

Міністерство освіти і науки України  
Львівський національний університет імені Івана Франка

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**СТРУК НАТАЛІЯ СЕМЕНІВНА**

УДК: 657.1:[658.1:005.591.452](477)

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ОБЛІКОВА СИСТЕМА ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ:  
МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 Н. С. Струк

Науковий консультант: **Крупка Михайло Іванович,**

доктор економічних наук, професор

*На друкарні Тернопільського національного економічного університету  
всіхні серпень*

Тернопіль, 2019

*Олександрова Т.О.*



## АНОТАЦІЯ

*Струк Н. С.* Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Львівський національний університет імені Івана Франка Міністерства освіти і науки України. Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2019.

Дисертацію присвячено розробленню теоретичного, методологічного й організаційного забезпечення облікової системи ділового партнерства підприємств, як визначальної субстанції для ведення успішної діяльності. Актуальність теми зумовлена тим, що від правильного, своєчасного, достовірного і ґрунтового облікового забезпечення процесу ухвалення рішень щодо вибору потенційних ділових партнерів залежить надійність подальшої взаємодії, а відтак і прибутковість ведення бізнесу загалом.

У дисертаційній роботі запропоновано інтерпретацію наукової парадигми ділового партнерства підприємств. Зокрема її подано як цілісну теорію, яка ґрунтується на сукупності історично сформованих науково-світоглядних, концептуально-базових та структурно-узагальнюючих знань про ділову взаємодію контрагентів на ринку. Це дало змогу з'ясувати облікові пріоритети її розвитку через виконання світоглядної, гносеологічної, онтологічної, теоретичної, методологічної, організаційної, інформаційної, праксеологічної, аксіологічної та інтегративної функцій.

Світоглядна функція посприяла дослідженню сутності ділового партнерства підприємств та вивченню генезису поняття. Це дало змогу трактувати ділове партнерство підприємств як комплекс їх економічних зв'язків, який ґрунтується на взаємовигідних організаційно-правових та антропологічно-соціальних засадах, системному, програмно-цільовому методі розв'язання господарських проблем із урахуванням вимог ринку. Його головною метою є правильний вибір напрямів

взаємодії, форм і методів їхньої реалізації на основі взаємної вигоди та рівноправ'я сторін.

Розвинуто декомпозицію ділового партнерства підприємств через комплексне структурування його елементів і розкриття холістичної концепції маркетингу. Структурування елементів ділової взаємодії є основою для нормативно-правової регламентації обліку операцій у партнерстві. Холістична концепція маркетингу слугує базисом для інформаційного забезпечення обліку трансакційних витрат залежно від рівня розвитку партнерських відносин: пасивних, активних, привілейованих, стратегічних. Декомпозиція системи партнерських відносин і з'ясування взаємозв'язку між її підсистемами дали змогу розкрити гносеологічну функцію парадигми ділового партнерства підприємств.

Становлення та облікове відображення операцій ділового партнерства підприємств України репрезентовано в історичному контексті. Виокремлення тематики таких облікових досліджень простежується за трьома етапами: удосконалення обліку розрахунків за дебіторською та кредиторською заборгованостями; створення моделей інформаційних потоків даних обліку операцій купівлі–продажу; формування обліково-аналітичних систем ділового партнерства підприємств через мережу Інтернет. Такий ретроспективний аналіз становлення партнерських відносин підприємств і їх відображення в обліку уможливив виконання онтологічної функції парадигми ділового партнерства.

Теоретичну основу облікової системи ділового партнерства підприємств розкрито через її архітектуру, як логічну структуру складових, що забезпечує їх постійну ендогенну взаємодію, зважаючи на вплив екзогенних чинників і дає змогу успішно використовувати облікову інформацію для оцінювання перспективності ділової взаємодії. Запропоновано тлумачення облікової системи ділового партнерства підприємств, як динамічної сукупності методологічних, організаційних, техніко-технологічних, економічних, соціальних засобів, методів, інструментів впливу на одержання та перетворення інформації про партнерські відносини для їх відображення в обліку. Це дасть змогу формувати інформаційне забезпечення для бюджетування, аналізу, контролю й ухвалення рішень про

партнерські відносини. Така система характеризується нерозривною єдністю зі середовищем та зумовлює її нову інтегративну цілісність. Таким чином здійснено розкриття теоретичної функції парадигми ділового партнерства.

Методологію облікової системи ділового партнерства підприємств обґрунтовано як комплексну, динамічну систему методів, способів і принципів відображення в обліку партнерських відносин. Це дало змогу її представити як синтез адитивного, процедурного, аксіологічного та системно-функціонального методологічних підходів до обліку партнерських відносин. Виконання методологічної функції парадигми ділового партнерства уможливило розроблення системно-функціонального підходу, зорієнтованого на методи дослідження облікової системи ділового партнерства підприємств через визначення функціональних зв'язків її елементів, підсистем між собою, а також із іншими системами та зовнішнім середовищем. Узгоджене використання таких зв'язків сприятиме досягненню тактичних і стратегічних цілей ділової взаємодії. Впровадження системно-функціонального підходу передбачає оцінювання взаємозалежностей у діловому партнерстві підприємств для раціональної його побудови.

Охарактеризовано організаційну складову облікової системи ділового партнерства підприємств, як цілеспрямовану сукупність дій зі створення, постійного впорядкування, розвитку й удосконалення такої системи для забезпечення адресних потреб користувачів інформацією про стан і процес партнерських відносин, що дало змогу розкрити організаційну функцію парадигми ділового партнерства.

Перш ніж укладати угоду з діловим партнером, доцільно здійснити аналітичне дослідження ринку та виокремити потенційних ділових партнерів на ньому. Такі аналітичні дані є інформаційною домінантою у системі обліку для оцінювання перспективності ймовірної ділової взаємодії. Виконання інформаційної функції парадигми ділового партнерства підприємств дало змогу запропонувати етапи й складові дослідження ринку, зокрема: оцінити загальну ситуацію на ньому; виокремити операторів ринку; проаналізувати стан

партнерських відносин у зовнішній торгівлі; з'ясувати напрями державного сприяння розвитку ринку.

Розкриття організаційних і методологічних особливостей ведення фінансового й управлінського обліку операцій ділової взаємодії є прерогативою впровадження праксеологічної функції парадигми ділового партнерства підприємств.

Методологічні й організаційні положення фінансового обліку операцій у діловому партнерстві підприємств розкриті через структурування нормативно-правового забезпечення, представлення алгоритму облікового відображення процесів купівлі-продажу запасів, що уможливило удосконалити комплекс подання бухгалтерських записів щодо обліку товарних деривативів, факторингових операцій, аргументувати доцільність внесення змін до назв бухгалтерських рахунків для обліку сумнівних боргів і ведення спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств.

Доведено, що найбільш доречним джерелом облікової інформації для ухвалення рішень про ділове партнерство підприємств є інтегрована звітність.

Удосконалено методологічні засади управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств. Розвинуто методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат через надання рекомендацій щодо: покращення його організації; введення інформації систематичного обліку про трансакційні витрати в єдину базу даних, яка передаватиметься у підсистеми управлінського та фінансового обліку. Це дало змогу сформулювати основні підходи до їх прогнозування та бюджетування в інноваційному процесі. Висвітлено основні аспекти й надано рекомендації щодо удосконалення облікового забезпечення процесів ціноутворення у партнерських відносинах.

У системі стратегічного управлінського обліку, під час репрезентації аксіологічної функції згаданої парадигми, розроблено таксономію мережі ділового партнерства підприємств і запропоновано тлумачення його цінності – економічної вигоди від формування цінності товару в процесі спільної діяльності ділових партнерів через отримання синергійного ефекту. Орієнтація на споживача

у такій мережі посприяла інтеграції функцій управлінського обліку та маркетингу в автоматизованому середовищі. Це дало змогу репрезентувати виконання інтегративної функції парадигми ділового партнерства підприємств. Внаслідок цього розвинуто й апробовано методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку для багатовимірного та рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств.

Практичне застосування одержаних у дисертаційній роботі результатів забезпечить формування релевантної облікової інформації для ухвалення виважених рішень під час становлення і розвитку ділового партнерства підприємств. Теоретичні, організаційні та методологічні положення облікової системи ділового партнерства підприємств доведені до рівня практичних рекомендацій, придатних до використання. Зокрема результати наукового дослідження впроваджено у систему обліку: ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, ТВК “Львівхолод”, ТОВ “Поділлянафтозбут”, ПАТ “Концерн Галнафтогаз”, ПрАТ “Геотехнічний інститут”, ПрАТ “Концерн Хлібпром”, ТзОВ “Титан-Груп”, ВАТ “Львівський обласний виробничий рибний комбінат”, ЗАТ “Галичина”. Це дає змогу стверджувати про своєчасність і доречність розроблених положень облікової системи ділового партнерства підприємств, можливість її використання для отримання достовірної інформації про перспективність партнерських відносин.

**Ключові слова:** архітектоніка, ділове партнерство підприємств, звітність, методологія, облікова система, організація, оцінювання, партнерські відносини, поточний управлінський облік, стратегічний управлінський облік, таксономія, трансакційні витрати, фінансовий облік.

## SUMMARY

*Struk N. S.* Accounting system of business partnership: methodology and organization. – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Dissertation for Doctoral Degree in Economics, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (according to the types of economic activity). Ivan Franko National University of Lviv, Ministry of Education and Science of Ukraine. Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2019.

The dissertation is devoted to the development of theoretical, methodological and organizational provision of accounting system of business partnership constituting a key element for successful activity. The topicality of the research is determined by the fact that, reliability of further interaction, and, thus, the profitability of doing business in general, depends on the correct, timely, reliable and thorough accounting provision of the decision-making process regarding the selection of potential business partners.

The work highlights author's interpretation of the scientific paradigm of business partnership. In particular, it is presented as a holistic theory, which is based on a combination of historically formed scientific and ideological, conceptual and fundamental, as well as structural and unifying knowledge about the business interaction of counterparties on the market. In the scope of the above, the accounting priorities of its development could be determined by the implementation of ideological, epistemological, ontological, theoretical, methodological, organizational, informational, praxeological, axiological and integrative functions.

Ideological function contributed to the research of the essence of business partnership and studying the genesis of the concept. This enable to interpret the business partnership as a complex of economic relations, which is based on organizational, legal, anthropological and social principles beneficial for both parties, as well as on the systemic and program-target method of solving economic problems with taking into account market requirements. Its main goal is a right choice of interaction, forms and methods of their implementation on the basis of mutual benefit and equality of the parties.

The decomposition of the business partnership has been developed on the basis of the complexity structure of its elements and disclosure of the holistic marketing concept. The process of structuring of the elements of business interaction is a foundation for the legal regulation of partnership accounting operations. The holistic marketing concept is a basis for providing information on accounting for transaction costs depending on the level of partnership development, i.e. passive, active, privileged or strategic one. Decomposition of partnership system and interpretation of the relationship between its subsystems enabled to reveal the epistemological function of the paradigm of business partnership.

The formation and accounting reporting of operations of the Ukrainian business partnership is represented within the historical context. Thus, the accounting research can be traced in three stages: improving the accounting related to receivables and payables; establishing the models of information flows concerning accounting of sales transactions; formation of accounting and analytical systems of business partnership through the Internet. A retrospective analysis regarding the formation of partnership between enterprises and their reflection in the accounting enabled the implementation of the ontological function of the paradigm of business partnership.

The theoretical basis of the accounting system of business partnership is expressed in its architectonics – a logical structure of the elements, which ensures their permanent endogenous interaction by taking into account the influence of exogenous factors and allowing the use of accounting information for successful assessing the prospects of business interaction. The accounting system of business partnership is proposed to be interpreted as a dynamic set of methodological, organizational, technical, technological, economic, social means, methods and tools of influence on obtaining and processing the information regarding business partnership for its reflection in the accounting. Its enables to form information support for budgeting, analysis, control and decision-making on partnership. Such a system is characterized by inseparable unity with the environment and determines its new integrity. This contributed to the disclosure of the theoretical function of the paradigm of business partnership.



The methodology of the accounting system of business partnership is considered as an integrated, dynamic system of methods, techniques and principles of business partnership accounting. Such consideration enables to present it as a synthesis of additive, procedural, axiological, systemic and functional methodological approaches to partnership accounting. An implementation of the methodological function of the paradigm of business partnership made possible the development of a system-functional approach related to the methods of investigation the accounting system of business partnership by determining the functional links between its elements and subsystems, as well as with other systems and the external environment. The coherent use of these links will contribute to the achievement of tactical and strategic goals of business interaction. Implementation of the system-functional approach involves the assessment of interdependencies in the business partnership for its rational construction.

The organizational component of the accounting system of business partnership is described as a targeted set of actions for the creation, continuous streamlining, development and improvement of the system aimed at providing targeted needs of users related to information on the state and process of partnership, which enable revealing of the organizational function of the paradigm of business partnership.

Before concluding an agreement with a business partner, it is advisable to carry out an analytical market research and to identify potential business partners. Such analytical data is the information dominant in the accounting system for assessing the probability of business interaction. The fulfillment of the information function of the paradigm of business partnership allowed for offering stages and components of market research, in particular: to assess the overall situation on the market; to distinguish market operators; to analyse the state of affairs in foreign trade; to find out directions of state assistance in market development.

The disclosure of organizational and methodological peculiarities of financial and management accounting of business interaction is the prerogative for implementation the praxeological function of the paradigm of business partnership.

The methodological and organizational provisions of financial accounting in the business partnership are disclosed through the structuring of regulatory and legal

provision, presentation of the accounting algorithm concerning the operations of purchasing and selling of stocks, which enable to develop a set of accounting records related to commodity derivatives, factoring transactions, as well as to argue the feasibility of making changes in terms related to accounting of doubtful debts and conducting joint activities without creation of a legal entity in the business partnership.

It is proved that the most appropriate source of accounting information for decision making on business partnership is integrated reporting.

The methodological principles of management accounting in the business partnership have been improved. The methodical basis for accounting of the transaction costs is developed by providing recommendations for: improving its organization and introducing the systematic accounting information on transaction costs into a united database, which will be transmitted to the subsystem of management and financial accounting. The statements mentioned above enable to formulate the main approaches to their forecasting and budgeting in the innovation process. Accordingly, there were highlighted the main aspects and recommendations for improving the accounting provision of pricing in partnership.

Considering the system of strategic management accounting in the light of the presented axiological function of the paradigm, it was established a taxonomy of the network of business partnerships and proposed the interpretation of its value considered as the economic benefit of forming the value of goods in the process of joint activity of business partners through obtaining a synergistic effect. Consumer orientation in such a network contributed to the integration of management accounting and marketing functions in automatized environment. This allowed introducing the implementation of integrative function of the paradigm of business partnership. Accordingly, the methodical tools of strategic management accounting are developed and tested for multidimensional and ranking assessment of the perspective of business partnership.

The practical application of the obtained results will ensure the formation of relevant accounting information for the adoption of weighted decisions during establishing and developing business partnership. The theoretical, organizational and methodological provisions of the accounting system of business partnership have been

transformed to the usable practical recommendations. In particular, the results of scientific research were introduced into the accounting system of: PRIVJSC “Lvivskyi Kholodokombinat”, CPC “Lvivholod”, LLC “Podillyanaftozbut”, PJSC “Galnaftogaz Concern”, PRIVJSC “Geotechnical Institute”, PRIVJSC “Khibprom Concern”, LLC “Titan-Group”, OJSC “L’vivs’kyy Oblasnyy Vyrobnychyy Rybnyy Kombinat”, CJSC “Halychyna”. The above investigation allows to state the timeliness and appropriateness of the developed provisions of the accounting system of business partnership and the possibility of its use for obtaining reliable information regarding the prospects of partnership.

**Keywords:** architectonics, business partnership, reporting, methodology, accounting system, organization, evaluation, partnership, current management accounting, strategic management accounting, taxonomy, transaction costs, financial accounting.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

#### Монографії

1. Струк Н. С. Економічний аналіз ділового партнерства підприємств : монографія. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2010. 468 с. (27,2 д. а.).
2. Струк Н. С. Облікова система ділового партнерства підприємств України : монографія. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2011. 328 с. (19,07 д. а.).
3. Струк Н. С. Теоретико-методологічні засади й організація облікової системи ділового партнерства підприємств : монографія. ЛНУ ім. І. Франка. Дрогобич : “Посвіт”, 2018. 492 с. (28,6 д. а.).
4. Struk N. Problems and perspectives of the cross-border business partnership of enterprises. *Trans-border economies – new challenges of regional development in democratic world*. eds. M. Cierpiął-Wolan, J. Oleński, W. Wierzbieniec. Jarosław : Wydawn. Państwowej Wyższej Szkoły Techniczno-Ekonomicznej im. ks. Bronisława Markiewicza, 2013. P. 82–90 (0,63 д. а.).
5. Струк Н. С. Інтегрована звітність як найбільш доречне джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств. *Rozwój społeczności międzynarodowej : przeszłość oraz nowe wyzwania*. red. R. Kordonski, O. Struk, J. Ruciński. Lwów-Olsztyn : PAIS, 2015. S. 289–298 (0,73 д. а.).
6. Струк Н. С., Корицька О. І. Порівняльне оцінювання ефективності промислового виробництва України за конкурентними перевагами його розвитку в умовах євроінтеграції та глобалізації. *Rozwój społeczności międzynarodowej: przeszłość oraz nowe wyzwania*. red. R. Kordonski, O. Struk, D. Kamilewicz-Rucińska, Ł. Muszyński, J. Ruciński, K. Sygidus. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. I. Franki : Lwów-Olsztyn, 2016. T. 3. S. 153–169 (0,9/0,5 д. а., особисто автором з’ясовано конкурентні переваги розвитку промислових підприємств України).
7. Струк Н. С. Обліково-економічні аспекти визнання товарних втрат у мережі зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств. *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności*. red. R. Kordonski, A. Kordonska, Ł. Muszyński. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki: Lwów-Olsztyn, 2017. T. 2. S. 215–240 (1,34 д. а.).

8. Струк Н. С. Структурування вхідної інформаційної домінанти облікової системи ділового партнерства підприємств на ринку молока та молокопродуктів України *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności*. red. R. Kordonski, A. Kordonska, Ł. Muszyński. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki. Lwów-Olsztyn, 2018. Т 4. S. 28–53 (1,08 д. а.).

*Публікації у фахових виданнях України*

9. Струк Н. С. Ділове партнерство підприємств в умовах формування ринкового середовища України. *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Перехідна економіка: проблеми теорії і практики. Львів, 1999. Вип. 5. С. 323–329 (0,50 д. а.).

10 Струк Н. С. Особливості бюджетування в системі управлінського обліку. *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. 2001. Спец. вип. 7. С. 257–264 (0,49 д. а.).

11. Струк Н. С. Комплексний економічний аналіз ділового партнерства підприємств. *Проблеми формування ринкової економіки* : міжвідомчий наук. збірн. КНЕУ. Спец. вип. : Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства”. 2002. С. 490–507 (0,76 д. а.).

12. Струк Н. С. Організаційно-правові основи управлінського обліку в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*: збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні. 2005. Вип. 15. Ч. 2. С. 225–230 (0,48 д. а.).

13. Струк Н. С., Хоронжий А. Г. Облік ділового партнерства підприємства з постачальниками. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2006. Вип. 35. С. 610–621. (0,71/0,56 д. а.; особисто автором висвітлено методичний підхід до обліку партнерських відносин підприємства з постачальниками).

14. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення угод ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2006. Вип. 36. С. 340–346. (0,39 д. а.).

15. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення системи управління діловим партнерством підприємств. *Вісник Національного університету “Львівська*

*політехніка*”. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 576. С. 290–298 (0,65 д. а.).

16. Струк Н. С. Вплив страхового ринку на ділове партнерство підприємств України. *Фінансова система України* : збірн. наук. праць Національного університету “Острозька академія”. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2008. Вип. 10. Ч. 3. С. 389–396 (0,44 д. а.).

17. Струк Н. С. Економічний аналіз ефективності ділового партнерства підприємства. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2008. Вип. 39. С. 500–504 (0,46 д. а.).

18. Струк Н. С. Особливості обліку та оподаткування операцій з реалізації зовнішньоекономічних угод ділового партнерства підприємств України. *Науковий вісник національного лісотехнічного університету України*. 2008. Вип. 18.6. С. 219–224 (0,35 д. а.).

19. Струк Н. С. Аналіз релевантності інформаційних потоків у діловому партнерстві підприємств на ринках капіталу. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України. 2009. Вип. 19. С. 439–448 (1,01 д. а.).

20. Струк Н. С. Достовірність фінансової звітності – запорука перспективного ділового партнерства підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип. : Сучасна парадигма управління та Острозька Біблія. 2009. Вип. 20. С. 444–451 (0,82 д. а.).

21. Струк Н. С. Фінансово-облікове забезпечення факторингових партнерських угод в Україні. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2009. № 647. С. 221–228 (0,70 д. а.).

22. Струк Н. С. Розвиток ділового партнерства підприємств на фондових ринках європейських країн із перехідною економікою. *Фінансова система України* : збірн. наук. праць Національного університету “Острозька академія”. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2009. Вип. 11. С. 466–474 (0,67 д. а.).

23. Струк Н. С. Аналіз інформативності фінансової звітності підприємств України, як ділових партнерів на ринку. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2009. Вип. 30. С. 137–143 (0,63 д. а.).

24. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства промислових підприємств у Львівській області. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону* : наук. збірн. Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника. 2010. Вип. 6. Т. 1. С. 129–134 (0,48 д. а.).

25. Струк Н. С. Цільове калькулювання в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки* : збірн. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія: Облік і фінанси. 2010. Вип. 7 (25). Ч. 3. С. 271–278 (0,39 д. а.).

26. Струк Н. С. Антикризова стратегія ділового партнерства підприємств України. *Економіка ринкових відносин*. Науковий журнал Київського університету ринкових відносин. 2010. № 5. С. 332–336 (0,39 д. а.).

27. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства підприємств на ринку фінансово-кредитних послуг : збірник наук. праць Національного університету державної податкової служби України. Київ. 2010. № 1. С. 272–280 (0,44 д. а.).

28. Струк Н. С. Передумови становлення та особливості розвитку ділового партнерства підприємств України. *Вісник Львівського університету*. Серія економічна. 2010. № 44. С. 245–252 (0,60 д. а.).

29. Струк Н. С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки* : збірн. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія : Облік і фінанси. 2011. Вип. 7. Ч. 4. С. 221–235 (0,48 д. а.).

30. Струк Н. С. Обліково-правові основи інвентаризації розрахунків у діловому партнерстві підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2011. Вип. 23. Ч. 2. С. 310–315 (0,57 д. а.).

31. Струк Н. С., Хоча Н. В. Сутнісна характеристика облікової системи підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми

розвитку. 2012. № 721. С. 236–241 (0,58/0,3 д. а.; особисто автором сформульовано тлумачення складових облікової системи підприємства).

32. Струк Н. С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. Збірн. наук. пр. Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2012. Вип. 1 (8). С. 188–198 (0,69 д. а.).

33. Струк Н. С., Крупка М. І. Трансфертне ціноутворення в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2012. Вип. 26. Ч. 1. С. 359–364 (0,55/0,4 д. а. особисто автором розкрито методичний підхід до формування трансфертних цін і їх відображення у обліковій системі підприємства).

34. Струк Н. С., Мельник Н. В. Державно-приватне партнерство у будівельному секторі економіки України. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2012. № 4 (62), С. 147–152 (0,49/0,25 д. а.; особисто автором репрезентовано особливості становлення державно-приватного партнерства у будівельному секторі економіки).

35. Струк Н. С. Основні напрями державного регулювання трансфертного ціноутворення у діловому партнерстві підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2013. Вип. 29. Ч. 2. С. 216–223 (0,71 д. а.).

36. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку ділового партнерства на підприємстві. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2014. Вип. 31. Ч. 2. С. 302–308 (0,63 / 0,4 д. а.; особисто автором розглянуті методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку партнерських відносин підприємства).

37. Струк Н. С. Гармонізація бухгалтерського і статистичного обліку та її вплив на облікову систему ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України. 2016. Вип. 35. Ч. 2. С. 235–241 (0,74 д. а.).



38. Струк Н. С. Бюджетування трансакційних витрат у системі обліку та контролю підприємств – ділових партнерів інноваційного процесу. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2016. Вип. 53. С. 403–412 (0,76 д. а.).

39. Струк Н. С. Товарні деривативи у діловому партнерстві підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. пр. ЛНУ ім. І. Франка. 2017. Вип. 37. Ч. 2. С. 198–209 (0,89 д. а.).

40. Струк Н. С., Головчак Г. В. Обліково-аналітичне забезпечення державно-приватного партнерства на ринку житлово-комунальних послуг України. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 82–92 (0,99/0,50 д. а.; особисто автором репрезентовано підхід до формування облікового забезпечення державно-приватного партнерства на ринку житлово-комунальних послуг України)

41. Струк Н. С. Інтегративні тенденції розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2018. Вип. 40. Ч. 2. С. 214–223 (0,72 д. а.).

*зокрема у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз:*

42. Струк Н. С., Корицька О. І. Оцінка та оцінювання діяльності промислових підприємств України: фінансово-статистичний підхід. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11. № 3. С. 66–70 (0,70/0,35 д. а.; особисто автором сформульовані теоретико-методологічні засади тлумачення понять “оцінка” й “оцінювання”).

43. Струк Н. С. Облік спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств: проблеми та перспективи їх вирішення. *Проблеми економіки : науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України*. 2012. № 4. С. 176–181 (0,77 д. а.).

44. Струк Н. С. Таксономія сети делового партнерства предприятий. *Вестник Пермского университета. Серия экономическая*. 2013. Вып. 2 (17). С. 30–36 (0,66 д. а.).

45. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Проблемні аспекти розподілу загально-виробничих витрат у обліковій системі ділового партнерства будівельних організацій. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 15. № 2. С. 177–186. (0,97/0,50 д. а.; особисто автором удосконалено методу розподілу загально-виробничих витрат).

46. Струк Н. С., Владичин М. Б. Основні підходи до розкриття сутності зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. Секція: Економічні науки. 2015. № 4. Т.1. С. 198–202 (0,68/0,4 д. а.; особисто автором систематизовано підходи до розкриття сутності зовнішньоекономічної ділової взаємодії українських торговельних підприємств).

47. Струк Н. С., Гармаш Х. П. Шляхи удосконалення організації обліку не-виробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 288–292 (0,62/0,4 д. а.; особисто автором доведено важливість виокремлення трансакційних витрат під час організації обліку не-виробничих операційних витрат підприємства).

48. Struk N. Business cooperation of ukrainian enterprises: interpretation of historical factors, characteristics of relations and operating conditions. *Handel Wewnętrzny: rynek, przedsiębiorstwo, konsumpcja, marketing*: Instytut Badań Rynku, Konsumpcji i Koniunktur. Warszawa. 2017. Nr 1 (366), Rocznik 63 (LXIII). S. 108–118 (0,73 д. а.).

49. Струк Н. С. Обліково-аналітична інтерпретація та основні напрями контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 9 (251). С. 151–174 (1,08 д. а.).

50. Струк Н. С., Шевчук А. М. Ідентифікація трансакційних витрат в обліковій системі малого підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2018. Вип. 29. С. 110–114 (0,71/0,5 д.а.; особисто автором запропоновано теоретико-

*методичний підхід до ідентифікації трансакційних витрат в обліковій системі малого підприємства).*

51. Струк Н. С., Дідик А. З. Пріоритети розвитку системи обліку розрахунків із дебіторами в діловому партнерстві підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Економічні науки. 2018. Вип. 29. Ч. 2. С. 191–194 (0,57/0,3 д. а.; особисто автором з'ясовано проблемні аспекти обліку розрахунків із дебіторами у діловому партнерстві підприємств).

52. Struk N. Warunki oraz perspektywy rozwoju partnerstwa biznesowego między przedsiębiorstwami Ukrainy i Polski. *Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomiczno – Społecznej w Ostrołęce*. Ostrołęka, 2018. Nr 2/2018 (29). S. 251–264. URL : <http://www.wses-zeszyty.pl/zeszyty/2018/2.pdf> (0,86 д. а.).

53. Струк Н. С. Концептуальні засади розвитку маркетингу партнерських відносин підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 30. Ч. 1. С. 121–126 (0,61 д. а.).

### **Опубліковані праці апробаційного характеру**

54. Струк Н. С. Нормативно-правове забезпечення управлінського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття* : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–27 квітня 2001 р.). Львів : Львівський національний університет ім. І. Франка, 2001. С.19–22 (0,15 д. а.).

55. Струк Н. С. Перспективні шляхи використання цільового калькулювання в стратегічному управлінському обліку. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. Збірн. наук. праць за матер. міжнар. наук.-практ. конф. “Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі” (м. Львів, 25–26 березня 2004 р.). Львів. 2004. Вип. 16. С. 430–435 (0,40 д. а.).

56. Струк Н. С. Аналіз інформаційного забезпечення розвитку ділового партнерства підприємств Львівщини. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції*: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 20–22 квітня 2005 р.). Ч. 1. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2005. С. 162–166 (0,22 д. а.).

57. Струк Н. С. Напрямки реалізації науково-технічного партнерства підприємств України. *Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України* : тези доп. Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Чортків, 23–24 листопада 2006 р.). Тернопіль : Терно-граф, 2006. С.56–58 (0,1 д. а.).

58. Струк Н. С. Оцінка ділового партнерства підприємств у посередницько-збутовій діяльності бірж України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 20–22 квітня 2007 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2007. С. 213–215 (0,09 д. а.).

59. Струк Н. С. Трактуювання облікової політики підприємства в Україні. *Становлення облікової політики в Україні*: тези доповідей Всеукраїнської наук. конф. (м. Тернопіль, 18–19 травня 2007 р.). Тернопіль : Економічна думка, 2007. С. 203–204 (0,13 д. а.).

60. Струк Н. С. Оцінка конкурентоспроможності в системі аналізу перспективності ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського університету. Серія економічна. 2007. Вип. 37. С. 89–93* (0,53 д. а.).

61. Струк Н. С. Аналітична оцінка зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств України. *Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст* : збірн. матер. Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 20–22 березня 2008 р.). Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2008. Т. III. С. 30–34 (0,29 д. а.).

62. Струк Н. С. Інформаційно-технологічне забезпечення ділового партнерства підприємств України. *Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України* : збірн. наук. праць за результатами V Міжнародної наук.-практ. конф., (м. Дніпропетровськ, 15–16 травня 2008 р.). Дніпропетровськ : ПДАБА, 2008. Т. 5. С. 68–72 (0,24 д. а.).

63. Струк Н. С. Нормативно-правові основи факторингових партнерських угод в Україні. *Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України* : матер. всеукр. наук.-практ. конф. (м. Сімферополь, 16–18 травня 2008 р.) Сімферополь : Національна академія природоохоронного та курортного будівництва, 2008. С. 54–56 (0,22 д. а.).

64. Струк Н. С. Організаційні аспекти обліково-аналітичного забезпечення факторингових послуг у діловому партнерстві підприємств України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. другої наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 жовтня 2009 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2009. С. 146–148 (0,14 д. а.).

65. Струк Н. С. Проблемні аспекти розвитку ділового партнерства малих підприємств Львівщини. *Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації* : матер. Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 26–27 листопада 2009 р.). Дніпропетровськ : ДНУ ім. О. Гончара, 2009. Т. 4. С. 132–135 (0,27 д. а.).

66. Струк Н. С. Роль ділового партнерства підприємств у подоланні кризових явищ в Україні. *Світова економічна криза і сценарій посткризового розвитку* : збірн. тез за матер. XII Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Феодосія, 20–22 травня 2010 р.) Феодосія : Феодосійська фінансово-економічна академія Київського університету ринкових відносин, 2010. С. 63–65 (0,15 д. а.).

67. Струк Н. С. Основні етапи визначення рівня цін в управлінському обліку ділового партнерства підприємств. *Інформаційні системи і технології в економіці* : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 3–4 березня 2011р.). Київ : КНТУ, 2011. С. 288–290 (0,12 д. а.).

68. Струк Н. С. Розвиток бухгалтерського аутсорсингу – прерогатива сьогодення. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матер. VI міжнар. наук.-практ. конф. / відпов. за вип.: проф. Рудницький В. С., доц. Бачинський В. І. Львів : Львівська комерційна академія, 2011. С. 455–458 (0,25 д. а.).

69. Струк Н. С. Зміст облікової системи ділового партнерства підприємств. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2012. С. 306–307 (0,15 д. а.).

70. Струк Н. С. Трансакційні витрати в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія,*

*методологія, організація* : тези доп. учасників X міжнар. наук. конф. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. С. 103–105 (0,16 д. а.).

71. Струк Н. С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки* : збірн. матер. ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лютого 2015 р.). Київ : ННЦ “ІАЕ”, 2015. С. 597–600 (0,27 д. а.).

72. Струк Н. С. Відкритість економіки, як індикатор розвитку ділового партнерства підприємств України в умовах фінансово-економічної кризи. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 10–11 квітня 2015 р.) Дніпропетровськ : Національний гірничий університет, вид. дім “Гельветика”, 2015. С. 79–82. (0,25 д. а.).

73. Струк Н. С., Корицька О. І. Інвестиційне середовище промислового виробництва України в умовах євроінтеграційних процесів. *Пріоритети розвитку національної економіки в контексті євроінтеграційних та глобальних викликів* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20–21 квітня 2016 р.). Харків : Харківський національний університет будівництва та архітектури, 2016. Ч. 2. С. 317–320 (0,17/0,1 д. а.; особисто автором з'ясовано перспективи розвитку інвестиційного середовища у діловому партнерстві промислових підприємств України).

74. Струк Н., Колток І. Переваги використання CRM-систем у процесі управлінського обліку ділового партнерства підприємств. *Актуальні проблеми економіки та менеджменту* : збірн. матер. ІІІ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 16–17 лютого 2018 р.). Запоріжжя : Східноукраїнський інститут економіки та управління. ГО “СІУЕ”, 2018. С. 63–67 (0,29/0,2 д. а.; особисто автором окреслено підходи до інтеграції CRM-системи з обліком).

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>	<b>4</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>6</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>20</b>
1.1. Наукова парадигма ділового партнерства підприємств, її облікові пріоритети.....	20
1.2. Декомпозиція партнерських відносин підприємств у структурі організаційно-правового забезпечення їх обліку.....	44
1.3. Історичні аспекти розвитку та відображення в обліку операцій ділового партнерства підприємств України.....	65
Висновки до розділу 1.....	84
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНЕ, ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>88</b>
2.1. Архітектоніка облікової системи ділового партнерства підприємств.....	88
2.2. Методологічна складова облікової системи ділового партнерства підприємств .....	109
2.3. Організаційна складова облікової системи ділового партнерства підприємств .....	121
2.4. Види потенційних ділових партнерів, як вхідна інформаційна домінанта для обліку операцій з ними .....	137
Висновки до розділу 2.....	157
<b>РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ У ДІЛОВОМУ ПАРТНЕРСТВІ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>160</b>
3.1. Методологічні особливості та організація обліку партнерських відносин підприємства.....	160
3.2. Облік спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств .....	187

3.3. Звітність, як джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств.....	201
Висновки до розділу 3.....	230
<b>РОЗДІЛ 4 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УХВАЛЕННЯ РІШЕНЬ ЩОДО ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ .....</b>	<b>233</b>
4.1. Методологічні засади управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств.....	233
4.2. Облік трансакційних витрат і перспективи його удосконалення.....	255
4.3. Використання облікової інформації для ціноутворення у діловому партнерстві підприємств .....	276
4.4. Аналіз власного економічного потенціалу підприємства, як ділового партнера на ринку.....	293
Висновки до розділу 4.....	315
<b>РОЗДІЛ 5. ОЦІНЮВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОСТІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ У СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ.....</b>	<b>318</b>
5.1 Таксономія мережі ділового партнерства підприємств та її вплив на організацію управлінського обліку.....	318
5.2. Багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства підприємства з постачальниками та покупцями.....	340
5.3. Рейтингове оцінювання перспективності партнерських відносин підприємств.....	366
Висновки до розділу 5 .....	389
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>392</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>401</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>457</b>



## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АР Крим	– Автономна Республіка Крим;
АТО	– антитерористична операція;
ВВП	– валовий внутрішній продукт;
ВНП	– валовий національний продукт;
в. п.	– відсотковий пункт;
ГКУ	– Господарський кодекс України;
Держстат	– Державна служба статистики України;
ДСТУ	– державний стандарт України;
ЄДРПОУ	– Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань;
ЄС	– Європейський Союз;
ЗУ	– Закон України;
ІДП	– інтегральний індикатор ділового партнерства;
ІДП <sub>ПК</sub>	– індекс ділового партнерства з покупцями;
ІДП <sub>ПС</sub>	– індекс ділового партнерства з постачальниками;
КВЕД	– Класифікація видів економічної діяльності;
КСВ	– корпоративна соціальна відповідальність;
МАІ	– метод аналізу ієрархій;
МКУ	– Митний кодекс України;
МСБО	– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
МСФЗ	– Міжнародні стандарти фінансової звітності;
НП(С)БО	– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку;
ПВЗВТ	– поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі між Україною та ЄС;
ПДВ	– податок на додану вартість;
ПКУ	– Податковий кодекс України;
ППП	– пакет прикладних програм;

ПАТ	– публічне акціонерне товариство;
ПрАТ	– приватне акціонерне товариство;
П(С)БО	– положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
РФ	– Російська Федерація;
СНР	– Система національних рахунків;
СОТ	– Світова організація торгівлі;
ТМ	торгова марка;
ТНК	– транснаціональна корпорація;
ТОТ	– тимчасово окупована територія;
ЦКУ	– Цивільний кодекс України;
ФПГ	– фінансово-промислова група;
CRM	– Customer Relationship Management – система управління взаємовідносинами з покупцями (клієнтами);
ERP	– Enterprise Resource Planning – система управління ресурсами підприємства;
EVA	– Economic Value Added – економічна додана вартість;
GRI	– Global Reporting Initiative – “Ініціатива з глобальної звітності”;
IIRC	– International Integrated Reporting Council – Міжнародний комітет з інтегрованої звітності;
SCM	– Supply Chain Management – управління ланцюгами постачання;
SMIDA	– Stock market infrastructure development agency of Ukraine (Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України).

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Активізація євроінтеграційних процесів в Україні, розвиток міжнародного співробітництва, участь у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залучення іноземних інвестицій в економіку, вихід українських підприємств на світові ринки капіталу вимагає подальшого реформування системи бухгалтерського обліку, впровадження міжнародних стандартів для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Система бухгалтерського обліку підприємства, розвиваючись, взаємодіє з логістикою, маркетингом, менеджментом, а тому потребує здійснення додаткових досліджень і переосмислення її концептуальних засад. Удосконалення фінансового й управлінського обліку уможливорює розширення кола користувачів облікової інформації, адже діяльність підприємства перманентно залежить від його успішної взаємодії на ринку з контрагентами, вибір яких для партнерських відносин має бути чітко аргументованим. Нині важливим питанням є розроблення теоретичного, методологічного й організаційного забезпечення облікової системи ділового партнерства підприємств як визначальної субстанції для ведення успішної діяльності. Від правильного, своєчасного, достовірного й ґрунтовного облікового забезпечення процесу ухвалення рішень щодо вибору потенційних ділових партнерів залежить надійність подальшої взаємодії, а отже й прибутковість ведення бізнесу загалом.

Теоретичні й прикладні дослідження розвитку партнерських відносин і їх інтеграції здійснювала низка зарубіжних науковців, серед них: Т. Амбер, Ян Х. Гордон, П. Дойль, Дж. А. Касліоне, Ф. Котлер, Ж.-Ж. Ламбен, І. Лінтон, П. Темпорал, М. Тротт, Ф. Штерн та ін. З-поміж українських учених доречно виокремити таких, як: О. М. Гребешкова, Т. Г. Дудар, К. М. Краус, М. І. Крупка, Я. С. Ларіна, І. А. Мельник, Л. А. Мороз, Т. О. Окландер, О. М. Олефіренко, Т. О. Примак, Є. В. Савельєв, О. А. Устенко, С. І. Юрій та ін.

Теоретичні, організаційні, методологічні аспекти обліку операцій у діловому партнерстві підприємств репрезентовані у ґрунтовному доробку таких українських науковців, як: Т. В. Бочуля, С. Ф. Голов, Л. Л. Горецька, В. А. Дерій, В. М. Жук, З. В. Задорожний, В. В. Євдокимов, Т. Г. Камінська, Л. М. Кіндрацька, Г. Г. Кірейцев, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, А. С. Крутова, С. А. Кузнецова, М. В. Кужельний, С. О. Левицька, С. Ф. Легенчук, В. С. Лень, Н. О. Лоханова, М. Р. Лучко, К. О. Назарова, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. М. Рожелюк, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Н. М. Хорунжак та ін.

Переважна більшість вчених наголошують на потребі розвитку наукових підходів до розкриття складових системи обліку підприємства. Проте облік його партнерських відносин розглянуто лише фрагментарно, тому доречним є формування комплексного підходу до з'ясування сутності, теоретичних засад, методології та організаційних елементів облікової системи ділового партнерства підприємств. Потребує уточнення й саме поняття “ділове партнерство”.

Важливим також є детальне вивчення інструментарію облікових підсистем та інформаційних взаємозв'язків між ними для забезпечення комплексного управління різними видами партнерських відносин на ринку. Все зазначене вище, а також наявні проблеми інформаційної невизначеності на різних рівнях управління діловим партнерством зумовлюють актуальність обраної теми дослідження, дали змогу виокремити його мету й завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Львівського національного університету імені Івана Франка за темами: “Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні” (номер державної реєстрації 0105U007468), у якій описано складові елементи та розроблено методологічні основи облікової системи ділового партнерства підприємств; “Розвиток обліку, аналізу і контролю в господарській системі України” (номер державної реєстрації 0114U004776), у межах якої з'ясовано проблеми інтерпретації даних бухгалтерського обліку операцій ділового партнерства підприємств і їх гармонізації з системою національного рахівництва;

“Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук в умовах гармонізації до стандартів ЄС” (номер державної реєстрації 0118U000599), за якою розкрито інтегративні тенденції розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями; “Формування фінансового потенціалу національної економіки” (номер державної реєстрації 0116U001677), у межах якої подано сутність і класифікацію деривативів, їх використання в діловому партнерстві підприємств; “Тенденції використання сучасного маркетингового інструментарію в Україні” (номер державної реєстрації 0118U000596), за якою представлено авторський підхід до структурування вхідної інформаційної домінанти облікової системи ділового партнерства підприємств, а також розвинуто холістичну концепцію маркетингу; “Методологія формування та використання статистичної бази даних і метаданих у регіональному управлінні” (номер державної реєстрації 0116U001642), де розвинуто підхід до наповнення інформаційної бази аналізу ділового партнерства підприємств через обстеження економічної кон’юнктури ринку.

Дисертаційна робота виконана також відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету в межах держбюджетного фундаментального дослідження за темою “Концепція розвитку управлінського обліку в транснаціональних корпораціях” (номер державної реєстрації 0117U000411), де обґрунтовано науково-методичний підхід до рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств для удосконалення методичного інструментарію стратегічного управлінського обліку.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних, методологічних і організаційних положень облікової системи ділового партнерства підприємств у контексті розвитку його сучасної наукової парадигми та розроблення практичних рекомендацій щодо підвищення рівня інформативності облікових даних для ухвалення рішень про доцільність партнерських відносин. Для досягнення мети у роботі виокремлено такі завдання:

- дослідити сутність наукової парадигми ділового партнерства підприємств та виокремити її облікові пріоритети;
- розвинути декомпозицію партнерських відносин підприємств для формування організаційно-правової основи їх облікової системи;
- узагальнити історичні аспекти розвитку та відображення в обліку операцій ділового партнерства підприємств України;
- розробити науково-теоретичне підґрунтя облікової системи ділового партнерства підприємств для побудови її архітекτονіки;
- сформуванати методологічну складову облікової системи ділового партнерства підприємств;
- структуруванати організаційну складову облікової системи ділового партнерства підприємств;
- репрезентувати підхід до виокремлення потенційних ділових партнерів на ринку, що слугуватиме інформаційною домінантою для оцінювання їх перспективності в управлінському обліку;
- виявити методологічні й організаційні особливості фінансового обліку партнерських відносин підприємства;
- з’ясуванати проблеми методичного забезпечення обліку спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств і надати рекомендації для їх усунення;
- продіагностувати звітність як джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств;
- обґрунтуванати методологічні засади управлінського обліку операцій ділового партнерства для реалізації стратегії підприємства;
- систематизувати науково-практичні підходи до обліку трансакційних витрат і розвинути його організаційно-методичні основи в інноваційній сфері ділового партнерства підприємств;
- виокремити напрями використання облікової інформації для ціноутворення у партнерських відносинах підприємства та дослідити перспективи їх розвитку;

– запропонувати таксономічне структурування мережі ділового партнерства підприємств для формування його цінності у стратегічному управлінському обліку;

– доповнити науково-методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку через багатовимірне оцінювання партнерських відносин підприємства з постачальниками та покупцями для з'ясування найперспективніших серед них;

– удосконалити методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку, здійснивши рейтингове оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств для забезпечення успішної їх взаємодії.

*Об'єктом дослідження* є процес формування облікової системи ділового партнерства підприємств, її методологічне й організаційне забезпечення.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методологічних, організаційних і прикладних положень процесу становлення та розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств.

**Методи дослідження.** Теоретичну і методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові та філософські методи наукового пізнання, діалектичний, системний і емпіричний підходи до вивчення проблем становлення облікової системи ділового партнерства підприємств. Під час формування сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств і виокремлення її облікових пріоритетів використані загальнонаукові методи. Гносеологічний підхід до розкриття генезису понять дав змогу уточнити тлумачення ділового партнерства, а діалектичний – сформувати декомпозицію партнерських відносин, теоретичні та методологічні положення облікової системи ділового партнерства підприємств. Системний підхід уможливив виокремлення елементів її архітектоніки та методології, а також відображення взаємозв'язків між ними. Історичний метод дав змогу з'ясувати характерні особливості відображення в обліку операцій ділової взаємодії підприємств, починаючи від становлення незалежності України. Емпіричний підхід використано для удосконалення методичних засад фінансового й управлінського обліку партнерських відносин.

Статистично-математичні методи – для аналітичного дослідження ринку та його операторів; діагностики економічного потенціалу підприємства; прогнозування трансакційних витрат; виокремлення найперспективніших ділових партнерів унаслідок рейтингового оцінювання. Методи експертних оцінок використано під час багатовимірного оцінювання партнерських відносин підприємств, аналізу результатів анкетування управлінського персоналу підприємств. Бібліографічний метод дослідження дав змогу систематизувати й узагальнити напрацювання вчених для виявлення невирішених наукових проблем.

*Інформаційну базу* дисертаційної роботи формують законодавчі та нормативні документи державних органів влади, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, матеріали Державної служби статистики України, наукові праці (монографії, статті, доповіді вчених за тематикою дослідження), звітність підприємств, довідкові й інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси, результати опитувань управлінського персоналу підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в поглибленні теоретичних, методологічних, організаційних положень і наданні практичних рекомендацій, спрямованих на розроблення та розвиток елементів облікової системи ділового партнерства підприємств у контексті формування інформаційного забезпечення для ухвалення виважених рішень користувачами. Основні результати дослідження, що характеризують його наукову новизну, є такі:

*вперше:*

– розкрито сутність наукової парадигми ділового партнерства підприємств як цілісної теорії, яка ґрунтується на сукупності історично сформованих науково-світоглядних, концептуально-базових та структурно-узагальнюючих знань про ділову взаємодію контрагентів на ринку, що дало змогу виокремити облікові пріоритети її розвитку через виконання функцій: світоглядної, гносеологічної, онтологічної, теоретичної, методологічної, організаційної, інформаційної, праксеологічної, аксіологічної та інтегративної;



– розроблено науково-теоретичне підґрунтя облікової системи ділового партнерства підприємств, запропоновано її розуміти як динамічну сукупність методологічних, організаційних, техніко-технологічних, економічних, соціальних засобів, методів, інструментів впливу на одержання та перетворення інформації про партнерські відносини для їх відображення в обліку. Внаслідок цього побудовано архітектуру облікової системи ділового партнерства підприємств – логічну структуру складових, яка забезпечує їх постійну ендогенну взаємодію, зважаючи на вплив екзогенних чинників, і дає змогу формувати й використовувати облікову інформацію для ухвалення рішень про партнерські відносини;

– обґрунтовано методологію облікової системи ділового партнерства підприємств як комплексну, динамічну систему методів, способів і принципів відображення в обліку партнерських відносин, що дало змогу поєднати адитивний, процедурний, аксіологічний та системно-функціональний підходи до її формування;

– запропоновано таксономічне структурування мережі ділового партнерства підприємств, а також формулювання його цінності у стратегічному управлінському обліку як економічної вигоди від створення цінності товару в процесі спільної діяльності партнерів для отримання синергійного ефекту. Виокремлено п'ять таксонів (моделей) мережі ділового партнерства підприємств, які відрізняються за структурою внутрішніх відносин і механізмами генерування цінності. Орієнтація на споживача у такій мережі посприяла інтеграції функцій управлінського обліку та маркетингу в автоматизованому середовищі;

*удосконалено:*

– організаційну складову облікової системи ділового партнерства підприємств, під якою запропоновано розуміти цілеспрямовану сукупність дій зі створення, постійного впорядкування, розвитку й удосконалення системи для забезпечення адресних потреб користувачів інформацією про стан і процес партнерських відносин, що дало змогу виокремити її організаційні етапи та

представити організаційну схему функціонування облікової системи ділового партнерства підприємств;

– методологічні й організаційні положення фінансового обліку операцій у діловому партнерстві підприємств через типологічне групування нормативно-правового забезпечення, представлення алгоритму облікового відображення процесів купівлі-продажу, які, на відміну від існуючих, дали змогу запропонувати комплекс бухгалтерських записів щодо товарних деривативів, факторингових операцій, аргументувати доцільність змінити назву бухгалтерського рахунка 38 на “Регулятив і резерв сумнівних боргів”;

– нормативно-правове забезпечення обліку спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств через внесення коригувань до назв субрахунків, зазначених у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи № 1873, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. (Методичних рекомендаціях № 1873), зокрема аргументовано замість слова “вклад” у назвах субрахунків для обліку спільної діяльності використовувати слово “внесок”, а також до шести субрахунків, призначених для обліку внесків і розрахунків за спільною діяльністю, які мають подібні назви, ввести ідентифікацію щодо дебіторської заборгованості та зобов’язань, що уможливить покращення якості ведення обліку;

– методологічні засади управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств через формулювання його змісту, мети, предмету, об’єктів, принципів, методів, які, на відміну від існуючих, дають змогу репрезентувати складові поточного й стратегічного управлінського обліку для ухвалення рішень у процесі реалізації стратегії підприємства на операційному рівні та рівні розвитку бізнесу;

– науково-методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку через доповнення методом аналізу ієрархій, яке, на відміну від існуючого, дає змогу ієрархічно формувати завдання і ранжувати альтернативні варіанти

критеріїв вибору ділових партнерів для багатовимірного оцінювання перспективності партнерських відносин підприємства з ними;

– методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку на підставі обчислення інтегрального індикатора ділового партнерства підприємств за показниками оприлюдненої фінансової звітності з використанням методу головних компонент, що уможливило здійснення рейтингового оцінювання потенційних ділових партнерів і виокремлення найперспективніших серед них;

*набули подальшого розвитку:*

– декомпозиція ділового партнерства підприємств для формування організаційно-правової основи його обліку, а також холістична концепція маркетингу, яка, на відміну від існуючих, дає змогу відтворити інформаційне забезпечення обліку трансакційних витрат залежно від рівня розвитку партнерських відносин (пасивних, активних, привілейованих, стратегічних);

– положення щодо становлення та відображення в обліку операцій ділового партнерства підприємств України в історичному контексті, зокрема сформовано чотири етапи розвитку партнерських відносин підприємств із покупцями та постачальниками (від 1923 р. дотепер) – за хронологічними межами етапів, характерними ознаками ділової взаємодії, її цільовими показниками і способами досягнення цілі. Це дало змогу виокремити проблематику досліджень обліку операцій із діловими партнерами за трьома етапами його розвитку – від удосконалення процедур обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, створення моделей інформаційних потоків даних обліку операцій купівлі–продажу, до формування обліково-аналітичних систем забезпечення ділового партнерства підприємств через мережу Інтернет;

– діагностика проблемних аспектів і з'ясування переваг використання звітної інформації для вибору ділового партнера на ринку, що уможливило довести доцільність формування інтегрованої звітності, а також доповнити форму державного статистичного спостереження № 2К-П (квартальна) “Обстеження ділової активності промислового підприємства” розділом “Обстеження ділового партнерства промислових підприємств”;

– організаційно-методичні основи обліку трансакційних витрат, зокрема надано рекомендації щодо використання робочого плану рахунків і автоматизації процесу введення інформації систематичного обліку про трансакційні витрати в єдину базу даних для формування показників у проблемному обліку, що дасть змогу досліджувати апріорні факти виникнення трансакційних витрат, прогнозувати їх величину не лише у процесі поточної діяльності, але й під час ухвалення стратегічних рішень. Доведено, що трансакційні витрати на інновації в обліку доцільно відображати у складі капітальних інвестицій або витрат діяльності;

– напрями використання облікової інформації для ціноутворення у партнерських відносинах підприємства через розкриття методів трансфертного та зовнішнього ціноутворення, виокремлення етапів формування можливого рівня цін у діловому партнерстві, зокрема: визначення розрахункової світової ціни за одиницю сировини, яку планується придбати; обчислення оптимального рівня цін для конкретної угоди; проведення переговорів і складання конкурентного листа – документа управлінського обліку. Це уможливило репрезентувати переваги впровадження у вітчизняну практику концепції цільового калькулювання та апробувати формування цільової ціни;

– аналітичне дослідження ринку через здійснення узагальненої оцінки його стану, аналіз партнерських відносин у зовнішній торгівлі, виокремлення різних операторів ринку, з'ясування напрямів державної підтримки його розвитку, яке дало змогу вивчити стан ділового партнерства на ринку та виділити потенційних ділових партнерів на підставі відкритих офіційних джерел інформації (державних реєстрів): постачальників сировини, виробників продукції, дистриб'юторів – для оцінювання їх перспективності в управлінському обліку.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробленні методологічних і організаційних рекомендацій щодо формування якісної облікової інформації для ухвалення виважених рішень під час становлення та розвитку ділового партнерства підприємств. Теоретико-методологічні положення облікової системи ділового партнерства підприємств доведені до рівня

практичних рекомендацій і спрямовані на задоволення вимог користувачів щодо отримання достовірної інформації про перспективність партнерських відносин.

Пропозиції щодо виокремлення напрямів структурних змін в економіці для отримання домінуючих позицій українських підприємств у діловому партнерстві на світових ринках, а також рекомендації стосовно забезпечення стабільності законодавства для належного функціонування облікової системи підприємства, враховано під час підготовки проектів регуляторних актів Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (довідка № 2603-03/288 від 04.07.2014 р.).

Сформульовані пропозиції для внесення змін до Методичних рекомендацій № 1873, прийняті для їх удосконалення Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України (довідка № 08000-06/18 від 26.04.13 р.).

Запропоновані доповнення до форми державного статистичного спостереження № 2К-П (квартальної) “Обстеження ділової активності промислового підприємства” для удосконалення державного статистичного спостереження за станом ділової активності підприємств, прийняті до впровадження Державною службою статистики України (довідка № 04.4-15/211-18 від 19.12.2018 р.).

Методологічний підхід до діагностики потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини прийнято до уваги у департаменті агропромислового розвитку Львівської обласної державної адміністрації та впроваджується під час роботи за напрямом “Виробництво сільськогосподарської продукції з високою доданою вартістю” Стратегії розвитку Львівської області до 2020 р. (агропромисловий комплекс)” (довідка № 01-37/16 від 04.12.2018 р.).

Пропозиції щодо діагностики потенційних ділових партнерів у системі управлінського обліку використано у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” (довідка № 18/256-4 від 4.10.2018 р.).

Запропоновану методику рейтингової оцінки перспективності ділового партнерства підприємств через обчислення інтегрального показника його рівня

впроваджено у систему управлінського обліку ТзОВ ТВК “Львівхолод” (довідка № 10320 від 28.12.2018 р.).

Рекомендації стосовно порядку розкриття елементів облікової політики за розрахунками з діловими партнерами – дебіторами впроваджено у ТОВ “Поділлянафтозбут” (довідка № 54/13-2 від 7.03.2018 р.).

Пропозиції стосовно доповнення складу показників, які розкриваються в інтегрованому звіті для формування статусу перспективного ділового партнера на ринку враховано у ПАТ “Концерн Галнафтогаз” (довідка № 543 від 02.07.2018 р.).

Рекомендації щодо виокремлення в обліку трансакційних витрат інноваційного процесу впроваджено у систему обліку для їх бюджетування під час планування та здійснення інженерно-геологічних, інженерно-геодезичних та інженерно-гідрогеологічних вишукувань у ПрАТ “Геотехнічний інститут” (довідка № 07.09/326 від 07.09.2018 р.).

Комплексний підхід до застосування інструментарію управлінського обліку під час функціонування CRM-системи та інтеграцію її з обліком, що дало змогу деталізувати сегментацію клієнтської бази, впроваджено у ПрАТ “Концерн Хлібпром” (довідка № 4-32/41 від 12.07.2018 р.).

Рекомендації для ведення окремого обліку трансакційних витрат і формування єдиної бази даних систематичного обліку про них впроваджено у ТзОВ “Титан-Груп” (довідка № 32 від 31.05.2018 р.).

Підхід до перевірки достовірності показників фінансової звітності підприємств як ділових партнерів на ринку, використано у ВАТ “Львівський обласний виробничий рибний комбінат” (довідка № 24-13-2 від 5.04.2013 р.).

Механізм управління дебіторською заборгованістю, методику цільового калькулювання на основі даних про потенційних партнерів, поетапний підхід до визначення рівня цін в управлінському обліку впроваджено в облікову практику ЗАТ “Галичина” (довідка № 032/57 від 28.12.2011 р.).

Основні положення дисертації впроваджено у навчальний процес Львівського національного університету імені Івана Франка під час розроблення методичного забезпечення та викладання навчальних дисциплін: “Фінансовий

облік I”, “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Стратегічний управлінський облік”, “Облік зовнішньоекономічної діяльності” (довідка № 3856-Н від 04.10.2012 р.).

Результати дисертаційної роботи використано під час викладання дисциплін “Економіка”, “Міжнародні економічні відносини” і “Міжнародні фінанси” в Інституті політичних наук Вармінсько-Мазурського Університету, м. Ольштин, Польща (довідка від 14.11.2018).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою працею. Усі наукові результати і положення, наведені у дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані лише ідеї та положення, які є особистим здобутком автора й конкретизовані у переліку опублікованих праць.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні та методологічні положення дисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися й отримали схвальні відгуки на 12 міжнародних наукових і науково-практичних конференціях: “Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття” (м. Львів, 2001 р.), “Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі” (м. Львів, 2004 р.), “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції” (Київ, 2005 р.), “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 2007 р.), “Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України” (м. Дніпропетровськ, 2008 р.), “Інформаційні системи і технології в економіці” (м. Київ, 2011р.), “Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління” (м. Львів, 2011 р.), “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація (м. Київ, 2012 р.), “Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки” (м. Київ, 2015 р.), “Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи” (м. Дніпропетровськ, 2015 р.), “Пріоритети розвитку національної економіки в контексті євроінтеграційних та глобальних викликів” (м. Харків, 2016 р.), “Актуальні проблеми економіки та менеджменту”

(м. Запоріжжя, 2018 р.); 6 всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях: “Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України” (м. Чортків, 2006 р.), “Становлення облікової політики в Україні” (м. Тернопіль, 2007 р.), “Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст” (м. Вінниця, 2008 р.), “Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України” (м. Сімферополь, 2008 р.), “Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації” (м. Дніпропетровськ, 2009 р.), “Світова економічна криза і сценарій посткризового розвитку” (м. Феодосія, 2010 р.); 3 науково-практичних конференціях: “Українська економічна наука: досягнення, проблеми, перспективи” (м. Львів, 2007 р.), “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 2009 р.), “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 2012 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи опубліковано 74 наукові праці (з яких 58 одноосібних) загальним обсягом 113,26 д. а. (особисто автору належить 109,36 д. а.), у тому числі: 3 одноосібні монографії загальним обсягом 74,87 д. а., 5 колективних монографій, 42 – у наукових фахових виданнях України (з них 9 – у виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз), 3 – у наукових періодичних виданнях інших держав і 21 апробаційна праця.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертація складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи становить 558 сторінок друкованого тексту. Дисертація містить 33 таблиці (з них 2 – на повну сторінку), 52 рисунки (з них 15 – на повну сторінку), 16 комплексних додатків на 102 сторінках. Список використаних джерел налічує 579 назв на 56 сторінках.



## РОЗДІЛ 1

### ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ

#### **1.1. Наукова парадигма ділового партнерства підприємств, її облікові пріоритети**

Запорукою економічної стійкості вітчизняних суб'єктів господарювання в сучасних умовах є збереження налагоджених партнерських відносин із контрагентами на ринку, пошук і встановлення нового взаємовигідного партнерства з різними підприємствами, впровадження у діяльність удосконалених методів управління, залучення інвестицій і новітніх технологій. Зазначене актуалізує визначальні напрями ефективного розвитку потенціалу ділового партнерства підприємств як усередині країни, так і з іноземними суб'єктами господарювання. Адже українські провладні структури та суб'єкти господарювання рішуче позбавляються залежності від російського ринку й інтегруються до ринку Європейського Союзу (ЄС), розширюють присутність на світових ринках. Це сприятиме економічному зростанню України, формуванню сприятливого середовища з вільною конкуренцією, заохоченню приватної ініціативи, позитивному іміджу українських суб'єктів господарювання у світі.

Питання, як саме функціонують ринкові механізми, що дає змогу підприємствам знайти власну нішу на ринку, як обрати ефективний варіант цінової політики, як адаптуватися до сучасних умов господарювання – актуальні для нашої економіки та потребують глибокого вивчення. Ринок передбачає самостійність суб'єктів господарювання, їх рівноправне партнерство для здійснення операцій купівлі-продажу, розвиток системи горизонтальних зв'язків, а також певну свободу цін.

Дослідження товарно-грошового обміну та порядку взаємодії людей на основі їх раціонального вибору започаткував Р. Уетлі [469]. Будучи лідером релігійних та економічних лібералів, викладаючи у коледжі в Оксфорді, у 1820-х

роках, він акцентував увагу на обмінних операціях. На противагу назві науки “політекономія” (наука про багатство) А. Сміта, він запропонував “науку про обмін” називати каталактикою (Catallactics). Згодом економіст австрійської школи Людвіг фон Мізес розвинув теорію каталактичного підходу до економічних явищ [541]. Ф. А. фон Хайек назвав каталактику праксеологічною теорією, а терміном “catallaxy” охарактеризував “порядок, сформований взаємною адаптацією багатьох окремих економік на ринку” [468]. Він не погоджувався з використанням слова “економіка”, де грецький корінь перекладається як “управління господарством” і означає, що економічні агенти в ринковій економіці мають спільні цілі. Тому Ф. А. фон Хайек запропонував термін “catallaxy” (від грецької “καταλλαξία”); від грецького дієслова “katallasso” (καταλλάσσω), що означало не лише “здійснювати обмін”, але й “долучати до спільноти”, “перетворюватися з ворога на приятеля” [468]. Такі підходи були притаманні економічному неолібералізму.

Англійський історик-економіст Дж. Мокіру стверджує, що ринкова економіка є, перш за все, економікою індустріальною, а її ознакою є “відокремлення виробництва від домогосподарства” [544, с. 58]. Погоджуючись із таким твердженням, М. В. Білоусенко зазначає, що валовий національний продукт (ВНП) країни створюється декількома скооперованими суб’єктами, “командою”, тому структура відносин між ними має відображатися в соціальній структурі індустріального суспільства, а вивчення закономірностей, які визначають еволюцію економічних організацій, має бути першочерговим для встановлення довготермінових трендів індустріальної економіки [21, с. 58]. Оминаючи висвітлення полеміки щодо трактувань ринкової економіки, тлумачень її індустріального чи постіндустріального етапів, доцільно визнати, що зростання динамізму ринкових процесів, прискорення структурних перетворень економічних систем, кризові явища в світовій економіці актуалізують нові інституційні підходи до економіки, як науки, трансформуючи таким чином ортодоксальну економічну теорію.

Останні десятиріччя ХХ ст. характеризуються появою нових наукових напрямів, які акцентують увагу на організації відносин між суб'єктами господарювання. Зокрема в 1950-их роках Е. Пенроуз запропонував ресурсно-орієнтований підхід, який тепер вдало використовується у стратегічному менеджменті [550]; В. Лазонік сформував теорію інноваційної фірми [540]; Нельсон Річард і Сінді Вінтер започаткували розвиток еволюційного підходу в економічній теорії, відповідно до ідей Й. Шумпетера [547]. Після 1991 р. науковці публікували здебільшого праці, присвячені неоінституційній економіці [343; 486; 487]. Цікаву теорію фірми пропонує Г. Б. Клейнер, відповідно до якої підприємство – це сукупність відносин між кількома великими групами соціальних суб'єктів із різними інтересами та цілями, конфігурація яких формується як усередині підприємства, так і у взаємодії зі “зовнішнім середовищем”. Економічна організація постає у працях цього автора як “незведене до інтересів та діяльності окремих суб'єктів багатоаспектне соціальне ціле” [149].

Не лише опоненти [551], але й адепти нової інституційної економічної теорії [87; 163; 473; 562] визнають недосконалість її методологічного забезпечення та потребу в його формуванні. М. В. Білоусенко стверджує, що “увесь неоінституціоналізм походить від теорії фірми”, тобто праці Р. Коуза “Природа фірми”, а основне завдання неоінституційної економічної теорії вбачається у дослідженні проблем обліку технологічних процесів і витрат у діяльності фірми [21, с. 58]. О. І. Уільямсон, розвиваючи концепцію неоінституційної економіки, вбачає у трактуванні ринків “кластери короткотермінових повних контрактів обміну”, й зазначає, що “між фірмами і ринками розташовані проміжні, чи так звані гібридні, форми організацій, до яких відносяться мережі фірм, стратегічні альянси, франчайзинг і т. д.” [455, с. 50]. Для усунення таких словосполучень як “гібридні” та “проміжні” організації, потреби перелічувати різні напрями партнерських відносин, явище договірних відносин підприємства з іншими суб'єктами господарювання доцільно називати діловим партнерством підприємств.

Неокласичній теорії притаманна певна ізольованість підприємства від зовнішнього середовища, відносини з яким не аналізуються. Репрезентативне неокласичне підприємство здатне лише адаптуватися до навколишнього середовища, не може повноцінно розвивати нові технології, товарні відносини, освоювати ринки збуту, а в змозі лише здійснювати певний вибір. Параметри діяльності підприємства визначаються ендogenousними обмеженнями та здатні змінюватися лише під впливом зовнішніх чинників. Згідно неінституційної теорії, ринок як сукупність трансакцій обміну між автономними агентами – це загальна субстанція, яка формує виробничу одиницю, тобто фірму. Виробництво представлене вченням неокласичної теорії із “абстрактними” виробничими функціями, а дослідження природи фірми зводиться до аналізу структури контрактів між партнерами на ринку [568]. Причому конкурентні переваги, інновації, створення нових технологій і відносин не розглядаються.

Варто зауважити, що первісно ресурсно-орієнтований підхід передбачав аналіз конкуренції, конкурентних переваг, інновацій. Адже на відміну від припущень неокласиків і неінституціоналістів, конкуренція призводить до накопичення унікальних організаційних ресурсів, які ґрунтуються на технологічних, комерційних, організаційних знаннях, досвіді, фаховості персоналу підприємства. Такі ресурси формуються лише у спільній колективній діяльності та потребують усестороннього розвитку й накопичення. Проте ресурсно-орієнтований підхід, на відміну від неінституційного, який фокусує увагу на пристосуванні особистісних параметрів суб’єктів господарювання під час договірної процесу, відходить від особистісних і соціальних характеристик, а концентрується на аналізі діяльності фірми. Сьогодні найбільш доречними, під час дослідження організації діяльності підприємств та партнерських відносин між ними на ринку, є неоліберальний, неокласичний, неінституційний і ресурсно-орієнтований підходи, які динамічно розвиваються.

Закономірності, які призводять до укладання партнерської угоди між підприємствами, спричинені певними імпульсами, зокрема якщо об’єкт не існував, а потім з’явився, то можна стверджувати, що певний чинник спричинив

його появу. Це має бути вагомий чинник, який діє увесь період існування партнерської угоди. Саме тому важливо представити сучасну наукову парадигму ділового партнерства підприємств.

Науково-технічний прогрес та стрімке посилення ролі інформації у економічному середовищі, починаючи від 60-их років минулого століття посприяли розвитку теорії інформаційної економіки, як вагової складової економічної науки. Значущість і перспективність досліджень у цьому напрямі, їх комплексний характер дають змогу вченим констатувати наявність нової парадигми економічної науки, про що свідчать їх наукові праці [216; 252; 350]. Таке твердження слушне, адже, як зазначають деякі науковці, традиційна парадигма економічної теорії, представлена класичним і неокласичним напрямками, перебуває у кризовому стані [1]. Наявність значної кількості сучасних концепцій та моделей із вузьких, специфічних питань економіки, відсутність вагومого системного дослідження підтверджують правоту таких висловлювань. Як зазначав Л. Абалкін ще у кінці минулого століття, це є ознакою, яка свідчить про потребу у появі нової дослідницької парадигми [1, с. 5].

З іншого боку “парадигма формує основу для утворення відповідної наукової спільноти, в межах якої і відбувається розвиток науки” [334, с. 120.]. Дослідження теорії інформаційної економіки, як парадигми, дало би змогу чіткіше виокремити відповідний напрям наукових напрацювань та окреслити його предмет. Тому на часі є формування нової інституційної парадигми економічного розвитку нашої держави на основі якісно нових соціально-економічних відносин суб’єктів господарювання, за новими правилами і нормами.

В. Н. Тарасевич під парадигмою розуміє “стандартні уявлення про предметну сферу і принципи її вивчення” [443, с. 5]. Тому наслідком переходу від однієї парадигми наукового знання до іншої є заміна одних стандартних уявлень на інші. Так відбуваються інституційні зміни в економічній системі, які формують нову систему інститутів. Власне спостерігаємо виникнення нових правил і норм взаємодії суб’єктів господарювання через трансформацію усієї економічної системи й формування нової парадигми ділового партнерства підприємств.

Наукова категорія “парадигма” широко використовується науковцями у процесі досліджень та до тепер є проблемною і остаточно невизначеною. Введена до наукового лексикону Г. Бергманом і широко обґрунтована Т. Куном як сукупність методологічних, світоглядних, наукових, управлінських та інших настанов, що сформувалися історично і прийняті у своїй спільноті як зразок, норма, стандарт вирішення проблеми і містить символічні узагальнення, цінності [421, с. 13], в сучасних умовах вона набуває іншого змісту. Т. Кун розглядає зміст цього поняття на прикладі фізики, тому екстраполювати таке не надто конкретне тлумачення для вирішення економічних проблем є проблемним. Після публікації праці Т. Куна, у 1962 році, виникло чимало альтернативних трактувань парадигми.

Доволі часто “парадигму” тлумачать як “сукупність філософських, загальнотеоретичних і метатеоретичних основ науки” [43, с. 704.]. А. Чухно акцентує на тому, що це система науково обґрунтованих понять, ідей, думок, логічно пов’язаних між собою, які утворюють цілісну концепцію. Він стверджує, що: “парадигма – це цілісна система, в якій логічно й послідовно розгортається предмет дослідження, тобто розкривається його зміст шляхом внутрішнього сутнісного саморуху” [485, с. 58]. А. С. Філіпенко під парадигмою розуміє “сферу вільних ідей як первообраз, зразок або систему творчих методологічних і аксіологічних (ціннісних) установок, взятих усіма членами наукового співтовариства за зразок вирішення наукових завдань” [463, с. 57]. Загалом, як “концептуальну схему дослідження певних явищ, яку використовують на певному етапі розвитку науки й суспільства” [448, с. 47] розглядає парадигму А. А. Ткач.

С. В. Мочерний запропонував комплексне наповнення цього поняття, він тлумачив парадигму як “науковий метод дослідження (в органічній єдності комплексу методологічних принципів, законів, засобів тощо) та отриману на їх основі цілісну теорію (тобто сукупність знань, поглядів, ідей тощо), які сповідують члени наукового співтовариства з притаманними їм світоглядними цінностями, ідеалами і переконаннями упродовж певного часу” [252, с. 368]. Здійснивши аналіз підходів до розкриття цього поняття, до елементів парадигми

він відносив: “1) об’єкт (у тому числі предмет) дослідження; 2) методологію пізнання даного об’єкта; 3) отриману на основі комплексного використання методології дослідження об’єкта цілісну сукупність знань у формі субординованої системи законів і категорій; 4) найзагальніші світоглядні цінності, ідеали і переконання, яких дотримуються економісти окремого напрямку (а в його межах – певних шкіл і течій) упродовж певного часу” [252, с. 368].

Узагальнивши різні погляди, Н. М. Мальюга трактує парадигму як “струнку, суворо наукову, загальноприйнятую теорію, основоположну концепцію, що представлена як модель основних понять, яка лаконічно відображає найбільш важливі риси досліджуваної сфери знань, що піддається дослідженню” [217, с. 330]. Вона згадує два аспекти парадигми, про які писав Т. Кун: епістемічний та соціальний. Епістемічний репрезентує сукупність фундаментальних знань, цінностей, переконань, технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності, а соціальний розкривається через погляди певного наукового співтовариства, яке поділяє цю парадигму [43, с.704].

В умовах категоріальної багатовекторності деякі науковці піддають сумніву правомірність акцентування уваги на парадигмальності певної теорії. Проте, як було зазначено вище, таке питання виникає і набуває гостроти внаслідок кризи класичного і неокласичного напрямів економічної науки, тому відмовитися від нього було би необачно. Доречно розглядати певну теорію як нову економічну парадигму лише за умови достатнього наукового обґрунтування такого твердження. Заслугує на увагу пропозиція Р. Білоусова розуміти парадигму в економічному контексті як “цілісну наукову систему нових поглядів, ідей та думок” [22, с. 128]. Таке тлумачення не претендує на наукову глибину, його не можна розглядати як єдине можливе, проте воно є достатнім для аргументації авторської позиції.

Становлення нових наукових парадигм – важливий шлях наукового пошуку, проте як стверджує англійський вчений, автор праць із методології економічної теорії, М. Блауг, “дуже легко знищити нові дослідницькі програми, створюючи ідеологічні аргументи проти її основних постулатів і притримуючись дуже

ретельної критики. Методологія економічної науки повинна навчити нас, як важко оцінювати навіть зрілі дослідницькі програми, а що вже казати про програми в початковій фазі розвитку” [26, с. 332].

Погоджуючись зі знаними науковцями й тим, що “парадигма відображає зміст, квінтесенцію будь-якої достатньо розробленої, обґрунтованої і сформульованої системи поглядів, наукових знань, сформованих світоглядів, представляючи їх основні положення” [217, с. 330], доречно запропонувати до розгляду парадигму ділового партнерства підприємств.

Сучасну наукову парадигму ділового партнерства підприємств доцільно інтерпретувати як цілісну теорію, яка ґрунтується на сукупності історично сформованих науково-світоглядних, концептуально-базових та структурно-узагальнюючих знань про ділову взаємодію контрагентів на ринку. Базовою категорією інституційної парадигми є інститути. Найпоширеніше їх тлумачення зводиться до того, що інститути – це створені людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію у певне русло і, як наслідок, структурують стимули у процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного [270, с. 19]. Інститути зменшують невизначеність у поведінці людей і підприємств, певним чином регламентуючи їх діяльність; вони визначають можливі варіанти поведінки будь-яких економічних суб’єктів у процесі їх взаємодії, обмежуючи їх офіційно встановленими нормативними актами й правилами. За наявних умов у суспільстві повинна існувати й постійно підживлюватися не лише система обмежень і контролю, а й система стимулів чи покарань за їх недотримання. Таке тлумачення головної дефініції інституційної парадигми притаманне будь-якому етапу розвитку ділового партнерства, але не відображає його специфіки. Для постіндустріальної епохи характерним є такий зміст інститутів, коли правила й норми встановлюються й дотримуються самими людьми, без примусу й покарання. Тобто це інститути самообмеження, де розвивається взаємовигідне партнерство.

Нові інститути стають проявом нових економічних категорій. Якщо економічні категорії мають об’єктивний характер, то інститути утворюють



суб'єктивну їх оболонку. Для прикладу категорія “дебіторська заборгованість покупців” є об'єктивно зумовленою характеристикою будь-яких партнерських відносин суб'єктів господарювання. Якщо ж аналізувати таке поняття з позиції інституціоналізму, то воно набуває певного соціального значення, яке характеризує конкретну економічну систему. До цього додаються такі характеристики, як звичайна дебіторська заборгованість, сумнівна дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість, прогнозована дебіторська заборгованість тощо. Усі ці поняття можуть бути виокремлені як інститути й відображають характер економічних відносин у конкретній економічній системі та ступінь її цивілізованості.

Перехід до інформаційного суспільства призводить до виникнення таких інститутів і категорій, як економіка знання, інтелектуальна власність, інтелектуальний капітал, людський капітал, інноваційна економіка тощо. Пізнання нових категорій і їх відображення в інституційній парадигмі ділового партнерства підприємств є визначальними. Теоретичне обґрунтування природи й характеру нових інститутів дає змогу їхнього використання у практиці господарської діяльності через відповідні правові, регулятивні, ідеологічні рішення органів влади і суб'єктів господарювання.

Розкриття змісту сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств неможливе без виокремлення її структурних елементів. Зважаючи на основні функції економічної науки, як і філософії [257, с. 111], парадигму ділового партнерства підприємств варто репрезентувати через виконання її функцій (рис.1.1).

Світоглядна функція передбачає з'ясування передумов виникнення, генезису поняття, термінологічної сутності ділового партнерства підприємств, його мети, ознак, стратегії, тактики та основ функціонування (п.п. 1.1 дисертації). Гносеологічна – уможливорює формування декомпозиції партнерських відносин підприємств у послідовності їх пізнання від холістичної концепції розвитку маркетингу таких відносин, до структурування їх за різними класифікаційними ознаками (п.п. 1.2 дисертації).



Примітка: ДПП – ділове партнерство підприємств.

Рис. 1.1. Інтерпретація сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств

Джерело: побудовано автором

Онтологічна – дає змогу дослідити передумови становлення і розвитку ділового партнерства підприємств, розкрити історичні аспекти його відображення в обліку, зважаючи на основні закономірності функціонування, як складової економічної системи (п.п. 1.3 дисертації).

Теоретична функція слугує для побудови архітекτονіки облікової системи ділового партнерства підприємств через розкриття її складових, як основи для розвитку партнерських відносин (п.п. 2.1 дисертації). Методологічна – забезпечує обґрунтування методології облікової системи для належного функціонування партнерських відносин (п.п. 2.2 дисертації). Організаційна – уможливорює розкриття організаційних засад облікової системи ділового партнерства підприємств (п.п. 2.3 дисертації).

Інформаційна функція дає змогу виокремити для підприємства потенційних ділових партнерів на ринку через формування інформаційної бази ділового партнерства підприємств (п.п. 2.4 дисертації). Праксеологічна – передбачає відображення операцій щодо ділового партнерства підприємств у фінансовому й управлінському обліку (розділи 3 і 4 дисертації).

Аксіологічна функція уможливорює визначення таксономічної цінності ділового партнерства підприємств для кожного партнера на ринку (п.п. 5.1 дисертації). Інтегративна – реалізується через інтеграцію підсистем облікової системи ділового партнерства підприємств та оцінювання перспективності його розвитку за допомогою інструментарію стратегічного управлінського обліку (п.п. 5.2, 5.3 дисертації).

Більшість функцій сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств ґрунтуються на виокремленні її облікових пріоритетів:

- обґрунтування теоретичних, методологічних, організаційних, інформаційних засад розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств;

- розкриття організаційно-методологічних особливостей фінансового й управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств;

– формування таксономічної цінності й виокремлення інтегративних властивостей облікової системи ділового партнерства підприємств для окреслення напрямів її стратегічного розвитку.

Для реалізації світоглядної функції парадигми ділового партнерства підприємств, насамперед доцільно з'ясувати умови застосування поняття “ділове партнерство підприємств”. Розкриття сутності об'єкта дослідження окремо від зовнішнього середовища неможливе, тому має супроводжуватися описом закономірностей функціонування ділового партнерства підприємств у різноплановому макросередовищі.

Динамічний розвиток ринкових відносин в Україні потребує перегляду наявних підходів до організації економічних зв'язків підприємств, які забезпечують багатосторонній обмін між контрагентами на ринку. Обмінні процеси в умовах товарно-грошових відносин набувають форми ринкових взаємодій, які мають узагальнюючий характер, поширюються на всі господарські сфери та регіони країни, проникають в усі частини виробничо-економічної системи держави, або як стверджує С. Ф. Смерічевський, у зв'язано-диверсифіковані системи української промисловості [361]. Обов'язковою умовою функціонування підприємства, як первинного структурного компонента виробничої системи держави, є його взаємозв'язок із ринковими суб'єктами. Доведено, що взаємодія між ринковими суб'єктами, згідно теорії управління, розглядається із позицій суперництва і партнерства [568].

Сьогодні багато підприємств переходять від дискретних, суперницьких відносин до довгострокових відносин партнерства, які передбачають наявність невеликої кількості фірм–партнерів. Прибічники встановлення таких відносин вважають, що партнерство дає можливість зменшити витрати і підвищити якість товарів і послуг [167, с. 58].

Термін “партнерство” використовують серед політиків, правознавців, у ділових економічних спільнотах. Часте згадування на сторінках популярних наукових видань, у виступах політичних лідерів, міжнародних документах сприяє його сприйняттю, як відомого теоретичного поняття. Багатократне повторення

створює ілюзію знання, проте не засвідчує знання предмету ділового партнерства підприємств. Оперування неточними поняттями здатне спричинити парадоксальні висновки та потенційну можливість логічних помилок.

Юридично, згідно зі словником іншомовних слів, партнерство трактують як “одна з найважливіших юридичних форм організації підприємництва”, як “спільне підприємство декількох осіб, що беруть участь не лише своїм капіталом, але й особистою працею” [359, с. 447]. Тобто партнерство розглядають, з одного боку, як форму організації спільної економічної діяльності фізичних і юридичних осіб на основі договору про регулювання участі в загальних витратах, розподілі прибутку, розподілі майна; з іншого боку, як співпрацю фірм, компаній, підтверджену відповідним договором, протоколом про корпоративне партнерство.

Я. М. Грітанс, описуючи правове регулювання організаційних форм корпоративних відносин, згадує про корпоративне законодавство Великобританії 1907 р., яке охоплює “Закон про партнерство”, “Закон про партнерство з обмеженою відповідальністю” та законодавство США – “створення і функціонування корпоративних організаційно-правових форм регламентується законами штатів і Законом про партнерство 1969 р.” [78, с. 16]. Серед основних організаційно-правових форм корпоративного бізнесу Великобританії та США він називає: “партнерство з необмеженою відповідальністю учасників (general partnership) – аналог повного товариства (у Великобританії не є юридичною особою); партнерство з обмеженою відповідальністю учасників (limited partnership) – аналог командитного товариства” [78, с. 17]. Резюмуючи, Я. М. Грітанс стверджує, що серед “основних організаційно-правових форм корпоративних відносин у межах однієї організації в закордонному корпоративному законодавстві є товариство (партнерство) – Франція, Німеччина, Великобританія” [78, с. 18]. Проте, не лише іноземні, але й багато вітчизняних науковців використовують термінологію “партнерства”, як синонім товариства, що не є правильно. Треба чітко розмежовувати ці поняття, адже в Україні товариства, згідно ст. 79 Господарського Кодексу України (ГКУ) мають обов’язковий статус юридичних осіб [73].

Використовується термін “партнерство” й у сфері політики, зокрема у словосполученні “політичне партнерство”. В політичному ракурсі партнерство набуває ще й етично-аксіологічного значення. Тут партнерство – більш прийнятна форма взаємин, і політичний діяч або політична партія, (організація, об’єднання), акцентуючи увагу на партнерстві, демонструє визнання моральної цінності суб’єкта дискусії та готовність до конструктивної співпраці з ним.

У сфері міжнародних відносин статусом партнерів володіють усі країни – члени багатосторонніх договорів. Для прикладу прийняті такі глобальні міжнародні проекти, як “Генеральна угода з тарифів і торгівлі” [61], “Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів” [243], “Партнерство заради миру” [280] тощо.

Багато сучасних досліджень скеровані на вивчення стану соціального партнерства в Україні, причин і проблем довготривалого його розвитку, чинників, що гальмують формування ринкових соціально-трудова відносин. Зміст і роль соціального партнерства полягає в узгодженні інтересів працівників, роботодавців і влади на користь усього суспільства. Таке партнерство має “стратегічний характер, оскільки дозволяє сформувати і безконфліктно реалізувати довгострокові завдання уряду, націлені на забезпечення соціально-економічного розвитку” [194, с. 13]. Вплив державної політики на соціальне партнерство вивчають С. Л. Кирий, О. М. Крутій, В. Ф. Мартиненко [221] та ін. За прикладом розвинених країн, в Україні формується система соціального партнерства, згідно Закону України (ЗУ) “Про соціальний діалог в Україні” [323], Указу Президента України “Про Національну тристоронню соціально-економічну раду” [320]. Учасником соціального партнерства в нашій країні є Федерація професійних спілок України (ФПУ), – найбільш чисельне профспілкове об’єднання в Україні, яке нараховує понад 5,09 мільйонів членів профспілок [421].

З огляду на зазначене, використання поняття “партнерство” у не лише згаданих, але й у багатьох інших контекстах, можна вважати таким, яке спирається на етимологію. Загалом, партнерство розуміють широко – як вид соціальної, юридичної, міжнародної, політичної практики; спільну діяльність,

співпрацю, кооперацію, – що свідчить не про наукове, а, радше, буденне його сприйняття. Саме через частковий та різнопрофільний характер дослідження є потреба у системному та комплексному вивченні ділового партнерства підприємств. Адже як слушно стверджує К. О. Назарова, “поняття “ділове партнерство” є певною мірою новим для вітчизняної науки, хоча в різних інтерпретаціях поняття-аналоги існували [258].

Сьогодні є багато напрацювань у сфері стратегічного менеджменту та маркетингу, що становить основу формування партнерських відносин підприємств і сприяє їх розвитку. Дослідження ділової взаємодії підприємств потребує нових наукових обґрунтувань на основі глибокого вивчення, узагальнення й використання невичерпних ресурсів теоретичної та методологічної спадщини для результативного їх втілення у практичне середовище суб’єкта господарювання.

Характерна багатоаспектність економічних відносин, різноманітність форм і методів їх реалізації – невід’ємна складова діяльності суб’єктів господарювання. Тому подальше вивчення світоглядної функції наукової парадигми ділового партнерства підприємств доречно здійснювати через:

- аналіз наукових підходів до його трактування;
- розкриття генезису поняття;
- з’ясування його термінологічної сутності, мети й ознак;
- окреслення стратегії, тактики й економічної свободи;
- характеристику взаємовідносин контрагентів на ринку та ролі ділового партнерства в них.

Детальний аналіз різних наукових підходів до питань партнерства суб’єктів господарювання демонструє, що серед авторів нема єдності поглядів на механізм ділової взаємодії, хоча про актуальність стверджують усі. З огляду на це, доречним є звернення до інтерактивної системи “Google NGram Viewer”, яка містить кілька корпусів розміщених текстових книг на дев’яти мовах. На кінець 2012 р. обсяг бази даних становив приблизно 8 мільйонів книг (текстів). Оновлення бази здійснюється кожних 8–10 років. Книги, отримані зі 40-ка

університетських бібліотек різних країн. На графіку змін частоти використання заданих користувачем слів, або словосполучень, за вертикальною віссю відображається відносна частота застосування слів у науковій літературі, в даному році (вимірюється у відсотках); за горизонтальною віссю – роки, що входять у заданий користувачем тимчасовий інтервал. Динаміку інтенсивності публікацій результатів досліджень щодо “ділового партнерства” (“business partnership”) у наукових англомовних джерелах світу подано на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Динаміка інтенсивності публікацій стосовно дослідження “ділового партнерства” (“business partnership”) у англомовних джерелах світу

*Джерело : побудовано автором за [528]*

З-поміж перших публікацій ділове партнерство згадується у правовому контексті [514, с. 64]. Найбільше напрацювань простежується у 2001 та 2005 рр.

З’ясування предметної сутності ділового партнерства підприємств потребує аналізу його термінологічних альтернатив у економічній літературі, зокрема таких як: “стратегічна взаємодія” [75], “партнерська взаємодія”, “партнерські відносини” [168]; “ділова взаємодія” [34]; “співробітництво” [45]; “договірні, контрактні відносини”. Найуживанішим є термін “партнерство” [17; 45].

Поняття ділового партнерства підприємств [387] використовується сьогодні багатьма авторами, дедалі більше напрацювань простежується за різними напрямками його функціонування (табл. А.1 дод. А). З огляду на це, доречно



виокремити головні недоліки у дослідженнях термінології ділового партнерства підприємств: певна підміна одних відносин взаємодії іншими, зокрема партнерських – конкурентними; значне звуження об'єкта дослідження, що зумовлює обмеженість дій у процесі вибору партнерів на ринку; відсутність чіткої класифікації відносин у діловому партнерстві підприємств.

Слушними є твердження Р. Коуза, що економіка – це “наука про вибір [163, с. 33]. М. В. Білоусенко, беручи до уваги неоінституційну теорію фірми та продовжуючи міркування О. І. Уільямсона, акцентує увагу на “процесі відбору” фірм [21]. К. Эрроу характеризує ділове партнерство як “господарський процес, у ході якого його учасники: фірми, споживачі, інвестори і держави, здійснюють той чи інакший вибір” [505]. Саме вибору ділового партнера на ринку присвячені праці інших науковців [40].

Проблеми реалізації ділового партнерства підприємств теоретично обґрунтовані в роботах багатьох авторів, проте сегментарне вивчення окремих видів міжгосподарських відносин рекомендаційного характеру не спроможне забезпечити формування методологічної та організаційної основи для обліку операцій у партнерських відносинах. Саме на часі розглянути генезис поняття “ділове партнерство підприємств”, розпочавши з “партнерства”. Доволі незначний обсяг довідкових джерел містить його тлумачення. З-поміж опрацьованих, найбільш повне й багатостороннє трактування подано у великому тлумачному словнику сучасної української мови, яке складається із 281 слова [43, с. 1175]. Найбільш близьким трактуванням партнерства до предмету дослідження дисертації є “форма співробітництва фірм, компаній, що закріплюється протоколом про партнерство або договором” [43, с. 1175].

Терміни “співробітництво”, “співпраця” – сумісна робота чи сумісна праця, – часто застосовуються як синоніми партнерства. Зокрема, поняття “міжнародна співпраця”, як стверджує П. Циганков, відображає такий процес взаємодії двох або декількох діячів, у якому “виключається застосування озброєного насильства і домінують сумісні пошуки реалізації загальних інтересів” [479]. Тут можна взаємозамінити поняття “міжнародна співпраця” і “міжнародне партнерство”. У

міжнародних документах використовується термінологія і “співпраці”, і “співробітництва”, і “партнерства”. Проте тотожність у міжнародних відносинах не може бути повністю перенесеною у інші сфери взаємодії. Співпраця може існувати також між учасниками єдиного колективу. Тоді як партнерство передбачає автономію партнерів – міжсуб’єктну взаємодію. Вочевидь основна відмінність є під час порівняння понять “співробітник” (“співпрацівник”) із поняттям “партнер”.

У великому тлумачному словнику сучасної української мови співробітник – це “той, хто працює разом із ким-небудь, допомагає йому в якійсь справі; особа, що працює в якійсь установі; службовець...” [43, с. 1170 ], відповідно співробітництво – це “спільна діяльність, спільні дії; праця в якій-небудь установі” [43, с. 1170]. І ще – співпрацівник описується, як “той, хто займається якою-небудь діяльністю, працює разом із кимсь”, відповідно співпраця – як “спільна з ким-небудь діяльність” [43, с. 1170]. З огляду на зазначене, “співробітник” і “співпрацівник” є синонімами, аналогічно як і “співробітництво” та “співпраця”. Простежується наявність не лише спільної дії, але й сутнісна присутність людини, як основної антропологічної субстанції.

Партнер, у великому тлумачному словнику сучасної української мови, трактується як “той, хто бере участь у якійсь грі разом із ким-небудь; учасник гри...Діловий партнер. Торговий партнер” [43, с. 708]. Саме партнером (діловим партнером) може бути не лише особа, але й підприємство, що підтверджує доцільність використання такої термінології для формування облікової системи ділового партнерства підприємств.

Щодо етимології слова “партнер”, то простежуються певні протиріччя стосовно його історичного походження. Зокрема, твердження укладачів словника іншомовних слів про французьке походження слова [359, с. 628] суперечить інформації з французьких лексикографічних джерел, які подають фр. “partenaire” як запозичення з англійської мови [133]. Етимологічний словник української мови містить таке визначення: “партнер “учасник гри; компаньйон, товариш у якій-небудь справі”;...– запозичення з французької мови; фр. partenaire “партнер”

походить від англ. partner, що виникло з англ. partener “тс”, варіанта слова parcener “співспадкоємець”, яке зводиться до лат. partiōnārius “той, хто має пай, частку”, утвореного від лат. partitiō “поділ, частина”, пов’язаного з partio “ділю, розділяю”, pars, род. в. partis “частина” [111, с. 300].

Звертається увага на те, що саме під час трактування “партнера”, на відміну від “співробітника” та “співпрацівника”, використовується термінологія: організаційно-правової форми (“держава, громадське угруповання, підприємство”) [43, с. 708]; теорії ігор (“учасник гри”) [43, с. 708; 111, с. 300]; ділової перспективи “Діловий партнер” [43, с. 708], компаньйон, товариш у якій-небудь справі [111, с. 300]; економічної вигоди (пай, частка, частина) [111, с. 300].

Отже, під час укладення взаємовигідної угоди між підприємствами, таку взаємодію доцільно інтерпретувати як партнерство. А широкомасштабне використання поняття “партнерства” у юриспруденції, міжнародних відносинах, зовнішній політиці, соціології, інших сферах, – вимагає виокремлення партнерства підприємств, як комплексної системи їх ділової взаємодії. У великому тлумачному словнику сучасної української мови характеризують прикметник “діловий” як такий, що “стосується суті справи; має практичне значення; ...зайнятий практичним аспектом справи, пов’язаним із матеріальною вигодою;... придатний для господарських потреб, промислового і т. ін. використання; товарний” [43, с. 227]. Акцентування уваги на практичному значенні, досвіді та матеріальній вигоді, підтверджує правильність аргументації доречності використання словосполучення “ділове партнерство підприємств”.

Суміжним поняттям до “партнерської взаємодії” можна вважати соціальну взаємодію”, що означає “форму спілкування суб’єктів, під час якої систематично здійснюється їх вплив один на одного, реалізується соціальна дія кожного з партнерів, досягається пристосування одного до дій іншого, спільність розуміння ситуації, сенсу дій і певний ступінь солідарності або згоди між ними [400, с. 31]. Соціальна взаємодія є взаємопов’язаною системою дій обидвох суб’єктів; оновленням не лише соціальних дій, але й їх координації; стійкістю інтересу до реакцій у відповідь; тісною координацією системи дій суб’єктів.

Діловому партнерству властиві всі характеристики соціальної взаємодії. Водночас ототожнювати такі поняття не можна. Соціальна взаємодія не зводиться лише до партнерства, а має значно ширшу інтерпретацію. Партнерство, як тип соціальної взаємодії, є окремим соціальним інститутом: ґрунтується на системі норм і принципів, що додають партнерству стабільності й відображається певним стійким поведінковим механізмом. Тобто партнерство є окремим типом соціальної взаємодії та її наслідком.

З іншого боку, доцільно виокремити антропологічні передумови виникнення поняття “ділового партнерства підприємств”, адже людині властиво: прагнення до свободи, автономії (основа конфлікту), об’єднання, солідарності (кооперації). Партнерство (разом із конфліктом) притаманне природі людини. Антропологія ділового партнерства полягає у наявності належного підґрунтя для партнерської взаємодії людини – особи біологічної, соціальної та психологічної. Тобто повна реалізація функцій людини, особи, суб’єкта відбувається за умови присутності партнера.

Багатоаспектне вивчення ділового партнерства визначає його як органічну єдність багатьох сторін, як самостійну економічну категорію. Тому під діловим партнерством підприємств варто розуміти комплекс економічних зв’язків підприємств, який ґрунтується на взаємовигідних організаційно-правових та антропологічно-соціальних засадах, системному, програмно-цільовому методі розв’язання господарських проблем із урахуванням вимог ринку. Його головною метою є правильний вибір напрямів взаємодії, форм і методів їхньої реалізації на основі взаємної вигоди та рівноправ’я сторін.

Основними ознаками ділового партнерства підприємств доречно вважати: паритетні відносини автономних суб’єктів господарювання; спільність дій; свободу вибору партнерів.

Паритетні відносини автономних суб’єктів господарювання у партнерській взаємодії є апріорною її передумовою. Паритет передбачає відсутність у будь-якої зі сторін привілеїв і владних повноважень стосовно іншої. Автономність, у такому контексті, означає відособленість суб’єкта партнерської взаємодії, незалежність

діяльності суб'єкта від потенційного партнера і його здатність до самостійних, відповідальних рішень, незалежних від зовнішнього тиску [400, с. 33].

Спільність дій, як ознака ділового партнерства, передбачає:

- наявність загальної мети в учасників партнерських відносин, а також загальної мотивації, тобто стимулу діяти разом (інтерес у партнерстві);
- об'єднання, поєднання, сполучення індивідуальних дій, що не скасовує їх автономії як партнерів;
- функціональну спеціалізацію – виділення у єдиному процесі партнерства окремих, функціонально пов'язаних операцій і їх розподіл між партнерами;
- координацію та узгодженість індивідуальних дій;
- отримання усіма учасниками ділового партнерства бажаного результату, у формі реалізованого інтересу.

Повна свобода вибору партнерів можлива лише у ринковій економіці, в умовах плюралізму та вільної конкуренції. За наявності монополії взаємодія між суб'єктами теж присутня, проте така взаємодія є характерною для, так званого, “вимушеного” партнерства.

Особливістю ділового партнерства підприємств є значне різноманіття його організаційно-правового оформлення (усна домовленість керівників підприємств, угоди про партнерство підприємства з банком тощо), – це впливає на визначення меж дослідження та ускладнює можливість формування його облікової системи. Попри це, з функціонуванням партнерських відносин підприємств безпосередньо пов'язують внутрішньоорганізаційні зміни у юридичних осіб – підприємств – учасників капіталу, а також правові та фінансові аспекти спільної діяльності тощо. Широкомасштабна проблематика зумовила встановлення певних обмежень під час розкриття парадигми ділового партнерства підприємств і його облікової системи. Зокрема у дисертаційній роботі досліджено формалізоване комерційне партнерство незалежних підприємств, яке передбачає укладення письмової угоди між ними під час здійснення процесів купівлі-продажу у форматі постачальник – покупець. Суміжними доречно вважати поняття “економічне партнерство

підприємств”, “ділова взаємодія підприємств”, “партнерські відносини підприємств” а протилежними – “конкуренція”, “суперництво”, “боротьба”.

Підприємства прагнуть партнерства для стабілізації власного фінансового стану й забезпечення можливостей конкурувати з іншими підприємствами. Для покращення показників якості й ефективності, підприємства створюють стратегічні альянси з постачальниками, покупцями, а іноді й із конкурентами.

Успішна діяльність у конкурентному середовищі потребує постійного її удосконалення та ефективного управління діловою взаємодією. Для належного управління процесом ділового партнерства підприємств, важливо правильно сформулювати його стратегію і тактику. Успішні стратегії виробляються та реалізуються у процесі творчості й новаторства, зі застосуванням усіх вмінь, досвіду й навиків, які є у ділових партнерів. Такі стратегії ґрунтуються на усвідомленні мети й зобов’язань, тобто здебільшого можливостей майбутньої, ніж обмежень минулої, діяльності. Цього неможливо досягти за допомогою послідовного індуктивно-дедуктивного підходу до розроблення та впровадження стратегії. Доречним є процес прогнозування, який спонукає до творчих рішень і вимагає тісної взаємодії ділових партнерів, відкритої та гнучкої структури їх комунікації. Під стратегією ділового партнерства підприємств варто розуміти певний інструментарій для досягнення мети (максимізацію взаємної економічної вигоди) й виконання зобов’язань діловими партнерами на основі прогнозування результатів ділової взаємодії. Відповідно, під тактикою – впровадження цілей стратегії у відносини з партнерами, дотримуючись норм ділової етики та правил поведінки на ринку.

Стратегія ділового партнерства підприємств має бути максимально вірогідною, передбачати дієві кроки для вирішення економічних завдань і відповідати шести визначальним принципам [379]: обґрунтованості, прозорості, легітимності, адекватності, контрольованості, логічності.

Такий підхід спроможний суттєво спростити процес оцінювання перспективності партнерства для суб’єктів господарювання, які чітко знатимуть,

чого можна очікувати від ділової взаємодії з партнерами в майбутньому і, відповідно, коригувати наявні стратегії розвитку ділового партнерства.

Доведено, що система взаємовідносин охоплює дотримання соціально-економічного суверенітету і консенсусу інтересів [387]. Суверенітет ділового партнерства підприємств доречно розуміти як елемент економічної свободи, яку не варто ототожнювати з філософським розумінням свободи – уособленням повної незалежності від інтересів, рішень, дій інших суб'єктів. Розвиток партнерських відносин зазнає краху, якщо партнери не зважатимуть на вимоги один одного. Вільний вибір в умовах сучасної ринкової економіки можливий лише у разі повного опрацювання та засвоєння інформації про інтереси, наміри та дії контрагентів на ринку.

Суверенітет ділового партнерства підприємств повинен ґрунтуватися на тому, що законослухняна діяльність суб'єктів господарювання перебуває під захистом органів влади, та ніхто не має права вникати в неї і примусово заставляти приймати інші умови виконання угод. Проте суверенні суб'єкти ділового партнерства не володіють повною незалежністю від своїх партнерів. Така незалежність має визначені межі існування, зумовлені прагненням кожного партнера зберегти та відтворити власний суверенітет.

Потреба кожного з підприємств у постійному відтворенні свого власного соціально-економічного суверенітету реалізується через ухвалення усіма партнерами взаємовигідних рішень, тобто, шляхом встановлення консенсусу соціально-економічних інтересів. З огляду на це, консенсус інтересів передбачає виконання взаємних зобов'язань усіх учасників ділового партнерства без порушення суверенітету один одного.

Зазвичай, досягти абсолютної економічної свободи неможливо, бо використання своїх прав та свобод одними обмежуються тим, що інші користуються своїми правами. Значні обмеження економічної свободи зумовлені конкуренцією та державою. Оскільки інфраструктура ринку передбачає діяльність суб'єктів господарювання, які створюють сприятливі умови для укладення угод і формування різного роду взаємин, аргументовано, що за характером взаємовідносин їх поділяють на три групи: конкуренти, “нейтралі”, потенційні

партнери [385]. Таке групування є умовним, адже взаємини між підприємствами не є постійними чи незмінними. Під впливом ринкової ситуації чи стратегії, підприємства-конкуренти можуть стати “нейтралами”, а відтак і “потенційними партнерами”. Можливим є розвиток такого процесу й у зворотному напрямі.

Підприємства-конкуренти можуть бути представлені за трьома підгрупами: які пропонують аналогічний товар на тому ж ринку; які в перспективі можуть запропонувати аналогічний товар; які постачають товари-замінники. Постійне та систематичне дослідження діяльності конкурентів дає змогу підприємству уникати зіткнення власних інтересів із їхніми у певному сегменті ринку.

До підприємств – “нейтралів” належать підприємства, інтереси яких не перетинаються з інтересами певного підприємства на обраному сегменті ринку. В окремих випадках нейтральними можна вважати підприємства, які випускають аналогічну продукцію, надають аналогічні послуги, але реалізують їх на різних ринках. Варто зважати на можливість партнерства зі зазначеними підприємствами, щоб об’єднати зусилля і протистояти конкурентам.

Потенційними партнерами вважаються підприємства, які можуть мати спільні інтереси з певним підприємством, серед яких згодом виокремлюються перспективні партнери для подальшої ділової взаємодії.

Існують також інші альтернативи характеру взаємовідносин підприємств, так зване нерівноправне, нав’язливе, силове, вимушене, одностороннє “партнерство”. У нерівноправному “партнерстві” перебувають суб’єкти, за одним із яких закріплюється домінуючий статус “старшого партнера”, а за іншим – підлеглий статус “молодшого партнера”. Нав’язливе, силове чи вимушене “партнерство” відбувається, коли одна зі сторін об’єктивно вимушена взаємодіяти зі суб’єктом, із яким в іншій ситуації вважала би за краще не вступати у взаємодію. Одностороннє “партнерство” наявне, коли суб’єкти не звертають увагу на наслідки власних дій для інших суб’єктів господарювання. Зрозуміло, що такі альтернативи взаємодії підприємства не можуть бути віднесені до партнерських, оскільки в них відсутні ознаки ділового партнерства.

Достовірне й об’єктивне оцінювання перспективи й результатів партнерства ґрунтується на формуванні дієвої облікової системи в контексті дослідження



стратегічно важливих аспектів його розвитку. Передумовою для ухвалення на підприємстві правильного рішення щодо доцільності й умов партнерства є наявність достатньої та достовірної інформації про суб'єктів ринку, ринкові процеси, що дає змогу правильно побудувати партнерські відносини, оцінити фінансові можливості потенційних партнерів чи конкурентів, знизити ступінь впливу чинників ризику. Складність таких завдань для підприємства визначено:

- по-перше, наявністю множини мінливого складу постачальників, покупців, інших контрагентів у ринковому середовищі;
- по-друге, тим, що головним (а іноді й єдиним) джерелом інформації про діяльність ділового партнера є оприлюднена фінансова звітність.

Для ухвалення правильних рішень підприємство може звернутися до відповідних державних чи незалежних інформаційних агентств, які займаються економічним консалтингом або утримувати такий відділ на самому підприємстві, де більш чи менш тривале партнерство сприятиме формуванню власної інформаційної бази про ділових партнерів.

## **1.2. Декомпозиція партнерських відносин підприємств у структурі організаційно-правового забезпечення їх обліку**

Для логічного впорядкування та систематизації інформації про партнерські відносини підприємств, розкриття гносеологічної функції парадигми ділового партнерства підприємств, формування належного організаційно-правового забезпечення операцій в обліку, доцільно провести комплексне структурування його елементів. Для цього варто скористатися декомпозицією – методом дослідження, за допомогою якого цілісна система поділяється на підсистеми або складові частини [253, с. 146]. Саме декомпозиція є основою для дослідження структури цілісної системи, з'ясування взаємозв'язку між підсистемами, тому вона є базовою для розвитку знання про облікову систему ділового партнерства підприємств, його методологію та організацію.

Трансформаційні процеси під час функціонування партнерських відносин спричиняють потребу в обґрунтуванні їх концептуальних засад у системі

маркетингу. Слушно стверджує К. О. Назарова, що якість облікової інформації “підвищується, якщо вона формується з урахуванням маркетингового підходу до господарювання на підприємстві” [258]. Історично становлення маркетингової діяльності на підприємствах відбувалося, починаючи від класичного маркетингу, метою якого було вчасно здійснити вплив на поведінку споживачів для укладення угоди “купівлі-продажу”. Згодом популярною була концепція конкурентного маркетингу, яка передбачала створення стабільних переваг над конкурентами через диференціацію продукту або цінове лідерство. Тепер сучасні інформаційні складові маркетингової діяльності дедалі більше спонукають до інтерактивного режиму взаємодії з діловими партнерами та споживачами на ринку. Серед першочергових завдань керівного персоналу підприємств – налагодження взаємовигідних довгострокових партнерських відносин, що зумовлено потребою боротьби за кожного споживача. З огляду на це, варто більше уваги приділяти створенню взаємовигідних, довготермінових партнерських відносин між підприємствами, тобто актуалізується концепція маркетингу взаємовідносин. Посилення конкурентної боротьби на ринку призводить до того, що підприємства поступово починають змінювати маркетингову стратегію з традиційної на клієнтоорієнтовану.

Активізація процесу висвітлення різних компонентів концепції маркетингу взаємовідносин у наукових джерелах беззаперечно, проте перебуває на етапі становлення. Аналіз напрацювань вчених підтверджує існування істотної термінологічної неузгодженості щодо трактування і розуміння маркетингу взаємовідносин і маркетингу партнерських відносин. Використання різної термінології для формулювання концепції маркетингу взаємовідносин: маркетинг відносин [97; 104; 250], маркетинг взаємовідносин [304], маркетинг взаємодії [513], маркетинг партнерських відносин [72], партнерський маркетинг [369], парадигма відносин [465], управління взаємовідносинами з покупцями [446], маркетинг стосунків [192] тощо, – призводить до неузгодженості матеріалів дослідження окремих авторів щодо характеристики суб’єктів маркетингу взаємовідносин. Зазначене не дає змогу застосувати відповідний інструментарій

реалізації концепції маркетингу взаємовідносин, тому є потреба у здійсненні термінологічного аналізу понять та уточненні їх змісту.

Для раціональної побудови організаційно-правового забезпечення обліку операцій у діловому партнерстві підприємств має бути належним чином організована маркетингова діяльність на підприємстві.

Теоретичні основи маркетингу взаємовідносин розроблені у 1980-х рр. шведськими вченими у межах промислового маркетингу, а до кінця 1990-х рр. створено їх прикладний інструментарій [162, с. 94]. Найбільш поширені підходи до тлумачення маркетингу взаємовідносин і партнерських відносин систематизовані у табл. А.2 дод. А. Розбіжності у тлумаченні формулювань полягають у частково різному баченні того, хто є учасниками процесу відносин та типів ринку (споживчого або промислового). Слушними є твердження С. Г. Фірсової та І. А. Мельник, що “нові тенденції у маркетинговій діяльності зумовлюють необхідність чергового перегляду парадигми маркетингу” [465, с. 165]. Адже, як зазначає Т. О. Окландер, “однієї лише орієнтації на споживача сьогодні недостатньо, необхідна активна робота з формування попиту, задоволення якого підвищує якість життя” [272, с. 135].

Сучасний етап розвитку маркетингу характеризується науковцями по різному: “ера орієнтації на ринок” (В. Руделіус) [394], “менеджмент, зорієнтований на ринок” (Ж.-Ж. Ламбен) [192], “системний маркетинг” (П. Вінкельман) [250], “холістичний маркетинг” (Ф. Котлер, К. Л. Келлер) [536]. Більшість науковців є апологетами останнього твердження [189, с. 41; 465, с. 165]. Саме принцип холізму уможлиблює цілісне бачення маркетингової діяльності й обумовлює потребу комплексного підходу до її діагностики. Успішна реалізація такого принципу, одночасно зі застосуванням методів кількісного аналізу, шляхом вивчення баз даних за допомогою комп’ютерних технологій, дає змогу збалансувати компетенції у маркетинговій діяльності, з урахуванням взаємозалежностей різних рівнів. Тому варто погодитися з Я. С. Ларіною, що “новою маркетинговою концепцією, яка дозволяє найбільш повно здійснити процес ефективної ринкової діяльності, є холістичний маркетинг, який

покликаний забезпечити цілісний підхід в системі маркетингового управління та синтезувати в єдину модель існуючі концепції маркетингу як елементи цілісної структури” [193, с. 307 ].

Холістичний маркетинг, за твердженнями більшості науковців, розвивається за чотирма його складовими: маркетинг взаємовідносин, інтегрований, внутрішній та соціально відповідальний маркетинг. К. М. Краус, систематизувавши підходи науковців, стверджує, що “маркетинг взаємодії (партнерських відносин) – діяльність, спрямована на налагодження довгострокових взаємовигідних стосунків із ключовими ринковими партнерами підприємства (споживачами, постачальниками, посередниками та ін.)” [166, с. 103]. А головною метою маркетингу взаємовідносин є формування особливого активу підприємства – маркетингової партнерської мережі, яка охоплює як підприємство, так і зацікавлених у його роботі групи: покупців, персонал, постачальників, роздрібних торговців, рекламних агентів і т.д. Відтак, на ринку починають конкурувати ділові системи. Успішними є суб’єкти господарювання, які спромоглися побудувати найбільш ефективну систему [166, с. 103].

Суперечливим є твердження І. Лінтона про те, що маркетинг взаємовідносин є складовою інтегрованого маркетингу, до якого він відносить: рекламу, маркетинг за телефоном, стимулювання збуту, взаємодію з торговим персоналом, локальний маркетинг, інформування про продукцію та послуги, маркетинг взаємовідносин. Останній компонент, за його словами, є найбільш значущим видом, оскільки допомагає у здійсненні інших маркетингових програм [197, с. 124].

Маркетинг взаємовідносин доречно сприймати як складову холістичного маркетингу (поряд із рівноцінною складовою – інтегрованим маркетингом) та досліджувати його розвиток за двома напрямками: маркетингом партнерських відносин і маркетингом лояльності (рис. 1.3.). Саме розвиток партнерських відносин на етапі трансформації ділового партнерства підприємств у стратегічні альянси знаменує інтегративний перехід від маркетингу взаємовідносин до інтегрованого маркетингу.



Рис. 1.3. Інтерпретація холістичної концепції розвитку маркетингу партнерських відносин підприємств

*Джерело: сформовано автором*

Тому маркетинг партнерських відносин доцільно трактувати як важливий підвид холістичного маркетингу, прерогативою якого є зміцнення ринкової позиції підприємства через налагодження довгострокових, взаємовигідних відносин із новими перспективними суб'єктами маркетингового середовища та розвиток діючого ділового партнерства для максимізації взаємної економічної вигоди. Маркетинг партнерських відносин буде ефективним, якщо обрано правильний методичний підхід до управління ним і визначено його ефективність у довгостроковій перспективі. Важливе значення має належне здійснення оцінки та ведення обліку транзакційних витрат, залежно від рівня розвитку маркетингу партнерських відносин (рис. 1.4).

У попередніх дослідженнях доведено, що “транзакційні витрати це витрати для обслуговування механізму організації взаємодії та координації взаємовідносин між діловими партнерами, які можуть бути достовірно визначені та передбачають зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань за розрахунками [395, с. 198].

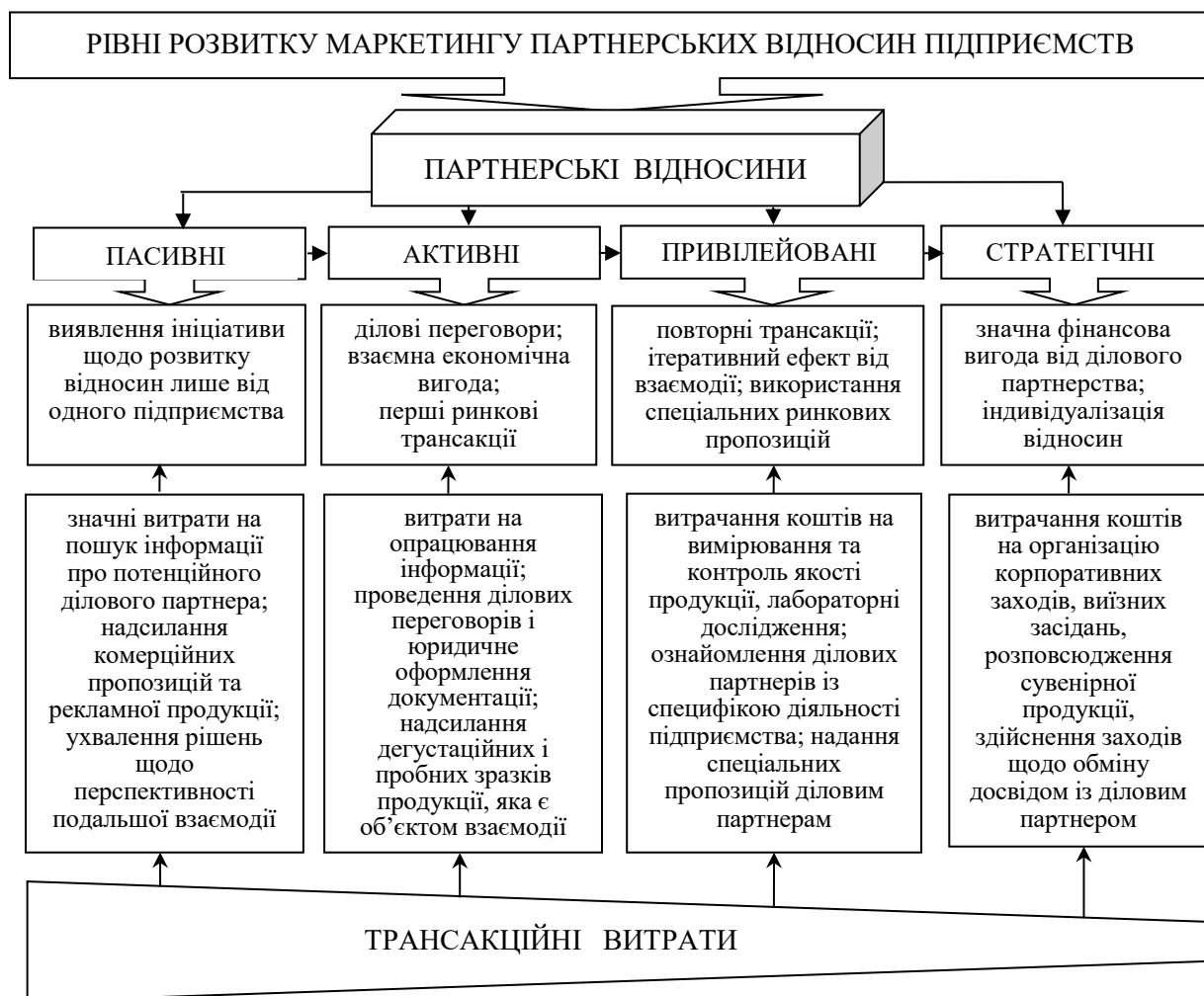


Рис.1.4. Склад трансакційних витрат за рівнями розвитку маркетингу партнерських відносин

*Джерело: сформовано автором*

У системі облікового забезпечення маркетингу партнерських відносин важливо правильно тлумачити трансакційні витрати для подальшого визначення їх величини та динаміки, частоти та тривалості ділового партнерства. Зокрема, як слушно стверджують науковці [104, с. 37; 501, с. 272], найбільшими трансакційні витрати є на етапі пасивних партнерських відносин, оскільки контрагенти витрачають значний обсяг часу та коштів на збір інформації, зацікавлення потенційного ділового партнера.

Як відомо, сучасні євроінтеграційні процеси пов'язані зі втратою Україною традиційних ринків збуту продукції та пошуком нових ринків, що посприяло здійсненню часткової реконструкції виробничих потужностей вітчизняних підприємств, розвитку інноваційної діяльності за рахунок власних або

інвестованих коштів. Лише чітка методологічна основа обліку, вчасне здійснення аналітичних процедур та правильно організовані напрями контролю трансакційних витрат від інноваційної діяльності спроможні забезпечити своєчасною інформацією керівний персонал усіх центрів відповідальності для прогнозування їх величини та динаміки зміни у процесі ухвалення рішень щодо ділового партнерства підприємств у інноваційному процесі, відстежити та відобразити основні показники ділової активності на ринку [401, с. 174].

Зосередження уваги на холістичній маркетинговій концепції та аналіз поширених підходів до трактування маркетингу партнерських відносин дали змогу сформулювати авторське бачення концептуальних засад розвитку маркетингу партнерських відносин підприємства. Зокрема під маркетингом партнерських відносин доречно розуміти важливий підвид холістичного маркетингу, прерогативою якого є зміцнення ринкової позиції підприємства через налагодження довгострокових, взаємовигідних відносин із новими перспективними суб'єктами маркетингового середовища та розвиток діючого ділового партнерства для максимізації взаємної економічної вигоди.

Наукові дослідження і практика підтверджують, що для забезпечення високої результативності ділового партнерства підприємств, варто дотримуватися низки принципів під час формування його декомпозиції, зокрема:

- комплексності, який передбачає побудову і вдосконалення структури ділового партнерства, забезпечуючи взаємозв'язок усіх його форм у розвитку;
- результативності побудови і розвитку структури ділового партнерства;
- узгодженості загальної концепції побудови та розвитку структури ділового партнерства з організаційно-правовою основою її реалізації.

За такими принципами сформовано класифікаційну структуру ділового партнерства підприємств (рис.1.5). Зокрема різні види ділового партнерства підприємств представлено за такими класифікаційними ознаками: механізмом походження, часовим чинником, організаційно-правовими формами, способом формування, типом організації партнерських відносин, рівнями територіального охоплення. За організаційно-правовими формами види ділового партнерства представлені від м'яких до жорстких форм інтеграційних об'єднань.

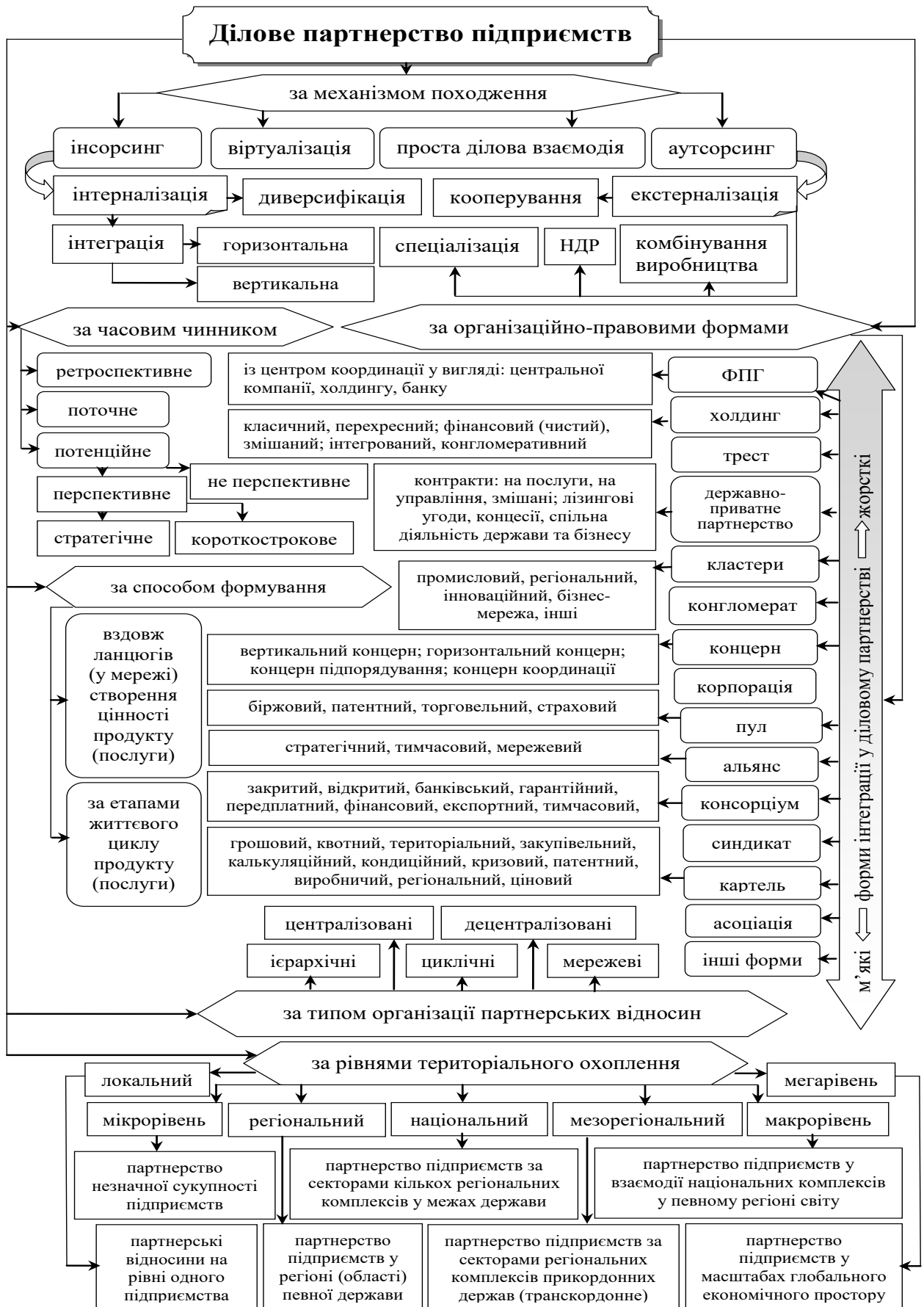


Рис.1.5. Класифікаційна структура ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором



У табл. А.3 дод. А відображено результати порівняльного аналізу ознак ділового партнерства підприємств за організаційно-правовими формами їх інтеграції.

Доречно зауважити, що в останні роки доволі стабільно розвивається ділове партнерство підприємств у межах промислових кластерів, які реалізують комплексний підхід до промислової політики та передбачають об'єднання локалізованих підприємств у єдиному виробничому процесі для посилення конкурентних можливостей кожного із них. У “ЄС кластери об'єднуються у регіональні ринки, сприяють розвитку інновацій та інфраструктури на місцях, забезпечують близько 38% робочих місць. 33,3% компаній, що працюють у межах кластерів демонструють стабільне зростання рівня зайнятості” [246]. У табл. А.4 дод. А представлено результати порівняльного аналізу характерних ознак ділового партнерства підприємств у кластері. Майже усі одностайні у тому, що характерними ознаками кластера є: географічна близькість ділових партнерів, взаємопов'язаність підприємств, принцип формування за видами економічної діяльності, інноваційний потенціал, конкурентно-коопераційні відносини, взаємодія із науково-дослідними й освітніми установами, органами місцевої влади.

На окрему увагу заслуговує мезорегіональний рівень ділового партнерства підприємств – транскордонне співробітництво, що здатне забезпечити вчасне й ефективне реагування на зміни у зовнішньому середовищі. Підприємства об'єднують зусилля і ресурси для збереження своїх конкурентних позицій та створення нових можливостей щодо економічного зростання й адекватного реагування на швидкі технологічні зміни. Доцільно оцінювати конкретні механізми, які використовуються суміжними регіонами сусідніх країн для того, щоби використовувати не менш ефективні з українського боку [570]. Серед таких механізмів, які активно застосовуються у світовій практиці та можуть бути використані в українських реаліях, є реалізація форм транскордонного партнерства, зокрема через створення кластерів, промислових парків, технопарків, європейських об'єднань для територіальної співпраці тощо [569].

Виокремлені напрями ділового партнерства підприємств за економічним спрямуванням зумовлені можливістю широкомасштабної реалізації ділової взаємодії як внутрішньої, так і зовнішньої, міжнародної [376; 427]. Різноаспектність проблем потребує організувати належне інформаційне забезпечення обліку, яке би дало змогу відшукати найбільш вигідного для підприємства ділового партнера. Лише поетапне, комплексне опрацювання зібраної, систематизованої інформації з різних джерел уможливило формування належного інформаційного забезпечення для оцінювання перспективності ділової взаємодії, а відтак обліку операцій під час здійснення партнерських відносин.

Важливим є урахування норм законодавства під час здійснення ділової взаємодії підприємствами. На рис. 1.6 представлено типологічне групування партнерських відносин підприємств у широкому контексті: з можливим створенням юридичної особи та на договірній основі. Як уже було зазначено, об'єктом нашої уваги є комерційні договірні відносини незалежних юридичних осіб – підприємств, задіяних у процесі купівлі-продажу як постачальник – покупець. Інші види ділового партнерства, у такому контексті, варто розуміти як обслуговуючі.

На договірній основі функціонують партнерські відносини між підприємствами за господарською діяльністю, зокрема у виробничій та невиробничій сферах, за видами діяльності. Дещо узагальнений підхід до нормативно-правової регламентації ділової взаємодії за видами діяльності дає змогу, попри виокремлення таких відносин у гл. 29 ГКУ [73], зацентувати на тому, що їх регулювання здійснюється відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД) [148]; Системи національних рахунків (СНР); Класифікації інституційних секторів економіки (КІСЕ), інших нормативних актів, що регламентують різні види діяльності підприємств.

Відносини між учасниками спільної діяльності регулюються нормами гл. 77 Цивільного кодексу України (ЦКУ) [478].



Рис. 1.6. Типологічне групування партнерських відносин підприємств, згідно законодавства

Джерело: сформовано автором

Усі види партнерських відносин здійснюються, зважаючи на норми Податкового кодексу України (ПКУ) [292], зовнішньоекономічне партнерство – згідно Митного кодексу України [242], інших законодавчих актів, залежно від специфіки ділової взаємодії.

Важливе значення має розвиток державно-приватного партнерства, яке регламентується ЗУ “Про державно-приватне партнерство” [307]. Державно-приватне партнерство є ефективним і перспективним інструментом економічного та соціального розвитку, засобом залучення коштів у проекти, – саме завдяки ньому державні та місцеві органи влади намагаються зберегти контроль та налагодити співпрацю з інвесторами. Нами доведено актуальність дослідження такого партнерства у будівельній сфері [435], розроблено його обліково-аналітичне забезпечення для підприємств на ринку житлово-комунальних послуг України [429].

Розвитку ділового партнерства в інвестиційній сфері сприяє:

- а) комплексний аналіз релевантності інформаційних потоків на ринках капіталу для підвищення прозорості фінансової звітності ділових партнерів і відповідно рівня довіри до її показників у вітчизняних та іноземних інвесторів [417];
- б) спрощення процедури підготовки фінансової звітності на підприємствах з іноземними інвестиціями, а також таких, які розміщують цінні папери власної емісії на міжнародних і вітчизняних фондових біржах [546];
- в) посилення захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності;
- г) поліпшення міжнародної співпраці у сфері бухгалтерського обліку щодо запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (МСФЗ) [375].

Об’єктом ділового партнерства підприємств на ринку фінансово-кредитних послуг є економічні відносини, пов’язані з формуванням, рухом та використанням грошових коштів. Суб’єктами таких відносин є підприємства, організації та фінансові установи. Бажаний позитивний ефект від взаємодії між підприємствами та банками залежить, насамперед, від їх взаємодії на фінансовому ринку [371].

В умовах посилення підприємницьких ризиків достатнього поширення набули партнерські відносини у страховій сфері, зокрема у розвинених країнах розвивається такий вид страхування, як страхування відповідальності виробника за якість продукції. Чинниками, які перешкоджають розвитку страхової сфери в Україні є: зниження рівня контролю з боку держави; незначна довіра до фінансових інституцій та страхової культури; олігополістичний характер конкуренції та регіональні диспропорції розвитку страхового ринку в країні; недостатній фінансовий потенціал вітчизняних страхових компаній; відсутність належної мотивації та усвідомлення потреби добровільного страхування [383]. Разом з тим є і позитивні тенденції – зростання обсягів резервів страхових компаній, випередження темпів росту страхових платежів порівняно з темпами росту страхових виплат тощо.

Репрезентовані види та класифікаційна структура ділового партнерства підприємств здебільшого передбачають економічні зв'язки між партнерами через здійснення комерційних операцій, тобто певних технічних прийомів із підготовки та проведення ділової взаємодії. Комерційні операції реалізуються на основі укладених угод про ділове партнерство між підприємствами, а партнерську угоду доцільно розуміти, як матеріально оформлений договір (контракт) між двома або більшою кількістю партнерами, спрямований на встановлення, зміну, або припинення їх взаємних прав та обов'язків.

До поняття “партнерська угода” відносяться усі угоди, пов'язані з операціями: обміну товарами в матеріально-речовій формі, надання послуг різного характеру, виконання робіт, обміну результатами творчої, науково-технічної [396], іншої діяльності. На рис. 1.7 представлено декомпозицію можливих угод у діловому партнерстві підприємств.

Угоди купівлі-продажу матеріальних активів є традиційними для різноманітних форм ділового партнерства. Матеріальні активи – це основні засоби та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами [387].

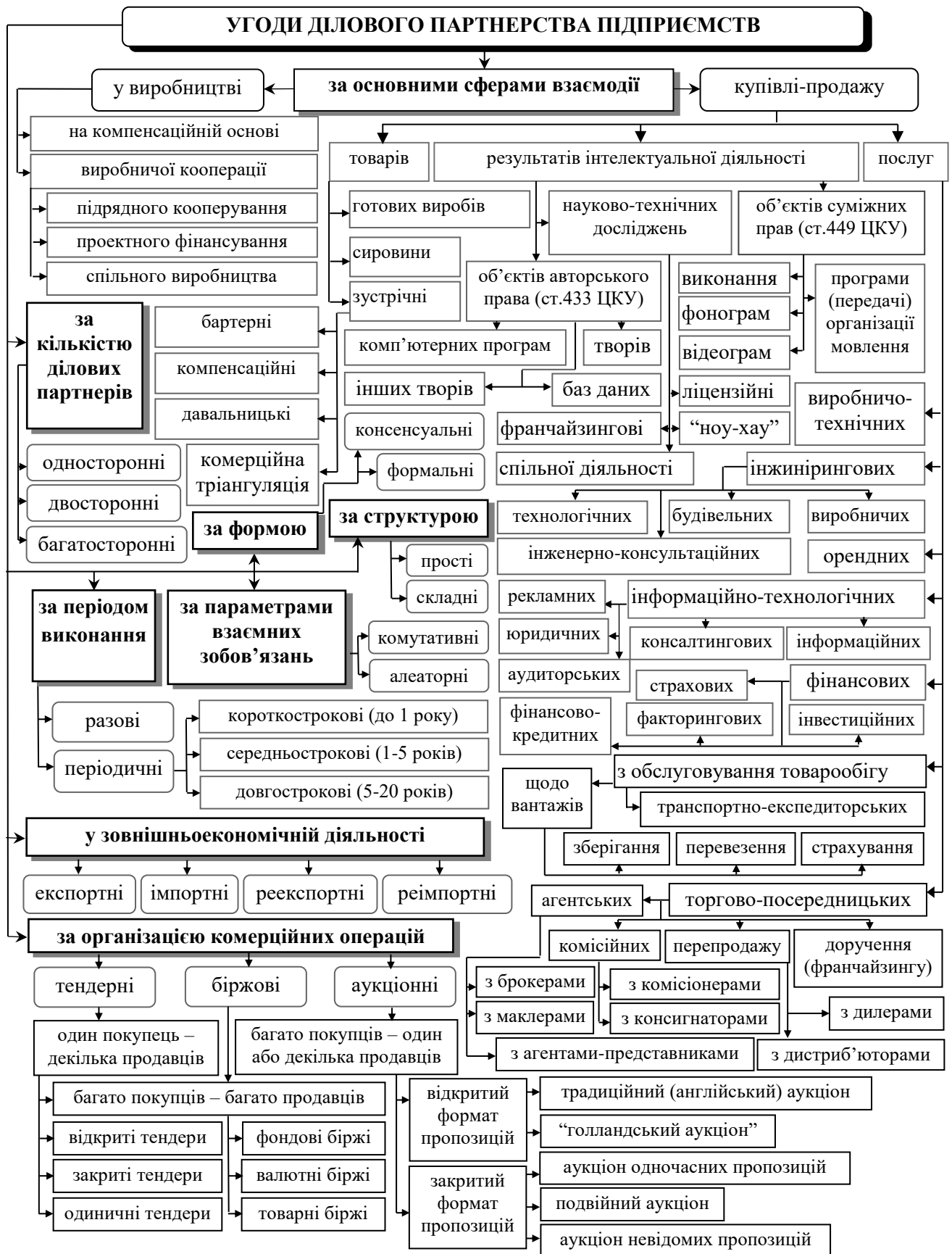


Рис.1.7. Декомпозиція угод ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором

Під час виконання угоди купівлі-продажу матеріальні активи прийнято узагальнено називати “товаром”, хоча для різних сторін угоди такий актив може бути основним засобом, матеріалами, продукцією тощо. Для виконання внутрішньої традиційної угоди на оплатній основі продавець зобов’язується передати товар у власність покупця у визначений термін і на відповідних умовах, а покупець зобов’язується прийняти товар і оплатити за нього погоджену грошову суму.

Для належного формування організаційно-правового забезпечення обліку операцій у діловому партнерстві важливе значення має вибір правильної форми договору під час укладання комерційних угод. Адже часто плутають формат договору купівлі-продажу з договором постачання. Це дасть змогу правильно відобразити сутність укладання угоди, прописати певні права та обов’язки сторін.

Договір купівлі-продажу, відповідно до ст. 655 ЦКУ, – це договір, за яким продавець зобов’язується передати майно у власність покупцеві, а покупець зобов’язується прийняти майно і сплатити за нього певну грошову суму [478]. Тобто це письмова угода між двома особами про передачу майна за певною ціною. Види договору купівлі-продажу: роздрібною торгівлі, постачання, контракції сільськогосподарської продукції, постачання енергетичних та інших ресурсів через приєднану мережу, міни, дарування, ренти, оренди, лізингу, ін. Пряма торговельна угода укладається за операцією між безпосередніми виробниками і споживачами продукції, товарів, робіт, послуг. Торговельно-посередницька угода укладається за операцією, пов’язаною з купівлею-продажем товарів, робіт і послуг, що виконується за дорученням покупця чи продавця незалежним торговим посередником на підставі угоди, укладеної між ними.

Найчастіше у діловому партнерстві підприємств укладається договір постачання. Відповідно до ст. 712 ЦКУ “за договором поставки продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов’язується передати у встановлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов’язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а

покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму” [478]. Згідно ст. 265 ГКУ, “договір постачання – господарський договір, є одним із різновидів договору купівлі-продажу й аналогічний йому за формою. Згідно з таким договором постачальник зобов'язується в призначені терміни (строк), що не збігаються з моментом укладення договору, передати товар у власність (повне господарське відання чи оперативне управління) покупцеві, який зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму” [73].

На перший погляд правочини, зміст яких розкритий у ст. 655, ч. 1 ст. 712 ЦКУ та ч. 1 ст. 265 ГКУ майже не відрізняються: одна сторона передає майно (товар) іншій стороні, яка його приймає і сплачує певну грошову суму. Тому, враховуючи подібність постачання з купівлею-продажем, дозволено застосовувати до неврегульованих ГКУ відносин постачання відповідні положення ЦКУ про договір купівлі-продажу (ч. 6 ст. 265 ГКУ, ч. 2 ст. 712 ЦКУ). Попри це, договір постачання та договір купівлі-продажу мають дві істотні відмінності: перша полягає у призначенні товару (ст. 712 ЦКУ): товар, який є предметом договору постачання, “має використовуватися покупцем у його підприємницькій діяльності або інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням”; друга – вказує на те, що сторонами договору постачання є виключно суб'єкти господарювання (ст. 265 ГКУ).

Такі відмінності є особливими рисами, що відрізняють господарський договір від цивільно-правового. Отже, реалізація суб'єктами господарювання товарів не господарюючим суб'єктам здійснюється за договорами купівлі-продажу. Водночас покупець має звертати увагу на господарську компетенцію ділового партнера – постачальника (у ст. 207 ГКУ вказано на неприпустимість укладення зобов'язань із порушенням хоча б одним із учасників господарської компетенції). Якщо серед видів діяльності, які можуть провадитися суб'єктом господарювання і зазначені у його статуті, вказана лише роздрібна торгівля, то такий суб'єкт господарювання не може укласти господарський договір постачання товару з іншим суб'єктом господарювання, адже згідно зі ст. 698 ЦКУ договір роздрібної купівлі-продажу є публічним, предметом якого є товар, що



призначається для особистого, домашнього або іншого використання, не пов'язаного з підприємницькою діяльністю.

У діловому партнерстві між підприємствами договір постачання виконує роль основного документа, що визначає права й обов'язки сторін, якщо в ньому чітко та повно викладено умови постачання. Відповідно до ст. 153 ЦКУ договір вважається укладеним, коли між сторонами в потрібній формі досягнуто згоди за всіма суттєвими умовами. В договорі обов'язково обумовлюється кількість, номенклатура (асортимент), якість, терміни постачання, ціна товару, відвантажувальні та платіжні реквізити.

Щодо інших умов (комплектність, порядок розрахунків), то їх може й не бути у конкретному договорі, проте якщо на визначенні таких умов наполягатиме одна зі сторін, вони також набувають суттєвого значення.

Кількість належних до постачання товарів визначається у договорі на основі замовлення покупця. Зі з'ясуванням обсягу належної до постачання продукції тісно пов'язане поняття асортименту – розподіл товарів за окремими групами та їхнім співвідношенням. Проте сучасна система обліку недостатньо пристосована до змін у товарному асортименті, не враховується сегментація ринку [258].

З-поміж суттєвих умов договору, які характеризують предмет постачання з погляду придатності його до використання за цільовим призначенням, є умова щодо якості продукції – сукупність властивостей і характеристик, які відображають рівень новизни, надійність, довговічність, економічність продукції та зумовлюють здатність її задовольняти потреби споживачів відповідно до свого призначення. Згідно з положенням про постачання продукції та положенням про постачання товарів, продукція (товари) мають відповідати за якістю стандартам, технічним умовам, іншій документації, що встановлює вимоги до якості продукції або зразкам (еталонам) [387].

Для забезпечення належної якості, надійності та довговічності продукції, призначеної для тривалого користування або зберігання, важливе місце відводиться гарантійним термінам – “передбаченим стандартом, технічними умовами або договором більш тривалий, порівняно зі загальними термінами

якісної перевірки, термін для виявлення покупцем недоліків поставленої продукції” [478].

Важливими умовами договору постачання є терміни постачання: загальні та окремі. Загальний термін постачання ототожнюється за суттю з терміном дії договору. Щодо окремих термінів постачання, то доречність цього встановлюють ділові партнери, з урахуванням потреби безперебійного постачання покупцям товарів, забезпечення ритмічності постачання та особливостей виробництва. У випадку, якщо постачальник є постійним діловим партнером, то здійснюється пролонгація договору [258].

У багатьох джерелах наведені рекомендації для правильного укладання угоди (контракту), проте недостатньо уваги присвячено управлінню ризиками товарних втрат, пов'язаними з умовами контракту. Зазвичай в економічній теорії під ризиком прийнято розуміти можливість втрати ринковим суб'єктом частини прибутків внаслідок здійснення певної виробничої або фінансової діяльності [442]. Таке розуміння сутності ризику не є достатньо повним і має бути доповнене тим, що ризик – це ситуативна характеристика діяльності будь-якого ринкового суб'єкта, що є наслідком непевності в його внутрішньому чи зовнішньому середовищі. Основним джерелом ризику товарних втрат є внутрішня і зовнішня непевності, що виникає за таких причин:

- непередбачені зміни, що настали раптово, у зовнішньому середовищі, які позначаються (або можуть позначитися) на товарах (зміни цін, зміни в податковому законодавстві, коливання валютного курсу, зміни в соціально-політичній ситуації тощо);

- зміни відносин підприємства з його діловими партнерами на ринку. Ці зміни можуть бути викликані як самим підприємством, так і контрагентами (можливість укласти вигідніший договір, продовження або зменшення терміну договору, привабливіші умови діяльності, зміна потреб партнерів, зміни в умовах переміщення товарних, фінансових і трудових ресурсів між підприємствами та ін.), що спричинить зміни досягнутих раніше домовленостей або відмови від них;

– зміни, що відбуваються всередині самого підприємства, або інші причини внутрішнього походження (невідповідність рівня кваліфікації робітників підприємства запланованим виробничим завданням, раптовий вихід із ладу основних засобів тощо).

Тому під ризиками, які можуть виникати у діловому партнерстві варто розуміти небезпеку товарних втрат підприємства, недоотримання ним прибутків або появу додаткових витрат. У попередніх дослідженнях нами з'ясовано, що структура ризиків налічує близько 150 їх видів [442]. Ризики можуть бути загальними й операційними, що належать до конкретного типу партнерської угоди. Відтак, до основних видів ризику у діловому партнерстві доцільно віднести:

1. державні (політичні, макроекономічні): ризик націоналізації й експропріації; ризик трансферту; ризик розірвання контракту через дії влади країни-партнера; ризик військових дій і цивільних безпорядків; кримінальні ризики; ризик обмежень на експорт-імпорт тощо.

2. вибору і надійності ділового партнера: ризик обману чи не існування фірми-партнера; ризик невиконання партнером вимог контракту; ризик неплатоспроможності партнера; зниження фінансової стійкості партнера; ризик невчасного виконання поставки з вини партнера тощо;

3. маркетингові: ризик відсутності або непевності інформації про ринкову ситуацію; ризик відсутності інформації про законодавчу і нормативну бази; ризик низької конкурентоспроможності товару; ризик заборони реклами на певний вид товару; ризик зростання витрат на освоєння ринку тощо;

4. транспортні: ризик неправильного визначення моменту передачі відповідальності за вантаж у процесі транспортування; ризик вибору транспортного засобу; ризик ушкодження вантажу під час транспортування;

5. визначення предмета контракту: ризик невірною юридичного супроводу угоди; ризик неправильної назви об'єкта контрактних відносин; ризик невідповідності форми контракту, визначеної законодавством;

6. кількісних умов: ризик невірного вибору одиниці виміру; ризик неправильного застосування коефіцієнта перерахунку одиниць виміру товару; ризик нечіткого визначення кількості за кожним типом товару; ризик зміни кількості товару залежно від умов його збереження і транспортування тощо;

7. умов якості: ризик дефектності товару; ризик нечіткого визначення якості товару в договорі; ризик відхилення якості поставленої продукції від зразка; ризик застосування в товарі речовин, що не відповідають екологічним і фізичним стандартам; ризик зміни якості товару під час транспортування; ризик закінчення терміну споживання товару або гарантійного терміну; ризик повернення товару у випадку браку тощо;

8. умови упакування і маркування: ризик зменшення економічної вигоди від поганого упакування; ризик недотримання норм і законів, що регламентують умови, вимоги, порядок упакування і маркування; ризик зниження споживчих властивостей через упакування; ризик зниження конкурентоспроможності товару через неповне маркування; ризик невідповідності маркування вимогам замовника; ризик чутливості продукції залежно від упакування; ризики виникнення штрафних санкцій через невідповідність упакування і маркування тощо;

9. цінових умов: ризик незнання цінової кон'юнктури ринку; ризик неправильного розрахунку експортної й імпортової ціни; ризик зниження ціни товару від моменту підписання договору до моменту відвантаження товару; ризик зменшення знижки за торгову партію тощо;

10. умов постачання: ризик неможливості виконання обраного виду постачання; ризик зростання собівартості продукції через форму постачання тощо;

11. валютно-фінансових умов контракту: ризик вибору валюти платежу; ризик можливості виникнення втрат через зміни курсу валют; ризик вибору умов платежу; ризик вибору форми розрахунків; ризик вибору засобів платежу; відсотковий ризик; ризик виникнення додаткових витрат унаслідок переказу грошей і вибору форми постачання; ризик виникнення втрат у випадку прострочення платежів тощо;

12. умов форс-мажорних обставин: ризик виникнення форс-мажорних обставин; ризик неможливості документального підтвердження виникнення форс-мажорних обставин; ризик непередбачених форс-мажорних обставин;

13. визначення умов розгляду арбітражу: ризик вибору арбітражного органу; ризик виникнення судових витрат; ризик невиконання партнером арбітражних рішень через неприйняття його країною міжнародних конвенцій і законів, що регламентують виконання цих рішень;

14. комерційні: ризик несприятливої кон'юнктури ринку; ризик упущеної вигоди; ризик зміни ціни товару в процесі реалізації; ризик зниження купівельної спроможності грошей; ризик обмеження на торгівлю;

15. пов'язані з процесом митного оформлення: ризик невчасної сертифікації товару; ризик неправильного розрахунку мита; ризик недотримання вимог зі заповнення документів, незадовільне інформаційне забезпечення проведення митних процедур; ризик тимчасових відтермінувань фіто-, ветеринарного контролю тощо.

Комплексний підхід до виявлення контрактних ризиків, зі застосуванням інструментарію обліку й аналізу, дасть змогу охопити їх різноманіття, обчислити можливі товарні втрати, розробити дієві заходи для їхнього зниження, що сприятиме більш прогнозованому функціонуванню партнерських відносин.

Отже, висвітлення холістичної концепції маркетингу взаємовідносин уможливило виокремити ділове партнерство підприємств, як перехідний етап від довгострокових партнерських відносин до стратегічних альянсів. Особливу увагу присвячено складу трансакційних витрат за рівнями розвитку маркетингу партнерських відносин для правильного відображення їх в обліку. Класифікаційна структура та законодавчо регламентовані види ділового партнерства підприємств спонукають до комплексного сприйняття такої взаємодії та логічного впорядкування інформації про неї. Декомпозиція угод у діловому партнерстві, структурування компонентів ділової взаємодії слугують організаційно-правовим забезпеченням його обліку та репрезентує виконання гносеологічної функції наукової парадигми ділового партнерства підприємств.

### **1.3. Історичні аспекти розвитку та відображення в обліку операцій ділового партнерства підприємств України**

Важливість дослідження передумов становлення, розвитку та відображення в обліку операцій ділового партнерства підприємств України полягає у тому, що ринковий механізм доцільно налагоджувати власними силами, зі врахуванням історичних і територіальних особливостей, вмінням ефективно використовувати власні ресурси та міжнародний досвід. Всебічний розвиток ділового партнерства підприємств будь-якої держави залежить від стану національної економіки. У період проголошення незалежності, економіка України розвивалася нестабільно: від централізованих неринкових відносин до приватного підприємництва, формування конкурентоспроможності та міжнародного співробітництва. Розпад єдиного економічного простору (Радянського Союзу), втрата довготривалих партнерських відносин із постачальниками сировини і покупцями, постійні проблеми функціонування виробничої та невиробничої інфраструктури призвели до глибокої економічної кризи. Стислий огляд подальшого розвитку нашої економіки дав змогу виокремити основні проблеми формування ділового партнерства підприємств, простежити історичні аспекти розкриття його елементів в обліку, з'ясувати перспективні напрями розвитку.

У радянській Україні система ділового партнерства між підприємствами зводилася до виконання державних планів і замовлень, основним індикатором виконання яких на макрорівні було виконання планів “п’ятирічки”. Договори, що виникали між учасниками господарських процесів (державних, кооперативних та громадських підприємств та організацій), укладалися, головне, для реалізації запланованих централізованих планів розвитку економіки Радянського Союзу. Волевиявлення контрагентів під час укладання договорів чітко контролювалося органами державної влади.

Партнерські відносини еволюціонували як із позицій цільових показників, так і за способами досягнення цілей (табл. 1.1).

**Етапи становлення і розвитку ділового партнерства підприємств із  
покупцями та постачальниками в Україні**

№ з/п	Хронологічні межі етапу	Характеристика етапу	Цільові показники	Способи досягнення цілі
1	Етап 1 (1923–1985 рр.) – період радянської України	Партнерські відносини зосереджені на виконанні державних планів і замовлень. Ділова взаємодія відбувалася в умовах централізованого матеріально-технічного постачання	Обсяг виробництва; виконання державного плану; витрати і якість	Орієнтація на обсяги державних замовлень, виконання планів; централізація процесів постачання сировини та продажу продукції, економічний аналіз вартості замовлення
2	Етап 2 (1985–1991 рр.) – період радянської “перебудови”	Партнерські відносини розвиваються в умовах переходу до децентралізації управління постачанням і збутом	Збереження наявних і вибір нових ділових партнерів; беззбиткова діяльність	Дослідження ринку; пошук нових ділових партнерів; розвиток маркетингу
3	Етап 3 (1991–2008 рр.) – період від незалежності України до вступу в Світову організацію торгівлі	Розвиток партнерських відносин в умовах управління ресурсами	Загальні витрати на управління; гнучкість постачання і збуту; витрати на освоєння ринку	Розвиток маркетингу взаємовідносин; налагодження надійних партнерських відносин із постачальниками та покупцями; мінімізація витрат через використання аутсорсингу, логістики
4	Етап 4 (2008 р.– дотепер.) – період міжнародної інтеграції і глобалізації	Розвиток ділового партнерства підприємств і його стратегічні пріоритети	Підвищення цінності товару (послуги) для споживача	Максимізація прибутку через формування ланцюгів, а відтак і мереж ділового партнерства підприємств, автоматизація процесів управління постачанням і збутом

*Джерело: сформовано автором за [108; 109; 387; 400; 421]*

Таким чином, розвиток партнерських відносин відбувався від простої короткотривалої ділової взаємодії, орієнтованої на виконання державних замовлень до стратегічно орієнтованого ділового партнерства у сфері постачання та збуту, що істотно впливає на результат господарської діяльності.

Політичні трансформації наприкінці 1990-их років та створення незалежної України спричинили зміни у формах власності, системах створення національного

доходу та його розподілі. Сформувався нова ланка бізнесу – приватні підприємства, які посприяли розвитку ділового партнерства.

Ретроспективний аналіз становлення економіки України дав змогу виокремити чотири періоди від часу здобуття незалежності та їх вплив на розвиток ділового партнерства підприємств:

1) 1991 р. – початок 2000-х рр. – період ліквідації елементів соціалістичної системи та зародження ринкової. Характерні ознаки цього періоду – соціально-економічна криза, зубожіння громадян, спад виробництва, різке зменшення валового внутрішнього продукту (ВВП), знецінення грошової одиниці. Для відновлення та стабілізації економіки представники державної влади провели низку системних економічних реформ, внаслідок чого було подолано економічну кризу та розпочато відбудову національної економіки. У цей час було завершено перерозподіл державного майна та створено перші бізнес-групи. Для утримання та розвитку великого бізнесу, формування партнерських відносин здійснювалося за участю органів державної влади.

2) 2000 р. – 2008 р. – період стабілізації та економічного зростання. Відбувся активний розвиток вітчизняної економіки, який супроводжувався розширенням ринку, формуванням нових партнерських відносин, зокрема міжнародних, кредитуванням бізнесу, ефективною роботою банківської системи, зростанням доходів населення, зменшенням соціальної нерівності, утвердженням олігархічних бізнес-груп, поступовою інтеграцією у світову економіку.

3) 2008 р. – 2013 р. – кризовий період. Відчутний вплив світової фінансової кризи на вітчизняну економіку спричинив значне зменшення обсягів виробництва за усіма видами економічної діяльності, зменшення доходів населення, кризу банківської системи та знецінення національної валюти. Причому проявилися системні диспропорції у національній економіці: контроль над внутрішнім ринком олігархічних груп, монополізація окремих сфер виробництва, висока імпортна залежність щодо енергоносіїв, доходи бюджету залежали від експорту сировини, несприятлива для розвитку ділового партнерства



податкова система, погіршення умов для створення нових партнерських відносин, відсутність економічної свободи, бюрократизм і корупція.

4) 2013 р. – дотепер – період євроінтеграції на фоні неоголошеної війни. Після світової фінансової кризи 2008–2009 рр. відбулося відновлення та поступова інтеграція вітчизняної економіки у світове співтовариство. Проте політична турбулентність і соціальна нестабільність призвели до загострення та відкритого конфлікту із Російською Федерацією (РФ). Упродовж 2014 р. відбулося протиправне захоплення Автономної Республіки Крим (АР Крим) та частини Сходу України сусідньою державою–агресором. Перебуваючи у стані антитерористичної операції (АТО), у нашій державі законодавчо обрали вектор міжнародної геополітики щодо євроінтеграції, розвитку бізнесу та ділового партнерства зі Західними країнами.

Потреба виокремлення цих періодів, а також ідентифікація проблем ділового партнерства підприємств під час становлення ринкової економіки в Україні зумовлена пріоритетністю розробки заходів на державному, фінансовому та господарському рівнях щодо сприяння розвитку національних виробників у контексті забезпечення взаємовигідних партнерських відносин із іншими суб'єктами господарювання.

Проблема розвитку ділового партнерства підприємств у наш час полягає у пристосуванні до невизначеності у нестабільному політичному й економічному становищі України. Реформування окремих економічних систем з урахуванням євроінтеграції, продовження девальвації національної валюти – це окремі чинники впливу на функціонування бізнесу впродовж останніх років. Тому сучасний стан ділового партнерства українських підприємств доречно вивчати у взаємозв'язку з історичними передумовами його розвитку.

Після розпаду Радянського Союзу сформувалося законодавче підґрунтя для розвитку підприємств, а разом із ними – нових партнерських відносин. Ресурсна основа для створення нових форм господарювання була на високому рівні. Наприкінці жовтня 1991 р. у Верховній Раді України розглянули “Основні напрями економічної політики в умовах незалежності” [411], згідно яких

передбачалася структурна перебудова економіки України та конверсія оборонної промисловості.

У березні 1992 р. Верховна Рада України розглянула “Основи національної економічної політики України”, прийняли ЗУ “Про приватизацію майна державних підприємств”, інші нормативні документи, відповідно до яких створили 300 асоціацій, 75 концернів, корпорацій і консорціумів, 18 акціонерних товариств. Найвідоміші серед них: “Укрцукор”, “Укрм’ясо”, “Укрмолпром”, “Укрпродспілка” тощо [400]. На той час в Україні зареєстрували понад 30 тис. малих підприємств і майже стільки ж кооперативів [413]. Попри зазначене, розвитку ділового партнерства підприємств перешкоджало багато чинників: значна питома вага військово-промислового комплексу (третина від загальносоюзного), розташованого на території України, який був тісно пов’язаний зі загальносоюзним постачанням сировини та матеріалів (понад 80%); відсутність кваліфікованого управлінського персоналу, здатного ухвалювати рішення в умовах ринкової економіки; несприйняття населенням приватної власності та зневага до приватного бізнесу. Тому несвоєчасні дії уряду щодо регулювання української економіки й економічна криза спричинили стрімкий спад основних її показників. Цьому посприяв розрив попередніх економічних зв’язків, зменшення попиту на військово-промислову продукцію, застаріла технічно-матеріальна база, втрата попередніх ринків збуту.

Позитивними змінами того часу було ухвалення низки законів, які започаткували стратегію реформ відновлення вітчизняної економіки, зокрема: “Про бюджетну систему України”, “Про банки та банківську діяльність”, “Про власність”, “Про цінні папери та фондову біржу”, “Про приватизацію майна державних підприємств”. Розроблений пакет реформ комплексно не був реалізованим. Дії влади спровокували різке знецінення грошей та гіперінфляцію. У 1993 р. річна інфляція сягнула рекордного рівня 155% [109, с. 526]. Для стабілізації ситуації ціни стримували адміністративними методами (понад 80% цін на товари і послуги були встановлені директивно). Внаслідок цього, з 1990 до 1994 рр. ВВП зменшився на 44%, обсяг промислової продукції – на 41%,

національний дохід – на 54%. У 1994 р. спад промислового виробництва в Україні досяг свого максимуму – 27,7% [411].

Податкова політика мала конфіскаційний характер. У 1992 р. запроваджено податок на додану вартість (ПДВ), який на фоні загального спаду економіки призвів до формування корупційних схем. Податки у 1994 р. перевищували прибуток підприємств [109, с. 526]. В Україні сформувалася тіньова економіка. За оцінками експертів, у 1996 р. понад 70% бізнес-операцій відбувалися поза межами податкової системи.

Для регулювання рівня монополізму та державного захисту конкуренції між суб'єктами господарювання (підприємства-монополісти контролювали понад 40% ринку промислової продукції) наприкінці 1993 р. створили Антимонопольний комітет України та прийняли ЗУ “Про захист від недобросовісної конкуренції” [316].

Розвитку ділового партнерства підприємств у ті часи перешкоджала система державних закупівель, питома вага яких становила до 50% усієї виробленої продукції. Державний контроль за цінами не сприяв виходу нових підприємств на внутрішній ринок. Промисловим та сільськогосподарським підприємствам надавалися державні дотації і пільгові кредити для виконання держзамовлень. Темпи інфляції перевищували темпи сплати відсотків за кредитами. Експерти зауважили, що у 1992 р. державні кредити в Україні становили 65% ВВП [515, с. 264].

Проведення у 1996 р. грошової реформи було успішним і дієвим кроком для розвитку економіки. Вона не була конфіскаційною, супроводжувалася зниженням інфляції і зменшенням дефіциту державного бюджету. На початку 2000 рр. уряд ввів у дію указ щодо зменшення бартерних операцій і взаємозаліків між підприємствами та повернення у державну казну податків від багаторічних боржників. Водночас запровадили спрощену систему оподаткування для суб'єктів малого бізнесу.

Поступове економічне зростання, детінізація економіки, розширення експортно-імпортних операцій стали сприятливими чинниками для активного

розвитку фінансово-промислових груп (ФПГ), спочатку у металургії, енергетиці, машинобудуванні, хімічній промисловості, а згодом – у сільському господарстві, інформаційних технологіях та комунікаціях. Зокрема ФПГ “Інтертайп” (охоплювала заводи з виготовлення труб, феросплавів, цукрові заводи, акціонерні банки, страхову компанію, курортно-рекреаційні заклади відпочинку, засоби масової інформації), ФПГ “System Capital Management” (металургійні, коксохімічні, машинобудівні підприємства, шахти, заводи з виготовлення пива і вина, банки та страхові компанії, телекомунікаційні підприємства, друковані засоби масової інформації, загалом понад 90 суб’єктів господарювання [421, с. 50]), корпорація “Індустріальний союз Донбасу” (понад 40 промислових підприємств Східної України), ФПГ “Приват” (включала банк з міжнародними філіями, нафтопереробні підприємства й бензозаправки на всій території України, гірничо-збагачувальні комбінати, хлібозаводи, а також офшорні компанії), корпорація “Укравто”, “Запоріжсталь”, “Фінанси і кредит” тощо.

У цей час вдалося відновити та модернізувати основні експортно-орієнтовані сфери. Проте великий бізнес перетворився на великі монополії, які через взаємні домовленості контролювали більшу частину внутрішнього ринку, перешкоджали розвитку малого та середнього бізнесу.

Період політичної кризи 2004–2005 рр. негативно відобразився на розвитку ділового партнерства в Україні. Постійна відсутність домовленостей між Верховною Радою та Кабінетом Міністрів України позначилися на якості економічних реформ. Розпочався період реприватизації підприємств та їх рейдерського захоплення.

Відбулося активне кредитування бізнесу та населення. У 2005 р. кредити для фізичних осіб зросли на 124% і становили 6,6 млрд дол. США [400]. У динаміці, загальний обсяг кредитів для фізичних і юридичних осіб стрімко збільшувався. Масштабне кредитування не лише посприяло створенню нових суб’єктів господарювання і розвитку партнерських відносин, але й стало передумовою глибокої фінансової кризи у 2008–2009 рр., банкрутства банківських установ і появи великої кількості боржників серед населення.

Розпочалося масове вилучення грошових коштів із банків, яке спровокувало різке зменшення інвестицій у бізнес та перенаправлення грошей в офшорні компанії. Відбулася значна девальвація національної валюти: обмінний курс гривні до долара США упродовж 2008 р. зріс із 5,5 грн до 10 грн на кінець року [400].

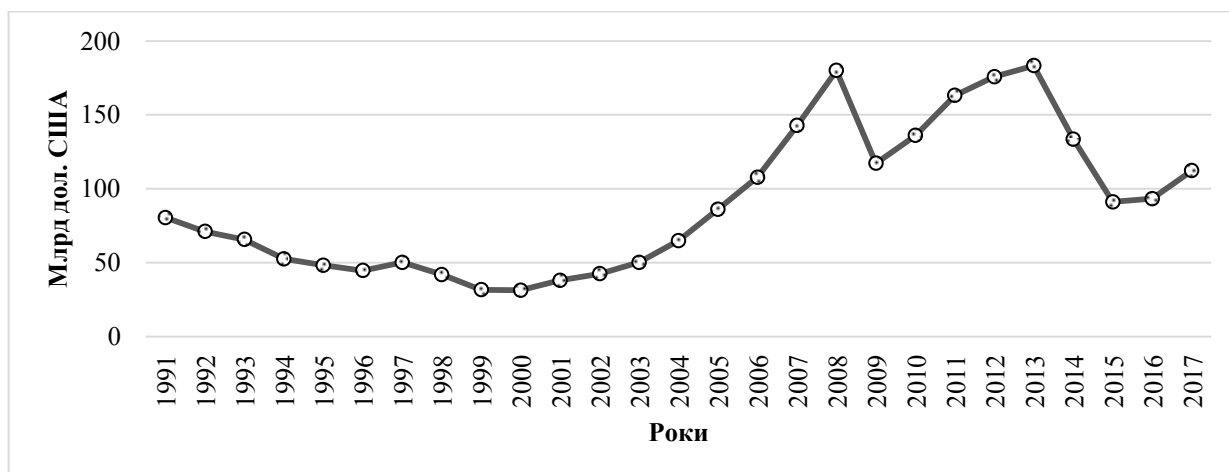
Фінансова криза спричинила спад економіки. Навесні 2008 р. наша держава ратифікувала Угоду про вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ). Роль ділового партнерства підприємств у подоланні кризових явищ була очевидною [418]. Основними торговельними партнерами для України були Росія, Німеччина, Китай, Білорусь, Туркменія, США, Польща, Туреччина, Італія [382]. Така угода дала змогу розвивати зовнішньоекономічне ділове партнерство, забезпечила спрощення торговельних процедур, а також сертифікації і стандартизації. Простежувалася активізація посередницько-збутової діяльності бірж [409].

У 2010 р. зросли основні макроекономічні показники (обсяг промислового виробництва збільшився на 10%, інфляція становила 9%). Політична турбулентність, утвердження на внутрішньому ринку ФПП, тісна співпраця влади і бізнесу спричинили вагомі перешкоди у веденні бізнесу. За оцінками міжнародних експертів, значення індексу економічної свободи для України різко погіршилося. Якщо у 2006 р. Україна була на 99-ій позиції за таким показником, то у 2010 р. – на 162-ій [571]. Для покращення економічної ситуації і підвищення конкурентоспроможності на міжнародному рівні у 2010 р. створили Комітет з економічних реформ при Президентові України, який розробив “Програму економічних реформ на 2010–2014 рр. [421]. 2 грудня 2010 р. ухвалили ПКУ [292].

Циклічний характер політичної нестабільності в Україні спричинив новий кризовий етап для вітчизняної економіки з кінця 2013 р. і дотепер. Позачергові президентські та парламентські вибори, євроінтеграційний курс, відкрита військова агресія РФ та окупація нею АР Крим – такі події мали найбільший вплив на сучасний розвиток ділового партнерства підприємств в Україні.

Для розвитку економіки 12 січня 2015 р. президент України ухвалив “Стратегію сталого розвитку “Україна 2020” [324], у якій визначили мету, вектори руху, дорожню карту, пріоритети й індикатори оборонних, соціально-економічних, організаційних, політико-правових завдань. Стратегія містить 62 реформи та 25 визначальних індикаторів. Попри зазначене, описані реформи містять інформацію загального характеру, без чітких етапів виконання. Експерти аналітичного центру “Нова соціальна та економічна політика” доводять, що у 2014 р. обсяги промислового виробництва зменшилися на 10 %, інфляція досягла рекордного рівня 24,9 %; гривня девальвувала удвічі [432]; резерви Національного банку зменшилися до 10-річного мінімуму (7,5 млрд дол. США); зовнішній борг зріс майже удвічі та перетнув межу 60% від ВВП, кожний шостий банк в Україні визнали неплатоспроможним [4].

Внаслідок аналізу динаміки ВВП України (рис. 1.8), можна простежити поступове його збільшення у 2016 р. та 2017 р., після стрімкого падіння у 2014–2015 рр.



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування тимчасово окупованої території (ТОТ) АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. 1.8. Динаміка ВВП України за 1991–2017 рр., млрд дол. США

*Джерело: побудовано автором за [578]*

Сприятливі умови ведення бізнесу є важливим чинником розвитку ділового партнерства підприємств. Починаючи з 2003 р. експерти Світового банку проводять дослідження умов ведення бізнесу (Doing Business) за 11 індикаторами

та публікують рейтинг країн світу, на підставі оцінки нормативних актів, які регулюють господарську діяльність малих і середніх підприємств та якості їх практичного виконання. Результати дослідження демонструють проблеми, які перешкоджають розвитку господарської діяльності у кожній країні, а також їхні причини, містять рекомендації для їх вирішення і проведення реформ.

Підвищення позицій України у рейтингу сприятливості умов ведення бізнесу є одним із основних стратегічних індикаторів Стратегії “Україна 2020”. Кабінет Міністрів України 16 грудня 2015 р. затвердив План дій щодо імплементації кращих елементів практики якісного та ефективного регулювання, відображених у методології рейтингу “Ведення бізнесу” [291], згідно з яким виконуються заходи для підвищення позиції України у рейтингу (табл. Б.1. дод. Б). У табл. 1.2 наведені прогнозовані значення за кожним індикатором сприятливих умов ведення бізнесу в Україні на 2019 р.

Таблиця 1.2

**Прогнозовані значення індикаторів сприятливих умов ведення бізнесу  
в Україні на 2019 р.**

№ з/п	Індикатор	Місце в рейтингу	Значення індикатора 2019 р.	Значення індикатора 2018 р.	Абсолютна зміна
А	Б	1	2	3	4
1	Загальний індикатор сприятливості умов ведення бізнесу (Doing Business)	71	68,25	67,31	+0,94
2	Можливість розпочати бізнес	56	91,07	91,05	+0,02
3	Отримання дозволів на будівництво	30	76,91	77,93	-1,02
4	Підключення до системи електроспоживання	135	59,17	58,80	+0,37
5	Реєстрація власності	63	69,74	69,61	+0,13
6	Отримання кредитів	32	75,00	75,00	0
7	Захист міноритарних інвесторів	72	58,33	56,67	+1,66
8	Сплата податків	54	79,35	80,77	-1,42
9	Ведення міжнародної торгівлі	78	77,62	72,96	+4,66
10	Виконання зобов'язань за контрактами	57	63,59	58,96	+4,63
11	Регулювання неплатоспроможності	145	31,72	31,37	+0,35

*Джерело: побудовано автором за [521]*

Експерти Світового банку стверджують, що покращення позицій у загальному рейтингу сприятливості умов ведення бізнесу (Doing Business) дає змогу додатково залучати в економіку країни понад 600 млн грн [456]. Тому покращення щорічних позицій України за таким індексом формує не лише імідж країни, як складову її конкурентоспроможності, але й забезпечує позитивний економічний ефект.

Важливим чинником розвитку ділового партнерства підприємств є зовнішньоторговельна діяльність. Приєднання України до СОТ (травень 2008 р.) та запровадження Автономних торговельних преференцій зі сторони ЄС (квітень 2014 р.) посприяли активному пошуку потенційних ділових партнерів за межами України. Перевагами підписання угоди щодо торговельних преференцій стало: скасування ввізних мит з боку ЄС на 94,7% від усього обсягу вітчизняних промислових товарів, 83,4% від усіх товарних позицій сільськогосподарської продукції; розподіл квот на постачання товарів в ЄС здійснюється не в Україні, а компетентними органами ЄС на запит країни – імпортера; для застосування преференцій товари мають отримати сертифікат походження EUR1; для пошуку потенційного ділового партнера створений спеціальний портал EBR, який діє за схемою “єдиного вікна” і надає доступ до баз даних комерційних реєстрів (понад 20 млн підприємств у 13 країнах – членах ЄС) [2].

За оцінками аналітиків Міністерства економічного розвитку, фінансові переваги для України від запровадження торговельних преференцій становитимуть 487 млн євро [2]. У табл. 1.3 відображені результати аналізу динаміки зовнішньої торгівлі України за 2010–2017 рр. За даними Національного банку України, імпорт товарів та послуг перевищує експорт (у 2017 р. у 1,24 рази). Водночас, за підсумками результатів зовнішньоторговельної діяльності у 2017 р. питома вага експорту у ВВП України становила 47,9%. За цей рік наша держава збільшила експорт товарів і послуг на 16,9% (у вартісному вимірі на 7,2 млрд дол. США).



Підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС значно посприяло розвитку зовнішніх партнерських відносин для вітчизняних суб'єктів господарювання.

Таблиця 1.3

### Результати аналізу динаміки зовнішньої торгівлі України за 2010–2017 рр.

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Коефіцієнт співвідношення імпорту та експорту товарів і послуг	1,09	1,13	1,18	1,22	1,07	1,04	1,12	1,24
2	Питома вага експорту у ВВП, %	47,1	49,8	47,7	43,0	48,6	52,6	49,3	47,9
3	Експорт у країни ЄС, млн дол. США	11110	15467	14372	13971	14157	10447	10698	14117
4	Імпорт з країн ЄС, млн дол. США	17814	24052	24601	25278	19134	13733	15417	18822
5	Експорт у РФ, млн дол. США	11760	16262	15686	13483	8696	4200	3069	3377
6	Імпорт з РФ, млн дол. США	20797	26762	26875	22583	12394	7420	5110	7166

Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

*Джерело: сформовано автором за [367]*

Зона вільної торгівлі між Україною та країнами – членами ЄС почала діяти з 1 січня 2016 р., внаслідок чого збільшився обсяг експорту товарів і послуг до ЄС у 2017 р., порівняно з попереднім роком (див. табл. 1.3), питома вага експорту до країн – членів ЄС зросла до 35,4%. Причому обсяг імпорту з країн – членів ЄС у грошовому вимірнику зріс на 22,7%.

Впродовж останніх п'яти років на розвиток ділового партнерства підприємств України суттєво вплинули такі основні чинники:

– військова агресія РФ. На початку 2016 р. РФ призупинила дію Договору про зону вільної торгівлі з Україною та змінила преференційний режим на режим стандартних митних зборів за Єдиним митним тарифом Євразійського економічного союзу, внаслідок чого ввізні мита зросли з 0% до 5–20%, залежно від групи товарів [421, с. 56]; запровадила ембарго на імпорт продовольчих товарів з України; обмежила транзит українських товарів через територію РФ і заборонила прямі транзитні перевезення з України до Республіки Казахстан);

- припинення виробництва та переміщення товарів на окупованих територіях Донецької та Луганської областей, АР Крим;
- девальвація національної валюти.

За оцінками міжнародного експерта А. Аслунда, півострів Крим та окупована частина Східної України забезпечували 14% ВВП України (у 2013 р.), тому економічні втрати України від агресії РФ склали 27 млрд дол. США в АР Крим та 73 млрд дол. США на Донбасі (насамперед через нафтогазові ресурси та банківські активи) [54].

Нестабільна політична та соціальна ситуація в Україні, військова і торговельна агресія зі сторони РФ, від'ємне сальдо платіжного балансу, відсутність міжнародних інвестицій, залежність від фінансових траншів Міжнародного валютного фонду спричинили суттєве знецінення вітчизняної валюти впродовж 2013–2017 рр. (рис. 1.9).

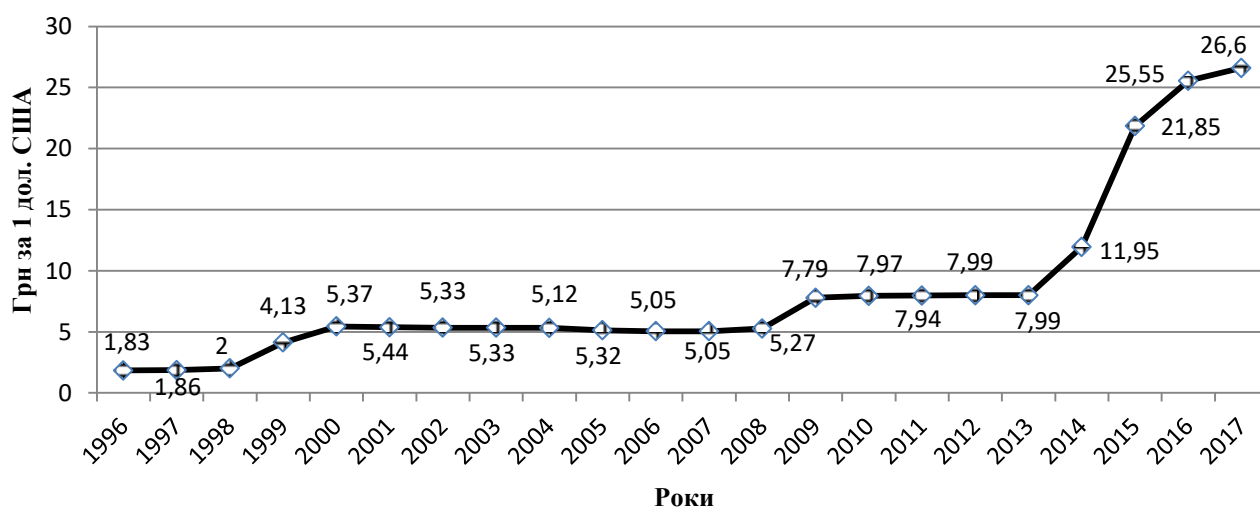


Рис. 1.9. Динаміка середньорічного курсу гривні до долара США за 1996–2017 рр., грн за 1 дол. США

*Джерело: побудовано автором за [293]*

У цей період Національний банк застосував економічні (відмову від фіксованого курсу валюти за режимом інфляційного таргетування, валютні інтервенції, коригування облікової ставки) та адміністративні методи регулювання валютного ринку. За період із 2013 р. до 2017 р. національна валюта

знецінилася щодо долара у 3,3 рази. Це спричинило, разом зі загальним спадом виробництва, зниження рівня довіри іноземних інвесторів й уповільнення економічної активності в країні.

Важливим індикатором стану партнерських відносин в Україні на макрорівні є очікування підприємств стосовно перспектив розвитку їхньої ділової активності. Таку інформацію збирає і оприлюднює Державна служба статистики України (Держстат) [88] за результатами статистичного спостереження “Стан ділової активності підприємств” відповідно до рекомендацій щодо організації та проведення обстежень ділової активності підприємств, викладених в Об’єднаній гармонізованій програмі ЄС щодо обстежень тенденцій ділової активності бізнесу та споживання (The Joint Harmonised EU Programme of Business and Consumer Surveys) та Керівництва з обстежень ділової активності (Business Tendency Surveys) розроблених статистичною організацією Європейської Комісії. Починаючи з 2013 р., узагальнена статистична інформація про ділові очікування розміщується на офіційному веб-сайті Держстату.

У січні 2019 р. було опитано керівників 1 508 промислових підприємств про те, як змінився за жовтень–грудень 2018 р. їхній обсяг виготовленої продукції: 36% відповіли, що не змінився, 35% – збільшився, 29% – зменшився. Їхня конкурентна позиція за жовтень–грудень 2018 р. як на внутрішньому ринку так і на зовнішніх ринках переважно не змінилася (табл. Б.2 дод. Б). До чинників, які стримують розвиток промислового виробництва керівники підприємств відносять: недостатній попит, фінансові обмеження підприємств, нестача робочої сили, нестача сировини, матеріалів, устаткування (рис. Б.1 дод Б).

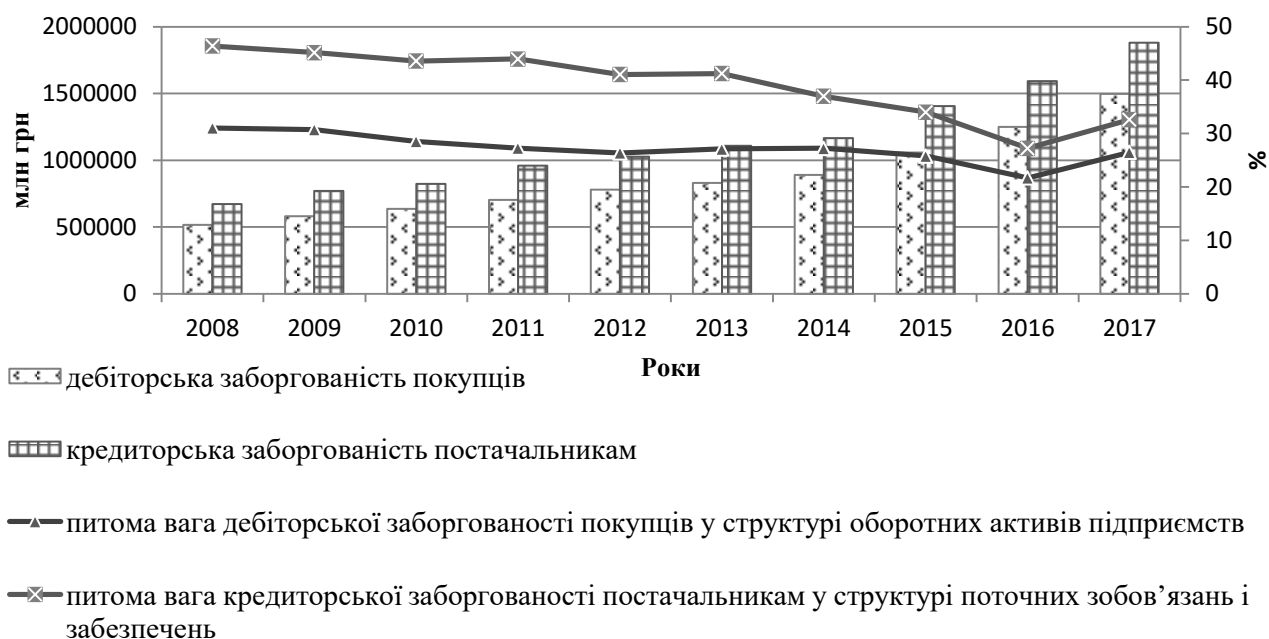
За результатами анкетних опитувань управлінського персоналу промислових підприємств щодо ділових очікувань на 2019 р., найбільш важливим чинником, який перешкоджає розвитку підприємств, а отже, їх діловій взаємодії є недостатній попит на продукцію, що підтверджує актуальність нашого дослідження, адже недостатній попит є результатом низької ділової активності підприємства щодо пошуку його потенційних ділових партнерів. Зауважимо, що після світової фінансової кризи 2008–2009 рр. основним обмежувальним

чинником були обмежені фінансові можливості підприємств, проте від 2014 р. найбільшою проблемою для підприємств є реалізація готової продукції, коли її пропозиція на ринку перевищує попит.

Оцінка очікувань поточного обсягу замовлень на виробництво продукції (попиту) в промисловості на 2019 р. становила - 35%, і має тенденцію до збільшення (порівняно з найнижчими значеннями у 2015 р. – - 50%) (рис. Б.2 дод. Б), а оцінка поточного обсягу іноземних замовлень на виробництво продукції (експортного попиту) в промисловості у I кварталі 2019 р. становить - 20% і також поступово збільшується (рис. Б.3 дод. Б). Такі показники обчислені відповідно до “Методики розрахунку індикаторів ділових очікувань” [232].

Розвиток ділового партнерства у 2017 р. характеризували такі макроекономічні показники, оприлюднені Держстатом [88]: у загальній кількості підприємств 0,1% становлять великі підприємства, 4,4% – середні, 95,5% – малі (табл. Б.3 дод. Б); за обсягом реалізованої продукції 38% реалізації припадає на великі підприємства, 42,8% – на середні, 19,2% – на малі (табл. Б.3 дод. Б); обсяг дебіторської заборгованості покупців становить 1 497 545,9 млн грн (табл. Б.4 дод. Б); обсяг кредиторської заборгованості постачальникам – 1 880 710,5 млн грн (табл. Б.4 дод. Б).

У 2017 р. питома вага дебіторської заборгованості покупців у структурі оборотних активів підприємств становила 26,5%. Порівняно з 2008 р. вона зменшилася на 4,55 в. п. Обсяг дебіторської заборгованості покупців є меншим ніж обсяг кредиторської заборгованості постачальникам і упродовж десяти останніх років зберігається тенденція до зростання різниці між такими показниками (рис. 1.10). У 2017 р. питома вага кредиторської заборгованості постачальникам у структурі поточних зобов'язань і забезпечень підприємств становила 32,6%. Порівняно з 2008 р. вона зменшилася на 13,78 в. п. За коефіцієнтом співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей, на 1 грн кредиторської заборгованості у 2017 р. припадало 0,80 грн дебіторської заборгованості.



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони АТО.

Рис. 1.10. Динаміка дебіторської і кредиторської заборгованостей, їх питомої ваги у структурі активів і поточних зобов'язань підприємств України за 2008–2017 рр.

*Джерело: побудовано автором за [88]*

Тобто у діловому партнерстві варто докладати зусиль для зменшення заборгованостей, проте не через зменшення обсягів реалізації продукції чи послуг, а через зменшення періоду погашення заборгованостей, належну організацію платіжної дисципліни, обліку розрахунків, раціональний вибір фінансово-стійких партнерів.

Історично відображення в обліку взаємовідносин між покупцями та продавцями сформувалося ще у первісні часи. Наближене до сучасного розуміння трактування дебіторів і кредиторів подає представник нідерландської бухгалтерської школи Якоб ван дер Шуер. У 1965 р. він стверджував, що “дебітор – це той, хто має (власник); кому постачають, продають або від кого сподіваються отримати платіж; хто отримує; хто повинен платити” [567]. Натомість “кредитор – це той, хто видає (витрачає); з ким мають справу; з ким розраховуються; від кого отримують; кому потрібно платити; хто продає, постачає; у кого купують” [267]. С. І. Корецький у 1925 р. зазначав, що відносини між двома людьми, які укладають взаємовигідну угоду можна окреслити латинським терміном “дебет”

(“повинен”) – характеризує особу, яка одержує позику, а тому стає боржником і називається дебітором; “кредит” (вірити комусь) – особа, яка позичає для когось гроші, вірить у їх повернення, а тому називається кредитором [156, с. 12].

Найперші взаємовідносини між учасниками ринку мали товарний (бартерний) характер. На території України найдавнішою та найбільш розвиненою, де почали формуватися зачатки обліку, була трипільська цивілізація. Наступний період розвитку – грецька цивілізація. Становлення права, податкової системи й обліку відбувалося у часи Київської Русі, удосконалення грошового обігу – в період створення Галицько-Волинського князівства, зародження мануфактур, селянських дворогосподарств – у час економічного розвитку Речі Посполитої, створення поміщицьких господарств і чумацька торгівля у складі Росії в 18–19 ст., економічний розвиток українських земель, зокрема бухгалтерського обліку, у складі Австрійської імперії й у час існування Австро-Угорщини.

Історію розвитку бухгалтерського обліку на території України вивчали чимало науковців. Хронометраж їхніх досліджень доволі значний – від найдавніших часів – до сьогодні. Зокрема Й. Я. Даньків і М. Я. Остап'юк дослідили окремі періоди історичного становлення і розвитку бухгалтерського обліку та податкової системи в Україні від часів трипільської і грецької цивілізацій – до виникнення Київської Русі [278]. М. Р. Лучко і М. Я. Остап'юк виокремили історичні аспекти зародження та розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема в Галичині, Буковині та Закарпатті у дорадянський період [213]. Ф. Ф. Бутинець розглянув розвиток бухгалтерського обліку від зародження української держави до 20 ст., дослідивши внесок українських вчених у розвиток бухгалтерського обліку, як науки; становлення та поступовий розвиток системи бухгалтерського обліку; формування бухгалтерської професії і професійних організацій [38].

Зосередившись на становленні та розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема щодо відображення в обліку операцій ділового партнерства

підприємств, від моменту здобуття незалежності, на підставі дослідження наявних особливостей, можна виокремити його три основні етапи:

Етап I – становлення (1991 р.–1999 р.) – сформовані базові умови для функціонування вітчизняної системи бухгалтерського обліку і його відповідності ринковим умовам господарювання та міжнародним стандартам; прийнято постанову “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку зі застосуванням міжнародних стандартів” [313], а також ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [305];

Етап II – удосконалення (2000 р. – 2014 р.) – удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку, законодавче закріплення основних її елементів; до ЗУ “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” внесено 12 змін;

Етап III – імплементації і гармонізації (2014 р. – дотепер) розпочався від моменту підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [454], який передбачає імплементацію положень Директиви 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 р. “Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язані з ними звіти певних типів компаній” [421, с. 65]; упродовж зазначеного періоду у ЗУ “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” внесено 12 змін, згідно із прийнятими Законами; на даний момент останні зміни внесено 18 вересня 2018 р.; в облікове та бухгалтерське формулювання введено нові терміни: “афілійовані підприємства”, “звіт про платежі на користь держави”, “звіт про управління”, “таксономія фінансової звітності”, “материнська компанія” тощо.

Дослідження проблем обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами завжди було актуальним для вітчизняних науковців: від моменту створення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб’єктів господарювання в контексті нормативів ЄС і міжнародних стандартів.

На етапі становлення системи бухгалтерського обліку в Україні тематика облікових досліджень партнерських відносин стосувалася, переважно, загальної характеристики сутності договірних відносин підприємства із постачальниками та покупцями [288], а також безнадійної заборгованості, її класифікаційних ознак,

понять, видів позовної давності та рекомендацій для їх відображення і списання у бухгалтерському обліку [199].

На етапі удосконалення системи бухгалтерського обліку виявлено та науково обґрунтовано значну кількість актуальних проблем із розвитку партнерських відносин, зокрема їх відображення в обліку. Теоретичні й практичні аспекти обліку та аналізу дебіторської і кредиторської заборгованості в системі управління підприємством, а також проблеми обліку розрахунків із постачальниками і покупцями досліджено у багатьох працях. Тематика наукових робіт різноманітна: управління кредиторською заборгованістю підприємств [24]; документування обліку розрахунків з постачальниками для зміцнення інформаційної безпеки підприємства [225]; розрахунок та облік резерву сумнівних боргів [484]; проблеми обліку дебіторської заборгованості підприємств у контексті розвитку товарного кредитування [117]; основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі [57]; напрями удосконалення обліку розрахунків з покупцями і замовниками у сучасних умовах господарювання [55] тощо.

На етапі імплементації та гармонізації системи вітчизняного бухгалтерського обліку особливу увагу приділено удосконаленню організації первинного обліку розрахунків з постачальниками і покупцями засобами технічного та програмного забезпечення, розкриттю переваг обліку і моніторингу стану розрахунків для наближення інтересів контрагентів, запозиченню міжнародного досвіду відображення в обліку операцій із діловими партнерами.

Глобалізація та науково-технічний прогрес значно урізноманітнили форми торговельних відносин. Розповсюдження набула інтернет-торгівля, яка розширює межі ділової взаємодії потенційних ділових партнерів. Тому особливості документування і обліку господарських операцій у сфері електронної торгівлі, зокрема між учасниками “дропшипінгу” (продажу продукції виробника через посередника, яка здійснюється через мережу Інтернет) є актуальною і малодослідженою темою. Дослідження процедур відображення в обліку операцій електронної торгівлі відображено у роботах А. С. Крутової [174; 175].



Інформаційне середовище Інтернету є інструментом для здійснення комерційної діяльності та створення партнерських відносин.

Г. Л. Норд і Н. І. Цегельник запропоновано порядок облікового відображення операцій “дропшиппінгу” у системі бухгалтерського обліку дропшиппера за умови визнання діяльності “агентською”, а також розглянуто інший варіант обліку за умови укладання учасниками договорів комісії, доручення, купівлі продажу та відправлення/перевезення договірною оформлення операцій дропшиппінгу [269].

У табл. Б.5 дод. Б хронологічно систематизовано результати напрацювань учених щодо проблематики дослідження та удосконалення обліку процесів у діловому партнерстві підприємств України. Доцільно зауважити, що найбільша кількість досліджень проведена у період удосконалення системи бухгалтерського обліку – від 2000 р. до 2014 р.

Упродовж аналізованого періоду (від моменту здобуття незалежності України) змінювалася тематика та напрями наукових досліджень проблем облікового відображення партнерських відносин між підприємством і його постачальниками та покупцями: від удосконалення обліку розрахунків щодо простроченої кредиторської і дебіторської заборгованостей, створення моделей інформаційних потоків даних обліку операцій із купівлі та продажу продукції до створення обліково-аналітичних систем забезпечення електронного партнерства через мережу Інтернет.

## **Висновки до розділу 1**

Економічна стійкість підприємств залежить від збереження налагоджених партнерських відносин із контрагентами на ринку, пошуку й встановлення нового взаємовигідного партнерства, залучення інвестицій, розвитку нових напрямів обліку для формування належного інформаційного забезпечення під час ухвалення рішень. Розкриття передумов становлення облікової системи ділового партнерства підприємств дало змогу зробити такі висновки:

1. З'ясування нових інституційних підходів організації відносин між суб'єктами господарювання дало змогу сформулювати зміст сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств, як цілісної теорії, що ґрунтується на сукупності історично сформованих науково-світоглядних, концептуально-базових та структурно-узагальнюючих знань про ділову взаємодію контрагентів на ринку. Така парадигма розкривається через функції: світоглядну, гносеологічну, онтологічну, теоретичну, методологічну, організаційну, інформаційну, праксеологічну, аксіологічну, інтегративну.

2. Багатоаспектне з'ясування сутності ділового партнерства підприємств уможливило його тлумачення як комплексу економічних зв'язків підприємств, що ґрунтується на взаємовигідних організаційно-правових та антропологічно-соціальних основах, системному, програмно-цільовому методі розв'язання господарських проблем із урахуванням вимог ринку. Основними ознаками ділового партнерства підприємств є: паритетні відносини автономних суб'єктів господарювання; спільність дій; свобода вибору партнерів. Головною метою — правильний вибір напрямів взаємодії, форм і методів їхньої реалізації на основі взаємної вигоди та рівноправ'я сторін.

3. Інтерпретація розвитку маркетингу партнерських відносин підприємств дала змогу його трактувати як важливий підвид холістичного маркетингу, прерогативою якого є зміцнення ринкової позиції підприємства через налагодження довгострокових, взаємовигідних відносин із новими перспективними суб'єктами маркетингового середовища та розвиток діючого ділового партнерства для максимізації взаємної економічної вигоди. Доведено, що саме холістичну концепцію маркетингу варто брати за основу для обліку трансакційних витрат, залежно від рівня розвитку партнерських відносин: пасивних, активних, привілейованих чи стратегічних. Найбільшими трансакційні витрати є на етапі пасивних партнерських відносин, оскільки контрагенти витрачають значні обсяги часу та коштів на збір інформації, зацікавлення потенційного ділового партнера.

4. Репрезентація гносеологічної функції парадигми ділового партнерства підприємств уможливила формування організаційно-правового забезпечення його обліку через комплексне структурування елементів за допомогою декомпозиції. Для високої результативності ділового партнерства підприємств варто дотримуватися низки принципів під час формування його декомпозиції: комплексності, результативності й узгодженості загальної концепції побудови та розвитку структури ділового партнерства. За ними сформовано класифікаційну структуру ділового партнерства підприємств – різні види представлено за класифікаційними ознаками: механізмом походження, часовим чинником, організаційно-правовими формами, способом формування, типом організації партнерських відносин, рівнями територіального охоплення.

5. Важливим є урахування норм законодавства під час здійснення ділової взаємодії підприємств тому види партнерських відносин доречно вивчати, зважаючи на їх правову основу: з можливим створенням юридичної особи й на договірній основі. Об'єктом уваги є комерційні договірні відносини незалежних юридичних осіб – підприємств, задіяних у процесі купівлі-продажу як постачальник – покупець. На договірній основі функціонують партнерські відносини між підприємствами за господарською діяльністю, зокрема у виробничій та невиробничій сферах, за видами діяльності.

6. Реєстрація і систематизація даних в обліку щодо комерційних операцій здійснюється на основі виконання укладених угод про ділове партнерство між підприємствами. Під партнерською угодою запропоновано розуміти матеріально оформлений договір (контракт) між двома або більшою кількістю партнерами, спрямований на встановлення, зміну, чи припинення їх взаємних прав та обов'язків. До поняття “партнерська угода” віднесено усі угоди, пов'язані з операціями: обміну товарами в матеріально-речовій формі, надання послуг різного характеру, виконання робіт, обміну результатами творчої, науково-технічної, іншої діяльності. Це дало змогу представити декомпозицію можливих угод у діловому партнерстві підприємств, як важливих правових і облікових складових організаційно-правового забезпечення операцій в обліку.

7. Ретроспективний аналіз становлення економіки України дав змогу виокремити чотири періоди розвитку ділового партнерства підприємств, починаючи від здобуття державою незалежності й дотепер. Партнерські відносини еволюціонували від простої короткотривалої ділової взаємодії, орієнтованої на виконання державних замовлень, до стратегічно орієнтованого ділового партнерства у сфері постачання і збуту, що істотно впливає не тільки на результат господарської діяльності, але й на відображення операцій в обліку.

8. Історичні аспекти розвитку облікового відображення операцій ділового партнерства від моменту здобуття незалежності дали змогу виокремити три основні етапи: становлення (1992 р.–1999 р.), удосконалення (2000 р. – 2014 р.), імплементації та гармонізації (2014 р. – дотепер). На етапі становлення тематика наукових досліджень стосувалася, переважно, обліку розрахунків із постачальниками і покупцями, безнадійної заборгованості, її класифікаційних ознак та рекомендацій для їх обліку. На етапі удосконалення – обґрунтовані проблеми розвитку партнерських відносин і їх відображення в обліку. На етапі імплементації та гармонізації системи обліку з міжнародними стандартами – увага присвячена удосконаленню процесів організації обліку розрахунків з постачальниками і покупцями через засоби технічного й програмного забезпечення, розкриттю переваг обліку і моніторингу стану розрахунків для наближення інтересів ділових партнерів, запозичення міжнародного досвіду для інтеграції облікової системи з маркетингом.

Основні результати дослідження за першим розділом дисертації опубліковані у працях: [371; 375; 376; 379; 382; 383; 385; 387; 394; 395; 396; 400; 401; 409; 411; 413; 417; 418; 421; 427; 429; 432; 435; 442; 569; 570].

## РОЗДІЛ 2

# МЕТОДОЛОГІЧНЕ, ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ

### 2.1. Архітектура облікової системи ділового партнерства підприємств

Пізнання об'єктивної реальності забезпечується гносеологічними процесами в розвитку, що дає змогу пов'язати зовнішній бік сприйняття явища з його особливостями та закономірностями функціонування. Розкриття глибинної сутності ділового партнерства підприємств, класифікаційної структури є лише зовнішньою рефлексією наукового пізнання. Механізм досягнення максимальної вигоди та високої результативності у діловому партнерстві підприємств дає змогу з'ясувати його облікова система.

Розвиток ринкового середовища закономірно змінює сутність та функціональне забезпечення обліку. Тому доречно розглянути предметний зміст облікової системи ділового партнерства підприємств і представити її архітектуру. Потреба виокремлення облікової системи у специфічний розділ наукового пізнання зумовлюється тим, що ухваленню управлінського рішення щодо здійснення партнерських відносин передують опрацювання відповідної облікової інформації за різними сегментами діяльності підприємства. Також оцінюється стан, тенденції та можливості розвитку потенційного ринку для участі у взаємодії.

Комплексний підхід до облікової системи ділового партнерства дає змогу розгорнути дієве стратегічне планування, сконцентрувавши увагу на найбільш перспективних пропозиціях. Втілення концепції маркетингу неможливе без належної організації обліку й аналізу ринкових ситуацій, оцінки діяльності партнерів і конкурентів, аналізу насичення, динаміки, кон'юнктури ринку, інших, не менш важливих, аспектів.

Для належного розкриття архітекτονіки облікової системи ділового партнерства підприємств, важливо правильно розуміти значення облікової системи в управлінні діяльністю підприємства.

Попри відсутність однозначних тлумачень поняття “система”, багато науковців присвячують їй увагу. Простежується відмінність трактувань за значенням, змістом і формою [217, с. 31]. У філософському словнику “система – це сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв’язок чи взаємодія” [464, с. 475]. О. Г. Старіш розвиває сутність системи, зазначаючи, що “це відокремлена сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює деяку цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дозволяє їй виконувати в середовищі визначену функцію” [366, с. 28]. Отож під системою варто розуміти цілісну сукупність взаємопов’язаних і взаємодіючих між собою та зі зовнішнім середовищем елементів, функціонування яких є результативним.

Складність структури, взаємозалежність та взаємодія різноякісних складових частин, які функціонують у межах системи, спонукають до її ускладнення. “Природним є існування різних підходів до визначення специфіки складного” [59]. “Складність...– це спільна властивість єдиної множини різноманітних об’єктів, які структурно взаємозв’язані, функціонально взаємозалежні та взаємодіють між собою” [59]. Таке тлумачення доречне, проте традиційні для системного аналізу підходи стосовно того, що складність визначається цілісним поєднанням структурно неоднорідних частин, не враховують якісного рівня складних систем. Тому складність перманентно ототожнюється зі системною цілісністю і, як наслідок, у багатьох напрацюваннях вчених, взагалі не виокремлюється.

Слушно стверджує А. Гальчинський, що “сучасна методологія виходить з того, що в новітніх системних трансформаціях складність проникає в суть самого порядку речей” [59]. Важливо зважати на те, що зміщення акцентів від простого до складного – це нові світоглядні домінанти, нова культура мислення, основоположні принципи сучасного світосприйняття. Узагальнивши науковий

доробок вчених [154; 266; 294; 300; 362] доречно виокремити головні властивості сучасних складних систем:

– Динамічність. Саме теорія динамічних систем є методологічним фундаментом функціонування складних систем, із притаманним їм потенціалом до саморозвитку (прості цілісні системи такого потенціалу не мають).

– Хаотичність (невпорядкованість). Хаос сприймається як складність щодо порядку, який прагнуть зрозуміти. Адже впорядкована система, про складові якої є чіткі знання, не може бути складною. У такому сенсі, складність є візуалізованою хаотичністю з прихованим порядком. Або “складність – це впорядкованість, до якої ми поки що не маємо ключа” [59].

– Трансформативність – здатність системи розвиватися й трансформуватися під час переходу від одного стану до іншого в процесі еволюційного розвитку. Для перехідного стану характерна значна тривалість. У теорії виокремлюють великі, середні й малі трансформаційні цикли, які можуть накладатися один на одного й охоплювати навіть тисячоліття. Важливо зауважити, що такі переходи здійснюються через механізми біфуркації та хаосу, тобто справджується взаємозалежність: порядок  $\rightarrow$  біфуркація та хаос  $\rightarrow$  інший порядок. Біфуркація та хаос призводить до трансформації системи, до нового (інноваційного) розвитку та відображає стійкість (життєздатність) системи. Процес спонтанного утворення певної впорядкованості з хаосу називають самоорганізацією системи. Такі спонтанні перетворення відбуваються як кооперативний ефект (синергія), під час якого елементи системи підносяться на новий енергетично-інформаційний рівень, протиставляючи себе оточенню [41, с. 14].

– Дисипативність. Поняття складного органічно поєднується зі специфікою дисипативних (“dissipation” – розсіювання) систем, які виключають можливість зворотного розвитку, передбачають незворотність процесів. Дисипативність структури – концептуальний фундамент теорії складних систем. Спонтанні процеси самоорганізації вилучають зі середовища певний обсяг енергії, інформації (загалом – ресурсу), організовуючи такий ресурс у динамічну складну систему, здатну надалі ефективно й самостійно підтримувати власну

впорядкованість. А обмін дисипативної системи зі середовищем на свою користь І. Пригожин назвав “прокляттям живих систем”: “для підтримування власної впорядкованості, жива система змушена руйнувати впорядкованість оточення (зокрема, інших систем)” [302]. Дисипативна система – складна відкрита система, потенційно приречена на дисипацію в середовищі, з якого вона виокремилася. Потребуючи ресурсів, дисипативна система має бути відкритою, тобто споживати ресурси і видаляти носії ентропії (перетворення) у процесі обміну зі середовищем.

– Спонтанність. Складні системи характеризуються спонтанністю, ймовірністю, нестійкістю. Відповідно змінюється методологічна основа дослідження складних систем. Таким системам властива динамічна дисиметрія. Для спонтанної самоорганізації системи потрібен особливий стан неврівноваженості, що тяжіє до майбутньої рівноваги, який П. Кюрі назвав “дисиметрією” [499]. Дисиметрію розуміють водночас і як відхилення від загально-статистичної рівноваги, і як потенціал відновлення порушеної рівноваги.

Відомі науковці одностайні у тому, що сучасна система обліку має складну структуру. Зокрема, Л. М. Кіндрацька стверджує, що “бухгалтерський облік є складною динамічною системою, здатною до самовдосконалення відповідно до запитів користувачів” [146]. З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар погоджуються: “еволюція призвела до того історичного моменту, коли стає нагальною вимогою часу трансформація систем обліку та контролю від простих форм організації до складних динамічних систем, що є закономірним процесом розвитку науки з логічного, історичного, соціологічного, економічного, філософського, наукового, системного та інших аспектів знання” [123].

Складність облікової системи впливає на формування її концептуальних основ [389], зокрема: термінології, теоретичного підґрунтя, організаційної структури та методології. М. В. Корягін підтверджує, що “система складається з підсистем, які, у свою чергу, можна розкласти на компоненти та елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх та зовнішніх зв’язків. Ураховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, як головні складники облікової системи слід розглядати



теоретичний, методологічний, практичний і організаційний” [158]. Такий концептуальний підхід можна застосувати не лише до системи бухгалтерського обліку, але й до декомпозиції облікової системи, деталізуючи її складові.

Багато напрацювань простежується під час розкриття сутності економічного й організаційно-правового контексту системи бухгалтерського обліку, її понятійного апарату. Проте ще дотепер відсутня чіткість у розмежуванні понять “система бухгалтерського обліку” й “облікова система”.

Здебільшого вітчизняні вчені вважають, що бухгалтерський облік набуває ознак системи через використання усіх елементів методу бухгалтерського обліку, звертаючи увагу на перспективні напрями застосування облікової інформації [332; 347]. Сучасного користувача цікавлять не лише показники фінансової звітності, а набагато ширший спектр інформації, тому й основною вимогою сьогодення є розширення меж обліку через відображення у ньому результатів як поточної діяльності, так і стратегічних напрямів розвитку бізнесу. Розвиваючи паралельно фінансовий і управлінський облік, облікова система підприємства здатна своєчасно задовольнити різні потреби бізнесу. А інтегративні та інші її властивості, як складної системи, спроможні забезпечити здатність до продукування досконалішої облікової інформації.

Закордонні науковці використовують поняття “облікова система” і наголошують на її функціональному призначенні, тобто акумулюванні інформації про господарську діяльність підприємства для осіб, які на її основі приймають рішення. Доречно зауважити, що перша згадка про облікову систему у наукових публікаціях авторів датується 1912 р. [575]. Дослідженням було охоплено англійські (рис. 2.1) та російськомовні джерела (рис. 2.2), (україномовні – не відстежуються).

Найбільше англійських праць про облікову систему опубліковано у 1942 р., далі відбувся відчутний спад до 1945 р. (період другої світової війни), – рівень публікування сягнув 1915 р. Згодом динаміка розвитку науки про облікову систему була позитивною, з незначними перепадами, до 1995 р. відбувалося постійне зростання публікацій за цією тематикою. Далі – знову спадна динаміка.



Рис. 2.1. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття облікової системи (“Accounting system”) у наукових англійськомовних джерелах світу.

*Джерело : сформовано автором за [528]*



Рис. 2.2. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття дослідження облікової системи у наукових російськомовних джерелах світу

*Джерело : побудовано автором за [528]*

У 2010 р. кількість опублікованих праць сягнула рівня 1968 року. З-поміж основних причин такої тенденції – не зниження зацікавленості науковців розвивати науку про облікову систему, а навпаки, – зростання обсягу наукового доробку за окремими складовими облікової системи: фінансовим, управлінським, стратегічним обліком. Тобто відбувається трансформація облікової системи, відповідно до теорії складних систем. Як у 1945 р., так і менш різкіше у 1995 р.,

облікова система, через механізми біфуркації, перейшла до вищого рівня розвитку, який згодом демонструватиме позитивну тенденцію.

Адже можна прогнозувати збільшення наукових досліджень за складовими системи, які синергійно, через певний період часу, сприятимуть ефективному становленню оновленої облікової системи.

Українські джерела програмно не простежуються. Доречно зауважити, що причиною цього є належність нашого краю спочатку до різних держав (Польща, Угорщина), а пізніше до Радянського Союзу. Тому гіпотетично, українськомовні джерела ототожнювалися з російськомовними. Перша згадка про облікову систему у російськомовних працях з'явилася у 1848 р. Важливо зазначити, що графік англійської репрезентативної вибірки у 100 разів перевищує вибірку російськомовну. Простежуючи нестабільну динаміку, у 1993 р. ситуація змінилася і дотепер відбувається поступове збільшення наукового доробку з досліджень облікової системи, – на відміну від спадної динаміки англійських публікацій. Динаміку розвитку англійської науки за напрямками фінансового, управлінського та стратегічного обліку (поняття “стратегічний управлінський облік” – не відстежується) відображено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Порівняльна динаміка дослідження у наукових англійських джерелах світу понять “фінансовий облік”, “управлінський облік”, “стратегічний облік”.

*Джерело: побудовано автором за [528]*

Перші ґрунтовні напрацювання з фінансового обліку з'явилися у 1964 р. [545] і 1971 р. [522]. Стосовно наукових досліджень з управлінського обліку, то вони були започатковані у 1950 р. [576], зі стратегічного обліку – у 1980 р. [526].

Джерелом розвитку облікових систем є протиріччя, конфлікти, які відбуваються між елементами системи і зовнішнім середовищем. Саме це спонукає до усунення або вдосконалення старших елементів облікової системи та утворення і використання нових. З плином часу, облікова система ускладнюється, що дає змогу розширювати її інформаційні можливості. Розвиток облікової системи відбувається за умови збереження певної її адаптації до змін, підтримці рівноваги параметрів, які сприяють збереженню системи. Адже стійкість облікових систем є умовою їх розвитку [439]. Зміни облікової системи доречно відображати за етапами її розвитку. М. С. Пушкар виокремлює три важливі періоди: до XIII ст. н. е.; XV – XIX ст.; початок XXI ст. [331, с.26–30].

Перший період характеризувався спільним для всіх тодішніх цивілізацій рис, пов'язаних з потребою захисту прав та інтересів держави і власників. До основних елементів облікової системи вчений відніс ведення документування, хронологічний і синтетичний запис, звітність, що уможливило отримання інформації для збереження, приросту та використання майна.

Другий період розвитку – пізнє середньовіччя, публікація книги Л. Пачоллі “Трактат про рахунки і записи” у 1494 р. Розвитку системи обліку сприяли такі елементи як: документація, інвентар, рахунки, Головна книга, подвійний запис, книги, баланс. Це дало змогу отримати інформацію про рух майна індивідуальних господарств, контроль за збереженням майна, звітність та її аналіз. У цей період облікова система модифікувалася, сформувалися раціональні процедури обліку, уніфікувалася термінологія, виникли національні системи обліку.

Третій період розвитку облікової системи М. С. Пушкар пов'язує із поняттям “суперсистема”, яка поділяється на три підсистеми обліку: управлінський, який використовується менеджментом операційного рівня (майстрами, механіками, економістами цеху); фінансовий, у якому

узагальнюються дані для складання звітності, відповідно до стандартів обліку та який використовується менеджерами тактичного рівня (адміністративно-управлінський персонал підприємства); контролінг, який використовується для стратегічного менеджменту (система обліку, планування, аналізу та стратегічного управління) [331].

Таким чином поняття “система бухгалтерського обліку” є вузким від поняття “облікова система”. Теорія бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку та не передбачає використання методів, властивих іншим видам обліку. Розвиток облікової системи характеризується її здатністю максимально задовольняти потреби різних користувачів облікової інформації та оцінювати успішність ухвалених рішень. Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що відмінність між поняттями “система бухгалтерського обліку” і “облікова система” виникла внаслідок розширення кола користувачів облікової інформації, розвитку науки про облік та інтегративного підходу до облікового інформаційного продукту.

У табл. В.1 дод. В відображено оцінку ступеня узгодженості тверджень науковців стосовно складових системного підходу до тлумачення обліку. Вибір складових здійснено за авторами, якщо подібне твердження простежувалося у чотирьох із дев'ятнадцяти науковців. Для обстеження обрано праці, у яких мова йде саме про трактування обліку, а не бухгалтерського обліку. З-поміж 14 складових системного підходу, вчені одностайні в тому, що ведення обліку передбачає: 1) задоволення потреб користувачів у обліковій інформації, 2) формування інформації для ухвалення рішень і контролю, 3) перспективність (стратегічну спрямованість), 4) ретроспективність (використання прийомів методу бухгалтерського обліку), 5) адаптивність до умов ведення господарської діяльності й до впливу зовнішніх чинників, 6) функціональність (продукування облікової інформації за видами діяльності, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, термінами подання тощо).

Інформаційні потреби користувачів про діяльність підприємств еволюціонували, що спонукало до розвитку обліку та становленню його як

системи. Постійний потік інформації про динамічні перетворення об'єктів обліку за різними рівнями управління призводить до формування такої ж динамічної адаптивної облікової системи. Чітке окреслення теоретичних основ облікової системи ділового партнерства підприємств уможлиблює її подальший розвиток, удосконалення та інтеграцію.

Тож під обліковою системою ділового партнерства підприємств варто розуміти динамічну сукупність методологічних, організаційних, техніко-технологічних, економічних, соціальних засобів, методів, інструментів впливу на одержання та перетворення інформації про партнерські відносини для їх відображення в обліку.

Методологічні складові є основним підґрунтям, оскільки дають змогу розкрити концептуальні засади обліку, формування звітності, націлюють побудову облікової системи ділового партнерства підприємств, урахуваючи чинник перспективності партнерських відносин. Методичні складові, у структурі методологічних, включають об'єкти, функції, завдання, вимоги до обліку операцій ділової взаємодії, сукупність способів і прийомів, які забезпечують одержання, обробку та надання облікової інформації, а також процедури обліку для складання звітності. Організаційні складові спрямовані на створення умов, потрібних для отримання інформації про власний економічний потенціал, ділових партнерів, стан розвитку ринку, інші чинники зовнішнього середовища, її узагальнення у облікових реєстрах, звітних формах, а також автоматизованих системах управління. Техніко-технологічні складові передбачають обробку економічної інформації про ділових партнерів, вибір форми ведення обліку, технічне і програмне забезпечення, організацію праці бухгалтерів і бухгалтерів-аналітиків. Економічні складові охоплюють організаційно-правові та організаційно-економічні аспекти ділової взаємодії, а також важелі використання інновацій, здійснення екологічно-безпечного виробництва, зовнішньоекономічної діяльності. Соціальні складові передбачають наявність соціальної відповідальності перед діловими партнерами і суспільством, ведення екологічно-безпечного виробництва, участь у волонтерстві, благодійності тощо.

Узагальнюючи теорію і практику досліджень, враховуючи специфіку функціонування ділового партнерства, доречно виокремити особливості його облікової системи. Найперша особливість зумовлена широкомасштабною реалізацією ділового партнерства підприємств, що підтверджує його класифікаційна структура. Це зобов'язує організувати обліковий процес, який би дав змогу сформувати належне облікове забезпечення для ухвалення рішень щодо партнерських відносин у будь-якій сфері діяльності.

Важливою особливістю є використання усього облікового інструментарію – від поточного (оперативного) до стратегічного. Адже зважаючи на динамічність ринкової інфраструктури, облікові дані повинні своєчасно надходити за запитом користувачів. Постійне спостереження, збір, реєстрація, систематизація інформації про виконання ділових угод партнерства дає змогу здійснити оцінювання як ретроспективних подій, так і поточних чи стратегічних альтернатив розвитку партнерських відносин підприємства. Ґрунтовний аналіз облікових даних про стан договірних взаємовідносин за минулі періоди дає змогу уникати небажаних результатів, а також уможливорює проектування власної ніші на ринку й вибір мети на майбутнє.

Іншою особливістю є комплексний підхід, інтегрованість і системність обліку партнерських відносин підприємства. Рішення про доцільність припинення чи розвитку ділового партнерства підприємств ґрунтується на аналізі якісного облікового забезпечення, яке повинно враховувати результати логістичного й маркетингового дослідження. Саме інтегрований підхід до обліку договірної взаємодії сприятиме стратегії активної адаптації підприємства до мінливих вимог ринкового середовища, з подальшим вибором кола потенційних партнерів. Це допоможе адміністративному персоналу підприємства обрати правильне рішення – оперативно та вигідно реалізувати проект ділової взаємодії з мінімальним ризиком.

Метою облікової системи ділового партнерства підприємств є формування комплексного інформаційного забезпечення партнерських відносин підприємства, своєчасний моніторинг ринку і фінансового стану ділових партнерів під час ухвалення рішень щодо вступу у ділову взаємодію, її розвитку чи припинення.

Об'єктами облікової системи ділового партнерства підприємств є:

– на рівні підприємства – процес обліку трансакційних витрат і партнерських відносин із постачальниками та покупцями; оцінювання власного економічного потенціалу, як ділового партнера на ринку;

– на рівні ділових партнерів – процес обліку партнерських відносин із контрагентами, пошук, реєстрація, систематизація і аналіз інформації про ділових партнерів (наявних чи потенційних) для оцінювання перспективності потенційної ділової взаємодії;

– на рівні держави – процес обліку державно-приватного партнерства на підприємстві; відображення інформації про ділове партнерство підприємств у фінансовій, інтегрований, податковій, статистичній, іншій звітності;

– на міжнародному рівні – процес обліку міжнародних і зовнішньоекономічних партнерських відносин; пошук, систематизація й аналіз інформації про іноземних ділових партнерів для оцінювання перспективності потенційної ділової взаємодії; трансфертне ціноутворення та оптимізація оподаткування.

Предметом облікової системи ділового партнерства підприємств є відображення інформації про стан ділового партнерства підприємств, його оцінювання і прогнозування розвитку. Оскільки облік партнерських відносин здійснюється за кількома напрямками, виникає потреба в обґрунтуванні архітекtonіки облікової системи ділового партнерства підприємств, як її теоретичної основи.

Поняття архітекtonіки досліджують багато науковців, проте найбільш повним є філософське його розуміння [56; 477; 498]. Запропоноване І. Кантом поняття архітекtonіки тлумачиться як “систематична наукова форма знання, мистецтво побудови системи, як єдності різноманітних знань, об'єднаних у ціле однією ідеєю [139]. Згодом П. К. Анохін ввів термінологію системної архітекtonіки, яка “визначає поведінкову і психічну діяльність живих істот, у тому числі й людини” [5]. О. В. Глущенко резюмує, що сутність архітекtonіки полягає у “співвідношенні зовнішніх та внутрішніх (конструктивних) частин, що



можливе шляхом визначення цілісності об'єкту та складових частин, що утворюють його” [64, с. 45]. Сьогодні простежується активізація наукових досліджень архітектоніки в економічній сфері. З-поміж ґрунтовних напрацювань такого спрямування цікавими є праці Т. І. Артьомової [8], С. І. Архієреєва [9], А. А. Гриценка [79; 80], Ж. В. Дерій [94], В. О. Мандибури [219], В. В. Попової [297].

І. А. Островський, В. П. Решетило, Г. В. Стадник розрізняють архітектоніку функціональну, структурну, ринкову, змішану, мікроархітектоніку та макроархітектоніку [340]. Фінансову архітектоніку досліджували О. В. Глущенко [64], З. О. Луцишин [211], С. Науменкова [262], П. А. Стецюк [368]. Доречно запропонувати наукове тлумачення архітектоніки облікової системи ділового партнерства підприємств, яке уможливить гармонійне представлення її структури.

Здебільшого архітектоніка розглядається як “ознака композиційної досконалості, як органічне, гармонійне і закономірне поєднання та співвідношення частин єдиного цілого” [470]. На відміну від архітектури, архітектоніка репрезентує не лише ієрархію складових компонентів, а також їх напрями взаємодії.

Отож архітектоніка облікової системи ділового партнерства підприємств – це логічна структура складових, яка забезпечує їх постійну ендогенну взаємодію, зважаючи на вплив екзогенних чинників, і дає змогу формувати й використовувати облікову інформацію для ухвалення рішень про партнерські відносини. Вона сприяє гармонійному переходу від функціональних елементів облікової системи підприємства, як ділового партнера на ринку, до облікової системи більш складного рівня, охоплюючи партнерські відносини підприємства з іншими контрагентами, а відтак до продукування облікової інформації для статистичних спостережень за діловою активністю підприємств міста, області, країни чи за певними видами економічної діяльності.

Конструктивним підґрунтям архітектоніки облікової системи ділового партнерства підприємств є розуміння того, що партнерські відносини уособлюють системний елемент бізнес-одиниць, які у сукупності органічно взаємодіють зі

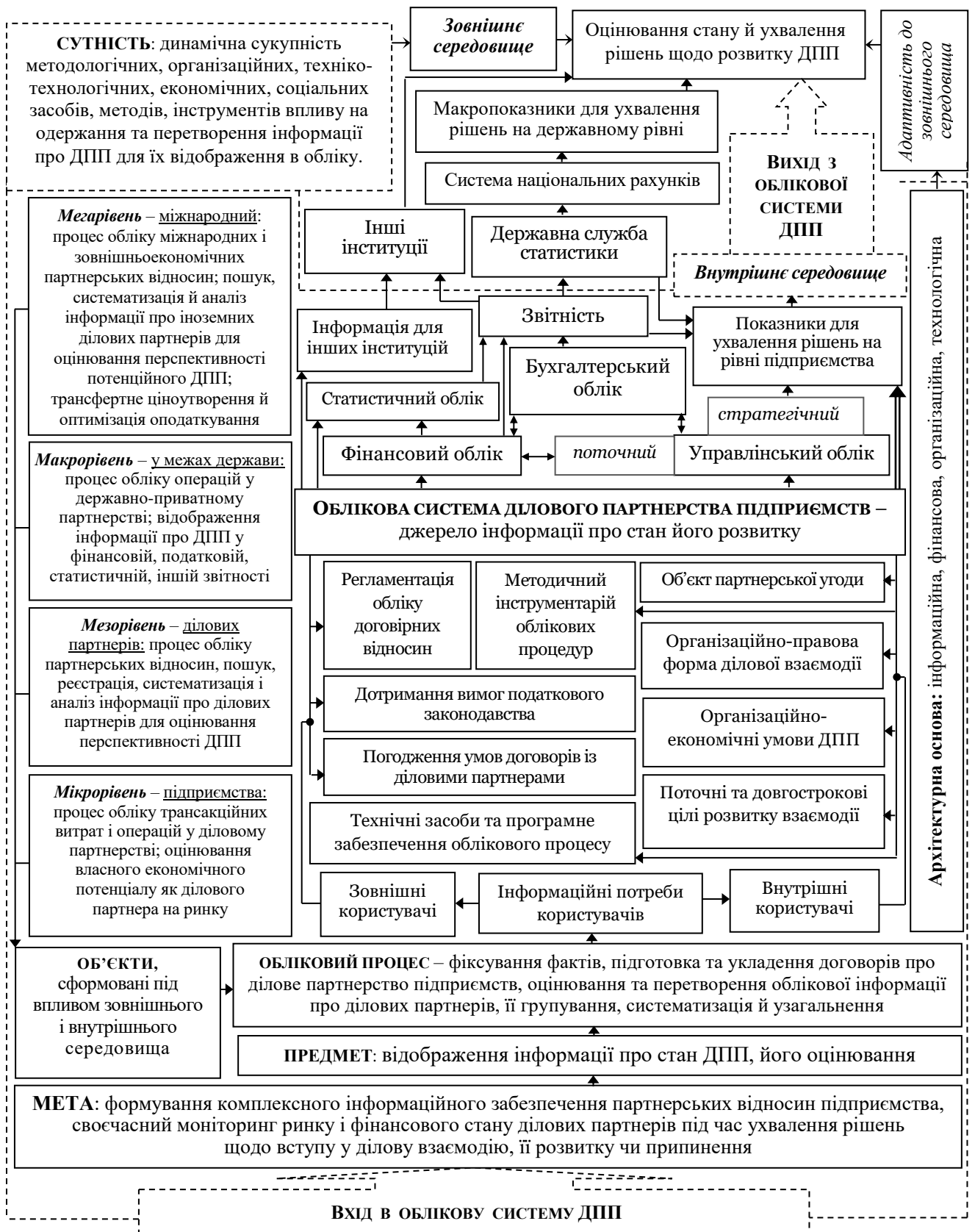
зовнішнім середовищем і входять одночасно до багатьох інших бізнес-систем, беручи участь у господарських процесах, що загалом обумовлює макроекономічний ефект. Якщо облікова система ділового партнерства підприємств побудована на єдиних імперативах архітекtonіки, то трансакційні витрати для усіх учасників партнерських відносин зменшуються, оптимізується час для оцінки власного економічного потенціалу як ділового партнера, зменшується потреба у постійному моніторингу фінансового стану ділових партнерів аби уникнути ризиків неплатежів, потенційні ділові партнери мають доступ до вчасно оновленої інформації про підприємство на веб-сайті, що прискорює ухвалення правильних управлінських рішень користувачами облікової інформації. Аргументів багато на користь того, що ефект від такої облікової системи є очевидним не лише на рівні підприємства, але й макроекономічний.

Зображення архітекtonіки облікової системи ділового партнерства підприємств представлено на рис. 2.4.

Будучи інформаційним джерелом про стан розвитку партнерських відносин підприємства, облікова система забезпечує інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів. Такими користувачами є: всередині підприємства – працівники та керівники різних центрів відповідальності; у зовнішньому середовищі: контрагенти на ринку, фіскальні органи, Держстат, торгово-промислова палата України та її відділення, інші інституції.

Для зовнішніх користувачів формується інформація, зважаючи на:

- регламентацію обліку договірних відносин (дотримання національних і, за потреби, міжнародних стандартів обліку та формування фінансової звітності; вимог ГКУ та ЦКУ, Держстату, інших інституцій);
- дотримання вимог податкового законодавства (належне заповнення документів і звітності, сплата податків); визначення контрольованих операцій для формування трансфертних цін і звітність про контрольовані операції тощо.
- погодження умов договорів із діловими партнерами (формування, коригування й належне виконання умов комерційних угод).



Примітка: ДПП – ділове партнерство підприємств.

Рис. 2.4. Зображення архітектури облікової системи ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором

Для внутрішніх користувачів формується інформація, зважаючи на:

- об'єкт партнерської угоди (продукція, товари, роботи, послуги, НДР, від чого залежить специфіка й умови виконання договорів);
- методичний інструментарій облікових процедур (комплексне застосування інструментарію фінансового й управлінського обліку, розвиток різних облікових напрямів і функціональна їх інтеграція з маркетингом, логістикою, менеджментом для формування найбільш повного інформаційного забезпечення ділового партнерства підприємств);
- організаційно-правову форму ділової взаємодії (підготовка контрактної документації залежно від правового статусу партнерських відносин підприємств – комерційні операції, спільна діяльність без створення юридичної особи, участь у кластері тощо);
- організаційно-економічні умови ділового партнерства підприємств (обліково-контрольні процедури в управлінні дебіторською та кредиторською заборгованостями, визначення економічно доцільного обсягу запасів, формування й організація обліку трансакційних витрат із подальшим їх прогнозуванням, проведення переговорів, оцінювання власного економічного потенціалу, як ділового партнера на ринку, оцінювання перспективності ділового партнерства із потенційними постачальниками та покупцями тощо);
- технічні засоби та програмне забезпечення облікового процесу (автоматизація облікового процесу ділової взаємодії, зважаючи на техніко-технологічні новації та комунікаційні можливості; розвиток веб-сайту підприємства тощо);
- поточні та довгострокові цілі (моніторинг стану ринку й виокремлення поточних цілей щодо можливостей входження у його нову нішу; формування й покращення власної ділової репутації, як надійного партнера; експрес-аналіз діяльності наявних і пошук нових ділових партнерів, формування належної інформаційної бази для вибору перспективного з-поміж потенційних ділових партнерів; оцінювання альтернатив щодо стратегічного розвитку ділового партнерства тощо).

Базовою підсистемою архітекtonіки облікової системи ділового партнерства підприємств є її архітектурна основа, яка репрезентується інформаційною, фінансовою, організаційною та технологічною складовими. Її основна властивість – адаптивність до зовнішнього середовища. Адже, як справедливо зауважують Т. В. Бочуля і Т. В. Шталь, “у налаштуванні облікової системи в сучасних умовах недостатньо здійснювати дослідження виключно організаційно-методологічних аспектів бухгалтерського обліку, а слід орієнтуватися й на пропозиції вчених, що стосуються інформаційних систем” [29].

Важливо зважати на фінансову архітектуру та інновації [178], архітектуру інформаційних мереж [267], інформаційну архітектуру в глобальній мережі [344]. Дослідження науковців недостатньо систематизовані. Поодинокі такі рекомендації є цінними, проте їх доречно адаптувати до єдиної облікової системи як підприємства загалом, так і ділового партнерства зокрема. Технологічна складова передбачає виокремлення технологій для потреб функціонування технологічно-комунікаційного середовища ділової взаємодії, управління даними обліку та через них – реалізацію функцій облікової системи ділового партнерства підприємств. Організаційна складова формується на основі обраної стратегії, мети та довгострокової перспективи розвитку партнерських відносин, що дає змогу побудувати загальну структуру внутрішнього бізнес-середовища. Результативною ознакою ефективності дії фінансової складової є ступінь задоволення фінансових інтересів власників підприємства та його ділових партнерів, а також зростання вартості бізнесу, як потенційного об’єкта купівлі-продажу на ринку. Інформаційна складова охоплює процеси та схеми організації, структурування, формалізації, навігації, обслуговування та руху інформації про ділове партнерство в обліковій системі та за її межами. Зокрема йдеться про формування інформаційного простору для здійснення усіх бізнес-процесів стосовно партнерських відносин підприємства.

Наявність постійного потоку інформації про параметри зміни стану ділового партнерства підприємств – об’єктивна причина формування динамічної облікової системи, здатної перетворювати дані про факти виконання договірних

зобов'язань на інформацію, потрібну для ухвалення важливих рішень за різними рівнями управління партнерськими відносинами задля максимізації економічної вигоди від постачальницько-збутової діяльності суб'єктів господарювання.

Ще у ХХ столітті відомі вчені Я. В. Соколов та В. Ф. Палій стверджували, що “система обліку відноситься до збору всієї господарської інформації, а форма – лише до інформації, що реєструється бухгалтерським обліком” [279, с. 111]. Тому облікова система ділового партнерства підприємств є джерелом інформації для ухвалення управлінських рішень у різних площинах: приватній, регіональній, державній, міждержавній тощо.

Облікова інформація генерується за наявності зацікавленості в ній користувача [260]. Суб'єкту ділового партнерства облікова інформація потрібна для повномасштабної реалізації запланованих дій. Причому, першочергове значення має зміст інформації, основними вимогами до якої є своєчасність та корисність. Така інформація має задовольняти потреби широкого спектру ділових партнерів, адже є основою для ухвалення ними рішень щодо перспективності ділової взаємодії.

Особливе значення облікової системи ділового партнерства підприємств полягає у сприянні вирішенню завдань кожним суб'єктом господарювання, зокрема й державою, як персоніфікованим виробником суспільних благ. Адже в умовах ринкового середовища економічні інтереси держави та окремих корпоративних власників дистанціюються, їх цікавить різна економічна інформація, яку надає облікова система, вони по-різному використовують таку інформацію. Як стверджує проф. М. С.Пушкар, “значення бухгалтерського обліку зростає в міру того, наскільки ускладнюються взаємозв'язки у зовнішньому економічному середовищі” [331, с. 45].

Облікова система ділового партнерства підприємств виконує уніфіковану функцію – відображає товарно-грошові відносини підприємства, що дає змогу систематично контролювати та аналізувати власні економічні позиції на ринку товарів, капіталу та робочої сили, а також сприяє достовірному оцінюванню

конкурентоспроможності продукції і власних позицій загалом, зважаючи на наявну ринкову кон'юнктуру.

Зазначене обумовлює наявність окремих блоків інформації, кожен із яких може бути доступним лише для окремих користувачів, визначених керівництвом, і водночас ізольованим для інших. Саме тому важливим у підсистемах обліку є адресність вихідної інформації.

Бухгалтерський облік є підсистемою спостереження за створенням суспільного продукту та пов'язаних із цим явищ у діловому партнерстві підприємств. Він є обов'язковим, безперервним, де послідовно відображаються усі задокументовані етапи ділової взаємодії, дані за якими узагальнюються та відображаються у звітності.

У фінансовому обліку відстежують порядок, документальне оформлення, синтетичний і аналітичний облік виконання договорів ділового партнерства та розрахунків із партнерами; формують фінансову звітність і надають інформацію про фінансовий стан підприємства керівництву, власникам, інвесторам, державним органам, іншим зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. У межах фінансового обліку дотримуються податкових правил для надання інформації державним фіскальним органам та керівництву підприємства про нарахування та сплату податків.

В управлінському обліку продукується різноманітна інформація для ухвалення управлінських рішень щодо ділової взаємодії. При цьому, варто погодитися з науковцями, які вважають, що управлінський облік варто поділяти на “оперативний управлінський облік, тактичний управлінський облік та стратегічний управлінський облік” [92]. В умовах інтегрованої облікової системи оперативний облік охоплює всі аспекти ділового партнерства підприємства: організаційний, постачальницький, технологічний, збутовий, а також здатний забезпечити швидку інтерпретацію інформації з управлінського обліку у фінансовий і навпаки. Дані оперативного обліку в деяких випадках не підтверджуються первинними документами і можуть бути лише наближеними до об'єктивного їх значення. Тактичний – дає змогу продукувати інформацію для

ухвалення поточних рішень. Саме на рівні тактичного управлінського обліку формують показники про: трансакційні витрати підприємства для управління ними; взаємозв'язок витрат із прибутком та обсягом діяльності для маржинального та диференціального аналізу під час ухвалення рішень щодо прийняття чи відхилення спеціальних замовлень від покупців, вигідності придбання у постачальників чи виробництва комплектуючих виробів; релевантність показників діяльності для визначення економічно обґрунтованого обсягу замовлення запасів у постачальників тощо. Оперативний і тактичний, у сукупності доречно розглядати як поточний управлінський облік.

Стратегічний управлінський облік – акумулює та інтегрує дані фінансового й управлінського тактичного обліку, забезпечує адміністративний персонал і власників інформацією для ухвалення стратегічних рішень щодо ділової взаємодії. Стратегічний рівень розвитку обліку передбачає використання не лише обліково-аналітичних методів, але й експертних і статистичних, – для якомога точнішого прогнозування перспективності ділової взаємодії.

Багато авторів виокремлюють статистичний облік, зважаючи на історичний аспект поділу господарського обліку на бухгалтерський, оперативний і статистичний [326]. Н. В. Герасимчук розглядає господарський облік як економічну інформаційну систему, до якої входять статистика і бухгалтерський облік [63, с. 193]. У статистичному обліку досліджують кількісну та якісну сторони господарської діяльності підприємств, його показники подаються Держстату під час заповнення форм статистичної звітності. У ньому використовуються сукупні дані бухгалтерського обліку й за допомогою спеціальних прийомів, зведення, групування і розрахунку середніх величин, індексів одержують інформацію про трудові, натуральні й грошові показники, які характеризують закономірності та тенденції розвитку підприємства.

Нині серед учених дискусійним є питання виділення статистичного обліку як автономного елементу облікової системи. Зокрема М. А. Проданчук стверджує, що в межах України статистичний облік зведений до спостереження масових явищ, і він не є видом обліку, а статистичним методом дослідження [326]. Варто



зауважити, що статистичний облік і статистичне спостереження не можна ототожнювати. Статистичним є таке спостереження, яке забезпечує реєстрацію встановлених фактів в облікових документах для подальшого їх узагальнення. Одиницею спостереження є первинний елемент об'єкта статистичного спостереження, який є носієм ознак, що підлягають реєстрації (для прикладу, промислове підприємство, підприємства-постачальники, підприємства-покупці). Одиницею обліку є первинний осередок, який містить потрібні дані (для прикладу, працівники, представники ділових партнерів, основні засоби, виробничі потужності тощо).

Тому в обліковій системі ділового партнерства підприємств доречно виокремити специфічну підсистему “статистичний облік”, яка дає змогу досліджувати, реєструвати й контролювати окремі типові явища та процеси під час планування або здійснення ділової взаємодії. Хоча його призначення – “збирання інтегрованої інформації для управління економікою на державному рівні” [287, с. 70], на сучасному підприємстві він є джерелом для здійснення бізнес-аналітики як власного підприємства, так і діяльності потенційних ділових партнерів. Показники статистичного обліку застосовують для макроекономічного аналізу й управління на підставі зведених даних державної статистики. Цікавим є статистичне обстеження ділової активності підприємств за різними видами діяльності [314], за яким можна відстежити стан розвитку ділового партнерства підприємств. Важливо розуміти, що показники фінансової, податкової та статистичної звітності підприємств проходять етап обробки у відповідних органах та узагальнюються Держстатом у системі національного рахівництва, яка формує національну інформаційну базу агрегованих показників для ухвалення урядових рішень. Макропоказники є потрібними і для підприємства під час вивчення показників і тенденції сегментації ринку для розвитку ділового партнерства.

Отже, основна прерогатива архітекtonіки облікової системи ділового партнерства підприємств полягає у відображенні сутності, структури та функціонального взаємозв'язку її підсистем у процесі ухвалення рішень користувачами облікової інформації щодо реалізації ділової взаємодії.

## 2.2. Методологічна складова облікової системи ділового партнерства підприємств

Процес пізнання методології будь-якої науки є визначальною складовою наукового дослідження, що дає змогу з'ясувати його актуальні проблеми та перспективи розвитку. Розуміння методології науки, в поєднанні з обґрунтуванням напрямів практичного використання методичних прийомів, визнається більшістю вчених дієвим інструментом пошуку новацій та альтернатив для розв'язання актуальних наукових проблем. “Успішне проведення наукових досліджень, правильна постановка завдань, а отже, й розвиток науки нерозривно пов'язані з правильним формуванням і використанням методології” [217, с. 191].

Дискусійні дебати стосовно розкриття поняття “методологія науки” зазвичай простежуються з-поміж видатних вчених, докторів наук, професорів та інших наукових дослідників. Адже глибинну сутність поняття можна осягнути лише після акумуляції певного обсягу знань.

“Методологія допомагає дослідникам окремих економічних явищ і процесів, різних економічних систем усвідомити загальні закономірності самого процесу пізнання, розкриття істини, її критеріїв тощо” [252, с. 3]. Трактуючи методологію, як теорію пізнання, варто зважати на її постійну ентропію через потребу постійної адаптації до трансформації системи наукових знань. Важливе значення має гносеологія і діалектика, адже саме через теорію пізнання процесів і явищ можна осягнути закономірності розвитку науки.

З-поміж найбільш вдалих тлумачень походження термінології “методологія”, доречно виокремити напрацювання Н. М. Малюги. “Слово “методологія” складається зі слів “метод” (гр. *methodos* – спосіб, метод) і “логія” (гр. *logos* – наука, знання). Метод – у широкому розумінні слова – “шлях до чогось”, спосіб діяльності суб'єкта в будь-якій її формі. Складова “логія”, перебуваючи в кінці слова, означає “вчення”. Тобто методологія у перекладі з грецької дослівно означає “вчення про систему методів”, “теорія методів” [217, с. 194].

Розвиток науки і посилення методологічного інтересу до процесів приросту наукового знання, переосмислення наукових канонів у різних сферах науки, урахування в дослідженнях соціокультурних чинників детермінації наукового пізнання сприяють формуванню нових методологічних підходів. Саме тому в сучасній філософії та методології науки поширюється “концепція, в якій наука сучасного етапу розвитку уявляється не як цілісність, а як сукупність різноманітних парадигм (Т. Кун), епістем (М. Фуко), ідеалів природного порядку (С. Тулмін), дослідницьких програм (І. Лакатош); набула поширення трихотомічна концепція (Ю. Хабермас), тематична модель розвитку науки (Д. Холтон)” [227, с. 8].

Поступове зростання напрацювань вчених стосовно розкриття сутності методології простежується починаючи з 1910 р. Дослідженням було охоплено англійські (рис. 2.5.) та українські наукові джерела (рис. 2.6.). З-поміж перших ґрунтовних напрацювань доречно виокремити “Research and Statistical Methodology: Books and Reviews” О. К. Бароса, які згодом продовжилися і були опубліковані трьома виданнями [549].

Найбільше англійських праць про методологію науки опубліковано у 2002 р. і 2006 р., а через два роки відбулося стрімке зменшення публікацій. Щодо українських публікацій, то їх кількість у поданій вибірці є у 1000 разів меншою від англійської вибірки. Найбільша кількість опублікованих українських результатів дослідження поняття “методологія” простежується у 1930 р. й у 2007 р. Попри зазначене, варто виокремити 1933–1991 рр. – період відсутності, або незначних українських публікацій. Це був складний період у нашій державі. Період голодомору, а згодом у складі СРСР вимушеного використання російської мови, аж до проголошення незалежності 24 серпня 1991 р.

Відтак у 1991–2007 рр., із різною інтенсивністю, збільшилися українські публікації наукових досліджень “методології”. Тобто саме у період незалежності нашої держави простежується позитивна тенденція у наукових дослідженнях.



Рис. 2.5. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття “методологія” у наукових англійськомовних джерелах світу

*Джерело: побудовано автором за [528]*



Рис. 2.6. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття “методологія” у наукових українськомовних джерелах світу

*Джерело: побудовано автором за [528]*

Отож комплексне філософське розуміння методології доречно тлумачити як вчення про: методи пізнання і перетворення дійсності, способи організації та побудови теоретичної й практичної діяльності; застосування світоглядних принципів до процесів пізнання. Методологія економічного дослідження ґрунтується на використанні загальнонаукових та філософських принципів, законів і категорій, які дають змогу виокремити напрям і стратегію дослідження. Складові діалектичного методу доречно адаптувати для обґрунтування методології облікової системи ділового партнерства підприємств. Поєднуючи такі

складові у цілісну систему з методами обліку можна досягти узагальнення та взаємозбагачення методології облікової системи.

Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття “методологія обліку” у наукових англійськомовних джерелах світу простежується від 1931 р. (рис. 2.7). Зокрема найбільше про методологію обліку в середині ХХ ст. було публікацій у іноземних фінансових журналах [556].



Рис. 2.7. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття “методологія обліку” у наукових англійськомовних джерелах світу

*Джерело: побудовано автором за [528]*

Репрезентація складових сучасного тлумачення методології обліку вітчизняними науковцями представлена результатами оцінки ступеня узгодженості їхніх тверджень (табл. В.2 дод. В).

За рейтингом найбільш пропонованих складових поняття “методологія обліку” доречно виокремити такі: 1) система наукових принципів за якими обирають пізнавальні засоби, методи, прийоми дослідження; 2) система методів, які використовуються наукою; 3) вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби облікової діяльності; 4) інструментарій мислення для створення теорії; 5) вчення про науковий метод пізнання, за яким суб’єкт пізнає об’єкт дослідження; 6) комплексне, динамічне поняття, компонентами якого є: предмет, об’єкти, функції, метод обліку та його елементи.

Тому методологію обліку варто розуміти як комплексну, динамічну систему знань, у якій суб'єкт пізнає предмет через об'єкти дослідження, а її компонентами є: наукові принципи, процеси, організація, інструменти та методи обліку.

Доробок вчених із розвитку методології обліку не характеризується одностайністю. Найпоширенішим є ієрархічний підхід до структурування методології [218; 140; 147], за яким існують такі рівні: філософський, загальнонауковий, конкретно науковий і технологічний.

Проте широке подання зв'язку принципів, методів та прийомів від загальнонаукових до предметних не пояснює компонентну структуру методології, що є важливим для практичного її застосування. Інші автори виокремлюють у структурі методології логічні компоненти: суб'єкта, об'єкта, предмета, форми, засобів, методи, результати тощо. Простежуються різні наукові підходи до аргументування доцільності зміни окремих компонентів методології обліку.

С. Ф. Легенчук акцентує на потребі зміни методології обліку з урахуванням об'єктів зовнішнього середовища, для чого рекомендує переглянути принцип обачності та безперервності, з урахуванням концепції ризику, а також створити нові концепції амортизації, оцінювання активів та зобов'язань зовнішнього середовища, фінансової звітності тощо [195].

В. З. Семанюк пропонує часове структурування методології за етапами діяльності об'єкта дослідження, стадіями, фазами обліку [353]. Л. С. Порвал репрезентує традиційний і новітній підходи до побудови теорії обліку [553]. До традиційних автор відносить: прагматичний, дедуктивний, індуктивний, етичний, соціологічний, економічний та еkleктичний підходи. До новітніх – ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, управлінського моделювання, інформаційно-економічний тощо [553].

А. С. Крутова та О. О. Нестеренко обґрунтовують, що для формування інтегрованої звітності треба впроваджувати в практичну діяльність суб'єктів господарювання багатоцільову інтегровану облікову систему, яка є цілісним обліково-аналітичним комплексом. “Багатоцільова інтегрована облікова система включає традиційну систему бухгалтерського обліку та доповнена екологічною,

соціальною та стратегічною складовими” [177]. Згідно з міркуваннями С. А. Кузнецової, трансформація обліку має відбуватися “в напрямку методологічної розробки підходів формування та надання бухгалтерської звітності, а також формування інтегрованої інформаційної системи” [183]. Н. О. Лоханова розробила сукупність теоретичних і методологічних положень для розвитку обліку на інтеграційних засадах в системі управління процесами забезпечення економічної безпеки та стійкого розвитку [205]. В. В. Євдокимов запропонував адаптивну інтегровану модель бухгалтерського обліку [112]. В. І. Кузь стверджує, що для покращення інформаційного забезпечення стратегічного розвитку підприємств доцільно виокремити за процедурним підходом новий елемент методу бухгалтерського обліку – моделювання облікової системи та більш інтенсивно використовувати методи суміжних дисциплін (системний і ситуаційний аналіз, математичне та алгоритмічне моделювання та ін.) [185].

М. В. Корягін і П. О. Куцик доводять, що процесний підхід, який ґрунтується на процедурному та адитивному підходах, поступається системному підходу. Через це науковці пропонують поєднати процедурний і адитивний підходи для окреслення структури облікової методології [158, с. 28].

Зазначене обумовлює пріоритетне застосування комплексного підходу до перманентного процесу формування методологічної складової облікової системи ділового партнерства підприємств. Умовна статика облікової інформації спроможна задовольнити потреби контролюючих органів, але для формування інформаційного забезпечення процесу ухвалення стратегічних рішень щодо вибору ділового партнера на ринку, – потрібні певні зміни. Синтез адитивного, процедурного, аксіологічного та системно-функціонального підходів до структурування методологічної складової облікової системи ділового партнерства підприємств дав змогу репрезентувати її загальну схему (рис. 2.8).

Адитивний і процедурний, згідно пропозицій М. В. Корягіна і П. О. Куцика [158] поєднані у процесний підхід, забезпечують виконання класичних функцій облікової системи.

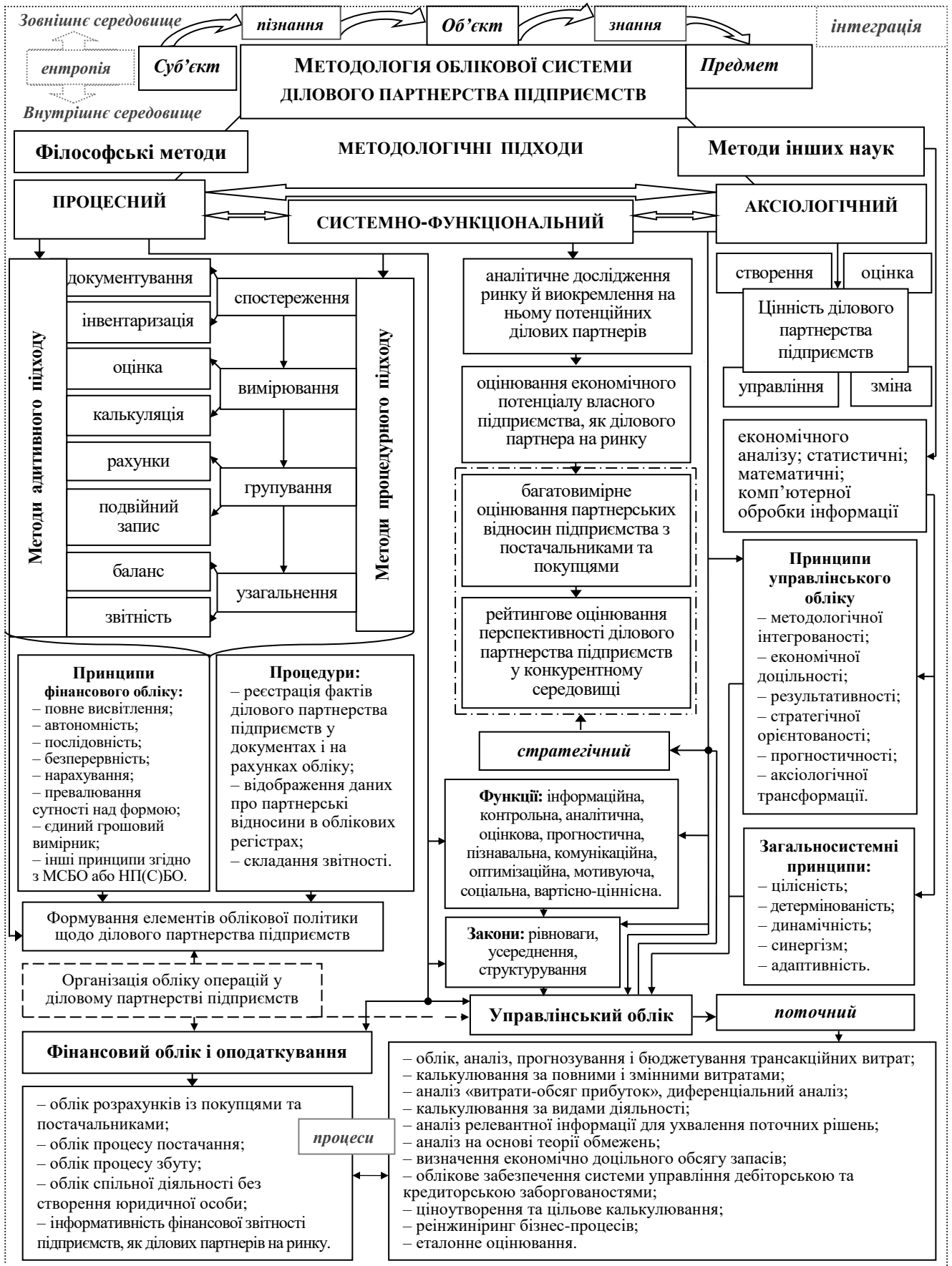


Рис. 2.8. Структурування методології облікової системи ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором



До цього варто виокремити системно-функціональний підхід, який поєднує системний і функціональний підходи та зорієнтований на методи дослідження облікової системи ділового партнерства підприємств через визначення функціональних зв'язків її елементів, підсистем, а також з іншими системами та зі зовнішнім середовищем. Узгоджене використання таких зв'язків сприятиме досягненню поточних і стратегічних цілей ділової взаємодії. Впровадження системно-функціонального підходу передбачає оцінювання взаємозалежностей у діловому партнерстві підприємств для раціональної його побудови. На основі цього підходу пояснюється структура системи та закономірності її розвитку через результати партнерських відносин. Головними постулатами такого підходу є: кінцева мета – збирання, обробка та моделювання інформації для вибору перспективного ділового партнера; вибір перспективного ділового партнера здійснюється у процесі дослідження зовнішнього та внутрішнього середовища; механізм ділового партнерства підприємств – складова управлінського процесу.

Аксіологічний підхід спрямований на оцінку кожного рішення, інформації, облікового елементу з позиції корисності, через що облікова система ділового партнерства підприємств має стати ціннісною комунікативною компетентністю.

Інтеграція пропонованих підходів зі загальновідомими методами інших наук, зокрема філософськими, уможливорює динамічний розвиток методології облікової системи ділового партнерства підприємств, який забезпечить успішне ухвалення поточних і стратегічних рішень.

Отож методологія облікової системи ділового партнерства підприємств – це комплексна, динамічна система методів, способів і принципів дослідження й відображення в обліку партнерських відносин, яка дає змогу поєднати адитивний, процедурний, аксіологічний та системно-функціональний підходи до її формування.

Зважаючи на архітектуру облікової системи ділового партнерства підприємств (див. рис. 2.4), її методологія ґрунтується на трьох законах: рівноваги, усереднення і структурування (“золотого перерізу” [81, с. 33]).

Закон рівноваги у методології облікової системи ділового партнерства підприємств діє ще на рівні подвійного запису й реалізується через рівність суми задіяних активів і зобов'язань у партнерських відносинах, причому їх зміни під впливом доходів та витрат визначають грошові розрахунки, що обумовлює рівновагу відображення інформації у фінансовій звітності та приміток до неї на математичному й економічному рівні.

Закон усереднення є наступним за законом рівноваги, оскільки на певну дату показники фіксуються за сумою (кількісний аспект) і місцем (просторовий аспект) подання та розкриття у документах і звітності. Активи та зобов'язання протягом звітного періоду урівноважуються із доходами та витратами через грошові потоки, а на дату звітності відбувається їх фіксування, за термінологією архітекtonіки – “усереднення”. Такий закон є важливим, адже використовуючи зведену облікову інформацію, аналізуючи її через певний період часу, чи після звітної дати, користувачі (зовнішні та внутрішні) отримують дані, яких вже у дійсності не існує, вони є усередненими на певну минулу дату. Це призводить до ухвалення рішень за усередненими даними та їх динамікою.

Закон структурування об'єктивно притаманний обліковій системі ділового партнерства підприємств, яка складається з окремих компонентів: фінансового, управлінського, статистичного обліку тощо. Він не припускає деформації складових і взаємозв'язків у такій обліковій системі, оскільки це призводить до втрати її основної властивості – цілісності. Такий закон є наслідком реалізації попередніх законів і діє лише у разі, якщо архітекtonіка облікової системи ділового партнерства підприємств є цілісною.

Порушення будь-якого закону методології створюватиме внутрішню дисгармонію, що може призвести до надання користувачам недостовірної інформації, а відтак неправильних управлінських рішень.

Загальносистемними принципами методології облікової системи ділового партнерства підприємств є цілісність, детермінованість, динамічність, синергізм та адаптивність. Принцип цілісності полягає у тому, що лише комплексне поєднання складових системи дає цілісне уявлення про партнерські відносини

підприємства, а також поточні, тактичні та стратегічні перспективи їх розвитку. Цілісність обумовлює інтегрованість різних видів обліку та напрямів дослідження ділової взаємодії. Це дає змогу формалізувати обліково-звітну інформацію у впорядкованому та взаємоузгодженому документальному вигляді. У методології облікової системи ділового партнерства підприємств кожна складова є важливою, як елемент чи компонент системи, проте більш важливим є їх цілісне представлення. Між складовими методології облікової системи ділового партнерства підприємств існує щільний зв'язок, що підтверджує доречність ідентифікації принципу цілісності. Тобто цілісне подання облікової інформації про партнерські відносини підприємства є важливішим для користувача, ніж інформація, навіть деталізована, про окрему її складову.

Детермінованість (просторово-часова) методології облікової системи ділового партнерства підприємств проявляється у чіткості й однозначності вимог до складових такої системи, взаємозв'язку облікової чи звітної інформації, сформованої на конкретну дату, та порівняльних даних, отриманих у попередні періоди. Детермінованість характеризується наявністю облікової системи на підприємстві, з дотриманням законодавчих вимог, концептуальної основи фінансової звітності, стандартів обліку та звітності, порядку ведення управлінського обліку, використанням традиційних облікових інструментів тощо. Детермінованість методології облікової системи ділового партнерства підприємств полягає також у наявності усталених зв'язків між даними інформаційної бази ділового партнерства та її форм подання користувачам.

Динамічність методології облікової системи ділового партнерства підприємств репрезентується через перманентні зміни в ресурсах і структурі партнерських відносин. Динамічність характеризується постійним і поступовим перетворенням вхідної облікової інформації у інформаційний продукт, відповідно до запиту користувачів, зі забезпеченням їх просторової та часової визначеності й чіткої ієрархії. Це забезпечує потенційну можливість формування повної інформаційної бази про ділове партнерство підприємства за окремими покупцями

та постачальниками на будь-яку дату, що дає змогу користувачам своєчасно задовольняти потреби у такій інформації.

Синергізм методології облікової системи ділового партнерства підприємств демонструється через сумарний додатковий ефект, який полягає у тому, що ефект від повної інформаційної бази про ділове партнерство підприємства, сформованої за даними фінансового, управлінського, стратегічного обліку, – суттєво переважає ефект від окремих облікових даних за різними видами обліку. Синергізм досягається виключно у разі гармонійного поєднання всіх елементів методології облікової системи ділового партнерства підприємств. Явище синергізму в обліку – не є новизною [538], проте в контексті методології облікової системи ділового партнерства підприємств набуває нового імпульсу для розвитку.

Адаптивність методології облікової системи ділового партнерства підприємств – це здатність облікової системи продукувати інформацію за будь-яких умов функціонування підприємства та його партнерських відносин, гнучкість її формалізації, що дає змогу відображати об'єкти і операції у документах, оперативне реагування на будь-які зміни у діловому партнерстві як із боку підприємства, так і з боку партнерів. Важливим аргументом на користь принципу адаптивності методології облікової системи ділового партнерства підприємств є наявність альтернативних облікових рішень, зокрема щодо формалізації облікової інформації.

Структура методології облікової системи ділового партнерства підприємств є складною конструкцією її компонентів, пов'язаних нелінійними зв'язками. Складові такої облікової системи представлені у її архітектоніці (див. п.п. 2.1). Структурні частини архітектоніки облікової системи ділового партнерства підприємств є підґрунтям ідентифікації елементів її методології, які представлені через розкриття сутнісних ознак запропонованих методологічних підходів за елементами методів, під час відображення процесів фінансового та управлінського обліку. Розглянуті загальносистемні принципи такої методології уможливають своєчасну її ентропію до мінливих чинників зовнішнього середовища. Цьому сприяє її інтегративна цілісність та динамічна основа.

Сучасна методологія обліку передбачає пізнання розвитку його функціональної корисності. З огляду на це, варто виокремити інформаційну, контрольну, аналітичну, оцінкову, прогностичну, пізнавальну, комунікаційну, оптимізаційну, мотивуючу, соціальну, вартісно-ціннісну функції облікової системи ділового партнерства підприємств. Це дає змогу організувати її належне функціонування та вирішення економічних проблем на мікро-, та макрорівнях.

Суттєвий вплив на формування методології облікової системи ділового партнерства підприємств має глобалізація економіки. Глобалізація – процес залучення усіх країн до єдиного економічного та соціального простору з можливістю інтерактивного спілкування у реальному часі на основі сучасних інформаційних технологій. Здебільшого науковці характеризують глобалізацію як “процес формування та розвитку єдиного загальносвітового фінансово-економічного простору на базі нових, переважно комп’ютерних технологій” [86]. Глобалізація економіки передбачає інтеграцію економічних, виробничих і торговельних процесів, правових норм із високо розвинених країн у менш розвинені. З. О. Луцишин переконана, що на рівні підприємства глобалізація характеризується “диверсифікацією та розширенням джерел надходження; масштабами і пропорціями розподілу своїх активів у різних країнах; інтенсивністю долучення до експорту капіталу, товарів і послуг та використання місцевих переваг” [210].

В умовах глобалізації формується наднаціональна система обліку, а глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності означає зближення стандартів у всьому світі. Мета міжнародної стандартизації – створення та використання в світовій практиці єдиних концептуальних принципів та методів ведення обліку та складання звітності, для створення достовірної інформаційної бази про об’єкти обліку, що забезпечить прозорість та зрозумілість інформації для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Це стосується й методологічних складових облікової системи ділового партнерства підприємств.

Безумовно позитивним явищем є впровадження МСФЗ (IAS / IFRS) в Україні. Міжнародне та зовнішньоекономічне ділове партнерство підприємств передбачає дотримання норм і правил міжнародного середовища.

Тому подальший розвиток методології облікової системи ділового партнерства підприємств має здійснюватися зважаючи на умови євроінтеграції та глобалізації.

### **2.3. Організаційна складова облікової системи ділового партнерства підприємств**

Для функціонування облікової системи ділового партнерства підприємств та своєчасного її удосконалення важливе значення має досягнення відповідного рівня її організації, як важливої функції управління. Проблематику організації обліку висвітлено в працях В. А. Дерія [93], С. М. Жукевич, В. П. Завгороднього, З.-М. В. Задорожнього [124], М. Р. Лучко [214], В. С. Леня [196], Л. Г. Ловінської [202], О. В. Манойленка [220], В. М. Рожелюк [342], В. В. Сопко [363], С. В. Свірко, Т. М. Сльозко, Н. М. Хорунжак [476], інших. Згадані науковці здійснили вагомий внесок у дослідження окресленої тематики, проте пропонована архітектура облікової системи ділового партнерства підприємств (п.п. 2.1) та розроблена її методологічна складова (п.п. 2.2) потребують звернення особливої уваги на організаційну складову такої системи.

Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень поняття “організація обліку” у наукових англійськомовних джерелах світу представлена на рис. 2.9. Простежуємо найбільші обсяги публікацій у 1919 р. та 1948 р., а після 2002 р. – суттєвий спад зацікавлення у такій проблематиці.

Насамперед зауважимо, що сутність поняття “організація” відрізняється від поняття “ведення” обліку. Згідно зі ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р., бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації [305].



Рис. 2.9. Динаміка інтенсивності публікації результатів досліджень поняття  
“організація обліку” у наукових англомовних джерелах світу

*Джерело: побудовано автором за [528]*

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та виокремлення етапів та відповідних завдань організації, об'єктів, суб'єктів та методів організації [305].

Завдання стосовно організації обліку встановлюються, виходячи зі завдань ведення обліку і передбачають: вибір форми ведення обліку; вибір методики, технології та техніки ведення обліку; підбір облікового персоналу, створення облікового підрозділу та забезпечення його роботи; вдосконалення організаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку з урахуванням потреб підприємства й теорії та практики обліку.

Законодавчо-нормативні акти не містять визначення поняття “організація обліку”, а серед науковців немає одностайності щодо сутності та змісту цієї категорії. Поняття організації обліку розглядається авторами через розкриття його об’єктів, цілей, завдань та функцій обліку, як процес, явище, складову організаційної функції управління. Найчастіше його розкривають у контексті побудови всієї системи бухгалтерського обліку.

Зазвичай під терміном “організація” розуміють процес впорядкування, налагодження певної системи, яка, охоплює впорядковані складові елементи. Простежуються три основні підходи до тлумачення сутності поняття “організація” – внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія частин цілого, обумовлених його побудовою; об’єднання людей для виконання певної діяльності стосовно досягнення спільної мети; сукупність цілеспрямованих процесів, які призводять до утворення життєздатної системи. Таким чином, упорядкування всіх елементів облікової системи характеризує її організацію, яка полягає в цілеспрямованому функціонуванні механізму, структури і процесів обліку.

В. С. Лень стверджує, що організація обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [196, с. 6]. М. Ю. Карпушенко доповнює про складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу та зазначає, що організація обліку на підприємстві залежить від: “форми власності; організаційно-правової форми; характеру та виду діяльності; технології та обсягу діяльності; організаційної структури та структури управління; чисельності працівників” [144, с. 6]. Інші науковці констатують, що організація обліку – це “сукупність методів, способів та засобів упорядкування та оптимізації системи бухгалтерського обліку, що забезпечують його оптимальне функціонування та подальший розвиток”. Вони



вважають, що організація обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного (технологічного) та організаційного [98, с. 185; 18, с. 6; 12, с. 14]. Погоджуючись зі знайомими авторами, доречно зауважити що в останньому випадку доцільніше зазначати не про етапи, а про процеси, адже методичне, технічне та організаційне забезпечення у взаємодії є основою здійснення й відображення в обліку будь-яких операцій, незалежно від черговості їх виконання.

Отож під організацією облікової системи ділового партнерства підприємств доречно розуміти цілеспрямовану сукупність дій зі створення, постійного впорядкування, розвитку й удосконалення системи для забезпечення адресних потреб користувачів інформацією про стан і процес партнерських відносин підприємства (рис. 2.10).

Найбільш влучно зауважив В. А. Дерій, що “організаційні проблеми обліку стосуються практичного втілення в діючу систему обліку теоретичних, методологічних і технологічних його досягнень, а також у галузі комп'ютерної техніки та зв'язку”[91]. Організація обліку повинна здійснюватися з моменту аналітичного дослідження ринку для вибору потенційних ділових партнерів і належно функціонувати під час укладення договорів, ведення переговорів, вирішення проблемних питань, розрахункових відносин тощо.

На першому етапі варто організувати робоче автоматизоване місце бухгалтера-аналітика для моніторингу стану ринку щодо вибору кола потенційних ділових партнерів, вибір методів дослідження, а також організаційний супровід інших дослідницьких дій.

На другому етапі – організувати оцінювання власного економічного потенціалу за показниками звітності, для презентації підприємства як партнера на ринку та сформувані визначальні напрями ділової взаємодії. Застосовуючи різні методи оцінювання, доречно визначати місце власного підприємства у рейтингу серед конкурентів. Це дасть змогу з'ясувати основні переваги й вади сучасного статусу підприємства і вчасно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі.



Рис. 2.10. Структура організаційної складової облікової системи ділового партнерства підприємств

Джерело : сформовано автором

На третьому етапі – організувати процес оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств для вибору найбільш надійних партнерів серед постачальників і покупців. Це можна здійснити через оцінювання фінансового стану і діяльності потенційних ділових партнерів.

На четвертому етапі – підготувати та організувати ділові переговори з перспективними діловими партнерами, забезпечити укладення договорів тощо.

На п'ятому етапі – організувати облік виконання договорів із належним оформленням усіх документів, згідно законодавства; організувати облік розрахунків із діловими партнерами; оформити первинні документи тощо

На шостому етапі – створити умови для удосконалення організації облікового процесу та успішного функціонування ділового партнерства підприємств, зокрема сприяти розвитку інтеграційних можливостей обліку з автоматизованими системами логістики та маркетингу.

Організація облікової системи ділового партнерства підприємств повинна бути адаптивною до змін, які відбуваються в методології ведення обліку та стратегічних напрямках розвитку такої взаємодії.

Деякі автори ототожнюють предмет і об'єкти організації обліку. У п.п. 2.2 дисертації обґрунтовано, що предмет облікової системи ділового партнерства підприємств пізнається через її об'єкти. Тому предметом організації облікової системи ділового партнерства підприємств є обліково-аналітичне забезпечення процесу формування та функціонування партнерських відносин, а об'єктами – технологія обліково-аналітичного процесу вибору ділового партнера й подальшого супроводу партнерських відносин; документування й ведення обліку розрахункових і постачальницько-збутових відносин; структура й регламентація роботи бухгалтерів-аналітиків; технічне, методичне, інформаційне забезпечення обліку процесу ділової взаємодії.

Суб'єктами організації облікової системи ділового партнерства підприємств вважаємо власників, керівний персонал підприємства у співпраці з обліковими працівниками. Суб'єктами ведення обліку ділової взаємодії є працівники бухгалтерії, юридичного, маркетингового, логістичного підрозділів підприємства,

які виконують обліково-аналітичні функції щодо супроводу ділового партнерства підприємства.

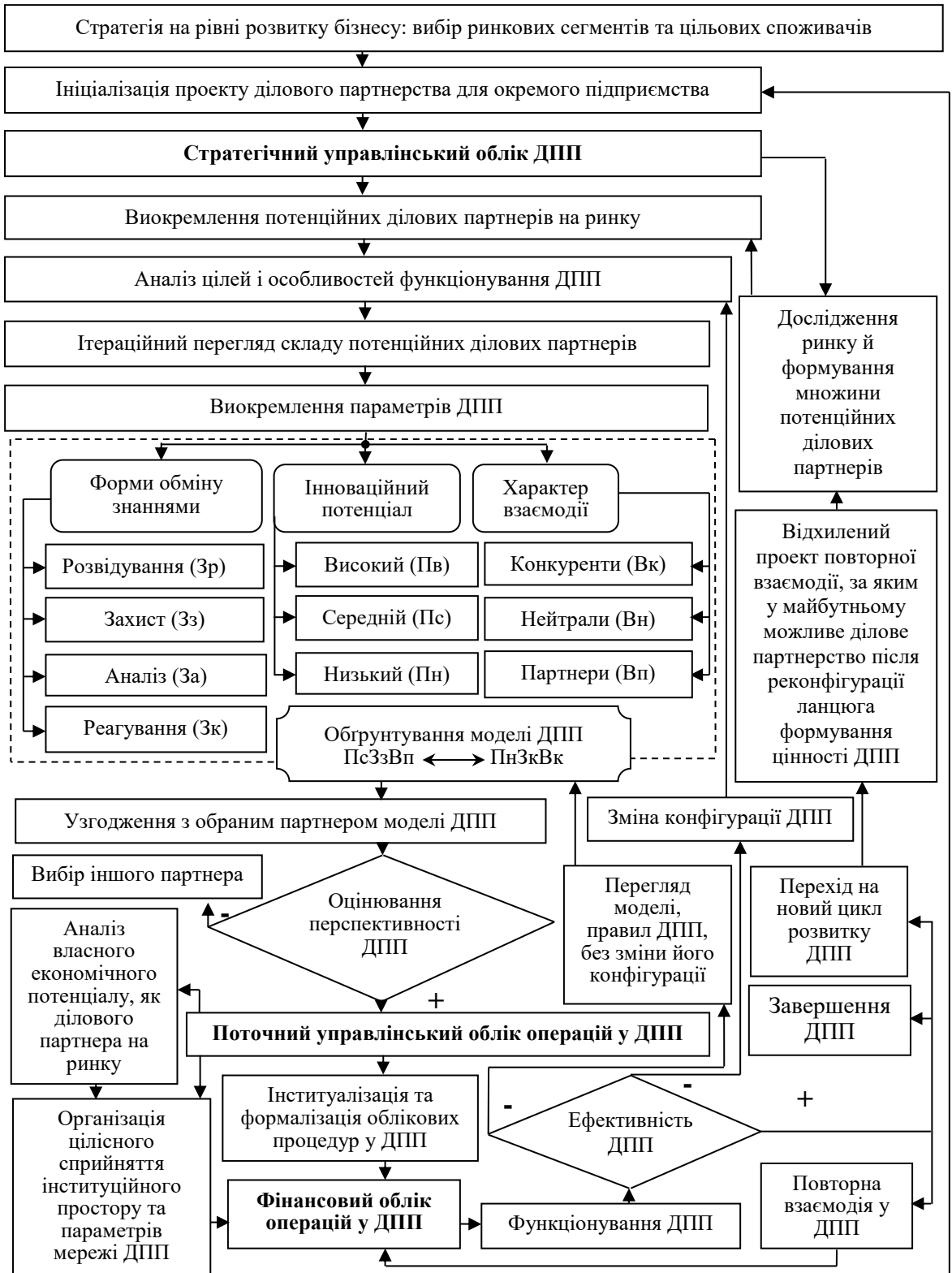
На рис. 2.11. подано організаційну схему функціонування облікової системи ділового партнерства підприємств, як цілісного сприйняття інституційного простору, – від ініціалізації проекту ділового партнерства до виконання облікових процедур. Варто зауважити, що успішна організація облікової роботи на підприємстві передбачає наявність знань та досвіду не лише у системі бухгалтерського обліку, податкового законодавства, комп'ютерних мереж, але й вмиле поєднання знань і функцій юриспруденції, маркетингу, логістики для адекватного ведення обліку операцій у діловому партнерстві.

Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є вмиле сформована облікова політика.

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у діяльності, ефективно пристосовуватися до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі. Вона відіграє роль своєрідної конституції обліку, яка покликана чітко висвітлювати його методологію [423].

Облікова політика, як складова організації облікової системи, забезпечує одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, для ухвалення відповідних рішень.

Вагомий внесок у розробку наукових досліджень облікової політики зробив М. С. Пушкар. Він сформулював її концепцію, як процес регламентації облікового циклу, оцінки активів і пасивів підприємства, збору й обробки даних про фінансово-господарську діяльність, підготовку інформації про підприємство, корисної для прийняття управлінських рішень в межах фінансового обліку [332].



Примітка: ДПП – ділове партнерство підприємств.

Рис. 2.11. Організаційна схема функціонування облікової системи ділового партнерства підприємств

Джерело : сформовано автором

Б. В. Гринів вважає, що облікова політика – це правила ведення облікового процесу та одночасно включає до її складу “питання організації інших елементів системи обліку (посадові інструкції) й об’єкти організації облікового процесу (носії інформації, їх рух)” [77], що суперечить законодавчому її тлумаченню.

На думку О. Кушиної, яка порівнює облікову політику з методологією відображення операцій в обліку, облікова політика – це “стратегічне рішення підприємства, тому розбавляти його дрібними тактичними питаннями на зразок того, у яких регістрах вести облік, не треба” [188]. Облікова політика підприємства – не лише сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку. Облікову політику в широкому розумінні можна тлумачити як управління системою обліку, у вузькому – як сукупність способів і правил ведення обліку.

Важливе значення має правильний вибір елементів облікової політики щодо ділового партнерства підприємств. Такими елементами можуть бути: метод обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат; методи оцінки вибуття запасів; перелік калькуляційних статей трансакційних витрат, бази їх розподілу; метод створення резерву сумнівних боргів; вибір методу ціноутворення, зокрема трансфертного; підхід до здійснення гарантійного ремонту тощо.

Важливе значення в організації обліку процесу ділової взаємодії має належним чином сформоване нормативно-правове забезпечення. Регламентація партнерських відносин і їх облікового відображення є доволі широкоаспектною. У п.п. 1.2 дисертації подано законодавчу основу виокремлення видів ділового партнерства підприємств, проте для організації обліку використовують як загальноекономічні, так і суцільно обліково-орієнтовані законодавчі акти. ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [305] регламентує загальні вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Узагальнення причинно-наслідкових зв’язків щодо зміни фінансового стану підприємства та вплив на нього договірних відносин із партнерами можна простежити за показниками фінансової звітності, згідно Національного

положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [295]. Відповідно до законодавства фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами складають підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ” [305].

Для малих та середніх підприємств МСФЗ не є обов’язковою вимогою, проте їх застосування має однозначні переваги – є змога використовувати міжнародний методичний інструментарій для оцінювання як власного економічного потенціалу на ринку, так і ділових партнерів, що позитивно впливає на ефективність ухвалення рішень, пов’язаних із прогнозуванням розвитку партнерських відносин підприємства. Облік згідно МСФЗ впливає на якість подання інформації користувачам, дає змогу краще розуміти можливі фінансові ризики і вигоди.

На державному рівні, МСФЗ – підтвердження факту приєднання до міжнародної фінансової спільноти, полегшення доступу до світових ринків капіталу та розвитку міжнародного ділового партнерства для українських підприємств. Підприємства, які становлять суспільний інтерес, зобов’язані створити бухгалтерські служби. Інші компанії можуть скористатися аутсорсинговими послугами аудиторських фірм [58].

Перехід до МСФЗ може бути здійснений за одним із варіантів: перший – знайти кваліфіковані кадри або навчити бухгалтерський персонал працювати за міжнародними стандартами; другий – залучення аутсорсингових компаній; третій – перехід до програмного забезпечення, яке підтримує ведення обліку за міжнародними стандартами. Друге і третє рішення є економічнішими від довгострокового навчання великого штату персоналу та залучення нових працівників.

Загалом аутсорсинг передбачає концентрацію усіх ресурсів за основним видом діяльності підприємства через передавання підтримуючих і супутніх

функцій зовнішнім спеціалізованим фірмам чи окремим фахівцям [220]. Концепція аутсорсингу, як спосіб зниження операційних витрат, заснована у 1963 р. компанією “Electronic Data System”, яка й дотепер спеціалізується на аутсорсингу інформаційних технологій (ІТ-аутсорсингу), проте як принцип нової стратегії управління, об’єктом наукових досліджень аутсорсинг став лише у 80–90-их рр. минулого століття, з’явилися наукові публікації, у яких за допомогою побудови різних моделей науковці й практики намагаються віднайти оптимальну стратегію використання аутсорсингу [380].

Організації, які надають послуги аутсорсингу, забезпечують: поточне ведення обліку за усіма регістрами з використанням автоматизованої системи обліку; розробку облікової політики підприємства; кадровий облік, розрахунок заробітної плати; складання внутрішньої документації і звітності; складання зовнішньої звітності; вирішення податкових спорів; супровід ділового партнерства підприємств.

Аутсорсингова компанія має достатньо ресурсів для відстеження законодавчих нюансів і бере на себе відповідальність, зокрема й матеріальну. У штаті таких підприємств є консультанти з бухгалтерського та податкового законодавства, юристи, які забезпечують правильність оформлення операцій, договорів, супроводжують перевірки, є представниками клієнтів у державних органах, судах тощо. Така структура залучення різних фахівців мінімізує витрати для ведення обліку партнерських відносин.

За кордоном більшість малих підприємств не мають штатних бухгалтерів. Для прикладу, у США чи Великобританії бухгалтерія – це технічна робота, яка зводиться до правильної реєстрації всіх коштів бізнесу та заповнення стандартних форм звітності. Світова мережа компаній KPMG, яка надає професійні консультаційні послуги, визначила рейтинг найпривабливіших територій для розвитку аутсорсингу у всьому світі. Україна з її висококваліфікованою та дешевою робочою силою має всі можливості, щоб отримати вигоду в період бурхливого розквіту цієї послуги. Згідно з доповіддю KPMG, “Львів є одним із міст, що виграє від цього найбільше, при тому, що у Києві та Харкові розвиток



сектору аутсорсингу вже набрав чималих обертів” [416]. Як стверджують фахівці компанії “Synergy Consulting”, ринок аутсорсингу у світі та в Україні зростає – провайдери послуг аутсорсингу в Україні стають дедалі досвідченішими та пропонують більш якісний продукт. Доцільно зауважити, що залучення окремих фахівців на договірних засадах – не аутсорсинг. Аутсорсер бере на себе виконання окремої функції підприємства на тривалий час, він ставить завдання перед виконавцями, контролює їх виконання і затверджує результати.

Перевагою аутсорсингу є те, що керівник отримує гарантію про якісне і вчасне виконання робіт, а недоліком – небезпека розголошення конфіденційної інформації аутсорсером, або ризик отримати послуги низької якості. Тому й аргументовано доцільність укладення угоди про рівень надання послуг із бухгалтерського аутсорсингу [380]. Угода про рівень надання послуг (Service Level Agreement, SLA) інтерпретується як договір, на підставі якого постачальник послуг гарантує “відповідний рівень працездатності системи, збереження даних і систематичне резервне копіювання” [30, с. 82] або як угода про рівень якості послуг. Такі угоди варто постійно контролювати, зважаючи на мінливі потреби організаційного процесу щодо обліку партнерських відносин підприємств. Адже часто укладена угода діє певний діапазон часу, або переукладається на основі попередньої, враховуючи попередні наміри та незважаючи на поточні пріоритети у діловому партнерстві.

Передумовою для звернення до аутсорсингу є позитивний економічний ефект, який оцінюється через економію витрат на організацію облікових процедур, маркетинг, логістику, оренду тощо. Доцільно обчислити майбутні економічні вигоди, звернувши увагу на дійсні та можливі витрати. Як наслідок, диференціальні витрати дадуть змогу прийняти правильне управлінське рішення стосовно залучення послуг аутсорсингу.

Важливе значення для належної організації обліку операцій у діловому партнерстві підприємств має рівень автоматизації обліково-аналітичного процесу та його інтеграція із іншими функціями управління, про що детальніше описано у п.п. 3.1 та п.п. 5.1 дисертації.

Попри розглянуті елементи організації облікової системи ділового партнерства на рівні підприємства, на окрему увагу заслуговує процес організації статистичного обліку, за даними якого, згідно статистичної звітності, структурних обстежень підприємств [308], формуються макропоказники на рівні економічних видів діяльності, міста, області, країни тощо.

Незалежно від суспільно-економічних відносин, дані облікової системи є джерелом інформації для статистичного спостереження. Це пояснюється тим, що система облікової інформації на підприємстві повністю охоплює явища і господарські процеси для подальшої їх інтерпретації, у адресному форматі, за запитами користувачів мікро-, мезо- та макрорівня. Тривалий час є актуальними питання гармонізації бухгалтерського і статистичного обліку, що впливає на формування інформації про ділове партнерство підприємств, оцінювання його перспективності за оприлюдненими показниками, а відтак на облікову систему.

Проблеми взаємозв'язку статистичного та бухгалтерського обліку піднімали у працях такі науковці, як В. В. Євдокимов [113], М. Меламед [224], Т. М. Моторіна [251], М. Г. Чумаченко [483]. Проблеми гармонізації бухгалтерського обліку та СНР досліджував В. В. Травін [450]. Поза увагою залишаються чинники гармонізації, здатні ефективно вплинути на формування інформації в обліковій системі ділового партнерства підприємств.

В обліку формується й інтерпретується достовірна інформація для усіх зацікавлених користувачів (власників, інвесторів, ділових партнерів, працівників, державних органів тощо). Власники і керівництво підприємства, оперуючи інформацією фінансового й управлінського обліку, спроможні здійснити швидкий альтернативний вибір оптимального рішення для досягнення цілей: максимізації економічної вигоди, опанування нового сегменту ринку збуту, досягнення перспективного ділового партнерства тощо. Ділові партнери, за показниками оприлюдненої звітності (фінансової чи інтегрованої), мають змогу оцінити перспективи й аргументувати доцільність укладення угоди про подальшу взаємодію з обраним контрагентом.

У державних установах, за допомогою зведених облікових і звітних даних, оцінюють рівень податкового навантаження на підприємство і стан розрахунків з бюджетом. Відомо, що показники фінансової, податкової і статистичної звітності підприємств обробляються та узагальнюються Держстатом у СНР, яка репрезентує національну інформаційну базу агрегованих показників для ухвалення урядових рішень. Триває дискусія про взаємозалежність бухгалтерського та статистичного обліку. Одні науковці, здебільшого зарубіжні, вважають за доцільне створити єдину систему обліку і статистики, інші – єдину систему економічної інформації, яка охоплювала б усі види обліку, нормування, економічний аналіз та інші функції управління.

В. Г. Швець стверджує, що “близько 80 % інформації про економічний та соціальний розвиток держави статистика отримує через систему бухгалтерського обліку” [488]. Розвиває таку думку і М. Г. Чумаченко: “для подальшого розвитку СНР в Україні, важливо максимально наблизити методологію діючого бухгалтерського обліку до вимог СНР” [483].

Тому побудова системи єдиного обліку не передбачає механічного злиття усіх облікових систем в одну, важливо лише привести їх до однорідності як самостійних, рівноправних, загалом узгоджених між собою, елементів єдиної та цілісної системи обліку [384]. Гармонізація бухгалтерського обліку і СНР полягає, перш за все, у відношенні до трактування та класифікації окремих статей доходів, видатків, активів, податків тощо. Можливість такої гармонізації зумовлена притаманними їм споріднених характерних рис: грошові вимірники; економічні показники; орієнтація на зовнішніх користувачів; агрегування (консолідація, узагальнення) даних.

Аналіз підходів до формування інформації в СНР і в системі бухгалтерського обліку дає змогу виокремити між ними термінологічні, класифікаційні, оцінкові та методичні розбіжності.

Термінологічні розбіжності пов’язані з різним трактуванням однакових понять і застосуванням різних пояснень для схожих (однакових) об’єктів спостереження. Зокрема, термін “рахунок” має різний зміст у бухгалтерському

обліку та статистиці. У статистичній системі національного рахівництва, рахунок – метод взаємоузгодження (балансування) набору економічних показників, що об'єднуються у систему, на основі статистичної (детермінованої або стохастичної) моделі. В бухгалтерському обліку рахунок розглядається, як спосіб групування та відображення господарських операцій підприємства. Разом із тим, на відміну від терміну “амортизація”, що застосовується в бухгалтерському обліку, у СНР використовується термін “споживання основного капіталу”.

Класифікаційні відмінності зумовлені, перш за все, різними підходами до класифікації витрат і нефінансових активів. Простежуємо розбіжності у класифікації товарів і послуг, які в СНР поділяються на кінцеві та проміжні, а також основні показники продукції. У СНР застосовується поняття “витрати втраченої вигоди”. Така інформація відстежується на підприємстві в управлінському обліку й у фінансовій звітності не зазначається, а, отже, органам статистики від підприємства не подається.

Оцінкові невідповідності підтверджуються тим, що у СНР зміни в активах і багатстві обчислюють за цінами, які діють на момент операції, а в бухгалтерському обліку використовують різні види оцінок (на дату здійснення операції, на дату балансу) для різних об'єктів обліку, хоча здебільшого зберігається пріоритетність фактичної собівартості. Це призводить до значних відмінностей у трактуванні доходу, витрат, продукції, інвестицій, прибутку тощо.

Методичні розбіжності полягають, передусім, у підходах до застосування принципу подвійного запису в бухгалтерському обліку та СНР. Через це Т. М. Моторіна зазначає, що, “на відміну від бухгалтерського обліку, національні рахунки ґрунтуються на принципі чотирьох записів, виходячи з того, що більшість операцій передбачає участь двох інституціональних одиниць” [251, с. 11].

Аналіз наукових праць дав змогу резюмувати:

1) інтеграція плану рахунків бухгалтерського обліку і СНР, на основі організаційно-методичного об'єднання, – неможлива та недоцільна;

2) треба шукати не межі, а механізм взаємодії обліку та статистики, в якому кожна, з паралельно діючих систем, виконує свою специфічну функцію в загальнодержавній системі управління.

Зокрема, для отримання вихідних даних щодо формування СНР, частіше варто використовувати вибіркові обстеження, економічні переписи, інформацію фіскальних органів, митної статистики тощо. Це також стосується пропозицій та практичних спроб узгодження бухгалтерського обліку із податковим, адміністративним і господарським законодавством.

Потрібно узгодити використання термінології. Термінологічний аналіз показників, які характеризують ділову активність підприємства дає змогу стверджувати про розбіжності у визначальних поняттях, які характеризують ділову взаємодію партнерів на ринку:

- поняття “послуги” в СНР відповідає поняттю “послуги, роботи” у бухгалтерському обліку;
- поняття “товар” у бухгалтерському обліку відрізняється від трактування у СНР, де під товаром розуміється майно, призначене для реалізації;
- “випуск” у СНР і в бухгалтерському обліку не тотожні – ні у якісному, ні у кількісному контекстах;
- “власне кінцеве споживання” у СНР збігається зі “споживанням для власних потреб” лише у податковому законодавстві, тому варто уніфікувати таку термінологію та узгодити її з бухгалтерським обліком;
- “реалізація” для цілей оподаткування ПДВ наближене до поняття “випуск” у СНР, оскільки охоплює оцінені за ринковими цінами товари, передані на безоплатній основі та використані для власних потреб.

Вирішення окреслених розбіжностей може відбутися через використання досвіду фахівців цільової групи з гармонізації стандартів бухгалтерського обліку “Task Force on the Harmonization of the Public Sector Accounting” (TFHPSA) – офіційної ініціативної групи на міжнародному рівні, яка намагається гармонізувати статистичні принципи зі стандартами бухгалтерського обліку [539]. Перші кроки гармонізації статистичного й бухгалтерського обліку зроблені й

фахівцями департаменту макроекономічної статистики Держстату, які розробили “Методологічні положення оновленої версії системи національних рахунків 2008 року” [239], де описали зміну концептуальних підходів до обчислення окремих показників і агрегатів СНР через запровадження нової версії міжнародного стандарту СНР 2008 року (СНР-2008) [357] та розробленої на його основі Європейської системи національних і регіональних рахунків 2010 року (ESA2010) [115].

Отже, комплексний підхід до висвітлення організаційної складової облікової системи ділового партнерства підприємств дав змогу розкрити сутність і проблемні аспекти організації обліку партнерських відносин не лише на рівні підприємства, але й на рівні СНР, чим репрезентовано виконання організаційної функції наукової парадигми ділового партнерства підприємств.

#### **2.4. Види потенційних ділових партнерів на ринку, як вхідна інформаційна домінанта для обліку операцій з ними**

Розкриття інформаційної та праксеологічної функцій сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств (див. рис. 1.1) можливе лише на основі партнерських відносин підприємств у реальному секторі економіки. Перш ніж укласти угоду з діловим партнером, треба здійснити аналітичне дослідження ринку та виокремити потенційних ділових партнерів на ньому. Такі аналітичні дані є інформаційною домінантою для оцінювання перспективності ймовірної ділової взаємодії у системі обліку. Для цього обрано ділове партнерство підприємств на ринку молока та молокопродуктів, адже виробництво та переробка молока історично сформувалися на території нашої держави і мають значні конкурентні переваги, порівняно з іншими видами діяльності.

Ринок молока та молокопродуктів є частиною агропромислового сектору економіки України. Оцінювання стану ділового партнерства треба здійснювати комплексно, разом із дослідженням загальної ситуації на ринку молочної продукції та врахуванням особливостей розвитку сільського господарства

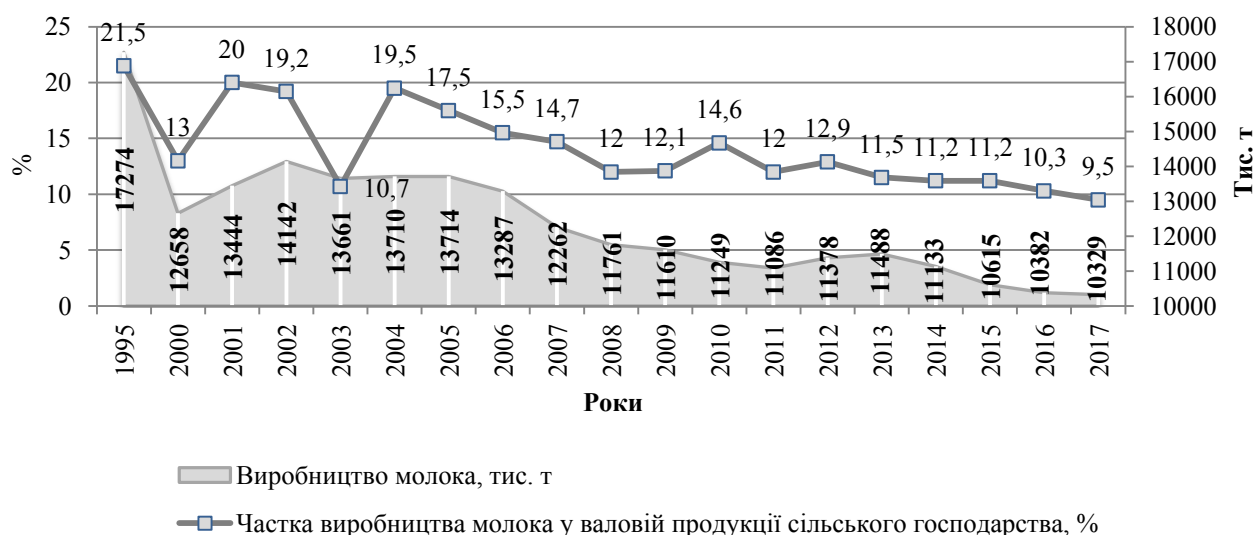
(зокрема тваринництва), переробної промисловості, стану споживчого ринку тощо. Етапами дослідження для виокремлення потенційних ділових партнерів є: оцінка загальної ситуації на ринку; виокремлення операторів ринку; аналіз партнерських відносин у зовнішній торгівлі; з'ясування напрямів державного сприяння розвитку ринку (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Основні етапи та складові дослідження ринку молока і молокопродуктів для виокремлення потенційних ділових партнерів на ньому  
Джерело: розроблено автором

На першому етапі варто оцінити загальну ситуацію на ринку. Згідно даних Держстату, у 2017 р. виробництво молока усіх видів в Україні становило 9,5% валового виробництва сільськогосподарської продукції [88]. Зменшення питомої ваги виробництва молока в економіці супроводжується зменшенням фактичних обсягів його виробництва у натуральних одиницях вимірювання (рис. 2.13).

Виробництво молока усіх видів – це загальний обсяг фактично надосного молока від сільськогосподарських тварин [421, с. 124], тобто йдеться про виробництво сирого (необробленого) молока.



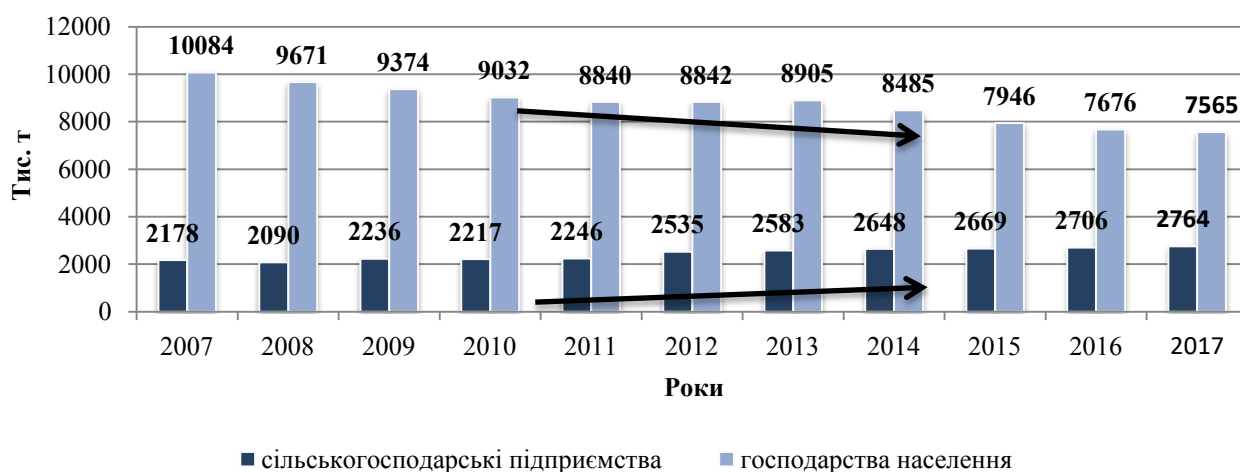
Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. 2.13. Динаміка виробництва молока усіх видів в Україні та його частка у валовій продукції сільського господарства за 1995–2017 рр.

Джерело: побудовано автором за [14; 15; 16; 88]

До сирого молока, згідно ЗУ “Про молоко та молочні продукти”, належить продукт, температура якого не перевищує 10° С і який не піддавався будь-якій обробці [319]. Молочна сировина – це молоко, що було попередньо фізично обробленим, а також будь-які молочні продукти, що містять виключно складові молока (молочний жир, молочний білок, лактозу) і можуть бути використані у виробництві іншої продукції [319]. Молочні продукти – це продукти, одержані з молока або молочної сировини, які можуть містити харчові добавки [319]. За останні дев’ятнадцять років виробництво молока зменшилося на 6,9 млн т, а від 2007 р. простежується значний спад виробництва. Молоко в Україні виробляють сільськогосподарські підприємства та господарства населення. У 2017 р. вироблено 10,3 млн т молока, причому 26,8% – сільськогосподарськими підприємствами і 73,24% – господарствами населення (табл. Г.1 дод. Г). Основними виробниками молока сирого є господарства населення, проте за останні десять років їх частка дещо зменшилася (рис. 2.14). Третина сільськогосподарських підприємств, які виготовляють коров’яче молоко, мають незначні виробничі потужності й випускають не більше 100 т молока за рік кожне [421, с. 126].





Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. 2.14. Тенденція виробництва молока усіх видів за категоріями господарств в Україні за 2007–2017 рр., тис. т

Джерело: побудовано автором за [15; 16]

Понад 30% виробництва молока підприємствами сконцентровано на потужностях 112 великих підприємств, які випускають більше 5000 т молока за рік кожне [421, с. 126].

Загалом на сільськогосподарських підприємствах утримується від 6 до 20 голів корів [421, с. 126], частка таких підприємств становить 16% від усієї кількості, а виробництво молока є малоефективним.

На підставі регіональних порівнянь з'ясовано, що у 2017 р. найбільше молока за усіма категоріями господарств виготовлено у Вінницькій, Полтавській та Хмельницькій областях (851,3 тис. т., 792,4 тис. т, 597,6 тис. т відповідно), а найменше – у Запорізькій, Донецькій та Луганській областях (260,7 тис. т, 190,2 тис. т, 124,8 тис. т відповідно) (рис. Г.1 дод. Г). Найбільшу частку у структурі виробництва молока займають сільськогосподарські підприємства у Черкаській (59%), Полтавській (54%) та Київській (51%) областях. Виробництво молока у Закарпатській, Івано-Франківській та Чернівецькій областях майже повністю забезпечують господарства населення (частка сільськогосподарських підприємств становить менше 5%).

Загальна тенденція зменшення виробництва молока в Україні супроводжується зменшенням чисельності великої рогатої худоби (ВРХ). За

останні десять років поголів'я корів зменшилося на 10 млн голів (–33% у 2017 р. порівняно з 2007 р.). У регіональному аспекті найбільше поголів'я ВРХ зосереджено в областях, де виготовляють найбільше молока – Вінницькій, Полтавській, Хмельницькій областях [444]. Станом на 1 січня 2018 р. зростання поголів'я ВРХ відбулося у Миколаївській (+4,7 тис. голів), Сумській (+0,8 тис. голів) та Донецькій (+0,8 тис. голів) областях (рис. Г.2 дод. Г).

Як відомо, молоко коров'яче сире, залежно від якісних фізико-хімічних і мікробіологічних показників, поділяється на декілька гатунків (сортів): екстра, вищий гатунок, перший гатунок, другий гатунок, негатункове (табл. Г.2 дод. Г). Молоко коров'яче незбиране є стандартизованим товаром із набором показників, які його характеризують, тому молокопереробні підприємства його закупають за ДСТУ 3662-97 [101]. Для промислової переробки закупають молоко, в основному, у сільськогосподарських підприємств (67,7 %). Воно є, переважно, вищого та першого гатунку. Частка молока найвищої якості (екстра) становить близько 10%.

Особливістю виготовлення молока господарствами населення є його низька якість, переважно другого гатунку або нижче [421, с. 129]. У структурі молока для промислової переробки, воно займає 27,8%.

Проблема функціонування вітчизняного молочного сектору полягає у тому, що основний обсяг виробництва сирого молока в Україні забезпечують господарства населення і його якісні характеристики є значно нижчими від молока, виробленого сільськогосподарськими підприємствами [419].

Відповідно до виконання пунктів Умови про асоціацію з ЄС [454] в Україні змінюються вимоги до чинного ДСТУ 3662:97 [101]. У новому ДСТУ 3662:2015 [100] зменшується кількість гатунків молока до: екстра, вищий, перший гатунки (табл. Г.3 дод. Г.). Згідно з новим стандартом молоко від господарств населення, яке за якістю відповідає другому гатунку та негатункове, переробні підприємства не закуповуватимуть. Такий стандарт мав почати діяти 1 липня 2018 р., проте вітчизняний ринок молока та молокопродуктів, особливо переробні підприємства, поки не готові до таких радикальних змін. Є ризик

спричинити значну нестачу сировини для промислової переробки молока та втрати каналів його збуту [421, с. 131]. Тому 17 травня 2018 р. на засіданні Технічного комітету стандартизації 140 “Молоко, м’ясо та продукти їх переробки” ухвалили рішення про нормативне врегулювання виробництва і переробки сирого молока і погоджено остаточну редакцію проекту ДСТУ 3662:2015, яким передбачено, що з 01 липня 2018 р. до 01.01.2020 р. будуть чинними два стандарти: ДСТУ 3662:2015 і ДСТУ 3662-97 [421, с. 131].

Важливою для розвитку ринку молока та молокопродуктів в Україні є цінова ситуація. Результати її аналізу на сировинному ринку молока вказують на загальну тенденцію зростання цін на молоко усіх видів. Найвищими є закупівельні ціни на молоко екстра гатунку – на 0,32 грн вищі від ціни на молоко першого гатунку (у середньому за рік), й на 0,60 грн – від ціни на молоко другого гатунку. Ціна на сире молоко від господарств населення є набагато нижчою ніж від сільськогосподарських підприємств. Зокрема, якщо у грудні 2016 р. закупівельні ціни на сире молоко першого гатунку були на рівні 7 грн / кг, другого гатунку – 5,7 грн / кг, то ціна молока від господарств населення – 4,5 грн / кг, що пояснюється низькими фізико-хімічними та мікробіологічними показниками якості такого молока. Ціноутворення на ринку молока залежить від сезону: узимку рівень цін завжди вищий ніж улітку.

Ринок молочних продуктів в Україні налічує чимало видів та найменувань продукції. Для уніфікації інформації щодо виробництва, реалізації та використання продукції промисловості використовують Номенклатуру продукції промисловості (НПП) [88], де об’єктом класифікації є продукція, створена у результаті промислового виробництва суб’єктами господарювання, вид економічної діяльності яких відносяться до секцій В, С, D, згідно КВЕД 2010 [148].

До молочних продуктів належать продукти з класу 10.51 “Продукти молочні, масло та сири” (яка налічує 52 найменування продукції), класу 10.52 “Морозиво” (яка налічує 3 найменування продукції).

За даними Держстату, серед молочних продуктів в Україні найбільше за обсягами виготовляють обробленого молока (рис. Г.3 дод. Г), виробництво якого становить більше 900 тис. т за рік. На другому місці – виробництво кисломолочної продукції (понад 400 тис. т за рік): кефіру, сметани, йогуртів тощо. На третьому місці – виробництво сирів жирних (більше 100 тис. т).

Молоко є традиційним продуктом харчування у раціоні жителів України. Споживання молока та молочних продуктів на одну особу в рік становить понад 200 кг [15, с. 12], що свідчить про значно більший попит за обсягом, порівняно з іншими продуктами харчування. За даними Держстату в Україні споживається 85% усього виробленого молока [15]. Найбільшою у структурі споживання є частка промислового переробленого молока – 41% (рис. Г.4 дод. Г). Упродовж досліджуваних років відбувалося поступове зменшення споживання промислово переробленого молока та молока, виробленого у власному господарстві, а збільшується споживання молока, придбаного у господарств населення.

Зважаючи на те, що найбільша частка у виробництві молока належить господарствам населення, в Україні є можливість формування кооперації домогосподарств для організації його закупівлі, спільного виробництва та реалізації, що сприятиме розвитку ділового партнерства на ринку молока та молокопродуктів.

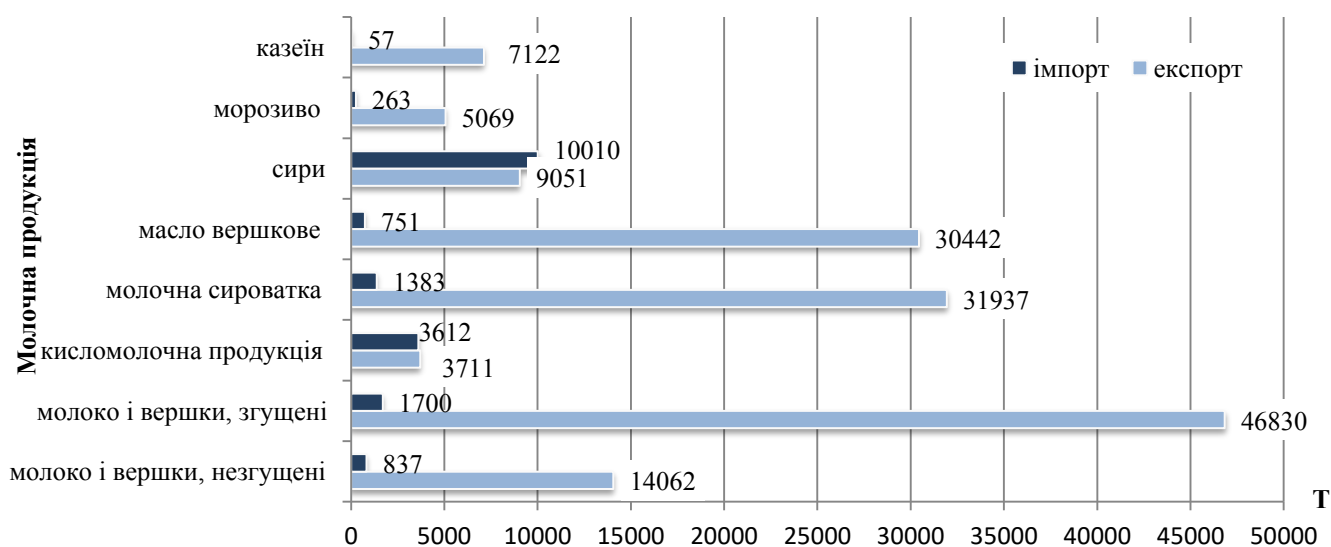
Другим етапом дослідження ринку є аналіз партнерських відносин у зовнішній торгівлі. Законодавчим підґрунтям розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні в умовах євроінтеграції стало підписання 27 червня 2014 р. угоди про створення Повної та всеохоплюючої зони вільної торгівлі між Україною та ЄС (ПВЗВТ) [130]. ПВЗВТ почала діяти 1 січня 2016 р. Це означає, що для вітчизняних суб'єктів господарювання відкрився ринок 28 країн – членів ЄС, тобто більше 500 млн споживачів із високою купівельною спроможністю [441]. За даними Українського клубу аграрного бізнесу [299] у 2017 р. Україна та ЄС елімінували 99,1% та 98,1% ввізних мит.

Українські молокопереробні підприємства повністю або частково використали експортні квоти для продажу власної продукції на ринках ЄС у 2017 р. Зокрема на 100% використали квоту на вершкове масло та молочні пасти,

на 34,5% – на сухе молоко, на 3,8% – на молоко, вершки, згущене молоко та йогурти, на 2,7% – на оброблену продукцію з молочних вершків; не використані квоти на продукцію з обробленого молока та масла [46]. Для порівняння, у 2016 р. використано 46,39% квот на вершкове масло та молочні пасти, 35,76% – на сухе молоко, 24,44% – на оброблену продукцію з молочних вершків [421, с. 137].

У динаміці експорту основних молочних продуктів з України (рис. Г.5 дод. Г) простежується суттєве зменшення обсягів експорту молочної продукції, що відбулося після виходу з російського ринку у 2014 р., проте активне поживлення торгівлі з країнами – членами ЄС упродовж останніх років та підписання ПВЗВТ стало каталізатором для поступового нарощування експортних потужностей вітчизняних молокопереробних підприємств.

У структурі експорту молочних продуктів відбувається щорічне зменшення експорту сирів та нарощування обсягів експорту вершкового масла (рис. Г.6 дод. Г). У 2017 р. на першому місці за обсягами експорту молочної продукції України були молоко та вершки згущені – 46830 тис. т (рис. 2.15).



Примітка: дані наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. 2.15. Структура експорту й імпорту основних молочних продуктів України у 2017 р., т

Джерело: побудовано автором за [572]

Значними обсягами продовжують експортувати масло вершкове та молочну сироватку. В імпорті молочної продукції переважають сири. Серед інших молочних продуктів, сирів в Україну імпортується більше, ніж експортується.

На зовнішніх ринках вітчизняна молочна продукція є конкурентоспроможною. Станом на 20 грудня 2018 р. дозвіл на експорт молочної продукції у країни – члени ЄС отримали 24 підприємства в Україні (табл. Д.1 дод. Д) [574]. З кожним роком, кількість компаній-експортерів молочної продукції в Україні збільшується. Зокрема, коли було відкрито доступ до ринків ЄС, 11 січня 2016 р. перші 10 українських виробників отримали дозвіл на експорт молочної продукції. За два роки їх стало удвічі більше [114]. Такі дані підтверджують значну роль операторів ринку молока та молокопродуктів у розвитку вітчизняної економіки, зокрема у зовнішньоекономічній сфері.

На третьому етапі дослідження запропоновано виокремити операторів ринку, а поміж них потенційних ділових партнерів.

Ринок молока та молокопродуктів формують суб'єкти господарювання, які займаються виробництвом молока, його промисловою переробкою, а також суб'єкти господарювання, які надають послуги з їх обслуговування. Насамперед доречно виокремити основних контрагентів на ринку в Україні, які створюють попит і пропозицію молока та молокопродуктів, займаються їх виготовленням, зберіганням, реалізацією та споживанням (рис. 2.16).

Виробників сирого молока ідентифіковано як суб'єктів господарювання, вид економічної діяльності яких, згідно КВЕД 2010 [148] є 01.41; 01.43, 01.44, 01.45. Якщо зазначені виробники мають відповідне технічне забезпечення, вони також можуть бути виробниками молочної сировини.

Переробкою сирого молока займаються промислові підприємства та суб'єкти господарювання – фізичні особи. Переробне підприємство – це підприємство, яке закупає молоко сире та молочну сировину, має виробничі потужності та умови для переробки молочної сировини [319]. До переробних підприємств належать ті, які займаються “Виробництвом молочних продуктів” – група 10.5, за КВЕД 2010 (клас 10.51, 10.52).

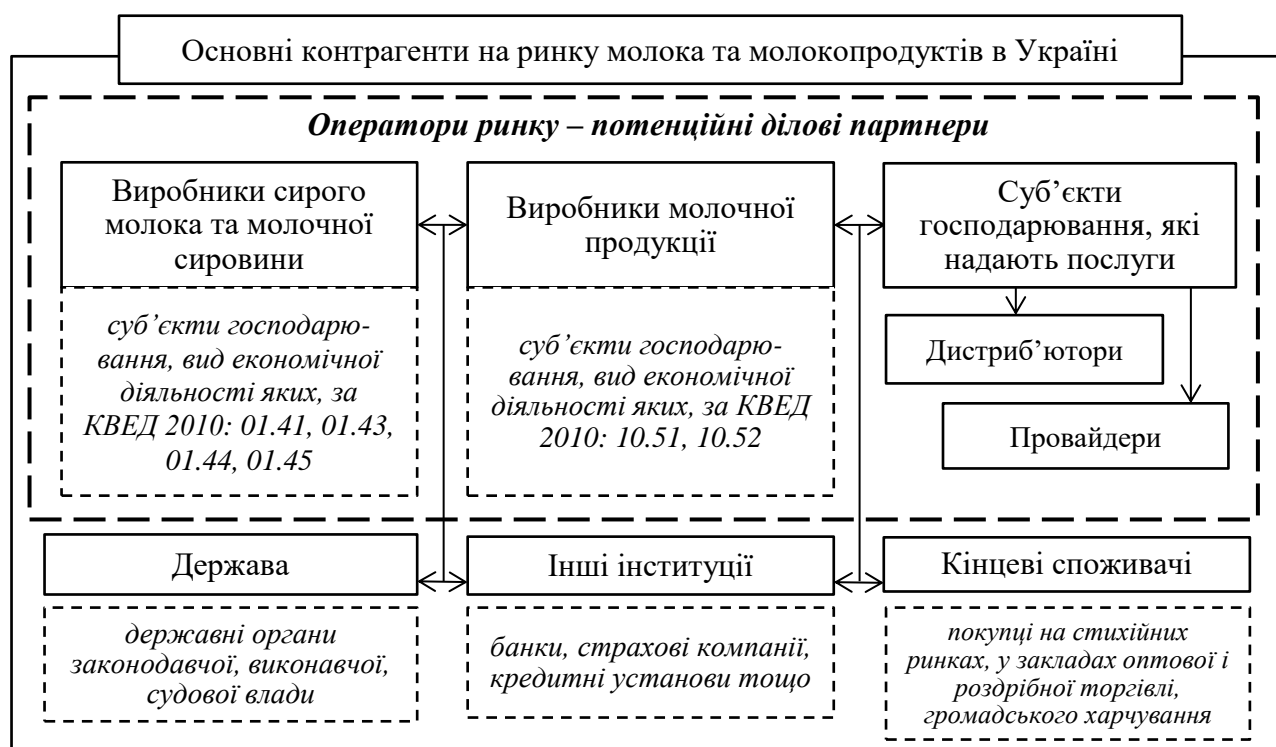


Рис. 2.16. Основні контрагенти на ринку молока та молокопродуктів в Україні

*Джерело: сформовано автором*

Суб'єкти господарювання, які надають послуги – займаються закупівлею, очищенням, охолодженням та тепловим обробленням сирого молока для подальшої його реалізації, згідно КВЕД 2010 [148] (класи: 46.33, 47.29, 77.39, 01.62, 46.11, 49.41).

Роль держави у формуванні партнерських відносин підприємств на ринку молока та молокопродуктів полягає у стимулюванні виробників стосовно підвищення якості молока сирого та молочної продукції, наданні пільгових кредитних ресурсів, формуванні програм розвитку молочного скотарства, формуванні умов для нових ринків збуту тощо [53]. До інших інституцій належать банки, страхові компанії, кредитні установи тощо. Кінцевим споживачем є той, хто використовує харчовий продукт виключно для власного споживання [322].

Як було зазначено, виробники, а також суб'єкти господарювання, які надають послуги, належать до операторів ринку молока та молокопродуктів. Згідно законодавства, “оператор ринку харчових продуктів – виробник, продавець

(постачальник), який здійснює діяльність щодо виробництва, транспортування, зберігання та реалізації харчових продуктів” [245]. Оператором ринку також вважається агропродовольчий ринок. На рис. 2.17 представлено різні види операторів ринку молока та молокопродуктів. На державному рівні регулюють безпечність їх виробництва, зокрема здійснюють видачу, припинення, анулювання та поновлення експлуатаційних дозволів.

Суб’єкти господарювання, які отримали експлуатаційний дозвіл на виробничі потужності, мають бути зареєстровані в Реєстрі операторів ринку та потужностей [90]. А такі, що здійснюють транспортування і реалізацію молока та молокопродуктів, повинні зареєструватися як оператори ринку [89].

Відтак, основними видами потенційних ділових партнерів на ринку є:

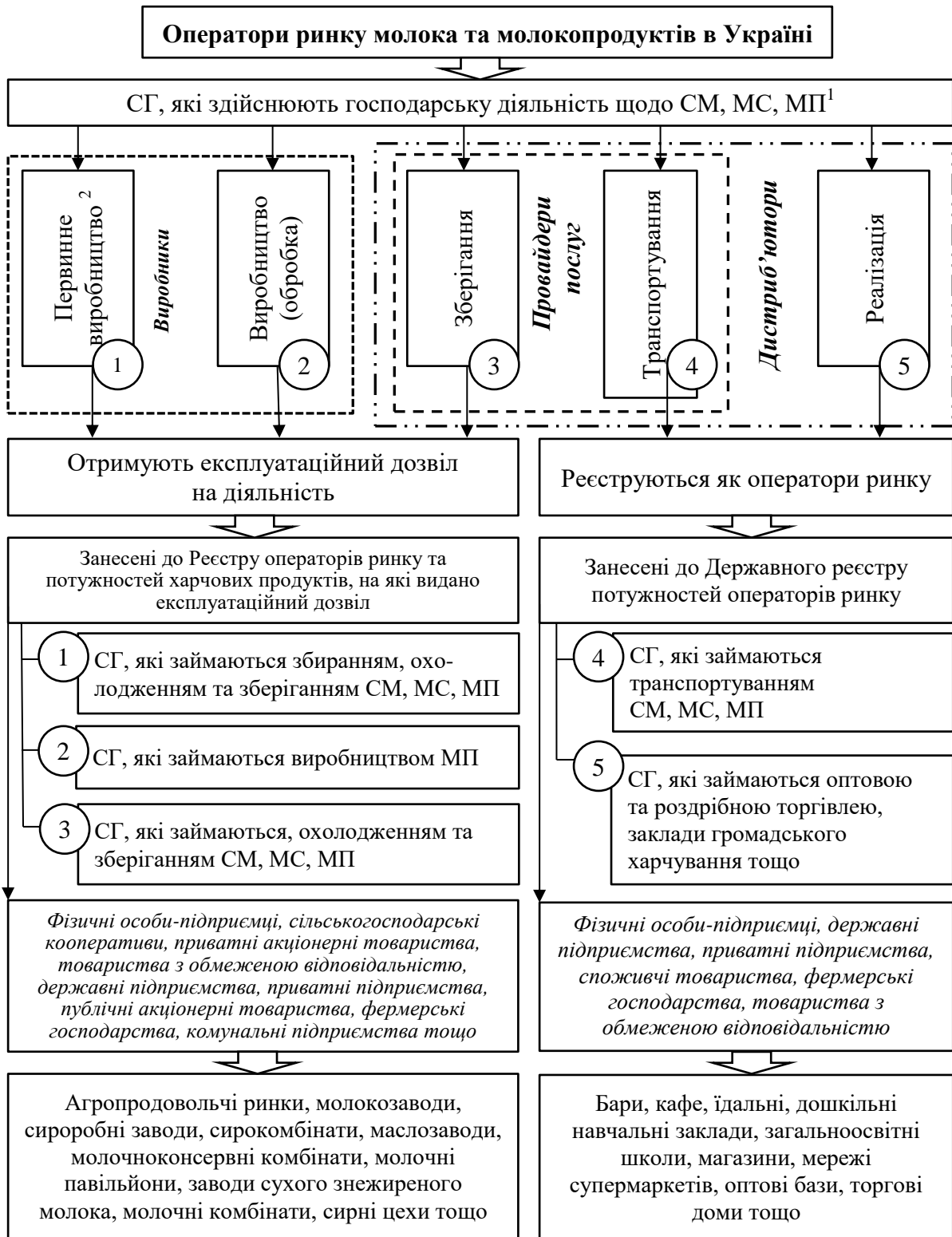
- виробники сирого молока та молочної сировини – сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства, кооперативи тощо;
- виробники молочної продукції – молокопереробні підприємства, зокрема молокозаводи, маслоробні підприємства, комбінати сухих молокопродуктів тощо;
- дистриб’ютори – мережі супермаркетів, торгові бази, дилери тощо.

Провайдерами є орендодавці холодильного обладнання, транспортні фірми, суб’єкти господарювання, які надають послуги “збір молока”, “доїння на пасовищі” тощо. Провайдери є допоміжною ланкою, яка обслуговує основну діяльність ділових партнерів на ринку молока і молокопродуктів.

Вибір ділового партнера на ринку молока та молокопродуктів залежить від сфери торгових відносин, у якій перебувають суб’єкти господарювання. Без урахування держави та інших інституцій, це взаємовідносини між виробниками сирого молока, виробниками молочної сировини, виробниками молочної продукції, провайдерами послуг, дистриб’юторами та кінцевими споживачами у різних комбінаціях.

У табл. Е.1 дод. Е у матричній формі представлено потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів у різних сферах торгових відносин.





Примітки: <sup>1</sup> СГ – суб'єкти господарювання, СМ – сире молоко, МС – молочна сировина, МП – молочна продукція; <sup>2</sup> отримання експлуатаційного дозволу не поширюється на таких СГ за умови, що при цьому істотно не змінюється стан продукції.

Рис. 2.17. Види операторів ринку молока і молокопродуктів в Україні

Джерело: сформовано автором за [89; 90; 322]

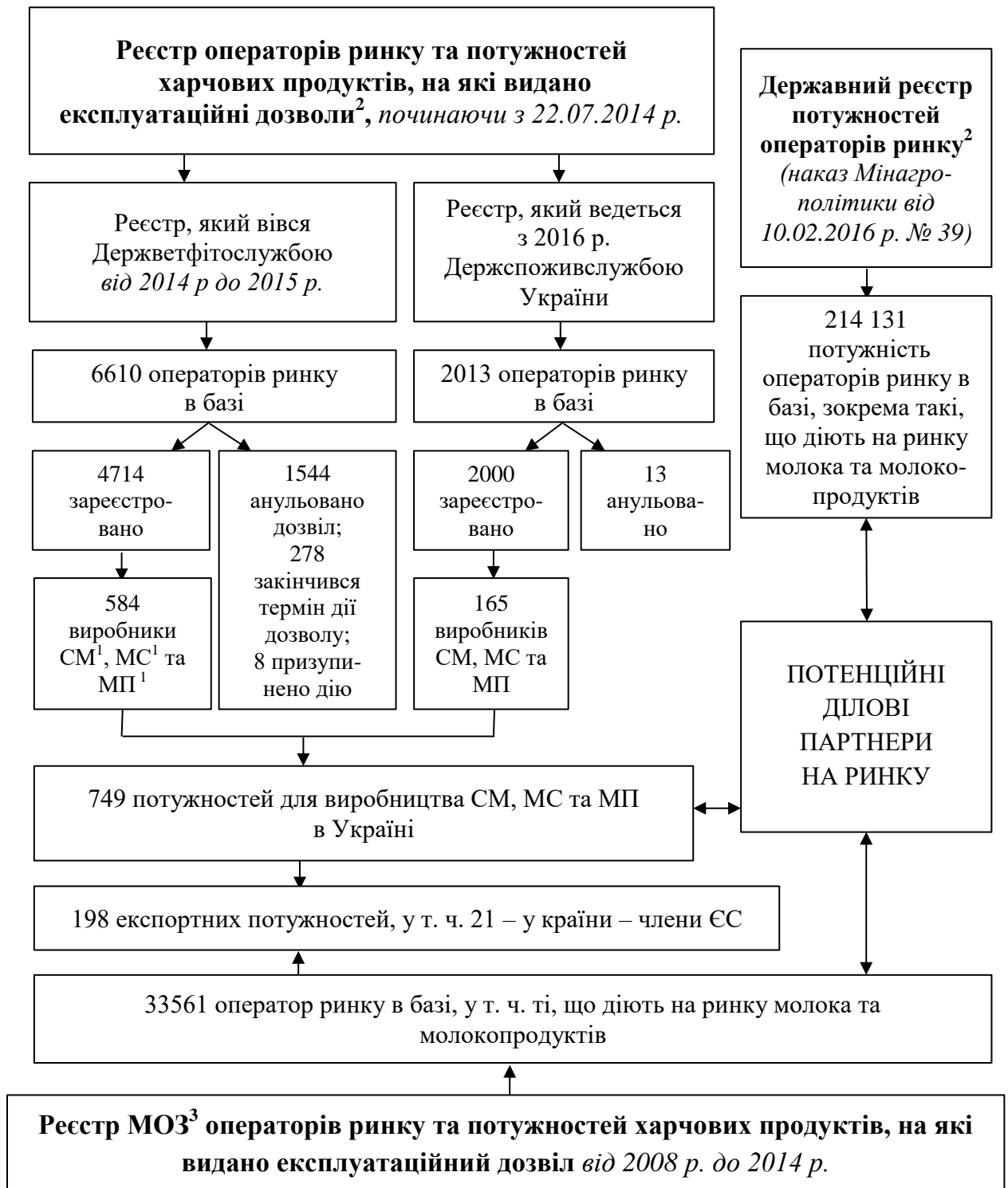
Наукове обґрунтування вибору перспективних ділових партнерів серед кола потенційних на ринку молока та молокопродуктів, представлено у розділі 5 дисертації. Для молокопереробних підприємств потенційні виробники сирого молока та молочної сировини є основними постачальниками сировини, а дистриб'ютори – основними покупцями молочної продукції.

Для виявлення потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів, на підставі відкритих офіційних джерел інформації, доцільно: проаналізувати структуру операторів ринку; виокремити виробників сирого молока, молочної сировини та молочної продукції, а також дистриб'юторів і провайдерів послуг; з'ясувати їх географічні особливості.

Інформація про операторів ринку молока та молокопродуктів міститься у: Державному реєстрі потужностей операторів ринку [90]; Реєстрі операторів ринку та потужностей харчових продуктів, на які видано експлуатаційний дозвіл [312]; Реєстрі операторів потужностей (об'єктів), який вівся Держветфітослужбою до 2015 р. [90]; Реєстрі затверджених експортних потужностей (харчові продукти) [90]. Інформація з Реєстрів розміщена у вільному доступі на офіційному веб-сайті Держспоживслужби України у розділі “Діяльність”, що підтверджено у листі-відповіді № 481 від 6 липня 2018 р. на підставі поданого запиту (дод. Ж).

Станом на 1 лютого 2018 р. у Державному Реєстрі потужностей операторів ринку зареєстровано понад 186 тис. операторів ринку. Починаючи з 2016 р. видано 1664 експлуатаційні дозволи, зокрема 760 дозволів у 2017 р., 57 – у 2018 р. [89]. Для аналізу даних у реєстрах використано систему управління базами даних “Microsoft Office Access 2013” (рис. 2.18).

У регіональному аспекті найбільше потужностей операторів ринку знаходиться у Полтавській області – 12532 од. (5,9%), а тих потужностей, на які видано експлуатаційний дозвіл – у Київській (546 од. – 8,1%) та Харківській (536 од. – 8,0%) областях (табл. 2.1).



Примітки: СМ<sup>1</sup> – сире молоко, МС<sup>1</sup> – молочна сировина, МП<sup>1</sup> – молочна продукція; <sup>2</sup> станом на 1 травня 2018 р., без урахування потужностей операторів ТОТ АР Крим і зони проведення АТО; МОЗ<sup>3</sup> – Міністерство охорони здоров'я.

Рис. 2.18. Схема результатів структурного аналізу реєстрів операторів ринку в Україні

Джерело: обчислено та побудовано автором за [90]

**Результати структурного аналізу реєстрів потужностей операторів ринку  
за регіонами України**

№ з/п	Область, місто	Кількість потужностей операторів ринку		Кількість операторів ринку та потужностей, на які видано експлуатаційний дозвіл, починаючи з 2014 р.		у т. ч. які виготовляють сире молоко, молочну сировину, молочну продукцію	
		од.	%	од.	%	од.	%
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	Вінницька	11844	5,5	362	5,4	55	7,3
2	Волинська	7795	3,6	170	2,5	22	2,9
3	Дніпропетровська	9606	4,5	403	6,0	32	4,3
4	Донецька	6533	3,1	348	5,2	43	5,7
5	Житомирська	10920	5,1	129	1,9	39	5,2
6	Закарпатська	6493	3,0	95	1,4	9	1,2
7	Запорізька	10269	4,8	236	3,5	17	2,3
8	Івано-Франківська	8977	4,2	339	5,0	20	2,7
9	Київська	8957	4,2	546	8,1	39	5,2
10	Кіровоградська	7472	3,5	136	2,0	15	2,0
11	Луганська	5664	2,6	196	2,9	41	5,5
12	Львівська	10329	4,8	109	1,6	12	1,6
13	Миколаївська	8803	4,1	203	3,0	23	3,1
14	Одеська	6985	3,3	288	4,3	22	2,9
15	Полтавська	12532	5,9	443	6,6	69	9,2
16	Рівненська	7147	3,3	347	5,2	33	4,4
17	Сумська	6197	2,9	295	4,4	47	6,3
18	Тернопільська	7032	3,3	145	2,2	15	2,0
19	Харківська	10834	5,1	536	8,0	68	9,1
20	Херсонська	8991	4,2	220	3,3	26	3,5
21	Хмельницька	11135	5,2	293	4,4	40	5,3
22	Черкаська	6244	2,9	109	1,6	16	2,1
23	Чернівецька	5783	2,7	84	1,3	8	1,1
24	Чернігівська	6092	2,8	285	4,2	33	4,4
25	м. Київ	11497	5,4	397	5,9	5	0,7
26	Усього	214131	100	6714	100	749	100

Примітки: за даними Державного реєстру потужностей операторів ринку (наказ Мінагрополітики від 10.02.2016 р. № 39); Реєстру, який ведеться з 2016 р. (наказ Мінагрополітики від 10.02.2016 р. № 40); Реєстру, який вівся Держветфітослужбою до 2015 р.; станом на 1 травня 2018 р., без урахування потужностей операторів ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

*Джерело: обчислено та побудовано автором за [90]*

На четвертому етапі дослідження ринку запропоновано з'ясувати напрями державного сприяння його розвитку. Адже діяльність операторів ринку молока та молокопродуктів в Україні значною мірою залежить від державної підтримки. До 1 січня 2017 р. таким сприятливим інструментом було повернення ПДВ від продажу молочної продукції [299], проте пільгову систему оподаткування відмінено. Натомість 3 січня 2018 р. у Верховній Раді зареєстрували законопроект №7420-2 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зниження ставки податку на додану вартість для деяких видів сільськогосподарської продукції” [328], де запропонували знизити ставку ПДВ до 10% для переробників молока. Такі зміни посприяли б стримуванню зростання цін на сільськогосподарську продукцію та створенню передумов для кращого розвитку ринку молока та молокопродуктів в Україні.

Вітчизняний аграрний комплекс формує 12% вітчизняного ВВП і забезпечує близько 40% усіх валютних надходжень [7]. Тому серед головних урядових пріоритетів у бюджеті-2019 є законодавчі вимоги щодо фінансування агропромислової сфери на рівні не менше 1% загального випуску продукції в аграрному секторі. В бюджеті на 2019 р. збережені раніше започатковані програми підтримки сільськогосподарської сфери. Зокрема 881,8 млрд грн заплановано скерувати для здешевлення придбання вітчизняної техніки. Програма, яка діє вже два роки довела свою ефективність – за перше півріччя 2018 р. обсяг придбання техніки збільшився на 37% [7]. Бюджет-2019 передбачає виділення 1044,5 млн грн для розвитку фермерських господарств. Вперше в новітній історії фермерство закріплено урядом як пріоритетний напрям аграрної підтримки, а фермерські господарства визначені як основа сільського розвитку [7]. В уряді прогнозують, що, завдяки комплексній програмі підтримки, через два роки в Україні кількість фермерських господарств подвоїться, а обсяг виробленої ними продукції складе до 12% аграрного ВВП.

На розвиток тваринництва у Бюджеті-2019 заплановано 3,5 млрд грн. Проте перші результати у такій сфері сільського господарства будуть отримані приблизно через три роки, тому програми державної підтримки в такому сегменті

пролонговані мінімум на три роки, а в перспективі заплановано пролонгацію на п'ять років [7]. Звертається увага й на якість продукції тваринництва. Окрему урядову програму передбачено для надання знижки за закуплене племінне поголів'я, біоматеріал тощо. В сегменті будівництва тваринницьких комплексів в уряді заплановано компенсацію до чверті всіх витрат інвесторів [2].

Наближення до європейських стандартів вимагає підвищення показників якості молочної сировини та молочної продукції відповідно до ДСТУ 3662:2015 [100]. Заплановано, що протягом п'ятирічного періоду від 2018 р. до 2021 р. відбудеться поступовий перехід щодо підвищення вимог за бактеріальним забрудненням, вмістом соматичних клітин та впровадження державного контролю сирого молока за господарствами, де утримуються тварини.

Таким чином, підписані законопроекти та закладені у державний бюджет кошти для розвитку сільського господарства, особливо тваринництва, сприятимуть розвитку вітчизняного аграрного сектору, що забезпечить нарощування виробничих потужностей для виробництва і переробки молока та молокопродуктів операторами ринку.

Для апробації наукових результатів дисертації, подальше дослідження ринку доречно здійснювати серед регіональних операторів ринку, зокрема у межах Львівської області, що зумовлене декількома причинами.

По-перше, у Львівській області особливо відчутно зменшується виробництво та переробка молока, порівняно з іншими регіонами України. Внаслідок проведених досліджень з'ясовано, що: Львівщина займає 6-ту позицію за темпами зменшення поголів'я ВРХ; в області відсутня переробка молока екстра гатунку; Львівщина знаходиться на 21-ій позиції за часткою виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами України; за кількістю операторів ринку та потужностей, на які видано експлуатаційний дозвіл, Львівська область знаходиться на 22-ій позиції серед 24 регіонів України.

По-друге, Львівщина має значні перспективи для розвитку молочного сектору, зокрема щодо відтворення чисельності ВРХ молочного напрямку, збільшення обсягів переробки молочної сировини, адже на її території

реалізується проект “Підвищення конкурентоздатності молочного сектору в Україні”, який фінансується урядом Канади [138]. В області, в межах проекту, створено 8 сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, членами якого стали понад 420 сільських мешканців, які утримують молочну худобу. Проект діятиме, крім Львівщини, в Івано-Франківській, Дніпропетровській та Херсонській областях. Для його фінансування передбачено близько 20 млн канадських доларів.

По-третє, вигідне географічне розташування Львівської області є одним із стимулюючих чинників розвитку регіону [372; 374 ] та його молочного сектору. Територіальна близькість із країнами – членами ЄС, особливо після підписання ПВЗВТ [130], дає можливість для розвитку ділового партнерства, зокрема з європейськими постачальниками та покупцями.

По-четверте, науковий підхід до аналізу одного із найменш конкурентоспроможних регіонів України у молочному секторі дасть змогу з’ясувати причини низьких значень показників виробництва сирого молока, молочної сировини і молочної продукції та сформулювати пропозиції щодо їх покращення через розвиток ділового партнерства на ринку молока та молокопродуктів.

Динаміка основних економічних показників, які характеризують ринок сирого молока та молочної сировини у Львівській області наведена у табл. 3.1 дод. 3. Простежується значне зменшення поголів’я ВРХ (на 26,96% у 2017 р. порівняно з 2010 р.) та загальних обсягів виробництва сирого молока і молочної сировини (на 127,9 тис. т, за аналогічний період, що становить 19,5%). Водночас виробництво молока у сільськогосподарських підприємствах за останні два роки зросло, що є позитивною тенденцією, адже якість такого молока є вищою ніж від господарств населення. Із 543 тис. т виготовленого молока і молочної сировини у 2017 р. на промислову переробку поступило 65,5 тис. т молока, 82% якого – молоко, одержане від сільськогосподарських підприємств (табл. 3.2 дод. 3). З огляду на те, що у 2017 р. такі підприємства виготовили лише 28,2 тис. молока, варто зазначити, що молокопереробні підприємства Львівщини

закуповують значний обсяг молочної сировини (понад 50%) у фермерських господарствах з інших областей. Водночас, якщо у 2010–2011 рр. закупівля молока у населення для переробки становила більше 60%, то за останні два роки – близько 20%.

Як уже зазначалося, сирого молока екстра ґатунку на території Львівської області не виготовляють та не закупляють. Понад 60% молока, закупленого у сільськогосподарських підприємств у 2017 р. було першого ґатунку, натомість майже 75% молока відповідало другому ґатунку. Основними молочними продуктами, які переробні підприємства виготовляють на території Львівської області є: молоко рідке оброблене, масло вершкове, йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки (табл. 3.3 дод. 3). Загальне виробництво молочних продуктів у 2017 р. зменшилося на 21,7% порівняно з 2010 р. Найбільший спад спостерігається у 2015 р. за усіма категоріями продукції. Загалом за результатами діяльності переробних підприємств у 2017 р. можна констатувати певну стабілізацію обсягів виробництва та відновлення молочного сектору Львівщини.

Серед інших областей України у 2017 р. частка Львівської області за виробництвом молока рідкого обробленого становила 1,7% (табл. 2.2), що удвічі перевищує показник минулого року.

Таблиця 2.2

**Питома вага Львівщини в Україні щодо виробництва окремих видів  
молочних продуктів за 2007–2017 рр.**

(відсотків)

Показник	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Молоко рідке оброблене	3,7	3,9	3,6	2,7	3,5	3,6	3,4	2,2	1,4	0,9	1,7
Морозиво	5,34	6,38	8,35	8,73	6,83	6,59	7,51	9,32	11,25	15,1	15,8
Продукти кисломолочні (йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки)	5,0	7,0	9,4	11,4	10,9	9,5	9,1	7,3	4,9	5,3	6,2

*Джерело: систематизовано автором за [69; 88]*



За кисломолочними продуктами також простежуємо поступове зростання питомої ваги Львівщини. Разом з тим, відбувається збільшення виробництва морозива та, відповідно, частки Львівської області в Україні за таким показником. Якщо у 2010 р. вона становила 5,3%, то у 2017 р. – 15,8%.

Такі результати підтверджують існування значного потенціалу для розвитку молочного сектору у Львівській області, як на основі діючих молокопереробних підприємств, так і можливостей створення нових суб'єктів господарювання. Важливу роль при цьому відіграє збереження наявних та пошук потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів, що забезпечить покращення якості молочної сировини для переробки, нарощування виробничих потужностей, збільшення каналів збуту, підвищення конкурентоспроможності, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

У табл. К.1 дод. К наведена загальна інформація про молокопереробні підприємства Львівської області у 2018 р., основний вид діяльності яких згідно КВЕД 2010 – 10.51 “Перероблення молока, виробництво масла та сиру”. Це 16 молокопереробних підприємств. За даними Реєстру затверджених експортних потужностей [90], на території Львівщини є чотири підприємства, продукція яких експортується: ПрАТ “Галичина”, ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, ПАТ “Бродівський завод сухого знежиреного молока” та філія “ЛМК” ПП “КФ “Прометей”. Згідно з даними Держстату [88] найбільшими молокопереробними підприємствами у Львівській області за чисельністю працівників та доходом від реалізації продукції є: ПрАТ “Львівський холодокомбінат” (код ЄДРПОУ 01553706), який виготовляє морозиво, напівфабрикати, заморожені овочі та ПрАТ “Галичина” (код ЄДРПОУ 25553579), що виготовляє кисломолочні продукти, масло, сметану тощо. В асоціації українських виробників “Морозиво і заморожені продукти” зауважили, що ПрАТ “Львівський холодокомбінат” входить у трійку найбільших виробників морозива в Україні [110; 474].

У попередніх наших дослідженнях [421] доведено, що обсяги виробництва молочної продукції на ПрАТ “Галичина” з кожним роком збільшувалися, проте відповідно до рішення Господарського суду Львівської області від 30 серпня

2018 р. [116] воно визнано банкрутом та відкрито ліквідаційну процедуру (справа № 914/3734/15). Тому у подальших наукових дослідженнях щодо оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств його не було враховано.

У контексті формування облікової системи ділового партнерства обрано молокопереробні підприємства Львівщини, зокрема типового їх представника – ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, що дасть змогу:

- оцінити власний економічний потенціал, як ділового партнера на ринку;
- здійснити багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства з постачальниками та покупцями;
- запропонувати й розвинути ідею рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств для з’ясування місця підприємства у рейтингу найбільш перспективних ділових партнерів.

Отже, здійснене аналітичне дослідження ринку дало змогу репрезентувати науково-практичний підхід до виокремлення видів потенційних ділових партнерів на ринку, що слугує інформаційною домінантою для обліку операцій з ними.

## **Висновки до розділу 2**

Потреба виділення облікової системи ділового партнерства підприємств у окремий розділ наукового пізнання зумовлена тим, що ухваленню рішень щодо здійснення партнерських відносин передусє опрацювання значного масиву облікової інформації за різними сегментами бізнесу. Сформоване теоретичне, методологічне, організаційне та інформаційне підґрунтя облікової системи ділового партнерства підприємств дало змогу зробити такі висновки:

1. Облікову систему ділового партнерства підприємств доцільно розуміти як динамічну сукупність її складових: методологічних – розкриття концептуальних засад обліку, формування звітності, враховуючи чинник перспективності партнерських відносин; методичних – включають об’єкти, функції, завдання, вимоги до обліку ділової взаємодії, сукупність способів і прийомів, які забезпечують одержання, обробку та надання облікової інформації, процедури

обліку; організаційних – отримання інформації про власний економічний потенціал, ділових партнерів, стан розвитку ринку, її узагальнення в облікових регістрах, звітних формах; техніко-технологічних – обробка економічної інформації про ділових партнерів, вибір форми ведення обліку, технічне і програмне забезпечення, організація праці бухгалтерів-аналітиків; економічних – організаційно-правові та організаційно-економічні аспекти ділової взаємодії; соціальних – соціальної відповідальності перед діловими партнерами і суспільством, веденні екологічно-безпечного виробництва, участі у волонтерстві, благодійності тощо.

2. Базовою підсистемою архітекtonіки облікової системи ділового партнерства підприємств запропоновано сприймати її архітектурну основу, яка репрезентується: технологічною складовою – виокремлення технологій для потреб функціонування технологічно-комунікаційного середовища ділової взаємодії, управління даними обліку і через них – реалізацію функцій облікової системи; організаційною – формується на основі обраної стратегії, мети та довгострокової перспективи розвитку партнерських відносин, що дає змогу побудувати загальну структуру внутрішнього бізнес-середовища; інформаційною – структурування, формалізація, навігація, обслуговування і рух інформації про ділове партнерство в обліковій системі та за її межами.

3. Застосування комплексного підходу до процесу формування методології облікової системи ділового партнерства підприємств дало змогу синтезувати адитивний, процедурний, аксіологічний та системно-функціональний методологічні підходи. Інтеграція пропонованих підходів зі загальновідомими методами інших наук, зокрема філософськими, уможливило динамічний розвиток методології облікової системи ділового партнерства підприємств, який забезпечить успішне ухвалення поточних і стратегічних рішень.

4. Організація облікової системи ділового партнерства підприємств повинна бути адаптивною до змін, які відбуваються в методології ведення обліку та стратегічних напрямках розвитку такої взаємодії. Під предметом організації облікової системи ділового партнерства підприємств доречно розуміти обліково-

аналітичне забезпечення процесу формування та функціонування партнерських відносин; а об'єктами – технологію обліково-аналітичного процесу вибору ділового партнера й подальшого супроводу партнерських відносин; документування й ведення обліку розрахункових і постачальницько-збутових відносин; структуру й регламентацію роботи бухгалтерів-аналітиків; технічне, методичне, інформаційне забезпечення обліку процесу ділової взаємодії, його розвиток і удосконалення.

5. Важливе значення має правильний вибір елементів облікової політики щодо ділового партнерства підприємств: методу обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат; методів оцінки вибуття запасів; методу створення резерву сумнівних боргів; бази розподілу витрат; окреслення методу ціноутворення, зокрема трансфертного, характеристика підходу до здійснення гарантійного ремонту: зі створенням резерву чи без тощо.

6. Для однозначного розуміння економічних показників під час висвітлення й подальшого опрацювання інформації щодо операцій у діловій взаємодії, на державному рівні варто гармонізувати бухгалтерський облік і СНР, зокрема щодо трактування і класифікації окремих статей доходів, витрат, активів тощо. Аналіз підходів до формування інформації в СНР і в системі бухгалтерського обліку дав змогу виокремити між ними термінологічні, класифікаційні, оцінкові та методичні розбіжності.

7. Перш ніж укласти угоду з діловим партнером, бухгалтер-аналітик має здійснити аналітичне дослідження ринку та виокремити потенційних ділових партнерів на ньому. Такі дані є інформаційною домінантою для оцінювання перспективності ймовірної ділової взаємодії у системі обліку. Запропоновані етапи та складові дослідження ринку молока і молокопродуктів дали змогу оцінити загальну ситуацію на ринку; виокремити операторів ринку; проаналізувати стан партнерських відносин у зовнішній торгівлі; з'ясувати напрями державного сприяння розвитку такого ринку.

Основні результати дослідження за другим розділом дисертації опубліковані у працях: [372; 374; 380; 384; 389; 400; 416; 419; 421; 423; 439; 441].

### РОЗДІЛ 3

## ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ

### У ДІЛОВОМУ ПАРТНЕРСТВІ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1. Методологічні особливості та організація обліку партнерських відносин підприємства

Належна організація фінансового обліку на підприємстві передбачає застосування процесного методологічного підходу (див. рис. 2.8). Методи адитивного й процедурного підходів у методології облікової системи ділового партнерства підприємств уможливають комплексне вивчення процесів пізнання суб'єктами такої системи об'єктів за різними рівнями розвитку партнерських відносин – від мікрорівня самого підприємства до міжнародного мегарівня. Знання інформації про ділову взаємодію та стан її розвитку у фінансовому обліку здобувається через:

– спостереження, яке охоплює документування операцій у процесі пошуку ділових партнерів, ведення із ними переговорів, укладення договорів, ведення обліку постачальницько-збутової діяльності, розрахункових відносин тощо. Саме спостереження дає змогу правильно організувати процес, провести й оцінити результати інвентаризації розрахунків між діловими партнерами;

– вимірювання – передбачає здійснення оцінки та калькуляції. Оцінка в обліковій системі ділового партнерства підприємств має чи не найважливіше значення, адже на кожному етапі партнерських відносин обов'язково здійснюється оцінювання поточного стану, ретроспективних і перспективних показників їх розвитку. Правильний вибір методу калькулювання є умовою достовірного й транспарентного формування не лише показника собівартості продукції, (товарів, робіт, послуг), але й розподілу витрат, зокрема трансакційних, обґрунтованого ціноутворення. Інтеграція фінансового й управлінського обліку дає змогу застосовувати, попри регламентовані законодавством методи калькулювання, прогресивні методи, які успішно трансформуються у систему ухвалення рішень (калькулювання на основі діяльності, цільове калькулювання,

ощадливого виробництва, безперервного удосконалення тощо). Треба чітко виокремити калькуляційні статті витрат за кожним етапом розвитку ділової взаємодії, що сприятиме їх прогнозуванню в управлінському обліку та можливості керування ними.

– групування, як синтез використання рахунків бухгалтерського обліку та подвійного запису під час відображення інформації про ділове партнерство підприємств у облікових реєстрах. Систематизація й групування інформації про стан функціонування партнерських відносин, починаючи від укладення угоди, вчасного й правильного заповнення первинних документів стосовно оприбуткування та реалізації запасів, здійснення розрахунків, відображення податкових наслідків і до зведення даних у відомостях та журналах-ордерах – усе це ґрунтується на веденні аналітичного й синтетичного обліку договірних відносин підприємства з постачальниками та покупцями;

– узагальнення, формуючи баланс і звітність, є змога логічно підсумувати облікові процедури, забезпечуючи розкриття даних про ділову взаємодію у звітних показниках підприємства. Наявність дебіторської та кредиторської заборгованостей у розрахунках між підприємством та діловими партнерами, правильність визначення резерву сумнівних боргів, забезпечення економічно доцільного обсягу залишку запасів на складах, інші показники балансу характеризують рівень договірної дисципліни на підприємстві. Причинно-наслідкові зв'язки між показниками балансу та інших форм звітності дають змогу здійснити фінансовий аналіз для комплексного оцінювання стану ділового партнерства та економічного потенціалу підприємства, як ділового партнера ринку. Погоджуємося з науковцями, що важливе значення має достовірне розкриття інформації про ділове партнерство підприємств не лише у формах фінансової звітності, але й у податковій, статистичній, іншій [345].

Фінансовий облік операцій у діловому партнерстві методологічно й організаційно забезпечує формування зведених і звітних показників не лише для потреб складання фінансової звітності, але й для широкого кола користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх. Виникнення податкового зобов'язання з ПДВ під час

операцій продажу, податкового кредиту з ПДВ – під час купівлі, правильне коригування ПДВ під час неналежного виконання угоди діловими партнерами, зрештою дотримання усіх норм податкового законодавства – запорука правильного відображення показників діяльності у звітності й характеристика соціальної відповідальності бізнесу. Статус надійності у діловому партнерстві підприємства цікавить: власників, акціонерів, інвесторів, менеджерів, кредиторів, постачальників, покупців, працівників, фіскальні органи, фінансові установи, біржі, міжнародні організації, державні установи, суспільство загалом (суспільні групи, громаду), органи суспільного нагляду [258].

Під час організації облікової системи ділового партнерства підприємств, важливо сформувати належне нормативно-правове забезпечення облікового процесу. Сукупність міжнародних і національних нормативно-правових актів, а також внутрішніх документів, які містять вимоги або рекомендації для здійснення обліку господарських операцій під час ділового партнерства підприємств забезпечують формування достовірної інформації про ділову взаємодію (рис. 3.1). Така правова регламентація дає змогу відображати в обліку розрахунки з постачальниками та покупцями, процеси постачання і збуту, трансакційні витрати, облік спільної діяльності без створення юридичної особи тощо. Варто зауважити, що перший рівень нормативно-правового регулювання використовують підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами, решту – більшість вітчизняних підприємств.

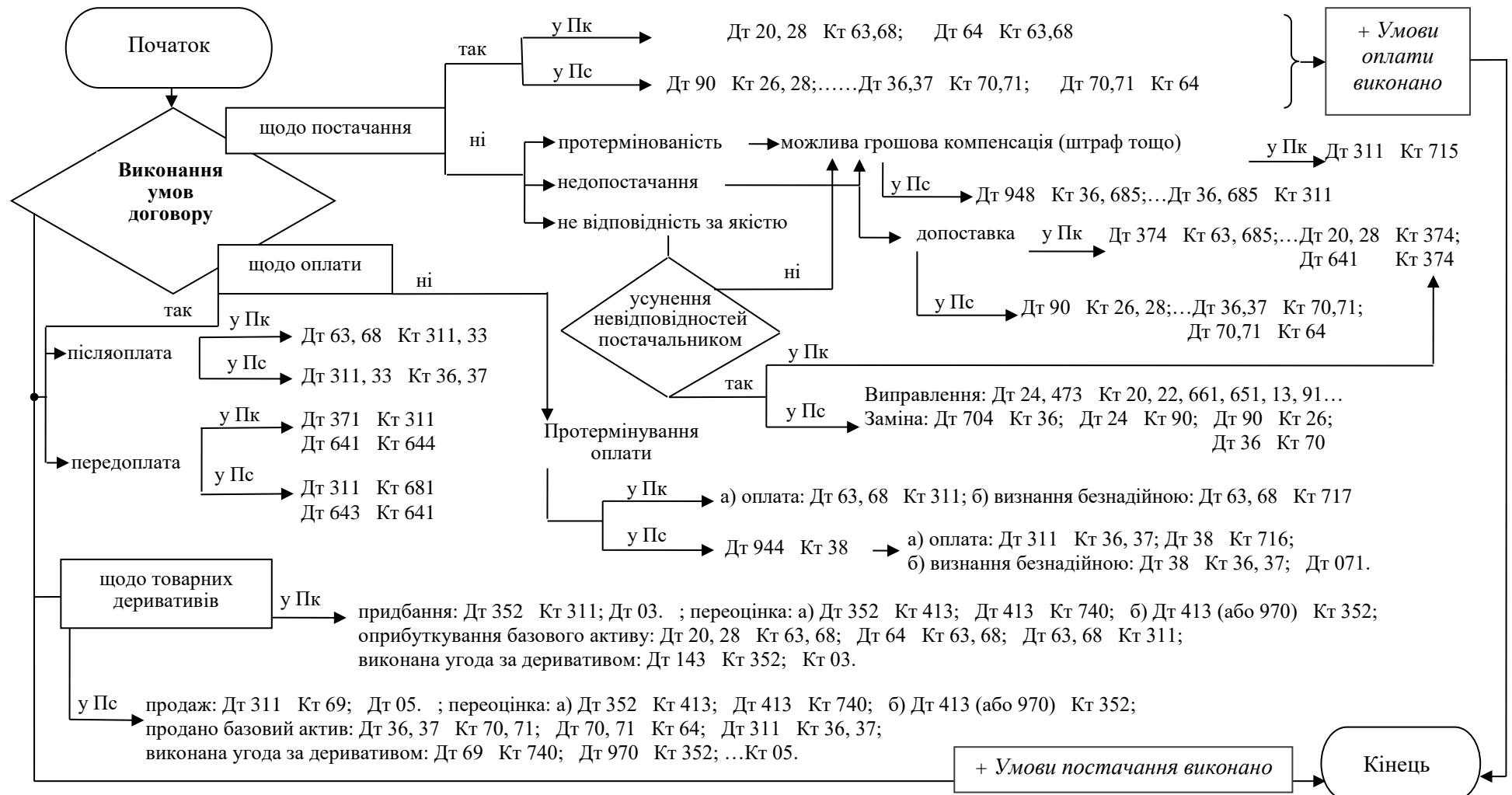
На рис. 3.2. представлено алгоритм облікового відображення процесів купівлі-продажу запасів у діловому партнерстві підприємств. Як уже раніше було зауважено, апробація запропонованої архітектури, методології й організації облікової системи ділового партнерства підприємств здійснена на основі формування й виконання угод партнерських відносин, пов'язаних із процесом постачання (купівлі-продажу) продукції та товарів. Слушно стверджує Н. О. Лоханова, що “господарська діяльність постійно ускладнюється, а, отже, й ускладнюються договірні відносини з контрагентами, що не може не впливати на особливості визнання доходів” [207].

<b>НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ</b>	
<b>I рівень: Міжнародне</b>	МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, МСБО 2 “Запаси”, МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” тощо
	МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” тощо
	Директива 2013/34/ЄС, яка стосується річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов’язаних звітів певних типів товариств
<b>II рівень: Загальнодержавне</b>	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
	Стратегія застосування МСФЗ в Україні, затверджена розпорядженням Кабінетом міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р
	Указ Президента України “Про перехід до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики”
	Кодекси України: ПКУ, ГКУ, ЦКУ, МКУ
	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку
	НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, П(С)БО 11 “Зобов’язання”, П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”, П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” тощо.
<b>III рівень: Спеціалізоване державне</b>	Спеціалізовані нормативно-правові акти міністерств і відомств України (Національного банку України, Державної служби статистики, Міністерства юстиції, Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Міністерства фінансів, Міністерства інфраструктури, Державної служби з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів тощо), які стосуються обліку операцій під час ділового партнерства підприємств.
<b>IV рівень: Внутрішнє</b>	Внутрішні накази та положення підприємств, які регламентують ведення обліку операцій у діловому партнерстві підприємств: наказ про облікову політику (вибір елементів облікової політики що регламентують методи і способи оцінювання сумнівних боргів, створення гарантійних забезпечень, розподілу витрат, калькулювання тощо), положення про договірну політику тощо.

Рис. 3.1. Структура нормативно-правового забезпечення обліку операцій під час ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором





Примітки: Пк – покупці; Пс – постачальники; відображення господарських операцій здійснено на основі використання для обліку витрат рахунків класу 9 “Витрати діяльності”; операції передбачають лише купівлю-продаж виробничих запасів, продукції, товарів; операції щодо списання визнаних доходів і витрат у кінці місяця на рахунок 79 “Фінансові результати” не представлені.

Рис. 3.2. Алгоритм відображення в обліку процесів купівлі-продажу запасів у діловому партнерстві підприємств

Джерело: сформовано автором

Нормативно-правове регулювання обліку має враховувати різні договірні умови постачання товарно-матеріальних цінностей (виконання робіт, надання послуг) під час визнання доходів. У 2014 р. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) затвердила Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 “Дохід від договорів з клієнтами” (МСФЗ 15) [244], який почав застосовуватися 1.01.2018 р. У МСФЗ 15 чітко визначені критерії визнання виторгу від реалізації під час виконання контрактних зобов’язань; розкрито порядок формування ціни для обчислення виторгу загалом і щодо окремих складових угоди. Нововведенням у МСФЗ 15 є п’ять кроків визнання виторгу: формування угоди з клієнтом; встановлення контрактних зобов’язань в угоді; встановлення ціни угоди; розподіл ціни угоди з урахуванням порядку виконання зобов’язань в угоді; здійснення процесу визнання виторгу під час виконання контрактних зобов’язань у процесі виконання контракту.

Для успішного застосування МСФЗ 15 в обліку вітчизняними підприємствами, насамперед доречно здійснити його кращий фаховий переклад (включно з додатками), ніж той, що є на офіційному сайті Міністерства фінансів України. Також є потреба у деталізації структури контрактних зобов’язань за угодами із покупцями, про що зазначити в наказі про облікову політику. Попри значні переваги поетапного визнання саме виторгу від реалізації, введені зміни не пристосовані до визнання доходу від реалізації у вітчизняній практиці з метою оподаткування.

Належної уваги, під час обліку процедури виконання угод ділового партнерства підприємства, потребує дебіторська й кредиторська заборгованості. Адже зростання уваги до стану розрахунків є причиною мінливого бізнес-середовища, що спонукає до пошуку нових підходів щодо його удосконалення, запровадження нових форм обліку заборгованостей і зобов’язань, оцінювання стану розрахунків із використанням нових досягнень у автоматизації процесів обробки інформації про ділових партнерів на ринку та ухваленні відповідних рішень [408].

Проблеми та пріоритети розвитку обліку розрахунків із дебіторами досліджують такі вчені-економісти, як: С. Л. Береза [23], О. М. Горбачова [71], С. М. Дячек [106], С. А. Кузнецова [183], А. А. Пилипенко [289] та ін. Простежуємо певну багатовекторність досліджень, що підтверджує неоднозначність тлумачення норм деяких нормативних документів, а також недостатній рівень розкриття теоретичних і практичних елементів методології обліку розрахунків із діловими партнерами – дебіторами.

Через збільшення заборгованості покупців, підприємство недоотримує кошти, що призводить до відтермінування погашення зобов'язань перед кредиторами. Регламентація обліку дебіторської заборгованості здійснюється: П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” (П(С)БО 10), згідно з яким це “сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату” [295]; У МСБО та МСФЗ дебіторська заборгованість тлумачиться як “фінансовий актив, який є контрактним правом отримувати грошові кошти або цінні папери від іншого підприємства” [430]. Тлумачення дебіторської заборгованості у МСБО та вітчизняних П(С)БО відрізняється. Зокрема “Accounts Receivable” – поточна дебіторська заборгованість покупців, відображена в обліку але не підтверджена векселями, тобто загальна сума до сплати. “Receivables” – дебіторська заборгованість третіх осіб, яка охоплює рахунки від покупців щодо продажу із відтермінуванням платежу; за векселями одержаними; працівників; страхових компаній щодо усунення майнових збитків [244].

Правильно організований фінансовий облік розрахунків із дебіторами сприяє попередженню прострочення платежів і зменшує ймовірність доведення заборгованості до стану безнадійної. Беручи до уваги різні напрацювання [430], у наказі про облікову політику, під час розкриття її елементів стосовно дебіторської заборгованості, варто зазначати: критерії визнання та оцінки дебіторської заборгованості; класифікаційні ознаки групування дебіторської заборгованості; метод, період і відсоткову максимальну межу нарахування резерву сумнівних боргів, порядок визнання й списання безнадійної дебіторської заборгованості. У додатках до наказу доцільно зазначити: перелік реєстрів аналітичного обліку

дебіторської заборгованості; робочий план рахунків; положення про ведення претензійно-позовної роботи; посадові інструкції бухгалтера щодо ведення розрахункових операцій із діловими партнерами; порядок створення та використання резервів підприємства, графік документообігу стосовно розрахунків із діловими партнерами.

На окрему увагу заслуговує оцінка дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію. Насамперед зауважимо, що її первісна вартість є наближеною до справедливої. Адже у момент виконання угоди, ділові партнери аналізують ринкові ціни за певним видом товарів. На первісну вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію впливають такі обставини: повернення товарів від покупців; надання покупцеві торговельної знижки; надання покупцеві знижок після реалізації; період від дати відвантаження товарів до дати надходження коштів.

Дебіторська заборгованість здебільшого виникає у діловому партнерстві з покупцями, проте варто також зважати на суми передоплат постачальникам.

Певні труднощі виникають під час оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи та послуги) на дату балансу, адже згідно П(С)БО 10 вона є фінансовим активом (окрім придбаної та призначеної для продажу) і повинна відображатися за чистою реалізаційною вартістю. Умови визнання та оцінки дебіторської заборгованості сформульовані у П(С)БО 10 та П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” (П(С)БО 13) [295]. У таких положеннях відсутні взаємні посилання, які доречно би було додати. Попри зазначене, варто гармонізувати класифікацію фінансових інструментів і підходи до оцінки їх справедливої вартості, подані у МСФЗ 9 “Фінансові інструменти” із вітчизняним П(С)БО 13.

Також важливо зацентувати увагу на порядку списання простроченої дебіторської заборгованості, оскільки існує прямий взаємозв’язок між списанням такої заборгованості й формуванням бази оподаткування податком на прибуток. Відмінністю вітчизняного від міжнародного обліку є регламентація. Досвід західних країн свідчить, що питома вага дебіторської заборгованості в активах

становить приблизно 20 %, проте питома вага сумнівної (безнадійної) дебіторської заборгованості призводить до значного погіршення показників фінансової звітності. Знецінення дебіторської заборгованості відбувається тоді, коли існує ризик не отримати від дебіторів грошові кошти. Міжнародними стандартами формування резерву під знецінення передбачене лише за наявності доказів можливого неотримання коштів від дебіторів, на основі аналізу: величини дебіторської заборгованості, періоду простроченої заборгованості, ризику непогашення заборгованості. Розповсюдженими методами обліку безнадійної заборгованості в більшості країн є метод прямого списання (direct write-off) і метод нарахування резерву (allowance method). Зокрема в Італії дозволено щорічно відносити до резерву сумнівних боргів 0,5 % загального обсягу дебіторської заборгованості, а коли обсяг резерву дорівнює 5 %, подальше його збільшення забороняється [71]. Підприємства у країнах англо-американської системи, крім резерву сумнівних боргів, можуть створювати й інші види резервів, зокрема, резерв для покриття повернень товарів та знижок. Безнадійна заборгованість може бути попереджена ефективною політикою управління нею та отриманням векселя від покупця.

У вітчизняному обліку сума, відображена за рахунком 38 “Резерв сумнівних боргів” віднімається від активної статті дебіторської заборгованості. Такий резерв не є самостійною обліковою категорією. Властиво, що контрактивний рахунок резерву сумнівних боргів сприймається як “кредит” активного рахунку дебіторської заборгованості, а не як пасивна категорія. С. М. Дячек, здійснивши ґрунтовне дослідження різних підходів до створення резерву сумнівних боргів, зробила висновок, що це “частина активів, яка концентрується в резервних (страхових) фондах і призначена для покриття непередбачених потреб, витрат, для страхування ризиків” [106]. І. А. Кошкін відносить резерв сумнівних боргів до складу резервних фондів, які формуються в порядку розподілу накопичень (чистих прибутків), є дійсними пасивами, а за мету мають покриття фінансових проривів, одержаних в результаті втрат або збитків, і, таким чином, попередження можливих фінансових потрясінь [165, с. 337].

Відображаючи різницю між первісною і реалізаційною вартістю основного рахунку, рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів” демонструє контрарну різницю. Оскільки контрарні різниці передбачають коригування або регулювання балансу, то варто погодитися із науковцем, що їх можна вважати регулюючими статтями або ж регулятивами [106]. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл вважають, що назву “резерв сумнівних боргів” варто замінити на такі, що краще відповідають сутності рахунку, зокрема “Поправка на сумнівні борги”, “Поправка на сумнівні рахунки” або “Поправка на безнадійні рахунки” [264, с. 138–139]. Т. Г Камінська також зазначає, що рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів” відображає не резерв, а частку дебіторської заборгованості, яка не буде сплачена боржником. На її думку, “така характеристика і призначення рахунку повинна викликати зміну і в назві рахунку, для більш точного і повного відображення того “навантаження”, яке несе рахунок. Пропонується змінити назву рахунку 38 з “Резерву сумнівних боргів” на “Коригування на сумнівні борги” [137].

Резонними є зауваження науковців про доцільність внесення змін до назви і структури рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів”. Вважаємо, що такий рахунок радше виконує регулятивну функцію, ніж резервну, тому пропонуємо доповнити його назву: 38 “Регулятив і резерв сумнівних боргів”, виокремивши два субрахунки 381 “Регулятив сумнівних боргів” та 382 “Резерв сумнівних боргів”. Такі зміни дадуть змогу відобразити основне призначення такого рахунку – коригування суми дебіторської заборгованості на певну дату, виокремлення частини покриття за рахунок прибутку.

Проблемним є питання стосовно суми створення такого резервування. Зважаючи на досвід інших країн [106; 151] доречно сумнівні борги фіксувати у сумі не меншій за 5 % від величини загальної дебіторської заборгованості ділових партнерів, і не більшій за 5% від величини чистого виторгу від реалізації. Таку суму доречно формувати двома частинами: нарахування сумнівних боргів здійснювати за обраним методом згідно П(С)БО 10 і її відносити до регулятиву бухгалтерським записом: Дебет рахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” Кредит рахунку 381 “Регулятив сумнівних боргів” (за умови використання лише 9

класу плану рахунків для обліку витрат). Другу частину суми визначати як добуток величини створеного регулятиву і відсотка середньозваженої торговельної націнки, таким чином створюючи резерв на основі частини майбутнього прибутку, закладеного у торговельну націнку: Дебет рахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” Кредит рахунку 382 “Резерв сумнівних боргів”. Зокрема у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за звітний рік дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію і товари становила 62 287 тис. грн, що на 7 710 тис. грн більше, ніж за минулий рік. Дохід від реалізації продукції та товарів 630 136 тис. грн [564]. Дебіторська заборгованість ділових партнерів за звітний рік суттєво перевищує кредиторську – у 1,4 рази. У минулому році таке перевищення було у 2,8 рази. Останні роки зберігається тенденція постійного перевищення дебіторської заборгованості ділових партнерів над кредиторською. Тому адміністративному персоналу варто звернути на це особливу увагу. Середньозважена торговельна націнка на продукцію і товари становить 29%. Тому сума нарахованого регулятивну сумнівних боргів для підприємства може бути в межах від 3 115 тис. грн ( $62\,287 \times 0,05$ ) до 31 507 тис. грн ( $630\,136 \times 0,05$ ). Величина нарахованого резерву, відповідно, – від 903 тис. грн ( $3\,115 \times 0,29$ ) до 9 137 тис. грн ( $31\,507 \times 0,29$ ). Відтак загальна нарахована сума за рахунком 38 “Регулятив і резерв сумнівних боргів” може бути в межах від 4 018 тис. грн ( $3\,115 + 903$ ) до 40 644 тис. грн. За звітний рік на підприємстві сумнівна заборгованість становить 7 306 тис. грн. Із тенденцією суттєвого зростання дебіторської заборгованості, в умовах отримання збиткового фінансового результату, такої суми не достатньо. У 2016 році списано, як безнадійну, дебіторську заборгованість на суму 23 756 тис. грн, у 2017 році – 9 645 тис. грн.

Підприємство періодизує дебіторську заборгованість (табл. 3.1). У 2017 р. створеного резерву навіть не вистарчило для покриття безнадійної заборгованості. Зважаючи на величину дебіторської заборгованості й на те, що величина протермінованої становить 54 % від усієї суми, нами запропоновано регулятив формувати щонайменше на рівні 20 % від усієї загальної величини дебіторської

заборгованості ділових партнерів. Такі обчислення варто здійснювати щокварталу.

Таблиця 3.1

**Рекомендації стосовно формування регулятиву та резерву сумнівних боргів у  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” на 2018 р.**

Показники	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, тис. грн				
	Не протермінована	Більше 90 днів	91 – 180 днів	181 – 365 днів	Разом
2017 р.	46 963	20 837	23 931	9 402	101 133
Рекомендації щодо формування регулятиву та резерву сумнівних боргів на 2018 рік, тис. грн					
Регулятив = $101\,133 \times 20 / 100 \approx 20\,227$ ; Резерв = $20\,226,6 \times 0,29 \approx 5866$					26 093
Коефіцієнт сумнівності	5%	20%	30%	45%	100%
Регулятив сумнівних боргів	1011	4046	6068	9102	20227
Резерв сумнівних боргів	293	1173	1760	2640	5866
Разом регулятив і резерв сумнівних боргів	1 304	5 219	7 828	11 742	26 093

*Джерело: сформовано автором за [564]*

Адміністративному персоналу варто уважніше здійснювати вибір ділових партнерів, зважаючи на їх репутацію на ринку та платоспроможність. Застосовуючи методику оцінювання ділового партнерства підприємств, запропоновану у п.п. 5.2 і 5.3 дисертації, є змога налагодити платіжну дисципліну, що сприятиме покращенню фінансового стану підприємства.

Порядок відображення в обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги у діловому партнерстві підприємств (див. рис. 3.2) впливає на правильність формування інформації про запаси (облік знижок) та репутацію підприємства.

Регламентується облік розрахунків із постачальниками НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 11 “Зобов’язання”, П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”, МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи”. Стосовно тлумачення поняття “зобов’язання”, то простежуємо відсутність суттєвих відмінностей щодо його розкриття у нормативних актах, зокрема під ним розуміється заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується,



приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [244; 295; 305;].

Для промислового підприємства вкрай важливо забезпечити дотримання економічно-доцільного обсягу запасів на складах, а це може забезпечити надійне ділове партнерство з постачальниками [438]. Важливо стежити за правильним оформленням документації: рахунків-фактур; накладних; рахунків; актів приймання виконаних робіт (послуг); товарно-транспортних накладних; податкових накладних; документів транспортних підприємств; митних декларацій; документів, що підтверджують якість. Стосовно виставлення претензій постачальнику чи транспортній організації, мають бути належним чином оформлені комерційні чи рекламаційні акти. Для належної організації обліку розрахунків із кредиторами, варто здійснювати періодизацію погашення такої заборгованості.

Важливим є удосконалення документування інвентаризаційного процесу для забезпечення максимальної прозорості та достовірності відображення взаємних розрахунків між діловими партнерами на ринку. Неналежне документальне забезпечення інвентаризації призводить до суттєвого зниження її ефективності, сприяє формалізації інвентаризаційного процесу [402]. Своєчасний контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованостей та систематичне проведення інвентаризації дає змогу побудувати ефективне ділове партнерство підприємства із контрагентами на ринку.

Зазвичай стан дебіторської і кредиторської заборгованостей привертає увагу найбільше перед складанням квартальної звітності, проте бухгалтеру важливо відстежувати їх у період між звітними датами, тобто щомісяця. Дієвим може бути щомісячне внутрішнє звітування бухгалтерії керівництву про стан заборгованості у розрізі кожного ділового партнера, зі зазначенням причини її утворення та можливостей погашення.

Перспективним інструментарієм у діловому партнерстві підприємств є застосування товарних деривативів, що дає змогу: захистити товаровиробника від дії негативних чинників економічної системи; забезпечити прозоре та паритетне

ціноутворення, прогнозування прибутковості; досягнути успішного функціонування на ринку. Фінансовий облік операцій із деривативами та їх відображення у фінансовій звітності регламентується: П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” [295]; МСФЗ 7 (IFRS) “Фінансові інструменти: розкриття інформації” [244]; МСФЗ 9 (IFRS) “Фінансові інструменти” [244]; МСБО (IAS) 32 “Фінансові інструменти: подання” [244]; МСБО (IAS) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” [244]; методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку операцій із ф’ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку, затверджені Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.05.2012 р. № 650 [236]. Наявність такої кількості інструктивних матеріалів стосовно регламентації фінансового обліку деривативів не вирішує усіх проблем методологічного й практичного характеру їх використання.

Зважаючи на різні підходи до тлумачення сутності деривативів, пропонуємо їх розуміти як похідні фінансові інструменти, які передбачають укладення строкової угоди між діловими партнерами, вартість якої залежить від вартості предмету угоди (базового активу), яка засвідчує право та (або) зобов’язання продати чи придбати предмет угоди (базовий актив) у майбутньому, на визначених раніше умовах. У діловому партнерстві підприємств найбільш доречним є використання товарних деривативів, зокрема ф’ючерсів, форвардів, опціонів, свопів [422]. Пропонований підхід до відображення в обліку операцій між діловими партнерами під час виконання таких контрактів подано на рис. 3.2.

Для покращення стану розрахункових відносин між діловими партнерами на вітчизняному товарному ринку варто активізувати процес використання товарних деривативів, зокрема через: удосконалення нормативно-правового регулювання таких відносин; формування чітких організаційно-правових меж функціонування ринків товарних деривативів і повноважень регуляторів; уніфікацію підходів до регулювання діяльності фінансових посередників на ринку похідних фінансових інструментів; забезпечення прозорих умов виконання угод.

Перспективним у діловому партнерстві підприємств є використання факторингу, як дієвого засобу вирішення проблеми залучення додаткових оборотних коштів. Його переваги: можливість одержати додатковий прибуток через збільшення обсягів продажу, уникнення початкового ризику в роботі з новим діловим партнером тощо.

Дослідження різних наукових підходів, практичних рекомендацій під час з'ясування й розкриття сутності, видів, особливостей використання суб'єктами господарювання [398] дає змогу констатувати, що факторинг – це операція, яка поєднує низку посередницьких послуг з кредитування оборотного капіталу підприємства. У його основі – переуступлення першим кредитором прав вимоги боргу у третьої особи другому кредитору з компенсацією вартості такого боргу першому кредитору. Така специфічна посередницька послуга надається фінансовими установами (банками) власним клієнтам.

Законодавче тлумачення факторингу подають у ст. 350 ГКУ [73], ст. 1077 ЦКУ [478], а також у ПКУ [292]. М. І. Крупка зазначає, що факторинг – “складна і багатоцільова операція, яка є інкасуванням дебіторської заборгованості клієнта з виплатою суми рахунків [170]. О. М. Ковалюк розглядає факторинг, як “придбання права на стягнення боргів, перепродаж товару і послуг з наступним одержанням платежів за ними” [152]. Згідно Конвенції про міжнародний факторинг, операція вважається факторингом, якщо вона задовольняє мінімум дві з чотирьох ознак [425]: наявність кредитування у формі попередньої оплати боргових вимог; ведення бухгалтерського обліку операцій із постачальником; інкасування його заборгованості; страхування постачальника від кредитного ризику. Отож факторинг є комплексними договірними відносинами, які поєднують ознаки договорів кредитування, застави, цесії, страхування, поруки та агентської угоди. Під час факторингу відступається грошова вимога, у розрахунок за яку передаються грошові кошти, і таке відступлення здійснюється за додаткову платню. Учасниками факторингової операції є:

- 1) клієнт – перший кредитор відносно боржника, тобто постачальник товарів (послуг) за первісним (базовим) договором;

2) фактор – другий кредитор відносно боржника; особа, яка надає грошові кошти у розпорядження клієнта за платню, а також надає додаткові послуги в межах договору факторингу;

3) боржник – дебітор, тобто покупець товарів (замовник послуг) за первісним (базовим) договором.

Механізм здійснення факторингових операцій у діловому партнерстві підприємств такий: постачальник відвантажує товари на умовах післяоплати → постачальник укладає з фактором генеральну угоду про факторинг ↔ постачальник (клієнт) надає фактору документи, які засвідчують відступлення права вимоги до покупця (боржника) → фактор аналізує платоспроможність покупця (боржника) → фактор здійснює авансоване фінансування до 90 % від суми дебіторської заборгованості клієнту → постачальник або фактор повідомляє покупця (боржника) про зміну кредитора → покупець (боржник) перераховує платіж фактору → фактор виплачує решту грошових коштів клієнту, за вирахуванням вартості послуг фактора.

Для укладення генерального договору фактору надають документи для ризик-аналізу: фінансову звітність за кілька звітних періодів; оборотно-сальдові відомості за рахунками 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; коментарі до аналітичного обліку дебіторів, які переводяться на факторингове обслуговування; документи стосовно дебіторів (договори купівлі-продажу, видаткові накладні тощо); установчі та реєстраційні документи [403]. У договорі зазначається перелік дебіторів-покупців, термін договору (переважно укладається на 1 рік, далі може продовжуватися), ліміти факторингового обслуговування (як загальні, так і за кожним боржником окремо), вартість. Зазвичай фактор відмовляється від обслуговування постачання нестандартної продукції та бартерних операцій.

Платня за факторинг встановлюється у вигляді винагороди за факторингові послуги або через визначення вартості вимоги, що відступається, у величині, меншій за номінальну вартість вимоги. Така платня складається з двох елементів:

1) платня за управління – комісія за факторингове обслуговування, яка

охоплює страхування ризиків та адміністрування дебіторської заборгованості. Факторинг може бути з регресом та без регресу. У разі факторингу з регресом фактор бере на себе ризик несплати у термін, але кредитний ризик зберігається за продавцем (клієнтом). Під час факторингу без регресу ризик несплати дебіторської заборгованості повністю переходить до фактора. Розмір комісійної винагороди залежить від масштабів та структури бізнесу клієнта, трудомісткості робіт з обслуговування заборгованості, кількості та платоспроможності дебіторів тощо і встановлюється у відсотковому значенні.

2) платня за облікові операції, які здійснюються фактором зі суми коштів, які надаються клієнту достроково (у формі попередньої оплати переуступлених боргових вимог) за час між достроковим отриманням та датою інкасації боргової вимоги. Зазвичай відсоткове значення оплати на 2 – 4 % перевищує поточну облікову ставку, якою користуються під час короткострокового кредитування клієнта з аналогічним оборотом.

Застосовуючи договір факторингу підприємство може планувати фінансові потоки, незалежно від платіжної дисципліни покупців. Тому факторинг може бути корисний для молокопереробних підприємств, діяльність яких здійснюється на умовах відтермінування платежу. Зокрема для покращення стану розрахунків з покупцями, керівництву ПрАТ “Львівський холодокомбінат” варто би було укласти факторингову угоду за дебіторською заборгованістю, із періодом погашення від 91 до 180 днів, питома вага якої становить 23,67 % від загальної суми.

Доречно розглянути особливості відображення таких операцій в обліку. Стосовно оподаткування таких операцій, то у клієнта (постачальника) на дату відвантаження товару виникають податкові зобов'язання з ПДВ на загальних засадах. Тому під час виконання договору факторингу додаткового об'єкта оподаткування ПДВ не виникає. Під час надання права грошової вимоги з регресом, як забезпечення зобов'язань клієнта на суму вимоги, доцільно здійснити запис за рахунком 05 “Гарантії та забезпечення надані”. Одержану суму фінансування варто відображати за кредитом рахунка 60 “Короткострокові

позики”, до якого відкрити субрахунок 607 “Фінансування за договором факторингу”.

На суму нарахованих відсотків у клієнта збільшуватимуться фінансові витрати, проте може бути два варіанти відображення операцій:

– Дебет рах. 952 “Інші фінансові витрати” Кредит рах. 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – якщо відсотки (винагорода) сплачуються окремо;

– Дебет рах. 952 “Інші фінансові витрати” К-т рах. 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – якщо відсотки (винагорода) зменшують заборгованість фактора за фінансуванням.

Заслуговує на увагу також п. 3 ст. 1081 ЦКУ, відповідно до якого клієнт не відповідає за невиконання або неналежне виконання боржником грошової вимоги, право якої відступається і яка пред’явлена до виконання фактором, якщо інше не встановлено договором факторингу [478]. Тому під час відступлення грошової вимоги клієнтом, який за договором факторингу відповідає за неналежне виконання боржником грошової вимоги, у клієнта, згідно з П(С)БО 11 “Зобов’язання” [295] виникає непередбачене зобов’язання, яке доцільно відображати на позабалансовому рахунку 042 “Непередбачені зобов’язання”. Після того як фактор сповістить клієнта про виконання боржником своїх зобов’язань або клієнт це зробить за боржника у порядку регресу, така сума списуватиметься з рахунка 042 “Непередбачені зобов’язання”.

Розглянемо облік виконання потенційної факторингової угоди з регресом у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” щодо переуступлення права вимоги до ТОВ “АТБ Маркет” м. Львів, 1 березня 2018 р., за відвантажену продукцію на суму 1 350 тис. грн (з ПДВ). Фінансування виконано на 70 % від суми боргу фактором ПАТ “Кредобанк”, клієнтом якого є ПрАТ “Львівський холодокомбінат”. Решту суми, за мінусом нарахованих відсотків (20 % річних), перераховано клієнту після погашення боржником зобов’язань 1 квітня 2018 р. За умовами договору клієнт несе відповідальність за погашення зобов’язання боржником. Боржник частково погасив заборгованість – 950 тис. грн (табл. 3.2). Банком надано супутні послуги на суму 12 тис. грн.

**Рекомендовані бухгалтерські записи щодо обліку операцій факторингу з регресом у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у випадку виникнення непередбаченого зобов’язання**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
1	Відвантажено продукцію ТОВ “АТБ Маркет” м. Львів (боржникові)	361	701	1 350
		701	641	225
		901	26	798,75
2	Надання ПАТ “Кредобанк” (факторові) документи, що засвідчують борг на суму фінансування	377	361	1 350
		042	-	1 350
3	Отримано кошти (70%) від ПАТ “Кредобанк”	311	377	945
4	Нараховані відсотки (винагороду) факторові: $1350 \text{ тис. грн} \times 0,2 / 12 = 22,5 \text{ (тис. грн)}$	952	377	22,5
5	Підписано акт про надання супутніх послуг фактором	952	377	10
6	Нараховано ПДВ	641	377	2
7	Перераховано залишок фінансування фактором: $1350 - 945 - 22,5 - 12 = 370,5 \text{ (тис. грн)}$	311	377	370,5
8	Частково погашено заборгованість боржником	-	042	950
9	Пред’явлено вимоги фактором у порядку регресу: $1350 - 950 = 400 \text{ (тис. грн)}$	377	685	400
10	Погашено заборгованість перед фактором	685	311	400
		-	042	400
11	Списано витрати на фінансові результати: $798,75 + 22,5 + 10 = 831,25 \text{ (тис. грн)}$	79	901, 952	831,25
12	Списано доходи на фінансові результати	701	79	1 125

*Джерело: сформовано автором*

Надання права грошової вимоги з регресом, що здійснюється через забезпечення зобов’язань клієнта, в обліку варто відображати дещо іншим чином. Зокрема якщо за договором факторингу ПАТ “Кредобанк” надає фінансування ПрАТ “Львівський холодокомбінат” на суму 2 400 тис. грн, а ПрАТ “Львівський холодокомбінат” для забезпечення виконання зобов’язань передає право грошової вимоги на суму 2 400 тис. грн до ТОВ “Фуршет”, зі сплатою відсотків за фінансування окремо (ставка 20% річних), то облік таких операцій пропонуємо у таблиці 3.3. Зауважимо, що фінансування повертається через місяць.

Отже, результати дослідження продемонстрували, що факторинг надає гарантію платежу і є альтернативою кредитування для постачальників.

**Рекомендовані бухгалтерські записи щодо обліку операцій факторингу з регресом у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у випадку надання гарантії щодо забезпечення зобов’язань**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
1	Передано ПАТ “Кредобанк” (факторові), які засвідчують відносини боргу – надано гарантію	05	-	2 400
2	Отримано фінансування	311	607	2 400
3	Нараховані відсотки (винагороду) для ПАТ “Кредобанк” : $2\,400 \times 0,2 / 12 = 40$ (тис. грн)	951	684	40
4	Погашено заборгованість за відсотками	684	311	40
5	Перераховано підприємством суму фінансування	607	311	2 400
6	Одержано від фактора документи, що засвідчують відносини боргу	-	05	2 400
7	Списано витрати на фінансові результати	79	951	40

*Джерело: сформовано автором*

Організація фінансового обліку операцій у діловому партнерстві залежить від якості програмного забезпечення, що дає змогу автоматизувати більшість рутинних операцій та опанувати роботу з МСФЗ. Ринок бухгалтерського програмного забезпечення уже не монополізований, тому для кожного підприємства можна знайти зручний програмний продукт. Правильний вибір передбачає попередній аналіз пропозицій від розробників. Варто звертати увагу на їх досвід, успішно впроваджені кейси програм в Україні.

Накопичення великого обсягу облікової інформації про ділових партнерів потребує нових інструментів її використання та зберігання. Тому актуальною є проблема пошуку ефективної і дієвої обліково-управлінської інформаційної системи. Сучасний стан ринку інформаційних систем є достатньо розвиненим. Проте для багатьох підприємств під час вибору такої системи виникають потреби, пов’язані не лише з ефективністю системи, але з її мобільністю, наявністю додаткових опцій, можливістю розвитку, покращення тощо. Загалом інформаційні продукти ринку можна поділити на дві великі групи: вітчизняні та західні. Основою розвитку вітчизняних систем є бухгалтерські операції. Західні ж продукти направлені на оптимізацію матеріальних та фінансових потоків.



Під час автоматизації обліку і звітності можуть бути використані [392]:

1) неспеціалізовані програмні пакети, що мають аналітичні можливості, до них відносяться електронні таблиці Microsoft Excel, Access;

2) спеціалізовані програмне забезпечення для створення інформаційного сховища даних бухгалтерського обліку та звітності: “М.Е.Doc”, “IT-Enterprise”, “БЕСТ” тощо.

3) інтегровані: “М.Е.Doc.Інтеграція”, “ERP-системи” (Enterprise Resource Planning system, управління підприємством) тощо.

За допомогою програмних продуктів вирішують не лише бухгалтерські завдання, а й вдало автоматизують управління партнерськими відносинами, ресурсами підприємства, забезпечують здійснення аналізу та бюджетування.

З-поміж великої кількості вітчизняних та іноземних автоматизованих бухгалтерських систем, найбільшого поширення набула ERP-система. Її особливістю є інформаційно-аналітичне забезпечення потреб системи управління підприємством на різних рівнях, у взаємодії всіх її бізнес-процесів.

Ринок програмних продуктів безперервно розвивається, програмне забезпечення модернізується, тому систему автоматизації бухгалтерського обліку операцій ділового партнерства і формування звітності варто вибирати, зважаючи на можливості її інтеграції з іншими функціями управління.

SCM (“Supply chain management”, управління ланцюгами постачання) – інтегральний підхід до бізнесу, розкриває фундаментальні принципи управління в логістичному ланцюзі, зокрема формування функціональних стратегій, організаційну структуру, методи ухвалення рішень, управління ресурсами, реалізацію підтримуючих функцій, систем і процедур [557, с. 134].

CRM (Customer Relationship Management) – система управління взаємовідносинами з клієнтами; CRM рішення сьогодні потрібні для реалізації клієнтоорієнтованих стратегій підприємства [284]. Таке рішення дає змогу автоматизувати та привести до єдиних стандартів відносини з покупцями.

Зі збільшенням обсягів і складності інформаційних потоків, зростають і ризики втрат, спотворення інформації, які можуть мати й навмисний характер.

Тому важливим є захист конфіденційної облікової інформації. Відповідно до Закону України “Про захист інформації в автоматизованих системах” інформаційна (автоматизована) система – це організаційно-технічна система, в якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів. Варто зауважити, що, відповідно до цього ж закону: “відповідальність за забезпечення захисту інформації в системі покладається на власника системи” [317].

Існує багато програмних засобів, призначених для ведення обліку, проте, майже 80 % підприємств малого бізнесу, до введення санкцій у 2017 році, використовували бухгалтерську програму “1С: Підприємство” [421, с. 188]. Представники великого бізнесу користуються програмами, розробленими закордонними фахівцями: SAP, Oracle, Microsoft, IBM або замовляють індивідуально розроблення облікового програмного продукту.

Найбільшою популярністю користуються інтегровані автоматизовані системи ERP з обліком, які містять три інтерфейси: російський, український і англійський. Відповідно до даних компанії “International Data Corporation”, ринок таких інтегрованих систем в Україні розподілився за таким співвідношенням: SAP – 43,4%, IT-підприємство – 15,7%, Oracle – 11,7%, Microsoft – 6,1%; інші (серед них санкційна 1 С) – 23,1 % [532].

Проведене нами анкетне опитування щодо використовуваних на молокопереробних підприємствах Львівщини (табл. К.1 дод. К) інтегрованих систем для обліку й управління партнерськими відносинами, дало змогу з’ясувати (табл. К.2 дод. К), що приблизно половина з них користується санкційною “1С: Підприємство 8”, біля 10 % нещодавно встановили “М.Е.Дос.Бізнес”, решту не мають спеціального програмного забезпечення. Проте усі, без винятку, у найближчій перспективі планують покращити ситуацію, автоматично інтегрувавши облікову і ERP-системи. Ми запропонували головним бухгалтерам і менеджерам підприємств оцінити за певними критеріями доречність вибору одного з найбільш популярних програмних продуктів: “М.Е.Дос” (Україна) [542], “IT-Enterprise” MASTER:Бухгалтерія (Україна) [543], “Microsoft Dynamics”

(США) [525], “SAP Business” (Німеччина) [561]. Оцінювання відбувалося за такою шкалою відповідей щодо реалізації певних критеріїв: 1 – “не можливо”; 2 – “можливо”; 3 – “прийнятно”; 4 – “влаштовує повністю”. Внаслідок опитування з’ясовано, що найбільш надійними і функціональними для впровадження на підприємствах є “Microsoft Dynamics” (США), “SAP Business” (Німеччина). Проте, зважаючи на вартість придбання і обслуговування, молокопереробні підприємства найімовірніше користуватимуться українським програмним забезпеченням. Зрештою воно інтенсивно вдосконалюється. Зокрема “М.Е.Дос.Бізнес” налічує вже понад 650 представництв в Україні [542].

Найбільший попит характерний для системи SAP ERP. Дослідження її теоретичних і прикладних аспектів [96; 150; 559; 560] дає змогу зазначити, що SAP ERP складається із набору прикладних модулів, що направлені на різні процеси підприємства, зокрема фінансовий облік FI, контролінг CO, управління матеріальними потоками MM, збут SD, управління якістю QM, управління інформаційними потоками WF – можуть бути застосовані для обліку операцій у діловому партнерстві підприємств.

Рішення SAP ERP направлені на покращення результативності управління бізнес-процесами, підвищення прозорості та збільшення рейтингу підприємства, а також для більш глибокого розуміння інтегрованих бізнес процесів [96].

Система SAP ERP є доволі складною, проте, в процесі користування багато працівників оцінили усі її переваги та ефект від використання. Система SAP розроблена таким чином, що дає змогу змінювати бізнес-процеси, впливаючи на збільшення доходу. Система відрізняється безпечністю, що гарантує високий рівень захисту даних. Перевагою над іншими є те, що вона дає змогу використовувати одну інтегровану програму замість декількох розрізнених. У цій системі облік розрахунків з постачальниками та підрядниками відображається та зберігається у формі електронних проведення, за допомогою яких можна формувати різні типи електронних звітів, залежно від обраних категорій та класифікаційних ознак об’єктів обліку.

Для відображення повної та відповідної інформації про стан розрахунків з кредиторами (постачальниками) в системі SAP є особливий порядок формування економічних зв'язків з кредиторами, що складається із п'ятих операцій [559]:

1) Укладання договору з майбутніми кредиторами.

2) В системі SAP створюється замовлення на купівлю.

3) Надходження товару на склад. В системі SAP присвоюється поняття “Good Received (GR)”.

4) Отримання бухгалтерією документа, що засвідчує зобов'язання покупця перед продавцем. В основному це прибутковий ордер, який супроводжується комплектом документів: рахунки-фактури або накладні, договори купівлі-продажу, рахунки, акти приймання робіт, послуг, товарно-транспортні накладні, митні декларації тощо. Одночасно в системі SAP присвоюється поняття “Invoice Received (IR)”.

5) Пропозиція до оплати.

Головним недоліком такої програми є її висока вартість купівлі, обслуговування, навчання персоналу та підтримки системи. Для малого бізнесу існують інші продукти, з більш оптимальним співвідношенням вартості купівлі та результатів. Проте, попри високу вартість впровадження та підтримки системи, результати від її використання можуть значно перевищувати витрати. Також доцільно зауважити, що компанія, яка використовує SAP, є більш інвестиційно привабливою та має високий рейтинг серед конкурентів і партнерів.

Сучасний етап розвитку облікової системи характеризується її здатністю забезпечувати контроль за використанням ресурсів підприємства, максимально задовольняти потреби користувачів облікової інформації та оцінювати ефективність прийнятих управлінських рішень керівниками різних центрів відповідальності. Другою за популярністю в організації облікової системи ділового партнерства підприємств є інформаційні системи автоматизації бізнес-процесів підприємства під час взаємодії з покупцями. Рис. 3.3. дає змогу простежити стрімкий ріст публікацій за цією проблематикою, що демонструє попит на їх впровадження.



Рис. 3.3. Динаміка інтенсивності публікацій результатів досліджень щодо впровадження інформаційних систем ERP та CRM у англомовних джерелах світу.

*Джерело : побудовано автором за [528]*

Варто зауважити, що оптимальним для облікової системи ділового партнерства підприємства можна вважати рішення про впровадження SAP Business – цілісного комплексу, що надає чітке бачення ділового партнерства і загалом бізнесу, повний контроль, збирає усю критичну бізнес-інформацію та надає до неї миттєвий доступ із будь-якого робочого місця на підприємстві. На відміну від бухгалтерських пакетів та електронних таблиць, надає всю інформацію, потрібну для керування визначальними сферами бізнесу. SAP Business надає такі можливості: управління ресурсами підприємства (ERP); управління відносинами з покупцями (CRM); управління електронним бізнесом [275].

Стосовно ж розробки облікової програми, то вона передбачає наявність потужного інструментарію та технології для налаштування повнофункціональної цілісної платформи, необхідної для підтримки всіх бізнес-додатків, адаптованих для експлуатації, обслуговування та модифікації. Це середовище технологій для підтримки організаційно-методологічних аспектів. Важливо не лише налаштувати обробку інформації згідно зі заданим алгоритмом, а зробити його відповідним до організаційної структури господарювання та методології обліку. Обов'язковим є врахування складеної на підприємстві облікової політики. Проте це стосується лише власного розроблення комп'ютерної системи обліку.

Доречно зауважити, що після впровадження “хмарних” технологій, суттєво змінилася практика ведення обліку. Сутність концепції “хмарних” обчислень полягає у наданні користувачам віддаленого динамічного доступу до послуг, ресурсів і додатків (включаючи операційні системи й інфраструктуру) через Internet [467, с. 45]. З-поміж визначальних переваг “хмарних” технологій є простота їх використання та обслуговування. Потрібним є лише доступ до глобальної мережі Internet та бази даних. Архітектура “хмарних” технологій є чітко структурованою та організованою щодо руху інформації.

Розробники облікових програм швидко відреагували на новації й запропонували своє рішення для зниження витрат на обслуговування обліково-інформаційної системи – оренда послуг через наданий доступ. Для українських підприємств – це ефективне рішення, оскільки розробляти власні сервіси можуть дозволити собі лише великі підприємства. Те ж стосується придбання готового автоматизованого варіанту. Сучасний розвиток технологій мотивує використання технічних новацій і для бізнесу, що є поміркованим рішенням, яке узгоджує якість і ціну.

Застосування інноваційних досягнень IT-сфери в обліковій системі ділового партнерства підприємств дає змогу опрацювати великі масиви інформації про ринок у найкоротші терміни, а використання когнітивних технологій не лише пришвидшує обробку та аналіз даних, але й забезпечує виконання загальносвітових та європейських тенденцій до транспарентності, контролю, обліку і звітності. Таким технологічним вимогам прозорості, якості та високого ступеню захисту інформації відповідає технологія блокчейн (Blockchain) – система, заснована на розподілених книгах обліку, – база даних активів чи трансакцій, якими можна ділитися у численних вузлах мережі, надаючи кожному учаснику власну копію. Причому усі зміни відображаються в усіх копіях майже одночасно. Кожна трансакція записується у вигляді “блоку” даних, а кожен новий блок має зашифровану копію включеного в нього попереднього блоку. Далі блоки сполучаються за допомогою криптографічних підписів для створення “ланцюжка” дій або трансакцій із часовою міткою, розподілених і захищених від підробки. Як

наслідок, блокчейн створює непідробну облікову книгу інформації, в якій майже неможливо сфальсифікувати чи знищити записи, щоби приховати певну діяльність [230]. Можливості застосування блокчейну можуть бути обмежені технологічною недосконалістю, на що вказують деякі фахівці [27; 555], проте впровадження його, або більш досконалого його аналогу дасть поштовх та практичне підґрунтя для розбудови нових механізмів взаємодії функцій і методів обліку операцій у діловому партнерстві.

Для облікової системи ділового партнерства підприємств перспективним є використання “Блокчейн 2.0 контракти” (Smart контракти) – класи економічних, ринкових і фінансових додатків, в основі яких лежить блокчейн, працюють з різними типами фінансових інструментів – акціями, облігаціями, ф’ючерсами тощо. Головною особливістю блокчейну є використання алгоритмів математичного обчислення, а також усунення “людини” і людського фактору під час ухвалення рішення системою [518]. База даних блокчейн має мережу користувачів, кожен із яких зберігає власну копію даних, що породжує спеціальний термін для технології блокчейн: технологія розподіленого реєстру (DLT). Основними елементами мережі DLT є: цифрова головна книга, механізм консенсусу, який використовується для підтвердження трансакцій, мережа операторів вузлів для налаштування роботи мережі. Загалом термінологія DLT і блокчейн використовуються як взаємозамінні в позиційних документах і популярних засобах масової інформації.

Проблема авторизації вирішується за рахунок використання криптографії з відкритим ключем. Кожному користувачеві системи видається пара з секретного і відкритого ключа; відкритий ключ може бути опублікований для визначення цифрової особистості користувача, а секретний ключ неможливо вивести з відкритого [563].

SMART контракти – автоматизовані за допомогою технології блокчейн протоколи для електронного документообігу. Така технологія має перші спроби застосування в Європі та в країнах світу. SMART контракти можуть застосовуватися в банківській, страховій та комерційних сферах. Існує багато

варіантів застосування такої технології, для прикладу розміщення приватних акцій невеликих та середніх підприємств у сфері грошового обігу або продажу на IPO, синдиковані позики, торгівля та розрахунок великих заставних кредитів, таких як синдиковані позики між групою банків, документація з постачання, фактурування та платежі, іпотечне кредитування та багато іншого.

### **3.2. Облік спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств**

Ділове партнерство підприємств охоплює різні сфери господарської діяльності. Серед найпоширеніших – спільна діяльність, що дає змогу посилити конкурентні переваги підприємств. Відповідно до умов договору про спільну діяльність, ділові партнери, об'єднуючи зусилля для досягнення спільної мети, залишаються юридично самостійними суб'єктами, що дає змогу здійснювати одночасно власну і спільну господарську діяльність. Процедура ведення спільної діяльності не ускладнюється розробленням статутних документів, державною реєстрацією нового суб'єкта господарювання, додатковим ліцензуванням діяльності – якщо один із учасників договору має ліцензії для здійснення певних видів господарської діяльності. Проте ведення обліку й оподаткування такої діяльності супроводжуються певними проблемами, зумовленими нечіткістю висвітлення, неврегульованістю та недостатньою регламентацією чинним законодавством деяких визначальних аспектів спільної діяльності в Україні.

Аналіз досліджень у яких висвітлюються питання обліку спільної діяльності свідчить, що дедалі більше науковців цікавляться його організацією, веденням, відображенням показників у звітності, податковими наслідками здійснених операцій. Н. Батищева [19], Н. Дутова, Н. Новікова [105], Н. Привалова [301] вивчають проблеми законодавчого регулювання, організації й оподаткування спільної діяльності в Україні, Ю. Вільховий [49] досліджує спільну діяльність у правовому й податковому аспектах. І. Мельник описує порядок формування звітності про спільну діяльність [228]. Методологічні аспекти обліку операцій за



договором спільної діяльності розкриває А. С. Крутова [537]. Етапи здійснення обліку спільної діяльності запропонували М. Р. Лучко, М. М. Шестерняк [215]. Лаконічними є пояснення М. О Чмерука щодо регламентації обліку спільної діяльності [482]. В. Верхогляд розкриває порядок обліку і формування звітності від спільної діяльності у торгівлі [44]. Л. А. Куришко та В. В. Нонік акцентують на тому, що П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” не розкриває усі облікові аспекти щодо здійснення спільної діяльності [187, с. 69]. Основні ознаки класифікації спільної діяльності, їх вплив на облік спільної діяльності й особливості такого обліку сформульовані З. В. Задорожним, В. К. Орловою, С. М. Кафкою [122].

Зважаючи на правове регулювання спільної діяльності, її варто розуміти як особливий різновид господарської діяльності. Якщо ділові партнери, задля досягнення певних взаємовигідних результатів у сфері господарської діяльності, об’єднують майно та діяльність, координують зусилля, тоді між ними виникають взаємовідносини з передачі майнових і немайнових внесків для спільних потреб, із узгодження та здійснення спільної діяльності та розподілу її результатів. Для правильної організації, ведення обліку й оподаткування спільної діяльності важливо врахувати всі її суттєві аспекти. Насамперед варто розглянути спільну діяльність у контексті законодавства про угоди та зобов’язання.

Загальні положення про спільну діяльність визначені ст. 1130 гл. 77 ЦКУ. У ньому зазначено, що спільна діяльність може здійснюватися через об’єднання “вкладів учасників (просте товариство) або без об’єднання вкладів учасників” [478]. Договір про спільну діяльність укладається у письмовій формі, а умови договору визначають ділові партнери за домовленістю. Відповідно до договору простого товариства, ділові партнери зобов’язані об’єднати свої вклади та спільно діяти для одержання прибутку або досягнення іншої мети. Під вкладом учасника розуміють те, що він вносить у спільну діяльність, зокрема грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділову репутацію та ділові зв’язки (ч. 1 ст. 1133 ЦКУ). “Користування спільним майном учасників здійснюється за їх спільною згодою, а вклади учасників вважаються рівними за вартістю” [478].

З урахуванням припису ч. 1 ст. 1134 та змісту ч. 2 ст. 1141 ЦКУ, внески, продукція та доходи можуть розглядатися як спільна часткова власність, спільна сумісна власність або як власність окремих учасників – сторін договору простого товариства відповідно до умов такого договору [478]. Спільною частковою власністю є власність двох чи більше осіб, якщо частки кожної з таких осіб у праві власності будуть визначені (ст. 356 ЦКУ). Спільна власність осіб, частки яких у праві власності не визначені, вважається спільною сумісною власністю (ст. 368 ЦКУ). Попри зазначене, у ч. 2 ст. 1141 ЦКУ акцентується увага на тому, що за договором простого товариства майно може передаватися як у спільне володіння, так і у спільне користування сторін такого договору [478].

Зважаючи на ч. 1 ст. 133 ГКУ [73], господарська діяльність може здійснюватися на основі права володіння, права користування та інших речових прав, передбачених ЦКУ, чим аргументується право користування у спільній діяльності власністю ділових партнерів – сторін договору.

Визначення вкладів відбувається згідно законодавства, якщо таке визначення не здійснено за договором простого товариства. Тому коли сторони договору простого товариства не здійснили грошової оцінки своїх вкладів і не визначили у договорі частки сторін договору, згідно з вимогами ч. 2 ст. 1133 ЦКУ, тоді такі вклади вважаються рівними за вартістю. Оцінювання вкладів є важливим для цілей оподаткування і зумовлюється тим, що:

а) згідно зі ст. 188 ПКУ, база оподаткування ПДВ, під час здійснення внесків та їх повернення учасникам спільної діяльності, має визначатися за їх договірною вартістю, проте не нижчою за звичайні ціни [292], тобто внесок ділового партнера має бути ідентифікований за його вартістю;

б) повернення діловому партнеру майна (коштів) у сумі, що перевищує вартість його внеску, і виплата належного йому розподіленого прибутку підлягають оподаткуванню податком із прибутку.

Користування спільним майном діловими партнерами здійснюється за їх спільною згодою. Згідно зі ст. 1139 ЦКУ прибуток, одержаний учасниками договору простого товариства в результаті їх спільної діяльності, розподіляється

пропорційно до вартості вкладів учасників у спільне майно [478].

Відповідно до ст. 1135 ЦКУ під час ведення спільних справ кожний учасник має право діяти від імені всіх учасників, якщо договором простого товариства не встановлено, що ведення справ здійснюється окремими учасниками або спільно всіма учасниками договору простого товариства. У відносинах із третіми особами повноваження учасника вчиняти правочини від імені всіх учасників посвідчується довіреністю, виданою йому іншими учасниками, або договором простого товариства.

Окремо доцільно звернути увагу на такий аспект як відповідальність учасників за спільними зобов'язаннями. Згідно ч. 2 ст. 1138 ЦКУ, якщо договір простого товариства пов'язаний зі здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями, незалежно від підстав їх виникнення. Коли договір простого товариства не пов'язаний зі здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, тоді кожен учасник відповідає за спільними договірними зобов'язаннями усім своїм майном, пропорційно до вартості його вкладу у спільне майно.

Зважаючи на дослідження А. С. Крутової [537], можна виокремити переваги від ведення спільної діяльності: витрати на початковому етапі є мінімальними, ділові партнери не можуть об'єднувати депозити, організація діяльності не є складною, ділові партнери самостійно встановлюють правила спільної діяльності, згідно законодавства. Недоліками є певна обмеженість у розширенні чи розвитку такої діяльності через неможливість відкриття філій та інших підрозділів.

Згідно п.п. 14.1.139 ПКУ, для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності. Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку [292]. Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів, отже, ПКУ встановлено особливі вимоги до оподаткування

спільної діяльності.

З урахуванням пп. 196.1.7 та п. 198.1 ПКУ, якщо активи учасників спільної діяльності передаються на баланс уповноваженого учасника – платника ПДВ, то така передача активів вважається постачанням товарів (послуг) щодо ПДВ [292]. Як для оподаткування прибутку, так і для цілей ПДВ господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівняні до відносин на основі окремих договорів, а зважаючи на положення ЦКУ, активи, внесені за договором простого товариства у спільну діяльність, є спільною частковою власністю учасників договору.

Отже, основними положеннями ПКУ [292], що регламентують оподаткування за договорами про спільну діяльність є:

1) стосовно ПДВ: постачанням товарів визнається передача (внесення) товарів (зокрема необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення (пп. 14.1.191 ПКУ); постачанням послуг є передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності (пп. 14.1.185 ПКУ).

2) стосовно оподаткування податком на прибуток, об'єктами такого оподаткування є: кошти або майно, яке повертається учаснику договору за вартістю, вищою від вартості його вкладу; виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, що оподатковується за чинною ставкою особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до, або під час такої виплати (пп. 153.14.3 ПКУ).

Якщо за звітний період витрати спільної діяльності перевищують доходи такої діяльності, тоді такі збитки можуть переноситися на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності (пп. 153.14.4 ПКУ). У разі, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору (п. 87.12 ПКУ).

І ще важливо зауважити, що платником ПДВ в обов'язковому порядку має бути зареєстрована особа – договір про спільну діяльність без утворення юридичної особи, у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів чи послуг, що підлягають оподаткуванню, згідно з розділом V ПКУ, зокрема з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована чи сплачена за таким договором протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування ПДВ) [321].

У МСФЗ 11 “Спільна діяльність” тлумачиться як діяльність, що спільно контролюється партнерами. Такий спільний контроль погоджується угодою, яка передбачає розподіл контролю за діяльністю, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін між діловими партнерами [244]. МСФЗ 11 “Спільна діяльність” регламентує ведення двох видів такої діяльності: спільні операції та спільні підприємства.

Згідно ч. 2 ст. 1134 ЦКУ ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників. Тобто виходячи з цієї норми, учасники в договорі можуть, але не зобов'язані, делегувати одній зі сторін спільної діяльності повноваження вести облік спільної діяльності. Деякі категоричніші положення містяться у П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” і ПКУ. Зокрема п. 19 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” передбачено, що бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи веде оператор спільної діяльності, окремо від результатів власної господарської діяльності та складає окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності [295].

Під оператором спільної діяльності у п. 3 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” розуміється учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема бухгалтерський облік. Згідно МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, спільний оператор обліковує активи, зобов'язання, доходи та витрати, пов'язані з його часткою участі у спільній операції, відповідно до МСФЗ, що застосовуються до конкретних активів, зобов'язань, доходів та витрат [244].

Згідно п.п. 14.1.139 ПКУ “облік результатів спільної діяльності ведеться

платником податку – учасником, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку” [292]. Тому ділові партнери повинні домовитися про те, хто буде вести облік спільної діяльності та відобразити результат консенсусу в договорі.

Як зазначалося, у п. 19 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” передбачили, що оператор спільної діяльності “складає окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності” [295]. У п. 24. цього стандарту міститься перелік інформації, яка наводиться у примітках до фінансової звітності. Відповідно до п.п. 26.7 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, оператор спільної діяльності розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [295]. М. О. Чмеруком уточнюється, що оператор спільної діяльності складає окремий баланс, звіт про фінансові результати, а також форми, потрібні учасникам спільної діяльності без створення юридичної особи для складання власної фінансової звітності, з урахуванням результатів спільної діяльності, своєї частки в активах і зобов’язаннях [482].

М. Р. Лучко та М. М. Шестерняк влучно констатують, що “більшість праць зосереджено не на методиці здійснення обліку спільної діяльності, а на констатації положень національних і міжнародних стандартів, ЦКУ та Плану рахунків бухгалтерського обліку без запровадження власних, науково обґрунтованих висновків щодо доцільності використання тих чи інших рахунків в контексті провадження спільної діяльності” [215]. Науковці запропонували свій підхід до здійснення обліку спільної діяльності, зокрема за етапами обліку таких операцій: внесків до спільної діяльності; фінансово – господарських операцій стосовно здійснення спільної діяльності; фінансових результатів від спільної діяльності; операцій із припинення спільної діяльності [215].

Ведення вітчизняного обліку спільної діяльності здійснюється відповідно до ПСБО 12 “Фінансові інвестиції” та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи,

затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873 (Методичних рекомендацій № 1873) [235].

Згідно п.п. 2.2. Методичних рекомендацій №1873 “активи, отримані від учасників як вклад у спільну діяльність, відображаються оператором спільної діяльності за дебетом відповідних рахунків з обліку активів та кредитом субрахунку 551 “Довгострокові вклади до спільної діяльності” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 “Вклади до спільної діяльності” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менший, ніж один рік)” [235]. Згідно п.п. 2.3. Методичних рекомендацій №1873 “передача учасником активів як вкладу у спільну діяльність, відповідно до законодавства, відображають за кредитом рахунків з обліку відповідних активів та дебетом субрахунку 1831 “Довгостроковий вклад у спільну діяльність” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше, ніж один рік або безстроково) або субрахунку 3771 “Вклад у спільну діяльність” (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше, ніж один рік)” [235].

Простежується певна некоректність у назвах, запропонованих до використання субрахунків для обліку спільної діяльності. За назвами активні субрахунки: 1831 “Довгостроковий вклад у спільну діяльність”, 3771 “Вклад у спільну діяльність” відрізняються від пасивних субрахунків: 551 “Довгострокові вклади до спільної діяльності”, 6851 “Вклади до спільної діяльності” як співвідношення “однини і множини”.

Попри зазначене, варто звернути увагу на трактування дефініцій “внесок” і “вклад”. А. Г. Загородній та Г. Л. Вознюк їх трактують так: “внесок – гроші чи інші цінності, добровільно передані (внесені) юридичною або фізичною особою до благодійних, екологічних фондів, фондів громадських чи міжнародних організацій, а також на певні конкретні потреби” [120, с. 112]; “вклад – 1) кошти (готівкою чи в безготівковій формі, в національній або чужоземній валюті) передані власником або третьою особою за дорученням і за рахунок власника до

банку для зберігання на певних умовах; 2) інвестиція; переведення грошей у менш ліквідну форму для отримання прибутку чи гарантії” [120, с. 111].

Б. Рогоза стверджує, що “вклад і внесок збігаються у значенні – щось цінне, внесене в громадську справу, в науку, літературу і таке інше, але іноді вони розрізняються за вживаністю й сполучуваністю. Вклад вносять, а внесок роблять. Так і писати треба. Тільки вклад: грошова сума, що її взяв на зберігання ощадний банк. А внесок: кошти, які хтось сплачує організації, установі тощо. Членські внески” [341].

Зважаючи на таке тлумачення, “вклад” здебільшого асоціюється із грошовими коштами у банку, або з інвестиціями. У ПСБО 12 “Фінансові інвестиції” акцентується на тому, що “активи, задіяні в спільну діяльність без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності” [295]. “Внески” переважно розуміються як гроші чи цінності, добровільно передані особою на певні конкретні потреби. Тому доречно замість слова “вклад” у назвах субрахунків для обліку спільної діяльності використовувати слово “внесок”.

Субрахунок 183 “Інша дебіторська заборгованість” призначено для обліку іншої дебіторської заборгованості осіб, яка не виникає у період нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу [134], тому назву субрахунку 1831 “Довгостроковий вклад у спільну діяльність” доцільно відкоригувати на “Довгострокова дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”.

За рахунком 37 “Розрахунки з різними дебіторами” ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими та за іншими операціями [134]. Тому назву субрахунку другого порядку 3771 “Вклад у спільну діяльність” субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” варто змінити на “Поточна дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”.

Рахунок 55 “Інші довгострокові зобов’язання” призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями,



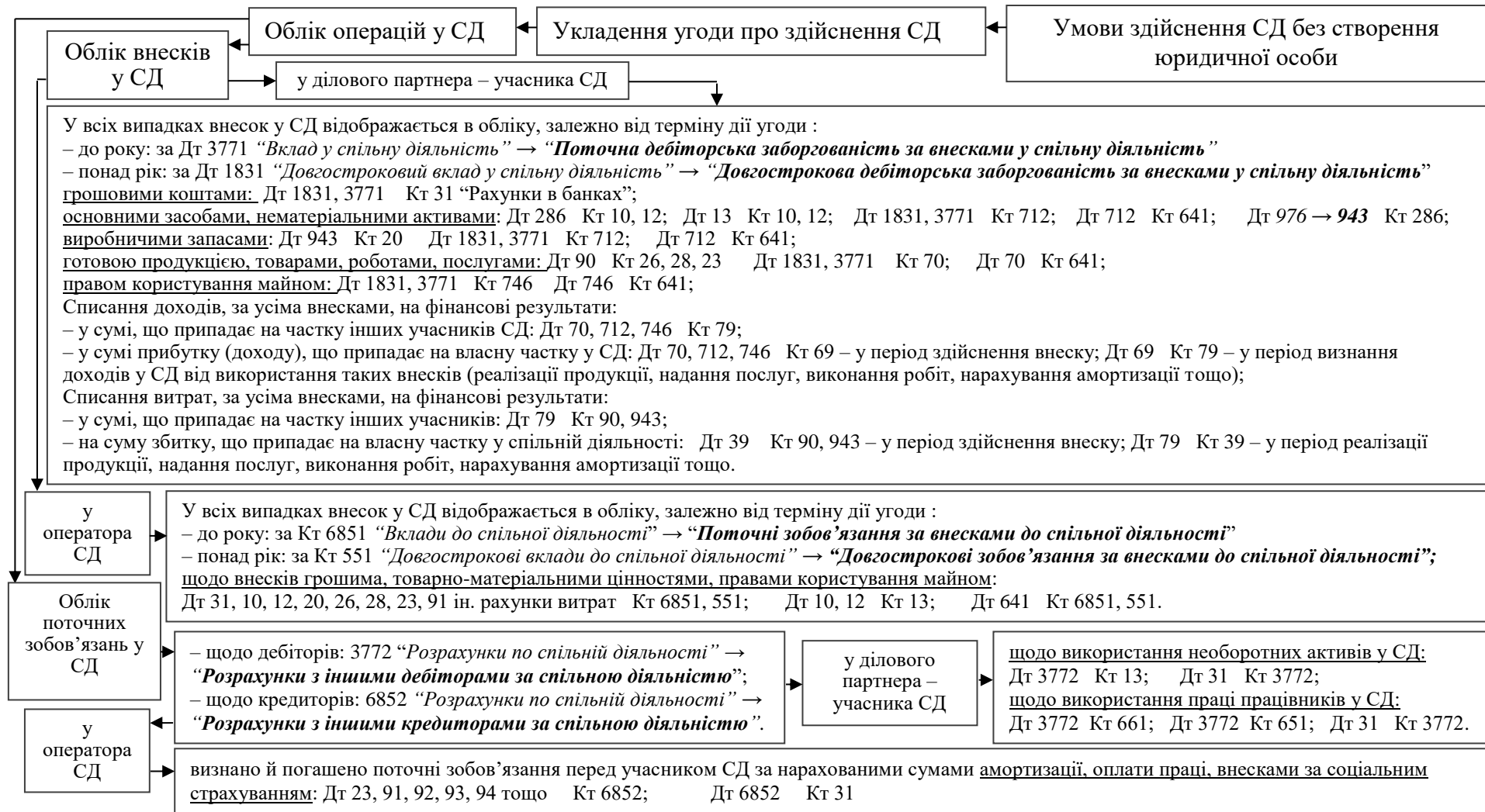
заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням [134]. Тому назву субрахунку 551 “Довгострокові вклади до спільної діяльності” [235] доречно змінити на “Довгострокові зобов'язання за внесками до спільної діяльності”.

Клас 6 “Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань...” називається “Поточні зобов'язання”, відповідно до назви субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” [134], назву субрахунку 6851 “Вклади до спільної діяльності” доцільно змінити на “Поточні зобов'язання за внесками до спільної діяльності”.

Згідно п.п. 2.6 Методичних рекомендацій №1873, у процесі реалізації договору про спільну діяльність, для обліку поточних операцій учасники використовують субрахунки 3772 “Розрахунки за спільною діяльністю”, 6852 “Розрахунки за спільною діяльністю” [235]. Два різних субрахунки мають однакову назву. Тому варто субрахунок 3772 назвати “Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю”, а рахунок 6852 “Розрахунки з іншими кредиторами за спільною діяльністю”.

Бухгалтерські записи у додатку 1 до Методичних рекомендацій №1873 характеризують приклад обліку господарських операцій зі спільної діяльності ділових партнерів [235]. Під час відображення операцій у ділового партнера за спільною діяльністю, господарські операції щодо віднесення до витрат вартості переданих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів репрезентується бухгалтерським записом: Дебет рах. 976 “Списання необоротних активів” Кредит рах. 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”, що суперечить Інструкції про використання плану рахунків [134], Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку основних засобів [234], Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [233]. Така операція має відобразитися в обліку: Дебет рахунка 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” Кредит рахунка 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” [399].

Простежити відображення в обліку внесків та поточних зобов'язань ділових партнерів у спільній діяльності без створення юридичної особи можна на рис. 3.4.



Примітки: СД – спільна діяльність; знак “→” означає “доцільно змінити на”; *курсивом* – те, що пропонується замінити; *виділенням курсивом* – те, на що пропонується замінити. Облік витрат на схемі – лише з використанням класу плану рахунків 9 “Витрати діяльності”.

Рис. 3.4. Схематичне відображення в обліку внесків і поточних зобов'язань у спільній діяльності без створення юридичної особи

Джерело: сформовано автором

Облік операцій подано окремо в учасника й окремо в оператора. Якщо оператора не обрано, то кожен із ділових партнерів – учасників повинен самостійно вести облік результатів спільної діяльності за своєю часткою. Оператор веде окремо облік спільної діяльності та власної, тобто спільні операції обліковуються в окремих регістрах бухгалтерського обліку, на підставі чого складають баланс та інші форми фінансової звітності (п. 19 ПСБО 12) [295]. Далі згадана звітність надається кожному діловому партнеру за спільною діяльністю для відображення її наслідків за окремими аналітичними рахунками та субрахунками в обліку учасників, відповідно до їх часток у спільній діяльності. Фінансова звітність за спільною діяльністю є внутрішнім документом.

Під час формування інформаційного забезпечення обліку ділового партнерства на ринку молока і молокопродуктів Львівщини (п.п. 2.4 дисертації) з'ясовано, що існує великий попит на молоко вищого ґатунку, якого критично не вистачає для молокопереробних підприємств. Його питома вага становить лише 25,3 % від загального обсягу молока, яке поступило на молокопереробні підприємства Львівської області. ПрАТ “Львівський холодокомбінат” має недовантажені потужності, потребу у якісній сировині та значний потенціал для розвитку. Спільна діяльність може стати успішним проектом для такого розвитку. Як ми вже згадували, починаючи від 2014 р. на території Львівської області реалізовується проект “Розвиток молочного бізнесу в Україні” [329], метою якого є створення кооперативів для ефективної системи молочного виробництва.

Термін проведення проекту 2014–2021 рр. Фінансовими партнерами є Уряд Канади (міністерство закордонних справ), “Данон Екосистем Фонд” (Франція), компанія “Данон–Україна”, міжнародний благодійний фонд “Добробут громад”, Дніпропетровська обласна державна адміністрація, Львівська обласна державна адміністрація. Загальний бюджет програми становить 27 700 тис. канадських дол.

Одним із етапів реалізації програми на території Львівської області є будівництво кооперативного молокопереробного заводу у смт. Красне Буського району на місці колишнього маслозаводу. За інформацією прес-служби Львівської обласної адміністрації [256], 24 травня 2018 р. відбулося підписання

Меморандуму про взаєморозуміння щодо сприяння створенню кооперативної молокопереробки між Львівською обласною адміністрацією та Посольством Канади в Україні. Завершення будівництва та відкриття заводу заплановано на червень 2019 р. Саме тоді має бути перероблена перша партія молока і її реалізація під торговою маркою “Білобока” [421, с. 182].

Більшу частину фінансування будівництва виконує Уряд Канади (1 млн дол.), також 300 тис. дол. скеровують виробники молока, які будуть постачати на завод молочну сировину від 100 л на день (їх інвестиції становлять 50 тис. грн від кожного виробника) до 1500 л на день (інвестиції 750 тис. грн від кожного постачальника) [421, с. 182]. Це є вдала можливість для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” ввійти у спільну діяльність без створення юридичної особи, аби забезпечити у майбутньому безперебійне постачання молока вищого ґатунку й розвивати власні потужності.

Зважаючи на показники фінансової звітності підприємства, можна рекомендувати ввести у спільну діяльність (будівництво й налагодження виробництва) сумарно 5 385 тис. грн. Тоді частка ПрАТ “Львівський холодокомбінат” становитиме 15 %. Дохід від реалізації у звітному році отримано на суму 663 696 тис. грн. Тому вивести з обороту такі кошти підприємство має можливість. Внесок 5 385 тис. грн складається із переданого обладнання – погоджена вартість 1980 тис. грн (первісна вартість якого 2 236 тис. грн, нарахований знос – 186 тис. грн); арматури на суму 1 350 тис. грн (балансова вартість 1 000 тис. грн), решту – грошима. Термін дії договору про спільну діяльність 5 років (табл. 3.4).

Відображення в обліку спільної діяльності операцій із виробництва продукції, отримання прибутку, а також його розподіл відображається у загальному порядку, згідно чинного законодавства [235]. Нарахування частини прибутку, яка належить кожному учаснику у спільній діяльності, здійснюється через рах. 6721 “Розрахунки за виплатами по спільній діяльності”.

**Відображення операцій в обліку щодо внесків у спільну діяльність  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат”**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків обліку		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
<b>Відображення операцій в обліку ПрАТ “Львівський холодокомбінат”</b>				
1	Віднесено до групи вибуття обладнання, яке передається спільну діяльність: – на суму нарахованого зносу – на залишкову вартість (2 236 – 186)	131 286	104 104	186 2 050
2	Передано обладнання у спільну діяльність як внесок	1831	712	1 980
3	Податкове зобов'язання з ПДВ щодо вартості переданого обладнання	712	641	330
4	Віднесено дохід на фінансові результати	712	79	1 650
5	Віднесено залишкову вартість основних засобів на собівартість реалізації	943	286	2 050
6	Відображено собівартість реалізації у сумі, що припадає на частку інших учасників, у складі фінансових результатів звітнього періоду (2 050 – 400 x 0,15)	79	943	1 990
7	Віднесено до витрат майбутніх періодів собівартість реалізації у сумі, що припадає на частку ПрАТ “Львівський холодокомбінат”	39	943	60
У перший місяць, коли у спільній діяльності нараховано (2 %) : $60 \times 0,02 = 1,2$				
8	Відображено у складі фінансових результатів звітнього періоду частину витрат майбутніх періодів у сумі, пропорційній до нарахованої амортизації	79	39	1,2
9	Передано арматуру як внесок у спільну діяльність	1831	712	1 350
10	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на вартість переданої арматури	712	641	225
11	Віднесено собівартість арматури до собівартості реалізації	943	20	1 000
12	Віднесено собівартість реалізації до фінансових результатів	791	943	1 000
13	Віднесено дохід у сумі, що припадає на частку інших учасників, до фінансових результатів (1125 – 125 x 0,15)	712	791	1 106,25
14	Включено до доходів майбутніх періодів дохід, що припадає на частку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у спільній діяльності	712	69	18,75
У звітному періоді, після запуску виробництва і продажу молокопродуктів				
15	Віднесено дохід, що припадає на власну частку, на фінансові результати	69	791	18,75
16	Внесок у спільну діяльність грошовими коштами	1831	311	2 055
<b>Відображення операцій в обліку оператора спільної діяльності</b>				
17	Відображено отримання обладнання як внеску у спільну діяльність	10	551	1 650
18	Податковий кредит з ПДВ щодо вартості отриманого обладнання	641	551	330
19	Відображено отримання арматури як внеску у спільну діяльність	201	551	1 125
20	Податковий кредит з ПДВ щодо вартості отриманої арматури	641	551	225
21	Відображено отримання грошових коштів як внеску у спільну діяльність	311	551	2 055

*Джерело: сформовано автором*

У фінансовому обліку учасників на дату розподілення прибутку відображається дохід на частку прибутку, що належить учаснику через бухгалтерський запис Дебет рах. 1832 “Приріст вартості чистих активів спільної діяльності” (якщо термін угоди понад рік), 3772 “Розрахунки по спільній діяльності” (запропоновано “Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю” – якщо термін угоди до року) Кредит рах. 722 “Дохід від спільної діяльності”.

Різностороннє дослідження нормативно–правової регламентації ведення обліку спільної діяльності у діловому партнерстві підприємств дає змогу стверджувати про наявність питань, що потребують вирішення. Врахування наданих пропозицій Міністерством фінансів України сприятиме удосконаленню методики обліку та підвищенню достовірності показників фінансової звітності ділових партнерів за спільною діяльністю без створення юридичної особи.

### **3.3. Звітність, як джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств**

Діагностику проблемних аспектів та з’ясування переваг облікової інформації для вибору ділового партнера на ринку, відображеної у звітності, належній до оприлюднення, доцільно здійснювати за такими етапами:

- 1) дослідження інформативності звітності підприємств, як ділових партнерів на ринку;
- 2) виокремлення характерних критеріїв достовірності показників фінансової звітності;
- 3) з’ясування того, який вид звітності є найбільш доречним джерелом інформації у обліковій системі ділового партнерства підприємств.

Активізація розвитку різних видів власності та організаційних форм бізнесу в Україні стимулює адаптацію системи бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наслідком чого відбувається його гармонізація з міжнародною практикою обліку. Вітчизняні особливості облікової системи поступово

інтегруються у міжнародному та європейському контекстах. Розширення кола ділових партнерів підприємств спонукає підвищення якості інформаційних потоків як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Джерелом такої інформації є звітність підприємства, яка формується в системі обліку. Попри те, що звітність поділяється на внутрішню і зовнішню, саме у системі фінансового обліку відбувається формування зовнішніх форм звітності, що є основою для аналізу та оцінювання даних стосовно власного економічного потенціалу підприємства як ділового партнера на ринку, так і щодо вибору з-поміж контрагентів потенційних ділових партнерів.

Підприємство, яке прагне відкритості та прозорості у діловому партнерстві, зобов'язане керувати своїми інформаційними потоками для того, щоби інформація, яка надається користувачам, була релевантною. Будь-яка невідповідність впливає на загальну довіру до звітів ділового партнера. Забезпечення й аналіз прозорості інформативності звітності сприяє результативному пошуку перспективного ділового партнера на ринку, ефективному варіанту цінової політики тощо. Відомо, що за характером фінансових інтересів користувачів звітної інформації поділяють на дві групи: зовнішні, які перебувають за межами підприємства та потребують інформації для ухвалення рішень стосовно ділового партнерства з підприємством; внутрішні – працівники, керівники і власники підприємства.

Зовнішні користувачі інформації можуть мати прямий і непрямий інтерес. Відповідальність за підготовку й надання звітної інформації стороннім користувачам покладається на керівництво підприємства. Зовнішніми користувачами, які мають прямий інтерес, є наявні та потенційні інвестори, банки, постачальники, покупці, клієнти, ін. За даними звітів вони оцінюють фінансові, соціальні, екологічні перспективи розвитку підприємства.

До зовнішніх користувачів, які мають непрямий інтерес, належать фіскальні й адміністративні органи, інші (громадські організації, фондіві і товарні біржі, наукові установи, консультанти). Решту стороннім користувачам інформація потрібна, зазвичай, для оцінки фінансового стану підприємства, його ділової

репутації. Таку інформацію одержують безпосередньо на підприємстві, за публікаціями у мережі Інтернет, інформаційних агентствах тощо.

Внутрішні користувачі інформації використовують облікову інформацію для планування, контролю й оцінки ділової взаємодії, зокрема власники, засновники, учасники, адміністрація в особі наглядової ради, ради директорів, менеджерів, керівників та спеціалістів підрозділів. У внутрішньому використанні дані фінансової звітності, разом із даними поточного обліку, дають змогу оцінити економічний потенціал підприємства, як партнера на ринку й сформуванню інтегрованої звітності яка, на відміну від фінансової, не має стандартної форми надання, зорієнтована на перспективи розвитку.

Під час складання фінансової звітності керуються вимогами відповідного стандарту бухгалтерського обліку щодо представлення інформації про об'єкт обліку в звітності, а згодом виокремлюють коди рахунків, за якими підприємство відображає такий об'єкт. Дослідження інформативності як фінансової, так і іншої звітності потребує нових теоретичних обґрунтувань і результативного їх втілення в практику. Адже важливим є не лише достовірність даних звітності, а й те, щоб користувачі такої інформації змогли під час аналізу показників, отримати якісні прогнозні дані.

Проблематика інформативності звітності для ухвалення та реалізації управлінських рішень відображена у працях таких вітчизняних вчених, як: О. Буряка [37], О. Герасименко [62], С. Голова [68], Т. Єфименко [119]; А. Крутової [176], В. Костюченко [68], Н. Лоханової [206], М. Лучка [212], О. Нестеренко [176], інших. Тривалий час пріоритет у дослідженнях надавався, передусім, висвітленню теоретичних та методологічних аспектів окремих напрямів аналізу фінансової звітності. Системний підхід до відображення та розкриття інформації у звітності підприємства, як ділового партнера на ринку, потребує більш глибокого вивчення та практичного впровадження. На рис. 3.5 зображено основні види звітності, у яких міститься найбільш повна інформація про ділове партнерство підприємств, а також про фінансовий стан підприємства, як партнера на ринку.





Рис. 3.5. Види звітності, у яких міститься інформація про ділове партнерство підприємств

Джерело: сформовано автором

Переоцінити значення повної та достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства під час вирішення поточних та перспективних господарських проблем – неможливо. Для ухвалення правильних управлінських рішень повинні використовуватися дані, які відповідають певним правилам, вимогам і нормам, є зрозумілими та прийнятними для користувачів. Зокрема, щоби порівняти фінансові результати, досягнуті у попередньому та поточному звітних періодах, треба використовувати лише порівняльні показники, тобто такі, які визначені за єдиною методикою, з використанням однакових баз розрахунку, критеріїв та правил.

Зазвичай для ухвалення рішень менеджери не обмежуються суто внутрішньою фінансовою інформацією, а порівнюють її з відповідними показниками підприємств – конкурентів чи ділових партнерів, які функціонують за аналогічним видом діяльності. Тому закономірною є уніфікація вимог до фінансової інформації у межах виду діяльності, регіону, всієї економічної системи країни.

Показники фінансової звітності використовується національними і міжнародними судово-арбітражними органами під час вирішення фінансових претензій між вітчизняними та зарубіжними діловими партнерами. Такі джерела інформації потрібні для проведення міжнародного аудиту, судово-бухгалтерських, економічно-фінансових експертиз тощо. Попри зазначене, представлення такої інформації на ринку цінних паперів потрібне для того, щоби його учасники – ділові партнери були інформовані про дії один одного, для ухвалення рішень, спираючись на оцінку реальних фактів [375].

Нагадаємо, що згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою), а інформація у ній не має містити помилок та спотворень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності [295]. Аналогічні вимоги стосуються й фінансової звітності суб’єктів малого підприємництва згідно П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” [295].

Пошук ділових партнерів на ринку та визначення серед потенційних перспективних, передбачає оцінку надійності контрагента, зокрема й на основі наданої ним фінансової звітності. Проте існує значний ризик того, що навіть фінансова звітність, складена згідно з міжнародними стандартами, міститиме спотворені дані. Фінансова звітність компаній, здебільшого, підлягає аудиту, проте аудиторська перевірка не може гарантувати відсутність фальсифікації звітних даних.

Розкриття підходів до оцінки достовірності показників фінансової звітності простежуємо у працях багатьох науковців [386], зокрема пріоритетним є висвітлення теоретичних і методичних аспектів аналізу показників фінансової

звітності. Ділове партнерство зі зарубіжними партнерами передбачає наявність вмінь стосовно оцінювання економічного стану підприємств за показниками фінансової звітності згідно МСБО та МСФЗ. Саме фінансова звітність є тим інформаційним продуктом, який пов'язує обліковий процес підприємства з користувачами, які ухвалюють рішення.

Перш ніж пропонувати підвищити достовірність показників фінансової звітності, варто з'ясувати її критерії та шляхи досягнення. Важливо чітко й однозначно використовувати наукову термінологію, щоби через розширення семантичного простору поняття не допустити багатозначності у його трактуванні.

Слово “достовірний” переважно тлумачиться як такий, що не викликає сумніву, надійний [386]. У філософському словнику достовірність ототожнюється з вірогідністю, тобто властивістю знання, “істинність якого твердо встановлена суб'єктом. Вірогідність означає відповідність знання об'єктові і усвідомлення цієї відповідності суб'єктом. На відміну від можливості, імовірності, вірогідність виражає найвищий ступінь впевненості в істинності того чи іншого знання... Вірогідним називають факт, наявність якого не викликає сумніву” [464, с. 118].

Тому достовірність варто розуміти як форму існування істини, обґрунтовану певним способом (експериментом чи логічним доведенням). Істина – інформація про об'єкт, отримана через його осягнення, або повідомлення про нього, для якої характерна достовірність. Істину варто сприймати як об'єктивну реальність у інформаційному та ціннісному аспектах. Саме цінність знання є виміром його істинності. Зважаючи на це, достовірність є формою існування істини, істина – інформацією про об'єкт, тому особливу увагу доречно звернути на поняття “інформація”.

Інформація – це дані, за допомогою яких усувають невизначеність, причому обсяг наявної в них інформації залежить від того, чи такі дані не можна було наперед передбачити. Відтак, інформацію доцільно розуміти як поняття, протилежне невизначеності й обернено пропорційне до ризику. Вчений-дослідник із проблем інформаційної економіки Ф. Махлуп для визначення достовірної інформації перевіряв у ній наявність чотирьох складових: процесу пізнання того,

про що надходить інформація; суб'єкта, який передає інформацію; суб'єкта, який сприймає інформацію; самостійну інформацію [223].

Грунтуючись на тому, що засобом доведення інформації про наявний стан справ на конкретному підприємстві до ділових партнерів є звітність, саме її можна розглядати як джерело усунення невизначеності щодо фінансово-господарської діяльності підприємства та його фінансових результатів. Як наслідок – до звітності доцільно застосовувати кількісні та якісні характеристики, які роблять інформацію достовірною і корисною для ухвалення управлінських рішень. Адже саме достовірність фінансової звітності впливає на якість ухвалених рішень і ефективність ділового партнерства на ринку.

У Концептуальних основах МСБО серед якісних характеристик фінансової звітності виокремлено її достовірність й акцентовано на тому, що для того “щоб бути корисною, інформація повинна бути достовірною. Інформація є достовірною, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості і користувачі можуть покласти на неї” [68].

Зважаючи на те, що у світі сформувалися дві, відмінні одна від одної, системи обліку [421], варто виокремити й два підходи до тлумачення достовірності фінансової звітності (табл. 3. 5):

1) відповідність нормативно затвердженим параметрам, що є характерним для більшості країн ЄС (Франція, Німеччина, Бельгія, Швейцарія, Іспанія, Португалія тощо, – всього близько 80 країн, у т. ч. Україна) – притаманне жорстке регулювання обліку з боку держави;

2) відповідність фактичному стану справ на підприємстві, що характеризується не лише дотриманням інструкцій, але й вільним професійним міркуванням бухгалтера під час складання звітності (принцип “true and faire view” – професійного судження) – характерне для країн англосаксонської групи (США, Великобританія, Австралія, Канада) – облік є саморегульованою системою, а його принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями бухгалтерів.

**Характерні особливості підходів до визначення достовірності показників  
фінансової звітності у світових системах обліку**

№	Ознака	Підходи до визначення показників достовірності фінансової звітності	
		нормативно-регульований підхід з боку держави	підхід, який ґрунтується на професійному міркуванні бухгалтерів у саморегульованій системі обліку
1	Сфера використання	В Україні та більшості країн ЄС	У країнах англосаксонської групи (США, Великобританія, Австралія, Канада)
2	Спосіб регулювання	Облік і форми фінансової звітності строго регламентуються державою	Облік регулюється професійними організаціями облікових працівників
3	Категорії користувачів	Здебільшого задоволення інформаційних потреб державних органів влади, банків, а також ділові партнери	Основні користувачі – наявні та потенційні ділові партнери на ринку, а також державні органи влади, фінансові установи
4	Об'єкт обліку	Основна увага присвячена реальній оцінці майна	Основна увага присвячена реальному відображенню фінансових результатів
5	Підтвердження достовірності	Відповідність нормативним актам	Відповідність фактичному стану справ на підприємстві

*Джерело: сформовано автором*

Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики, – це планомірний процес, який передбачає послідовні етапи, на кожному з яких має досягатися певний ступінь відповідності законодавства України правовій системі ЄС.

Якщо на підприємстві після дати балансу виявили помилки у фінансовій звітності або отримано іншу інформацію про події, що існували на дату складання звітності, тоді до фінансової звітності обов'язково треба внести виправлення. Підхід до виправлення помилок, згідно з П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [295], повинен бути один – коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Враховуючи, що між періодом, у якому була допущена помилка, і періодом, в якому виявлено помилку, може минути кілька років, сальдо нерозподіленого прибутку треба коригувати на початок кожного звітного року. Це підтверджується й п. 2 МСБО 10 “Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу”: події після дати балансу класифікуються як

події, що свідчать про умови, які [244]: існували на дату балансу (події, що коригуються після дати балансу); виникли після дати балансу (події, що не коригуються після дати балансу).

До подій, які підлягають коригуванню після дати балансу, можна віднести, помилки, спотворення, отримання інформації, що свідчить про зниження корисності активів тощо. Найпоширеніші випадки спотворення даних фінансової звітності:

1) перевищення суми дебіторської заборгованості через не нарахування резерву сумнівних боргів;

2) перевищення вартості запасів після первісного визнання їх активами, через нехтування процедурою обчислення найменшої з величин – первісної вартості, або чистої вартості реалізації запасів;

3) порушення принципу співвідношення доходів і витрат у випадках, коли доходи визнано, а витрати віднесено до складу витрат майбутніх періодів;

4) списання частини витрат безпосередньо на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, що призводить до завищення прибутку поточного періоду в “Звіті про фінансові результати”.

Перелік не вичерпний і містить найтипівіші способи спотворення звітності. Окрім цього, відповідно до ст. 10 ЗУ “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка. Тому, якщо підприємство не провело інвентаризацію, то дані його фінансової звітності не можуть вважатися абсолютно достовірними.

Достовірність інформації для ухвалення рішень про доцільність вступу у ділову взаємодію важлива не лише стосовно контрагента, з яким проектується партнерські відносини, але й щодо того, чи входить у якесь об’єднання такий контрагент. Ділове партнерство з групою підприємств, або з підприємством, яке входить у певну групу, важливо сприймати як взаємодію із єдиною економічною

одиницею. Відтак головним джерелом даних для здійснення ефективного прогнозу стосовно доцільності розвитку такої взаємодії як на початковому етапі партнерських відносин, так у подальшому їх розвитку, є консолідована фінансова звітність.

Регламентация порядку формування та подання консолідованої фінансової звітності в Україні здійснюється: НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [295], ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [305], НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність” [295], П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” [295], а також МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” [244], МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” [244], МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” [244], МСФЗ 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання” [244], МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” [244].

У вітчизняному законодавстві однозначно тлумачиться консолідована фінансова звітність, як фінансова звітність підприємства, що здійснює контроль і контрольованих ним підприємств, як єдиної економічної одиниці [305]. Відповідно у МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” – це “фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб’єкта господарювання [244]. Більш детальне тлумачення зустрічаємо у МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов’язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов’язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб’єкта економічної діяльності [244].

Методологічні аспекти формування консолідованої фінансової звітності розкриті у багатьох працях вітчизняних науковців [35; 37; 66; 67; 161; 172; 212]. Зокрема С. Ф. Голов розкрив методичні підходи до консолідації фінансової звітності через систему коригувань, способи пропорційної консолідації, метод участі в капіталі для спільно контрольованих суб’єктів господарювання [66]. М. Р. Лучко здійснив ґрунтовні дослідження концептуальних положень

консолідованої фінансової звітності, запропонував специфічні прийоми ведення й удосконалив організацію технології консолідованого обліку [212]. Це є особливо цінним для таких користувачів інформації, як потенційні ділові партнери на ринку. Адже під час розкриття елементів облікової політики, саме з приміток до консолідованої фінансової звітності є змога дізнатися про: мету й стратегію діяльності; структуру власності, контролю, відносин усередині групи; угоди, в яких задіяні акціонери, частка яких становить понад 10 % у капіталі; суб'єктів господарювання, які надавали аудиторські, консалтингові, аутсорсингові інші послуги, аби уникнути конфлікту інтересів; чинники ризику, що впливають на діяльність товариства тощо.

Двоступеневе ранжування дочірніх підприємств, зі застосуванням економічних та синергічних критеріїв рекомендує здійснювати О. С. Герасименко під час підготовки консолідованої фінансової звітності, проте недостатньо уваги приділяє впровадженню методики об'єднання облікової інформації щодо складання консолідованої звітності [62].

Проблематику відображення гудвілу й інформації про торгові марки у консолідованій фінансовій звітності розкрили В. Г. Швець, К. Р. Сосновський [489]. Важливо зауважити, що часто у вітчизняній практиці такі показники у фінансовій звітності не відображаються, – це не дає змоги належним чином оцінити ділову репутацію потенційного ділового партнера.

Заслужують на увагу напрацювання В. П. Онищенка, який розробив методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства [274]. І. В. Семчук запропонував удосконалити порядок урахування внутрішніх операцій у товаристві під час підготовки консолідованої фінансової звітності через робочу схему їх елімінування [354].

Я. Д. Крупка обґрунтував теоретичні й методичні положення формування і використання для управління інформації консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Вчений слушно стверджує, що під консолідацією доцільно вважати не лише об'єднання окремих показників фінансової звітності групи



споріднених підприємств, а й обліковий процес, який передбачає використання специфічних методів групування активів і капіталу, відображення на рахунках окремих операцій, внутрішньогрупових розрахунків та результатів від них [172].

Еволюція розвитку ділового партнерства підприємств супроводжується зміною інформаційних пріоритетів суб'єктів такого партнерства. Залежно від умов функціонування, статусу та потреб ділових партнерів, надається перевага певним видам інформації. Донедавна фінансова звітність сприймалася як єдине, офіційно визнане джерело інформації, для користувача, про фінансовий стан потенційного ділового партнера на ринку. Активізація політично-правових та соціально-економічних процесів, які безпосередньо впливають на діяльність суб'єктів господарювання, зумовила трансформацію форм звітності у більш ширшу, структуровану не лише за фінансовими, а й не фінансовими показниками, що дає змогу демонструвати тенденції розвитку та рівень соціальної відповідальності перед діловими партнерами. Саме таким є підхід до формування інтегрованої звітності, яка наростаючими темпами вводиться у середовище поки ще великих підприємств, потребує розроблення належного уніфікованого методичного підґрунтя для її формування [391].

З'ясування умов історичного становлення й розвитку концепції інтегрованої звітності, зважаючи на досвід застосування МСФЗ, спроможне забезпечити комплексний підхід до висвітлення фінансових та нефінансових показників діяльності підприємства у їх тісному взаємозв'язку [370].

Наявність чималої кількості напрацьованих вчених та практичних порад фахівців бізнесу свідчить про відсутність єдиного методичного забезпечення формування й розвитку інтегрованої звітності в Україні. Ще наприкінці минулого століття Є. В. Мних підкреслював неспроможність сучасної бухгалтерської звітності задовольняти потреби управління, оскільки за даними соціологічної експертизи 90% ведення облікових робіт на господарюючих та негосподарюючих об'єктах налаштоване на податкове декларування та податковий контроль [249, с. 32].

Деякі зарубіжні автори окреслюють вимоги до змісту та структури інтегрованої звітності [203], розкривають принципи її складання [364, с. 22], з'ясовують особливості її застосування [190, с. 34], розробляють послідовність процедур її формування для оцінки розвитку бізнесу [356, с. 35].

Цікавою є концептуально-інституційна модель обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком підприємства, запропонована Т. В. Шимоханською [496, с. 34].

З-поміж вітчизняних науковців, Н. О. Лоханова аргументовано доводить, що інтегрована звітність, це продукт цілісної обліково-аналітичної системи [206, с. 55]. Вона стверджує, що інтегрований звіт “має базуватися на взаємозв’язку фінансової й управлінської звітності, а також звітності з корпоративного управління, звітів у галузі стійкого розвитку і звітів щодо винагород працівникам”. М. А. Проданчук розглядає інтегровану звітність, як інструмент управління підприємством [327, с. 24], висвітлює стан зарубіжного розвитку інтегрованої звітності та розкриває етапи її становлення. Це дає змогу автору запропонувати форму та структуру інтегрованої (корпоративної) звітності, яка є диференційованою, із відображенням у ній інформації про фінансові та нефінансові сторони діяльності: статистичні, економічні, фінансові та соціальні показники, стратегії компанії, майбутні грошові потоки тощо.

Значний обсяг напрацювань із дослідження парадигмального розвитку звітності в Україні спостерігаємо у К. В. Безверхого. Стосовно ж інтегрованої звітності підприємства, то автором пропонуються шляхи удосконалення організації та методики її складання в умовах інституційних перетворень [20, с. 27]. Акцентується увага на нерозривному зв’язку процесу формування такої звітності з виробничими та інтеграційними процесами.

Заслужують на увагу рекомендації щодо впровадження інтегрованої звітності, надані Т. І. Єфименко [119, с. 22]. Проведений аналіз відповідності Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні умовам євроінтеграції дав змогу з’ясувати концептуальні підходи до розроблення нової стратегії розвитку бухгалтерського обліку. На підставі порівняльного

аналізу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності в Україні та норм Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р., автором окреслені проблеми імплементації законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку.

Р. В. Кузіна інтерпретує інтегровану звітність, як механізм підвищення вартості бізнесу. Нею виокремлені проблеми, пов'язані з адекватним кількісним відображенням зміни величини різних видів капіталів і впливу таких змін на вартість бізнесу [181, с. 373].

Попри належну увагу науковців до означеної проблематики, багато теоретико-прикладних аспектів формування й використання інтегрованої звітності потребують подальшого дослідження. Зокрема С. А. Кузнецова пропонує “матрицю складових розвитку інтегрованої управлінської звітності економічних суб'єктів”, яка включає 9 елементів та визначає структуру такої звітності [182, с. 274]. Тобто зі слів автора розуміємо, що до інтегрованої звітності відноситься звітність, яка формується у системі управлінського обліку. Такий підхід дещо звужує масив інформації та коло користувачів звітності, адже властива конфіденційність для внутрішньої звітності не відповідає намірам керівництва оприлюднити стратегічні плани для залучення нових ділових партнерів. Тому інтегрована звітність має розглядатися як симбіоз показників фінансової та управлінської (внутрішньої) звітності, зі збереженням конфіденційності у коректному поданні інформації про діяльність підприємства.

З іншого боку автор виокремлює 7 базових критеріїв, за якими пропонує “оцінювати ефективність кожного звіту та інтегрованої управлінської звітності в цілому” [182, с. 274]. Дещо неприйнятним є твердження про “ефективність звітності”. Як відомо, категорія “ефективність” характеризує результативність певної дії: процесу, виробництва, управління, збуту, діяльності ін. Попри зазначене, влучним є використаний нею підхід до пізнання закономірностей самоорганізації складних об'єктів в умовах хаотичного спонтанного структурування. Загальні теоретичні засади щодо синергетичного розвитку бухгалтерського обліку в хаотично структурованій економіці обґрунтовані С. А. Кузнецовою раніше [538, с. 156].

Зважаючи на таке дослідження, зауважимо, що для забезпечення синергії інтегрованої звітності варто ввести у практику застосування синергійного підходу, який дасть змогу віднайти ефективні шляхи управління нестабільними системами, зокрема, й процесом формування інтегрованої звітності. Синергія зумовлює зростання ефективності процесу інформативного обслуговування системи управління підприємством. Причому визначальними є інформаційні потреби користувачів.

За умови використання синергійного підходу, інтегровану звітність доцільно розглядати як відкритий комплекс, який визначається зовнішнім та внутрішнім середовищем системи управління суб'єкта господарювання, що забезпечує її: самоорганізацію; зв'язок зі зовнішнім середовищем; нелінійність (можливість змінюватися). Для досягнення синергії інтегрованої звітності має бути сформована єдина концептуальна основа узагальнення облікової інформації в усіх формах звітності. Така концептуальна основа передбачає уніфіковане тлумачення процесу узагальнення облікової інформації, що дає змогу визначити стратегію дій у досягненні інтегрованості звітності для комплексного інформаційного забезпечення попиту користувачів.

Інтегрована звітність є не лише адекватним джерелом для аналізу, але й надає інформацію про вплив підприємства на суспільство, економіку та навколишнє середовище. Обсяг інформації у такому звіті має бути таким, щоби поряд із демонстрацією стратегії розвитку підприємства не висвітлювалася б інформація конфіденційного характеру.

Під час підготовки інтегрованої звітності компанії найчастіше використовують: керівні настанови зі звітності у сфері стійкого розвитку, розроблені Ініціативою із глобальної звітності (Global Reporting Initiative, GRI) [529]; Глобальний договір (Global Compact) [231] – стандарт ведення бізнесу, у якому зазначені загальні базові принципи у сфері прав людини, умов праці, охорони навколишнього середовища і протидії корупції; стандарт “Account Ability 1000” (AA 1000) [511]; ISO 26000 “Керівництво зі соціальної відповідальності” (ISO) [534].

GRI, яка відзначила своє 20-річчя у 2018 р., – це мережева організація, яка першою запропонувала концепцію звітності щодо стійкості компаній, найбільш широко використовувану сьогодні в усьому світі. Визначальною метою GRI є визнання права на розкриття інформації про діяльність підприємства у навколишньому середовищі, соціальних питаннях та питаннях суспільного нагляду. У GRI розроблено “Вказівки з формування звітності щодо стійкого розвитку (Sustainability Reporting Guidelines)”, які є керівним документом для підприємств, які формують таку звітність. Відповідно до них є можливість створення загальновизнаної концепції звітності зі стійкого розвитку – концепції, яка поєднує економічну, суспільну, екологічну соціальну інформацію в одному взаємопов’язаному і придатному для порівняння інтегрованому форматі.

Сьогодні використовуються керівні настанови у версії GRI 4, прийняті у травні 2013 р. [179]. Понад 60 компаній підготували звіти за стандартом G4, лідерами у цьому процесі є європейські компанії. За результатами дослідження фінської організації FIBS, які відображають останні тенденції у сфері соціальної відповідальності та сталого розвитку, було опитано близько 200 респондентів, 41 % з яких – генеральні директори. Експертами FIBS з’ясовано, що: 71 % компаній вважають корпоративну соціальну відповідальність (КСВ) дуже важливою для бізнесу; 46 % сприймають КСВ як відправну точку для бізнесу; 42 % погоджуються, що КСВ допомогла зекономити, а для 40 % – збільшити обсяг продажу; 20 % вважають, що КСВ значно впливає на суспільство; збільшилася кількість компаній, які користуються міжнародними стандартами – третина компаній реалізують ISO 26000, 44 % – готують звіти по GRI [129].

Після того, як Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council – IIRC) опублікував у грудні 2013 р. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності [179]: в Індії конфедерація промисловості заснувала лабораторію з інтегрованої звітності; в країнах ЄС, Південної Африки, Бразилії, відбулися суттєві зміни в законодавстві з обліку і звітності; у США багато компаній звітують за не фінансовими показниками.

IIRC опублікував завдання – сформував модель, яка поєднає між собою два види звітності, фінансову і не фінансову, в одну інтегровану бізнес-звітність, яка одержується в результаті складного процесу, що виявляє взаємозв'язок між двома “пакетами” інформації, забезпечує потрібний для розуміння рівень дублювання і крос-посилань, гарантує стратегічний фокус [365].

У 2014 р. IIRC випустила два концептуальні документи, які стосуються підтвердження (assurance) інтегрованої звітності [135]: “Підтвердження: вступ до дискусії” (Assurance on: an introduction to the discussion); “Підтвердження: дослідження питання” (Assurance on: an exploration of issues).

Стосовно України, то зміни в європейському законодавстві мають прямий вплив на вітчизняне законодавство. Для формування статусу надійного партнера важливе значення мають довгострокова прибутковість, соціальна відповідальність та захист довкілля. Таку інформацію можна почерпнути з нефінансової звітності. Відповідно до процесів імплементації законодавства ЄС з бухгалтерського обліку, зокрема Директиви 2013/34/ЄС (Директива 2013/34/ЄС) про щорічну фінансову звітність, консолідовані фінансові звіти та пов'язані звіти окремих типів підприємств [95] та МСФЗ, до п. 7 ст. 11 ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внесено зміни. Тепер разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом, подається звіт про управління – документ про фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства й розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [305].

Згідно з п. 4 розділу II Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [310], великі підприємства, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій 500 працівників, включають у звіт про управління нефінансові показники. Вперше його потрібно підготувати за підсумками 2018 року. Звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю, зокрема до органів фіскальної служби та Держстату.

Згідно п. 26 Директиви 2013/34/ЄС [95] звіт про управління та консолідований звіт про управління є важливими елементами фінансової

звітності. Наголошується на важливості подання фінансової та нефінансової інформації у звіті.

Стандартизованої форми звіту про управління не затверджено, тому на підприємствах самостійно треба структурувати інформацію у ньому. Аналіз вітчизняної нормативної бази доводить, що звіт про управління не належить до складу фінансової звітності, він є самостійним документом, який подається разом із річною фінансовою звітністю. Його мета – доповнити річну фінансову звітність доречною інформацією, яка допоможе користувачам отримати достовірне уявлення про результати діяльності підприємства, перспективи розвитку, основні ризики й невизначеності, – відповідно до стратегічних планів розвитку компанії. Інформація репрезентується низкою фінансових і нефінансових показників, зокрема екологічними та соціальними даними.

Дослідження вітчизняних науковців [206, с. 227] доводять, що інтегрований звіт має містити:

- опис компанії: загальні дані про компанію, характеристика діяльності, охоплення інтересів дійсних і потенційних ділових партнерів (пояснити в описовій частині, яким чином очікування і економічні інтереси партнерів були враховані під час складання звіту), лаконічний опис системи управління;
- результати аналізу стану зовнішнього середовища, ризиків і можливостей;
- короткий опис стратегії розвитку компанії на короткостроковий, середньостроковий (3-5 років) і довгостроковий періоди, зважаючи на проблеми стійкого розвитку, пов'язані з економічними, екологічними, соціальними й інноваційними результатами діяльності;
- розкриття стратегічних цілей компанії загалом та з конкретизацією за сегментами її діяльності, виділяючи стратегічні пріоритети та напрями розвитку;
- опис обраної бізнес-моделі компанії, пов'язаної з її стратегічними цілями;
- оцінку потреби у ресурсах для реалізації обраної стратегії діяльності;
- результати оцінки ризиків і виокремлення заходів щодо їх усунення для забезпечення стійкого розвитку компанії;
- характеристика системи управління якістю в компанії;

– показники аналізу стану господарської діяльності: фінансові (фінансового стану, фінансових результатів, руху грошових коштів, руху капіталу за звітний період і примітки до них, представлені у вигляді фінансової звітності) та показники зі стійкого розвитку щодо економічної, екологічної, соціальної й інноваційної роботи компанії (розкриття екологічності продукції, інновацій, участі компанії у соціально-економічному розвитку регіону, стислий опис взаємодії з діловими партнерами);

– прогнозовані показники: фінансові (фінансового стану, фінансових результатів і руху грошових коштів за умови реалізації обраної стратегії з урахуванням окреслених ризиків), не фінансові (перспективи розвитку економічного впливу компанії, її діяльності зі збереження навколишнього середовища, підвищення соціального впливу, взаємодії зі зацікавленими сторонами, діловими партнерами тощо).

Відтак, широкомасштабне запровадження інтегрованої звітності дасть змогу: забезпечити належний рівень інформування ділових партнерів та інших користувачів звітності, підвищити ділову репутацію компанії, сприяти встановленню взаємовигідних відносин зі всіма контрагентами; підняти рівень відповідальності адміністративного персоналу стосовно формування стратегії розвитку компанії, визначення бізнес-моделей, а також інтерпретації стратегії за допомогою конкретних показників із розкриттям ресурсного забезпечення; стимулювати ріст економічної безпеки і стійкий розвиток підприємства, забезпечити інформування суспільства про участь компанії у соціально-економічному розвитку регіону, підтриманні його екологічної й економічної безпеки тощо.

З-поміж форм звітності, у яких можна простежити стан ділової активності підприємств є статистична звітність. Тривалий час за звітними формами здійснюється статистичне спостереження за різними видами діяльності підприємств. Проте дізнатися про стан ділового партнерства обстежених підприємств є проблемним. Тому відповідно до ст.ст. 4, 14, 18 ЗУ “Про державну статистику” [308], враховуючи положення статей 80, 81, 95 ЦКУ [478], ч. 8 ст. 19



та ст. 55 ГКУ [73], для вдосконалення державного статистичного спостереження щодо стану ділової активності підприємств, нами запропоновано доповнити форму державного статистичного спостереження № 2К-П (квартальну) “Обстеження ділової активності промислового підприємства” розділом “Обстеження ділового партнерства промислових підприємств”, що дасть змогу оцінити стан ділового партнерства промислових підприємств України та з’ясувати проблемні аспекти його функціонування.

Обстеження ділового партнерства підприємств рекомендовано здійснювати за розробленим опитувальником у розрізі трьох частин: “Обстеження стану ділового партнерства промислових підприємств із постачальниками”, “Обстеження стану ділового партнерства промислових підприємств із покупцями”, “Обстеження стану промислового підприємства, як ділового партнера на ринку”. Таке обстеження запропоновано проводити на регулярній основі щокварталу для з’ясування думок керівників підприємств щодо тенденцій зміни стану ділового партнерства підприємства з іншими підприємствами та очікуваних перспектив його розвитку (дод. Л.1).

Запитання форми відповідають “Об’єднаній гармонізованій програмі Європейського Союзу щодо обстежень тенденцій ділової активності бізнесу та споживання” [271]. Аналітичні матеріали за результатами обстежень запропоновано розміщувати на веб-сайті Держстату “Статистична інформація/Економічна статистика/Макроекономічна статистика /Тенденції ділової активності/Тенденції розвитку ділового партнерства підприємств [88].

Для виявлення ділових очікувань молокопереробних підприємств щодо пошуку та оцінювання їх потенційних ділових партнерів нами проведено анкетне опитування керівників 15 молокопереробних підприємств Львівської області (перелік обстежених підприємств – табл. К.1 дод. К, окрім ПрАТ “Галичина”, яке перебуває у процесі банкрутства). Анкета складалася із трьох блоків запитань: обстеження стану ділового партнерства підприємства з постачальниками (8 запитань); обстеження стану ділового партнерства підприємства з покупцями (8 запитань); обстеження стану промислового підприємства, як ділового партнера

на ринку (4 запитання). Підсумувавши отримані відповіді (дод. Л.2) зауважено, що 53% керівників досліджуваних підприємств (8 підприємств) постійно аналізують загальну ситуацію на ринку постачання сирого молока та молочної сировини (тенденції розвитку ринку, структури ринку, зміни цін тощо), 67% керівників (10 підприємств) постійно аналізують основні тенденції ринку збуту молочної продукції (конкурентні переваги, зміну цін, структуру ринку). Власний економічний потенціал (за показниками фінансової звітності) та його порівняння із показниками діяльності головних конкурентів на ринку постійно (щомісяця) оцінюють 27% опитаних керівників молокопереробних підприємств (4 підприємства), 33% опитаних проводять моніторинг щокварталу, тоді як 45% керівників не проводять такого аналізу. Тобто практика оцінювання стану промислового підприємства, як ділового партнера на ринку, є недостатньо розвиненою на вітчизняних підприємствах і має несистемний характер. Проте, для вибору надійних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини і покупців молочної продукції більшість опитаних керівників підприємств досліджують ринок молока та молокопродуктів.

За результатами обстеження стану ділового партнерства підприємства з постачальниками сирого молока і молочної сировини виявлено, що на 10 підприємствах (67%) збільшилася кредиторська заборгованість перед постачальниками за попередні три місяці (на 3 підприємствах – зменшилася), дебіторська заборгованість постачальників суттєво не змінилася на 9 підприємствах і зменшилася на 3 підприємствах. Судових позовів, через порушення умов договорів із постачальниками за попередні 3 місяці, на 13 підприємствах (87%) не було. За обсягами постачання виробничих запасів на досліджуваних молокопереробних підприємствах домінує постачання через посередника (10 підприємств). 10 керівників підприємств відповіли, що питома вага трансакційних витрат у первісній вартості запасів на їхніх підприємствах становить до 10% (на 3 підприємствах – від 11 до 20%; на 2 – більше 20%).

Результати обстеження стану ділового партнерства промислового підприємства з покупцями дали змогу з'ясувати, що кредиторська заборгованість

перед покупцями зменшилася за останні три місяці на 10 підприємствах (67% опитаних), аналогічний показник простежується за зростанням дебіторської заборгованості покупців. Керівники підприємств підтвердили (на 14 підприємствах), що судових позовів через порушення умов договорів із покупцями за попередні три місяці не було. Реалізація молочної продукції здійснюється переважно через гуртового посередника (у 53% підприємств) та роздрібного посередника (33% підприємств). Продаж молочної продукції через мережу Інтернет не є поширеним видом реалізації і в середньому становить менше 15% від загального обсягу продажу за попередні три місяці. Трансакційні витрати, а саме витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і ухвалення рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту із покупцем, у 8-ми підприємств становлять від 11% до 20% витрат операційної діяльності, у решти опитаних підприємств – до 10%.

Серед 15 опитаних керівників молокопереробних підприємств 5 вважають власне підприємство сильним конкурентом на ринку молокопродуктів, 4 – позиціонують підприємство як ділового партнера, 5 вважають його нейтральним контрагентом, одне підприємство вважається слабким конкурентом. Переважна більшість опитаних (67%) зазначила, що питома вага трансакційних витрат для здійснення інноваційної діяльності (витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і ухвалення рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту з діловим партнером) на підприємстві становлять до 10%, у 5 підприємств – від 11% до 20%.

Керівники підприємств відповіли, що у їхніх ділових партнерів – постачальників сирого молока і молочної сировини усереднений показник соціальної відповідальності бізнесу є більш ніж достатній (на 6 підприємствах), або їм недостатньо даних для такої оцінки (відповіло 5 опитаних керівників). Щодо рівня соціальної відповідальності бізнесу ділових партнерів – покупців молочної сировини, то у більшості з них (8 підприємств) він є достатнім. Власний показник соціальної відповідальності бізнесу 9 керівників оцінили як більш ніж достатній, 6 – як достатній.

Кожному опитаному керівнику молокопереробного підприємства було запропоновано проранжувати окремі індикатори показника соціальної відповідальності бізнесу та присвоїти їм бали від 1 до 9 за важливістю у діловому партнерстві, де 1 бал – найменш важливий індикатор, 9 балів – найбільш важливий індикатор, з умовою, що бали не повторюються. У табл. 3.6 наведені результати ранжування індикаторів соціальної відповідальності бізнесу для постачальників, покупців та оцінювання власного підприємства, як ділового партнера на ринку.

Таблиця 3.6

**Результати ранжування індикаторів соціальної відповідальності бізнесу для молокопереробних підприємств Львівської області**

№ з/п	Індикатори показника соціальної відповідальності бізнесу	Для ділового партнерства з постачальниками (сума балів)	Позиція у рейтингу	Для ділового партнерства з покупцями (сума балів)	Позиція у рейтингу	Як ділового партнера на ринку (сума балів)	Позиція у рейтингу
1	дотримання прав людини	115	2	110	3	115	2
2	дотримання вимог законодавства	127	1	128	2	140	1
3	ділова та корпоративна етика	47	7	92	4	112	3
4	дотримання міжнародних норм поведінки	97	4	51	6	53	6
5	формування та оприлюднення інтегрованої звітності	36	8	48	7	89	4
6	захист довкілля	68	5	19	8	30	8
7	захист прав споживачів	107	3	135	1	44	7
8	добročинність	22	9	74	5	76	5
9	участь у розвитку місцевих громад і співпраця з ними	56	6	18	9	16	9

*Джерело: підсумовано автором за даними підприємств*

Стосовно ділового партнерства з постачальниками сирого молока та молочної сировини, менеджери молокопереробних підприємств, насамперед зважають на дотримання ними вимог законодавства (127 балів із 675 можливих), прав людини (115 балів) і захисту прав споживачів (107 балів). Екологічна складова (захист довкілля) теж є важливим індикатором у виборі потенційного ділового партнера (на 5 позиції, після дотримання міжнародних норм поведінки).

Ранжування індикаторів показника соціальної відповідальності бізнесу для вибору покупців молочної продукції, на першому місці за важливістю, є захист прав споживачів (135 балів), на другому – дотримання вимог законодавства (128 балів), на третьому – дотримання прав людини (110 балів). Найменш важливим індикатором є участь у розвитку місцевих громад і співпраця з ними (18 балів).

В оцінюванні власного підприємства, як ділового партнера на ринку, відповіді були більш однакові, найважливіше – це дотримання вимог законодавства (140 балів), дотримання прав людини (115 балів), ділова та корпоративна етика (110 балів).

Варто зазначити, що керівники великих молокопереробних підприємств основний акцент зробили на формування та оприлюднення інтегрованої звітності, діловій та корпоративній етиці, а також дотриманню міжнародних норм поведінки. Тоді як для керівників малих підприємств найважливішим є дотримання вимог законодавства і захист прав споживачів.

Характерною особливістю опитаних керівників підприємств є високий рівень їх правової відповідальності. Якісні характеристики діяльності підприємств, зокрема добродійність, участь у розвитку місцевих громад, за результатами опитування, не є пріоритетними у виборі ділових партнерів.

Запропонована форма статистичної звітності, у поєднанні з даними інтегрованої звітності, здатна забезпечити суттєве покращення інформаційної бази для ділового партнерства підприємств, а також оцінити його стан на державному рівні.

Попри зазначене, доцільно звернути увагу ще на одну форму статистичної звітності. З урахуванням вимог, викладених у Регламенті Європейського

Парламенту та Ради ЄС від 21.04.2004 № 808/2004 стосовно статистики Співтовариства щодо інформаційного суспільства та низки регламентів, що його впроваджують, зокрема Регламенту Європейського Парламенту та Ради ЄС від 10.11.2015 № 2015/2003 [237], а також відповідно до наказу голови Держстату від 01.09.2010 р. № 375 [315], від підприємств в Україні, починаючи від 2010 р. подають статистичну звітність за формою № 1-ІКТ (річна) “Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах”. Метою такого статистичного спостереження є формування інформації про використання підприємствами інформаційно-комунікаційних технологій для інформаційного забезпечення аналізу розвитку інформаційного суспільства і забезпечення потреб користувачів. За ступенем охоплення – це несутільне спостереження основного масиву, за організаційною формою – це статистична звітність, за способом спостереження – документальний облік [237].

Особливістю показників за формою № 1-ІКТ (річна) є те, що вони гармонізовані з Регламентом Європейського Парламенту та Ради ЄС від 10.11.2015 р. № 2015/2003 стосовно статистики Співтовариства щодо інформаційного суспільства та запитальником Конференції Організації Об’єднаних Націй з торгівлі та розвитку (UNCTAD), з урахуванням структури та вмісту типової анкети Євросоюзу щодо використання ІКТ та електронної торгівлі на підприємствах.

У 2017 р. таку статистичну звітність подали 42 272 підприємства в Україні [88]. За результатами її опрацювання Держстатом з’ясовано, що питома вага підприємств, які використовували комп’ютери становила 95,4% (у своїй роботі їх використовували 34,9% від усіх працівників, і 98,2% комп’ютерів мали доступ до мережі Інтернет). За напрямками використання мережі Інтернет: 98% підприємств, які мали до неї доступ, надсилали чи отримували повідомлення електронною поштою, 88% – отримували інформацію про товари та послуги, 80% – отримували інформацію від органів державної влади. Мали власний веб-сайт, який функціонував у мережі Інтернет, 38% опитаних підприємств (у 46% він забезпечував можливість обслуговувати покупців, у 17% – постачати продукцію

та послуги у режимі он-лайн, у 26% – можливість формувати замовлення товарів та послуг у режимі он-лайн). Зі сукупності опитаних підприємств, 7 339 із них (17%) вказали, що використовують соціальні медіа для взаємодії із діловими партнерами або іншими організаціями.

Кількість підприємств, які отримували замовлення через комп'ютерні мережі для продажу товарів або послуг (за винятком замовлень, отриманих електронною поштою) у 2017 р. становила 2 596 од. (6,4%), здійснювали закупівлю товарів або послуг – 8 168 од. (20,3%).

Розвиток електронної торгівлі через комп'ютерні мережі підтверджують дані 2016 р. (6% підприємств отримували замовлення на продаж товарів або послуг, 17% підприємств здійснювали закупівлі товарів або послуг) [88]. Тобто простежуємо ріст обсягів електронної комерції.

Важливе значення у зовнішньоекономічному діловому партнерстві підприємств має правильне та своєчасне складання й подання податкової звітності про контрольовані операції. Система трансфертного ціноутворення у міжнародній практиці регулюється на національному рівні. Внутрішнє трансфертне ціноутворення нами розглянуто у п.п. 4.3. Трансфертне ціноутворення, відповідно до якого формується податкова звітність, вважаємо за доречне розглянути у підсистемі фінансового обліку операцій ділового партнерства. Законодавство щодо державного регулювання трансфертного ціноутворення існує в усіх країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Базовим документом у сфері трансфертного ціноутворення є “Директива щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій”, розроблена ОЕСР [208]. Також введено в дію принцип “витягнутої руки”, який є одним із найважливіших інструментів регулювання процесу трансфертного ціноутворення в контексті оподаткування. Суть принципу “витягнутої руки” така: якщо умови здійснення комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами відрізняються від умов здійснення таких операцій, у разі, якщо б вони здійснювалися між непов'язаними особами, тоді,

прибуток, який у результаті таких операцій міг би виникнути, але не виникнув, має бути оподаткований.

Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні передбачає запровадження правил визначення цін для цілей оподаткування у зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними особами [292]. Потреба запровадження таких правил та контролю за їх дотриманням пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї ТНК або ФПГ та розташовані у різних країнах. Інструментарій трансфертного ціноутворення дає змогу ТНК та ФПГ виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у інших країнах, мінімізуючи податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України [406].

За оцінками експертів Світового банку, близько 2/3 операцій світової торгівлі здійснюється всередині ТНК, що підтверджує вагомість внутрішньофірмових каналів корпорацій і бізнес-груп, як каналів переміщення фінансових ресурсів із національних економік [573]. Прагнення власників ТНК та ПФГ мінімізувати податкові зобов'язання, акумулювати фінансові ресурси у країнах із лояльним податковим навантаженням, призводять до постійного збільшення масштабів прихованого виведення капіталів із країн, що розвиваються, і перехідних економік.

Світовий досвід державного регулювання процесів трансфертного ціноутворення свідчить, що побудова дієвої системи протидії прихованому відпливу коштів із національних економік через внутрішньофірмові канали ТНК та ПФГ потребує додаткових витрат як для компаній, так і для фіскальних органів. Додаткові витрати компаній пов'язані з веденням відповідної документації, а для податкових органів – запровадженням додаткових інструментів адміністрування податків та зборів.

Так на початку січня 2019 р. у структурі Державної фіскальної служби України (ДФСУ) створено Департамент трансфертного ціноутворення та



міжнародного оподаткування, який об'єднав профільних фахівців із різних підрозділів контролюючих органів. Відповідне управління також сформовано у складі офісу великих платників податків [453].

У зв'язку з активізацією державного контролю за процесом ціноутворення між пов'язаними компаніями, для підприємств торгівлі, як суб'єктів міжнародної торгівлі, виникає потреба у налагодженні дієвої політики трансфертного ціноутворення. За таких умов доречним є дослідження нових підходів до його облікового забезпечення, особливо після впровадження в Україні настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо трансфертного ціноутворення.

З 01.01.2018 р. господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими за умови, що їх обсяг перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. Критерії визнання осіб пов'язаними визначені пп. 14.1.159 ПКУ. 3) Обсяг контрольованих операцій визначається за цінами, які відповідають принципу “витягнутої руки”. Тобто якщо обсяг потенційно контрольованих операцій за договірними цінами становить менше 10 млн грн, але у випадку коригування відповідно до ціни (показника рентабельності), що відповідає принципу “витягнутої руки”, обсяг операцій перевищив би 10 млн грн, то такі операції визнаються контрольованими та мають бути відображені у звіті про контрольовані операції [292].

ПКУ визначено перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39, зокрема станом на початок 2019 р. таких є 79 країн [311]. Операції з контрагентами, зареєстрованими у цих державах, визнаються контрольованими.

Міністерство фінансів України розробило дорожню карту реалізації Плану дій BEPS (Base erosion and Profit Shifting – розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування) ОЕСР та країн G20і представило [248]. План BEPS – проект ОЕСР/“Групи двадцяти” з вирішення проблем розмивання (заниження) податкової бази та переміщення прибутків, було представлено ОЕСР

та затверджено у вересні 2013 р. на саміті голів держав G20. Зазначений План містить 15 кроків, результатом опрацювання яких буде надання країнам внутрішніх та міжнародних інструментів, за допомогою яких права щодо оподаткування будуть приведені у відповідність до економічної діяльності міжнародних корпорацій.

За словами в. о. заступника Голови ДФС Є. Бамбізова, важливою частиною нововведень стане запровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка охоплює документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальну документацію (майстер-файл) та звіт у за країнами (country-by-countryreporting). Сьогодні “приблизно 100 транснаціональних компаній будуть вважатися такими, що мають звітувати саме в Україні” [18].

Для забезпечення належного звітування про контрольовані операції, слухними є рекомендації Н. О. Лоханової [209, с. 154–162]. Зокрема у системі фінансового обліку на підприємстві доцільно сформувані окремі масиви інформації про: контрольовані операції; перелік пов'язаних осіб; систематизовані джерела інформації стосовно маркетингового аналізу діяльності ділових партнерів і конкурентів для трансфертного ціноутворення; преїскурант ринкових цін на типову продукцію (товари, роботи, послуги), що є об'єктом угоди за контрольованими операціями тощо.

Стосовно документування операцій з трансфертного ціноутворення, то насамперед доцільно з'ясувати інформацію про пов'язаних осіб. Для цього детально аналізуються угоди з діловими партнерами для виокремлення критеріїв такої пов'язаності, з подальшим формуванням обґрунтованого висновку. Доречним є здійснення аналізу ринку, вивчення інформації про конкурентів, розкриття методу ціноутворення, структури ціни тощо. Важливо здійснити тестування цін через: моніторинг міжнародних цін, аналіз цін за внутрішніми операціями; отримання консультації у органах, які контролюють за формуванням цін; діагностику усіх методів трансфертного ціноутворення й чітка аргументація вибору одного з-поміж них.

Отже, розглянувши особливості відображення інформації у різних видах звітності, якими може скористатися діловий партнер, найбільш доречним джерелом вважаємо інтегровану звітність, як симбіоз фінансових і не фінансових показників діяльності підприємства. Саме така звітність дає змогу якісно здійснити рейтингове та багатовимірне оцінювання діяльності контрагентів для вибору з-поміж них найбільш перспективних партнерів.

### Висновки до розділу 3

Методологічно й організаційно фінансовий облік операцій у діловому партнерстві забезпечує формування зведених і звітних показників не лише для потреб складання фінансової звітності, але й для широкого кола користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх. З'ясування особливостей фінансового обліку партнерських відносин дало змогу зробити такі висновки:

1. Сформований алгоритм облікового відображення процесів купівлі-продажу запасів у діловому партнерстві підприємств дав змогу комплексно відобразити проблемні аспекти й особливості фінансового обліку операцій під час виконання договору купівлі-продажу діловими партнерами. Через відсутність єдиного й однозначного підходу до обліку товарних деривативів, доречним є використання запропоновано варіанту у обліковій системі ділового партнерства підприємств.

2. Наукові дискусії стосовно коректності назви бухгалтерського рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів” й аналіз напрацювань вчених зумовили надання певних рекомендацій. Зокрема, зважаючи на досвід інших країн, сумнівні борги варто фіксувати у сумі не меншій за 5 % від гривневої величини загальної дебіторської заборгованості ділових партнерів і не більшій за 5% від гривневої величини чистого виторгу від реалізації. Таку суму доречно формувати двома частинами: нарахування сумнівних боргів здійснювати за обраним методом згідно законодавства і відносити до регулятиву бухгалтерським записом: Дебет рахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” Кредит рахунку 381 “Регулятив сумнівних боргів”. Другу частину суми визначати як добуток величини створеного

регулятиву і відсотка середньозваженої торговельної націнки, таким чином створюючи резерв на основі частини прибутку: Дебет рахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” Кредит рахунку 382 “Резерв сумнівних боргів”.

3. Для покращення стану відображення у фінансовому обліку факторингових операцій із регресом, варто застосовувати позабалансові рахунки. Зокрема під час надання права грошової вимоги, як забезпечення зобов'язань клієнта на суму вимоги, доцільно здійснювати запис за рахунком 05 “Гарантії та забезпечення надані”, а коли виникає непередбачене зобов'язання, – застосовувати рахунок 042 “Непередбачені зобов'язання”.

4. Організація фінансового обліку операцій у діловому партнерстві залежить від якості програмного забезпечення, що дає змогу автоматизувати більшість рутинних операцій та опанувати роботу з МСФЗ. Для облікової системи ділового партнерства підприємства найбільш прийнятним можна вважати рішення про впровадження SAP Business – цілісного комплексу, що надає чітке бачення ділового партнерства і загалом бізнесу, повний контроль, збирає усю критичну бізнес-інформацію та надає до неї миттєвий доступ із будь-якого робочого місця на підприємстві. Попри зазначене, варто зважати на стрімкий розвиток “хмарних” технологій, що впливає й на практику ведення обліку операцій із діловими партнерами. Для облікової системи ділового партнерства підприємств перспективним є використання “Блокчейн 2.0 контракти” (Smart контракти).

5. Схематичне відображення в обліку внесків і поточних зобов'язань за спільною діяльністю у діловому партнерстві підприємств, без створення юридичної особи, уможливило надання рекомендацій стосовно коригування назв субрахунків до бухгалтерських рахунків обліку внесків та розрахунків, через внесення змін до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи № 1873.

6. Для успішного розвитку ділового партнерства вітчизняних підприємств важливим є достовірне відображення показників діяльності у різних видах звітності. Інформативність звітності є визначальним чинником для ухвалення рішень про вибір ділового партнера та розвитку з ним подальшої взаємодії.

Складаючи фінансову, податкову, статистичну звітність, звіт про управління, а також консолідовані форми, адміністративний персонал формує інформаційну основу для розкриття потенціалу підприємства, як ділового партнера на ринку. Тому якість заповнення звітів прямим чином впливає на імідж підприємства. Доведено, що найбільш доречним джерелом інформації у такому випадку є інтегрована звітність.

7. Аналіз даних статистичного спостереження за формою № 1-ІКТ (річна) “Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах” свідчить, що у 2017 р. таку звітність подали 42 272 підприємства в Україні, з них мали власний веб-сайт 38% опитаних підприємств (у 46% він забезпечував можливість обслуговувати покупців, у 17% – постачати продукцію та послуги у режимі он-лайн, у 26% – можливість формувати замовлення товарів та послуг у режимі он-лайн). Зі сукупності опитаних підприємств 17% вказали, що використовують соціальні медіа для взаємодії з діловими партнерами або іншими організаціями.

8. Для забезпечення належного звітування про контрольовані операції у діловому партнерстві підприємств, фінансовий облік треба організувати таким чином, щоби окремо формувалися масиви інформації про: контрольовані операції; перелік пов'язаних осіб; систематизовані джерела інформації стосовно маркетингового аналізу діяльності ділових партнерів і конкурентів для трансфертного ціноутворення; прейскурант ринкових цін на типову продукцію (товари, роботи, послуги), що є об'єктом угоди за контрольованими операціями тощо.

Основні результати дослідження за третім розділом дисертації опубліковані у працях: [370; 373; 375; 386; 391; 398; 399; 402; 403; 406; 408; 422; 425; 430; 438].

## РОЗДІЛ 4

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УХВАЛЕННЯ РІШЕНЬ ЩОДО ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ

#### **4.1. Методологічні засади управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств**

Розвиток облікової системи ділового партнерства підприємства неможливий без чітко налагодженого управлінського обліку. Саме інтерпретативна функція управлінського обліку уможливує перетворення інформації у корисний ресурс для прийняття рішень як поточного, так і стратегічного характеру. Багато науковців у працях розкривають теоретичні, методологічні й організаційні аспекти становлення та розвитку управлінського обліку. Ґрунтовні наукові підходи репрезентовано такими вітчизняними вченими, як П. Й. Атамас [10], С. Ф. Голов [67], В. А. Дерій [91], З. В. Задорожний [121], О. В. Карпенко [143], М. С. Пушкар [333], В. С. Рудницький [348], Л. В. Нападовська [261], інші.

З-поміж іноземних науковців доречно виокремити таких, як Е. А. Аткинсон [142], П. Атрілл [11], Р. Д. Банкер [142], К. Друрі [99], Небіл С. Еліас [471], Р. С. Каплан [142], Е. МакЛейні [11], Меріен М. Моуен [471], Девід У. Сєнков [471], Дж. Фостер [475], Дон Р. Хенсен [471], Роланд В. Хілтон [530], Ч. Т. Хорнгрен [475], М. С. Янг [142], інші.

Попри неоднозначність тлумачення сутності управлінського обліку, більшість напрацювань доводять його значущість і потрібність для забезпечення процесу ухвалення рішень за різними рівнями відповідальності [414]. Поодинокі науковці переконують у недоречності виокремлення управлінського обліку в окрему облікову підсистему, аргументуючи це тим, що варто сформувати нову дисципліну “еккаунтинг”, або “контролінг” [360]. Інші доводять, що виокремлення управлінського обліку чи “контролінгу” є необґрунтованим, адже “інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень є завданням бухгалтерського обліку” [191]. Проте більшість вчених акцентують на тому, що

управлінський облік розвивається, інтегрується та глобалізується. Простежити межу переходу управлінського обліку від поточного до стратегічного – неможливо, адже їх цілі, функції, завдання часто перетинаються, взаємодоповнюються у єдиній обліковій системі. Тому важливо правильно організувати управлінський облік на підприємстві, починаючи від нормативно-правової регламентації ведення обліку [397; 404] до дотримання етичних норм фахівцями з управлінського обліку [415], адже це є запорукою ухвалення юридично грамотних та виважених рішень не лише на підприємстві, але й у процесі ділових переговорів із партнерами.

Дедалі більше цікавих досліджень скеровується у вивчення сутності й теоретико-методологічне становлення стратегічного управлінського обліку, що підтверджується напрацюваннями таких вітчизняних вчених, як Р. Ф. Бруханський [33], О. В. Гудима [82], О. Гудименко [155], Л. Гуцаленко [84], К. П. Замойська [460], І. Колос [155], І. І. Криштопа [169], О. А. Мошковська [255], Н. Й. Радіонова [335], А. О. Фатенок-Ткачук [460], Р. М. Циган, С. М. Шуляренко [500]. Серед іноземних авторів варто виокремити Б. Райана [336]; К. Уорда [458], Р. В. Хілтона [531], інших. Зокрема слушним є твердження, що “в умовах трансформації моделей та інструментів ухвалення управлінських рішень відбувається перегляд існуючих підходів до побудови системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, виникає значна кількість підходів до побудови стратегічно орієнтованої системи обліку” [33].

Отож управлінський облік, будучи динамічною системою збору, систематизації та перетворення інформації для адресного її надання користувачам за різними рівнями відповідальності у процесі ухвалення управлінських рішень, має власну методологію. Управлінський облік операцій у діловому партнерстві підприємств націлений на інформаційне обслуговування процесу партнерських відносин із постачальниками та покупцями. Його метою доречно вважати формування інтегрованого облікового забезпечення у маркетингово-логістичному середовищі функціонування партнерських відносин підприємства. Простежується достатньо аргументації для виокремлення поточного управлінського обліку, який

охоплює оперативну й тактичну складові, та стратегічного управлінського обліку, що зорієнтований на формування інформаційної бази для ухвалення довгострокових рішень.

Предметом поточного управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств є організаційно-методичне забезпечення обліку трансакційних витрат, аналізу релевантної інформації для ухвалення поточних управлінських рішень під час здійснення процесів постачання та реалізації запасів, робіт і послуг. Об'єктами такого обліку є трансакційні витрати, процеси купівлі–продажу, операції зі запасами, дебіторська та кредиторська заборгованості, ціноутворення, тощо.

Стратегічний управлінський облік ділового партнерства підприємств – підсистема облікової системи підприємства, яка забезпечує формування, систематизацію, аналіз інформаційної бази про ділових партнерів для задоволення потреб користувачів у процесі оцінювання перспективності партнерських відносин. Його метою є створення інформаційного обліково-аналітичного продукту про цінність ділового партнерства підприємств для реалізації стратегії задоволення потреб цільових споживачів і формування переконливих конкурентних переваг у ринковому середовищі.

Відомі науковці слушно виокремлюють три рівня стратегії: на рівні підприємства (вибір місії і стратегії розвитку сегментів діяльності), на рівні бізнесу (вибір цільових споживачів та головного підходу, як задовольнити їх потреби), на операційному (тактичному) рівні (вибір методу за яким підприємство реалізує стратегію на бізнес-рівні, забезпечуючи собі конкурентні переваги) [142, с. 75–77]. Відтак поточний управлінський облік ділового партнерства підприємств забезпечує реалізацію стратегії на операційному рівні, а стратегічний – на рівні розвитку бізнесу (рис. 4.1.).

Застосування процесного, системно-функціонального та аксіологічного підходів до побудови облікової системи ділового партнерства підприємств (див. рис. 2.8.) дало змогу виокремити загальносистемні та основні принципи управлінського обліку ділового партнерства підприємств.



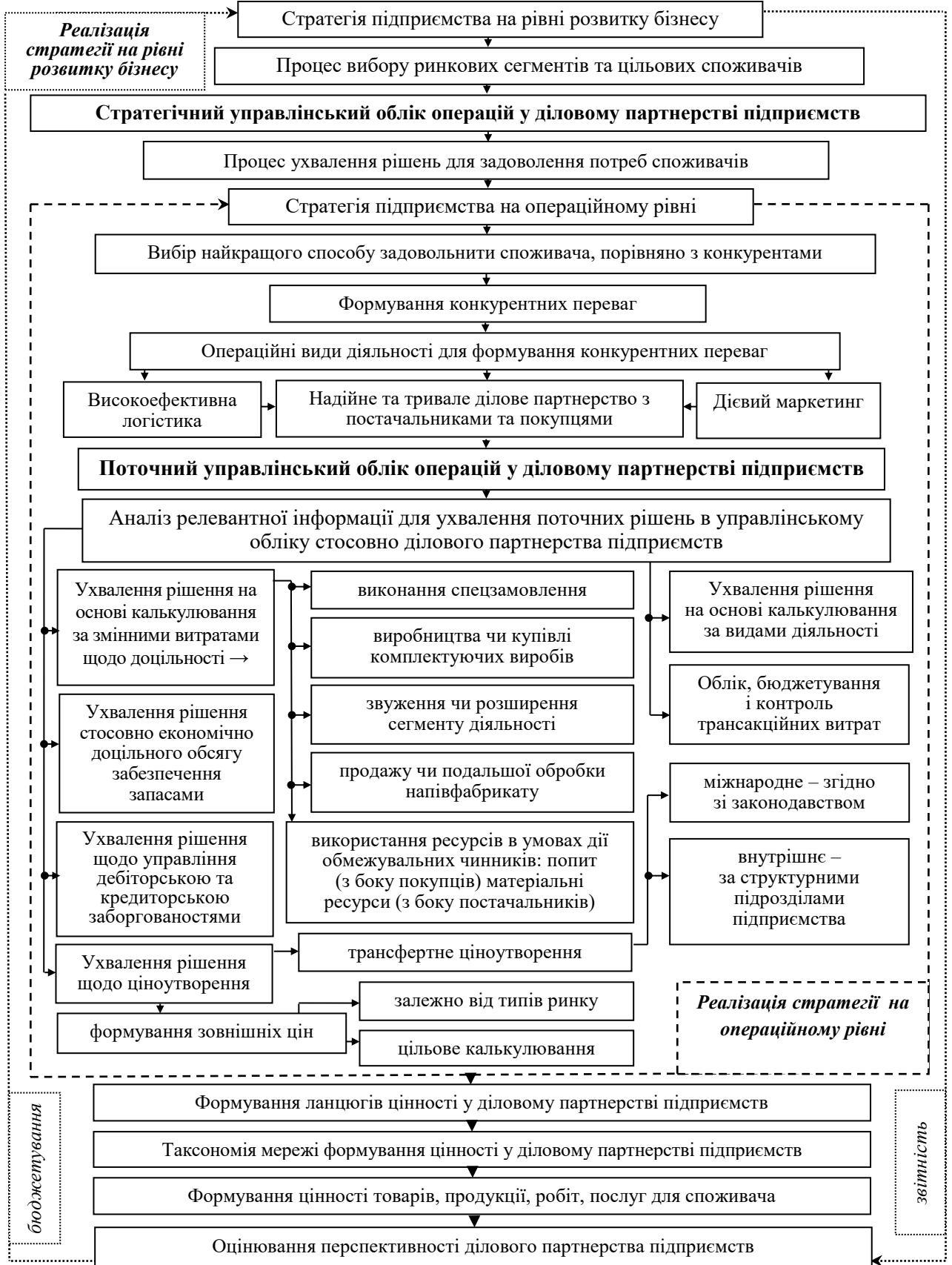


Рис. 4.1. Загальна схема управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств

Джерело: побудовано автором

До загальносистемних відносимо принципи:

– цілісності – наповнення інформаційної бази даних про ділових партнерів має відображати достовірний стан їх ділової активності за певний період часу для оцінювання перспективності подальшої взаємодії з ними. Запорукою такої цілісності є періодична перевірка даних і поновлення чи виправлення обліково-аналітичної інформації за кожним діловим партнером.

– детермінованість – обліково-аналітичне забезпечення має бути сформоване за ретроспективними подіями та показниками стосовно кожного ділового партнера, у вигляді чітких й однозначних інформаційних блоків на певну дату;

– динамічність – здатність до здійснення швидких змін в організації облікового процесу ділової взаємодії, що спонукає до належної його автоматизації;

– синергізм – вдале поєднання функціональних можливостей управлінського обліку з можливостями фінансового обліку, логістики, маркетингу, інших сфер діяльності уможливорює створення інформаційної домінанти зі суттєвими перевагами її наповнення обліково-аналітичною інформацією про партнерські відносини підприємства;

– адаптивність – властивість системи управлінського обліку визначати характер і ступінь структурних змін у діловому партнерстві підприємств. Зважаючи на це, адаптацію розуміємо як процес, потрібний бухгалтерам–аналітикам для забезпечення успішного функціонування згаданої облікової системи та її елементів в умовах глобалізації економіки.

Основними принципами управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств доречно вважати:

– методологічної інтегрованості – успішне використання методологічного інструментарію інших наук (фінансового обліку, менеджменту, логістики, маркетингу, статистики, математики тощо) для здійснення обліково-аналітичних процедур у процесі створення інформаційного продукту для користувача за рівнями управління діловою взаємодією;

– економічної доцільності – визначення диференціального прибутку від потенційної ділової взаємодії, зважання на якісні причинно-наслідкові зв'язки між чинниками, які впливають на прийняття рішення про доречність вступу у партнерські відносини;

– результативності – контроль за витратами та доходами у розрізі ділових партнерів, що дає змогу виокремити найбільш надійних ділових партнерів;

– стратегічної орієнтованості – забезпечуючи релевантною інформацією процес прийняття поточних рішень щодо ділової взаємодії, прерогативою має бути формування інформаційної бази для посилення конкурентних переваг у процесі задоволення потреб цільових споживачів;

– прогностичності – проект ділового партнерства доречно приймати до виконання лише після опрацювання обліково-аналітичної інформації та проведення оцінювання перспективності партнерських відносин із постачальником чи покупцем.

– аксіологічної трансформації – інформаційний продукт управлінського обліку складається не лише з кількісної та вартісної обліково-аналітичної інформації, а й із соціально-культурної та психологічної, що актуалізує формування ланцюгів цінності ділового партнерства підприємств, їх трансформацію у мережі, а відтак – у формування цінності товарів, продукції, робіт, послуг для споживача.

Методологія управлінського обліку ґрунтується на використанні методів економічного аналізу, статистики, математики, комп'ютерної обробки інформації, а також загальносистемних методологічних підходів до вибору методів дослідження ділового партнерства підприємств (див. рис. 2.8.). Відбувається комплексне використання методів процесного, системно-функціонального, аксіологічного підходів.

Поточний управлінський облік ділового партнерства підприємств, залежно від специфіки взаємодії, може охоплювати такі процеси: облік, аналіз, прогнозування і бюджетування трансакційних витрат; калькулювання за повними і змінними витратами; аналіз “витрати–обсяг–прибуток”, диференціальний аналіз; калькулювання за видами діяльності; аналіз релевантною інформації для ухвалення

поточних рішень; аналіз на основі теорії обмежень; цільове калькулювання; еталонне оцінювання; управління запасами; управління дебіторською та кредиторською заборгованостями; ціноутворення. За результатами фінансового й поточного управлінського обліку варто здійснити аналіз власного економічного потенціалу підприємства, як ділового партнера на ринку (п.п. 4.4. дисертації), що дасть змогу виокремити пріоритети входження у взаємодію, зважаючи на фінансовий стан, потреби, потужності тощо.

У стратегічному управлінському обліку досліджується таксономія мережі ділового партнерства підприємств і здійснюється процес оцінювання його перспективності. Це дає змогу усвідомити цінність такого партнерства для формування та підтримування конкурентних переваг підприємства у ринковому середовищі.

Процес оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств ґрунтується на попередньому аналітичному дослідженні ринку й виокремленні потенційних ділових партнерів (п.п. 2.4. дисертації). Таке аналітичне дослідження слугує інформаційним забезпеченням для вибору ділового партнера й обліку операцій із ним. Перспективність ділового партнерства варто оцінювати через:

- багатовимірне оцінювання партнерських відносин підприємства з постачальниками та покупцями (п.п. 5.2. дисертації);
- рейтингове оцінювання перспективності ділового партнерства (п.п. 5.3. дисертації).

Важливе значення має інтерпретативна функція управлінського обліку, відповідно до якої інформаційне забезпечення перетворюється у інформаційний продукт для користувача. Роль облікової інформації в управлінні підприємством досліджували Л. В. Безкоровайна [289], Ю. Д. Малярєвський [289], А. А. Пилипенко [289], О. Н. Шуть [502], проте інтерпретативну функцію інформації в управлінському обліку вони не згадують.

Інформація загалом сприймається як сукупність даних про осіб, предмети, факти, події, явища і процеси, тобто все те, що розширює уяву про об'єкт дослідження. Для здійснення управлінського обліку операцій у діловому

партнерстві підприємств береться до уваги інформація: кількісна й не кількісна; облікова й необлікова; планово-нормативна, фактична й прогнозована; технічна й технологічна; повна й неповна.

Джерелами не кількісної інформації є дані конкурентної розвідки, результати соціологічних опитувань тощо. Кількісна інформація може бути обліковою та необліковою. До облікових джерел інформації відносять дані про партнерські відносини підприємства, що містяться у фінансовому обліку та звітності; статистичних спостереженнях і звітності; оперативному обліку; вибіркового облікового даних. До необлікової інформації належать: матеріали зовнішнього та внутрішнього аудиту; документи лабораторного контролю; документи перевірок фіскальними органами; матеріали постійно діючих нарад; матеріали преси; пояснювальні та доповідні записки; матеріали, отримані через особисті контакти з діловими партнерами.

Планово-нормативна інформація потрібна для управління виконанням бюджетів продажу, виробництва, розрахунків із покупцями та постачальниками. Такі дані містяться у виробничо-фінансовому плані промислового підприємства і торговельно-фінансовому плані підприємств торгівлі. Попри затверджені плани, корисними є дані що містяться у виробничих паспортах, цінниках, прейскурантах, довідниках тощо. В управлінському обліку допустиме ігнорування принципу документального обґрунтування облікової інформації, що дає змогу використовувати як фактичні, так і прогнозовані показники.

Технічні й технологічні дані також використовуються як елемент інформації. Технічну інформацію отримують із перспективних розробок технологів та проєктувальників, беруть до уваги результати організаційно-технічних заходів, запатентовану інформацію, дані про вітчизняні та іноземні аналоги. До технологічної інформації належать паспорти до машин і обладнання, креслення, специфікація та інша технологічна документація. Для ухвалення управлінських рішень може використовуватися повна або неповна інформація про ділових партнерів. Неповна інформація зазнає швидкої обробки та у певних ситуаціях є достатньою.

Загалом інформація управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств має відповідати таким вимогам:

- адресність – надання конкретним адресатам залежно від того, за яку сферу ділової взаємодії відповідає працівник, зважаючи на ієрархію відповідальності;

- оперативність – надання у чіткі терміни для ухвалення рішень стосовно вчасного реагування на зміни у партнерських відносинах;

- достатність – достатній, не надмірний, обсяг для оцінювання процесу ділової взаємодії за усіма етапами її здійснення;

- аналітичність – має містити результати поточного експрес-аналізу за етапами партнерських відносин, або можливість проведення аналізу з найменшими витратами часу;

- гнучкість та ініціативність – повнота інформаційних запитів під час виконання партнерської угоди, вчасне реагування на відхилення від угоди, ситуаційна вибірка для ухвалення оперативних рішень;

- корисність – увага до сфер потенційного ризику у діловій взаємодії, об'єктивне оцінювання роботи бухгалтерів–аналітиків і менеджерів;

- достатня економічність – витрати з підготовки інформації про ділових партнерів й оцінювання перспективності ділової взаємодії з ними, не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

Будь-яка інформація управлінського обліку має конфіденційний характер і вимагає захисту за допомогою комплексних організаційних заходів і програмно-технічних засобів. Результати ділового партнерства підприємства залежать від ефективності функціонування управлінського персоналу. Найбільший вплив на ухвалення рішення має грамотне опрацювання релевантної інформації. Адже успішність діяльності підприємства може бути у небезпеці через ухвалення хибних управлінських рішень стосовно вступу у ділову взаємодію. Таке може трапитися через низьку кваліфікованість та відсутність досвіду у бухгалтерів-аналітиків, менеджерів. Доволі часто управлінський персонал ухвалює рішення в умовах невизначеності, без достатньої поінформованості, опираючись здебільшого на інтуїцію та досвід, ніж на фактичні дані. Тому доречним є

акцентування уваги на тому, за якими критеріями та показниками варто ухвалювати найбільш поширені поточні управлінські рішення для отримання відповіді про доцільність взаємодії.

Релевантною є інформація, здатна впливати на рішення менеджера. Причому інформація має бути оперативно передана менеджерові, адже з часом вона втрачає корисність. Попри це, дані обліку не мають містити помилок або упереджених оцінок [67, с. 213]. Роль бухгалтера-аналітика у процесі ділової взаємодії із партнерами полягає у вчасному наданні менеджерам достовірної та релевантної інформації. Адже певний тип управлінського рішення потребує аналізу певного масиву даних. Зокрема для встановлення ціни за одиницю виробу та вибору обсягу його виробництва, варто проаналізувати зведену інформацію про ціни за аналогічними товарами (продуктами) у конкурентів, виробничі витрати за умови різних обсягів виробництва, еластичність попиту покупців.

С. Ф. Голов характеризує процес ухвалення рішень як “цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв’язання певної проблеми” [67, с. 212]. Альтернативними є рішення, пов’язані з вибором альтернативних варіантів дій. Ухвалення альтернативних рішень передбачає виникнення альтернативних витрат. Під альтернативними витратами І. Д. Фаріон і Т. М. Писаренко розуміють “максимально можливий вклад у прибуток, від якого відмовляються при використанні обмежених ресурсів для визначеної потреби” [459, с. 306], С. Ф. Голов – “вигоду, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення” [67, с. 212].

Адміністративний персонал за різними рівнями управління ухвалює як довготермінові (стратегічні), так і короткотермінові (поточні) рішення щодо ділового партнерства. Стратегічні рішення приймаються на основі даних стратегічного управлінського обліку про перспективність ділової взаємодії із партнерами щодо придбання чи продажу великих обсягів запасів, виконання робіт і надання послуг, інвестування, будівництва нових споруд тощо. Пропонований підхід до процесу оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств

у контексті системно-функціонального підходу до методології облікової системи ділового партнерства підприємств апробовано за матеріалами молокопереробного підприємства і його потенційних партнерів. Аксіологічний підхід до методології реалізований під час розкриття таксономічної цінності ділового партнерства підприємств у процесі формування цінності товарів для споживачів. Згадані підходи розглянуті у п'ятому розділі дисертації.

Тому сконцентруємо увагу на основних складових облікового забезпечення ділового партнерства підприємств під час реалізації стратегії підприємства на операційному рівні (див. рис. 4.1.). Ухвалення рішень поточного характеру передбачає: використання різних методів калькулювання, способів ціноутворення, підходів до управління запасами; регулювання обсягів виробництва та реалізації продукції, оптимізацію використання обмежених ресурсів, аналітичне оцінювання стану дебіторської та кредиторської заборгованостей; облік трансакційних витрат тощо. Процес ухвалення управлінських рішень передбачає насамперед виокремлення проблеми та шляхів її вирішення. Зокрема, для збільшення прибутку та зміцнення конкурентних позицій на ринку, керівний персонал підприємства може обирати – розробляти новий продукт для наявних ринків збуту, чи здійснювати пошук нових ринків збуту для наявних виробів, що потребує виокремлення кола потенційних покупців. Далі процес ухвалення рішення будується на виборі та глибокому аналізі альтернативних варіантів дії, здійснюється вибір оптимального варіанту дії, а згодом аналізуються результати впровадження ухваленого рішення.

Кожен етап ухвалення рішення має облікове забезпечення, яке слугує для вибору правильної альтернативи. Корисність такого забезпечення характеризує інформаційне наповнення, яке має бути безпомилковим, повним, неупередженим, своєчасним і релевантним. Перед ухваленням рішення аналізують усі можливості одержання економічної вигоди підприємством. Як відомо, залежно від ухвалення рішень, витрати і доходи поділяють на релевантні та нерелевантні. С. Ф. Голов під релевантними розуміє “доходи і витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення”[67, с. 213]. Зокрема релевантними визнаються витрати та



доходи, які виникають у процесі виконання рішення в майбутньому, лише такі, що можуть бути змінені. Нерелевантними є усі доходи і витрати, які були визнані у минулому, проте й майбутні витрати, якщо вони однакові для усіх альтернативних варіантів рішення, також є нерелевантними. Зазвичай релевантними вважають змінні витрати, тоді як постійні витрати – найчастіше є нерелевантними. Іноді постійні витрати також є релевантними, зокрема якщо реалізація управлінського рішення потребує здійснення додаткових витрат. З іншого боку, змінні витрати можуть бути нерелевантними, для прикладу – використання наявних на складах товарно-матеріальних цінностей для виконання управлінського рішення. Попри зазначене, варто зауважити, що всі майбутні диференціальні витрати та доходи є релевантними. Диференціальні показники становлять різницю між релевантними даними під час опрацювання альтернатив для ухвалення рішень. Саме через порівняння диференціальних доходів і витрат визначають прогнозований диференціальний прибуток або збиток – наслідок від ухвалення альтернативного варіанту рішення.

Кількісний критерій релевантності витрат і доходів є недостатнім під час вибору найдоречнішої альтернативи рішення. Варто зважати також на якісні чинники. Скажімо, під час закупівлі молокопродуктів для продажу, варто зважати не лише на ціну, але й на пропоновані постачальником терміни та способи їх постачання, аби уникнути пошкодження, псування, втрати тощо. Різні управлінські рішення потребують наявності різних даних. Тому доречно розглянути найбільш поширені типи поточних рішень, які залежать від поточного обліку операцій у діловому партнерстві підприємств, для реалізації стратегії підприємства на операційному рівні (див. рис. 4.1).

Ухвалення поточних управлінських рішень на основі калькулювання за змінними витратами ґрунтується на поділі витрат на змінні й постійні, виокремленні з-поміж них релевантних, а відтак визначення диференціального фінансового результату. Такими є рішення про: спеціальне замовлення, розширення або звуження сегмента діяльності, виробництво чи придбання

напівфабрикатів (комплектуючих), продаж чи подальше оброблення напівфабрикату, використання ресурсів в умовах дії обмежувальних чинників.

Рішення про спеціальне замовлення пов'язане із розглядом пропозиції від ділового партнера – потенційного чи постійного покупця, про разовий продаж продукції або надання послуг за нижчою ціною, ніж звичайна ціна або нижчою за собівартість реалізації. Прийняття такої пропозиції можливе лише у разі, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати, а також відсутня небезпека деформації цінової політики з іншими покупцями. Аналіз для ухвалення такого рішення ґрунтується на маржинальному підході; диференціальному аналізі релевантних доходів і витрат; визначенні альтернативних витрат за відсутності вільних потужностей; оцінюванні можливих довгострокових наслідків після ухвалення рішення про спеціальне замовлення.

Маржинальний підхід передбачає порівняння величин маржинального прибутку за звичайних умов діяльності та після виконання спеціального замовлення. Здійснюючи аналіз, беруть до уваги лише змінні витрати, адже величину постійних витрат, зазвичай, вважають нерелевантною. Тому, здійснивши диференціальний аналіз лише за релевантними показниками, вірогідним є те, що ухвалення рішення про спеціальне замовлення призведе до збільшення диференціального прибутку підприємства. Важливо під час такого аналізу зважати на наявність вільних потужностей на підприємстві, тобто якщо виробничі потужності є недовантаженими, то виконання спеціального замовлення забезпечить отримання додаткового прибутку. Проте якщо виробничі потужності завантажені повністю, то для виконання спеціального замовлення доведеться зменшити обсяги виготовлення виробів, які реалізуються за звичайними цінами. У такій ситуації доречно проаналізувати не лише дійсні, але й можливі (альтернативні) витрати.

ПрАТ “Львівський холодокомбінат” має недовантажені потужності. У квітні 2018 р. виконало спеціальне замовлення від ресторану “Вертеп” (м. Львів, вул. Варшавська, 56) на постачання вагового морозива “Класичне біле” 50 кг за ціною 3 750 грн (без ПДВ), хоча звичайна ціна реалізації постійним покупцям зі

знижкою становила 95 грн за кг. Обґрунтуємо правильність ухвалення такого рішення. Облікові дані для ухвалення рішення щодо доречності виконання спеціального замовлення у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” представлені у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**Облікові дані для ухвалення рішення щодо доречності виконання спеціального замовлення у ПрАТ “Львівський холодокомбінат”**

Показник	Формування звичайної ціни без ПДВ		Релевантні дані стосовно виконання спеціального замовлення	
	на 1 кг, грн	на 50 кг, грн	на 1 кг, грн	на 50 кг, грн
Дохід	95	4 750	75	3 750
1. Прямі матеріальні витрати	23	1150	23	1150
2. Прямі витрати на оплату праці	25	1250	25	1250
3. Загальновиробничі витрати (з них 50% постійні витрати)	32	1600	16	800
4. Разом виробнича собівартість	80	4000	64	3200
5. Адміністративні витрати і витрати на збут (із них 60% постійні витрати)	10	500	4	200
6. Усього витрат	90	4500	68	3400
7. Прибуток	5	250	7	350

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Отже, додаткові витрати на суму 3 400 грн для виконання спеціального замовлення дали змогу отримати додатковий дохід на суму 3 750 грн, що уможливило одержання додаткового прибутку на суму 350 грн. Оскільки підприємство має недовантажені потужності, то для виконання спеціального замовлення не потрібні додаткові інвестиції, тому сума постійних витрат є нерелевантною. Можливі витрати дорівнюють нулю, тому диференціальний прибуток становить 350 грн. На підприємстві ухвалили правильне рішення.

Рішення про розширення або звуження сегмента діяльності передбачає ухвалення рішень про зміну обсягів виготовлення певного виду продукції (виконання робіт чи надання послуг), а також рішення щодо відкриття нових або закриття наявних (часто збиткових) структурних підрозділів підприємства тощо. Аналіз інформації для ухвалення таких рішень буде ухвалено на визначенні змінних, прямих і загальних постійних витрат, порівнянні величин маржинального

прибутку. Якщо за певними сегментами чи відділами продажу підприємства простежуються збитки кілька періодів, то варто розглянути альтернативу ліквідації такого сегменту, або його звуження. У такій ситуації обчислюють маржинальний прибуток до і після змін. Можливим є варіант, коли саме збитковий сегмент діяльності забезпечує покриття значної частини постійних витрат, тоді його ліквідація призведе до збільшення збитків підприємства.

Втрата ринків збуту на сході України й у АР Крим для продукції ПрАТ “Львівський холодокомбінат” призвела до вимушеної ліквідації певних сегментів діяльності, зорієнтованих на попит покупців на окупованих РФ територіях. Проте паралельно відбулося розширення європейського сегменту продажу. Першими покупцями українського морозива були наші співгромадяни, які проживають у ЄС. Вітчизняна продукція поки мало відома за кордоном, тому й не можливо було від початку розраховувати на великі продажі. Незначні партії зумовлюють вищу націнку. Аналіз релевантних даних в управлінському обліку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” дав змогу пропонувати ухвалити рішення про освоєння нового закордонного сегменту діяльності, починаючи з невеликих мереж (навіть окремих магазинів), зорієнтованих на попит вихідців із колишнього СРСР. Тепер стратегічно підприємство націлене на вихід до ширших мереж ділового партнерства. Тут варто враховувати не лише кількісні чинники, але й якісні. Зокрема в ЄС не популярне морозиво у вафельних стаканчиках, що є доволі поширеним в Україні. З огляду на це, в економ-сегменті вітчизняним виробникам доводиться конкурувати з місцевими виробниками, а в преміальному сегменті – зі знаними міжнародними брендами. Серед можливих альтернатив виходу на європейський ринок – продажі під приватною торговою маркою європейських мереж. З одного боку таке рішення уможливить зростання обсягів реалізації, проте з іншого – такі продажі покривають лише собівартість і трансакційні витрати. У такому випадку варто розглядати довгострокові наслідки ухвалених рішень.

Ще одним типом поточних рішень є про виробництво чи придбання окремих компонентів виробів у постачальників ухвалюється на підставі аналізу

релевантної виробничої собівартості компонента; диференціального аналізу витрат; урахуванні впливу якісних чинників. Для цього порівнюють собівартість виготовлення певного компонента виробу (комплектуючих, деталей, запчастин тощо) із вартістю закупівлі його у постачальників. Під час порівняння витрат беруть до уваги лише релевантні показники. У випадку, якщо підприємство раніше виготовляло такий виріб, варто обчислити альтернативні витрати, пов'язані зі звільненням виробничих площ або з простоями устаткування. Сумарно дійсні та альтернативні витрати є релевантними. Остаточне рішення доречно ухвалювати, зважаючи на вплив якісних чинників – надійність постачальника, контроль якості виготовлення компонентів у постачальника, стабільність цін у постачальника, а також час, потрібний для поновлення виробництва деталей, якщо постачальник не виконає зобов'язання.

Рішення про продаж чи подальшу обробку продукції пов'язане з можливістю реалізації продукції на певному етапі її виробництва. Додаткові витрати на обробку продукції спроможні забезпечити нові споживчі властивості чи функції готовій продукції, реалізацію її за вищою ціною. Таке рішення може бути ухвалене й щодо виробів із дефектами: продати товар зі знижкою, чи виправити дефекти та реалізувати за звичайною ціною. Ухвалення одного з альтернативних рішень доцільно здійснювати через обчислення величини маржинального прибутку за кожною з альтернатив, порівняння їх величин і вибір оптимального варіанту.

Рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів спрямоване на складання такої виробничої програми підприємства, яка забезпечить отримання максимального прибутку за умови дії обмежувальних чинників. Такими чинниками може бути попит на продукцію з боку покупців, здатність постачальників забезпечити певний обсяг матеріальних ресурсів, виробнича потужність тощо. Аналіз для ухвалення такого рішення залежить від кількості діючих обмежувальних чинників. Якщо наявний лише один вид обмеження, тоді для аналізу обчислюють маржинальний прибуток на одиницю обмежувального чинника. Розподіляючи обмежені ресурси, варто зважати на якісні чинники,

зокрема якщо попит покупців не задовольнити хоча би на мінімальному рівні, можна втратити постійних споживачів. За наявності дії кількох обмежувальних чинників, для здійснення аналізу використовують методи лінійного програмування. За цільову функцію найчастіше обирають максимізацію маржинального прибутку.

У таблиці 4.2 наведені вхідні дані про виробництво трьох видів морозива у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” для оптимального завантаження виробничої лінії. Обмежувальним чинником є денна потужність виробничої лінії, проте варто зважати на задоволення попиту покупців.

Таблиця 4.2

**Вхідні дані про виробництво трьох видів морозива у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” для оптимального завантаження виробничої лінії**

Показник	“Славутич”	“ТМ”	“Каштан зі Львова”
1. Ціна за 1 кг морозива, грн (без ПДВ)	115,45	105,25	108,53
2. Змінні витрати на 1 кг, грн	62,35	58,86	53,25
3. Маржинальний прибуток на 1 кг, грн	53,1	46,39	55,28
4. Коефіцієнт маржинального прибутку	0,46	0,44	0,51
5. Витрати часу для виготовлення 1 т морозива, маш-год	2,8	3,2	4,2
6. Попит на морозиво, т	2	1,8	1,2
7. Потужність виробничої лінії, маш-год на день	15		

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Визначимо, якого морозива і в якому обсязі варто виготовляти для отримання максимального прибутку. На перший погляд, зважаючи на величину маржинального прибутку та його коефіцієнта, видається, що найкращим буде виготовити максимальний обсяг морозива “Каштан зі Львова”, потім задовольнити максимальний попит за морозивом “Славутич”, а решту потужності виробничої лінії використати для виробництва морозива “ТМ”. У такому разі максимальний маржинальний прибуток становитиме  $235\,742,38$  грн ( $55,28 \times 1200 + 53,1 \times 2000 + 46,39 \times (15 - 10,64) : 3,2 \times 1000$ ).

Тепер обчислимо маржинальний прибуток на одиницю обмежувального чинника, яким є потужність виробничої лінії:

а) для морозива “Славутич”  $53,1 : 2,81 : 1000 = 18\,964,3$  (грн/маш-год);

б) для морозива “ТМ”  $46,39 : 3,2 : 1000 = 14\,496,9$  (грн/маш-год);

в) для морозива “Каштан зі Львова”  $55,28 : 4,2 : 1000 = 13\,161,9$  (грн/маш-год).

Найбільший маржинальний прибуток на одиницю обмежувального чинника є за морозивом “Славутич”, дещо менша його величина за морозивом “ТМ” і найменша – за морозивом “Каштан зі Львова”. У такому порядку варто й задовольняти попит покупців: максимальний обсяг виготовити морозива “Славутич”, далі – морозива “ТМ” і решту потужності використати для виробництва морозива “Каштан зі Львова”. Тоді загальний маржинальний прибуток становитиме 237 611,46 грн ( $5,6 \times 18\,964,3 + 5,76 \times 14\,496,9 + (15 - (5,6 + 5,76)) \times 13\,161,9$ ), що на 1 869 грн більше від попередньої виробничої програми.

Отож для максимізації маржинального прибутку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” запропоновано випустити 2 т морозива “Славутич”, 1,8 т морозива “ТМ” і 860 кг морозива “Каштан зі Львова”. Саме запропонований підхід доречно використовувати на підприємстві, що уможливить максимізацію економічної вигоди.

До ухвалення рішення щодо економічно доцільного обсягу забезпечення запасами спонукають такі основні умови: задоволення потреби у запасах у потрібний момент, у потрібному обсязі, належної якості; надійність постачальника, як ділового партнера на ринку; мінливість цін та попиту на запаси. Метою управління запасами є забезпечення їх своєчасного постачання із мінімальними витратами, пов'язаними з їх зберіганням та формуванням замовлення на них. Підходи до управління запасами висвітлені у працях Г. Л. Бродецького [31], С. Ф. Голова [67], Ю. Ю. Лоли [204], Л. В. Пельтек, С. М. Писаренко [285], інших, проте потребує узагальнення інформація щодо найпоширеніших і дієвих методів такого управління. Доречно виокремити метод визначення економічно доцільного обсягу замовлення запасів, який забезпечує обчислення оптимальної комбінації витрат для їх придбання та зберігання на основі лише релевантних показників. Тому оптимальний обсяг замовлення визначається такими витратами, на які впливають або обсяг запасів, що зберігаються, або обсяг зроблених замовлень. Чим більший обсяг одного

замовлення, тим менше замовлень здійснюють за рік, тобто зменшуються витрати на виконання замовлень. Коли здійснюється менше замовлень, доречно сформулювати більший середній запас, що призводить до збільшення витрат для зберігання запасів. Оптимальним обсягом замовлення є такий замовлений обсяг запасів, за якого загальні витрати на замовлення і зберігання запасів будуть мінімальними. Економічно доцільний обсяг замовлення запасів можна визначити за допомогою таблиці; графіка; або за формулою Вілсона, сутність якої детально описав І. А. Бланк [25, с. 321]:

$$EO3 = \sqrt{\frac{2 \times \text{РП} \times \text{В од.зам}}{\text{РВ збер.од.зам}}} \quad (4.1)$$

Де EO3 – економічно доцільний обсяг замовлення запасів

РП – річна потреба у обсязі запасів, од.,

В од.зам – витрати на виконання одного замовлення, грн;

РВ збер.од.зам – витрати на зберігання одного замовлення, грн

Вона може бути використана для оптимізації обсягу як виробничих запасів, так і запасів готової продукції. Зазначена модель ґрунтується на двох основних припущеннях: сталими і відомими є потреба у запасах, витрати на замовлення, витрати для зберігання запасів; виробничі потужності та потужності для зберігання запасів необмежені. На підприємствах такі припущення не завжди виконуються, тому модель економічного обсягу замовлення часто адаптують до конкретних умов постачання, зокрема коли: замовлення можна робити тільки за певними партіями; надаються знижки при закупівлі великих партій; можливості підприємства для розміщення економічного обсягу замовлення обмежені.

Важливим також є момент розміщення замовлення – момент, коли треба зробити замовлення для поповнення запасів. Його визначають такі чинники: економічно доцільний обсяг замовлення; час виконання замовлення; витрачання запасів упродовж періоду виконання замовлення. Тобто момент розміщення замовлення обчислюють як добуток часу виконання замовлення і витрачання запасів за одиницю часу.

При значній номенклатурі запасів, використання моделі Р. Вілсона щодо кожного найменування є проблемним, тому варто використовувати метод



управління запасами за категоріями запасів (методом “ABC” запропонований В. Парето [25, с. 365]). Сьогодні зростає кількість підприємств, які застосовують систему “якраз вчасно” (just-in-time), яка передбачає відсутність процесу зберігання запасів через організацію своєчасного їх постачання за усіма етапами діяльності. У Японії використовують технологію “канбан”, згідно з якою виробничі запаси зберігаються на складі постачальника, а до покупця надходять у момент потреби в них для використання у виробництві або продажу [204].

Проблематиці виникнення та погашення дебіторської й кредиторської заборгованостей присвячені праці таких науковців, як Р. П. Гончарук [70], В. О. Гуня [83], Д. В. Денисов, О. В. Дячук [107], Н. В. Новицька [268], В. В. Новодворська, І. Я. Омецінська [273], Т. А. Пінчук [290], О. Тучак [452], Л. К. Феофанов [462], проте комплексного підходу до управління заборгованостями не представлено.

Ухвалення рішення щодо управління дебіторською та кредиторською заборгованостями зумовлене: а) наявністю значної кількості ділових партнерів, через що дебіторська і кредиторська заборгованості займають значну питому вагу у майні підприємства, б) прагненням збільшити оборотність таких заборгованостей для вивільнення грошових коштів і залучення їх у господарську діяльність, в) встановленням таких договірних відносин із покупцями та постачальниками, за яких терміни й обсяги платежів підприємства залежать від розрахункової дисципліни ділових партнерів. Управління дебіторською та кредиторською заборгованостями щодо ділових партнерів можна здійснювати через реструктуризацію, погашення або переведення боргу [268]. Реструктуризація може здійснюватися у формі відтермінування платежу без зміни сторін договору (продлонгацією), або через заміну одного договору на інший між тими ж діловими партнерами (обмін боргу на акції підприємства, облігації, векселі). Погашення заборгованостей може здійснюватися через списання, взаємозалік, зустрічні виконання зобов'язань, перекредитування тощо. Процедура переведення боргу передбачає зміну ділових партнерів за договором.

Для управління кредиторською заборгованістю на підприємстві варто здійснювати: аналіз її виникнення, погашення, впливу на величину його грошових потоків; оцінювання ситуації щодо доцільності відтермінування платежу за рахунками постачальників, зі зазначенням бажаного терміну; заходи для попередження умов виникнення протермінованої кредиторської заборгованості та забезпечення її пролонгації.

Для управління дебіторською заборгованістю ділових партнерів доцільно: аналізувати фінансову інформацію; оцінювати тенденції розвитку подій щодо її погашення; обґрунтовувати остаточний термін надання відтермінування оплати за рахунками; рефінансувати заборгованість через операції з векселями, факторингом тощо; контролювати протерміновану заборгованість та здійснювати заходи для попередження виникнення безнадійної заборгованості тощо.

Доречно зауважити, що ухвалення рішень на основі калькулювання за видами діяльності (Activity based costing, ABC-калькулювання [143, с. 133]) дає змогу виявити внутрішні зв'язки між видами діяльності у різних відділах та функціональних зонах. Зокрема якщо розглядати взаємозв'язки між конструюванням та виробництвом виробів, то за складно сконструйованим продуктом, який охоплює, скажімо, 50 складових елементів, накладні витрати будуть суттєво більшими, ніж за продуктом, який включає лише 20 елементів. Це зумовлено наявністю більшої кількості постачальників складових елементів, більших витрат на замовлення, контрольованих операцій щодо руху запасів тощо. Калькулювання за видами діяльності спонукає змінювати чинники, які впливають на витрати, – відбувається пошук можливостей зменшити кількість складових елементів виробу чи кількість технічних контролерів за процесами. Врешті, умовою запровадження такого калькулювання стало розроблення сучасної технології збору інформації, – запровадження штрих-кодування, застосування ПЕОМ, що спрощує механізм збору та обробки інформації для обліку [437].

Калькулювання за видами діяльності доводить, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність. Короткотермінові та довготермінові накладні витрати розподіляються між виробами диференційовано – для кожної сукупності

витрат обирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім обчислюють величину таких витрат на одиницю фактора. Проблемним у калькулюванні за видами діяльності є обчислення витрат за операціями. Витрати, пов'язані з укладенням партнерських договорів, постачанням виробничих запасів, збутом продукції є довготерміновими витратами. Фактором витрат, зазвичай, є відстань перевезення, кількість контрагентів тощо. Тут важливим є досягнення загальносистемних стратегічних результатів, а не лише індивідуальних, тому ефективною вважають діяльність, яка дає змогу розвивати бізнес. Саме в процесі такої діяльності створюється додана економічна вартість, яка додає цінності продукції, а здійснені витрати вважають корисними. Тому доречно вживати заходи щодо усунення (або суттєвого зменшення) діяльності, яка не додає цінності – повторних замовлень, очікувань, усунення дефектів, багаторазового контролю тощо.

Калькулювання за видами діяльності в діловому партнерстві підприємств дає змогу: на основі достовірної інформації про собівартість продукції, здійснювати успішне ціноутворення; одержувати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі покупців; формувати інформаційну базу про постачальників для управління витратами тощо.

Для повного розгляду процесу реалізації стратегії підприємства на операційному рівні, далі окрему увагу варто присвятити обліку трансакційних витрат та ціноутворенню в обліковій системі ділового партнерства підприємств.

#### **4.2. Облік трансакційних витрат і перспективи його удосконалення**

Розвиток теорії трансакційних витрат передбачає новий підхід до ухвалення управлінських рішень у системі укладення взаємовигідних угод ділового партнерства підприємств. Така теорія сприяє становленню й розвитку методологічних підходів до обліку, аналізу й контролю трансакційних витрат. Недостатнє їх вивчення призводить до втрати контролю над ними, а відсутність інформації щодо їх обсягу та причин виникнення – до неможливості керування

ними. Тому доцільно дослідити методичне підґрунтя обліку транзакційних витрат, як визначальної інформаційної підсистеми на підприємстві, їх класифікацію, шляхи удосконалення обліку, а також розвинути підхід до обліку та бюджетування транзакційних витрат інноваційного процесу.

Простежуючи посилення інтересу до теорії транзакційних витрат у працях науковців, констатуємо недостатнє висвітлення їх саме у обліковому контексті. Наявність різних підходів до трактування, класифікації, облікового відображення, контролю, методів управління транзакційними витратами має дещо хаотичний характер. Залишаються недослідженими проблеми впливу різних чинників на величину та динаміку зміни транзакційних витрат, зокрема: правових, економічних, психологічних, технологічних, організаційних та соціальних.

Вивченню теоретичних основ і класифікаційних ознак транзакційних витрат присвячено праці багатьох науковців. На рис. 4.2 простежується динаміка інтенсивності публікації результатів досліджень поняття “transaction costs” у наукових англійськомовних джерелах світу. Від 1995 р. до 2005 р. спостерігається підвищений інтерес вчених до цього поняття.



Рис. 4.2. Динаміка інтенсивності публікації результатів досліджень поняття “transaction costs” у наукових англійськомовних джерелах світу

*Джерело : побудовано автором за [528]*

У п.п. 1.2. представлено структуру транзакційних витрат у контексті розвитку холістичної концепції маркетингу партнерських відносин. Становлення облікової системи ділового партнерства підприємств неможливе без належного

методичного підґрунтя обліку трансакційних витрат. Термін “трансакція” запозичений від латинського “transaction” (здійснення, звершення, договір) і має кілька тлумачень: операція, угода, що супроводжується взаємними поступками, зниженням цін [120, с. 577; 254, с. 460].

Більшість авторів до трансакційних витрат відносять: витрати пов’язані з пошуком постачальників, споживачів, нових ділових партнерів; витрати пов’язані з договірною діяльністю між контрагентами на ринку, захистом прав власності тощо. К. О. Назарова слушно зауважує, що “досліджуючи облікову складову ділового партнерства, окремого акценту заслуговує питання обліку маркетингу. Так, необхідно зауважити, що відповідно до чинної методології бухгалтерського обліку на підприємстві фактично неможливо визначити реальні загальні витрати на маркетингову діяльність” [259]. Із таким твердженням погоджуються А. С. Крутова й О. О. Нестеренко [176].

Первісно, розглядаючи фінансовий бік ділового партнерства підприємств, деякі автори акцентували увагу на ґрунтовній оцінці “ринкових трансакцій”, які термінологічно ними ототожнювалися з “витратами ринкових трансакцій”, “витратами використання механізму цін” тощо [421, с. 354]. Вперше, обґрунтувавши трансакційні витрати, Р. Коуз у 1937 р. довів, що взаємодія суб’єктів господарювання на ринку потребує здійснення певних витрат, які спрямовані на пошук інформації про контрагентів, на проведення переговорів, укладання контрактів, захист прав власності тощо [421]. До цього часу, як стверджує М. М. Шигун, як неокласичний постулат використовувалося припущення про відсутність будь-яких особливих затрат під час взаємодії між економічними агентами. “Однак в результаті удосконалення ринку при укладенні угод виникає ціла низка спеціальних затрат, які одержали назву трансакційних” [493, с. 225]. Тривалі наукові дебати на початку 50-их рр. 20 ст. спричинили розвиток теорії трансакційних витрат у працях Д. Алена, А. Алчіана, Й. Барцела, Дж. Бьюкенена, Г. Демсеца, М. Дженсена, У. Меклінга, Д. Норта, Е. Сото, О. Уільямсона, Дж. Уолліса інших [512].

Виокремлення сучасними зарубіжними науковцями П. Андерсеном, Г. Деккером, Дж. Т. Мейчером, Б. Д. Річменом, О. Уільямсоном окремого наукового напрямку “Transaction cost economics”, є “домінантною теорією, що використовується для аналізу економічної міжфірмової взаємодії” [493, с. 225]. В. Б. Акулов і М. Н. Рудаков оперують поняттям “транзакційна теорія фірми” [3]. К. Дж. Далман тлумачить транзакційні витрати як “витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і прийняття рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту” [520, с. 148]. О. І. Уільямсон “взаємодію між економічними агентами” називає транзакціями, а механізми, які ними керують – “структурованими системами контрактів між агентами, які вступають у взаємодію” [455]. Такі механізми управління представляються ринками та внутрішньофірмовими ієрархіями чи “фірмами”. Далі автор визначає “ринки, як кластери короткотермінових повних контрактів з обміну, а фірми – як сукупність довготермінових неповних контрактів”. Між фірмами та ринками розміщені “проміжні, чи так звані гібридні, форми організацій, до яких відносяться мережа фірм, стратегічні альянси, франчайзинг і т.д.” [455], що узагальнюється поняттям ділового партнерства підприємств.

Досліджуючи механізм управління діловим партнерством, вивчають процедуру його організації. О. І. Уільямсон стверджує, що “будь-яка технологія передбачає, що її експлуатація може відбуватися у декількох можливих формах організації відносин між агентами. За умови, що технологія є постійною (сталюю), вибір між формами організації відносин визначається суцільно властивостями самої організації, тобто транзакційними чинниками” [455]. Такими чинниками він називає: обмеження раціональності, опортунізм агентів та специфіку активів. Зафіксувавши технологію, О. І. Уільямсон вводить 11 критеріїв оцінки ефективності механізму управління (форм організації відносин): три критерії – в категорії “характеристики виробничого потоку”, три – в категорії “контрактні характеристики” і п’ять – у категорії “характеристики стимулів”, тобто 70% критеріїв невиробничого характеру.

Багатогранна класифікація трансакційних витрат у дослідженнях вчених-економістів дає змогу стверджувати про наявність різних напрямів їх групування:

1) виокремивши підхід до класифікації трансакційних витрат Р. Коуза, Р. Капелюшников [141, с. 204] поділяє їх на 3 групи: витрати на пошук інформації; витрати про ціни та якість потрібних товарів; витрати, пов'язані з укладанням контрактів, контролем за їх виконанням і їх юридичним захистом.

2) найбільше вчені підтримують поділ трансакційних витрат, запропонований О. І. Уільямсоном [455], на витрати “*ex ante*” та “*ex post*” (витрати до і після укладання угоди). Про це зазначають А. В. Дугінець [103, с. 30], М. М. Шигун [493, с. 229], інші науковці. До витрат “*ex ante*” відносяться витрати на пошук інформації, ведення переговорів, укладання договору. До витрат “*ex post*” О. І. Уільямсон включає витрати, які виникають через невідповідність механізму операцій обставинам їх реалізації; на судові тяганини; пов'язані з утриманням структур управління, до яких ділові партнери звертаються для врегулювання конфліктів; пов'язані з виконанням контрактних зобов'язань. Д. Норт і Т. Еггертссон, використавши напрацювання Р. Коуза і О. Уільямсона, розширили класифікацію трансакційних витрат за видами діяльності, які беруть участь на окремих етапах реалізації угоди ділового партнерства [523, с. 15]. Зокрема класифікація Норта-Еггерсона передбачає поділ трансакційних витрат за такими групами: витрати для пошуку інформації (*search activities*); витрати, пов'язані з проведенням переговорів щодо умов партнерської угоди, її юридичним оформленням (*bargaining activities*); витрати для укладення контракту, представницькі витрати (*contract making activities*); витрати для моніторингу (*monitoring*) з метою контролю за виконанням контракту кожним діловим партнером; витрати, зумовлені потребою захисту прав власності від третіх осіб (*protection against 3-rd parties*), зокрема судові витрати, витрати на арбітраж, витрати на відрядження юристів, витрати на експертизу, витрати на відновлення порушених прав, витрати на підтримку консенсусу у діловому партнерстві; витрати опортуністичної поведінки (*enforcement*) – витрати для запобігання умисному порушенню умов контракту, витрати на контроль за виконанням угод

(витрати на експертів), витрати для страхування ризиків невиконання договорів, витрати для запобігання опортуністичній поведінці контрагентів, витрати для одержання інформації про ефективність роботи конкретного працівника, витрати для стимулювання трудової активності працівників [395].

3) П. Мілгром та Дж. Робертс класифікують трансакційні витрати за двома типами: витрати мотивації (неповнота і недосконалість інформації, опортунізм) і витрати координації, – так звана класифікація Мілгрорма-Робертса [493, с. 229]. На думку Я. І. Кузьміна [186, с. 207], такий підхід до класифікації є найкращим для аналізу трансакційних витрат, що виникають у внутрішньофірмових ієрархіях.

4) для ведення бухгалтерського обліку та надання релевантної інформації для управлінського персоналу, М. М. Шигун пропонує трансакційні витрати поділяти на такі види [493, с. 230–231]: стосовно середовища виникнення: зовнішні та внутрішні; за частотою виникнення: разові та регулярні; за податковим визнанням: податкові та фінансові; за характером господарських процесів: інформаційні, договірні, торгові, правові.

З-поміж перших звернув увагу на важливість обліку трансакційних витрат в умовах розвитку та ускладнення механізмів господарювання в Україні Г. Г. Кірейцев. За його словами, “виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складатиме основу розробки методології їх обліку, аналізу та контролю як найважливіших функцій управління” [145].

Слушно стверджує О. В. Замазій, що “трансакційні витрати виникають не лише в процесі операційної діяльності, але можуть виникати і опосередковано у складі фінансової діяльності...чи, наприклад, у складі інвестиційної діяльності” [126, с. 99]. Аналогічної точки зору дотримується М. М. Шигун, розглядаючи відповідність трансакційних витрат об’єктам бухгалтерського відображення. Науковець пропонує їх обліковувати в розрізі 9-го класу плану рахунків за видами трансакційних витрат: інформаційних, договірних, торгових та правових [493, с. 232]. Продовжує розвивати таку концепцію Ж. М. Ющак, реалізуючи комплексний підхід до облікового відображення трансакційних витрат, вона рекомендує розглядати трансакційні витрати за видами



діяльності [507, с. 275–279]. Проте дещо некоректно критикує підхід О. В. Замазія, зазначаючи, що він наполягає вести облік трансакційних витрат лише за рахунками 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати” [507, с. 275]. О. В. Замазія конкретно не зазначає, що облік таких витрат доцільно відображати за рахунками 95 “Фінансові витрати”, 96 “Витрати від участі в капіталі”, тощо, але вказує, що трансакційні витрати можуть виникати за різними видами діяльності [126, с. 99].

О. В. Шепеленко, досліджуючи питання обліку трансакційних витрат підприємства, запропонувала ввести субрахунки до рахунків класу 9 “Витрати діяльності” (крім рахунку 90 “Собівартість реалізації”), виокремлюючи відповідні трансакційні витрати [491]. Не повністю погоджується із таким підходом Ж. М. Ющак, зазначаючи, що “відповідно до запропонованої науковцем методики, трансакційні витрати знаходять відображення також на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, що викликає певні суперечності. Запропоновані для відображення на такому рахунку витрати (на відрядження, пов’язані з постачанням та збутом; частина витрат, пов’язаних з обслуговуванням приміщень служб маркетингу, юридично-правової, інформаційної служби; оплата консультацій з питань якості маркетингу, інформації, постачання та збуту; оплата праці служб маркетингу, юридично-правової, інформаційної, витрати на соціальні заходи) не є загальновиробничими, і їх варто обліковувати на рахунках 92 “Адміністративні витрати” і 93 “Витрати на збут” [507, с. 275]. Здебільшого погоджуючись із міркуваннями Ж. М. Ющак, доцільно зауважити можливість обліку частини трансакційних витрат і серед загальновиробничих. В організаційній структурі підприємства можуть бути не лише виробничі, але й обслуговуючі підрозділи, які гіпотетично матимуть договірні відносини зі зовнішніми діловими партнерами (витрати, пов’язані з обслуговуванням приміщень ремонтного цеху, сільськогосподарського угіддя, юридично-правовим, інформаційним забезпеченням таких угод, оплата консультацій, пошуку спеціальних інструментів, запчастин тощо).

М. М. Шигун виокремлює 8 підходів до бухгалтерського відображення трансакційних витрат [494]. Проаналізувавши сутність різних підходів, доречно зауважити, що деякі з них змістовно не відрізняються, а є поглибленням чи розвитком підходів інших науковців [440].

Узагальнивши напрацювання вчених щодо класифікації трансакційних витрат, доречно виокремити три основних підходи до їх обліку:

1) Ведення обліку трансакційних і трансформаційних витрат, внаслідок розвитку неоінституційної моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає зміну наявної класифікації витрат, відображеної у чинному Плані рахунків через доповнення класу 8 “Витрати за елементами” рахунками трансакційних витрат, зокрема змінити назву 8-го класу рахунків на “Трансформаційні і трансакційні витрати” [157]. Доцільність реалізації такого підходу є сумнівною, адже економічні елементи витрат мають відображати величину витрат ресурсів, виникнення зобов’язань, нарахування амортизації тощо, без виокремлення їх цільового призначення. Трансакційні витрати чітко фокусують їх цільову спрямованість, тому за 8-им класом рахунків, відповідно до ПСБО 16 “Витрати” не доречно відображати.

2) Застосування транзитного рахунку “Трансакційні витрати”. Окремі автори пропонують трансакційні витрати відображати зі застосуванням додаткового рахунку 86 “Трансакційні витрати” у складі рахунків 8 класу Плану рахунків “Витрати за елементами” [509, с. 154–162]. Інші автори розвивають такий підхід, рекомендуючи відкривати до такого рахунку субрахунки: “Пошук клієнтів”; “Переговори”; “Забезпечення інтересів сторін” тощо. Впровадження в облікову практику такого підходу потребуватиме зміни структури “Звіту про фінансові результати”, зокрема розділу “Елементи операційних витрат”, аналогічно, як за умов використання першого підходу. Недолік такої пропозиції полягає у тому, що трансакційні витрати можуть виникати за різними видами діяльності, зокрема в операційній діяльності [428], а виокремлення транзитного рахунку 86 передбачатиме дублювання сум таких витрат у розрізі рахунків 80–84.

3) Відкриття субрахунків обліку трансакційних витрат до рахунків обліку витрат за видами діяльності. Таку пропозицію надає О. В. Замазій [126, с. 96–98]. Порядок організації аналітичного обліку трансакційних витрат автором не деталізується. М. В. Мельник також обґрунтовує доцільність введення спеціальних аналітичних субрахунків, проте лише до рахунку обліку “загальногосподарських витрат для обліку трансакційних витрат” [229, с. 20–22.]. Створити додаткові аналітичні розрізи за рахунками витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат пропонує М. М. Шигун [494]. Такі пропозиції зумовлюють розроблення форми окремого звіту про трансакційні витрати підприємства на основі застосування сучасних інформаційно-комп’ютерних технологій. Або, як зазначає О. В. Замазій, варто “доповнити процес обліку витрат програмним продуктом, який би дозволяв відстежувати трансакційні витрати у відповідних господарських операціях” [126, с. 99]. Впровадження програмного продукту для обліку трансакційних витрат є слушною пропозицією. Адже організація їх аналітичного обліку за видами діяльності на основі автоматизованого робочого місця бухгалтера-аналітика дасть змогу сформулювати чітке методичне забезпечення обліку [395].

М. М. Шигун серед пропонованих 8-ми підходів до бухгалтерського відображення трансакційних витрат, у одному з них виокремлює напрацювання Н. Г. Сапожнікової, яка рекомендує ввести до системи рахунків синтетичний рахунок-екран “Трансакційні витрати (узагальнюючий)” під час організації та ведення бухгалтерського обліку в корпораціях [351, с. 29–31]. Використання такого підходу дає змогу акумулювати витрати на одному рахунку та здійснювати їх класифікацію відповідно до вимог управління.

Спільним для усіх науковців є аргументація доцільності виокремлення трансакційних витрат, як окремого об’єкта обліку. Вивчення структури трансакційних витрат свідчить про їх різноманітність. Тракткування їх змісту демонструє, що більшість із них відображаються в системі рахунків обліку у складі витрат діяльності [424].

Наукові обґрунтування доцільності ведення окремого обліку трансакційних витрат, що простежуємо у працях вітчизняних авторів, провокують ситуацію дублювання в обліку та звітності одних і тих самих витрат. Тому варто належну увагу присвятити організації їх обліку, використовуючи робочий план рахунків та інформаційні технології. Для уникнення дублювання інформації в обліку, доцільно забезпечити введення даних систематичного обліку про трансакційні витрати у єдину базу даних (репозиторій), яка передаватиме таку інформацію у підсистеми: управлінського обліку, фінансового обліку. Важливо щоби в обліку фіксували будь-яку інформацію про зміни у діяльності підприємства, причому інформація має бути введена лише один раз. Для цього доречно:

- у наказі про облікову політику виокремити статті калькуляції трансакційних витрат;
- виявити наявні та можливі місця їх виникнення;
- описати напрями руху потоків інформації про трансакційні витрати;
- розробити робочий план рахунків, особливу увагу приділивши субрахункам та аналітичним рахункам у розрізі 9-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- сформувати локальні класифікатори масивів постійної (довідкової) інформації про підрозділи, працівників, товарно-матеріальні цінності, покупців, постачальників тощо, – для ведення аналітичного обліку;
- проаналізувати й удосконалити документообіг для кожної ділянки обліку, кожного автоматизованого робочого місця: форми первинних документів, показники, реквізити, порядок і терміни заповнення.

Саме належним чином організований систематичний облік дасть змогу забезпечити інформацією проблемний облік трансакційних витрат, адже дослідження апріорних фактів виникнення трансакційних витрат дає змогу прогнозувати їх величину, динаміку зміни не лише у процесі поточної діяльності, але й у процесі ухвалення стратегічних рішень.

Сучасний рівень трансформації економіки України передбачає наявність значного обсягу трансакцій учасників інноваційного процесу. Це зумовлює

актуальність дослідження проблеми трансакційних витрат під час здійснення інноваційної діяльності, демонструє потребу розвитку теоретичних і практичних питань, пов'язаних із дослідженням впливу трансакційних витрат на ефективність інноваційної діяльності. Традиційно склалася думка, що першочерговим завданням управління є зменшення витрат. Проте таке зменшення може призвести до послаблення взаємозв'язків підприємства з діловими партнерами на ринку і, як наслідок, втрати позицій на ринку, погіршення конкурентоспроможності, зниження прибутковості та рентабельності. Суперечливість ситуації полягає у тому, що в умовах стрімкого розвитку ринкового середовища уникнути трансакційних витрат неможливо. Не завжди зменшення витрат призводить до збільшення ефективності діяльності підприємства. Адже прерогативою сьогодення є їх оптимізація, тобто забезпечення такого рівня та структури витрат, який би сприяв максимізації економічної вигоди.

Належну увагу варто приділяти виявленню та недопущенню виникнення непродуктивних витрат. Тому для оптимізації витрат треба чітко розуміти сутність процесів управління трансакційними витратами та забезпечувати їх правильну організацію. Дієвим інструментом в управлінському обліку трансакційних витрат є бюджетування [407]. Саме бюджетування трансакційних витрат дає змогу вчасно виявляти непродуктивні витрати й оперативно реагувати на відхилення від запланованих показників за центрами відповідальності. Завдяки такому інструментарію досягаються високі конкурентні позиції на ринку та забезпечується участь підприємства у перспективному діловому партнерстві.

Розвинути науковий підхід до бюджетування трансакційних витрат у системі обліку підприємств–ділових партнерів інноваційного процесу дає змогу дослідження сутності трансакційних витрат інноваційного процесу; теоретичних аспектів їх обліку; найбільш поширених підходів до їх бюджетування [381].

Високий рівень інноваційної активності підприємства – один із головних пріоритетів розвитку ринкової економіки, адже для забезпечення належного рівня ринкових позицій, треба відповідати сучасним вимогам конкурентного середовища. На кожному етапі інноваційної діяльності можна виокремити групу

витрат, які ідентифікуються як трансакційні, – скеровані на підвищення ефективності проекту через забезпечення надійного перспективного ділового партнерства у інноваційному процесі.

Узагальнивши підходи до поняття “інновація”, варто зауважити, що більшість науковців розглядають інновації як процес. У широкому розумінні інновації розглядаються як прибуткове використання ідей, винаходів у вигляді нових продуктів, послуг, організаційно-технічних і соціально-економічних рішень виробничого, фінансового та комерційного характеру. Інноваційний процес передбачає створення ринку продуктів, технологій і відбувається у взаємодії зі середовищем, у якому функціонує й розвивається. Оскільки інноваційний процес відображає перетворення наукового знання в інновацію, то у ньому не лише створюються очікувані інноваційні продукти, а й виникають супутні інновації, які є результатом інноваційної діяльності на певному її етапі [401].

Я. Д. Крупка зазначає, що “інноваційні напрями розвитку підприємницької діяльності можуть зачіпати різні сфери господарського життя підприємства та мати розгалужену структуру. Все це позначається на системі бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних з реалізацією інноваційних проектів, порядку фінансового забезпечення інноваційного продукту” [171, с. 12]. Тому об’єкти обліку трансакційних витрат на інновації доцільно відображати у складі капітальних інвестицій або витрат діяльності. Виокремлення таких об’єктів у складі капітальних інвестицій зумовлене тим, що відповідно до законодавства [318], інноваційна діяльність є однією з форм інвестиційної діяльності, а тому інновації реалізуються через інвестиції. Це підтверджує і Я. Д. Крупка: “капітальні інвестиції у розвиток власної матеріальної бази підприємства повинні мати інноваційний характер, призводити до одержання додаткової вигоди у майбутньому. З іншого боку, реалізація багатьох інноваційних проектів і програм вимагає капітальних інвестицій” [173, с. 146–147].

Відображення об’єктів обліку у складі витрат діяльності зумовлене тим, що вплив на інноваційний процес відбувається через витрачання ресурсів, а це має своє відображення в обліку. Причому, Л. В. Перекрестова констатує “інноваційна

діяльність – частина операційної, інвестиційної і фінансової діяльності організації, пов’язана з розробкою, впровадженням, освоєнням і комерціалізацією нововведень (інновацій)” [286, с. 109]. О. О. Ільченко слушно наполягає використовувати термінологію “витрати на інновації”, а не більш поширену “інноваційні витрати”, використання якої вважає некоректним, – “правильно буде вживати термін витрати на інновації або витрати пов’язані з інноваційною діяльністю і ніяк не інноваційні витрати” [132, с. 44]. Він акцентує на тому, що до складу витрат на інновації варто включити “трансакційні витрати, що забезпечить реальну оцінку проектів та прийняття оптимальних рішень щодо вибору найбільш вигідних із них”.

У нормативно-правовому контексті використовується термінологія “інноваційні витрати”, які включають усі витрати, пов’язані з інноваційною діяльністю [421]. Загальні питання, пов’язані з визнанням в обліку витрат на інновації, в Україні опосередковано регламентуються П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [401]. Норми вітчизняних бухгалтерських стандартів щодо обліку витрат на інновації принципово не відрізняються від норм міжнародних стандартів, проте повністю не охоплюють усі вимоги щодо надання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

До джерел інформації щодо трансакцій у системі обліку витрат на інновації належать планові та необлікові документи. Планова інформація міститься в стратегічних, поточних і оперативних планах, бізнес-планах, нормативах, технологічних картах виконання робіт інноваційного характеру, кошторисах витрат на інновації, проектних завданнях та інших документах. До необлікової інформації належать регламентовані та розпорядчі документи, нормативно-правові акти, стандарти, накази тощо.

Невирішеними частинами загальної проблеми є: відсутність єдиного підходу до інформаційного забезпечення управлінського обліку витрат інноваційної діяльності; недостатня увага до виокремлення, документування, прогнозування та контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності.

Тому доречно репрезентувати облікову інтерпретацію трансакційних витрат в управлінському обліку інноваційної діяльності підприємства виокремивши основні напрями контролю за ними, щоби згодом представити їх бюджетування.

Наявна облікова інформація про витрати на інноваційну діяльність не систематизована, оскільки відсутній чіткий порядок та формалізація процедури аналітичного обліку. Заслуговують на увагу “Методологічні положення зі статистики інноваційної діяльності” [238], згідно яких за формою № ІНН (один раз на два роки) здійснюється “Обстеження інноваційної діяльності підприємства” за звітний період. Опитувальник сформовано таким чином, що дає змогу простежити у структурі загальних витрат від інвестиційної діяльності їх трансакційну складову, проте його заповнення за даними бухгалтерського обліку доволі проблематичне, адже потребує здійснення додаткових розрахунків, не забезпечує цілісного відображення інформації про інноваційні процеси на підприємстві.

Загалом синтетичний облік витрат інноваційної діяльності здійснюється за рахунками 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” субрахунком 941 “Витрати на дослідження і розробки”. Як наголошує Ж. М. Ющак, згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, облік витрат для “Виготовлення установчої партії” ведуть на рахунку 23 “Виробництво”, відкриваючи разове замовлення, строк виконання якого не перевищує один рік. Йому присвоюють відповідний шифр, який проставляють у всіх документах зі списання матеріальних витрат і витрат на оплату праці. У практиці бухгалтерського обліку витрати, пов’язані з інноваційною діяльністю, спочатку відображають на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. Після завершення проекту, в разі позитивного результату, накопичені витрати інноваційного характеру списують на рахунок 15 “Капітальні інвестиції”, у разі ж негативного результату – на рахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки” [508, с. 453]. За іншим підходом, витрати на дослідження та частина витрат на розробки відносяться до витрат періоду, а решта витрат на розроблення капіталізується.



Тому витрати інноваційної діяльності відображаються на кількох бухгалтерських рахунках, що ускладнює систематизацію інформації для подальшого аналізу ефективності інноваційних проектів.

Для вдосконалення поетапного накопичення витрат із виробництва нової продукції та списання на замовлення серійного виробництва, Л. В. Гнилицька пропонує вести їх аналітичний облік на відповідному субрахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” [65]. Такі рекомендації відповідають положенням МСБО й МСФЗ, відповідно до яких пріоритетним є відображення інноваційних витрат як нематеріальних активів підприємства.

Інші науковці пропонують облік інноваційних витрат вести суцільно на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”, перейменувавши субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки” на “Інноваційні витрати” [510, с. 433]. Дещо схожої думки дотримується Ющак Ж. М. [508, с. 455]. Частково не погоджуючись з авторами, доречно зауважити, що згідно чинного законодавства, “на субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки” ведеться облік витрат, пов’язаних із дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [134]. Тобто витрати, пов’язані з дослідженнями, зокрема й трансакційні витрати, у розрізі субрахунків другого порядку відображаються за субрахунком 941 “Витрати на дослідження і розробки”, проте “інноваційне виробництво” (Є. С. Яламова) та “виробничі витрати інноваційної діяльності” (Ющак Ж. М.) – не можуть відображатися на згаданому рахунку, оскільки це суперечить нормам чинного законодавства. Такі витрати мають бути віднесені до первісної вартості новоствореного нематеріального активу, попередньо пройшовши капіталізацію за рахунком 15 “Капітальні інвестиції”. З іншого боку, виокремлення субрахунків “комерціалізація продукту (витрати на рекламу, просування й збут)” та “інші витрати (непрямі загальновиробничі та загальногосподарські витрати)” також не має об’єктивного підґрунтя, адже для обліку загальновиробничих, загальногосподарських та збутових витрат законодавчо передбачені окремі бухгалтерські рахунки. Тому синтетичний облік витрат на інновації, як і

трансакційної їх складової, рекомендуємо вести у розрізі субрахунків до бухгалтерських рахунків, регламентованих Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Прогнозування трансакційних витрат доречно здійснювати на основі математичного опису їх функції:

$$y = a + bx, \quad (4.2)$$

де  $a$  – сукупні постійні витрати;  $b$  – змінні витрати на одиницю продукції;  $x$  – значення фактора витрат.

Для усунення фактора суб'єктивності, в оцінці трансакційних витрат доцільно користуватися точними методами обробки даних за минулі періоди, зокрема методом регресійного аналізу. Для розгляду вказаного методу використаємо дані про обсяг виготовленого нового виду продукції – торту з морозива “Малинове парфе” (430 г) за декілька місяців і трансакційні витрати, які на підприємстві ПрАТ “Львівський холодокомбінат” включають: витрати на оновлення обладнання, програмного забезпечення для створення нової або суттєвого вдосконалення наявної продукції; логістичні витрати, витрати щодо ринкового впровадження нових або вдосконалених наявних продуктів, включно з маркетинговими дослідженнями та рекламною кампанією, що здійснюється як підприємством, так діловими партнерами за укладеним договором (табл. 4.3).

Використаємо регресійний аналіз для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення незалежних змінних величин. Регресійний аналіз ґрунтується на використанні методу найменших квадратів – статистичному методі знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності, який дає змогу розрахувати величини значень  $a$  і  $b$  так, що квадрат відхилення відстані всіх точок генеральної сукупності до лінії регресії є мінімальним. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів розв'яжемо систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum y = na + b \sum x \\ \sum xy = a \sum x + b \sum x^2, \end{cases} \quad (4.3)$$

де  $n$  - кількість спостережень.

Таблиця 4.3

**Вхідні дані для визначення функції трансакційних витрат щодо виготовлення нового торта з морозива “Малинове парфе” у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за січень-травень 2018 р.**

№ з/п	Місяць	Обсяг виготовленої продукції, тис. од. (по 430 г)	Трансакційні витрати, тис. грн
1	Січень	830	18,3
2	Лютий	870	19,3
3	Березень	890	19,5
4	Квітень	880	19,4
5	Травень	900	19,7

*Джерело: сформовано автором*

Перетворимо дані табл. 4.3 та подамо їх у вигляді табл.4.4.

Таблиця 4.4

**Перетворені дані для визначення функції трансакційних витрат щодо торта з морозива “Малинове парфе” у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за січень-травень 2018 р.**

№ з/п	Місяць	Обсяг продукції, тис. од. (по 430 г) (x)	Трансакційні витрати тис. грн (y)	xy	x <sup>2</sup>
1	Січень	830	18,3	15189	688900
2	Лютий	870	19,3	16791	756900
3	Березень	890	19,5	17355	792100
4	Квітень	880	19,4	17072	774400
5	Травень	900	19,7	17730	810000
Разом		4370	96,2	84137	3822300

*Джерело: обчислено автором*

Розв’язавши систему рівнянь (4.3), одержали значення:  $b = 0,02$  (грн);  $a = 1,76$  тис. грн. Отже, функція трансакційних витрат за новим продуктом матиме такий вигляд:  $y = 1760 + 0,02 x$ .

Тепер, знаючи запланований обсяг виробництва продукції, можна спрогнозувати трансакційні витрати на наступні місяці. Зокрема, якщо обсяг виробництва у червні заплановано підняти на 30%, порівняно з минулим місяцем, то прогнозовані трансакційні витрати становитимуть:

$$y = 1760 + 0,02 \times 900\,000 \times 1,3 = 25\,160 \text{ (грн)}$$

За допомогою визначення функції витрат управлінський персонал ПрАТ “Львівський холодокомбінат” може здійснювати оцінку трансакційних

витрат не лише інноваційної діяльності, формувати їх кошториси та керувати ними. У процесі визначення функції трансакційних витрат важливо враховувати можливі відхилення розрахованих від фактичних значень, що дає змогу достовірніше оцінювати показники. Величина таких відхилень дає змогу стверджувати про ступінь надійності функції витрат та характеризується: коефіцієнтом детермінації, стандартною помилкою розрахунку, стандартною помилкою коефіцієнта. Коефіцієнт детермінації характеризує питому вагу суми відхилень показника  $Y$ , що визначається незалежною змінною  $x$  у сумі загального відхилення і визначається за формулою:

$$R^2 = 1 - \frac{\delta_r^2}{\delta^2} \quad (4.4)$$

де  $R^2$  – коефіцієнт детермінації;  $\delta_r^2$  – значення залишкової дисперсії;  $\delta^2$  – значення загальної дисперсії. Залишкова дисперсія  $\delta_r^2$  визначає ту частину відхилень фактичних спостережень від лінії регресії, яка зумовлена впливом випадкових або неконтрольованих чинників. Вона обчислюється як середнє значення квадрата різниці між фактичною і розрахунковою величиною трансакційних витрат:

$$\delta_r^2 = \sum \frac{(Y_\phi - Y_p)^2}{n}, \quad (4.5)$$

де  $Y_\phi$  – фактична величина загальних трансакційних витрат;

$Y_p$  – їх розрахункова величина.

Загальна дисперсія визначається як середнє значення квадрата різниці між фактичною і середньофактичною величиною трансакційних витрат та обчислюється за формулою :

$$\delta^2 = \sum \frac{(Y_\phi - \bar{Y}_\phi)^2}{n} \quad (4.6)$$

де  $\bar{Y}_\phi$  – середньофактична величина загальних витрат.

Для визначення залишкової дисперсії скористаємося даними таблиці 4.3, а результати розрахунків подамо в таблиці 4.5.

Отже,  $\delta_r^2 = 6\,400$ . Обчислення загальної дисперсії подане в таблиці 4.6. Відтак,  $\delta^2 = 238\,400$ .

Таблиця 4.5

**Результати обчислення залишкової дисперсії стосовно функції трансакційних витрат щодо торта з морозива “Малинове парфе” за січень-травень 2018 р.**

№ з/п	Місяць	Обсяг продукції, тис. од.	Трансакційні витрати, тис. грн ( $Y\phi$ )	Розрахункові витрати за функцією $Y_p = 1760 + 0,02x$ , тис. грн	Відхилення, тис. грн ( $Y\phi - Y_p$ )	Квадрат відхилення $(Y\phi - Y_p)^2$ , грн
1	Січень	830	18,3	18,36	-0,06	3600
2	Лютий	870	19,3	19,16	0,14	19600
3	Березень	890	19,5	19,56	-0,06	3600
4	Квітень	880	19,4	19,36	0,04	1600
5	Травень	900	19,7	19,76	-0,06	3600
Разом		4370	96,2	96,2	-	32000

*Джерело: обчислено автором*

Таблиця 4.6

**Результати обчислення загальної дисперсії стосовно функції трансакційних витрат щодо торта з морозива “Малинове парфе” за січень-травень 2018 р.**

№ з/п	Місяць	Трансакційні витрати, тис. грн ( $Y\phi$ )	Середні витрати, тис. грн ( $\bar{Y}_\phi$ )	Відхилення трансакційних витрат від їх середнього значення, тис. грн	Квадрат відхилення трансакційних витрат від їх середнього значення
1	Січень	18,3	19,24	-0,94	883,6
2	Лютий	19,3	19,24	0,06	3,6
3	Березень	19,5	19,24	0,26	67,6
4	Квітень	19,4	19,24	0,16	25,6
5	Травень	19,7	19,24	0,46	211,6
Разом		96,2	-	-	1 192

*Джерело: обчислено автором*

На основі визначених загальної та залишкової дисперсії обчислимо коефіцієнт детермінації:  $R^2 = 0,9732$ . Це означає, що 97,32% відхилень загальної суми трансакційних витрат визначається змінами величини фактора витрат, а решта 2,68% пояснюється впливом інших неконтрольованих факторів та випадкових явищ. Зауважимо, що при значенні  $R^2 > 0,30$  функція витрат вважається достатньо надійною. Тому функція трансакційних витрат щодо виготовлення торта з морозива “Малинове парфе”, визначена на основі методу найменших квадратів є надійною і може бути рекомендована до використання управлінським персоналом для прогнозування таких витрат.

О. Вільямсон стверджує, що “бухгалтерські дані, часто погано пристосовані до потреб економічної теорії трансакційних витрат. Головна причина полягає в тому, що звичайне розмежування фіксованих та змінних витрат не потрапляє до числа ключових питань” [50]. Важливу роль він відводить розмежуванню витрат на такі, що піддаються і не піддаються перерозподілу. Такі витрати відображають стан специфіки активу. Тобто розподіл трансакційних витрат на змінну і постійну складові дають змогу оперативно реагувати на зміни у контрактних зобов'язаннях із діловими партнерами, наслідком чого є можливість їх вчасного прогнозування та прийняття рішень на основі релевантних даних.

Проте для формування тривалих партнерських відносин, варто зважати на розподіл трансакційних витрат за видами діяльності, процесів, операцій між однорідними сукупностями накладних витрат, пропорційно до обраного фактора (машино-годин, людино-годин, замовлень, замовників, ін.). Такий перерозподіл накладних витрат забезпечить формування обліково-аналітичної інформації не лише за видами діяльності, але й за видами продукції, товарів, робіт, послуг, що дасть змогу сформуванню максимально вдалий підхід до ціноутворення з метою коректного покриття усіх витрат і одержання економічної вигоди. З іншого боку такий підхід дасть змогу економити на трансакційних витратах. Зокрема за різними видами операцій та процесів можливо вчасно замінити ринкові трансакції із одним діловим партнером, на трансакції з іншим, або й спрогнозувати доречність взаємодії у середині компанії.

Трансакційні витрати є важливим елементом у процесі управління підприємством, а тому потребують правильної організації контролю за ними. Такі витрати здійснюються під наглядом керівників різних центрів відповідальності, які часто виконують функцію контролю. До основних завдань контролю за трансакційними витратами доцільно віднести: виявлення, усунення та попередження порушень у діловому партнерстві підприємства; з'ясування фактичних трансакційних витрат за даними обліку та здійснення контролю за такими витратами загалом і в розрізі структурних підрозділів; прогнозування стану та поведінки трансакційних витрат за видами діяльності; встановлення

мість, причин і винуватців відхилень трансакційних витрат від затверджених їх нормативів і лімітів у кошторисах, планах, бюджетах, – за сумами, структурою та обсягами, зважаючи на укладені партнерські угоди та процедури виконання таких угод; виявлення порушень щодо правильності відображення в обліку формування первісної вартості активів і розрахунків із контрагентами; надання рекомендацій щодо усунення можливостей спотворення облікової інформації про трансакційні витрати.

Для належного контролю за ефективністю витрачання ресурсів для здійснення трансакцій доцільно періодично аналізувати загальний рівень трансакційних витрат як по підприємству загалом, так і за його структурними підрозділами. Тому доречною є пропозиція В. С. Литвиненка та В. В. Толстонога використовувати “Звіт про трансакційні витрати за центрами відповідальності”, що “дає можливість контролювати як загальну суму трансакційних витрат, так і в розрізі субрахунків; як по підприємству в цілому, так і за центрами відповідальності, а також контролювати дотримання запланованого рівня трансакційних витрат із ідентифікацією допущених відхилень, що стає додатковою інформацією для аналізу роботи окремих центрів відповідальності” [200, с. 173]. Слушно стверджує Ю. В. Чибісов, що “для ефективного процесу управління необхідно створити комплекс, що включав би бюджетне планування, облік виконання бюджету та бюджетний контроль – систему бюджетування [481, с. 7]. Загалом Ю. В. Чибісов, О. О. Височан [48] одностайні у тому, що бюджетування доцільно розглядати як управлінську технологію, що реалізується через послідовні етапи: бюджетне планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання.

Бюджетування розглядають як процес складання фінансових планів та кошторисів, як технологію, призначену для формування управлінських рішень, підвищення їх фінансової обґрунтованості. Звісно ж мета бюджетування залежить від завдань, які плануються до вирішення. Причому вибираються види та формати бюджетів, організаційні процедури та технологія їх складання, бюджетні цільові нормативи і показники, консолідація та затвердження [401]. Аналіз напрацювань

вітчизняних вчених уможливило виокремлення основних етапів бюджетування:

- 1) планування (з'ясування фінансової структури, технології бюджетування, форматів основних бюджетів, регламенту бюджетування та процедури організації бюджетного процесу);
- 2) облік виконання бюджетів (моніторинг показників, порівняння обсягів діяльності, порівняння структури та величини витрат, встановлення термінів та порядку подання звітності про виконання бюджетів центрами відповідальності);
- 3) аналіз виконання бюджетів (аналіз показників звітності про виконання бюджетів за місяць, за квартал, за рік); контроль виконання бюджетів (порівняльний аналіз фактичних показників із плановими);
- 4) коригування бюджетів (формування, погодження, представлення, консолідація та затвердження відкоригованих бюджетів).

Простежуємо наявність незначної кількості підприємств, де здійснюється складання окремих бюджетів витрат на інновації, а стосовно бюджетування трансакційних витрат інноваційного процесу, то такі дані взагалі відсутні. Вважаємо за доцільне доповнити наявну систему бюджетування підприємства бюджетом витрат на інновації, де окремими рядками (залежно від об'єкта інновації) зазначити трансакційні витрати.

Успішність процесу бюджетування значно підвищується за умови запровадження комплексної автоматизованої системи бюджетного планування діяльності підприємства, що дає змогу максимально оперативно отримувати інформацію про виконання бюджету і, відповідно, вносити потрібні корективи до бюджетів для підвищення ефективності оперативного управління фінансовими ресурсами підприємства. Чітка методична основа обліку, вчасно здійснені аналітичні процедури та правильно організовані напрями контролю трансакційних витрат спроможні забезпечити своєчасною інформацією керівний персонал за усіма центрами відповідальності для прогнозування їх величини та динаміки зміни у процесі ухвалення управлінських рішень.



### **4.3. Використання облікової інформації для ціноутворення у діловому партнерстві підприємств**

Важливим поточним рішенням для реалізації стратегії підприємства на операційному рівні є ціноутворення. Управлінський облік процесів у діловому партнерстві підприємств має забезпечити належне інформаційно-методичне підґрунтя для ціноутворення за такими напрямками: трансфертне ціноутворення – всередині країни та у міжнародному середовищі; зовнішнє ціноутворення, яке передбачає встановлення цін, залежно від ринку функціонування підприємства, а також визначення рівня цін.

Процеси глобалізації та активізації міжнародної торгівлі чинять значний вплив на розвиток економічних систем у різних країнах. Важливим чинником для успішного функціонування підприємств, які мають відокремлені структурні підрозділи, формують об'єднання, встановлюють господарські зв'язки з пов'язаними підприємствами, є побудова ефективної системи трансфертного ціноутворення. Належний рівень облікового забезпечення трансфертного ціноутворення – запорука успішного регулювання взаємовідносин між суб'єктами господарювання.

Трансфертна ціна суттєво впливає на прибутки окремих підрозділів підприємства, тому постає проблема вибору методу трансфертного ціноутворення, зокрема для оптимізації податкового навантаження. Як зауважує Г. Б. Тітаренко, “трансфертні ціни виконують такі завдання як забезпечення менеджерів інформацією щодо діяльності окремих підрозділів підприємства для прийняття правильних економічних рішень, забезпечення автономності кожного із підрозділів та переміщення прибутку між ними” [447].

На національному рівні є проблема державного регулювання трансфертного ціноутворення, потреба вирішення якої зумовлена формуванням прихованих каналів впливу коштів із вітчизняної економіки в результаті операцій між структурними підрозділами міжнародних організацій, одне з яких знаходиться в

Україні, а також у діловому партнерстві з підприємствами, з місцем їх розташування у країнах із низьким рівнем оподаткування [434].

Поняття теоретичного обґрунтування “трансфертної ціни” розглядалося такими науковцями, як П. Й. Атамас [10], К. Друрі [99], Ч. Хорнгрен [475], іншими. Вчені Р. О. Костирко [159], Г. Б. Тітаренко, К. В. Шевчук [490] концентрують тематику своїх праць на взаємовідносинах між структурними підрозділами підприємства та оцінюванні діяльності центрів відповідальності за умови використання трансфертних цін. У сфері міжнародного бізнесу трансфертне ціноутворення досліджують С. А. Венгер та А. О. Задоя [125]. Проблеми державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні з’ясовує Т. А. Тишук [421]. Розкриття питань трансфертного ціноутворення у сфері торговельної діяльності здійснила С. О. Кузнецова [184].

Загалом погляди вчених стосовно тлумачення поняття трансфертної ціни суттєво не відрізняються за змістом і констатується, що це ціна, за якою товари та послуги передаються між підрозділами підприємства. Основна відмінність полягає у різних назвах структурних одиниць підприємства – підрозділи (дільниця, цех, дивізіон), центри, центри прибутку, центри відповідальності.

Різні погляди існують щодо процесу трансфертного ціноутворення. У зарубіжній обліковій практиці К. Друрі [99], Ч. Хорнгрен [475] виокремлюють різні методи трансфертного ціноутворення, які можна згрупувати у дві групи: трансфертного ціноутворення для цілей управління; трансфертного ціноутворення для оптимізації податкового навантаження [184, с. 294].

Перша група методів широко використовується в управлінському обліку для ухвалення та досягнення поставлених цілей. Методами обчислення таких трансфертних цін є: ринковий метод; витратні методи: за повною фактичною собівартістю, нормативними витратами, за змінними виробничими витратами; договірний метод [436].

Ринковий метод передбачає встановлення на продукцію (послуги) цін, за якими підрозділ-продавець матиме змогу реалізувати продукцію зовнішнім споживачам або ціну, яку пропонує конкурент. Перевагами такого методу є:

наближене оцінювання результатів діяльності підприємства загалом; можливість оцінювання діяльності підрозділу-продавця і підрозділу-покупця; сприяння автономній діяльності підрозділів [434]. Недоліками – формування ринкових цін під впливом соціально-політичних, сезонних та інших чинників у різних часових інтервалах; відсутність на ринку аналогів деяких проміжних видів продукції (послуг).

Перевагами встановлення трансфертної ціни на основі повної фактичної собівартості є: можливість перенесення повних витрат, які склалися за поточний період, до центру-покупця; простота, об'єктивність і точність обчислень ціни [436]. Недоліки – відсутність стимулу для центру-виробника у зниженні фактичних витрат; під час збільшення обсягів виробництва такий метод не може бути орієнтиром, адже включає в трансфертну ціну постійні витрати; можливість виникнення конфлікту інтересів власників підприємства і керівників центрів відповідальності; незацікавленість центру-продавця у виявленні непродуктивних витрат.

Метод за нормативними витратами передбачає порівняння фактичної трансфертної ціни з нормативною. Перевагами такого методу є: можливість оцінки ефективності роботи центру відповідальності; формування інформаційної бази для аналізу й контролю витрат; мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькулюванням собівартості; своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про очікувані витрати на виробництво. До недоліків належать: неприйнятність у індивідуальному і дрібносерійному виробництві; можливість застосування для періодично повторюваних затрат; залежність від нормативної бази.

Метод за змінною собівартістю передбачає використання інформації про змінні витрати в системі калькулювання за змінними витратами. До його переваг належить: можливість забезпечення ефективного використання ресурсів підприємства; прибуток періоду не залежить від постійних накладних витрат за умови зміни залишків запасів; зменшення трудомісткості розподілу накладних витрат, з'являється можливість визначити внесок кожного виду продукції у формування прибутку підприємства; у поєднанні з методом калькулювання за

стандартними витратами дає змогу оптимізувати виробничу програму, визначити ціни на нову продукцію тощо [436]. Недоліками є: недостатні можливості трансфертної ціни у покритті постійних витрат; відсутність стимулу для контролю витрат центру відповідальності; неможливість реальної оцінки ефективності діяльності центрів витрат.

Договірний метод призначений для ситуацій, у яких проявляється недосконалість ринку щодо проміжного продукту. Перевагою є можливість усунення конфліктних ситуацій. Недоліками – потреба ведення переговорів, судових процедур; обмеження автономності підрозділів; керівники підрозділів під час переговорів можуть перебувати у не рівних умовах.

Під час вибору будь-якого методу варто враховувати умови, в яких ухвалюється управлінське рішення. Критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є сприяння досягненню загальної мети підприємства: мотивація керівництва; сприяння автономії підрозділів в умовах децентралізації управління. Найбільш доречним варіантом є такий, при якому досягається максимальний сукупний ефект за усіма критеріями.

П. Й. Атамас пропонує загальну формулу для визначення трансфертної ціни [10, с. 363], згідно якої трансфертна ціна є сумою дійсних витрат на одиницю продукції і можливих (альтернативних) витрати на одиницю продукції. Виходячи з цієї формули, трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та втрати економічної вигоди через відхилення альтернативного прибуткового рішення (для прикладу відмова від реалізації продукції іншим підприємствам).

Найбільш популярними методами у економічно розвинутих країнах є ринковий метод та метод повної собівартості. Ринковий метод дає змогу створити конкурентне середовище між підрозділами підприємства та оцінити ефективність діяльності кожного із них. Використання методу повної собівартості доцільне лише тоді, коли завдання керівників різних рівнів співпадають із місією компанії загалом. Основна проблема такого методу полягає у забезпеченні контролю за

витратами підрозділу-продавця, оскільки в результаті вони переносяться на підрозділ-продавця.

Ефективність договірною методу залежить від рівня корпоративної культури та етики, компетентності менеджерів, інформаційного забезпечення про стан зовнішнього середовища.

Встановлення зовнішньої ціни на продукцію здійснюється, зважаючи на законодавство [325], вплив значної кількості чинників, зокрема попиту, витрат та дій конкурентів відповідно до типу ринку, на якому функціонує підприємство. Процес прийняття рішення щодо ціноутворення передбачає насамперед визначення мети (максимізація прибутку, збільшення частки ринку, входження на ринок, отримання контракту тощо). Пізніше відбувається збір та аналіз інформації (визначення попиту, калькулювання витрат, аналіз цін і товарів конкурентів), вибір стратегії ціноутворення, що передбачає встановлення ціни на короткостроковій основі або на довгострокову перспективу.

Для обґрунтування зовнішньої ціни реалізації продукції використовують дві основні моделі: економічну модель та модель ціноутворення на основі аналізу витрат.

Економічна модель передбачає встановлення такої ціни на продукцію, яка б забезпечила отримання максимально можливого прибутку. Така ціна визначається за допомогою зіставлення витрат та прогнозованих доходів [67; с. 82]. При цьому треба проаналізувати еластичність ціни, динаміку маржинального доходу та маржинальні витрати. Різниця між загальними доходами і загальними витратами зростає доти, доки загальний дохід зростає швидше, ніж загальні витрати. Проте С. Ф. Голов стверджує, що така модель має обмеження, це заважає широкому її застосуванню. Вона придатна для ринку сировини, тобто чистої конкуренції (реалізація нафти, газу, сільськогосподарської продукції тощо).

Інший метод ціноутворення за принципом “витрати плюс” має доволі широке застосування на різних типах ринку. Ціну визначають на підставі витрат через додавання до них певної націнки [67]:

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка}; \quad \text{Націнка} = \text{Відсоток націнки} \times \text{Витрати} \quad (4.7)$$

Націнку можна розрахувати на основі змінних виробничих витрат, повної виробничої собівартості, загальних змінних витрат або повних витрат. У ПрАТ “Львівський холодокомбінат” використовують норми П(С)БО 9 “Запаси” [295] для формування відпускної ціни.

Для надання рекомендацій стосовно доцільності застосування методу “витрати плюс” на підприємстві, нами проведено дослідження процесу формування ціни на морозиво ескімо пломбір вітамінізований “Лімо для дітей” 500 г у відерку, яке виготовляється без додавання рослинних жирів згідно ДСТУ 4733:2007. Ціна у торговельній мережі на таке морозиво коливається від 82 грн до 106,25 грн. Аналіз рецептури виготовлення дав змогу визначити прямі матеріальні витрати для виготовлення 100 кг морозива “Лімо для дітей” (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

**Структура прямих матеріальних витрат для виготовлення 100 кг морозива  
“Лімо для дітей” станом на 01.05.2018р.**

№ з/п	Вид сировини та матеріалів	Кількість, кг	Ціна за 1 кг, грн	Собівартість 100 кг суміші, грн
1	Молоко коров'яче питне 1-го гат.	42,36	8,46	358,37
2	Молоко знежирене сухе 33% білка	3	98,32	294,96
3	Молоко незбиране згущене з цукром	16	93,54	1496,64
4	Масло вершкове	3,92	116,2	455,5
5	Цукор	17,5	10,86	190,05
6	Ванілін	0,015	100	1,5
7	Борошно рисове	0,2	45,32	9,07
8	Жовток яєчний сухий	0,725	198,25	143,73
9	Вода	16,28	0,05	0,82
10	Разом	100	-	2 950,64

*Джерело: обчислено автором*

Результати обчислення ціни 100 кг морозива “Для дітей” станом на 01.05.2018 р. представлені у таблиці 4.8. Ціну визначено за повними витратами: Відсоток націнки =  $13\ 600 / 10\ 542,64 = 0,29$ , де 13 600 – величина бажаного прибутку, 10 542,64 грн – добуток повної собівартості одиниці (500 г) морозива і обсягу виробництва ( $52,71 \times 200$ ). Адже 200 одиниць по 500 г це є 100 кг морозива.

**Результати обчислення ціни 100 кг морозива “Лімо для дітей”  
станом на 01.05.2018 р.**

№ з/п	Показник	Питома вага у повних витратах, %	Сума, грн
А	Б	1	2
1	Прямі матеріальні витрати	27,99	2 950,88
2	Загальновиробничі змінні витрати, у т.ч.		
	...амортизація виробничих ліній і обладнання	17,57	1 852,33
	паливо та електроенергія на виробничі цілі	4,62	487,1
	заробітна плата виробничих працівників	7,63	804,4
	нарахування ЄСВ на заробітну плату	1,7	179,22
	паливно-мастильні матеріали	2,23	235,1
	інші витрати	2,62	276,21
3	Загальновиробничі постійні розподілені витрати	8,32	877,15
4	Собівартість реалізації	72,68	7 662,39
5	Адміністративні витрати	13,2	1 391,63
4	Витрати на збут	14,12	1 497,05
6	Повна собівартість для ціноутворення	100	10 542,64
7	Націнка	29	3 057,36
8	Ціна без ПДВ	-	13 600
9	ПДВ	20	2 720
10	Ціна з ПДВ	-	16 320

*Джерело: обчислено автором*

Відтак, націнка становить добуток повної собівартості одиниці (500 г) морозива 52,71 грн і коефіцієнта націнки 0,29, тобто 15, 29 грн, а ціна дорівнює 68 грн без ПДВ. Нарахування ПДВ дає змогу отримати відпускну ціну 81,6 грн за відерко (500 г).

Різновидом ціноутворення за принципом “витрати плюс” є ціноутворення на основі вартості часу та матеріалів. У такому разі:

$$\text{Ціна} = \text{Прямі витрати на оплату праці за год.} + \text{Накладні витрати за год.} + \text{Вартість години для одержання бажаного прибутку.} \quad (4.8)$$

$$\text{Матеріальні витрати} = \text{Прямі матеріальні витрати за ціною придбання} + \text{Транспортно-заготівельні витрати.} \quad (4.9)$$

Такий метод найбільш прийнятний для підприємств сфери послуг.

Важливе значення має аналіз зміни цін на ринку. Він ґрунтується на систематизованій інформації щодо цін світового та вітчизняного ринку, та є основою для визначення тенденцій зміни ринкових цін і використання їх у

майбутній зовнішньоекономічній угоді. Вивчення цін світових ринків потребує чіткого знання існуючих у ринковому механізмі видів цін. Залежно від наявності проміжних ланок на шляху від виробника до споживача, розрізняють ціни виробників, гуртові, та роздрібні ціни. Зважаючи на характер використання, ціни поділяються на довідкові, ціни фактичних угод, стартові, лімітовані, заставні, сезонні, контрактні ціни, біржове котування, ціни аукціонів, преїскуранти та цінники, ціни пропозицій, індекси цін та ін. Загалом у ринковому середовищі застосовується понад 300 різновидів цін, які різняться між собою за змістом та метою застосування [400, с. 155].

Розрахунковий метод переважно застосовується при недостатності, або відсутності інформації про ціни й передбачає обчислення можливого рівня цін. Приймаючи за основу напрацювання О. І. Дегтярьової [85], а також попередні наші дослідження [405] варто виокремити три етапи формування можливого рівня цін у діловому партнерстві підприємств.

Перший етап передбачає визначення розрахункової світової ціни за одиницю сировини, яку планується придбати для виготовлення певної продукції (для прикладу, молоко для морозива, вовну для вовняної тканини; концентрат цинку для виготовлення цинку тощо).

На другому етапі варто розрахувати оптимальний рівень цін для конкретної угоди, що передбачає вивчення цін у конкурентів на аналогічні товари зі внесенням коригувань, узгодження технічних характеристик, а також урахування відмінностей у комерційних умовах угод, тенденцій застосування цін у часі. Така робота називається зведенням цін.

Для визначення оптимального рівня, ціни на конкурентні матеріали мають бути зведені до бази, яка під час експорту є характерною для запланованих умов постачання товару, що продається, а під час імпорту – характерною для умов постачання, які містяться у найбільш привабливій комерційній пропозиції продавців.

Кількість коригувань залежить від складності товарів та ступеня відмінності у базисних умовах постачання. Деякі коригування (поправки) можуть бути



отримані через обчислення, проте більшість із них має експертний характер, тобто оцінюється на основі комерційного досвіду. Часто до визначення величини коригувань залучаються технічні працівники. Ціни у майбутніх експортних та імпорتنих угодах формуються на основі остаточних зведених цін конкурентів.

Для експортних операцій оптимальним рівнем ціни на ринках з відносно невеликою конкуренцією прийнято вважати середнє значення зі зведених цін конкурентів. Під час підготовки пропозиції на міжнародні торги, доцільно орієнтуватися на мінімальну з цін конкурентів та додатково зменшувати її на 3–5%, як потрібну, проте недостатню умову для отримання замовлення. Експортна ціна, під час виходу на ринок із товаром, який ще не має належної репутації, не відрізняється за якістю, часто встановлюється через коригування мінімальної ціни у бік її зниження. Для ринків із відносно високою конкуренцією доречно використовувати мінімальну зі зведених цін конкурентів. Під час визначення ціни на імпорتنі товари оптимальною буде найнижча з цін конкурентів.

Визначений таким чином рівень ціни має оцінковий характер. Остаточно ціна встановлюється на третьому етапі – у процесі переговорів методом торгування, тобто ділові партнери враховують взаємні аргументи щодо рівня ціни й відповідно здійснюють певні її коригування. Розуміючи невідворотність уторгування цін, а також відносну точність обчислення зведеної ціни, експортери називають у своїх офертах (пропозиціях) та на початку переговорів завищені (порівняно з розрахованими) ціни, а імпортери, навпаки, – занижені. Коли взаємні об'єктивні аргументи вичерпуються, різницю, що залишилася, зазвичай ділові партнери можуть поділити навпіл.

Останнім кроком у формуванні рівня цін є складання конкурентного листа через внесення усіх поетапно зведених даних та відповідне його затвердження керівником підприємства. Конкурентний лист – внутрішній документ підприємства, можна розглядати як документ управлінського обліку, який містить комерційні і технічні дані про товари з одержаних від фірм пропозицій, та використовується для порівняння їх основних показників і визначення орієнтовного рівня експортної чи імпоротної ціни.

Такі етапи формування можливого рівня цін у зовнішньоекономічному діловому партнерстві підприємств інтерпретують сукупність методів, якими доцільно користуватися бухгалтерам-аналітикам у системі управлінського обліку для успішного ціноутворення.

Розвиток ділового партнерства підприємств передбачає максимально повне задоволення потреб партнерів за допомогою встановлення загальних цілей та визначення стратегічних альтернатив розвитку. Як уже було зауважено під час вивчення трансакційних витрат, серед основних чинників успіху та конкурентоспроможності підприємств є виробництво інноваційних виробів, оскільки, зважаючи на відносно стабільні технології, виробники часто не можуть продавати значні обсяги стандартних виробів. Сучасні ринки мінливі, а технології швидко прогресують, що спонукає керівний персонал підприємства використовувати нові підходи до ціноутворення, зважаючи на поведінку споживачів, і розробляти відповідний інструментарій, який репрезентує досягнення стратегічних цілей.

Системи ціноутворення на основі калькулювання за повними й змінними витратами широко використовуються в управлінському обліку та є виправданими. Продукція повинна бути реалізованою на ринку за ціною, яка не перевищує ціну конкурентів на аналогічний виріб. Традиційне калькулювання, за яким ціна обчислюється на основі виробничих витрат, не гарантує того, що ділові партнери-покупці погодяться заплатити таку ціну. Серед важливих завдань – модифікація методики обліку витрат і калькулювання собівартості задля досягнення, з одного боку, бажаної економічної вигоди, а з іншого, – максимального задоволення та збільшення кількості партнерів – покупців на ринку. Саме цільове калькулювання зорієнтоване на партнера-покупця (або ж на конкурента), оскільки зі встановленої (можливо навіть емпіричним шляхом) ринкової ціни прогнозується бажана (цільова) величина прибутку та визначається цільова собівартість, максимально допустима у наявних ринкових умовах.

Багаторічний досвід використання системи цільового калькулювання відомими компаніями Японії, США та Західної Європи, позитивні відгуки

провідних фахівців у сфері маркетингу, виробничого менеджменту й управлінського обліку можуть стати базисом для впровадження цільового калькулювання у вітчизняну практику обліку.

Майже всі автори наукової та навчальної літератури з управлінського обліку виокремлюють цільове калькулювання, як стратегічно важливий компонент обліку, аналізу та контролю витрат і розглядають механізм визначення та коригування показника цільової собівартості. Проте, зважаючи на різноплановий переклад із англійської мови словосполучення “target costing”, серед науковців нема однастайності у трактуванні концептуальної основи цільового калькулювання. Зокрема зустрічаємо його інтерпретацію, як: системи калькулювання (Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, Л. В. Нападовська) [39; 261]; стратегії (С. Ф. Голов, П. Й. Атамас) [67; 10]; методу визначення собівартості продукту або послуги (С. Еліас Небіл, Г. В. Козаченко, Г. Я. Макухін, Меріен М. Моуен, Ю. С. Погорелов, Девід У. Сенков, Дон Р. Хенсен, Л. Ю Хлап'юнов) [153; 471]; методу зворотної калькуляції (Р. Грачова) [74]; методу планування прибутку та управління витратами (Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, С. М. Янг) [142]; моделі обліку та контролю витрат (Р. О. Костирко, В. О. Шевчук) [160]; цілісної концепції управління (К. І. Редченко) [337].

Зазначене створює певні труднощі у використанні словосполучення “цільового калькулювання” як у наукових дослідженнях, так і в практичному середовищі підприємств, зокрема під час налагодження договірних відносин із покупцями та постачальниками на ринку. Тому доречним є: розглянути причини виникнення концепції цільового калькулювання; розкрити сутність цільового калькулювання; відобразити механізм дії цільового калькулювання в системі управлінського обліку; розробити рекомендації з впровадження цільового калькулювання в управлінський облік вітчизняних підприємств.

М. Портер зазначав, що значна кількість лідерів бізнесу користувалися доволі обмеженим набором конкурентних стратегій [39]. Дійсно, “продавати

дешевше за інших”, “зробити виріб відмінним від інших”, “сконцентруватися на якості” – головні акценти досягнення успіху для підприємств.

Щоби продавати виріб дешевше, ніж конкуренти, треба спочатку цей виріб зробити більш дешевшим, зважаючи на те, що конкуренти можуть обрати таку ж тактику. Ще одна проблема полягає в тому, коли починати здешевлювати продукцію. Здебільшого на підприємствах починають прагнути зменшення витрат лише тоді, коли виріб розроблено та передано у виробництво. Саме тоді часто розуміють, що собівартість продукції надто висока. У відповідь на запитання: чи можна передбачити помилки, японські спеціалісти з виробничого менеджменту та управлінського обліку у 1960-х рр. розробили концепцію управління за цільовою собівартістю і успішно використовують її вже понад 55 років.

Цільове калькулювання вперше було використане корпорацією “Toyota” у 1965 р. [261], хоча деякі, більш примітивні його форми ще в 1947 р. використовувала компанія “General Electric”. Повномасштабне введення цільового калькулювання у діяльність промислових корпорацій США розпочалося лише наприкінці 1980-х р.р., зокрема, за взірць було обрано саме японську модель.

Т. Хіромото першим застосував сучасну інтерпретацію “цільового калькулювання” (target costing) й опублікував у 1988 р. одну з найбільш цитованих праць, присвячену досягненням японської практики ведення управлінського обліку [67]. Цільове калькулювання скероване на стратегію зниження витрат і дає змогу планувати виробництво нових виробів, здійснювати превентивний контроль за витратами, калькулювання цільової собівартості.

Система цільового калькулювання вдало використовується на виробничих підприємствах, особливо в інноваційних сферах, де постійно розробляються нові моделі та види продукції. Цільовим калькулюванням користуються приблизно 80 % великих японських компаній [412], а також багато відомих американських та європейських компаній, які досягають високої якості та рентабельності продукції. Порівняно з японськими компаніями, американські компанії впроваджують цільове калькулювання значно повільніше. Це пояснюється тим, що вони надають перевагу традиційним інструментам управління витратами та методам

калькулювання собівартості, які традиційно використовуються в американській моделі управлінського обліку.

Окрім сфери виробництва інноваційних продуктів, цільове калькулювання дедалі частіше використовують підприємства, задіяні у сфері обслуговування, а також неприбуткові організації, зокрема на початку 1990-х р.р. була успішно адаптована до використання американськими клініками [10]. Досліджуючи динаміку проникнення ідей цільового калькулювання у різні сфери діяльності, можна стверджувати про значні перспективи розвитку такої концепції.

Ідею цільового калькулювання репрезентує те, що собівартість визначається як різниця між ціною і прибутком. На відміну від традиційних методів ціноутворення, обчислення собівартості виробу здійснюється, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Така ціна визначається через маркетингові дослідження, тобто є очікуваною ринковою ціною виробу. Для визначення цільової собівартості виробу величина прибутку, яку бажає отримати підприємство, віднімається від очікуваної ринкової ціни. Потім усі учасники виробничого процесу працюють над тим, щоби спроектувати та виготовити виріб, який би максимально відповідав цільовій собівартості.

Процес удосконалення виробу можна описати так: собівартість → проектування → собівартість. Перевага підходу полягає у тому, що ітеративний підхід до розробки нового виробу забезпечує поетапне обмірковування кожного нюансу стосовно собівартості. Менеджери та службовці, які прагнуть наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні вирішення у ситуаціях, які потребують інноваційного мислення. З іншого боку, потреба постійно втримувати домінантою цільову собівартість, не дає змоги інженерам проектувати використання дороговартісної технології чи сировини, оскільки це неминуче призведе до нового перепроєктування виробу.

Таким чином увесь виробничий процес, починаючи зі задуму нового виробу, набуває інноваційного характеру, не виходячи за межі встановлених витратних обмежень. Коли багаторазові зміни початкового проекту завершені та кошторисна собівартість не перевищує цільову, оформлюється кінцевий варіант

проекту, який передається у відділ виробництва. За перші місяці виробництва фактичні витрати, як правило, дещо перевищують цільові, що зумовлюється освоєнням нової моделі, проте згодом, після усунення причин відхилень та їх ліквідації, досягається норма [153]. Для отримання бажаної економічної вигоди в майбутньому, здійснюють обчислення величини цільового зниження витрат за такими етапами:

- визначають можливу ціну реалізації одиниці продукції чи послуги;
- обчислюють цільову собівартість продукції (за одиницю і загалом);
- порівнюють цільову і кошторисну собівартості продукції для визначення величини цільового зменшення витрат;
- перепроєктують продукцію і водночас вносять коригування у виробничий процес для досягнення цільового зниження витрат.

Основними перепонами для впровадження системи цільового калькулювання на вітчизняних підприємствах є [426]: термін розроблення нового продукту може невиправдано збільшуватися через багаточисельні ітерації у процесі перепроєктування, тому варто розуміти, коли треба зупинити дослідження; невміле впровадження концепції цільового калькулювання через постійний натиск на працівників з боку керівництва для яке прагне досягти цільової собівартості; можливість конфліктів між проєктувальниками, які прагнуть знизити виробничу собівартість, і маркетологами, які часто відмовляються навіть розглядати пропозиції щодо зниження витрат на збут і просування продукції до кінцевого споживача.

Безумовно позитивною характеристикою цільового калькулювання є фокусування уваги на зовнішніх (ринкових), а не виключно на внутрішніх чинниках. Цільове калькулювання дає змогу мотивувати поведінкову орієнтацію працівників на ринок, звертаючи увагу на допустиму собівартість, яка повинна бути усвідомленою, якщо компанія хоче бути прибутковою в умовах конкуренції.

Отож під час використання цільового калькулювання, виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – цільової собівартості (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Схематичне зображення процесу цільового калькулювання для визначення ціни на продукцію

Джерело: сформовано автором

Концепція цільового калькулювання передбачає тісну взаємодію маркетингу з управлінським обліком, тобто функції маркетингу, проектування виробу і калькулювання собівартості реалізуються одночасно, в результаті отримується виріб, який максимально відповідає очікуванням покупців. Тому рівень організації цільового калькулювання суттєво впливає на взаємовідносини підприємства з покупцями, постачальниками й на облікову систему ділового партнерства загалом. Облікова система ділового партнерства з покупцями залежить від правильності визначення цільової ціни за одиницю продукції та цільового обсягу реалізації, дотримання умов договору купівлі-продажу, розрахункової дисципліни, вчасного задоволення вимог постійних покупців та окреслення кола потенційних покупців.

Належне оформлення кошторисної документації і вчасне порівняння її показників зі звітними (фактичними) даними дає змогу здійснити оперативне коригування витрат, перепроєктування виробу для визначення величини цільового зменшення собівартості, що є запорукою отримання додаткової економічної вигоди підприємством. Концепція цільового калькулювання передбачає мінімізацію витрат, пов'язаних із виробом за період його повного життєвого циклу, тобто окрім собівартості, беруться до уваги витрати з обслуговування покупців після реалізації їм виробу, виведення виробу з ринку та його утилізацію.

Представлене нами формування ціни у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” на морозиво ескімо пломбір вітамінізований “Лімо для дітей” (500 г) і діапазон роздрібних цін на нього від 82 грн до 106,25 грн, варто продіагностувати на предмет доречності використання цільового калькулювання.

Моніторинг ринку дитячого морозива дає підстави виокремити лише двох інших виробників такого морозива з аналогічним фасуванням і з дотриманням ДСТУ 4733:2007, це зокрема морозиво “Дитяче бажання” від торгової марки (ТМ) “Рудь”, ціна якого варіює між 86 грн до 105,4 грн, а також морозиво “Малюк-ам” ТМ “Ласунка” – від 80,25 грн до 107,15 грн.



Тому для забезпечення зростання обсягів продажу цільову відпускну ціну варто встановити на рівні, меншому на 7% від мінімальної ціни конкурентів, тобто на 7% нижче від ціни 80,25 грн (морозиво “Малюк-ам” ТМ “Ласунка”). Отож цільова ціна визначена на рівні 74,63 грн за одиницю. Оскільки мова йде про морозиво для дітей дошкільного і шкільного віку [6], рецептура є найменш придатною до коригування. Найбільш доречним є коригування адміністративних та збутових витрат, зокрема їх трансакційних складових. Оскільки продукт не є новим на ринку, можна стверджувати про наявність стабільного попиту постійних покупців, тому витрати на рекламу можна зменшити. Окрім цього варто переглянути політику нарахування комісійних менеджерам і замість прогресивної передбачити іншу форму, яка не прямо-пропорційно залежить від обсягів продажу, для прикладу – преміальну за знання, компетенції тощо.

Із цільовою ціною 74,63 грн, зі збереженням середньозваженої прибутковості 29%, цільова повна собівартість становить 48,21 грн (74,63 – 12,44 (ПДВ) – 13,98 (націнка)) (див. табл. 4.7). Тобто теперішню повну собівартість для ціноутворення треба знизити на 4,5 грн (52,71 – 48,21). Виробнича собівартість становить 38,31 грн, це означає, що адміністративні та збутові витрати загалом можуть бути не більшими за 9,9 грн (48,21 – 38,31). Власне ухвалення рішень стосовно коригування насамперед збутових витрат, спроможне забезпечити ПрАТ “Львівський холодокомбінат” конкурентні переваги у сегменті реалізації морозива для малолітніх дітей.

У цільовому калькулюванні втілюється командний підхід для досягнення цільової собівартості – управління здійснюється багатофункціональними командами внутрішніх та залучених ззовні фахівців. Часто до складу команди входять власні працівники і представники ділових партнерів (постачальників, покупців, посередників, ін.).

Під час визначення цільової собівартості, вирішальна роль належить постачальникам, оскільки зменшення витрат на закупівлю відповідних матеріалів, запчастин чи напівфабрикатів потребує перегляду умов договору щодо зменшення цін, або заміни складової частини виробу на дешевший аналог,

забезпечивши потрібний рівень функціонального призначення виробу. Е. А. Аткінсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, С.М. Янг пропонують використовувати “управління мережею постачання”, яке розвиває “взаємовигідні довготермінові взаємовідносини між покупцем і постачальником [142, с. 559]. За наявності довіри між діловими партнерами, вирішення проблем цільового зменшення витрат може здійснюватися через визначення взаємовигідних напрямів ділової взаємодії.

Попри зазначене, під час цільового калькулювання треба вчасно переглядати бюджети за відповідними центрами відповідальності, регулярно оцінювати результати їх діяльності для оперативного коригування показників для наступних бюджетів.

Отож перевагами впровадження концепції цільового калькулювання на вітчизняних підприємствах є те, що відбувається інтеграція маркетингу із управлінським обліком операцій у діловому партнерстві; тісна взаємодія між центрами витрат і доходу; вдосконалюється інструментарій калькулювання, що уможливорює успішне ціноутворення.

#### **4.4. Аналіз власного економічного потенціалу підприємства, як ділового партнера на ринку**

Реалізація системно-функціонального методологічного підходу в обліковій системі ділового партнерства підприємств передбачає аналіз власного економічного потенціалу підприємства для оцінювання його перспектив у розвитку ділової взаємодії за різними напрямками. Методику такого аналізу доречно репрезентувати на основі діяльності окремого підприємства. Для цього обране одне з найбільших молокопереробних підприємств Львівщини ПрАТ “Львівський холодокомбінат” [338], яке було зареєстроване 05.01.1996 р. Його виробнича потужність, на яку видано експлуатаційний дозвіл (№13-21-47 МР від 02.09.2012 р.) розташована за адресою: Львівська обл., м Львів, вул.

Повітряна, 2. Підприємство працює у харчопереробній промисловості, виробляє морозиво, напівфабрикати та здійснює їх реалізацію під ТМ “Лімо” [247; 564].

У попередніх дослідженнях [421] ми з’ясували, що ПрАТ “Львівський холодокомбінат” створене і розвивається із 1942 р. Поступово збільшує виробничі площі, чисельність працівників, приміщення для зберігання продукції, розширює товарний асортимент, запроваджує сертифіковану систему якості, відповідно до вимог ДСТУ ISO 9001:2009 і міжнародного стандарту FSSC 22000, є експортером молочної продукції, зокрема до країн – членів ЄС.

Із 2013 р. ПрАТ “Львівський холодокомбінат” експортує продукцію (морозиво), спочатку в Молдову, за два роки – в Ізраїль, Азербайджан, Грузію, а згодом – у В’єтнам та Узбекистан. Починаючи з 2018 р. розпочався експорт морозива в Америку та Європу, зокрема Литву, Італію та Великобританію.

ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є підприємством із цеховою структурою та вміщує основне виробництво (цехи з виробництва морозива, напівфабрикатів, технологічний цех) і допоміжні цехи для обслуговування потреб основного виробництва.

Морозиво є основним видом продукції, його питома вага в обсязі реалізованої продукції становить 99%. Асортиментний ряд продукту налічує близько 150 видів.

Сировина, яку закупають для виробництва морозива це: сире молоко і молочна сировина, сухе молоко, згущене молоко, масло, вафельні стаканчики. Основними постачальниками сировини для виробництва морозива є: ТОВ “Бейкер Україна” (вафельні стаканчики), ТОВ “Укрмолпродукт” (сире молоко), ПАТ “Ічнянський молококонсервний комбінат” (згущене молоко), ТОВ “Надія” (згущене молоко), ПАТ “Городенківський маслосирзавод” (масло), ТОВ “Кременецьке молоко” (сухе молоко), ТОВ “Самбірський молокозавод” (масло), ПрАТ “Вінницький молочний завод “Рошен” (масло солодковершкове), ПрАТ “Тернопільський молокозавод” (масло солодковершкове та сухе молоко), ТОВ “МОЛТРЕЙД Україна” (харчові масла та жири) тощо.

Ціна закупівлі сирого молока змінюється і залежить від пори року, в середньому у 2018 р. становила 8–10 грн за кг. Сире молоко ПрАТ “Львівський холодокомбінат” заковує у ТОВ “Укрмолпродукт”, яке розташоване у Рівненській області, Дубинський р-н, с. Злинець. Частота постачань сирого молока – щодня у період від лютого до вересня місяця. Частота постачань згущеного молока – три рази на тиждень у період від лютого до вересня місяця. З жовтня до січня виробництво морозива зменшується, основний акцент робиться на його реалізацію. Додова потреба підприємства у молочній сировині становить 20 т.

У 2017 р. на підприємстві виробили 16 213 т морозива та 1623 т заморожених напівфабрикатів, у результаті отримали чистий дохід 663 млн грн. На рис. 4.4 представлена динаміка виробництва морозива ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2002–2017 рр. та його частку на ринку за обсягами реалізованої продукції.

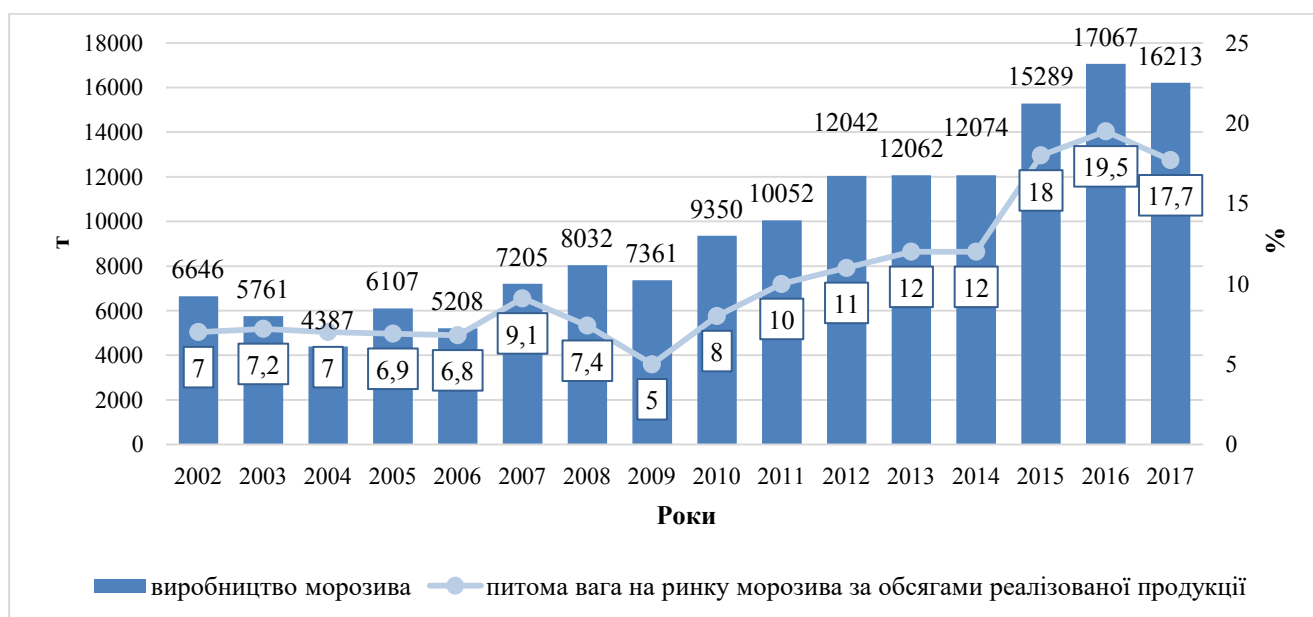


Рис. 4.4. Динаміка виробництва морозива ПрАТ “Львівський холодокомбінат” і його частку на ринку морозива України за обсягами реалізації у 2002–2017 рр.

*Джерело: побудовано автором за [88; 564]*

Підприємство динамічно розвивається, збільшуючи обсяги виробництва та частку на ринку морозива в Україні. Порівняно з 2002 р. виробництво морозива зросло на 9,6 тис. т, а частка на ринку збільшилася на 10,7 в. п.

Основним ринком збуту продукції ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є український. За підсумками 2016 р. підприємством було охоплено 19,5% ринку морозива – найвищий показник за останні 15 років діяльності. Значні обсяги продукції реалізуються в Західному та Центральному регіонах країни. Налагоджена стратегія продажу дає змогу втримувати позиції у Південних, Східних та Центральних областях країни. Головним стратегічним напрямом діяльності підприємства у сфері виробництва морозива є забезпечення високої якості продукції та смакових властивостей продукту, вчасне задоволення потреб споживачів у якісному продукті.

ПрАТ “Львівський холодокомбінат” має 50 основних дистриб’юторів, з-поміж яких варто виокремити: “АТБ Маркет”, “Метро Кеш енд Керрі Україна”, ТОВ “Вічунай–Україна”, ПП “Галичина–К”, ТОВ “Караван–Сарай”. Також налагоджена реалізація молочної продукції через підприємців.

Основними конкурентами ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є: ТМ “Рудь” (ПАТ “Житомирський маслозавод” м. Житомир), ТМ “Ласунка” (ТОВ “Ласунка”, м. Дніпро), ТМ “Три ведмеді” (ТОВ “Три ведмеді”, м. Київ). Разом зазначені конкуренти контролюють значну частку ринку морозива в Україні, є експортерами до інших країн. Їхні збутові позиції переважно зосереджені у Центральних, Східних і Південних регіонах держави. Для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” основним регіоном продажу морозива є Західні області та частина Центральних областей України.

На підприємстві ухвалено стратегію щодо розширення ринків збуту. Зокрема у вересні 2012 р. підприємство отримало реєстраційний номер експортної потужності (13-21-47 МР), а разом із ним – можливість експортувати продукцію. Упродовж 2017 р. підприємство експортувало морозива на суму 11 558,0 тис. грн. З 2017 р. розпочався експорт морозива у країни–члени ЄС: Італію та Ірландію (див. табл. Д.1 дод. Д). Повний перелік країн, куди експортується морозиво ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, за даними Реєстру затверджених експортних потужностей, наведено у табл. Д.2 дод. Д.

Підприємство позиціонується як соціально відповідальне, регулярно займається благодійністю, постійно спонсорує спортивні заходи різного рівня: є генеральним спонсором футбольного клубу “Карпати”; у серпні 2016 р. організувало Нововолинське свято морозива; проводить конкурси на офіційній веб-сторінці у мережі Інтернет; щорічно надає фінансову допомогу для функціонування Різдвяного ярмарку у Львові, бере участь у соціальних і благодійних акціях до Дня захисту дітей тощо.

Маркетолог підприємства О. Яремко стверджує, що соціальні проекти є важливою частиною розвитку нашого міста. Вона акцентує на тому, що на підприємстві не розглядають участь у соціальних проектах як маркетинговий хід. Підприємство є соціально відповідальним із багаторічним досвідом, намагається внести свою частку у покращення культурного рівня споживачів [421, с. 255].

Для оцінювання економічного потенціалу ПрАТ “Львівський холодокомбінат” важливо проаналізувати основні показники діяльності підприємства, зважаючи на різні підходи до аналізу [377; 378; 387; 388; 393]. Аналіз фінансових показників здійснено за 2015–2017 рр. за даними оприлюдненої фінансової звітності підприємства [564]. У табл. М.1 дод. М представлені результати аналізу техніко-економічних показників діяльності підприємства за досліджувані роки. Для спрощення процесу відображення результатів фінансового аналізу, обчислення подані зі заокругленням до одного знаку після коми.

Порівнюючи темпи приросту активів, основних засобів, власного капіталу та виторгу (виручки) від реалізації порівняно з даними попереднього року, простежуємо, що найбільший приріст має середньорічна вартість основних засобів (10,8%) (див. табл. М.1 дод. М). За 2016–2017 рр. темп приросту власного капіталу є меншим за темп приросту основних засобів, що свідчить про збільшення основного капіталу за рахунок позичкових коштів. Порівнюючи темп приросту власного капіталу з активами, зауважимо, що темп приросту власного капіталу менший за темп приросту активів, що свідчить про зменшення питомої ваги власного капіталу в майні підприємства. Виторг від реалізації зростав

повільнішими темпами, ніж активи підприємства. Тобто окупність інвестицій підприємства у власний капітал не є на достатньому рівні.

У 2017 р. на ПрАТ “Львівський холодокомбінат” працювало 968 осіб. За останній рік чисельність персоналу збільшилася на 7 осіб, разом із тим обсяги виробництва теж збільшилися. Попри це підприємство є збитковим, зокрема збиток у 2017 р. становив 13 054 тис. грн. Логічно, що й показники рентабельності за останній рік погіршилися. Зокрема валова рентабельність продажу зменшилася на 2,6% і становила 28,9%. Рентабельність активів зменшилася на 3,4%.

З-поміж позитивних змін у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за звітний 2017 р. були: збільшення середньорічної вартості активів, збільшення середньорічної вартості власного капіталу, збільшення фонду оплати праці, розширення штату працівників, підвищення показників продуктивності праці, збільшення середньої заробітної плати на підприємстві. До негативних відносимо: зменшення прибутку, погіршення фондівіддачі, зменшення рентабельності.

Дебіторська заборгованість за продукцію становила на кінець 2017 р. 62 287 тис. грн, що на 7 681 тис. грн більше за показник попереднього року (темп приросту за останній рік становив 14,1%), на 10 363 тис. грн більше від значення показника за 2015 р. (темп приросту за 2 роки 20,0%). На кінець 2017 р. питома вага дебіторської заборгованості за продукцією активах підприємства становить 12,3% ( $62\,287 / 50\,7212 \times 100$ ). Тобто питома вага дебіторської заборгованості ділових партнерів за продукцією у 2 останні роки збільшилася на 0,8 в. п., на що треба звернути особливу увагу під час формування резерву сумнівних боргів і визначенні умов оплати під час укладення договорів.

Значення дебіторської заборгованості за розрахунками за підсумками роботи у 2017 р. було 15 306 тис. грн, що на 1 235 тис. грн менше за значення 2016 р. У порівнянні з показником на кінець 2015 р., дебіторська заборгованість збільшилася на 6 435 тис. грн (темп приросту за 2 роки становить 72,5%). На кінець 2017 р. питома вага дебіторської заборгованості за розрахунками в активах підприємства становила 3,0% ( $15\,306 / 507\,212 \times 100$ ).

Інша поточна дебіторська заборгованість становила на кінець 2017 р. 38 983 тис. грн, що на 38 656 тис. грн більше за значення 2016 р. (темپ приросту за останній рік 11821,4%). За 2 роки питома вага іншої дебіторської заборгованості збільшилася на 7,6% і становила на кінець 2017 р. 7,7% ( $38\,983 / 507\,212 \times 100$ ).

Зростання дебіторської заборгованості є негативним чинником, який зумовлює виведення оборотних активів із обігу, виникають ризики протермінування оплати й неплатежів.

Загальна вартість майна ПрАТ “Львівський холодокомбінат” на кінець 2017 р. була 507 212 тис. грн, що на 28 757 тис. грн більше ніж за 2016 р. (темپ приросту за останній рік 6,0%), на 53 338 тис. грн більше за значення 2015 р. (темп приросту за 2 роки 11,8%).

На кінець 2017 р. короткострокові кредити банків становили 83 849 тис. грн, що на 33 216 тис. грн більше від показника попереднього року (темп приросту за останній рік 65,6%), на 37 843 тис. грн більше від значення показника за 2015 р. (темп приросту за 2 роки 82,3%). На кінець 2017 р. їх частка в пасивах підприємства була 16,5% ( $83\,849 / 507\,212 \times 100$ ), – збільшилася на 6,4 в. п.

Питома вага поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями на кінець 2017 р. в пасивах підприємства становила 1,7% ( $8\,750 / 507\,212 \times 100$ ). За 2 роки збільшилася на 6,4 в. п.

Кредиторська заборгованість перед діловими партнерами за товари, роботи, послуги становила на кінець 2017 р. 45 619 тис. грн, що на 19 612 тис. грн більше від показника попереднього року (темп приросту за останній рік 75,4%), на 9 188 тис. грн більше від значення показника на кінець 2015 р. (темп приросту за 2 роки 25,2%). На кінець 2017 р. питома вага кредиторської заборгованості в пасивах підприємства становила 9,0% ( $45\,619 / 507\,212 \times 100$ ). Питома вага кредиторської заборгованості за 2 останні роки збільшилася на 1 в. п.

Зважаючи на зростання дебіторської заборгованості, ріст кредиторської дещо компенсує виведені кошти з обороту, проте варто стежити за співвідношенням таких видів заборгованості. На підприємстві дебіторська суттєво



перевищує кредиторську заборгованість, що потребує ухвалення рішень стосовно покращення платіжної дисципліни у діловому партнерстві.

Загальна сума короткострокових зобов'язань ПрАТ “Львівський холодокомбінат” становила на кінець 2017 р. 199 120 тис. грн, що на 31 063 тис. грн більше від показника на кінець 2016 р. (темп приросту за останній рік 18,5%), на 37 232 тис. грн більше від значення показника на кінець 2015 р. (темп приросту за 2 роки 23%). На кінець 2017 р. питома вага короткострокових зобов'язань у пасивах підприємства становила 39,3% ( $199\,120 / 507\,212 \times 100$ ). За 2 останні роки вона збільшилася на 3,6 в. п.

Внаслідок аналізу динаміки та структури доходів ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр. (табл. М.2 дод. М) з'ясовано, що чистий дохід у 2017 р. склав 663 696 тис. грн, це на 11 858 тис. грн більше від значення попереднього року. Темп приросту за останній рік склав 1,8% ( $(663\,696 - 651\,838) / 651\,838 \times 100$ ). Порівняно з показником 2015 р., чистий дохід збільшився на 115 451 тис. грн, а темп приросту за 2015–2017 рр. становив 21,1% ( $((663\,696 - 548\,245) / 548\,245 \times 100)$ ). На 94,1% ( $663\,696 / 705\,035 \times 100$ ) дохід ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2017 р. складався з доходу від реалізації морозива. Питома вага інших операційних доходів становила 0,5%, інші фінансові доходи – 0,3%, інші доходи – 5,1%.

У структурі витрат найбільшу питому вагу займає собівартість продукції – 64,8% [421, с. 409]. Собівартість реалізованої продукції у 2017 р. становила 471 825 тис. грн, що на 25 324 тис. грн більше від значення 2016 р. Темп приросту за 2016–2017 рр. склав 5,7% ( $(471\,825 - 446\,501) / 446\,501 \times 100$ ).

У порівнянні з показником за 2015 р., собівартість реалізованої продукції збільшилася на 115 906 тис. грн, а темп приросту за такий період склав 32,6% ( $((471\,825 - 355\,919) / 355\,919 \times 100)$ ). Тому й відбулося суттєве зменшення валового прибутку. Адже темп приросту собівартості реалізованої продукції у кілька разів перевищує темп приросту доходу від реалізації. Серед основних причин – втрата ринків збуту на ТОТ РФ й у АР “Крим”.

Питома вага адміністративних витрат у загальній структурі витрат за 2017 р. становила 4,9%, витрат на збут – 20%, інших операційних витрат – 3,2%, фінансових витрат – 5%, інших витрат – 2,1%. Загальна сума витрат за 2017 р. становила 727 809 тис. грн, що на 69 869 тис. грн більше від значення 2016 р. Темп приросту за останній рік був 10,6%, а за 2 роки 30,6%.

За результатами аналізу структури економічних елементів операційних витрат [421, с. 410] з'ясовано, що найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати – 61,7%. Питома вага витрат на оплату праці – 14,7%, витрат на соціальне страхування – 3,1%, амортизації – 8,1%, інших витрат операційної діяльності – 12,4%. Підприємство за останні роки суттєво оновило асортимент продукції, що пояснює швидший ріст витрат, порівняно зі зростанням доходів. Адже нові продукти поки лише вводяться на ринок.

У табл. М.3 дод. М представлені результати формування прибутку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр. У 2017 р. підприємство отримало збиток, непокрита його величина становила 13 054 тис. грн. Отож за 2 роки відбулася втрата прибутку на величину, більшу ніж у 2 рази.

За результатами аналізу ліквідності балансу у 2017 р. (табл. М.4 дод. М):  $A1 < P1$ ;  $A2 > P2$ ;  $A3 > P3$ ;  $A4 > P4$ . Тобто баланс підприємства 2017 р. можна вважати умовно ліквідним. Це означає, що за рахунок швидколіквідних активів підприємство може частково погасити свою заборгованість.

У табл. 4.9 наведені результати аналізу показників ліквідності ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр. Результати обчислення показників ліквідності відображені у табл. М.5 дод. М. На їх підставі робимо припущення, що у будь-який момент ПрАТ “Львівський холодокомбінат” має можливість відшкодувати менше ніж 5% поточних зобов'язань. Протягом періоду, тривалість якого визначається термінами поточної дебіторської заборгованості, може сплатити 60% поточних зобов'язань. А оборотні активи становлять близько 100% поточних боргів підприємства, тобто якщо доведеться терміново розрахуватися за поточними зобов'язаннями, то оборотних засобів для провадження господарської діяльності вистарчить.

**Результати аналізу показників ліквідності  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Коефіцієнт покриття (поточної, загальної ліквідності)	1,0	1,0	1,0	0,01	0,1
2	Коефіцієнт швидкої (термінової) ліквідності	0,5	0,5	0,6	0,1	0,1
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1	0,1	0,04	-0,1	-0,1
4	Робочий капітал, грн	-7955	5029	7494	2465	15449

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Робочий капітал потрібний для підтримки фінансової стійкості підприємства, оскільки перевищення оборотних засобів над короткостроковими зобов'язаннями означає, що підприємство може не тільки погасити свої короткострокові зобов'язання, але й має резерви для розширення діяльності. У ПрАТ “Львівський холодокомбінат” робочий капітал на кінець 2017 р. становив 7 494 тис. грн, це на 2 465 тис. грн більше за минулорічний показник і на 15 449 тис. грн менше від показника на кінець 2015 р. Додатні значення такого показника характеризують спроможність підприємства до погашення своїх короткострокових зобов'язань.

Дослідження показників фінансової звітності підприємства зумовлює проведення аналізу фінансового стану. У табл. 4.10 представлені результати аналізу показників фінансового стану ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у динаміці за 2015–2017 рр. Коефіцієнти фінансового стану характеризують обсяг і характер розміщення капіталу в активах. Результати обчислення представлені у табл. М.6 дод. М. Коефіцієнт автономії на кінець 2017 р. становив 0,5 (228 265 / 507 212). Значення цього показника є достатнім та свідчать про те, що власний капітал становить половину майна ПрАТ “Львівський холодокомбінат”. Мінімальне критичне значення цього коефіцієнта 0,5. Воно свідчить про те, що

лише за таких обставин підприємство спроможне всі свої зобов'язання покрити за рахунок власних джерел [387].

Таблиця 4.10

**Результати аналізу показників фінансового стану  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,5	0,5	0,5	-0,1	-0,1
2	Коефіцієнт фінансової стійкості	1,1	1,0	0,8	-0,2	-0,3
3	Коефіцієнт фінансової залежності	1,9	2,0	2,2	0,2	0,3
4	Коефіцієнт фінансового ризику (фінансового левериджу)	0,2	0,3	0,3	0,06	0,12
5	Коефіцієнт загальної платоспроможності	1,0	1,0	1,0	0,0	0,1
6	Коефіцієнт поточної платоспроможності	0,1	0,1	0,04	-0,1	-0,1
7	Коефіцієнт довготермінового залучення позикових коштів	0,2	0,2	0,3	0,04	0,1
8	Коефіцієнт короткострокової заборгованості	0,7	0,7	0,7	0,01	-0,04
9	Коефіцієнт участі акціонерного капіталу	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Загалом фінансовий стан ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2017 р. є не менш стійким, ніж у попередні роки, проте потребує покращення, про що свідчить зменшення значення показника фінансової стійкості (з 1,1 до 0,8), адже його рекомендоване значення є більшим за одиницю [387].

Важливим етапом аналізу фінансової звітності ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є аналіз його ділової активності. Результати обчислення зазначених показників відображені у табл. 4.11. У 2017 р. коефіцієнт оборотності активів склав 1,1, що на 0,3 менше за 2016 р., на 0,2 менше значення оборотності активів за 2015 р. Тривалість обороту активів підприємства у 2017 р. становить 323,6 днів. Відзначимо, що за останній рік тривалість обороту активів збільшилася на 66,2 дні, що є негативною тенденцією.

**Результати аналізу показників ділової активності  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Коефіцієнт оборотності активів	1,3	1,4	1,1	-0,3	-0,2
2	Тривалість обороту активів, днів	282,1	257,5	323,6	66,2	41,5
3	Коефіцієнт оборотності запасів	8,9	8,1	6,6	-1,5	-2,3
4	Тривалість обороту запасів, днів	40,6	44,6	54,8	10,2	14,3
5	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	10,5	9,8	5,8	-4,0	-4,6
6	Період погашення дебіторської заборгованості, днів	34,4	36,6	61,7	25,1	27,3
7	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	3,9	4,0	3,0	-1,0	-0,9
8	Період погашення кредиторської заборгованості, днів	91,7	91,1	120,6	29,4	28,9

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Попри зазначене, період погашення дебіторської заборгованості менший ніж період погашення кредиторської. Це означає, що підприємство встигає вивільнити кошти та ними погашати кредиторську заборгованість.

Період погашення кредиторської заборгованості 120,6 днів, що на 29,4 дні більше від показника 2017 р. Результати обчислення показників ділової активності представлені у табл. М.7 дод. М.

Фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання характеризують відносні показники рентабельності (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

**Результати аналізу валової рентабельності продажу ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Валовий прибуток, тис. грн	192326	205337	191871	-13466	-455
2	Чистий дохід, тис. грн	548245	651838	663696	11858	115451
3	Валова рентабельність продажу, %	35,1	31,5	28,9	-2,6	-6,2

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Валова рентабельність продажу у 2015 р. становила 35,1% ( $192\,326 / 548\,245 \times 100$ ), у 2016 р. – 31,5% ( $205\,337 / 651\,838 \times 100$ ), у 2017 р. – 28,9% ( $191\,871 / 663\,696 \times 100$ ). За досліджуваний період відбулося зменшення показника рентабельності продажу на 6,2%.

У табл. 4.13 представлено результати обчислення рентабельності майна (активів) ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.

Таблиця 4.13

**Результати аналізу рентабельності майна (активів) ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
А	Б	1	2	3	4	5
1	Середньорічна вартість майна (активів), тис. грн	429654	466164,5	492833,5	26669	63179,5
2	Чистий прибуток, тис. грн	10387	3433	-13054	-16487	-23441
3	Рентабельність майна (активів), %	2,4	0,7	<i>Нерентабельне -2,6</i>	-3,4	-5,1

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Рентабельність майна (активів) в 2015 р. становить 2,4% ( $10\,387 / 429\,654 \times 100$ ), у 2016 р. – 0,7% ( $3\,433 / 466\,164,5 \times 100$ ), у 2017 р. –нерентабельне. За три досліджувані роки значення показника зменшилося на 5,1%.

Проаналізуємо рентабельність власного та залученого капіталу (табл. 4.14).

Упродовж досліджуваного періоду відбулося зменшення рентабельності як власного, так і залученого капіталу. Для комплексного з'ясування впливу факторів на величину прибутку підприємства здійснено факторний аналіз зміни прибутку підприємства та проаналізовано вплив зміни доходів, витрат і витрат на 1 грн реалізованої продукції на зміну прибутку, за даними табл. М.8 дод. М.

Модель факторного аналізу має такий вигляд:  $\Delta P1 + \Delta P2 + \Delta P3 = \Delta P$ , де  $\Delta P1$  – зміна прибутку через зміну витрат;  $\Delta P2$  – зміна прибутку через зміну доходів;  $\Delta P3$  – зміна прибутку через зміну витрат на 1 грн доходів. Результати обчислень наведені у табл. 4.15.

Таблиця 4.14

**Результати аналізу рентабельності власного та залученого капіталу ПрАТ  
“Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	233285,5	239505	234792	-4713	1506,5
2	Середньорічна вартість залученого капіталу, тис. грн	196368,5	226659,5	258041,5	31382	61673
3	Чистий прибуток, тис. грн	10387	3433	-13054	-16487	-23441
4	Рентабельність власного капіталу, %	4,5	1,4	Нерентабельне -5,6	-7,0	-10,0
5	Рентабельність залученого капіталу, %	5,3	1,5	Нерентабельне -5,1	-6,6	-10,3

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Таблиця 4.15

**Результати факторного аналізу зміни прибутку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Коефіцієнт співвідношення величин витрат	1,1	1,3
2	Зміна прибутку через зміну витрат, тис. грн	364,6	3173,7
3	Коефіцієнт співвідношення величин доходів	1,1	1,2
4	Зміна прибутку через зміну доходу, тис. грн	-140,7	-714,8
5	Зміна прибутку через зміну витрат на 1 грн доходу, тис. грн	-26956,1	-38361,8
6	Загальна сума впливу на зміну прибутку, тис. грн	-26732,2	-35902,8

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Спочатку обчислили коефіцієнт співвідношення витрат підприємства у 2017 р. до 2016 р.:  $727\ 809 (2017\ \text{р.}) / 657\ 940 (2016\ \text{р.}) = 1,1$ .

Аналогічно визначили співвідношення витрат у 2017 р. до 2015 рр.:

$727\ 809 / 557474 = 1,3$ .

Таким чином у 2017 р. до 2016 р. прибуток збільшився через зростання витрат на:  $3\,433$  (чистий прибуток у 2016 р.)  $\times (1,1 - 1) = 364,6$  тис. грн.

У 2017 р. до 2015 рр. прибуток збільшився через зростання величини витрат на:  $10\,387$  (чистий прибуток у 2015 р.)  $\times (1,3 - 1) = 3\,173,7$  тис. грн.

Стосовно співвідношення величин доходів, то у 2017 до 2016 р. простежуємо:  $705\,035$  ( 2017 р.) /  $661\,866$  ( 2016 р.)  $= 1,1$ ; у 2017 до 2015 р. відповідно :  $705\,035 / 570\,078 = 1,2$ .

Зміна доходу (структури асортименту) вплинула на зменшення прибутку у 2017 р. щодо 2016 р. на  $140,7$  тис. грн; у 2017 р. щодо 2015 р. – на  $714,8$  тис. грн.

Вплив зміни витрат на 1 грн доходу на зміну чистого прибутку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є таким: у 2017 р. щодо 2016 р. прибуток зменшився на  $26\,956,1$  тис. грн; у 2017 р. щодо 2015 р. – на  $38\,361,8$  тис. грн.

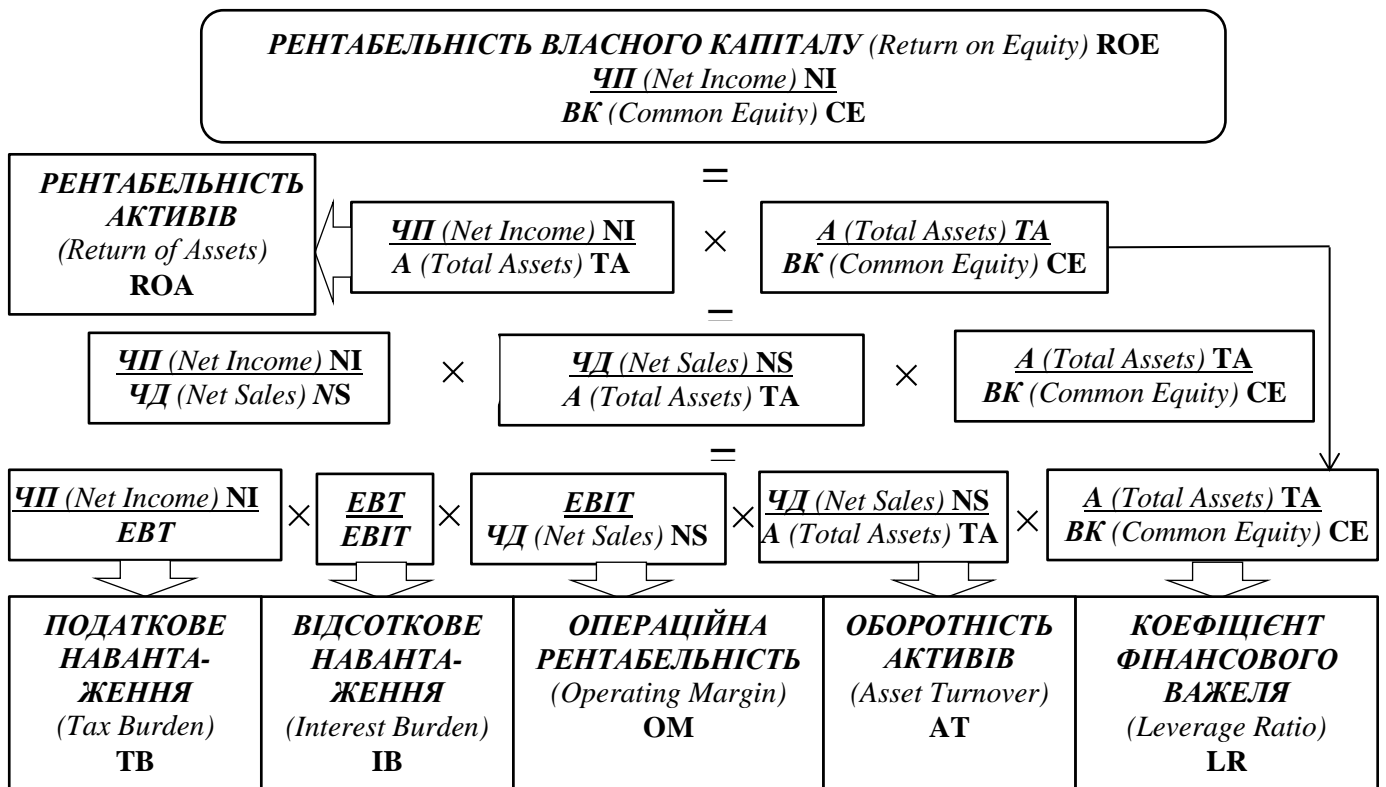
Отже, сумарно чистий прибуток за останній рік зменшився на  $16\,487$  тис. грн, зокрема через зростання витрат на  $364,6$  тис. грн, а також через набагато більший темп зростання витрат на 1 грн доходу, порівняно з темпом зростання самого показника доходу. Така тенденція зберігається останні два роки.

Наступним етапом дослідження економічного потенціалу ПрАТ “Львівський холодокомбінат” є обчислення п’ятифакторної моделі Дюпон (The Du Pont System of Analysis), що дає змогу виокремити чинники, які впливають на ефективність діяльності підприємства та оцінити такий вплив, зокрема вплив різних чинників на рентабельність власного капіталу (ROE) [387].

Методика факторного аналізу рентабельності передбачає поділ фінансових показників на чинники, що дає змогу здійснити порівняльну оцінку причин зміни таких показників та простежити їх динаміку.

Існує декілька варіантів моделі Дюпон, залежно від ступеня деталізації (рис. 4.5), проте найбільш повну і деталізовану інформацію про вплив різних чинників на рентабельність власного капіталу дає змогу отримати п’ятифакторна модель.





ЧП – чистий прибуток; ВК – власний капітал; А – активи підприємства; ЧД – чистий дохід

Рис. 4.5. Схема факторного аналізу рентабельності власного капіталу за моделлю Дюпон

Джерело: побудовано автором за [265; 472; 400, с. 217]

Загальний вигляд моделі Дюпон є таким[472]:

$$ROE = NI / CE = NI / EBT \times EBT / EBIT \times EBIT / NS \times NS / TA \times TA / CE, \quad (4.10)$$

- де –
- $ROE$  (Return on Equity) – коефіцієнт рентабельності власного капіталу;
  - $NI$  (Net Income) – чистий прибуток;
  - $CE$  (Common Equity) – власний капітал підприємства;
  - $EBT$  (Earnings before Taxes) – прибуток до сплати податків;
  - $EBIT$  (Earnings before Interest and Taxes) – прибуток до сплати відсотків і податків;
  - $NS$  (Net Sales) – чистий (без ПДВ) виторг від реалізації;
  - $TA$  (Total Assets) – сумарні активи підприємства.

На підставі рис. 4.5 модифікована модель Дюпон має вигляд:

$$ROE = TB \times IB \times OM \times AT \times LR, \quad (4.11)$$

де –  $ROE$  (Return on Equity) – коефіцієнт рентабельності власного капіталу;

- *TB* (Tax Burden) – податкове навантаження;
- *IB* (Interest Burden) – відсоткове навантаження;
- *OM* (Operating Margin) – операційна рентабельність;
- *AT* (Asset Turnover) – оборотність активів;
- *LR* (Leverage Ratio) – коефіцієнт фінансового важеля.

Для обчислення зазначених фінансових коефіцієнтів адаптовано показники консолідованої фінансової звітності ПрАТ “Львівський холодокомбінат” згідно МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” [244; 533; 564] (табл. М.9 дод. М). Вхідні дані для обчислення наведені у табл. М.10 дод. М. Результати факторного аналізу відображені у табл. 4.16.

Таблиця 4.16

### Результати факторного аналізу рентабельності власного капіталу (ROE)

#### ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.

№ з/п	Показник	Формула	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
			2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
1	Коефіцієнт податкового навантаження	NI/EBT	0,82	0,87	0,57	-0,30	-0,25
2	Коефіцієнт відсоткового навантаження	EBT/ EBIT	0,23	0,07	2,57	2,50	2,34
3	Коефіцієнт операційної рентабельності	EBIT/ NS	0,10	0,09	Нерентабельне -0,01	-0,10	-0,11
4	Коефіцієнт оборотності активів	NS/TA	1,21	1,36	1,31	-0,05	0,10
5	Коефіцієнт фінансового важеля	TA/CE	1,95	2,00	2,16	0,16	0,21
6	Рентабельність власного капіталу, %	ROE=1×2× ×3×4×5	4,45	1,43	Нерентабельне -5,56	-6,99	-10,01

Джерело: побудовано автором за [564]

Визначення впливу зміни факторів на зміну коефіцієнта рентабельності власного капіталу (ROE):

– через зміну податкового навантаження:  $-0,005 = 0,57 \times 0,07 \times 0,09 \times 1,36 \times 2 - 0,87 \times 0,07 \times 0,09 \times 1,36 \times 2$ ;

– через зміну відсоткового навантаження:  $0,357 = 0,57 \times 2,57 \times 0,09 \times 1,36 \times 2 - 0,57 \times 0,07 \times 0,09 \times 1,36 \times 2$ ;

– через зміну операційної рентабельності:  $-0,420 = 0,57 \times 2,57 \times (-0,01) \times 1,6 \times 2 - 0,57 \times 2,57 \times 0,09 \times 1,36 \times 2$ ;

– через зміну оборотності активів:  $0,002 = 0,57 \times 2,57 \times (-0,01) \times 1,31 \times 2 - 0,57 \times 2,57 \times (-0,01) \times 1,36 \times 2$ ;

– через зміну фінансового важеля:  $-0,004 = 0,57 \times 2,57 \times (-0,01) \times 1,31 \times 2,16 - 0,57 \times 2,57 \times (-0,01) \times 1,31 \times 2$ ;

Загальний вплив:  $-0,07 = (-0,005) + 0,357 + (-0,420) + 0,002 + (-0,004)$ .

Доречним для аналізу потенціалу підприємства є оцінка економічної доданої вартості, адже як стверджують науковці, вартість компанії є “найкращим із відомих вимірників її результатів діяльності” [164; 565]. Це підтверджують зарубіжні економісти. Інколи її ще називають економічним прибутком. Економічний прибуток (додана вартість) відрізняється від бухгалтерського прибутку тим, що відображає покриття не лише дійсних витрат, але й можливих – прибутковість упущеного альтернативного варіанту інвестування.

Формулювання вимірника вартості, створеної на підприємстві за певний період часу, як економічної доданої вартості (Economic Value Added, EVA) запатентувала консалтингова фірма “Stern Stewart & Co” [565] і зареєструвала своїм товарним знаком. Концепція EVA передбачає бухгалтерські коригування фінансових показників діяльності підприємства. Коригування здійснюються для уточнення способів обчислення прибутку. Фахівці “Stern Stewart & Co” розробили понад 160 облікових коригувань для переходу від традиційного значення прибутку до більш точного – на підставі EVA, проте, як вони вважають, більшість організацій використовують до десяти з них [566]. Такі коригування призводять до капіталізації багатьох витрат дискреційного типу, зокрема витрат на дослідження і розробки, маркетинг і рекламу.

EVA – фінансовий показник, який відображає створену впродовж певного періоду часу вартість, вищу від бажаної норми прибутковості інвесторів. Якщо значення такого показника є більшим від нуля, то вважається що вартість

компанії зростає. Від'ємне ж значення свідчить про негативну тенденцію зниження вартості, тобто що вартість інвестованого капіталу перевищила отриманий прибуток [504].

З урахуванням усіх переваг, вважаємо, що EVA дає змогу комплексно оцінити власний економічний потенціал підприємства, як ділового партнера на ринку. Обчислення показника EVA здійснюють за формулою [565]:

$$EVA = (\text{прибуток від операційної діяльності} - \text{бухгалтерські коригування}) - \text{інвестований капітал} \times \text{середньозважена вартість капіталу} \quad (4.12)$$

Такий показник характеризує ефективність використання підприємством свого капіталу, репрезентує перевищення рентабельності підприємства над середньозваженою вартістю капіталу [503]. Перевагою використання показника EVA для оцінки власного економічного потенціалу підприємства є те, що він відображає різні економічні показники: фінансову стійкість, інвестиційну привабливість, конкурентоспроможність та платоспроможність, рентабельність тощо. Результати обчислення EVA – важливе джерело інформації для акціонерів, топ менеджерів, інвесторів, ділових партнерів. На рис. 4.6 відображені основні складові його обчислення.

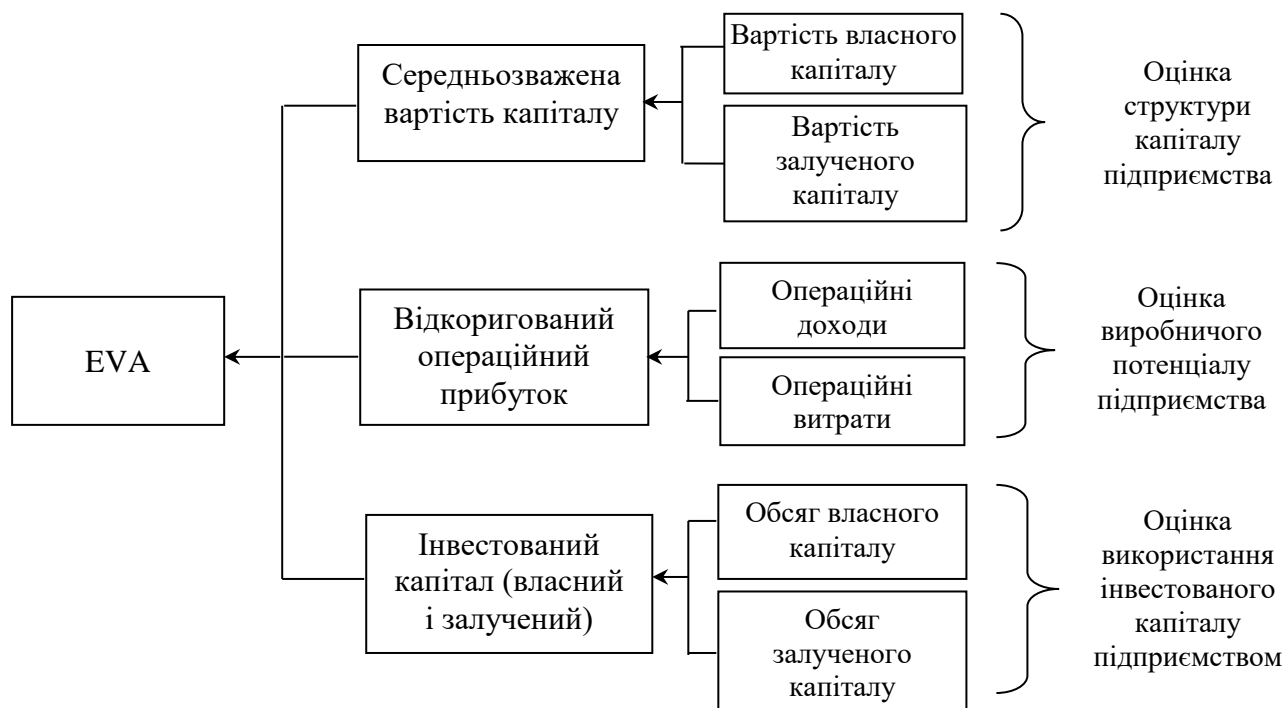


Рис. 4.6. Основні складові обчислення показника EVA

Джерело: побудовано автором за [565]

Базовою формулою для обчислення економічної доданої вартості є [164]:

$$EVA = NOPAT - WACC * CE, \quad (4.13)$$

де *EVA* (Economic Value Added) – економічна додана вартість;

*NOPAT* (Net Operating Profit After Tax) – чистий операційний прибуток після сплати податку на прибуток, але до виплати відсотків;

*WACC* (Weight Average Cost of Capital) – середньозважена вартість капіталу (власного і залученого), тобто бажана норма прибутковості вкладених коштів;

*CE* (Capital Employed) – інвестований капітал.

Чистий операційний прибуток обчислюють як [164]:

$$NOPAT = EBIT \text{ (операційний прибуток)} - Taxes \text{ (податок на прибуток)} \quad (4.14)$$

Середньозважена вартість капіталу обчислюється за формулою [164]

$$WACC = w_d \times k_d \times (1 - T) + w_{ps} \times k_{ps} + w_{ce} \times k_{ce} \quad (4.15),$$

де  $w_d$  – питома вага залученого капіталу;

$k_d$  – ринкова вартість залученого капіталу;

$T$  – ставка податку на прибуток;

$w_{ps}$  – питома вага капіталу, сформованого за рахунок привілейованих акцій;

$k_{ps}$  – ринкова вартість привілейованих акцій, як частини капіталу;

$w_{ce}$  – питома вага власного капіталу;

$k_{ce}$  – ринкова вартість власного капіталу.

Незважаючи на простоту формули для обчислення економічної доданої вартості (4.13), її практичне застосування дещо ускладнене, адже звітність вітчизняних підприємств не адаптована до МСБО та МСФЗ. Тому обчислення основних елементів формули (4.15) потребує додаткових розрахунків. Для цього ми розраховували адаптовані показники консолідованої фінансової звітності ПрАТ “Львівський холодокомбінат” (див. табл. М.9 дод. М), що дало змогу здійснити експрес-аналіз економічної доданої вартості підприємства.

Для обчислень використано програмне забезпечення, розроблене компанією “Zachary Scott & Co” (м. Сіетл, штат Вашингтон, США) [579], яка надає послуги з інвестиційного банкінгу та фінансових консультації. Її клієнтами є міжнародні

компанії, зокрема “Odom”, “Cello Bag”, “Engs Commercial Finance”, “Cleanscapes”, “Premier Industries”, “Western Peterbilt” і “Sea-Bird Electronics” ін. [519].

Програмне забезпечення “EVA Template” дає змогу через простий шаблон обчислити економічну додану вартість за інформацією фінансової звітності підприємств. Залежно від результатів діяльності досліджуваних суб’єктів господарювання, вона може не реалізувати усі коригування, які були б доречними для технічно точного обчислення EVA, проте уможливорює отримання її експрес-оцінки. Розрахунок здійснюється відповідно до класичних формул обчислення показника EVA, згідно з фінансовою теорією G. Bennett Stewart III (співзасновника і старшого радника “Stern Stewart & Co”), розкритою у праці “The Quest for Value” [517].

На рис. М.1, М.2 дод. М відображена вхідна інформація для обчислення EVA, зокрема не кориговані дані річної фінансової звітності ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр. Далі визначили суму та структуру інвестованого капіталу (CE). До інвестованого капіталу відносимо залучений капітал (Debt) та власний капітал (Equity).

Залучений капітал, за методикою G. Bennett Stewart III [517], – це короткострокові та довгострокові кредити банків, поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями, відстрочені податкові зобов’язання. Власний капітал – це підсумок відповідного розділу пасиву (Equity).

Згідно наших обчислень, структура інвестованого капіталу є така: 43% залучений капітал ( $w_d$ ), 57% – власний капітал ( $w_{ce}$ ).

Обчислення середньозваженої вартості капіталу (WACC) має особливості. За даними Української фондової біржі [457] станом на 31.12.2017 р. ПрАТ “Львівський холодокомбінат” не мав привілейованих акцій, лише прості іменні акції, номіналом 0,25 грн у кількості 80 276 965 одиниць. Тому WACC обчислено за формулою (4.15) без урахування питомої ваги та ринкової вартості привілейованих акцій.

Ринкову вартість залученого капіталу ( $k_d$ ) обчислили, зважаючи на середньорічну облікову ставку Національного банку України [421, с. 270] за 2015–2017 рр., яка становила 17,45%.

Ринкову вартість власного капіталу ( $k_{ce}$ ) обчислено як середньорічну питому вагу здійснених виплат за акціями у власному капіталі за 2015–2017 рр., використавши інформацію зі звіту про фінансові результати, зокрема величину чистого прибутку підприємства та чистого прибутку на одну просту акцію, яка, за нашими обчисленнями, становила 2,85%. Ставка податку на прибуток ( $T$ ) – 18%.

Таким чином,  $WACC = (0,43 \times 0,1745 \times 0,82 + 0,57 \times 0,0285) \times 100 = 7,78\%$ .

$EVA(2017 \text{ р.}) = 843 - 400\,691 \times 0,0778 = -30\,331$  тис. грн;

$EVA(2016 \text{ р.}) = 59\,112 - 449\,241 \times 0,0778 = 24\,161$  тис. грн;

$EVA(2015 \text{ р.}) = 52\,893 - 378\,267 \times 0,0778 = 23\,464$  тис. грн.

Отож зважаючи на проведені обчислення, можемо простежити зміну економічної доданої вартості (рис. М.3 дод. М) за 2015–2017 рр. Збитковий 2017 р. призвів до від'ємного значення показника, проте підприємство має резерви для виходу з кризового стану. Збільшення асортиментного ряду виробництва морозива та збільшення сегменту збутового ринку у напрямі країн ЄС у 2018 р. вже демонструють позитивну динаміку. Попри зазначене, управлінському персоналу варто звернути увагу на методику створення резерву сумнівних боргів, покращити платіжну дисципліну за договірними зобов'язаннями та розглянути альтернативу застосування на підприємстві цільового калькулювання.

На рис. М.4 дод. М наведені додаткові, обчислені програмою “EVA Template”, показники для характеристики власного економічного потенціалу ПрАТ “Львівський холодокомбінат”: EBT, EBIT, EBITDA, ROE, RONA. Зауважимо, що їхні значення тотожні з обчисленими нами під час факторного аналізу рентабельності за моделлю Дюпон.

Перевагами визначення показника EVA є те, що він: дає можливість співставлення результатів за різними підприємствами одного виду діяльності;

враховує альтернативні витрати щодо вкладеного капіталу; характеризує ефективність використання власного капіталу підприємства; є індикатором якості управлінських рішень; характеризує вартість підприємства, як ділового партнера на ринку.

Підвищення значень показника EVA можна досягти через коригування дій під час поточної діяльності або реорганізацію. До основних заходів відносимо: розширення товарного асортименту у випуску готової продукції; підвищення оборотності активів і зниження витрат; ліквідація збиткових сегментів діяльності; взаємодія із надійними діловими партнерами; перерозподіл капіталу між перспективними напрямками розвитку бізнесу тощо.

#### **Висновки до розділу 4**

Чітке налагодження управлінського обліку партнерських відносин підприємств сприяє динамічному розвитку облікової системи ділового партнерства підприємства. Інтерпретативна функція управлінського обліку уможливорює перетворення інформації у корисний ресурс для ухвалення рішень як поточного, так і стратегічного характеру. Розкриття особливостей управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств дало змогу зробити такі висновки:

1. Поточний управлінський облік операцій у діловому партнерстві підприємств, залежно від специфіки взаємодії, може охоплювати процеси: обліку, аналізу, прогнозування і бюджетування трансакційних витрат; калькулювання за повними і змінними витратами; аналізу “витрати–обсяг–прибуток”; диференціального аналізу; калькулювання за видами діяльності; аналізу релевантної інформації для ухвалення поточних рішень стосовно доцільності взаємодії; аналізу на основі теорії обмежень; цільове калькулювання; управління запасами; управління дебіторською та кредиторською заборгованостями; ціноутворення.



2. Стратегічний управлінський облік володіє інструментарієм для застосування аксіологічного й системно-функціонального методологічних підходів до облікової системи ділового партнерства підприємств, що дає змогу дослідити таксономію мережі ділового партнерства підприємств і здійснити оцінювання його перспективності. Варто зауважити, що процес такого оцінювання передбачає використання інформації з попереднього аналітичного дослідження ринку та виокремлення на ньому потенційних ділових партнерів.

3. Для належного функціонування обліку трансакційних витрат варто: у наказі про облікову політику виокремити їх статті калькуляції; з'ясувати наявні та можливі місця виникнення таких витрат; описати напрями руху потоків інформації про трансакційні витрати; розробити робочий план рахунків, особливу увагу приділивши субрахункам та аналітичним рахункам 9-го класу “Витрати діяльності” плану рахунків; для аналітичного обліку сформувати локальні класифікатори масивів постійної (довідкової) інформації про підрозділи, працівників, товарно-матеріальні цінності, покупців, постачальників тощо; удосконалити документообіг за кожним автоматизованим робочим місцем (форми первинних документів, показники, реквізити, порядок і терміни заповнення).

4. Розвиток наукового підходу до бюджетування трансакційних витрат у системі обліку підприємств–ділових партнерів інноваційного процесу доречно здійснювати через дослідження: сутності трансакційних витрат інноваційного процесу; аспектів їх обліку та прогнозування; основних етапів бюджетування; методів обчислення показників бюджету витрат на інновації; організації внутрішнього контролю виконання бюджету трансакційних витрат інноваційного процесу.

5. Розвиток ділового партнерства підприємств передбачає максимальне задоволення потреб партнерів. Серед основних чинників успіху та конкурентоспроможності – виробництво та реалізація інноваційних виробів, ціноутворення за якими доцільно здійснювати через цільове калькулювання. Цільове калькулювання запропоновано розуміти як цілісну концепцію управління, яка передбачає стратегію зниження витрат і забезпечує реалізацію

функцій планування виробництва нових виробів, превентивного контролю за витратами, калькулювання цільової собівартості. Під час використання цільового калькулювання, виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – цільової собівартості. Це уможливує пошук резервів зниження витрат, зазвичай трансакційних, для встановлення цільової ціни, нижчої за ціну конкурентів.

6. За результатами фінансового й поточного управлінського обліку варто здійснювати аналіз власного економічного потенціалу підприємства, як ділового партнера на ринку, застосовуючи як відомий методичний інструментарій для вітчизняних підприємств, так і п'ятифакторну модель Дюпон, визначення показника EVA. Це дасть змогу співставити результати діяльності та потенційні можливості власного підприємства з контрагентами одного виду діяльності, охарактеризувати ефективність використання власного капіталу підприємства, з'ясувати правильність ухвалених управлінських рішень, а також виокремити пріоритети входження у ділову взаємодію, зважаючи на фінансовий стан, потреби, потужності тощо.

Основні результати дослідження за четвертим розділом дисертації опубліковані у працях: [377; 378; 381; 387; 388; 393; 395; 397; 400; 401; 404; 405; 407; 412; 414; 415; 421; 424; 426; 428; 434; 436; 437; 440].

## РОЗДІЛ 5

### ОЦІНЮВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОСТІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ У СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

#### 5.1. Таксономія мережі ділового партнерства підприємств та її вплив на організацію управлінського обліку

Потреба у формуванні та розвитку ділового партнерства підприємств пов'язана з постійним удосконаленням виробничих технологій і пошуком нових джерел стійкої конкурентної переваги. Для успішного функціонування підприємства характер маркетингового реагування на зміни повинен бути гнучким та динамічним, що забезпечується чіткою організацією ділової взаємодії з партнерами. Відсутність однозначного розуміння структури мережі ділового партнерства підприємств, недосконалість концептуальних і методологічних підходів до характеристики її компонентів, істотно ускладнюють їх використання у системі обліку, теоретичних і емпіричних дослідженнях, що зумовлює значущість системного опису і таксономічної інтерпретації мережі ділового партнерства підприємств.

Розкриваючи тенденції розвитку та організації структур бізнесу, Т. Ю. Іванова і В. І. Приходько виокремлюють риси організації майбутнього: інтеграцію автоматизацію та розвиток персоналу, деменеджеризацію, деструктуризацію, інформатизацію, віртуалізацію, соціалізацію [131]. Такі тенденції призводять до появи групових форм об'єднань підприємств і виникнення нових форм організації ділової взаємодії з постачальниками та покупцями. Л. Сміт-Дор та У. Пауелл зазначають, що відбувається трансформація корпоративної організації через розмивання організаційних кордонів, створення спільних із конкурентами підприємств та активізація взаємодії зі субпідрядниками [283]. Л. Б. Міротін та А. Г. Некрасов стверджують, що якщо раніше зусилля керівного персоналу були переважно спрямовані для удосконалення внутрішньої операційної діяльності, то зараз основна увага

менеджерів концентрується на взаємопов'язаному функціонуванні “безлічі різнопрофільних підприємств, які входять у різні бізнес-альянси” [241, с. 11]. Підприємства в сучасних умовах, на думку В. Б. Акулова і М. Н. Рудакова, перетворюються у віртуальні системи мереж, у систему контрактів між постачальниками, фахівцями, споживачами та суспільством загалом. Організації є більш “невидимими” і “невловимими”, коли вже не структури, а відносини стають джерелами влади [1].

Очевидно, що об'єднання підприємств у мережу дає змогу поєднати ресурси, потужності, розширити охоплення сегментів ринку. Ф. Фукуяма зазначає, що мережа відрізняється від ринку тим, що економічний обмін всередині мережі здійснюється на іншій основі, порівняно з економічними трансакціями на ринку [527, с. 200]. Деякі вчені-економісти наводять додаткові причини виникнення мережевих структур, основні з них: потреба у швидкому навчанні (у сферах, де знання розсіяні, інновації залежать від об'єднання зусиль різних типів організацій) [355, с. 203]; мережі спонукають до експериментування, розсуваючи межі попиту, стимулюючи вчитися у ділових партнерів [240]; наявність міжорганізаційних систем інформації та комунікації [554]; низька ефективність традиційних форм кооперації під час вирішення складних проблем господарської діяльності у поєднанні з прагненням до автономних форм діяльності [400, с. 166]; фінансові вигоди – коаліція одного підприємства з іншим відкриває можливості вибору, які в іншому випадку недосяжні для кожного з них; розподіл ризиків та обмеження витрат; підвищення значення чинника часу (підвищення оперативності дій вимагає нового підходу до методів виробництва й управління); розширення простору діяльності компанії (швидкість розширення власного ринку до національних, а згодом до світових масштабів) [451].

В економічній літературі спостерігаємо різні тлумачення мережевої структури відносин між діловими партнерами і підходи до розуміння її економічної сутності. М. Ю. Шерешева стверджує, що “хвиля інтересу фахівців зі стратегічного управління до проблематики мережевої взаємодії стала наростати лише в останні десятиліття, зі збільшенням змін на світових ринках” [492].

Р. Патюрель визначає “мережизацію” як метод стратегічного менеджменту, який полягає у формуванні мережі з її вузлами і зв’язками для досягнення цілей, відповідно до потреб і очікувань партнерів та ділової кон’юнктури [282]. А. Л. Гапоненко і А. П. Панкрухін під мережевою організацією розуміють тип організації, структура якої передбачає вільно пов’язану, гнучку, горизонтально організовану мережу принципово рівноправних, але різних за виконуваними функціями незалежних партнерів [60, с. 249].

З огляду на висловлювання більшості економістів, мережева структура передбачає компроміс між зростанням витрат на організацію ділового партнерства підприємств і прагненням до їх мінімізації – через відмову від організаційних структур як таких. Адже під час формування, мережі утворюються навколо головного підприємства або оформлюються на основі альянсів та кооперації між групами підприємств, що відображає потребу в упорядкуванні, систематизації та класифікації, створеної таким чином, складноорганізованої підсистеми. Такі групи підприємств варто вважати об’єктами таксономічного дослідження: систематика націлена на їх опис та розпізнавання (відповідно до визначених критеріїв).

Дефініція “таксономія” представляє “теорію класифікації та систематизації складноорганізованих сфер дійсності, які зазвичай мають ієрархічну будову” [43, с. 1229]. Саме таксономія мережі ділового партнерства підприємств допомагає цілісно розкрити види взаємодії, дослідити характерні ознаки кожного виду, відповідність між ними, що сприятиме налаштуванню чітко організованої системи обліку процесів у діловому партнерстві. Обґрунтований підхід до вибору “ознаки таксону” допоможе систематизувати та класифікувати складноорганізовану сферу ділового партнерства підприємств. Тут важливо з’ясувати джерело походження таксонів у класифікації, для яких формулюються ознаки.

Науковий інтерес викликає питання про принципи класифікації та критерії їх вибору. Різні таксономічні теорії визначають критерії, дають змогу під час вирішення конкретних завдань вибирати класифікаційні ознаки не випадковим чином, а виходячи з певних міркувань змістовного спрямування [400, с. 168].

Важливим завданням для систематизації складноорганізованих сфер ділового партнерства підприємств є з'ясування відповідності між таксономічними структурними компонентами.

Використання у таксономічній системі таксонів і ознак передбачає, що для її функціонування однаково важливими є як інтенсійні (діагностика перспективності ділових зв'язків, партнерських відносин), так і екстенсійні (обсяг і структура договірних відносин, вид ділового партнерства) параметри. Кожному таксону можна представити у відповідність певну множину характерних (діагностичних) для нього ознак, і навпаки, кожній ознаці можна представити у відповідність певну множину таксонів [400, с. 168].

Система взаємовигідних відносин між підприємствами (їх групами) ґрунтується на: створенні стійких конкурентних переваг на ринку; забезпеченні додаткових можливостей управління ризиками; наявності надійного ринку збуту; створенні кращих умов доступу до ринку й зменшенні часу для адаптації до мінливих запитів споживачів. Це досягається через створення товарів (послуг), які за характеристиками чи рівнем супутнього обслуговування, домінують над продукцією (послугами) конкурентів або пропонуються за нижчими цінами.

Рівняння, яке характеризує вибір споживача, можна подати так:

$$\text{Цінність товару} = \text{Споживча корисність товару} - \text{Ціна придбання товару} \quad (5.1)$$

Термінологічно, “корисність” відображає передбачуване задоволення потреб у результаті використання або володіння товарами (послугами). Цінність товару для покупців – це корисність або задоволення, яке вони отримують під час використання товару, за мінусом здійснених для цього витрат. Причому інтерес для покупця уособлюють довгострокові витрати: не лише ціна придбання, але й операційні витрати за увесь термін експлуатації товару. Тому, підприємство-постачальник має дослідити чинники, які впливають на передбачувану корисність, цінову еластичність, а також врахувати оцінку операційних витрат. Підприємство створює цінність для споживачів, збільшуючи корисність товару (пропонуючи товари, які за певними характеристиками перевершують продукти конкурентів), зменшуючи ціну або витрати на користування (експлуатацію).

Високі експлуатаційні витрати, визначені конструкцією товару, часто розглядаються як складова його корисності: високі витрати користування зменшують корисність товару, а низькі витрати – підвищують привабливість пропозиції. Тому рівняння для визначення цінності для споживача можна розширити:

$$\text{Цінність товару} = \text{Корисність товару} - \text{Ціна придбання} - \text{Операційні витрати за увесь термін експлуатації товару} \quad (5.2)$$

Споживач дедалі частіше розглядає власні витрати не лише як витрати на користування чи володіння, але й як час, витрачений ним для пошуку та придбання товару. У таких умовах цінність для споживача може бути подана так:

$$\text{Цінність товару} = \text{Корисність товару} - \text{Ціна придбання} - \text{Операційні витрати за увесь термін експлуатації товару} - \text{Вартість часу для придбання товару} \quad (5.3)$$

Окрім пропонованої високої цінності для споживачів, конкурентні переваги мають бути вигідними й для самого підприємства. Відомо, що операційний прибуток від реалізації товару визначається як різниця між його ціною і витратами на виробництво та розподіл (управління, збут, дослідження, ін.). Тому рівняння 5.3 можемо перетворити:

$$\text{Цінність товару} = \text{Корисність товару} - (\text{Операційний прибуток} + \text{Вартість виробництва та розподілу}) - \text{Операційні витрати споживача} - \text{Вартість часу для придбання товару} \quad (5.4)$$

Виокремивши визначальні вигоди продавця і покупця: цінність товару для споживача і прибуток для продавця, отримуємо:

$$\text{Цінність товару} + \text{Операційний прибуток} = \text{Корисність товару} - \text{Вартість виробництва та розподілу} - \text{Операційні витрати споживача} - \text{Вартість часу для придбання товару} \quad (5.5)$$

Внаслідок цього наведемо умови для успішного розвитку бізнесу: створення корисних властивостей товару, здійснення доречних витрат для виробництва й продажу товару, зниження операційних витрат за період експлуатації товару, зменшення витрат споживача під час придбання товару. Деякі завдання вирішуються на етапах проектування товару, від чого залежать витрати

виробництва. Проте більшість завдань реалізуються безпосередньо у ланцюгах формування цінності товару, які охоплюють широке коло взаємопов'язаних компаній – від постачальників сировини до роздрібно́ї торгівлі. У процесі переміщення товару за відповідними видами діяльності кожен сегмент ланцюга впливає на кінцеву цінність товару. Основні види діяльності для створення такої цінності включають: закупівлю матеріалів, дослідження і розробки, виробництво, маркетинг, розподіл, обслуговування покупців. Допоміжні види діяльності: управління, бюджетування, забезпечення персоналом, розробка технологій і процесів – спрямовані для підтримання основної діяльності. Оцінювання елементів ланцюга створення цінностей на підприємстві, її порівняльний аналіз з ланцюгами конкурентів дає змогу визначити можливість зниження витрат за допомогою відмови від видів діяльності, які не беруть участі у створенні цінності. Зменшення витрат на основних етапах створення цінності означає отримання вагомої конкурентної переваги, незалежно від того, спрямована вона на зниження ціни чи зміцнення іміджу.

Більшість економістів підкреслюють важливість інтеграції компаній у ланцюгу формування цінності, внаслідок чого відбувається синхронізація зусиль декількох ділових партнерів: постачальників, виробників, дистриб'юторів, дилерів і покупців для досягнення безперервного обміну інформацією, товарами і послугами через мережі організацій. Таким чином ланцюги цінності інтегруються у мережі створення цінності у діловому партнерстві підприємств. Ділове партнерство є нематеріальним ресурсом для підприємства, тому зростання його ефективності супроводжується збільшенням цінності взаємин, підвищенням задоволеності партнерів.

Дискусійним є тлумачення поняття цінності таких взаємин. Здебільшого показник цінності взаємин розуміється як різниця між вигодами і витратами для їх побудови та підтримання. У межах концепції маркетингу партнерських відносин, поняття цінності трактується доволі широко. Деякі праці містять трактування цінності взаємин як ступеня реалізації цілей і підвищення конкурентоспроможності фірм – учасників ділової мережі [558]. В інших роботах

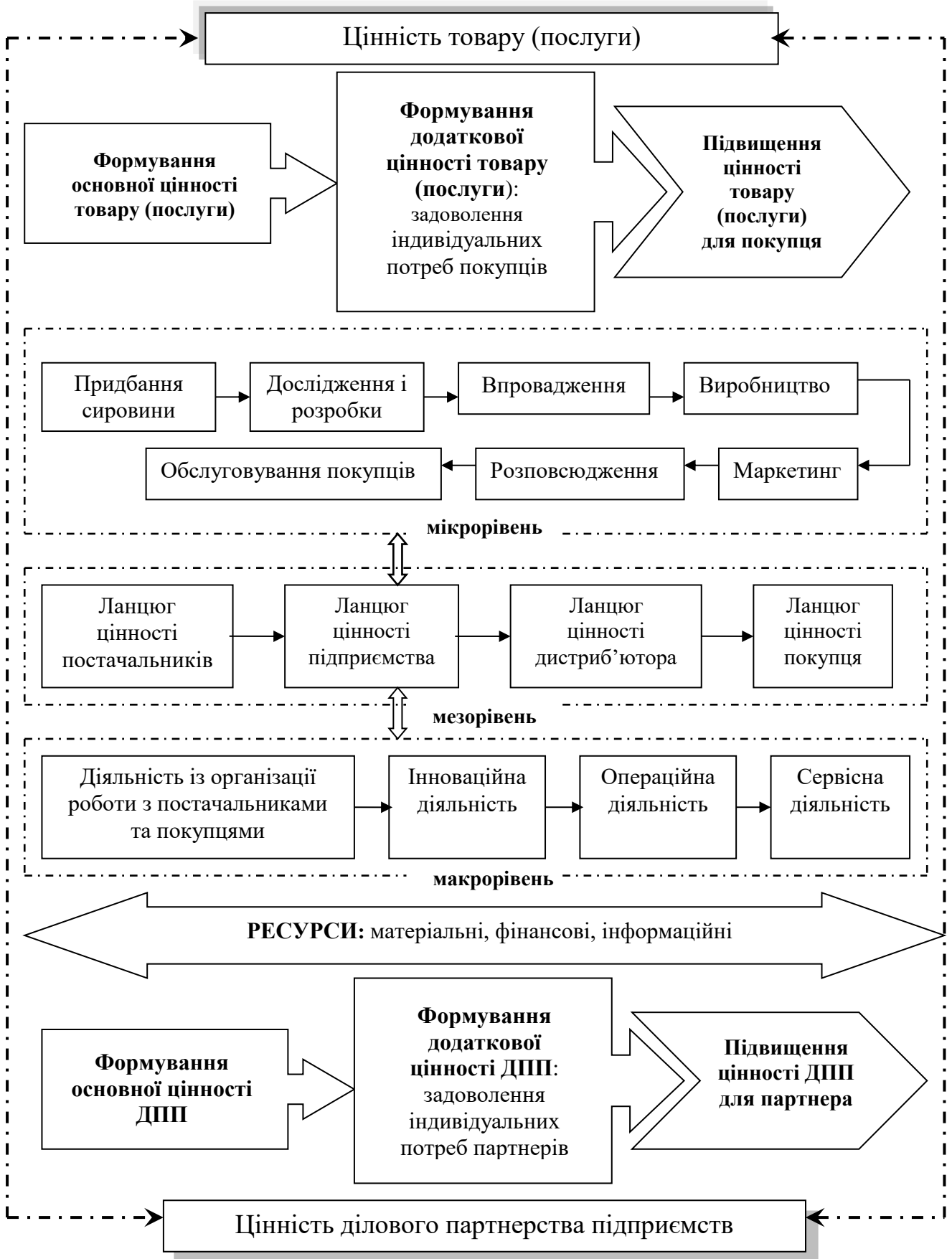


пропонують вимірювати цінність взаємин сформованим рівнем довіри, прихильності та лояльності партнера, ступенем задоволеності результатами спільної діяльності. Елементами формування такої цінності можуть бути функції взаємин: функція прибутку, функція обсягу продажу, функція інновацій, функція доступу до інформації тощо. В управлінському обліку розповсюдженими методами вивчення цінності взаємин зі споживачами є аналіз продажу за видами діяльності (ABC -аналіз), система збалансованих показників, аналіз прибутку за окремими групами покупців, аналіз цінності життєвого циклу продукту, рентабельності інвестицій у взаєминах (ROI) тощо [400, с. 172].

Отож під цінністю ділового партнерства підприємств варто розуміти економічну вигоду від формування цінності товару (послуги) у процесі спільної діяльності ділових партнерів для отримання синергійного ефекту. Узагальнено такий підхід на рис. 5.1. Використовуючи таксономію мережі цінності, запропонованої Д. Тапскоттом [42], пропонуємо виокремити п'ять таксонів (моделей) мережі ділового партнерства підприємств [420], які відрізняються за структурою їх внутрішніх відносин, а також механізмами генерування цінності: агора, агрегатор, інтегратор, альянс, дистрибуція (рис. 5.2).

Таксон “агора” відображає організацію простого товарного обміну між підприємствами. Її базова концепція – взаємодія продавців із покупцями, встановлення цінових умов. У таксонів із назвою “агрегатор”, виокремлюється організаційна структура, яка створює додану вартість, як посередник між продавцями і покупцями. Така структура відповідає за підбір товарів і послуг, пристосування пропозиції до сегментів покупців, встановлення цін, програм просування тощо. Знаючи продукти постачальників і поведінку покупців, “агрегатор” пристосовує певну пропозицію до індивідуальних потреб покупця.

Користь для постачальників полягає у зменшенні насамперед трансакційних витрат. Як і в моделі “агори”, в “агрегаторі” пропонуються різноманітні продукти від багатьох постачальників, пропозиції і послуги яких не пов'язані. Тому інтеграція цінності товарів та послуг, пропонованих постачальниками, незначна.



Примітка: ДПП – ділове партнерство підприємств

Рис. 5.1. Схема формування цінності ділового партнерства підприємств

Джерело: сформовано автором



Рис. 5.2. Таксономія мережі формування цінності у діловому партнерстві підприємств

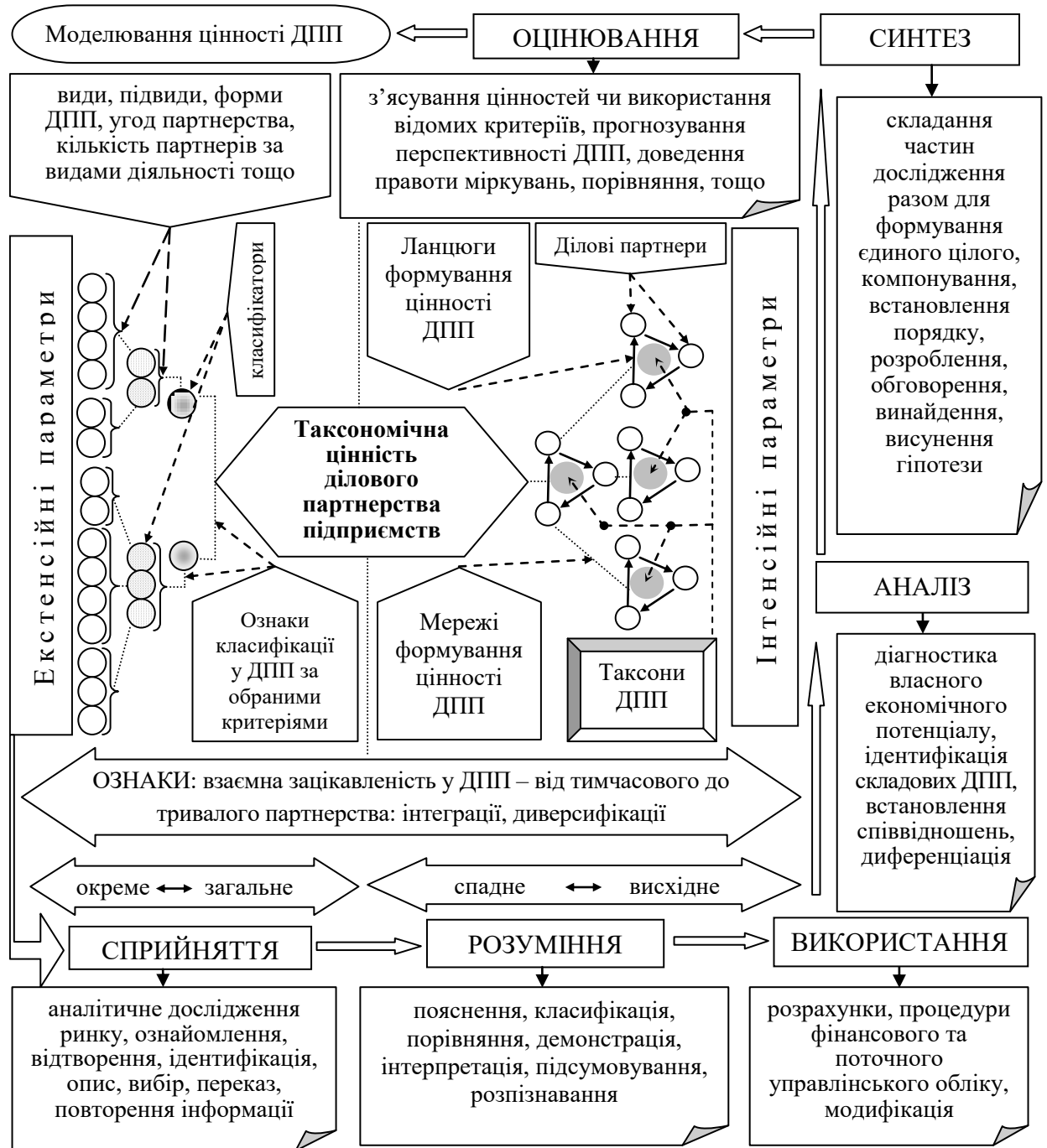
Джерело: сформовано автором

У таксоні “інтегратор” існує виділений суб’єкт (інтегратор), який координує та інтегрує послуги різних постачальників у новий складний продукт із більшою цінністю для покупця.

Продукт створюється за замовленням покупця, і кожен раз пристосовується до індивідуальних потреб замовника.

Інтегратор концентрується на постачанні цінності до покупця, керуючи виробничим процесом, залишаючи виконання окремих видів діяльності діловим партнерам. Для ланцюга створення такої цінності характерні інновації, пов’язані з швидкою адаптацією послуг до індивідуальних потреб покупця. Через складну інтеграцію цінності, переважно вертикальну, така модель передбачає інтенсивну

взаємодію між діловими партнерами. Відтак можна представити формування таксономічної цінності ділового партнерства підприємств (рис. 5.3).



Примітка: ДПП – ділове партнерство підприємств.

Рис. 5.3. Схематичне формування таксономічної цінності ділового партнерства підприємств у стратегічному управлінському обліку

Джерело: сформовано автором

Альянси концентруються на постачанні високої цінності для покупця без акценту на контрольній функції. У цьому таксоні немає виділеного суб'єкта, що

управляє мережею ділового партнерства. Усі користувачі, переважно горизонтально інтегрованої, мережі є одночасно виробниками й споживачами послуг і продуктів. Основною цінністю альянсу для його учасників є партнерство, яке приносить користь усім учасникам. Багато альянсів функціонують на основі безкоштовного обміну цінностями між зацікавленими учасниками; кожен зацікавлений в одержанні та постачанні послуг найкращої якості. Дистрибуція має дещо іншу сутність, ніж згадані таксони мережі партнерства. Її роль можемо порівняти з кровоносною системою людини, саме вона складає технологічну інфраструктуру для економіки. До складу дистрибуції входять такі елементи інфраструктури, як мережі даних, логістика, телекомунікаційні мережі, фінансові установи тощо.

Доцільно нагадати, що група концепцій, які характеризують ланцюги формування цінності, почала розвиватися в логістиці, а вихідною працею вважається праця Р. Олівера і М. Вебера, у якій вперше ввели поняття “управління ланцюгом поставок” [548]. Подальший розвиток концепції управління ланцюгом поставок пов’язане з іменами М. Крістофера і Дж. Менцера [296, с. 78]. Розвиток трактування “мережі” простежується у маркетингових дослідженнях, із проникненням у нього мережевих концепцій з інших дисциплін: соціології, теорії систем, інституційної економіки.

Більшість вчених визначали маркетинг як наукову дисципліну, що вивчає економічний обмін між учасниками ринку, або підкреслювали центральну функцію маркетингу – формування орієнтації компанії на покупців і підтримку взаємовигідних відносин із ними. Концепція маркетингу “орієнтація на споживача” була заново визначена на початку 1990–х рр. [535] і сформульована для рівня групи (ланцюга або мережі) фірм на початку 2000–х рр. [524]. Це вплинуло на розвиток нового, стратегічного етапу управлінського обліку.

Концепції ланцюгів цінності еволюціонували, поступово визнаючи ринкову орієнтацію та інтереси кінцевих споживачів за основне джерело координації. Перший етап такої еволюції пов’язаний із виникненням підходу до управління ланцюгом постачання SCM [548], моделі ланцюга створення цінності [552] і

використанням таких концепцій у логістиці. Другий етап пов'язаний із вивченням досвіду японських компаній, розвитком управлінських технологій (“Just-in-time” (JIT), “Total Quality Management” (TQM), “Target Costing (TC), появою нових інформаційних технологій та систем для управління компаніями ERP, CRM. Це призвело до того, що підходи SCM, сформовані у 1980–их рр., набули широкого поширення і практичного використання.

Важливо зауважити, що еволюціонуючи, згадані теорії були об'єктом для критики, зокрема концепція SCM за її недостатню увагу до покупців і ринкової взаємодії, що спонукало до появи нового підходу “управління ланцюгами “попиту” у якому інтереси споживачів обрані за вихідну точку [296, с. 78]. Із поширенням SCM та визнанням переваг щодо орієнтації на споживача, виникли пропозиції щодо способів поєднання SCM із мінімізацією витрат, вдосконаленням операцій і передових маркетингових технологій, які ґрунтуються на пріоритетності інтересів споживача. В кінці двадцятого століття, в межах обох течій виникли концепції, які характеризують координацію ділової взаємодії фірм і міжфункціональну координацію вже на основі орієнтації на споживача, із висновками про роль маркетингу в міжфірмових структурах (ланцюгах, мережах) [400, с. 177].

Оскільки орієнтація на споживача вважається важливим джерелом координації взаємодії підприємств, то визначальним було прийняття такого джерела за основу для початку третього етапу умовної періодизації розвитку концепції “ланцюгів” у маркетингу. Орієнтація на споживача – одне з важливих джерел координації. Зазвичай концепції не враховують механізму того, як така координація здійснюється у міжфірмових ланцюгах і (або) мережах. Особлива увага до джерел координації дає змогу класифікувати різні ланцюги цінності та мережі відповідно до того, якими методами у них здійснюється така координація. Найбільш обґрунтованим критерієм для класифікації є базові характеристики системи формування цінності, у якій відбувається координація. У праці К. Меллера і А. Райан виокремлені критерії (конфігурація, ступінь динамізму) та розвинуто нові напрями досліджень управління у мережах [226].

Отож наявність різних форм і видів партнерських відносин між підприємствами, їх групами передбачає перспективу інтеграції концепції маркетингу партнерських відносин у таксономічну систему ділового партнерства підприємств і виділення окремих об'єктів дослідження: ланцюгів та мережі формування цінності партнерства. Зазначене підтверджує, що чим вищою є ступінь інтеграції в діловому партнерстві підприємств, тим складнішою є таксономія мережі формування його цінності. Одноступінчата інтеграція вимагає від підприємств виключно комунікації, тоді як розвинені моделі спираються переважно на довгострокові партнерські відносини, стратегічні альянси, і перш за все на управління інформацією і знаннями.

Світовий досвід доводить, що в різних економічних формаціях домінують різні таксономічні форми ділового партнерства підприємств. У країнах з економікою індустріального типу домінують вертикально інтегровані моделі таксонів, тобто ієрархічні структури. У країнах з розвинутою економікою – корпоративні мережі формування цінності, зокрема транснаціональні. В Україні та країнах Східної Європи найбільш популярними є вертикальні моделі інтеграції, особливо в коопераційних структурах виробників. Зауважимо, що крім двох базових моделей мережевих форм інтеграції функціонують і проміжні її типи.

У ринковій економіці з високою часткою малого та середнього бізнесу перевага надається горизонтальній інтеграції, коли не лише суб'єктом, але й ініціатором кооперації стає мале або середнє підприємство. Такий тип мережі формування цінності у діловому партнерстві найбільше представлений у країнах Південно-Східної Азії та Південної Європи.

Орієнтація на споживача у таксономії мережі ділового партнерства підприємств актуалізує інтеграцію функцій управлінського обліку та маркетингу в автоматизованому середовищі, що впливає на організацію облікового процесу.

CRM-система оптимізує маркетингові процеси та забезпечує конкурентоспроможність підприємства на ринку. Тому передбачуваним є те, що прогресивний розвиток облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями може відбуватися через інтеграцію зі CRM-системами, проте

характерна автономія для кожної з них є безсумнівною. Саме потреба у розкритті інтегративних тенденцій розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями, зокрема у процесі функціонування CRM-системи, обумовлює зосередження на ній окремої уваги.

З-поміж напрацювань вчених-економістів стосовно застосування CRM-систем на підприємствах, вартими уваги є публікації: М. Є. Висоцької [47], Л. Б. Ліщинської [201], А. О. Пашніної [284], О. М. Тимофєєвої [446], В. В. Ходзицької [495], М. М. Шигун [495]. Серед зарубіжних напрацювань, у яких розкрито переваги використання CRM-системи для ухвалення управлінських рішень на підприємствах можна виокремити праці Д. Андерсона, Б. Голденберга [516], Д. Дейвіса, К. Керра [545], П. Моліно, С. Трофімова, Д. Уільямса, інших [392]. Попри короткі публікації експертів, практикуючих бухгалтерів-аналітиків, маркетологів, менеджерів щодо неможливості уникнення інтеграції облікової системи та CRM-системи, констатуємо відсутність наукового підходу до висвітлення цього процесу.

Концептуальна сутність управління діловим партнерством із покупцями полягає у досягненні підприємством конкурентних переваг через встановлення, підтримання і розвиток довгострокових економічно вигідних взаємовідносин та розуміння їх індивідуальних потреб. CRM-система – “інформаційна система, призначенням якої є автоматизація бізнес-процесів підприємства, що забезпечують взаємодію усіх її підрозділів з клієнтами на рівні, визначеному CRM-ідеологією” [47, с. 13]. CRM-система передбачає застосування нових управлінських та інформаційних технологій, через які компанії акумулюють знання про покупців та вибудовують взаємовигідні відносини з ними.

Сутність стратегії управління діловим партнерством із покупцями розкривається через такі критерії: орієнтація на довготривалу перспективу, зважаючи на стратегічне планування і прогнозування змін на ринку; вихід на ринок не лише з пропозицією товарів і послуг, але й зі засобами вирішення проблем; застосування стратегії і тактики ділового партнерства з покупцями, зважаючи на вимоги покупців; індивідуальний підхід до кожного покупця та



взаємодія з ним. Основними цілями CRM-системи є: визначення найбільш успішних ділових партнерів, налагодження продуктивної взаємодії із ними, запобігання їх переходу до конкурентів, збільшення доходу компанії, підвищення результативності бізнес-процесів, скерованих на залучення та утримання клієнтів.

Для належного інформаційного забезпечення системи управління діловим партнерством із покупцями на підприємстві має бути належним чином інтегровано облікову та CRM-системи. Такий інтеграційний процес [390] передбачає вирішення комплексу завдань для реалізації управлінської функції:

- 1) сформулювати критерії та порядок оцінки якості інформації для CRM-системи, яка створюється у бухгалтерському обліку;
- 2) розробити методику оцінки якості облікового циклу у CRM-системі та процесу обробки облікової інформації;
- 3) встановити порядок генерування потрібного менеджерам обсягу даних у системі обліку та порядок трансформації облікових даних у аналітичну інформацію.

Адже основне завдання CRM-системи – через облікове забезпечення досягти достовірного відображення інформаційного зворотного зв'язку між ринком та збутовою діяльністю. Достовірне планування асортименту виробництва та завантаження виробничих потужностей неможливе без інформації про бюджети продажу, яка формується в управлінському обліку.

Класифікація функцій CRM-системи, запропонована Б. Голденбергом, передбачає 10 компонентів функціональності [431]: продажу через управління контактами; управління продажами через прогнозування та аналіз циклу продажу, регіональний аналіз та формування звітності; для продажу за телефоном, створення і розподілу списку потенційних клієнтів, реєстрації дзвінків, прийому замовлень; управління часом та планування; обслуговування клієнтів і відображення інформації про це у звітності; маркетингу через управління маркетинговими кампаніями, управління потенційними операціями та клієнтами; для вищого керівництва через простоту використання показників звітності; синхронізації даних із мобільними користувачами і портативними пристроями;

електронної торгівлі, управління операціями через Інтернет; для мобільних продажів, генерація і робота зі замовленнями [516, с. 236]. Багато компонентів ґрунтуються на обліковому забезпеченні бізнес процесів. Тому, зважаючи на науковий доробок науковців [201, с. 208], для глибшого розуміння технології процесу облікового забезпечення ділового партнерства з покупцями, варто виокремити його основні складові за чотирма блоками функціонування CRM-системи:

1) Облікове забезпечення автоматизації маркетингу – збір і систематизація даних про цільову аудиторію, генерація списків потенційних покупців, використання засобів планування та контролю, узагальнення облікових даних для кожної цільової групи за видами товару та регіонами, розроблення інструментарію для виявлення та аналізу вимог покупців, управління потенційними угодами, стану ринку та конкурентів.

2) Облікове забезпечення автоматизації продажу – облік, прогнозування та аналіз процесу продажу, формування показників звітності, аналіз прибутків і збитків за кожним діловим партнером, з'ясування чинників, що дадуть змогу залучати потенційних клієнтів.

3) Облікове забезпечення процесу автоматизації обслуговування клієнтів – формування та коригування бази даних про контракти з клієнтом, моніторинг виконання замовлень за даними аналітичного обліку, контроль процесів обробки запитів і заяв від клієнтів, формування внутрішньої звітності про результати обслуговування клієнтів, створення бази знань про типові проблеми та засоби їх вирішення.

4) Облікове забезпечення процесу управління якістю – застосування інструментарію управлінського обліку у контексті безперервного вдосконалення діяльності для постійного поліпшення якості роботи компанії.

Через інтеграцію облікової та CRM-системи можна здійснювати: збір, систематизацію, класифікацію, аналіз і зберігання інформації про виявлені недоліки ділової взаємодії, групування пропозицій замовників щодо розширення функціональності, аналіз якості товарів і послуг. Це дає змогу використовувати

інформацію для покращення ділового партнерства з покупцями, зокрема, пропонувати актуальні продукти конкретним замовникам чи визначати величину знижок для різних сегментів ринку.

Потреба в різноманітній інформації змінюється залежно від етапу прийняття рішень у процесі функціонування CRM-системи: пошук альтернативних варіантів дій і збір даних про них, планування діяльності, поточне регулювання та наступний аналіз. Неможливість застосування одного методу обліку витрат змушує використовувати комплекс методів обліку витрат на різних етапах роботи із покупцями.

“Тільки об’єктивна інформація є підставою для прийняття результативного управлінського рішення у процесі функціонування CRM-системи. При цьому ступінь інформаційного забезпечення керівників усіх рівнів управління підприємством визначається здатністю бухгалтерів-аналітиків використовувати методи калькулювання собівартості продукції і управління витратами, планування і бюджетування” [346, с.170].

Бюджетне планування і контроль є одними з основних інструментів управлінського обліку, що дає змогу правильно розподілити ресурси відповідно до стратегічного плану, пов’язати кількісно стратегічні цілі підприємства з оперативними планами та показниками, виявити роль і вагомість чинників, що впливають на прийняття управлінських рішень у процесі функціонування CRM-системи. Бюджетування дає змогу пов’язати завдання CRM-системи з конкретними цілями підприємства, чітко визначити відповідальних осіб за кожною сферою та завданням, керувати фінансовими ресурсами підприємства, стимулювати керівників відділів до продуктивної роботи. Тому бюджетування у процесі функціонування CRM-системи – не тільки кількісне обґрунтування плану, але й механізм управління діловим партнерством із покупцями, який дає змогу координувати роботу співробітників усіх підрозділів підприємства для досягнення спільної мети. Лише правильно організований процес фінансового планування і управління бюджетом у процесі функціонування CRM-системи дає змогу підприємству розвивати діяльність.

Іншим інструментом управлінського обліку, через який облікова система інтегрується зі CRM-системою, є організація та методика калькулювання. Науково обґрунтована організація калькулювання на підприємстві дає змогу формувати достовірну й повну інформацію про собівартість активів і результати діяльності підприємства, а також окремих його підрозділів. Складаючи кошториси витрат за економічними елементами та статтями калькуляції під час впровадження та функціонування CRM-системи, є змога оперативно впливати на них у разі виникнення відхилень від плану. Від повноти врахування витрат, у процесі функціонування CRM-системи, залежить достовірність величини амортизаційних відрахувань та формування окремих статей калькуляції витрат діяльності підприємств. Схематичне зображення циклу інтеграції облікової інформації у CRM-системі підприємства представлено на рис. 5.4.



Рис. 5.4. Схематичне зображення циклу інтеграції облікової інформації у CRM-системі підприємства

*Джерело: сформовано автором*

У багатьох організаціях відділи контролю, маркетингу та обслуговування клієнтів поки діють незалежно один від одного, через що подання інформації про замовника часто суперечливі, а дії – неузгоджені. CRM-система полегшує координацію дій різних відділів, забезпечуючи їх спільною платформою обліку для взаємодії з клієнтами, дає кожному з них доступ до повної інформації. CRM-система дає змогу збільшити прибутки в розрахунку на одного замовника, підвищити ефективність заходів щодо збуту традиційних для компанії товарів і послуг, знизити накладні витрати, а також витрати на маркетинг та адміністрування, розширити перелік пропонованих товарів і послуг, підняти власний імідж. На рис. 5.5 представлено узагальнену схему інтеграції облікової системи ділового партнерства підприємства із покупцями та CRM-системи підприємства.



Рис. 5.5. Узагальнена схема інтеграції облікової системи ділового партнерства підприємства з покупцями та CRM-системи підприємства

*Джерело: сформовано автором*

У класифікації інформаційних систем управління взаємовідносинами з покупцями Тімофєєва О. М. виокремлює три підходи до побудови CRM-систем, які можуть бути реалізованими разом або окремо: оперативний – забезпечує оперативний доступу до інформації в процесі контакту з клієнтом під час продажу та обслуговування; колабораційний (співробітницький) – призначений для спільного аналізу даних, які характеризують діяльність клієнта і підприємства; аналітичний – забезпечує безпосередню участь клієнта в діяльності підприємства і

можливість впливати на процеси розробки продукту, його виробництво, сервісне обслуговування [446, с. 658–659].

Впровадження такої системи передбачає значні витрати часу та грошових коштів. Беручи до уваги напрацювання М. М. Шигун та В. В. Ходзицької [495], варто подати основні етапи застосування інструментарію управлінського обліку під час функціонування CRM-системи на підприємстві (рис. 5.6).

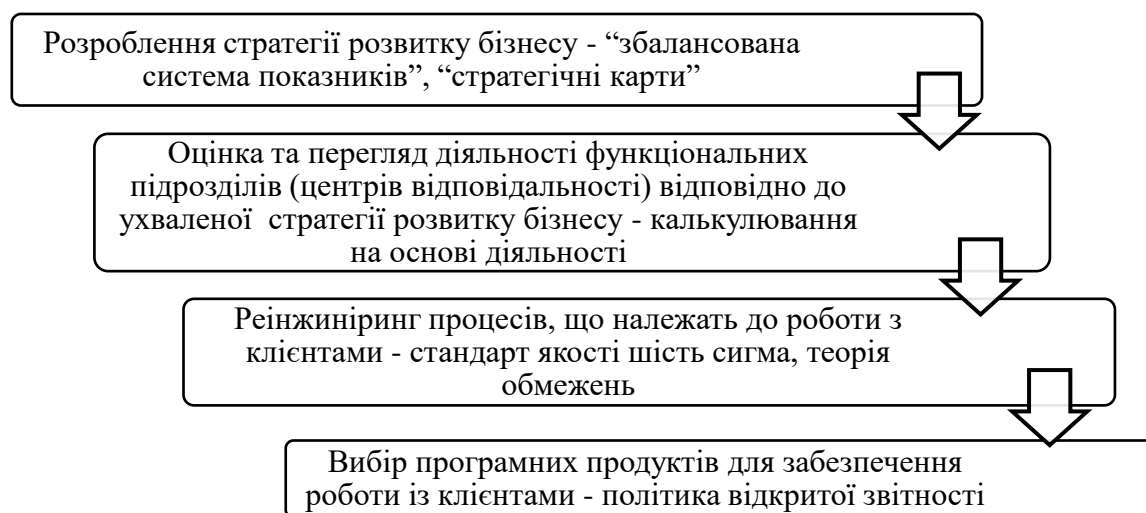


Рис. 5.6. Основні етапи застосування інструментарію управлінського обліку у процесі функціонування CRM-системи на підприємстві

*Джерело: сформовано автором*

На першому етапі функціонування CRM-системи на підприємстві найбільш дієвими є інструменти стратегічного управлінського обліку "збалансована система показників" та "стратегічні карти", розроблені Р. С. Капланом і Д. П. Нортоном. "Balanced Scorecard" (BSC у перекладі "збалансована система показників") [421, с. 286] дає змогу збільшити масив інформації для ухвалення управлінських рішень, спрямованих на довготривалу перспективу розвитку підприємства з урахуванням потреб споживачів, покращення іміджу підприємства, підвищення популярності бренду, збільшення асортименту продукції тощо. "Strategy maps" (стратегічні карти) інтерпретують схематичну побудову стратегії підприємства, що передбачає цифрове відображення успіху

підприємства. Залежно від того, до якого типу відноситься підприємство, змінюються пріоритети наведених перспектив.

На другому етапі функціонування CRM-системи, зокрема для оцінки й перегляду діяльності функціональних підрозділів (центрів відповідальності), відповідно до прийнятої стратегії розвитку бізнесу, дієвими є такі інструменти управлінського обліку, як калькулювання на основі діяльності та теорія обмежень.

Третій етап функціонування CRM-системи передбачає реінжиніринг процесів, що належать до роботи з покупцями, де інструментами управлінського обліку є “стандарт якості шість сигма” і теорія обмежень. “Six Sigma Quality Standard” (стандарт якості шість сигма) передбачає досягнення підприємством рівня якості, за якого у загальній мільйонній кількості можливих дефектів буде не більше ніж три, чотири або менше. Фінансовим показником є витрати на якість, за якими формують звіт. “Theory of Constraints” (ТОС, теорія обмежень), – вимірювання продуктивності ґрунтується на чотирьох основних показниках: загальних змінних витратах, продуктивному маржинальному прибутку (маржинальному прибутку на основі пропускної здатності), операційних витратах та інвестиціях. Адже метою підприємства є збільшення пропускної здатності або зменшення змінних чи операційних витрат, що приведе до зростання прибутку підприємства, збільшення інвестицій і, як наслідок, зростання грошових потоків.

На четвертому етапі доречно вибрати програмні продукти для забезпечення роботи з клієнтами. Інструментом управлінського обліку є політика відкритої звітності. “Open Book Management” (політика відкритої звітності) передбачає, що персонал бере безпосередню участь в управлінні підприємством, а цілі підприємства стають цілями кожного окремого працівника. Під час впровадження CRM-системи варто аналізувати процеси бізнесу, додатки і технології, які використовуються для роботи з клієнтами, визначати терміни впровадження, бюджет і плановані результати.

Саме тому чітко структуровані етапи застосування інструментарію управлінського обліку для впровадження CRM-системи на підприємстві дають змогу краще розуміти план дій та визначити обсяг часу, якого потребує кожен із

етапів. Найбільш поширені програмні продукти на світовому ринку: “Bpm’online Sales”, “Microsoft CRM”, “Oracle”, “Salesforce”, “Sales Expert (Quick Sales)”, “SAP”, “TerraSoft CRM”, “WinPeak CRM” тощо [421].

Найбільші вітчизняні виробники бухгалтерського програмного забезпечення (“ABBY”, “Галактика”, “Парус”, “Terrasoft”, “SAAS” ін.) вже включили CRM-модулі до своїх програм. Рекомендувати такі модулі можна діючим користувачам відповідних систем. Щороку багато світових аналітичних агентств публікує рейтинги інформаційних систем і технологій. Системи оцінюються за значним переліком критеріїв і зазвичай багато систем не потрапляють у рейтинг через невідповідність стандартам.

Згідно рейтингу CRM-систем від аналітичного агентства “Forrester Wave” [201], лідерами на світовому ринку для великих підприємств є “Microsoft”, “Oracle”, “Salesforce”. У рейтингу CRM-систем для малого і середнього бізнесу лідерами на світовому ринку є “Bpm’online Sales”, “Microsoft”, “Oracle”, “Salesforce” [201]. Проте варто зауважити, що до лідерство для усіх суб’єктів бізнесу демонструє система “SAP”, яка інтенсивно впроваджується в Україні, успішно інтегруючи CRM з обліковою системою підприємства.

Варто зауважити, що групою експертів, на початку 2018 р. серед найкращих CRM-систем, інтегрованих із обліковою системою для України названі: “Bpm’online Sales”, “Битрикс24”, “Microsoft Dynamics CRM”, “OneBox”, “CRM/ERP” програма, “amoCRM”, “SaaS CRM” система, “Мегаплан Продажі”, “1С:CRM”, “LiraCRM”, “Хмарна CRM”, “SugarCRM”, “Tend CRM”, “Real Estate CRM”, “NetHunt CRM”, “vTiger CRM”, “Open-source CRM система” [449].

Доречно зазначити ще раз, що CRM-система не функціонує автономно, для повноцінної роботи потрібна інтеграція її з обліковою системою. Різниця між обліковою системою та CRM-системою проявляється у функціях, які виконують ці системи. У обліковій системі фіксується факт, що відбувся: факт відвантаження товару або факт надходження грошових коштів. Облікова система оперує документами із числовим наповненням. У той же час головним елементом CRM-



системи є покупець і процес побудови ділового партнерства компанії стосовно покупця.

Маючи лише облікову систему, не можливо чітко вказати скільки було здійснено телефонних розмов, зустрічей, які були підписані документи, хто візував, скільки часу витрачено для відвантаження товару. Знайомство з покупцем в обліковій системі розпочинається тільки з моменту фіксації факту продажу, тоді як для CRM-системи факт продажу – це лише один із етапів ділового партнерства з покупцем.

У обліковій системі ділового партнерства з покупцями фокусується увага на взаємодії з ними, чим ставиться перед адміністративним персоналом підприємства завдання щодо максимізації прибутку, який забезпечується кожним покупцем. У CRM-системі відбувається збір інформації про ділових партнерів на усіх етапах життєвого циклу такої взаємодії (залучення, утримання), що використовується для ведення бізнесу шляхом побудови взаємовигідних відносин. CRM-система є не лише програмним продуктом, а й елементом бізнес-стратегії побудови стійких ділових відносин компанії. Тому важливими є якість обраної CRM-системи та наявність перспектив для її вдалої інтеграції з обліковою системою ділового партнерства підприємства з покупцями.

## **5.2. Багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства підприємства з постачальниками та покупцями**

З'ясування таксономічної сутності ділового партнерства підприємств уможливорює формування методики оцінювання його перспективності, зважаючи на інтенсійні та екстенсійні параметри функціонування партнерських відносин у мережі. Це можливо здійснити у системі стратегічного управлінського обліку під час реалізації системно-функціонального методологічного підходу в обліковій системі ділового партнерства підприємств. Беручи до уваги попередні наші дослідження [433], апробація запропонованої методики комплексного оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств здійснена на основі

партнерських відносин молокопереробного підприємства ПрАТ “Львівський холодокомбінат”. Насамперед запропоновано здійснювати багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства молокопереробного підприємства з діловими партнерами, згодом – рейтингове оцінювання перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами (п.п. 5.3). Тобто у першому випадку обрано для молокопереробного підприємства перспективних ділових партнерів, у другому – сформовано рейтинг молокопереробних підприємств для вибору з-поміж них найперспективніших ділових партнерів.

Багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства підприємства передбачає два етапи:

– оцінювання перспективності партнерських відносин підприємства із постачальниками (до яких відносимо підприємства, які виготовляють сире молоко та молочну сировину);

– оцінювання перспективності партнерських відносин підприємства із покупцями (до яких відносимо підприємства, які зберігають, транспортують і реалізують молочну продукцію).

Удосконалення науково-методичного забезпечення стратегічного управлінського обліку варто здійснити через його доповнення методом аналізу ієрархій для багатовимірного оцінювання партнерських відносин. Така методика застосована як для вибору перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини, так і для ділових партнерів – покупців молочної продукції.

**5.2.1. Оцінювання перспективності ділового партнерства молокопереробного підприємства з постачальниками**

У господарській діяльності для молокопереробних підприємств важливо правильно вибрати надійного постачальника, здатного своєчасно й у повному обсязі постачати сире молоко та молочну сировину. В умовах постійної конкуренції відмінності між постачальниками стають все менш помітними, постійно розширюються умови придбання сирого молока та молочної сировини.

Тому на молокопереробному підприємстві формують конкурентні вимоги до постачальників. Це ускладнює процес оцінювання і вибору постачальника. Існуючі методи та моделі оцінювання діяльності постачальника ґрунтуються на експертних методах, або методі середньозваженої оцінки.

Здебільшого, будь-який об'єкт володіє не однією, а декількома характеристиками, які можуть враховуватися під час відбору “якнайкращих об'єктів”. Зазвичай їх вибирають серед певної множини наявної сукупності за багатьма критеріями (кількісними і якісними). У той же час нема чітко визначеної моделі, зорієнтованої на кількісну оцінку, адже треба враховувати низку критеріїв (вимог) якісного характеру.

Тому вибір перспективних постачальників сирого молока та молочної сировини для виробника молочної продукції (молокопереробного підприємства) з урахуванням кількісних і якісних ознак варто здійснювати через багатокритеріальне оцінювання з використанням методу аналізу ієрархій (MAI) (Analytic Hierarchy Process). Визначення глобальних вагових коефіцієнтів та ранжування постачальників, із урахуванням таких коефіцієнтів, пропонуємо здійснювати через використання формалізованого методу згортання (адитивної згортки) за індексом ділового партнерства–постачальника (ІДП<sub>ПС</sub>).

Суть методу ієрархій полягає у розкладанні проблеми на менші елементи (нижній рівень ієрархії) і побудові більш високих рівнів через виявлення взаємозв'язків між рівнями. У результаті одержується ієрархічна структура. Найвищим рівнем ієрархії є мета, проміжними – критерії, за якими оцінюються нижчі рівні. Найнижчий рівень ієрархії – це, зазвичай, перелік різних варіантів рішень, серед яких треба вибирати конкретні. Можливі й більш складні структури, спричинені кількістю взаємодій між об'єктивними і суб'єктивними факторами.

Алгоритм вибору перспективних постачальників передбачає сукупність процедур (етапів), представлених на рис. 5.7. На етапі I доцільно структурувати завдання у вигляді ієрархій, із виокремленням мети, критеріїв (вимог, характеристик) до наявних на кожному рівні альтернатив (підприємств). На етапі

II, через використання математичних методів та програмних засобів дослідження, треба здійснити процедури обчислення ІДП<sub>ПС</sub>, ранжування потенційних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини й вибрати найбільш перспективних з них.

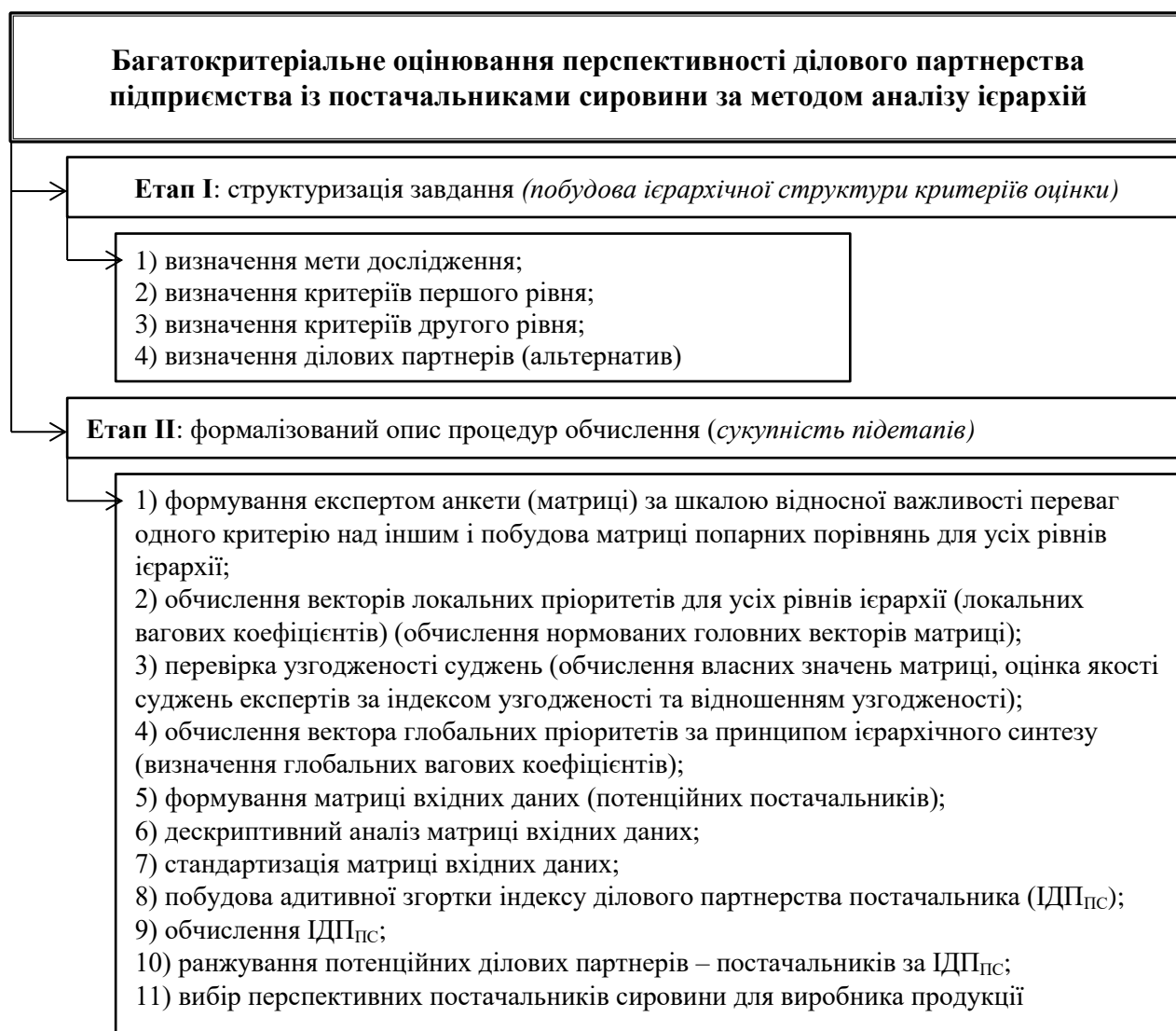


Рис. 5.7. Алгоритм багатокритеріального оцінювання перспективності ділового партнерства підприємства із постачальниками за методом аналізу ієрархій

*Джерело: розроблено автором*

Вибір перспективних постачальників сирого молока та молочної сировини для виробника молочної продукції варто здійснювати за значеннями ІДП<sub>ПС</sub>, вагові коефіцієнти для якого обчислюються із використанням МАІ.

Метод аналізу ієрархій розроблений американським математиком Т. Сааті наприкінці 1970-х рр. [349] є поширеним методом вирішення управлінських завдань через ієрархічну композицію досліджуваного завдання і ранжування альтернативних рішень на підставі багатокритеріального підходу. Його перевагами є можливість кращого обґрунтування процесу вирішення багатокритеріальних завдань складної моделі у вигляді ієрархій, порівняно з підходами, заснованими на лінійній логіці; одночасне врахування кількісних та якісних критеріїв дослідження; оцінка варіантів вирішення на підставі об'єктивної і суб'єктивної інформації.

До недоліків можна віднести значну трудомісткість обчислень та значне інформаційне забезпечення досліджуваної проблеми, які у наш час вирішуються за допомогою комп'ютерних програм і даних облікової системи.

Для вибору перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини потрібно врахувати й проаналізувати чимало кількісних та якісних показників, які характеризують не лише виробничу сферу діяльності, але й географічне положення, надійність партнера, масштаби бізнесу, тому використання багатокритеріального підходу МАІ виправдане.

Оскільки список наявних постачальників сирого молока та молочної сировини сформовано на підставі актуальної інформації з Реєстру операторів потужностей (об'єктів), що використовуються для промислового вирощування (розведення) тварин Львівської області [339] і доповнено інформацією Держстату і власними обчисленнями, то ранжування потенційних постачальників пропонуємо здійснювати як із урахуванням суб'єктивних оцінок переваг одних критеріїв над іншими, так і кількісних даних про кожного з потенційних постачальників. Тому МАІ використано для визначення глобальних коефіцієнтів вагомості, а обчислення адитивної згортки, як індексу ділового партнерства постачальника, із урахуванням таких вагових коефіцієнтів, – для ранжування та визначення перспективних ділових партнерів.

Етап I – структуризація завдання. На цьому етапі визначаються мета дослідження; кількість рівнів (критеріїв дослідження) залежно від обраної мети;

визначаються множини альтернатив (підприємств), серед яких потрібно виявити найкращі. Для цього використано експертний метод.

Етап II – формалізований опис процедур обчислення розглянемо за підетапами.

1. Формування матриць попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  відбувається після визначення елементів ієрархії, коли потрібно попарно порівнювати критерії на кожному з рівнів. Попарні порівняння проводяться в термінах домінування одного з елементів над іншим. Матриця попарних порівнянь має вигляд:

$$E = \begin{pmatrix} 1 & e_{12} & \dots & e_{1m} \\ 1/e_{12} & 1 & \dots & e_{2m} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ 1/e_{1m} & 1/e_{2m} & \dots & 1 \end{pmatrix}, \quad (5.6)$$

де  $e_{ij}$  ( $i = \overline{1, m}; j = \overline{1, m}$ ) –  $i$ -й елемент  $j$ -го стовпця матриці попарних порівнянь,  $M$  – кількість критеріїв на кожному рівні ієрархії.

Елементи матриці попарних порівнянь визначаються через виявлення переваги одного критерію  $i$  над іншим  $j$ . Такі переваги відображаються як цілі числа за шкалою переваг. Тобто, якщо критерій  $i$ -ї стрічки переважає над критерієм  $j$ -го стовпця, то елемент матриці  $e_{ij}$ , який знаходиться на їх перетині, заповнюється цілим числом, залежно від вагомості переваги. Автоматично, елемент матриці, який знаходиться на перетині  $j$ -го стовпця та  $i$ -ї стрічки стане дробовим числом, де у чисельнику буде 1, у знаменнику – значення відповідного цілого числа. Для визначення переваг кожного з критеріїв використовують шкалу переваг (табл. 5.1). Таким чином формується квадратна матриця сукупності.

Кожен елемент матриці попарних порівнянь  $e_{ij}$  це відношення ваги  $i$ -го критерію до ваги  $j$ -го критерію (суб'єктивне судження експерта щодо переваги одного ( $i$ -го) об'єкта відносно іншого ( $j$ -го) об'єкта). Матриця попарних порівнянь є квадратною розмірності ( $m \times m$ ) і симетричною відносно головної діагоналі, оскільки  $e_{ij} = 1 / e_{ji}$

Зі співвідношень між елементами матриці попарних порівнянь можуть бути визначені величини інтенсивності суджень.

Таблиця 5.1

### Шкала оцінки переваг критеріїв у матриці попарних порівнянь

Ступінь важливості критерію	Визначення переваги критерію	Пояснення
1	Рівнозначні критерії	Обидва критерії мають однакову вагомість в ухваленні рішення
3	Незначна перевага	Є певна незначна перевага одного критерію над іншим
5	Вагома або сильна перевага	Є вагома перевага одного критерію над іншим
7	Дуже сильна або очевидна перевага	Є очевидна перевага одного критерію над іншим
9	Абсолютна перевага	Один критерій повністю переважає над іншим
2, 4, 6, 8	Проміжні значення між значеннями шкали	Ситуація, у якій потрібне компромісне рішення
Обернені значення заданих чисел	Якщо критерію $m$ , порівняно із критерієм $n$ , присвоюється певний числовий ступінь важливості, то критерію $n$ , порівняно з критерієм $m$ , присвоюється обернене значення	Якщо над діагоналлю матриці є ціле число, то під діагоналлю – його обернене значення

Джерело: побудовано автором за [349]

Аналогічні матриці попарних порівнянь складаються для кожного наступного рівня відносно елементів попереднього рівня, причому кількість матриць  $E$  на  $d$ -му рівні ієрархії дорівнює кількості елементів (критеріїв) на  $(d-1)$ -му рівні. Зокрема якщо кількість критеріїв на другому рівні є  $m$ , то кількість матриць попарних порівнянь третього рівня дорівнюватиме  $m$ .

Під час проведення попарних порівнянь враховують: який із двох критеріїв є більш важливий або має більший вплив для досягнення мети дослідження; який критерій є більш ймовірний і кращий.

2. Обчислення векторів локальних пріоритетів для усіх рівнів ієрархії здійснюється через знаходження власних векторів матриці. Нехай  $V_m$  – власний вектор матриці  $E = (e_{ij})_{m \times m}$ ,  $m$  – кількість критеріїв на кожному рівні ієрархії;  $W_k$  – нормований вектор локальних пріоритетів матриці  $E = (e_{ij})_{m \times m}$   $k$ -го рівня.

Елементи нормованого вектора локальних пріоритетів обчислюються так:

$$w_i = \frac{v_m}{\sum_{i=1}^m v_i}, \quad (5.7)$$

де  $v_m$  – елемент власного вектора матриці  $V$ . Тоді як  $w_m = \sqrt[m]{\prod_{j=1}^m e_{ij}}$ .

Нормований вектор матриці  $W$  на кожному рівні ієрархії є набором локальних вагових коефіцієнтів для критеріїв:  $w_1 + w_2 + \dots + w_m = 1$ .

3. Перевірка узгодженості суджень здійснюється за індексом узгодженості (ІУ) та відношенням узгодженості (ВУ).

Експертний метод попарного порівняння критеріїв має певні недоліки. Вагомість переваг, які експерти надають одному критерію над іншим, можуть зумовити неузгодженість матриці попарних порівнянь, а порівняння елементів матриці з кількісними критеріями може містити певну похибку обчислення. Щоб оцінити якість суджень експертів, тобто наскільки точно і наближено до абсолютної узгодженості встановлено переваги одного критерію над іншим за шкалою оцінки (див. табл. 5.1), обчислюють індекс узгодженості та відношення узгодженості. Індекс узгодженості розраховують за формулою:

$$IU = \frac{|\lambda_{\max} - M|}{M - 1}, \quad (5.8)$$

де  $\lambda_{\max}$  – максимальне власне значення матриці попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  на кожному рівні ієрархії,  $M$  – кількість критеріїв на кожному рівні ієрархії.

Максимальне власне значення  $\lambda_{\max}$  попарних порівнянь  $E_M$  на  $M$ -му рівні ієрархії обчислюють так:

1. Знаходять суму кожного стовпця матриці.
2. Суму першого стовпця множимо на величину першої компоненти вектора пріоритетів  $W_k$ , суму другого – на величину другої компоненти тощо. Одержані таким чином числа підсумовуються – це найбільше значення тверджень ( $\lambda_{\max}$ ), максимальне власне значення матриці попарних порівнянь.



Відношення узгодженості обчислюють за формулою:

$$BU = \frac{IU}{BI}, \quad (5.9)$$

де  $IU$  – індекс узгодженості,  $BI$  – випадковий індекс.

Випадковий індекс – це середнє відношення узгодженості (табличне значення для випадкових матриць), залежно від кількості критеріїв  $M$  певного рівня. У табл. Н.1 дод. Н наведені середні значення  $BI$  для матриць порядку  $m=1:15$ .

За значенням показника  $BU$  оцінюють допустимість узгодженості суб'єктивного оцінювання переваг одного критерію над іншим. Якщо значення  $BU \leq 0,1$ , тоді матриця попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  для кожного рівня ієрархії побудована правильно. Якщо значення  $BU > 0,1$  – це свідчить про значне порушення логіки побудови матриці попарних кореляцій експертом. Тоді доцільно переглянути дані, використані для побудови матриці або перевірити підхід до оцінки переваг критеріїв за шкалою.

4. Для оцінки важливості варіантів рішень відносно мети, потрібно синтезувати проміжні судження, що представлені матрицями локальних суджень. Для обчислення вектора глобальних пріоритетів  $G_N$  за принципом ієрархічного синтезу, перемножують послідовно визначені нормовані вектори локальних пріоритетів  $W_m$  на кожному рівні ієрархії. Обчислення векторів пріоритетів проводиться у напрямі від нижніх рівнів ієрархії до верхніх, із урахуванням конкретних зв'язків між елементами, що належать до різних рівнів ієрархії. Вектор глобальних пріоритетів  $G_M$  є набором глобальних вагових коефіцієнтів для  $M$  критеріїв:  $g_1 + g_2 + \dots + g_M = 1$ , які використовуємо для побудови ІДП<sub>ПС</sub>.

5. Формування матриці вхідних даних. У матриці  $X$  представлені дані за  $P$  ознаками  $I$  потенційних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини. Кількість числових даних у матриці визначається кількістю ознак та кількістю потенційних ділових партнерів. Їх відображення визначає масштаби матриці  $X$ :

$$X = \begin{pmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1P} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2P} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{I1} & x_{I2} & \dots & x_{IP} \end{pmatrix}, \quad (5.10)$$

де  $x_{ip}$  ( $p = \overline{1, P}; i = \overline{1, I}$ ) – значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера. Зауважимо, що кількість ознак  $P$  дорівнює кількості критеріїв  $M$  на найнижчому рівні ієрархії.

6. Дескриптивний аналіз матриці  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  виконується для узагальненого аналізу структури досліджуваних даних і подальшої стандартизації значень ознак. Обчислюються: максимальні  $\max(X)$ , мінімальні  $\min(X)$ , середні  $\bar{X}$ , модальні  $M_o(X)$ , медіанні  $M_e(X)$  значення, стандартні відхилення  $\sigma(X)$ , коефіцієнти варіації  $CV(X)$  ознак.

7. Стандартизація матриці  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  здійснюється для порівнюваності даних матриці, оскільки кожна з ознак має свою шкалу вимірювання. Безрозмірність стандартизованих значень матриці  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{ip})_{I \times P}$  дає змогу одержати сумарну характеристику, враховуючи значення ознак у різних вимірниках. Формули для стандартизації відрізняються, залежно від економічної інтерпретації сутності ознак  $P$ , за їх поділом на стимулятори та дестимулятори і враховуючи однорідність чи неоднорідність сукупності ознак  $P$ . Ознака  $p$  для  $i$ -го потенційного ділового партнера є стимулятором, якщо зростання її значень сприятиме підвищенню рівня ділового партнерства між постачальником сирого молока та молочної сировини та переробним підприємством. Формула стандартизації значень  $p$ -ї ознаки для однорідних сукупностей виконується, якщо  $CV(X) \leq 30\%$  [76]:

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{x_{ip} - \bar{x}_p}{\sigma_p}, \quad (5.11)$$

де  $x_{ip}$  – значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера;  $\tilde{x}_{ip}$  – стандартизоване значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера;  $\sigma_p$  – стандартне відхилення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера.

Формула стандартизації значень  $p$ -ї ознаки для неоднорідних сукупностей ( $CV(X) \geq 30\%$ ) [76]:

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{x_{ip} - \min x_p}{\max x_p - \min x_p}, \quad (5.12)$$

де  $x_{ip}$  – значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера;  $\tilde{x}_{ip}$  – стандартизоване значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го потенційного ділового партнера;  $\min x_p$  – найменше значення  $p$ -ї ознаки;  $\max x_p$  – найбільше значення  $p$ -ї ознаки.

$P$ -та ознака  $i$ -го потенційного ділового партнера є дестимулятором, якщо зростання її значень сприятиме зменшенню рівня ділового партнерства між таким постачальником і переробним підприємством. Формула стандартизації  $p$ -ї ознаки для однорідних сукупностей [303]:

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{\bar{x}_p - x_{ip}}{\sigma^{(p)}}. \quad (5.13)$$

Формула стандартизації значень  $p$ -ї ознаки для неоднорідних сукупностей [303]:

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{\max x_p - x_{ip}}{\max x_p - \min x_p}. \quad (5.14)$$

Побудову і обчислення адитивної згортки індексу ділового партнерства для  $i$ -го постачальника здійснюємо за формулою

$$IDP_{PCi} = \sum_{p=1}^P g_p \times \tilde{x}_{ip}, \quad (5.15)$$

де  $IDP_{PCi}$  – узагальнений показник, побудований за адитивною згортькою для  $i$ -го потенційного ділового партнера;  $g_p$  – ваговий коефіцієнт  $p$ -ї ознаки ( $P=M$ );  $\tilde{x}_{ip}$  – стандартизоване значення  $p$ -ї ознаки ( $p = \overline{1, P}$ )  $i$ -го потенційного ділового партнера ( $i = \overline{1, I}$ ).

10. Ранжування ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини для виробника молочної продукції здійснюємо за спаданням значень  $IDP_{PCi}$  для кожного постачальника.

11. Вибір перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини робимо через вибір достатньої кількості постачальників, які спроможні забезпечити добову потребу у сирому молоці та молочній сировині для виробництва молочних продуктів.

На підставі представленої методики побудови  $ДП_{ПС}$  виконуємо обчислення та визначаємо потенційних ділових партнерів – постачальників для виробника молочної продукції – ПрАТ “Львівський холодокомбінат”.

На I етапі структуризуємо завдання дослідження. Побудова структурної схеми проблеми у вигляді ієрархії представлена на рис. 5.8.



Примітка: <sup>1</sup> СМ – сире молоко, МС – молочна сировина.

Рис. 5.8. Ієрархічна структура вибору перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини

Джерело: розроблено автором

Проблема вибору перспективних постачальників поділена на:

- досягнення кінцевої мети: ранжування множини підприємств – постачальників сирого молока та молочної сировини за сформованими критеріями і вибір перспективних ділових партнерів;

- вибір оціночних критеріїв першого рівня (якісних оцінок) – їх чотири;

- вибір критеріїв другого рівня ієрархії (кількісних оцінок) – їх сім;

- побудова множини  $I$  альтернатив – уточнення кількості можливих потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини для переробного підприємства.

Серед  $I$ -альтернатив, із використанням багатокритеріального підходу, обираємо найбільш надійні підприємства, які будуть перспективними діловими партнерами на ринку молока та молокопродуктів.

Вважаємо, що вибір перспективних постачальників сировини залежить від:

- масштабів бізнесу потенційних постачальників: характеризується їх виробничими потужностями (чисельністю ВРХ, продуктивністю, чисельністю працівників тощо); різноплановою діяльністю (кількістю різних видів діяльності за КВЕД, якою займається потенційний постачальник;

- ділової репутації постачальника: тривалість функціонування (новостворене підприємство, чи підприємство із власною історією виробництва сирого молока та молочної сировини на ринку); тенденції до розширення виробництва, чи, навпаки; наявність судових рішень: адміністративних, господарських, кримінальних тощо;

- територіального розташування: залежить вартість транспортних затрат; пропозиція на ринку сирого молока та молочної сировини є нижчою за її попит;

- екологічності виробництва сирого молока та молочної сировини: впливає на якість сирого молока та молочної сировини, що відображається на якості молочної продукції.

Критерії другого рівня представлені сімома кількісними показниками:

- середньоденний надій молока,  $t$  (характеризує виробничі потужності);

- середньорічна кількість працівників, осіб;

- різноплановість діяльності, од. за КВЕД (різні види діяльності за КВЕД);
- наявність судових рішень і їх кількість, од. (у Реєстрі судових рішень [116] за кодом ЄДРПОУ можна проаналізувати чи постачальник сирого молока та молочної сировини був задіяний у судочинстві);
- територіальна віддаленість від виробника, км. (місце розташування постачальника, можливість та якість транспортного сполучення між постачальником сировини та переробним підприємством);
- викиди забруднюючих речовин на території району, % від загальних викидів в області (вплив екологічної складової на виробничий процес переробного підприємства; високий рівень забруднення територій, де здійснюється випас ВРХ має вплив на якість молока та молочної сировини).

Альтернативи представлені *I* підприємствами – постачальниками сирого молока та молочної продукції.

На II етапі обчислюємо  $IDP_{PCi}$  за пропонованою методикою. Вибір потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини варто здійснювати серед тих постачальників, які територіально знаходяться у межах Львівської області. Найперше формуємо матрицю попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  для кожного з рівнів ієрархії. На першому рівні ієрархії  $M=4$  (чотири критерії першого рівня). На другому рівні ієрархії  $M=7$  (сім критеріїв другого рівня). Матриця попарних порівнянь для критеріїв першого рівня представлена у табл. Н.2 дод. Н.

Визначення векторів локальних пріоритетів  $V_M$  та нормованих векторів  $W_M$  виконано із використанням он-лайн сервісу “WolframAlpha” [577]. Виконуємо перевірку на узгодженість суджень для критеріїв першого рівня за індексом узгодженості (ІУ) та відношенням узгодженості (ВУ). Для цього за допомогою “WolframAlpha” [577] обчислюємо  $\lambda_{\max}$  – максимальне власне значення матриці попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$ :

$$\lambda_{\max}=4,08198. \quad IU = (4,08198-4)/4-1=0,0273.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для чотирьох критеріїв першого рівня = 0,9.

$BV=0,0273/0,9=0,0303<0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв першого рівня є узгодженими між собою.

Матриці попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  для критеріїв другого рівня  $M=7$ , вектори локальних пріоритетів  $V_M$ ,  $W_M$  та перевірка узгодженості суджень за індексом узгодженості та відношенням узгодженості відображені у табл. Н.3–Н.6 дод. Н.

Для обчислення вектора глобальних пріоритетів  $G_M$  за принципом ієрархічного синтезу перемножуємо нормалізовані локальні вектори  $W_M$ :

Максимальним елементом вектора  $G_M$  є 0,251, це означає, що найбільш важливим критерієм під час вибору перспективного постачальника сирого молока та молочної сировини є К2.7 – викиди забруднюючих речовин. На другому місці – середньоденний надій молока (рис. Н.1 дод. Н). Результати обчислення математично підтверджують, що якість та обсяг сировини є визначальними у пошуку перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини.

Наступний підетап дослідження – формування матриці вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$ .

Інформація щодо потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини узята із Реєстру операторів потужностей (об'єктів), що використовуються для промислового вирощування (розведення) тварин Львівської області [339]. Дані з Реєстру є актуальними та оновлюються під час надходження нової інформації, адже згідно ЗУ “Про ветеринарну медицину” (ст. 34, ч. 2) “оператори потужностей (об'єктів), що використовуються для промислового вирощування тварин, зобов'язані зареєструвати їх у відповідних державних органах ветеринарної медицини. У реєстрі зазначаються види тварин, які утримуються на відповідних потужностях (об'єктах), кількість тварин кожного виду, назва оператора потужностей (об'єктів) та за потреби – назва власника тварин, адреси, телефон та інша інформація” [306].

Станом на 1 травня 2018 р. Реєстр операторів потужностей налічував 52 оператори, які займалися вирощуванням та утриманням ВРХ молочного спрямування (13 тис. голів ВРХ) у 13 районах Львівської області (табл. Н.7 дод. Н). Для дослідження нами зроблено вибірку 15 операторів потужностей. Критерієм відбору слугував показник “обсяг виробництва”, тобто “середньоденний надій молока на добу”, значення якого для кожної обраної потужності є більшим ніж 3 т.

У табл. Н.8 дод. Н. представлена матриця вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$ . Причому,  $I=15$  потенційних ділових партнерів,  $P=7$  критеріїв за якими оцінюється рівень ділового партнерства потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини.

За результатами дескриптивної статистики (табл. Н.9 дод. Н) найбільші потужності з виробництва сирого молока має ПАФ “Білий Стік” – понад 22 т на день; найбільша чисельність працівників задіяна на ТЗОВ “Барком” – 1018, проте це підприємство має доволі різнопланову діяльність (26 зареєстрованих видів діяльності, зокрема утримання ВРХ молочного напрямку) і найбільшу кількість судових рішень; територіальна віддаленість постачальників від виробника знаходиться у межах 16–109 км; найстаршим за тривалістю діяльності є ФГ “Лелик” – близько 10 років; модальні значення вказують на відсутність повторюваних значень ознак у вибірці; найбільше середньоквадратичне відхилення спостерігаємо для критерію “середньорічна кількість показників” – 251,20 осіб; за даними середньоквадратичного коефіцієнта варіації усі значення сукупності за кожною з ознак є неоднорідними. Через значну варіацію кількості та значень критеріїв однозначно виокремити перспективних постачальників сирого молока та молочної сировини важко. Потрібно врахувати результати аналізу ієрархій та вагомість кожного із критеріїв.

Наступним етапом є стандартизація матриці  $X = (x_{ip})_{I \times P}$ . Стимуляторами є такі критерії: “середньоденний надій молока” (“обсяг виробництва”), “середньорічна кількість працівників” і “тривалість функціонування” – їх стандартизуємо за формулою (5.12); дестимуляторами: “різноплановість



діяльності”, “наявність судових рішень”, “територіальна віддаленість від виробника”, “викиди забруднюючих речовин на території району” їх стандартизуємо за формулою (5.14).

Матриця стандартизованих даних  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{ip})_{I \times P}$  наведена у табл. Н.10 дод. Н.

Коефіцієнти вагомості ( $g_p$ ) використовуємо як вагові коефіцієнти для  $\tilde{X}$ .

На підставі вектора глобальних пріоритетів  $G_M$  обчислюємо значення  $IДП_{ПСi}$ , ранжуємо потенційних постачальників молока та молочної сировини за спаданням значень  $IДП_{ПСi}$  (рис. 5.9).

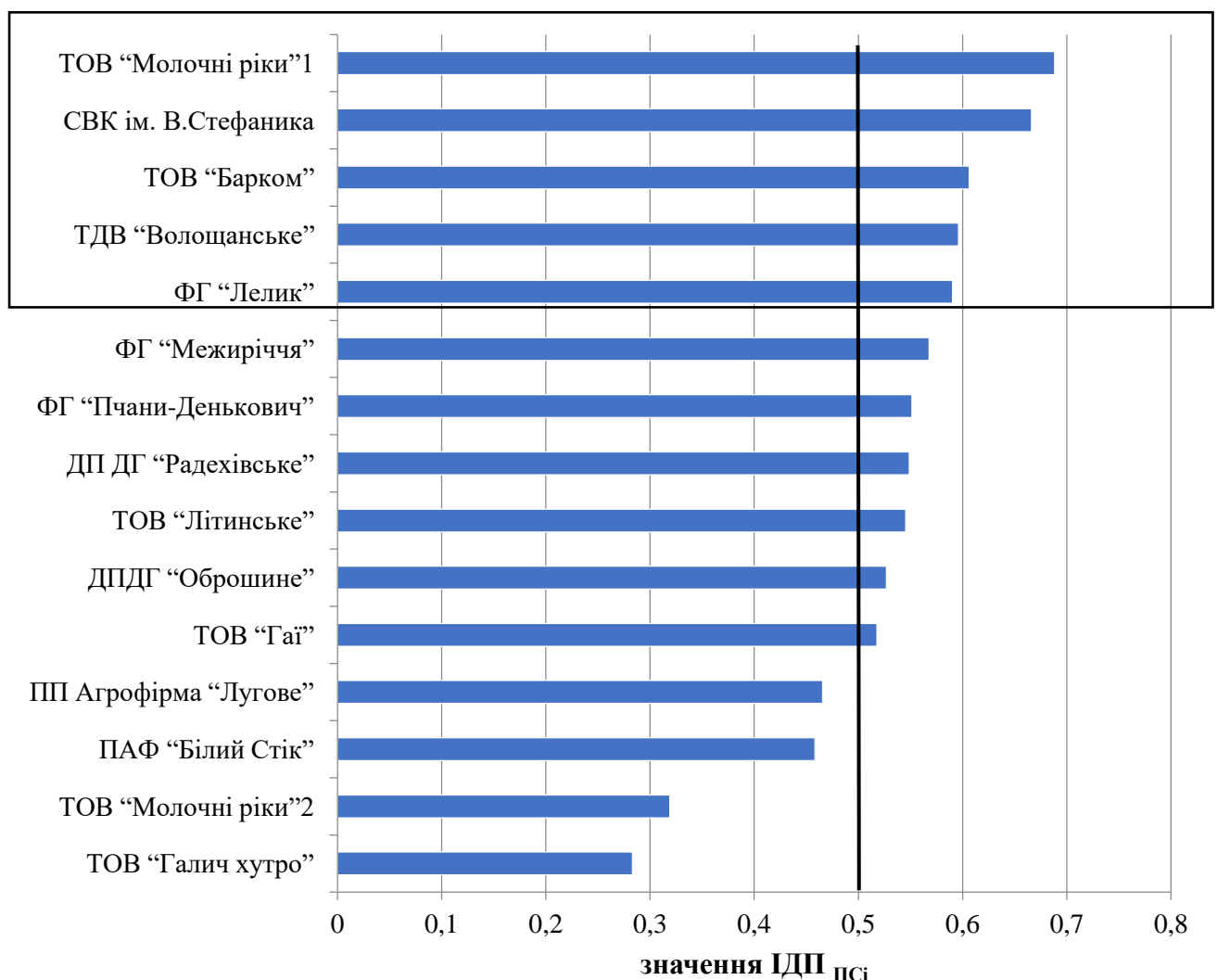


Рис. 5.9. Результати ранжування потенційних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.

Джерело: побудовано автором за даними табл. Н.8 дод. Н

З урахуванням того, що  $ІДП_{ПСi}$  змінюється в межах  $[0;1]$ , перспективними діловими партнерами вважаємо підприємства, для яких  $ІДП_{ПСi} \geq 0,5$ .

У нашому випадку, перспективними є 11 постачальників сировини (73% підприємств), які сумарно здатні забезпечити ПрАТ “Львівський холодокомбінат” 114 т сирого молока та молочної сировини на добу.

Урахування критерію екологічності виробництва зумовило низькі значення  $ІДП_{ПСi}$  для найбільшого підприємства із утримання ВРХ молочного напрямку у Львівській області – ПАФ “Білий стік” (1141 голів ВРХ).

Найбільш перспективним діловим партнером – постачальником сирого молока та молочної сировини за результатами ранжування є ТзОВ “Молочні ріки” 1, яке знаходиться у Бродівському районі та має понад 1000 голів ВРХ молочного напрямку. Топ–5 найбільш перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини це: ТОВ “Молочні ріки” 1, СВК ім. В. Стефаніка, ТОВ “Барком”, ТДВ “Волощанське”, ФГ “Лелик”.

5.2.2. Оцінювання перспективності ділового партнерства молокопереробного підприємства з покупцями молочної продукції

Для комплексного оцінювання системи ділового партнерства на ринку молока та молокопродуктів потрібно враховувати ефективність роботи усіх суб’єктів господарювання і їх відносини у ланцюгу “пропозиція – споживання”: “виробництво сирого молока та молочної сировини – переробка молока та виробництво молочної продукції – реалізація молочної продукції”.

Реалізація молочної продукції є заключною ланкою у циклі її створення та передачі кінцевому споживачу. На цьому етапі вибір перспективних ділових партнерів відіграє важливу роль, адже швидкість та якість реалізації продукції є одними із чинників розвитку молокопереробного підприємства. Результатом взаємодії з діловими партнерами – покупцями є отримання доходу від реалізації готової продукції, утвердження конкурентоспроможних позицій на ринку, формування ділової репутації виробника [410].

Для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” найбільшими, за обсягами закупівлі продукції, покупцями є торговельні посередники (дистриб’ютори). Тому перспективних покупців молочної продукції обиратимемо з-поміж основних дистриб’юторів ПрАТ “Львівський холодокомбінат”.

Вітчизняні молокопереробні підприємства для вибору каналу реалізації продукції часто використовують випадкові фактори впливу, що призводить до завищених роздрібних цін на молочну продукцію, неналежних умов транспортування і зберігання продукції, втрати ділової репутації. Тому перспективного ділового партнера для реалізації молочної продукції пропонуємо обирати, враховуючи низку критеріїв на підставі багатокритеріального підходу з використанням методу аналізу ієрархій.

За аналогією обчислення ІДП<sub>ПС</sub> (див. рис. 5.7), доцільно використати МАІ для обчислення ІДП<sub>ПК</sub>. Алгоритм вибору потенційних покупців молочної продукції для виробника (молокопереробного підприємства) передбачає два етапи. Основна відмінність полягає у виборі нових критеріїв, які характеризують можливих покупців молочної продукції.

Побудову і обчислення адитивної згортки індексу ділового партнерства для  $j$ -го покупця пропонуємо здійснювати за формулою

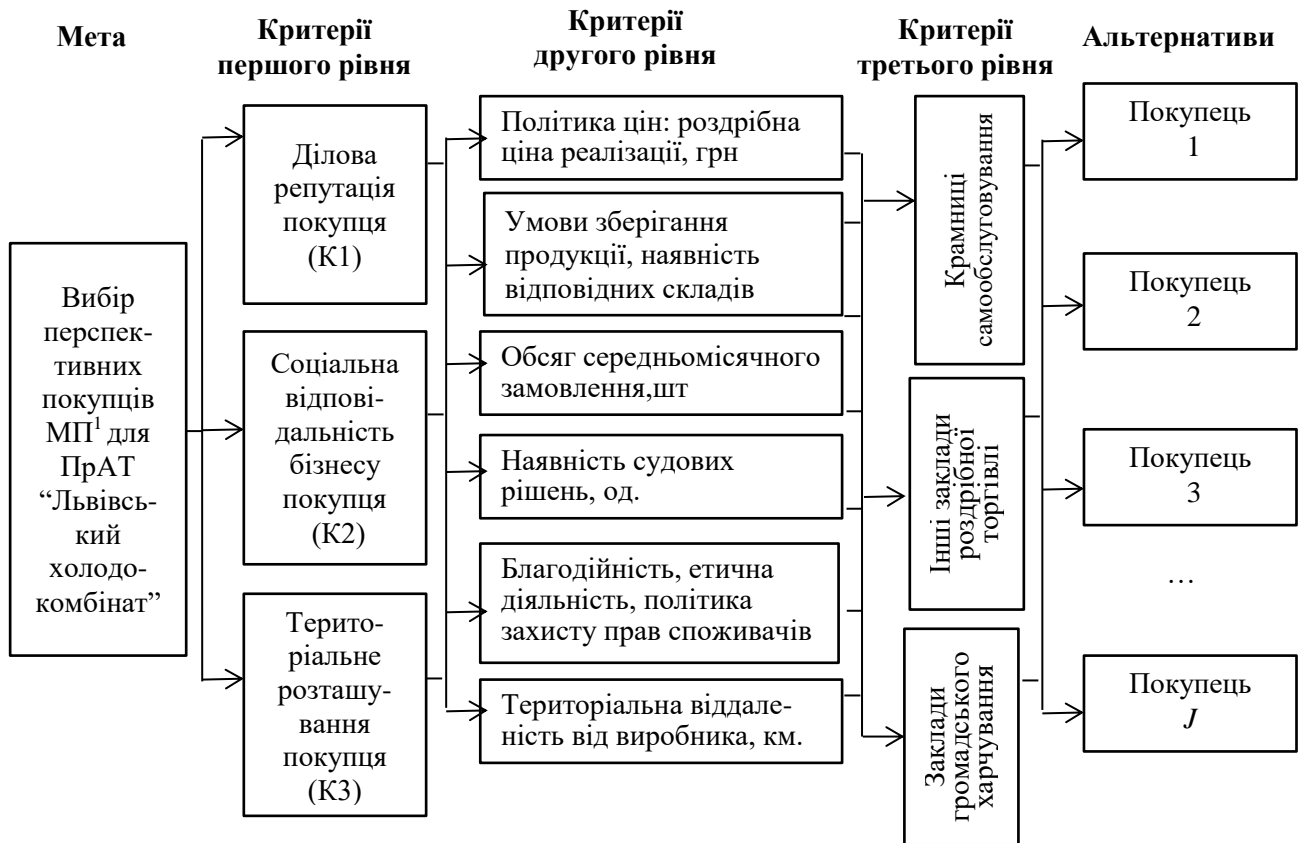
$$IDP_{PKj} = \sum_{k=1}^K g_k \times \tilde{x}_{jk}, \quad (5.16)$$

де  $IDP_{PKj}$  – узагальнений показник, побудований за адитивною згортою для  $j$ -го потенційного ділового партнера;  $g_k$  – ваговий коефіцієнт  $k$ -ї ознаки, що відповідає  $k$ -му значенню коефіцієнта вагомості вектора глобальних пріоритетів  $G_M$ ;  $\tilde{x}_{jk}$  – стандартизоване значення  $k$ -ї ознаки ( $k = \overline{1, K}$ )  $j$ -го потенційного ділового партнера ( $j = \overline{1, J}$ ).

Вагові коефіцієнти  $g_k$  вектора глобальних пріоритетів  $G_M$  визначаємо, послідовно перемножуючи попередньо визначені нормовані вектори локальних пріоритетів  $W_M$  за результатами методу аналізу ієрархій.

Значення  $K$  ознак стандартизуємо залежно від ступеня однорідності за формулами (5.11)–(5.14).

Структурна схема ієрархії критеріїв оцінювання перспективності ділового партнерства підприємства з покупцями відображена на рис. 5.10.



Примітка: <sup>1</sup> МП – молочна продукція.

Рис. 5.10. Ієрархічна структура вибору перспективних ділових партнерів – покупців молочної продукції

Джерело: розроблено автором

Проблематика вибору перспективних покупців поділена на:

- досягнення кінцевої мети;
- три оціночні якісні критерії першого рівня;
- шість кількісних критеріїв другого рівня;
- три критерії третього рівня ієрархії;
- побудову множини  $J$  альтернатив – потенційних покупців молочних продуктів для переробного підприємства.

Основними критеріями у виборі перспективних ділових партнерів – покупців вважаємо:

– ділову репутацію покупця (відображає його конкурентоспроможність, рівень професійності, законослухняність);

– соціальну відповідальність бізнесу (відповідальне ставлення до реалізації молочних продуктів, споживачів, працівників, ділових партнерів, постійний діалог із суспільством, участь у вирішенні соціальних проблем; участь у вирішенні соціальних проблем; добровільна діяльність, спрямована на підтримання високих стандартів виробничої, збутової та ін. діяльності, мінімізація шкідливого впливу на довкілля);

– територіальне розташування (впливає на величину витрат на збут; обмеження стосовно реалізації молочної продукції із невеликим терміном придатності, порушення температурного режиму тощо).

На II етапі обчислюємо  $I_{ДП_{ПК}}$  за розробленою методикою. Вибір потенційних покупців молочної продукції пропонуємо здійснювати серед тих підприємств, які територіально знаходяться у межах Львівської області. Найперше формуємо матрицю попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  для кожного з рівнів ієрархії. На першому рівні ієрархії  $M=3$  (три критерії першого рівня). На другому рівні ієрархії  $M=6$  (шість критеріїв другого рівня). На третьому рівні ієрархії  $M=3$ . Матриця попарних порівнянь для критеріїв першого рівня представлена у табл. Н.11 дод. Н.

Виконуємо перевірку на узгодженість суджень для критеріїв першого рівня за індексом узгодженості (ІУ) та відношенням узгодженості (ВУ). Для цього за допомогою он-лайн сервісу “WolframAlpha” [577] обчислюємо  $\lambda_{\max}$  – максимальне власне значення матриці попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$ :

$$\lambda_{\max} = 3,06489. \quad IU = (3,06489 - 3) / (3 - 1) = 0,032.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв першого рівня = 0,58.

$BV=0,032 / 0,58=0,056<0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв першого рівня є узгодженими між собою.

Матриці попарних порівнянь  $E = (e_{ij})_{m \times m}$  для критеріїв другого рівня  $M=6$  та третього рівня  $M=3$ , вектори локальних пріоритетів  $V_M$ ,  $W_M$  та перевірка узгодженості суджень за індексом узгодженості й відношенням узгодженості відображені у табл. Н.12–Н.20 дод. Н.

Для обчислення вектора глобальних пріоритетів  $G_M$  за принципом ієрархічного синтезу перемножуємо нормалізовані локальні вектори  $W_M$  першого  $W_1$ , другого  $W_2$  та третього  $W_3$  рівнів:

$$\begin{pmatrix} 0,785 & 0,751 & 0,785 & 0,481 & 0,785 & 0,751 \\ 0,149 & 0,178 & 0,0658 & 0,114 & 0,0658 & 0,0704 \\ 0,0658 & 0,0704 & 0,149 & 0,405 & 0,149 & 0,178 \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 0,0784 & 0,14 & 0,0423 \\ 0,0315 & 0,0385 & 0,16 \\ 0,158 & 0,0414 & 0,1 \\ 0,513 & 0,278 & 0,039 \\ 0,192 & 0,468 & 0,0369 \\ 0,0275 & 0,0341 & 0,621 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0,627356 & 0,6980196 & 0,745962 \\ 0,1007366 & 0,09532416 & 0,09195512 \\ 0,27218632 & 0,2064828 & 0,16077844 \end{pmatrix} \begin{pmatrix} 0,649 \\ 0,279 \\ 0,0719 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0,65553616 \\ 0,09858506 \\ 0,24581758 \end{pmatrix}$$

Максимальним елементом вектора  $G_M$  є  $0,655536$ , це означає, що найбільш оптимальним за усіма критеріями є вибір крамниць самообслуговування – як покупця молочної продукції. Експертним методом, із використанням МАІ, визначено вагомість таких крамниць (становить понад 65%), порівняно з іншими закладами роздрібною торгівлі (9,9%) та закладами громадського харчування (24,6%).

Обчисливши вагомість критеріїв третього рівня, визначили вагомість критеріїв другого рівня за принципом ієрархічного синтезу. Для цього перемножуємо нормалізовані локальні вектори першого та другого рівнів (рис. Н2 дод. Н).

Внаслідок обчислень, найбільш важливим критерієм під час вибору перспективного покупця молочної продукції є К2.4 – наявність судових рішень (41,7%). На другому місці – благодійність, етика, захист прав споживачів (25,9%). Обсяг середньомісячного замовлення – на третьому місці (11,5%). Результати обчислення математично підтверджують, що соціальна відповідальність бізнесу є

однією із визначальних у пошуку перспективних ділових партнерів – покупців молочної продукції.

Глобальні вагові коефіцієнти для усіх інших критеріїв наведені вище.

Наступний підетап дослідження – формування матриці вхідних даних  $X = (x_{jk})_{J \times K}$ .

На території Львівської області основними каналами збуту молочної продукції є продовольчі магазини, заклади громадського харчування, крамниці самообслуговування тощо. За даними Головного управління статистики у Львівській області [69] спеціалізація мережі роздрібної торгівлі підприємств у 2017 р. охоплювала 2702 крамниці (у т. ч. 82% у міських поселеннях, 18% у сільській місцевості), із них – 1482 продовольчі крамниці, 176 автомобільних заправних станцій [69].

Статистична інформація про структурний розподіл мережі ресторанного господарства у Львівській області представлена лише до 2013 р., у зв'язку зі втратою чинності форми статистичного спостереження № 7–торг (річна) “Звіт про наявність торгової мережі та мережі ресторанного господарства” у 2014 р. На території Львівської області у 2013 р. було зареєстровано 1321 об'єкт ресторанного господарства, зокрема 155 ресторанів, 596 кафе, 249 барів, 319 їдалень, 2 об'єкти з постачання готової їжі [69].

Актуальна інформація щодо покупців молочної продукції міститься у Державному реєстрі потужностей операторів ринку (наказ Мінагрополітики від 10 лютого 2016 р. № 39) [90]. Під час реєстрації нової потужності оператора ринку вказується вид діяльності, що планується здійснювати з використанням такої потужності (дод. 1 до Порядку проведення державної реєстрації потужностей). На підставі такої інформації нами згруповано потужності операторів ринку (станом на 1 травня 2018 р.). Результати структурного аналізу потужностей операторів ринку наведені у табл. Н21 дод. Н.

Варто зазначити, що окрема потужність, зазначена в Реєстрі, може мати декілька видів діяльності, тому сума потужностей залежно від виду діяльності є більшою від загальної кількості операторів ринку у базі.

Потенційні покупці для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у Львівській області, зокрема ті, які займаються зберіганням, транспортуванням та реалізацією

молочної продукції, це підприємства, що діють як: заклади громадського харчування (2 706 од.), потужності з роздрібною торгівлю харчовими продуктами (4 931 од.), потужності з транспортування (562 од.). Попри це, у Львівській області понад 100 підприємств займається оптовою торгівлею молочними продуктами [69].

За результатами обчислень вагових коефіцієнтів для критеріїв третього рівня з'ясовано, що крамниці самообслуговування є найбільш вигідними покупцями молочної продукції для ПрАТ “Львівський холодокомбінат”.

Згідно ДСТУ 4303:2004 “Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять” до об’єктів торговельної діяльності та інфраструктури належать: універсами, супермаркети – крамниці самообслуговування торговельною площею від 400 кв. м до 2 499 кв. м з асортиментом продовольчих і непродовольчих товарів понад 5 тис. асортиментних позицій; гіпермаркети – крамниці самообслуговування торговельною площею понад 2 500 кв. м з асортиментом продовольчих та непродовольчих товарів понад 15 тис. асортиментних позицій; мінімаркети – крамниці самообслуговування, торговельною площею до 200 кв. м з асортиментом продовольчих товарів не менше 500 асортиментних позицій [102].

Матрицю вхідних даних  $X = (x_{jk})_{J \times K}$  формуємо з крамниць самообслуговування, структурні підрозділи яких знаходяться на території Львівської області (табл. Н.22 дод. Н). Для обчислення обрано 15 найбільших крамниць самообслуговування області (табл. Н.23 дод. Н). Критеріями відбору слугували:

– роздрібна ціна реалізації, грн (для дослідження обрано основний молочний продукт, який виготовляє ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, зокрема – морозиво класичне біле у вафельному стаканчику 12% вагою 60 грам; визначення роздрібною ціни здійснювалося упродовж травня місяця 2018 р. методом спостереження);

– наявність відповідних складів – є важливим критерієм, адже морозиво – харчовий продукт із особливим режимом зберігання (наявність холодильних камер для зберігання, окрім тих, у яких продукт реалізується);



- обсяг середньомісячного замовлення, шт. (морозиво, у нашому випадку класичне біле у вафельному стаканчику, фасується у ящики по 40 шт.);
- наявність судових рішень і їх кількість, од. (аналогічно до визначення перспективних ділових партнерів – постачальників, вибираємо у Реєстрі судових рішень [116] за кодом ЄДРПОУ наявність чи відсутність судових рішень за кожним потенційним покупцем молочної продукції);
- благодійність, етична діяльність, політика захисту прав споживачів – характеризує соціальну відповідальність потенційного покупця (наявність чи відсутність благодійних акцій, соціальних заходів тощо за інформацією з офіційних веб-сайтів потенційних покупців);
- територіальна віддаленість від виробника, км. (місце розташування покупця, можливість та якість транспортного сполучення між переробним підприємством та покупцем молочної продукції).

За нашими спостереженнями (табл. Н.23 дод. Н) усі мережі супермаркетів обладнані відповідними складами для зберігання молочної продукції. Це відмінний результат, тому для обчислення  $ІДІІ_{ПК}$  при стандартизації за таким показником усім потенційним покупцям присвоюємо 1.

Дослідження судових рішень проаналізовано за кодом ЄДРПОУ головної організації потенційного покупця, а не за конкретним його структурним підрозділом (обраним супермаркетом).

Інформацію про благодійність, етичну діяльність, політику захисту прав споживачів оцінювали у балах від 5 до 0, де 5 – найвищий бал, який характеризує високу соціальну активність потенційного покупця, його екологічну позицію у захисті навколишнього середовища, благодійності тощо.

Результати дескриптивного аналізу даних наведені у табл. Н.24 дод. Н.

Зауважуємо, що найбільший обсяг середньомісячного замовлення та найнижча роздрібна ціна реалізації була у супермаркеті “Метро” (м. Львів). За кількістю судових рішень, найбільше їх у ТОВ “АТБ Маркет”. Найвищий бал за рівнем соціальної відповідальності отримали ТОВ “Ашан Україна Гіпермаркет”, ТОВ “Метро Кеш енд Керрі Україна” та ТОВ “АТБ Маркет”. За місцем розташування – з 15 обраних супермаркетів, 8 знаходяться у м. Львові,

решта – у м. Стрий, м. Великі Мости, м. Дрогобичі, м. Червонограді, м. Новояворівськ, м. Броди, м. Трускавець.

Стандартизацію показників виконано за формулами (5.12), (5.14). Стимуляторами є такі показники-критерії: “наявність відповідних складів”, “обсяг середньомісячного замовлення”, “благодійність, етична діяльність, політика захисту прав споживачів”. Дестимуляторами – “роздрібна ціна реалізації”, “наявність судових рішень”, “територіальна віддаленість від виробника”. Матриця стандартизованих даних  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{jk})_{J \times K}$  наведена у табл. Н.25 дод. Н.

На підставі вектора глобальних пріоритетів  $G_M$  обчислюємо значення  $ІДП_{ПКj}$  та ранжуємо потенційних покупців молочної продукції за спаданням значень  $ІДП_{ПКj}$  (рис. 5.11).

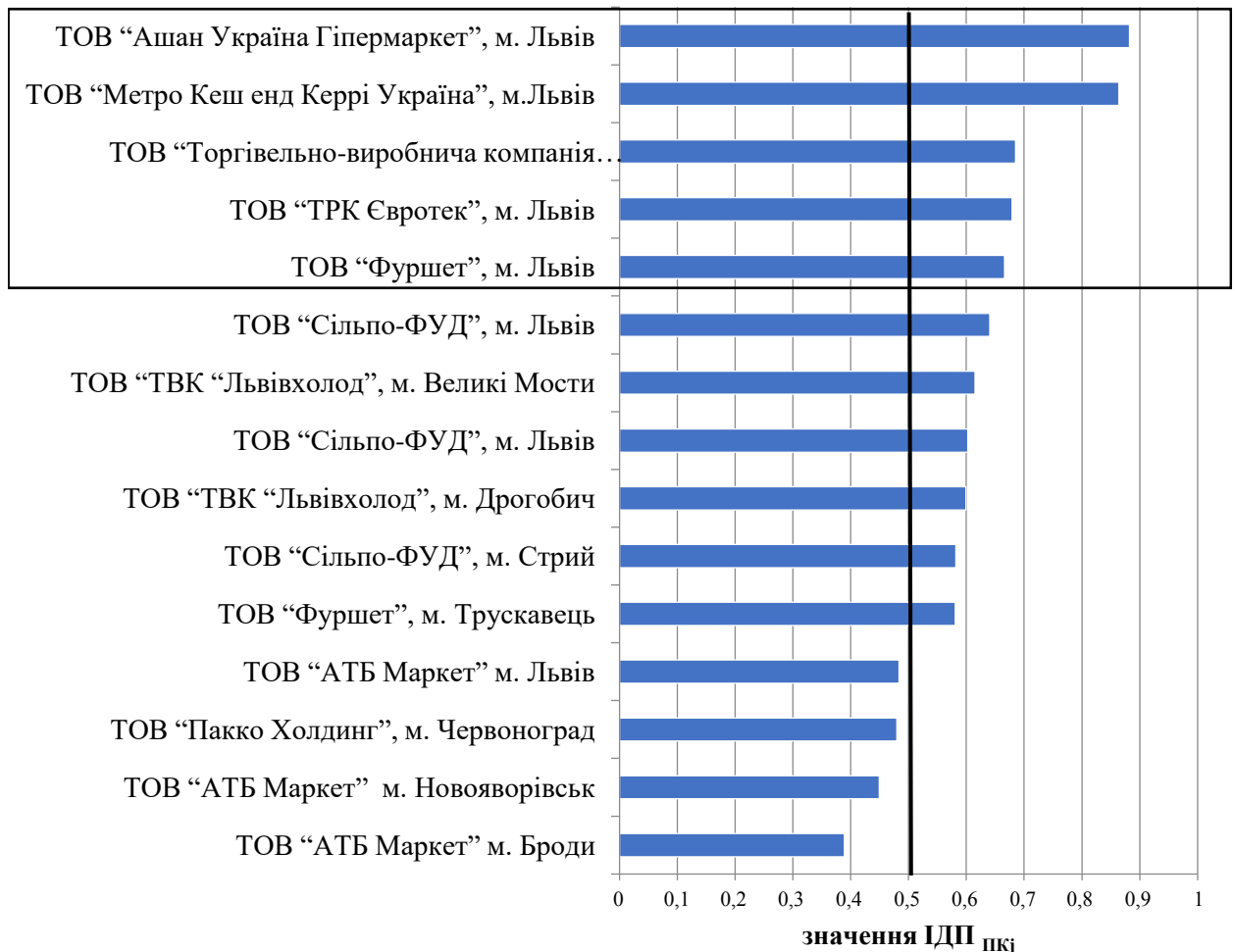


Рис. 5.11. Результати ранжування потенційних ділових партнерів – покупців молочної продукції для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.

Джерело: побудовано автором за даними табл. Н.23 дод. Н

З урахуванням того, що  $ІДП_{ПКj}$  змінюється в межах  $[0;1]$ , перспективними діловими партнерами вважаємо ті крамниці самообслуговування, для яких  $ІДП_{ПКj} \geq 0,5$ .

У нашому випадку, перспективними є 11 покупців молочної продукції ПрАТ “Львівський холодокомбінат”. До 5 найперспективніших покупців молочної продукції для ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, належать: ТОВ “Ашан Україна Гіпермаркет” (супермаркет “Ашан”, м. Львів), ТОВ “Метро Кеш енд Керрі Україна” (супермаркет “Метро”, м. Львів), ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет “Рукавичка” м. Львів), ТОВ “Торгово-роздрібна компанія Євротек” (супермаркет “Арсен”, м. Львів), ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”, м. Львів).

### **5.3. Рейтингове оцінювання перспективності партнерських відносин підприємств**

Здійснення рейтингового оцінювання партнерських відносин підприємств за основними показниками їх господарської діяльності набуває особливої актуальності під час вибору надійного ділового партнера. Нарощування фактичних обсягів виробництва молочних продуктів не є основним оцінковим показником у виборі надійного ділового партнера. Рівень ділового партнерства не варто оцінювати лише за одержаними високими економічними успіхами. Пріоритетним є ділове партнерство у стратегічному вимірі, яке залежить, головне, від стійкості економічного зростання, зокрема: від стабільних темпів приросту обсягів виробництва, приросту довгострокових інвестицій, довгострокового залучення капіталу, активної акціонерної діяльності, приросту оборотних активів і капіталу для можливості їх залучення до розширення діяльності.

Для урахування усіх складових стійкого економічного зростання доречно провести комплексну оцінку рівня ділового партнерства. А вибір перспективного ділового партнера з-поміж молокопереробних підприємств варто здійснювати через побудову рейтингу підприємств за результатами обчислення інтегрального

показника для кожного з них, що дасть змогу удосконалити методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку.

У нашому випадку, рейтинг – це оцінка позиції молокопереробного підприємства, визначена на підставі групи показників, за якими будується ранжований ряд. Тобто це інтегральна (комплексна) величина визначеного набору показників, стандартизованого за певним принципом, для їх коректного зіставлення.

Рейтингове оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств пропонуємо здійснювати за інтегральним індикатором ділового партнерства (ІДП) на підставі оприлюдненої фінансової звітності. Інтегральний індикатор ділового партнерства молокопереробних підприємств – узагальнений синтетичний показник, побудований на підставі комплексного підходу до оцінки ефективності використання активів підприємства, його ділової активності, ліквідності, платоспроможності, економічного потенціалу, ступеня фінансової незалежності.

Загалом формування ознакової множини первинних даних здійснюється за принципом репрезентативності (включаються лише найбільш суттєві ознаки, які впливають на оцінку ділового партнерства підприємств), адекватно відображають стан ділового партнерства (або місце підприємства на ринку) та інформаційної доступності (наявність статистичних чи інших даних). Методика побудови ІДП нами представлена на основі фінансових показників, у той же час її можна використати для більшої кількості ознак, вибраних щодо оцінки фінансово-економічного стану підприємства.

Оскільки оцінювані властивості підприємств характеризуються, зазвичай, множиною ознак  $m$  ( $m \geq 2$ ), то під час унормування одиниць сукупності виникає потреба агрегувати усі ознаки  $x_i$  множини  $X$  в одну інтегральну оцінку  $G_i$ . Алгебраїчно значення ознак для  $j$ -ї одиниці сукупності представляється вектором  $x_j = |x_1, x_2, \dots, x_m|$ , а агрегування їх означає перетворення вектора в скаляр.

Агрегування ознак ґрунтується на так званій теорії адитивної цінності, згідно з якою цінність цілого дорівнює сумі цінностей його складових. Якщо

ознаки множини  $X$  мають різну шкалу вимірювання чи структуру, то адитивне агрегування потребує приведення їх до однієї основи, тобто попередньої стандартизації. Вектор первинних значень ознак  $x_j = |x_1, x_2, \dots, x_m|$  замінюється вектором стандартизованих значень  $z_j = |z_1, z_2, \dots, z_m|$ . Найчастіше інтегральна оцінка  $G_i$  визначається як середнє арифметичне стандартизованих значень ознак  $z$ .

Для  $j$ -ї одиниці сукупності

$$G_i = 1/m \sum_{i=1}^m z_{ij} \quad (5.17)$$

Якщо ознаки множини різновагові, то кожній з них надається певна вага  $\omega_i$ , тобто інтегральна оцінка має форму середньої арифметичної зваженої:

$$G_i = \sum_{i=1}^m z_{ij} w_{ij}, \quad \text{де } \sum w_{ij} = 1 \quad (5.18)$$

Вибір вагових коефіцієнтів передбачає аналіз сутності явищ і в кожному дослідженні  $\omega_i$  визначається експертним, статистичним або експертно-статистичним методом.

Під час формування ознакового простору важливо забезпечити інформаційну односпрямованість показників  $x_i$ . Ситуація буде покращуватися (чи зростати) за умови покращення (зростання) показника. Для забезпечення інформаційної односпрямованості показників, їх поділяють на стимулятори і дестимулятори. Зв'язок між оцінкою  $G$  і показником-дестимулятором  $x_{dct}$  – обернений. Під час агрегування дестимулятори перетворюють у стимулятори, для прикладу,  $x_{ct} = 1 - x_{dct}$  або  $x_{ct} = 1/x_{dct}$ .

У практичному середовищі використовують різні способи стандартизації. Усі вони передбачають порівняння емпіричних значень показників  $x_{ij}$  з певною величиною “ $a$ ”. Також величиною може бути максимальне значення  $x_{max}$ ,  $x_{min}$ , середнє  $x$  чи еталонне  $x_0$  значення показника.

Результат стандартизації може бути представлений відношенням  $x_{ij}/a$  або  $(x_{ij} - a)/q$ , де  $q$  – одиниця стандартизації.

У соціально-економічних дослідженнях широко використовують інтегральні оцінки, обчислені на основі відхилень  $(x_{ij} - a)$  стандартизованих

варіаційним розмахом  $(x_{max} - x_{min})$ . Причому для стимуляторів  $a = x_{min}$ , для дестимуляторів  $a = x_{max}$ :

$$Z_{ij} = (x_{ij} - x_{min}) / (x_{max} - x_{min}); \quad (5.19)$$

$$Z_{ij} = (x_{max} - x_{ij}) / (x_{max} - x_{min}). \quad (5.20)$$

Тут  $Z_{ij}$  відображає відносну позицію  $j$ -ї одиниці сукупності в діапазоні варіації за  $i$ -ю ознакою. За високих значень  $i$ -ї ознаки  $Z_{ij}$  наближається до 1, при низьких — до 0. Таку властивість має й інтегральна оцінка

$$G_j = 1/m \sum_{i=1}^m z_{ij} \quad (5.21)$$

Чим вищий рівень розвитку, тим далі від нуля відхиляється значення  $G_j$ .

Основними етапами побудови ПДП молокопереробних підприємств (рис. 5.12) є:

- 1) формування інформаційної бази для здійснення обчислень за певний період часу;
- 2) обчислення інтегральних показників молокопереробних підприємств із обраної сукупності підприємств;
- 3) здійснення рейтингової оцінки перспективності ділового партнерства, ранжування підприємств за значенням ПДП та вибір перспективних ділових партнерів.

Для аналізу ознакової множини та дослідження взаємозв'язків між змінними, використовуємо компонентний аналіз, зокрема метод головних компонент (Principal Components Analysis), який розробив у 1901 р. англійський статистик К. Пірсон [421, с. 325]. Перевагою методу є можливість зменшення розмірності матриці даних, через виокремлення лінійних комбінацій випадкових величин, які мають максимальну дисперсію. Його особливість полягає у виявленні латентних (прихованих) першопричин, які пояснюють взаємозв'язок між ознаками певного явища чи процесу, у нашому випадку перспективністю ділових партнерів, і дають змогу їх економічно інтерпретувати.

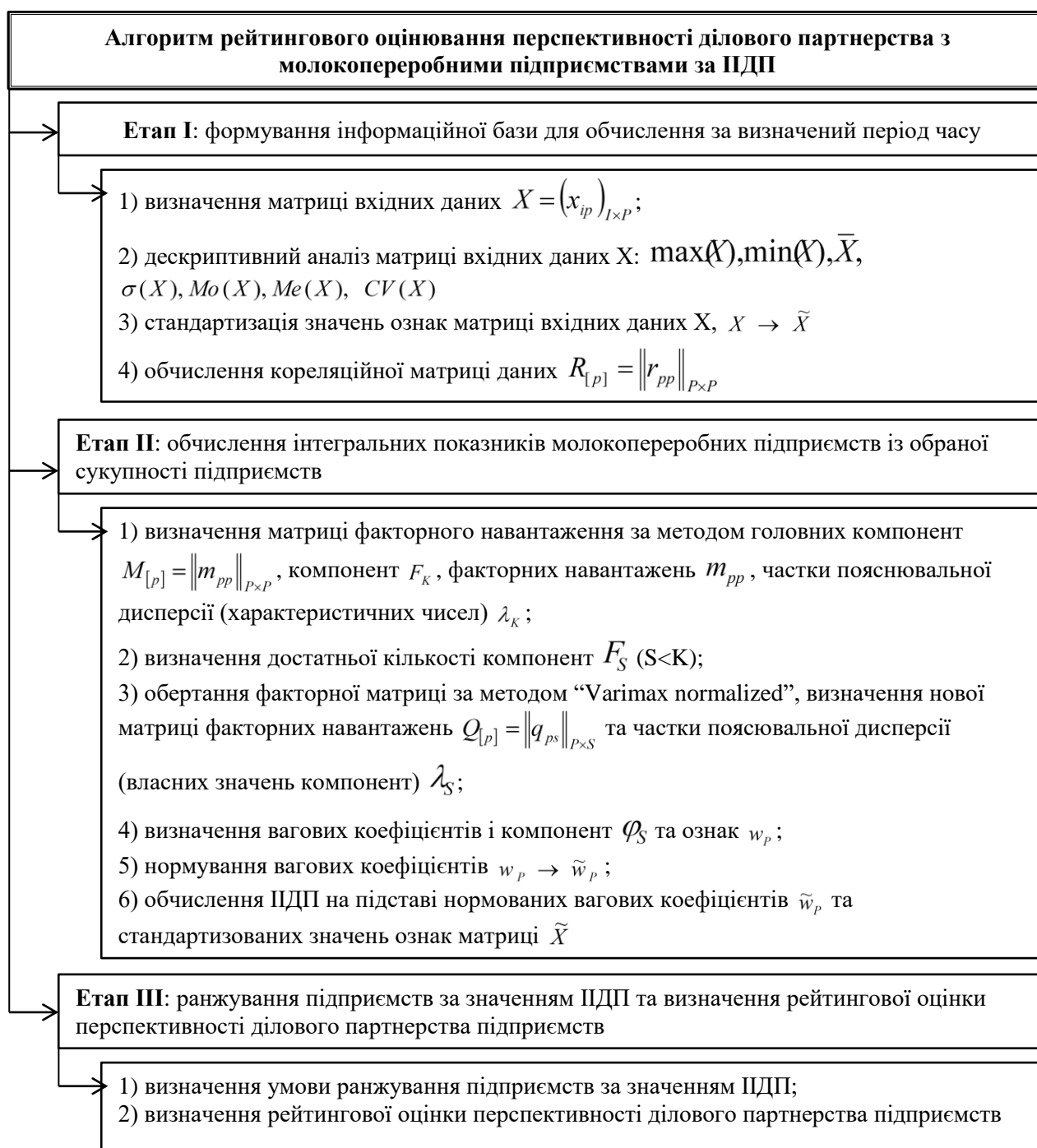


Рис. 5.12. Алгоритм рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами

*Джерело: розроблено автором*

Згідно з А. М Єріною, основне призначення методу головних компонент – виявити приховані першопричини, які пояснюють кореляції між ознаками і змістовно інтерпретуються [118]. Вагомі теоретичні та прикладні особливості застосування такого методу представлені у наукових працях С. А. Айвазяна (щодо

зменшення розмірності факторного простору), С. Л. Блюміна (в контексті застосування математичних методів розглянуто актуальні виробничі задачі), А. М. Дуброва (автор виділяє шість основних проблем, які трапляються досліднику в процесі економічної інтерпретації наукових результатів та можливості їх вирішення на підставі методу головних компонент) [421, с. 327].

Загальний алгоритм рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами розроблено через використання адитивної згортки – для підсумовування значень ознак і методу головних компонент – для обчислення їх вагомості. У сучасній економічній науці такий підхід застосований фахівцями у методиці розрахунку рейтингової оцінки фінансового стану підприємств [352] (побудови рейтингу короткострокової кредитоспроможності вітчизняних підприємств за результатами спеціальних досліджень повної системи характеристик фінансово-господарської діяльності підприємств), підготовленої працівниками Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України та Держкомстату України, для обчислення у статистичному пакеті програм SPSS. Використання адитивної згортки на основі визначеної системи показників простежуємо також у Є. В. Негашева, Р. С. Сайфуліна, А. Д. Шеремета [421, с. 327].

Метод головних компонент для визначення вагомості груп показників застосовано фахівцями Держстату у методиці розрахунку інтегральних регіональних індексів економічного розвитку [309]. Ідейні аспекти методики вимірювання економічного розвитку регіонів України повністю відповідають методиці вимірювання людського розвитку [88], затвердженій спільним наказом Президії НАН України та колегиї Держкомстату № 76/182 від 14.03/05.04.2001 р.. Результати успішної апробації застосування такого підходу, з використанням методу головних компонент регіональними управліннями статистики, виявилися близькими до тих, які були отримані під час застосування методу експертних оцінок, а переваги програмних математичних обчислень, порівняно з експертними методами, очевидні.



Зазвичай, під час аналізу множини ознак, які описують певний процес чи явище, є проблема наявності надлишкової інформації – коли екзогенні змінні  $x_i$ , які включені до ознакового простору моделі, висококорельовані. Щоби забезпечити адекватність моделі реальному процесу, вдаються до заміни множини вхідних даних, за певним алгоритмом, на ознакову множину меншої кількості некорельованих величин, які би зберігали всю інформацію щодо причинно-наслідкового механізму процесу і не впливали б на точність результату.

Як уже зазначалося, основне призначення методу головних компонент – виявити латентні першопричини, які пояснюють взаємозв'язок між ознаками і дають змогу їх економічно інтерпретувати. Якщо таких першопричин декілька, то в ознаковому просторі виокремлюють групи (компоненти) висококорельованих ознак. Для прикладу, вісім ознак поділяють на дві групи: перша ( $x_1, x_2, x_5, x_6, x_7$ ) і друга ( $x_3, x_4, x_8$ ). Це означає, що ми утворили дві компоненти  $G_1$  і  $G_2$ , а ознаки, що належать до різних груп, некорельовані, тому компоненти  $G_j$  незалежні (ортогональні). Сутність методу головних компонент полягає у переході від численної множини  $x_i$  до мінімальної кількості максимально інформативних компонент  $G_j$ :  $X_i \rightarrow G_j$   
Вибір елементів

Основні завдання методу головних компонент:

- виокремити та ідентифікувати компоненти  $G_j$ ;
- визначити рівні  $G_j$  для окремих одиниць статистичної сукупності.

Аргументи на користь розглянутих методик пов'язані зі застосуванням аналізу головних компонент для побудови узагальнюючих індикаторів і логікою використання універсального методичного забезпечення для вирішення комплексної задачі [309].

Застосування математичних методів та моделей у процесі дослідження підприємств під час вивчення економічних явищ і процесів, а саме їх комплексна оцінка запропонована В. І. Приймаком [303]. Науковець підкреслює, що побудова інтегрального показника переводить ситуацію полікритеріального оцінювання до ситуації монокритеріального оцінювання і, відповідно, спрощує процес ухвалення управлінських рішень.

З урахуванням наведених методик, пропонуємо етапи рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами та побудову ПДП на підставі виокремленої системи показників. Для спрощення математичних обчислень варто застосовувати ППП “Statistica 10”.

На етапі I відбувається збір та аналітична обробка вхідної інформації за досліджуваний період, результатом якого є формування матриці вхідних даних. У матриці  $X$  представлені дані за  $P$  ознаками (показниками)  $I$  молокопереробних підприємств України. Елемент матриці  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  –  $x_{ip}$  ( $p = \overline{1, P}; i = \overline{1, I}$ ) – це значення  $p$ -го показника  $i$ -го молокопереробного підприємства.

Система показників, які використовуються у такій методиці, враховує усі найважливіші параметри фінансово-господарської діяльності підприємства, тобто його ділової активності загалом. Основними вимогами, яких варто дотримуватися під час формування інформаційної бази показників рейтингового оцінювання є:

- повне змістове наповнення;
- система показників має відповідати завданням дослідження;
- обмежена кількість показників у системі;
- наявність визначених нормативних параметрів або критичних значень показників;
- показники є кількісними, реальними та порівняльними;
- показники обчислюються на підставі даних оприлюдненої фінансової звітності підприємств.

Головним джерелом інформації для формування матриці вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  є форми фінансової звітності підприємств: форма № 1 “Баланс” та форма № 2 “Звіт про фінансові результати”.

ПДП пропонуємо обчислювати за п’ятьма фінансовими коефіцієнтами: коефіцієнтом оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнтом концентрації залученого капіталу, коефіцієнтом оборотності власного капіталу, коефіцієнтом загальної ліквідності та коефіцієнтом концентрації власного капіталу (табл. П.1 дод. П).

1. Оборотність дебіторської заборгованості визначається на основі співставлення чистого доходу від реалізації продукції та середньорічної суми дебіторської заборгованості. Проблеми з таким елементом активів свідчать про потребу запровадження системи чіткого управління дебіторською заборгованістю.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості ( $p_1$ ) вказує на інтенсивність обертання заборгованості дебіторів. Високе значення показника свідчить про ефективну політику управління відносинами з діловими партнерами, а низьке – що підприємство кредитує ділових партнерів, оптимізує інші сфери, у яких виникає дебіторська заборгованість. Позитивним є зростання значення показника. Показник – стимулятор.

2. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ( $p_2$ ) характеризує питому вагу залученого капіталу у структурі майна підприємства. Нормативне значення цього показника не більше 0,3. Вищі значення коефіцієнта є ознакою певних диспропорцій у структурі зобов'язань підприємства. Показник – дестимулятор.

3. Коефіцієнт оборотності власного капіталу ( $p_3$ ) – показник ділової активності, який демонструє ефективність управління власним капіталом компанії. Цей показник вказує скільки продукції (робіт, послуг) підприємство змогло виробити та надати покупцям у поточному році на кожну гривню вкладеного власного капіталу. Підвищення інтенсивності використання власного капіталу є позитивною тенденцією. Високе значення показника свідчить про ефективне використання капіталу власників.

Показник доцільно розглядати в динаміці, а також порівнювати зі значеннями прямих конкурентів за певним видом діяльності. Якщо компанія знаходиться на ринку без перспектив подальшого зростання, з доступом до дешевих позичкових коштів, то виведення частини власного капіталу в інтересах інвесторів дасть змогу підвищити значення показника. Здебільшого для підвищення оборотності власного капіталу варто збільшити обсяги реалізації продукції. Показник – стимулятор.

4. Коефіцієнт загальної ліквідності ( $p_4$ ) характеризує обсяг оборотних активів, що припадає на одиницю короткострокових зобов'язань. Нормативне

значення показника 1,0–2,0, а за визначенням окремих економістів – не менше 2,0–2,5. Найнижча межа забезпечує покриття оборотними активами короткострокових зобов'язань підприємства. Значне перевищення оборотних активів величини короткострокових зобов'язань також не бажане і свідчить про неефективне використання підприємством майна.

Важливо зазначити, що нормативні значення показників ліквідності є умовними та залежать від сфери діяльності підприємства, фактору сезонності, типових договорів ділового партнерства з постачальниками товарів, робіт та послуг, сукупності інших факторів. Показник – стимулятор.

5. Коефіцієнт концентрації власного капіталу (коефіцієнт автономії) ( $p_5$ ) характеризує фінансову стійкість підприємства. Вищому значенню такого показника, відповідає більша фінансова стійкість підприємства та незалежність від кредиторів. Нормативне значення, за наявності на підприємстві власного капіталу, є від 0,5 до 1. Показник – стимулятор.

Після визначення групи коефіцієнтів для обчислення ( $P=5$ ) та характеристики їх економічного змісту здійснюємо дескриптивний аналіз матриці даних  $X$ . Описову статистику використовуємо для кращого розуміння структури досліджуваних даних, узагальненого аналізу однакової множини та подальшої стандартизації значень ознак. На цьому підетапі обчислюємо максимальні  $\max(X)$ , мінімальні  $\min(X)$ , середні  $\bar{X}$ , модальні  $M_o(X)$ , медіанні  $M_e(X)$  значення, середньоквадратичні відхилення  $\sigma(X)$ , коефіцієнти варіації  $CV(X)$  ознак.

Для уніфікації обраних коефіцієнтів (враховуючи їхні нормативні, мінімальні та максимальні значення) та забезпечення їх порівняльності виконуємо процедуру стандартизації показників:  $x \rightarrow \tilde{x}$  і формуємо матрицю  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{ip})_{I \times P}$

Для коефіцієнтів, нормативні значення яких знаходяться у визначених межах, формула стандартизації [76] є такою:

$$\tilde{x}_{ip} = \left( 1 - \frac{|x_i^{(p)} - x_{norm}^p|}{\max\{(\max x_p - normx_p), (normx_p - \min x_p)\}} \right), \quad (5.22)$$

де  $normx_p$  – нормативне значення  $p$ -ї ознаки;  $normx_p = 0,5 \times (\max x_{norm} + \min x_{norm})$ , де  $\max x_{norm}$  – максимальне загальноприйняте нормативне значення  $p$ -ї ознаки,  $\min x_{norm}$  – мінімальне загальноприйняте нормативне значення  $p$ -ї ознаки.

Для коефіцієнтів, за якими кращим є максимальне з фактичних значень, застосовуємо формулу [76]

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{x_{ip} - \min x_p}{\max x_p - \min x_p}, \quad (5.23)$$

де  $x_{ip}$  – значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го підприємства;  $\tilde{x}_{ip}$  – стандартизоване значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го підприємства;  $\min x_p$  – найменше значення  $p$ -ї ознаки;  $\max x_p$  – найбільше значення  $p$ -ї ознаки.

Для коефіцієнтів, за якими кращим є мінімальне з фактичних значень, застосовуємо формулу [76]

$$\tilde{x}_{ip} = \frac{\max x_p - x_{ip}}{\max x_p - \min x_p}, \quad (5.24)$$

де  $x_{ip}$  – значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го підприємства;  $\tilde{x}_{ip}$  – стандартизоване значення  $p$ -ї ознаки  $i$ -го підприємства;  $\min x_p$  – найменше значення  $p$ -ї ознаки;  $\max x_p$  – найбільше значення  $p$ -ї ознаки.

Опісля знаходимо кореляційну матрицю даних  $R_{[p]} = \|r_{pp}\|_{p \times p}$ .

На етапі II обчислюємо інтегральні показники молокопереробних підприємств із обраної сукупності підприємств. Для досягнення поставленої мети використовуємо компонентний аналіз – метод головних компонент, який здійснюється за трьома етапами: 1) обчислення кореляційної матриці; 2) виокремлення головних компонент і обчислення факторних навантажень; 3) ідентифікація головних компонент.

За допомогою компонентного аналізу одержуємо факторну матрицю  $M_{[p]} = \|m_{pp}\|_{p \times p}$ , стовбці якої характеризують приховані закономірності рівня ділового партнерства, а рядки – щільність і характер зв'язку вхідних ознак із виявленими закономірностями. Елементи матриці  $M_{[p]} = \|m_{pp}\|_{p \times p}$  є факторними

навантаженнями, де кожна  $m_{pp}$  ( $p = \overline{1, P}$ ) характеризує вагомість  $p$ -ї ознаки у формуванні  $k$ -ї головної компоненти (фактора) ( $k = \overline{1, K}$ ;  $P = K$ ). Для кожного  $p$ -го стовпця матриці  $M$  виконується умова  $m_{1p}^2 + m_{2p}^2 + \dots + m_{pp}^2 = \lambda_k$ , де  $\lambda_k$  – є часткою пояснювальної дисперсії компоненти  $F_k$ .

Для визначення достатньої кількості компонент  $F_s$  ( $S < K$ ) використовуємо критерій Кайзера та графічний критерій “кам’янистого обвалу” [36], у якому кількість власних чисел кореляційної матриці (дисперсії факторів) відображено на осі абсцис, а їх значення – на осі ординат.

Для критерію Кайзера характерне те, що кількість компонент обираємо на підставі часток характеристичних чисел (часток пояснювальних дисперсій)  $\lambda_s$  ( $s = \overline{1, S}$ ); ( $S < K$ ), для яких справджується рівність  $\lambda_s \geq 1$ .

За графічним критерієм кам’яного обвалу кількість компонент залежить від місця на графіку їх власних значень, де зменшення таких значень зліва направо максимально уповільнюються [36].

Після визначення кількості компонент треба провести обертання системи координат векторів факторної матриці для отримання однозначного рішення за принципом простої структури, за методом Варімакс, з нормалізацією Кайзера (“Varimax normalized”) [36].

Таким чином отримуємо нову матрицю факторних навантажень  $Q_{[p]} = \|q_{ps}\|_{p \times S}$  і характеристичні числа (частки пояснювальної дисперсії)  $\lambda_s$ .

Вагові коефіцієнти композиційної оцінки  $\varphi_s$  обчислюються на підставі нормованих власних значень компонент (частки пояснювальної дисперсії) за

$$\text{формулою [352]:} \quad \varphi_s = \frac{\lambda_s}{\sum_{s=1}^S \lambda_s}, \quad (5.25)$$

де  $\lambda_s$  – характеристичне число (частка пояснювальної дисперсії) компоненти  $F_s$  після обертання факторної матриці.

Вагові коефіцієнти ознак  $w_p$  обчислюємо так [352]:

$$w_p = \varphi_1 \times |q_{p1}| + \varphi_2 \times |q_{p2}| + \dots + \varphi_S \times |q_{pS}|, \quad (5.26)$$

де  $\varphi_s$  – ваговий коефіцієнт  $s$ -ї компоненти,  $q_{ps}$  – елемент матриці факторних навантажень після обертання.

Далі здійснюємо нормування вагових коефіцієнтів за формулою [352]

$$\tilde{w}_p = \frac{w_p}{\sum_{p=1}^P w_p}. \quad (5.27)$$

Формула для обчислення ПДП  $i$ -го молокопереробного підприємства  $Y_i$  на підставі нормованих вагових коефіцієнтів  $\tilde{w}_p$  і стандартизованих значень ознак матриці  $\tilde{X}$  із урахуванням впливу  $S$  компонент є:

$$Y_i = \sum_{s=1}^S \sum_{p=1}^P \tilde{w}_p \times \tilde{x}_{ip}. \quad (5.28)$$

На етапі III здійснюємо рейтингові оцінки перспективності ділового партнерства для кожного підприємства та ранжуємо підприємства за значенням ПДП від найбільшого до найменшого. Умовою побудови рейтингу  $I$  потенційних ділових партнерів серед молокопереробних підприємств є:

$$N_{\#1} = \max(\text{ПДП}), N_{\#I} = \min(\text{ПДП}).$$

Таким чином, молокопереробним підприємствам, для яких притаманні високі значення ПДП, присвоюємо високі рейтингові місця. Вони є перспективними діловими партнерами, а такі, що займають низькі рейтингові місця, залишаються поки потенційними діловими партнерами.

Відповідність інтервалів значень ПДП певному рівню за шкалою оцінки перспективності ділового партнерства з підприємством наведено у табл. 5.2. Перспективних ділових партнерів варто обирати з-поміж молокопереробних підприємств, що мають середню, добру та високу оцінки.

Оцінювання перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами здійснюємо через апробацію запропонованої методики рейтингового оцінювання.

**Шкала оцінки перспективності ділового партнерства з підприємством  
за інтервалом значень ПДП**

Оцінка перспективності ділового партнерства з підприємством	Характеристика оцінки перспективності ділового партнерства з підприємством	Інтервал значень інтегрального показника
Висока	Діловий партнер надійний. Можливий розвиток стратегічного ділового партнерства з ним.	0,8–1
Добра	Діловий партнер надійний. Доцільно проводити щороку моніторинг його діяльності.	0,6–0,79
Середня	Діловий партнер зі сумнівною надійністю. Варто щокварталу проводити моніторинг його діяльності.	0,4–0,59
Задовільна	Діловий партнер мало надійний. Доречно щомісяця проводити моніторинг його діяльності.	0,2–0,39
Низька	Діловий партнер ненадійний. Взаємодія із ним може призвести до суттєвого порушення платіжної дисципліни, невиконання виробничої програми, втрати партнерських відносин із надійними контрагентами, інших негативних наслідків для діяльності підприємства.	0–0,19

*Джерело: сформовано автором*

Обчислення ПДП розпочинаємо з формування матриці вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$ .

Перелік молокопереробних підприємств для визначення перспективних ділових партнерів формуємо за 15-ма підприємствами, виробничі потужності яких розміщені на території Львівської області та основний вид діяльності яких за КВЕД 2010 – 10.51 “Перероблення молока, виробництво масла та сиру”. Загальна інформація про них розміщена у табл. К.1 дод. К.

У табл. П.2 дод. П представлена матриця вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$ , де  $I = 15$  молокопереробних підприємств,  $P=5$  – фінансові коефіцієнти за підсумками діяльності підприємств у 2017 р.

Дескриптивний аналіз матриці вхідних даних та обчислення ПДП виконано з використанням програмного забезпечення “Microsoft Office Excel”



2013 та ППП “Statistica 10”. Використовуючи режим “Descriptive Statistics” [421], визначаємо  $\max(X)$ ,  $\min(X)$ ,  $\bar{X}$ ,  $\sigma(X)$ ,  $Mo(X)$ ,  $Me(X)$ ,  $CV(X)$ . Результати дескриптивного аналізу наведені на рис. П.1 дод. П. У програмі обчислені середні значення ознак (Mean), медіанні (Median), модальні значення (Mode), мінімальні (Minimum), максимальні значення (Maximum), середньоквадратичне відхилення (Std. Dev.) та коефіцієнт варіації (Coef. Var). Графічне представлення результатів дескриптивного аналізу наведене у [421, с. 443–445]. За кожною ознакою сукупність є неоднорідною (Coef. Var > 30%), тому стандартизацію матриці  $x \rightarrow \tilde{x}$  виконуємо за формулами (5.23) для  $p_1$ ,  $p_3$ ,  $p_4$ ,  $p_5$  та (5.24) для  $p_2$ . Матриця стандартизованих даних  $\tilde{X}$  представлена у табл. П.3 дод. П.

На підставі стандартизованих даних обчислено кореляційну матрицю  $R_{[p]} = \|r_{pp}\|_{P \times P}$  (рис. П.2 дод. П). Аналіз кореляційної матриці дає змогу стверджувати, що між фінансовими показниками немає сильної залежності. Найбільша щільність зв'язку є між коефіцієнтом оборотності дебіторської заборгованості та коефіцієнтом концентрації власного капіталу (0,436). Незначна щільність зв'язку характеризує вдало підібрані коефіцієнти для використання компонентного аналізу (методу головних компонент).

Використовуючи режим “Multivariate Exploratory Techniques/Factor Analysis” [421, с. 447] здійснили перехід від кореляційної матриці до матриці факторних навантажень  $M_{[p]} = \|m_{pp}\|_{P \times P}$  ( $P=K$  (кількість компонент)=5). Обраний метод обчислення – метод головних компонент.

У вікні “Factor Analysis Results” (рис. П.3 дод. П) відображено інформацію про: – “Number of variables” (кількість показників): 5; “Method” (метод аналізу): головні компоненти; “Log(10) determination of correlation matrix” (десятьковий логарифм детермінанта кореляційної матриці): -0,26428; “Number of Factor extraction” (кількість компонент): 5; “Eigenvalues” (власні значення): 1,63357; 1,18675; 1,02673; 0,819260; 0,333688.

На рис. П.4 дод. П відображена матриця факторних навантажень  $M_{[p]} = \|m_{pp}\|_{P \times P}$ .

Спочатку кількість компонент ( $K$ ) дорівнює кількості досліджуваних ознак ( $P$ ). У матриці наведені факторні навантаження за кожною ознакою  $p$  ( $m_{pp}$ ), а також  $\text{Exp. Var. } (\lambda_k)$  – внесок компонент (пояснювальна дисперсія/характеристичні числа) за кожною  $k$ -ю компонентою, “Prp. Totl” – частина від загальної дисперсії яку пояснює компонента. Одержані компоненти пояснюють 100% варіації вхідної інформації ( $\Sigma \text{Prp. Totl} = 100\%$ ).

Для оптимізації результатів обчислень потрібно зменшити кількість компонент з  $K$  до  $S$  ( $S < K$ ). Для цього скористаємося графічним критерієм “кам’янистого обвалу” та критерієм Кайзера.

Значення характеристичних чисел відображені на осі ординат. Доречну кількість компонент вибираємо через таку точку на графіку, де спад характеристичних чисел (власних значень компонент) зліва направо максимально уповільнюється [36]. У нашому випадку цей спад максимально уповільнюється при  $S=2$  (рис. П.5 дод. П).

Додатковим методом перевірки доцільної кількості компонент  $F_s$  є критерій Кайзера, за яким до уваги беруться компоненти, характеристичні числа яких  $> 1$ . У нас  $\lambda_k \in > 1$  для “Factor 1”, “Factor 2”, “Factor 3”.

Для визначення внеску компонент у сумарну варіацію ознакової множини використовують додатковий режим обчислення “Eigenvalues” (рис. П.6 дод. П). Тут представлена таблиця значень характеристичних чисел, які є дисперсіями головних компонент, внесок кожної з них у сумарну варіацію ознакової множини (% total Variance), а також кумулятивний відсоток (Cumulative %).

Як бачимо, три компоненти (“Factor 1”, “Factor 2”, “Factor 3”) разом пояснюють 76,96% досліджуваного явища. Загальноприйнятим є правило, за яким повнота факторизації (тобто доцільна кількість компонент) є за умови, що “Cumulative %” (тобто %, який пояснюють компоненти) має бути не менше 70% [36].

На підставі використаних методів оптимізації кількості компонент, ми з’ясували, що доцільна кількість компонент є три,  $S=3$ , які пояснюють 76,96%

досліджуваного явища. Решту компонент виключаємо з дослідження, адже їх внесок у сумарну варіацію вхідної інформації менший за 24%.

Для покращення змістової інтерпретації визначених компонент доцільно провести процедуру обертання факторної матриці (Factor rotation), під час якої факторні навантаження нормалізуються, тобто діляться на корінь квадратний із відповідної дисперсії (метод обертання – “Varimax normalized”) і обчислюється нова факторна матриця  $M'_{[p]} = \|m'_{pp}\|_{p \times p}$ , де  $M'_{[p]}$  – факторна матриця після обертання ( $P=S=3$ ). На рис. П.7 дод. П представлена факторна матриця після обертання, із урахуванням оптимальної кількості компонент.

Внесок “Factor 1” становить 32,66%, внесок “Factor 2” становить 23,75%, внесок “Factor 3” – 20,55%. Частка пояснювальної дисперсії  $\lambda_1 = 1,63$ ,  $\lambda_2 = 1,19$ ,  $\lambda_3 = 1,03$ . Графіки факторних навантажень наведені у [421, с. 448].

Економічну інтерпретацію головних компонент (факторів) виконуємо на підставі найвищих значень факторних навантажень для кожної компоненти. Результати наведені у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

**Економічна інтерпретація головних компонент (факторів)  
у процесі побудови ІДП**

№ з/п	Компонента ( $F_s$ )	Показники, які формують головну компоненту, та їх факторні навантаження після обертання	$\Sigma$ дисперсії, %	Економічна інтерпретація
1	$F_1$	коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (p1, 0,784763374); коефіцієнт концентрації залученого капіталу (p2, -0,626985364); коефіцієнт концентрації власного капіталу (p5, 0,784241984)	$(0,784763374^2 + (-0,626985364)^2 + 0,784241984^2) / 1,63313666 = 99,44\%$	Компонента фінансової стійкості (F)
2	$F_2$	коефіцієнт покриття (p4, 0,957255582)	77,17%	Компонента платоспроможності (P)
3	$F_3$	коефіцієнт оборотності власного капіталу (p3, 0,990317354)	95,47%	Компонента оборотності власного капіталу (K)

*Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П*

“Factor 1” на 99,44% пояснюють три показники: коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнт залученого капіталу та коефіцієнт концентрації власного капіталу, тому це компонента фінансової стійкості. Зауважимо, що значення факторних навантажень для  $p_1$  та  $p_5$  є додатними, тобто вони прямо впливають на зростання “Factor 1”, а значення  $p_2$  – від’ємне, воно призводить до зменшення “Factor 1”. Це підтверджує той факт, що  $p_1$  і  $p_5$  є стимуляторами, а  $p_2$  – дестимулятор для обчислення ПДП. “Factor 2” на 77,17% пояснює коефіцієнт покриття, тому це – компонента платоспроможності. “Factor 3” на 95,47% пояснює коефіцієнт оборотності власного капіталу, тому це – компонента оборотності власного капіталу.

Коефіцієнти вагомості компонент  $\varphi_S$  обчислюємо як нормовані частки пояснювальних дисперсій:

$$\varphi_1 = \frac{1,633137}{1,633137 + 1,187438 + 1,027214} = 42,44\%$$

$$\varphi_2 = \frac{1,187438}{1,633137 + 1,187438 + 1,027214} = 30,86\%$$

$$\varphi_{31} = \frac{1,027214}{1,633137 + 1,187438 + 1,027214} = 26,70\%$$

На підставі значень факторних навантажень після обертання ( $m'_{pp}$ ) та вагових коефіцієнтів компонент  $\varphi_S$  обчислюємо вагові коефіцієнти  $w_p$ :

$$w_1 = |0,784763| \times 0,4244 + |0,272972| \times 0,3086 + |-0,094327| \times 0,2670 = 0,442503;$$

$$w_2 = |-0,626985| \times 0,4244 + |-0,042792| \times 0,3086 + |0,060999| \times 0,2670 = 0,295605;$$

$$w_3 = |-0,047230| \times 0,4244 + |0,044951| \times 0,3086 + |0,990317| \times 0,2670 = 0,298295;$$

$$w_4 = |0,083104| \times 0,4244 + |0,957256| \times 0,3086 + |0,063687| \times 0,2670 = 0,347686;$$

$$w_5 = |0,784242| \times 0,4244 + |-0,439015| \times 0,3086 + |0,172660| \times 0,2670 = 0,514435.$$

Оскільки  $\sum_{p=1}^P w_p = 1,898524$ , доцільно провести нормування вагових

$$\text{коефіцієнтів } w_p \rightarrow \tilde{w}_p \text{ за формулою } \tilde{w}_p = \frac{w_p}{\sum_{p=1}^P w_p} \times 100\% \quad (5.29)$$

Нормовані вагові коефіцієнти фінансових показників є такими:

$$\begin{aligned}\tilde{w}_1 &= \frac{0,442503}{1,898524} \times 100 = 23,31\%; & \tilde{w}_2 &= \frac{0,295605}{1,898524} \times 100 = 15,57\%; \\ \tilde{w}_3 &= \frac{0,298295}{1,898524} \times 100 = 15,71\%; & \tilde{w}_4 &= \frac{0,347686}{1,898524} \times 100 = 18,31\%; \\ \tilde{w}_5 &= \frac{0,514435}{1,898524} \times 100 = 27,10\%.\end{aligned}$$

Найбільшу вагомість в обчисленні ПДП серед головних компонент має “Factor 1” (42,44%), а серед показників – коефіцієнт концентрації власного капіталу (27,10%) та коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (23,31%).

Такі результати є логічними та послідовними. Найбільш вагомим у побудові ПДП є компонента фінансової стійкості, адже вона комплексна і включає у себе синергетичний вплив (ефект) трьох фінансових коефіцієнтів.

Найбільші значення коефіцієнтів вагомості для показника концентрації власного капіталу та показника оборотності дебіторської заборгованості означають, що ефективність ділового партнерства зростатиме зі збільшенням оборотності дебіторської заборгованості (покриття боргів покупцями перед підприємством), а також, чим фінансово стійкішим є діловий партнер, тим він надійніший.

Значення ПДП молокопереробних підприємств обчислені на підставі нормованих вагових коефіцієнтів  $\tilde{w}_p$  та стандартизованих значень ознак матриці  $\tilde{X}$ . Результати обчислення та внесок кожної компоненти у формування рівня ділового партнерства підприємства наведено у табл. 5.4.

Використовуючи метод головних компонент визначено вплив трьох компонент на рівень ділового партнерства підприємств: фінансової стійкості (F) (вагомість якої становить 32,66%), платоспроможності (P) (23,75%), оборотності власного капіталу (K) (20,55%).

Під час обчислення значення ПДП виявлено вплив кожної із компонент. Зазначимо, що  $\max \text{ПДП} \in [0-1]$ . Із урахуванням вагомості фінансових коефіцієнтів,  $\max \text{ПДП} (Y(F)) \in [0-0,66]$ ,  $\max \text{ПДП} (Y(P)) \in [0-0,18]$ ,  $\max \text{ПДП} (Y(K)) \in [0-0,16]$ . Найвищий рівень ділового партнерства за компонентою фінансової стійкості спостерігаємо у підприємства ТОВ “Молокозавод Самбірський” (0,65) – це 98% від максимального рівня за обраною вибіркою

підприємств; за компонентою платоспроможності – ВАТ “Миколаївський молокозавод” (0,18) – підприємство має найвище значення загального коефіцієнта покриття серед інших підприємств; за компонентою оборотності власного капіталу – ТОВ ”Торговий Дім СИНЬОГОРА” (0,16) – підприємство має найвище значення коефіцієнта оборотності власного капіталу серед інших підприємств.

Таблиця 5.4

**Результати обчислення значень ПДП молокопереробних підприємств за підсумками їх діяльності у 2017 р.**

№ з/п	Назва підприємства	Factor 1			Y <sub>i</sub> (F)	Factor 2	Y <sub>i</sub> (P)	Factor 3	Y <sub>i</sub> (K)	ПДП
		$\tilde{x}_{i1} \tilde{w}_1$	$\tilde{x}_{i2} \tilde{w}_2$	$\tilde{x}_{i5} \tilde{w}_5$		$\tilde{x}_{i4} \tilde{w}_4$		$\tilde{x}_{i3} \tilde{w}_3$		
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ТОВ “Агропобутсервіс”	0,08	0,15	0,23	0,46	0,05	0,05	0,09	0,09	0,59
2	ТОВ “ГАЛ СИР ПРОДУКТ”	0,03	0,00	0,19	0,21	0,02	0,02	0,08	0,08	0,31
3	ТДВ “Жидачівський сирзавод”	0,00	0,14	0,18	0,33	0,01	0,01	0,08	0,08	0,41
4	ТОВ “Кам’янка-Бузький завод молочних продуктів”	0,01	0,15	0,24	0,40	0,08	0,08	0,08	0,08	0,56
5	ТОВ “Комарнівський сир завод”	0,04	0,15	0,22	0,41	0,02	0,02	0,09	0,09	0,52
6	ЗАТ “Маслосоюз”	0,00	0,14	0,18	0,33	0,03	0,03	0,08	0,08	0,44
7	ВАТ “Миколаївський молокозавод”	0,00	0,11	0,00	0,11	0,18	0,18	0,08	0,08	0,38
8	ТОВ “Молокозавод “Самбірський”	0,23	0,15	0,27	0,65	0,15	0,15	0,09	0,09	0,89
9	ТОВ “Скомекс-Україна”	0,16	0,15	0,23	0,53	0,02	0,02	0,10	0,10	0,65
10	ТОВ “Торговий дім СИНЬОГОРА”	0,06	0,12	0,22	0,40	0,02	0,02	0,16	0,16	0,58
11	ПрАТ “Львівський холодокомбінат”	0,05	0,15	0,25	0,45	0,06	0,06	0,08	0,08	0,59
12	ПАТ “Дрогобицький молочний завод”	0,00	0,13	0,08	0,20	0,00	0,00	0,08	0,08	0,28
13	ПАТ “Бродівський завод сухого знежиреного молока”	0,01	0,14	0,18	0,34	0,03	0,03	0,08	0,08	0,45
14	ВАТ “Львівський міський молочний завод”	0,00	0,16	0,27	0,43	0,04	0,04	0,08	0,08	0,55
15	ПрАТ “Рава-Руський маслозавод”	0,13	0,14	0,21	0,49	0,00	0,00	0,00	0,00	0,49

Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

Зважаючи на різнорідність значень показників, для стандартизації їх поділено на стимулятори та дестимулятори, без виокремлення на номінатори і встановлення граничних максимальних і мінімальних нормативних значень. Тому найвищі/найнижчі результати за кожною компонентою є найвищими/найнижчими лише серед досліджуваних 15 молокопереробних підприємств, де еталонним за кожним показником є підприємство з найвищим (найнижчим) його значенням. Найвище значення ПДП за результатами діяльності у 2017 р. має ТОВ “Молокозавод Самбірський” – 0,89 (завдяки компоненті фінансової стійкості). На рис. 5.13 відображений результат ранжування підприємств за ПДП за підсумками діяльності підприємств у 2017 р., внесок кожної компоненти у досягнення високого рівня ділового партнерства та виділено 5 молокопереробних підприємств із найвищими значеннями ПДП.

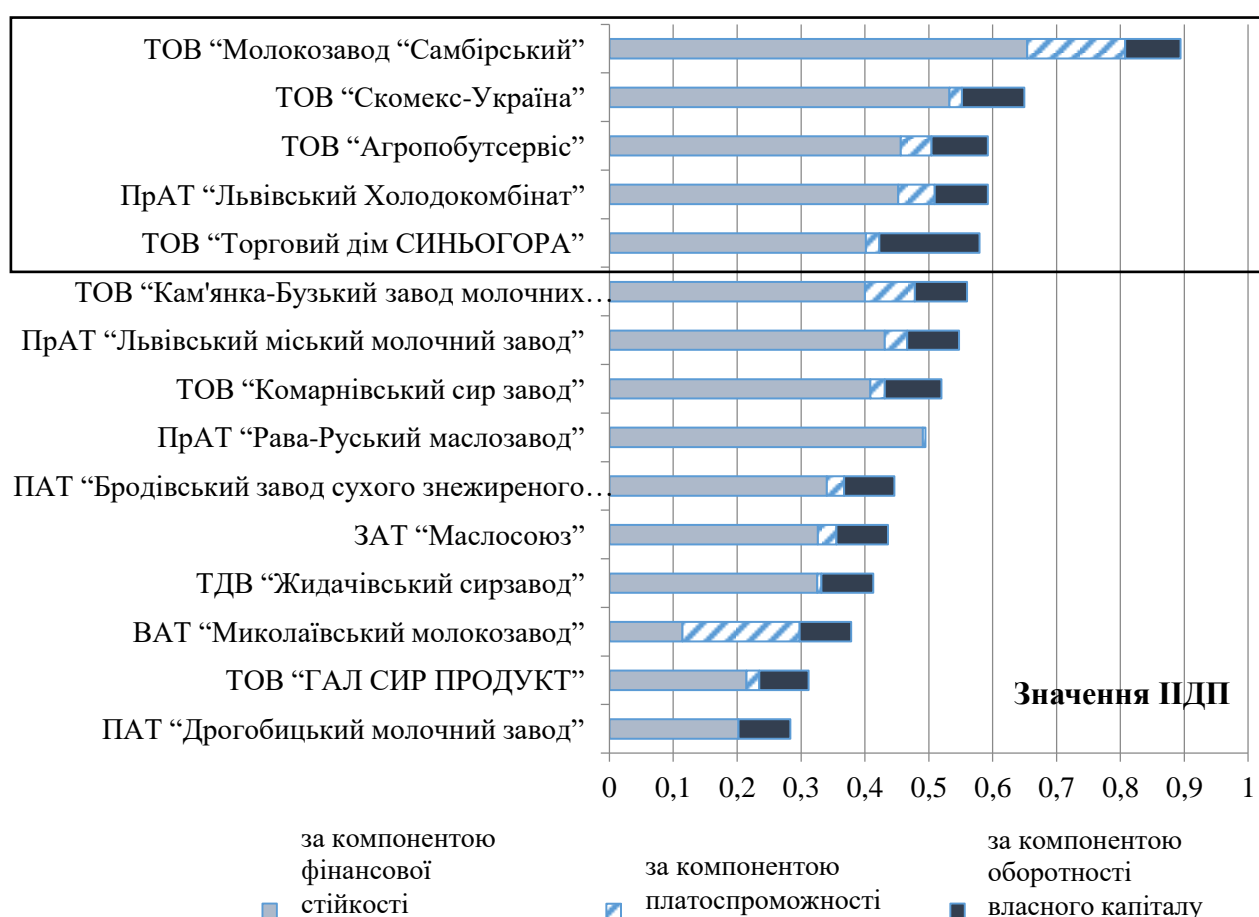


Рис. 5.13. Ранжування молокопереробних підприємств за результатами аналізу головних компонент і обчислення ПДП у 2017 р.

Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

До п'яти найперспективніших ділових партнерів віднесено: ТОВ “Молокозавод Самбірський”, ТОВ “Скомекс–Україна”, ТОВ “Агропобутсервіс”, ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, ТОВ “Торговий Дім СИНЬОГОРА”. Значення їх ПДП варіюють від 0,58 до 0,89.

Для детального аналізу напряму та ступеня впливу компонент, які визначають рейтинг окремого підприємства і його перспективність, проаналізуємо значення фінансових коефіцієнтів у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Рейтинг ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за фінансовими коефіцієнтами – складовими ПДП**

№ з/п	Складові ПДП (фінансові коефіцієнти)	Найвище значення у сукупності	Значення у ПрАТ “Львівський холодокомбінат”	Рейтинг серед інших підприємств
1	коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (p1)	32,11	6,52	6
2	коефіцієнт концентрації залученого капіталу (p2)	12,24	0,58	2
3	коефіцієнт оборотності власного капіталу (p3)	109,70	2,83	6
4	загальний коефіцієнт покриття (p4)	2,47	1,04	4
5	коефіцієнт концентрації власного капіталу (p5)	0,66	0,45	3
6	загальний рейтинг, позиція серед усієї сукупності I підприємств за ПДП		4	

*Джерело: розроблено автором за даними табл. П.2 дод. П*

Значення фінансового коефіцієнта залученого капіталу (p2) та коефіцієнта концентрації власного капіталу забезпечило високу рейтингову позицію для ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, порівняно з іншими молокопереробними підприємствами Львівської області.

Для порівняльного аналізу та виявлення переваг у діловому партнерстві молокопереробних підприємств, за шкалою (табл. 5.2) надано оцінки перспективності ділового партнерства з підприємством за результатами обчислень (табл. 5.6).



Таблиця 5.6

**Оцінка перспективності ділового партнерства з підприємством  
за результатами обчислень ПДП**

№ з/п	Назва підприємства	Позиція у рейтингу за ПДП	зокрема за фінансовими коефіцієнтами:					Оцінка перспективності ділового партнерства з підприємством
			p1	p2	p3	p4	p5	
A	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	ТОВ “Агропобутсервіс”	3	4	7	4	5	5	середня
2	ТОВ “ГАЛ СИР ПРОДУКТ”	14	8	15	14	11	10	задовільна
3	ТДВ “Жидачівський сирзавод”	12	15	10	11	13	13	середня
4	ТОВ “Кам’янка-Бузький завод молочних продуктів”	6	10	6	7	3	4	середня
5	ТОВ “Комарнівський сирзавод”	8	7	5	3	9	7	середня
6	ЗАТ “Маслосоюз”	11	12	11	12	7	11	середня
7	ВАТ “Миколаївський молокозавод”	13	13	14	9	1	15	задовільна
8	ТОВ “Молокозавод “Самбірський”	1	1	3	5	2	2	висока
9	ТОВ “Скомекс–Україна”	2	2	4	2	12	6	добра
10	ТОВ “Торговий дім СИНЬОГОРА”	5	5	13	1	10	8	середня
11	ПрАТ “Львівський холодокомбінат”	4	6	2	6	4	3	середня
12	ПАТ “Дрогобицький молочний завод”	15	14	12	10	15	14	задовільна
13	ПАТ “Бродівський завод сухого знежиреного молока”	10	9	9	13	8	12	середня
14	ВАТ “Львівський міський молочний завод”	7	11	1	8	6	1	середня
15	ПрАТ “Рава-Руський маслозавод”	9	3	8	15	14	9	середня

*Джерело: обчислено автором за даними табл. П.2 дод. П*

За результатами побудови ПДП “високу” оцінку перспективності ділового партнерства отримало одне підприємство, “добру” – одне підприємство, “середню” оцінку – 10 підприємств, “задовільну” – три підприємства. “Низької” оцінки серед молокопереробних підприємств Львівської області немає.

Одержані результати характеризують середній рівень перспективності ділового партнерства з-поміж досліджуваних молокопереробних підприємств і вказують на доцільність проведення регулярного моніторингу діяльності потенційних ділових партнерів для розвитку перспективних партнерських відносин.

### **Висновки до розділу 5**

Реалізація системно-функціонального та аксіологічного підходів до методології облікової системи ділового партнерства підприємств здійснюється у стратегічному управлінському обліку. Запропонований методичний інструментарій апробовано у практичному середовищі молокопереробного підприємства, що дало змогу зробити такі висновки:

1. Успішне функціонування підприємства залежить від гнучкого та динамічного реагування на зміни маркетингового середовища, що забезпечується чіткою організацією ділової взаємодії з партнерами. Тому важливим є правильне розуміння структури мережі ділового партнерства підприємств. Недосконалість концептуальних і методологічних підходів до характеристики її компонентів істотно ускладнюють їх використання у системі обліку. Адже під час формування, мережі утворюються навколо головного підприємства або оформлюються на основі альянсів та кооперації між групами підприємств, що відображає потребу в упорядкуванні, систематизації та класифікації, утвореної таким чином, складноорганізованої підсистеми. Такі групи підприємств варто вважати об'єктами таксономічного дослідження, між якими доцільно визначити відповідність. Використання у таксономічній системі таксонів і ознак передбачає, що для її функціонування важливими є як інтенсійні (діагностика перспективності партнерських відносин), так і екстенсійні (обсяг і структура договірних відносин, вид ділового партнерства) параметри.

2. Виокремлення визначальних вигод для продавця і покупця дало змогу репрезентувати визначення цінності товару для покупця і прибутку для продавця

у системі управлінського обліку. Відтак вимогами для успішного розвитку бізнесу є: створення корисних властивостей товару, здійснення доречних витрат для виробництва й продажу товару, зниження операційних витрат за період експлуатації товару, зменшення витрат споживача щодо процедур придбання товару. Більшість таких завдань реалізуються безпосередньо у ланцюгах формування цінності товару, які охоплюють широке коло взаємопов'язаних компаній – від постачальників сировини до роздрібно́ї торгівлі. Таксономія мережі формування цінності у діловому партнерстві підприємств дала змогу сформулювати його таксономічну сутність.

3. Орієнтація на споживача у таксономії мережі ділового партнерства підприємств посприяла інтеграції функцій управлінського обліку та маркетингу в автоматизованому середовищі, що впливає на організацію облікового процесу. CRM-система оптимізує маркетингові процеси та забезпечує конкурентоспроможність підприємства на ринку. Тому прогресивний розвиток облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями може відбуватися через інтеграцію зі CRM-системами, проте характерна автономія для кожної з них є безсумнівною.

4. Вибір перспективних ділових партнерів для молокопереробного підприємства запропоновано здійснювати за методом аналізу ієрархій. Багатовимірне оцінювання перспективності ділового партнерства застосоване як для вибору перспективних ділових партнерів – постачальників сирого молока та молочної сировини, так і для ділових партнерів – покупців молочної продукції. У результаті виокремлено 5 найперспективніших постачальників сирого молока та молочної сировини Львівщини. Для молокопереробного підприємства ПрАТ “Львівський холодокомбінат” найбільшими покупцями їхньої продукції є торговельні посередники (дистриб'ютори), з-поміж яких виокремлено також 5 найперспективніших.

5. Для вибору надійного і перспективного ділового партнера доречним є використання статистичних методів, зокрема обчислення рейтингових оцінок підприємств за основними показниками їх господарської діяльності. Вибір

перспективного ділового партнера запропоновано здійснювати на основі побудови рейтингу підприємств за результатами обчислення інтегрального показника ділового партнерства для кожного із них, за методом головних компонент. Для ґрунтового аналізу наряду та ступеня впливу компонент, які визначають рейтинг окремого підприємства та його перспективність, як ділового партнера, про діагностовано значення фінансових коефіцієнтів ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, – такий підхід дає змогу з’ясувати які показники чинять найбільший вплив на позицію підприємства у рейтингу. За результатами побудови інтегрального індикатора ділового партнерства підприємств “високу” оцінку перспективності ділового партнерства отримало одне підприємство, “добру” – 1 підприємство, “середню” оцінку” – 10 підприємств, “задовільну” – 3 підприємства. “Низької” оцінки серед молокопереробних підприємств Львівської області немає. Одержані результати характеризують середній рівень перспективності ділового партнерства підприємств на ринку молока та молокопродуктів і вказують на доцільність періодичного проведення моніторингу потенційних ділових партнерів для покращення конкурентних позицій підприємств на ринку.

Основні результати дослідження за п’ятим розділом дисертації опубліковані у працях: [390; 392; 400; 410; 420; 421; 431; 433].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-прикладної проблеми, пов'язаної з удосконаленням і розвитком теорії, методології й організації облікової системи ділового партнерства підприємств. Внаслідок проведених досліджень зроблено такі висновки:

1. Динамічний розвиток ринкових відносин потребує перегляду існуючих підходів до наукового обґрунтування партнерських відносин підприємств. Зміст сучасної наукової парадигми ділового партнерства підприємств розкривається через її функції з виокремленням облікових пріоритетів: світоглядної – з'ясування передумов виникнення, генезису поняття, сутності, мети, ознак, стратегії, тактики, основ функціонування; гносеологічної – декомпозиції партнерських відносин підприємств у послідовності їх пізнання від холістичної концепції розвитку до структурування за різними класифікаційними ознаками, що слугує організаційно-правовою основою для їх обліку; онтологічної – висвітлення передумов становлення і розвитку ділового партнерства підприємств, узагальнення історичних аспектів його відображення в обліку; теоретичної – формування архітекτονіки його облікової системи; методологічної – обґрунтування методологічних засад такої облікової системи; організаційної – розкриття її організаційних засад; інформаційної – створення інформаційної бази для виокремлення потенційних ділових партнерів на ринку; праксеологічної – відображення операцій ділового партнерства в обліку; аксіологічної – визначення таксономічної цінності ділового партнерства підприємств; інтегративної – з'ясування інтегративних властивостей підсистем облікової системи із маркетингом, а також оцінювання перспективності партнерських відносин підприємств.

2. Для формування інформаційного й організаційно-правового забезпечення облікової системи ділового партнерства підприємств варто здійснювати його комплексне структурування на основі декомпозиції партнерських відносин.

Запропонована класифікаційна структура ділового партнерства підприємств репрезентує його групування за: механізмом походження, часовим чинником, організаційно-правовими формами, способом формування, типом організації, рівнями територіального охоплення. З урахуванням законодавчих норм представлені види партнерських відносин підприємств, зважаючи на їх правову основу. Облік комерційних операцій здійснюється на основі виконання укладених угод, що посприяло формуванню декомпозиції можливих угод у діловому партнерстві підприємств.

3. З'ясування передумов становлення ділового партнерства підприємств України уможливило виокремлення чотирьох етапів, починаючи від 1923 р. і дотепер, з виділенням характерних ознак ділової взаємодії для кожного етапу, її цільових показників і способів досягнення цілей. Серед періодів розвитку партнерських відносин, починаючи від 1991 р., доцільно виділити: зародження ринкової системи, стабілізації та економічного зростання, кризовий, євроінтеграції. Найбільш важливим чинником, який перешкоджає розвитку промислових підприємств, є недостатній попит на продукцію, що вимагає дослідження ділової взаємодії. Розвиток партнерських відносин вплинув на проблематику досліджень обліку операцій із діловими партнерами, періодизацію якої запропоновано здійснювати за трьома етапами: становлення, удосконалення, імплементації та гармонізації системи обліку. Узагальнення історичних аспектів обліку ділового партнерства підприємств за такими етапами дало змогу виокремити основні його елементи і з'ясувати перспективні напрями розвитку.

4. Архітектоніка облікової системи ділового партнерства підприємств, будучи логічно структурованою різними елементами, забезпечує їх постійну ендогенну взаємодію, зважаючи на вплив екзогенних чинників і дає змогу успішно використовувати облікову інформацію для оцінювання перспективності ділової взаємодії. Її архітектурна основа репрезентована такими складовими: технологічною – виокремлення технологій для потреб функціонування технологічно-комунікаційного середовища ділової взаємодії, управління даними обліку і через них – реалізація функцій облікової системи ділового партнерства

підприємств; організаційною – формується на основі обраної стратегії, мети та довгострокової перспективи розвитку партнерських відносин, що уможливорює побудову внутрішнього бізнес-середовища; інформаційною – охоплює структурування, формалізацію, навігацію, обслуговування і рух інформації про ділове партнерство в обліковій системі та за її межами. Така архітектоніка сприяє гармонійному переходу від функціональних елементів облікової системи підприємства як ділового партнера на ринку до облікової системи більш складного рівня, охоплюючи партнерські відносини підприємства з іншими контрагентами, а отже, до продукування облікової інформації для статистичних спостережень за діловою активністю підприємств.

5. Загальносистемними принципами методології облікової системи ділового партнерства підприємств є цілісність, детермінованість, динамічність, синергізм та адаптивність. Структура методології облікової системи ділового партнерства підприємств є складною конструкцією її компонентів, пов'язаних нелінійними зв'язками. Структурні частини архітектоніки облікової системи ділового партнерства підприємств є підґрунтям ідентифікації елементів її методології, які представлені через розкриття сутнісних ознак запропонованих методологічних підходів за елементами методів під час відображення процесів фінансового та управлінського обліку. Розглянуті загальносистемні принципи такої методології уможливають своєчасну її ентропію до мінливих чинників зовнішнього середовища. Цьому сприяє її інтегративна цілісність та динамічна основа.

6. Організація обліку має здійснюватися з моменту аналітичного дослідження ринку для вибору потенційних ділових партнерів і належно функціонувати під час укладення договорів, ведення переговорів, вирішення проблемних питань, розрахункових відносин. Структурування організаційної складової облікової системи ділового партнерства підприємств здійснено через виокремлення шести етапів організації обліку операцій у діловому партнерстві: а) організація робочого автоматизованого місця для моніторингу стану ринку, вибору потенційних ділових партнерів; б) організація оцінювання економічного потенціалу власного підприємства, як партнера на ринку; в) організація

оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств для вибору найбільш надійного партнера; г) організація ділових переговорів з перспективними партнерами, погодження й формулювання умов угоди; д) організація обліку виконання партнерських договорів, зокрема обліку розрахунків, процесів купівлі-продажу, призначення відповідальних осіб за різні частини угоди тощо; е) удосконалення організації облікового процесу для успішного функціонування ділового партнерства підприємств. Ведення обліку згідно з міжнародними стандартами впливає на якість подання інформації користувачам і дає змогу краще розуміти можливі фінансові ризики і вигоди у діловій взаємодії.

7. Репрезентація підходу до виокремлення потенційних ділових партнерів на ринку для формування вхідної інформаційної домінанти у системі обліку операцій із ними та оцінювання їх перспективності здійснюється за чотири етапами аналітичного дослідження ринку: узагальнена оцінка стану ринку дала змогу виявити тенденції його розвитку, сировинну базу, цінову ситуацію, структуру, попит; аналіз партнерських відносин у зовнішній торгівлі – дослідити динаміку й структуру експортно-імпортних операцій; виокремлення операторів ринку – сформуванню інформаційну базу потенційних постачальників сировини, молокопереробних підприємств, дистриб'юторів, провайдерів; з'ясування напрямів державного сприяння розвитку ринку – окреслити нормативно-правове забезпечення ділової взаємодії та програми підтримки національного виробника.

8. Сукупність міжнародних і національних нормативно-правових актів, а також внутрішніх документів, які містять вимоги або рекомендації для здійснення обліку господарських операцій під час ділового партнерства підприємств, забезпечують формування достовірної інформації про ділову взаємодію. Найбільш поширеними проблемами фінансового обліку операцій у діловому партнерстві підприємств є: недосконалість обліку сумнівної та безнадійної заборгованості; збільшення обсягу неплатежів; стан взаєморозрахунків із діловими партнерами підприємства; автоматизація бухгалтерського обліку тощо. Запропонований алгоритм облікового відображення процесів купівлі-продажу



запасів у діловому партнерстві підприємств дав змогу виокремити особливості фінансового обліку таких процесів. Поряд із цим доречним є коригування назви бухгалтерського рахунка 38 на “Регулятив і резерв сумнівних боргів”.

9. З’ясування проблем методичного забезпечення обліку спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств дало змогу запропонувати шляхи усунення неточностей в обліку операцій спільної діяльності через внесення змін до Методичних рекомендацій № 1873. Зокрема, варто змінити діючі назви на такі: 1831 “Довгострокова дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”, 3771 “Поточна дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність”, 3772 “Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю”, 551 “Довгострокові зобов’язання за внесками до спільної діяльності”, 6851 “Поточні зобов’язання за внесками до спільної діяльності”, 6852 “Розрахунки з іншими кредиторами за спільною діяльністю”.

10. Достовірність та інформативність облікових даних у різних видах звітності є важливим чинником активізації процесу ухвалення рішень стосовно ділового партнерства підприємств на будь-якому етапі його розвитку. Показники фінансової, податкової, статистичної звітності, звіту про управління, а також консолідованих форм є основою для оцінювання потенціалу партнерських відносин. Водночас найбільш доречним джерелом такої інформації є інтегрована звітність. Керівники великих підприємств під час вибору ділового партнера основний акцент роблять саме на формуванні та оприлюдненні інтегрованої звітності, діловій та корпоративній етиці, а також дотриманні міжнародних норм поведінки. Запропоноване доповнення до форми державного статистичного спостереження № 2К-П (квартальна) “Обстеження ділової активності промислового підприємства” розділом “Обстеження ділового партнерства промислових підприємств” у поєднанні з даними інтегрованої звітності здатні забезпечити суттєве покращення інформаційної бази для розвитку ділового партнерства, а також оцінити його стан на державному рівні.

11. Управлінський облік операцій у діловому партнерстві підприємств націлений на інформаційне обслуговування процесу партнерських відносин із

контрагентами, тому його метою є формування інтегрованого облікового забезпечення у маркетингово-логістичному середовищі. Варто окремо розглядати поточний і стратегічний управлінський облік. Предметом поточного управлінського обліку операцій у діловому партнерстві підприємств доцільно вважати організаційно-методичне забезпечення обліку трансакційних витрат, аналізу релевантної інформації для ухвалення поточних рішень під час здійснення ділової взаємодії. Об'єктами – трансакційні витрати, процеси купівлі–продажу, запаси, дебіторську та кредиторську заборгованість, ціноутворення тощо. Стратегічний управлінський облік ділового партнерства підприємств варто розуміти як підсистему облікової системи підприємства, яка забезпечує формування, систематизацію, аналіз інформаційної бази про ділових партнерів для задоволення потреб користувачів у процесі оцінювання перспективності партнерських відносин. Його метою є створення інформаційного обліково-аналітичного продукту про цінність ділового партнерства підприємств для реалізації стратегії задоволення потреб цільових споживачів і формування переконливих конкурентних переваг у ринковому середовищі. Під час ведення управлінського обліку ділового партнерства підприємств рекомендовано дотримуватися основних принципів: методологічної інтегрованості, економічної доцільності; результативності; стратегічної орієнтованості; прогностичності; аксіологічної трансформації. Також доречним є комплексне використання методів процесного, системно-функціонального, аксіологічного підходів до методології досліджуваної облікової системи.

12. Ведення окремого обліку трансакційних витрат зумовлює ситуацію подвійного їх відображення в обліку та звітності. Тому робочий план рахунків і належне програмне забезпечення сприятимуть організації їх обліку таким чином, що дублювання інформації про них у облікових регістрах буде неможливим. Введення даних систематичного обліку про трансакційні витрати варто здійснювати у єдину базу даних, із якої передавати інформацію у підсистеми управлінського та фінансового обліку. Важливо, щоб в обліку реєструвалася будь-яка інформація про зміни у діловому партнерстві підприємств, причому без

дублювань. Доведено, що трансакційні витрати на інновації доцільно відображати у складі капітальних інвестицій або витрат діяльності, залежно від того, під час якого процесу вони виникають – дослідження чи розроблення виробів. Трансакційні витрати доцільно поділяти на змінну і постійну складові, що дає змогу оперативно реагувати на зміни у контрактних зобов'язаннях із діловими партнерами, наслідком чого є можливість їх вчасного прогнозування та ухвалення рішень на основі релевантних даних.

13. Управлінський облік у діловому партнерстві підприємств має забезпечити належне інформаційно-методичне підґрунтя для ціноутворення за такими напрямками: трансфертне ціноутворення, зовнішнє ціноутворення, а також визначення рівня цін. Для внутрішнього трансфертного ціноутворення найдоречніше застосовувати ринковий метод або метод повної собівартості, що є популярними в економічно розвинутих країнах. Для належного зовнішнього трансфертного ціноутворення на основі чіткого документування операцій варто формувати масив даних про пов'язаних осіб: виокремити критерії пов'язаності з подальшим оформленням висновку. При цьому доцільно аналізувати стан ринку, вивчати інформацію про конкурентів, діагностувати різні методи ціноутворення, чітко аргументувати вибір одного з-поміж них. На особливу увагу заслуговує процес формування цін на інноваційні продукти, де найперспективнішою до впровадження є концепція цільового калькулювання, яка передбачає тісну взаємодію маркетингу з управлінським обліком, тобто функції маркетингу, проектування виробу і калькулювання собівартості реалізуються одночасно, внаслідок цього отримують виріб, який максимально відповідає очікуванням покупців.

14. Відсутність чіткого погляду на розуміння структури мережі ділового партнерства підприємств підтверджує методологічну значущість системного опису і таксономічної інтерпретації мережі ділового партнерства підприємств у стратегічному управлінському обліку. Таксономію мережі формування цінності ділового партнерства підприємств представлено за п'ятьма таксонами: агорою, агрегатором, інтегратором, альянсом, дистрибуцією. Вони відрізняються за

структурою внутрішніх відносин, а також механізмами генерування цінності. Чим вищим є ступінь інтеграції у діловому партнерстві підприємств, тим складнішою є таксономія мережі формування його цінності. Для належного інформаційного забезпечення такої мережі на підприємстві має бути забезпечена інтеграція облікової та CRM-систем.

15. Доповнення науково-методичного забезпечення стратегічного управлінського обліку методом аналізу ієрархій дало змогу ієрархічно структурувати завдання і проранжувати альтернативні варіанти критеріїв вибору ділових партнерів на ринку для багатовимірного оцінювання перспективності партнерських відносин підприємства з ними. Ієрархічна структура вибору перспективних постачальників охопила 4 критерії першого рівня і 7 критеріїв другого рівня; покупців – 3 критерії першого рівня, 6 критеріїв другого рівня і 3 критерії третього рівня. Для обчислення індексу ділового партнерства підприємств окремо за постачальниками і за покупцями доцільно використовувати стандартизовані значення критеріїв. Застосування такої методики дало змогу виокремити 11 перспективних і 5 найперспективніших ділових партнерів як з-поміж постачальників, так і серед покупців для молокопереробних підприємств.

16. Удосконалення методичного інструментарію стратегічного управлінського обліку дало змогу запропонувати алгоритм рейтингового оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств на основі використання методу головних компонент. Вагові коефіцієнти фінансових показників варто обчислювати на підставі власних значень головних компонент, їх вагових коефіцієнтів та елементів матриці факторних навантажень. Побудову інтегрального індикатора ділового партнерства підприємств доцільно здійснювати з використанням програмного забезпечення “Microsoft Office Excel 2013” і ППП “Statistica 10” на підставі оприлюдненої фінансової звітності. За обчисленими значеннями індикатора серед молокопереробних підприємств виокремлено п’ять найперспективніших для ділового партнерства. Розроблена шкала оцінювання уможливила порівняльний аналіз обстежуваних підприємств через ранжування

значень їх інтегрального індикатора ділового партнерства, що дало змогу оцінити рівень перспективності партнерських відносин з ними.

Оцінювання перспективності ділового партнерства підприємств є визначальним чинником для ухвалення рішень про вступ у партнерські відносини та початок облікових процедур.

Практичне застосування отриманих результатів полягає в розробленні методологічних і організаційних рекомендацій щодо формування якісної облікової інформації для ухвалення виважених рішень під час становлення та розвитку ділового партнерства підприємств. Основні результати дослідження використовуються у діяльності Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерстві фінансів України, Державній службі статистики України, Львівській обласній державній адміністрації, ПрАТ “Львівський холодокомбінат”, ТзОВ ТВК “Львівхолод”, ТОВ “Поділлянафтозбут”, ПАТ “Концерн Галнафтогаз” ПрАТ “Геотехнічний інститут”, ПрАТ “Концерн Хлібпром”, ТзОВ “Титан-Груп”, ВАТ “Львівський обласний виробничий рибний комбінат”, ЗАТ “Галичина”, а також у навчальних процесах Львівського національного університету імені Івана Франка й Інституту політичних наук Вармінсько-Мазурського Університету, м. Ольштин (Польща) (дод. Т).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абалкин Л. Экономическая теория на пути к новой парадигме. *Вопросы экономики*. 1993. № 1. С. 5.
2. Автономні торговельні преференції для України з боку ЄС. Департамент європейської інтеграції Мінекономрозвитку. URL : [http://www.ier.com.ua/files/Projects/2012/4\\_Nechyporenko\\_Lviv.pdf](http://www.ier.com.ua/files/Projects/2012/4_Nechyporenko_Lviv.pdf).
3. Акулов В. Б., Рудаков М. Н. Теория организации : учеб. пособие. Петрозаводск : ПетрГУ, 2002. 240 с.
4. Аналітичний центр “Нова соціальна та економічна політика”. URL : <http://www.newsep.com.ua/blog/77>.
5. Анохин П. К. Биология и нейрофизиология уловного рефлекса. Москва : Медицина, 1968. 547 с.
6. Антимонопольний комітет України, 12.07.2016 р. URL : <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=127797&schema=main>.
7. АПК. Бюджет 2019. URL : <https://budget2019.info/priority/4>.
8. Артёмова Т. И. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / ред. А. А. Гриценко. Ин-т экономики и прогнозирования НАНУ Украины. Х. : Форт, 2008. 928 с.
9. Архиереев С. И. Дуализм институциональной архитектуры и задачи рыночной трансформации. *Институційна архітектура та механізм економічного розвитку* : матер. симп. Харків : ХНУ, 2005. С. 85–88.
10. Атамас П. Й. Управлінський облік. 2-ге вид. Київ : ЦУЛ, 2009. 439 с.
11. Атрилл П., МакЛейни Э. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров. Днепропетровск : Баланс КЛУБ, 2003. 601 с.
12. Ачкасов А. Є., Косяк А. П. Організація обліку. Харків, 2011. 134 с.
13. Бабій Л. І. Вдосконалення обліку безнадійної дебіторської заборгованості. *Економіка та держава*. 2012. № 9. С. 23–25.

14. Баланс попиту та пропозиції молока. Проект “діалог в молочному секторі України” URL : [http://milkbalance.org.ua/index.php? PGID=1&CMD=SET\\_LANG &LANG=2](http://milkbalance.org.ua/index.php? PGID=1&CMD=SET_LANG &LANG=2).
15. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України 2017 : стат. збірник. К. : Державна служба статистики України, 2018. 59 с.
16. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України 2008 : стат. збірник. К. : Державна комітет статистики України, 2009. 55 с.
17. Балдин С. Н. Новые перспективы делового партнерства. *Латинская Америка*. 2002. №2. С. 51–58.
18. Бамбізов Є. Приблизно 100 транснаціональних компаній будуть вважатися такими, що мають звітувати саме в Україні <https://news.dtki.ua/accounting/reposts/51389>.
19. Батищева Н. Проблемы определения совместной деятельности для ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2009. №11. С. 38–49.
20. Безверхий К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання. *Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал*. 2014. № 5. С. 27.
21. Белоусенко М. В. Трансакции и технологии: проблема объединения. *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. 2005. Т. 3. № 2. С. 58–72.
22. Белоусов Р. Новая парадигма экономической науки как отрицание отрицания. *Вопросы экономики*. 1993. № 4. С. 125–130.
23. Береза С. Л. Дебіторська заборгованість: проблеми облікової інтерпретації. *Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць*. Дніпропетровськ: ДНУ. 2002. Випуск 126. С. 151–156.
24. Біляк М. Д. Управління кредиторською заборгованістю підприємств. *Фінанси України*. 2008. № 12. С. 24–36.
25. Бланк И. А. Инвестиционный менеджмент. М. : Эльга-Н, Ника-Центр, 2001. 448 с.

26. Блауг М. Методология экономической науки, или как экономисты объясняют. М. : Вопросы экономики, 2004. 416 с.
27. Блокчейн і бухгалтерський облік. Nexia DK. URL : <http://dk.ua/blokchein-i-bukhhalterskyi-oblik>.
28. Богатенко Н. Знижки: облік у продавця і покупця. Бухгалтерія. 2007. № 14. С. 50–52.
29. Бочуля Т. В., Шталь Т. В. Структуризація системи бухгалтерського обліку на основі адаптивної архітектури. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг* : зб. наук. праць. Харків : ХДУХТ, 2014. С.19–31.
30. Бравар Ж.-Л, Морган Р. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / пер. с англ. В.А. Денисова. Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2007. 288 с.
31. Бродецкий Г. Л. Управление запасами. Эффект временной стоимости денег. *Полный курс МВА*. М. : Эксмо, 2008. 352 с.
32. Бродська І. І. Ефективність управління дебіторською та кредиторською заборгованостями підприємства: обліково-аналітичний аспект. *Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 75–81.
33. Бруханський Р. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. №9. С. 27–36.
34. Будрин А. Г. Взаимодействия и взаимоотношения предприятий в рыночной среде: методологические и концептуальные аспекты : монография. СПб : СПбГИЭУ, 2008. 165 с.
35. Букало Н. А. Звітність: консолідація за міжнародними стандартами. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. Серія “Економічні науки”. 2016. №14. С. 283–289.
36. Буреева Н. Н. Многомерный статистический анализ с использованием ППП Statistica. Учебно-методический материал по программе повышения квалификации “Применение программных средств в научных исследованиях и преподавании математики и механики”. Нижний Новгород, 2007. 112 с.



37. Буряк О. О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності. *Управління розвитком*. №5. 2013. С. 81–83.
38. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2 ч.: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. за спец. “Облік і аудит”. Житомир : Рута, 2001. Ч. 1. 511 с.; Ч. 2. 2001. 511 с.
39. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Канурна З. Ф., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП “Рута”, 2005. 480 с.
40. Бухонова С. М., Глаголев С. Н., Карнаушенко О. А. Оценка и выбор делового партнера. Белгород : Белгородский гос. технол. ун-т им. В. Г. Шухова. СПб. : Химиздат, 2004. 141 с.
41. Вагурин В. А. Синергетика эволюции современного общества. Серия Синергетика в гуманитарных науках. М. : Знание, 2007. 216 с.
42. Васелевські М. Вартість, створювана у мережі фірм. Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”: Логістика. 2007. № 594. С. 3–8.
43. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250 000 / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ – Ірпінь : Перун, 2005.т. VIII. 1728 с.
44. Верхогляд В. Спільна діяльність у торгівлі: облік і звітність. *Баланс*. 2010. № 23. С. 16–21.
45. Ветров А. В. Соперничество или партнёрство? Внешнеэкономическая экспансия капитала. М. : Мысль, 1990. 268 с.
46. Використання тарифних квот ЄС в рамках ПВЗВТ у 2017 р. (інфографіка). Міністерство економічного розвитку і торгівлі. URL : <http://www.me.gov.ua/Documents/Detailfc&title=ТarifniKvotiVRamkakhPvzvt>.
47. Висоцька М. Є. Застосування CRM-системи в процесі прийняття управлінських рішень на виробничому підприємстві. Х. Інфодиск, 2013. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM), 12 см. Систем. Вимоги : Pentium; 32 Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP.

48. Височан О. О. Теоретичні аспекти бюджетування витрат на підготовку та освоєння процесу виготовлення нової продукції. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.12. С. 164–171.

49. Вільховий Ю. Спільна діяльність: правовий аспект, особливості податкового обліку та оподаткування. *Податковий, банківський, митний консультант*. № 16, від 23 квітня 2012 р. URL : [www.dinai.com](http://www.dinai.com).

50. Вільямсон Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів. К. : Видавництво “Артек”, 2001. 472 с.

51. Власова Н. О., Носач Л. Л. Управління дебіторською та кредиторською заборгованостями підприємств оптової торгівлі : монографія. Харків : ХДУХТ, 2011. 229 с.

52. Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками. Держава та регіони. Серія Економіка та підприємництво. 2009. № 5. С. 40–44.

53. Вступне слово Прем'єр-міністра В. Гройсмана на засіданні Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р. Урядовий портал. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/vstupne-slovo-premyer-ministra-17-sichnya-2018-roku>

54. Втрати України від агресії Росії склали \$100 млрд, – експерт Atlantic Council. Еспресо. Новини. URL : [https://espresso.tv/news/2018/03/21/ekonomichni\\_vtraty\\_ukrayiny\\_vid\\_agresiyi\\_rosiyi\\_sklaly\\_100\\_mlrd\\_ekspert\\_atlantic\\_council](https://espresso.tv/news/2018/03/21/ekonomichni_vtraty_ukrayiny_vid_agresiyi_rosiyi_sklaly_100_mlrd_ekspert_atlantic_council).

55. Гавриленко В. О., Кулачок А. М. Напрями удосконалення обліку розрахунків з покупцями і замовниками у сучасних умовах господарювання. *Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2012. Вип. 30(1). С. 248–251.

56. Гаврилюк В. А., Мотренко Т. В. Архитектоника системы категорий развития. К. : Слово, 2007. 47 с.

57. Гайдучок Т. С., Цегельник Н. І. Основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(1). С. 190–199.

58. Галелюка М. “Біла бухгалтерія”: як бізнесу перейти на міжнародні стандарти звітності. URL : <https://www.epravda.com.ua/columns/2019/01/28/644600/>.
59. Гальчинський А. Методологія складних систем. *Економіка України*. 2007. № 8. С. 4– 8. URL : [http://tourlib.net/statti\\_others/galchynsky.htm](http://tourlib.net/statti_others/galchynsky.htm).
60. Гапоненко А. Л., Панкрухин А. П. Стратегическое управление: учебник. М. : Омега-Л, 2004. 472 с.
61. Генеральна угода з тарифів і торгівлі 1994 року. СОТ. Угода, Міжнародний документ, Домовленість від 15.04.1994 р. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981\\_003](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003).
62. Герасименко О. С. Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 22 с.
63. Герасимчук Н. В. Господарський облік: проблеми, класифікація. *Вісник ЖІТІ*. 1999. № 9. С. 184–193.
64. Глущенко О. В. Фінансова архітектоніка: теоретико-методологічний аспект. *Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2013. Вип. 4(32). Т. 1. С. 43–52.
65. Гнилицька Л. В. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №10. 48 с.
66. Голов С. Ф. Облік спільної діяльності за МСБО. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. № 8. С. 40–49.
67. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. 4-те вид. К. :Лібра, 2008. 704 с.
68. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. К. : Лібра, 2004. 880 с.
69. Головне управління статистики у Львівській області. URL : <http://www.lv.ukrstat.gov.ua/>.

70. Гончарук Р. П. Сутність та класифікація кредиторської заборгованості: колізії наукових підходів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2015. №. 1(59), С. 48–51.
71. Горбачова О. М. Облік та аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення. *Фінанси України*. 2009. № 11. С. 152–155.
72. Гордон Ян Х. Маркетинг партнерских отношений / пер. с англ. СПб. : Питер, 2001. 379 с.
73. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436>.
74. Грачова Р. Зворотна калькуляція: як виконати розрахунок. *Дебет-Кредит*. № 10. URL : <http://www.dtkkt.com.ua/show/1nid012.html>.
75. Гребешкова О. М. Проблеми виявлення та оцінки синергійного ефекту стратегічної взаємодії підприємств. *Економіка підприємства: теорія та практика*: зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. 13–14 березня 2008 р. К. : КНЕУ, 2008. С. 22–24.
76. Григоруk П. М., Ткаченко І. С. Методи побудови інтегрального показника. *БізнесІнформ*. 2012. № 4. С. 34–38.
77. Гринів Б. В. Облікова політика суб'єкта господарювання: Торгівля, комерція, підприємництво. *Збірник наукових праць ЛКА*. Львів : “Укоопспілка” ЛКА, 1998. С. 168–169.
78. Гританс Я. М. Корпоративные отношения: правовое регулирование организационных форм. Москва : Волтерс Клувер, 2005. 149 с.
79. Гриценко А. А. Архітектоніка економічного розвитку. *Вісник Національного банку*. 2005. № 6. С. 58.
80. Гриценко А. А. Иерархия и сетевые структуры в институциональной архитектонике экономических систем. *Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: економічна*. Донецьк : ДонНТУ, 2007. Вип. 31-7(117). С. 51–55.

81. Гриценко А. А. Институциональная архитектура: предмет, основные законы, методология. *Научные работы ДонНТУ. Серия : Экономическая*. 2006. № 103-1. С. 31–37.
82. Гудима О. В. Проблемы та перспективи запровадження стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 1. С. 100–104.
83. Гуня В. О. Удосконалення класифікації дебіторської заборгованості та її відображення у фінансовій звітності підприємств. *Економічний простір*. 2014. № 19. С. 124–131.
84. Гуцаленко Л. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №12. С. 24–32.
85. Дегтярева О. И., Полянова Т. Н., Саркисов С. В. Внешнеэкономическая деятельность. 6-е изд. М. : Дело, 2007. 423 с.
86. Делягин М. Г. Мировой кризис: общая теория глобализации. Москва : ИНФРА-М, 2003. 51 с.
87. Демсец Х. Еще раз о теории фирмы. Природа фирмы / пер. с англ. ; под ред. О. Уильямсона и Дж. Уинтера. М. : Дело, 2001. С. 237–267.
88. Державна служба статистики України URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
89. Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів . URL : <http://www.consumer.gov.ua/>.
90. Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів. Реєстри. URL : <http://www.consumer.gov.ua/Content/Pages/Reestri/38/>.
91. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. 272 с.
92. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. Вип. 2 (40). С. 12–18.
93. Дерій В. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві. Тернопіль : Джура, 2003. 91 с.

94. Дерій Ж. В., Зосименко Т. І. Формування конкурентної політики держави на засадах інституційної архітекτονіки. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2013. № 1(37). С.11–17.

95. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС “Про щорічні фінансові звіти, консолідовані фінансові звіти та пов’язані з ними звіти певних типів компаній” від 26 червня 2013 р. Офіційний вісник Європейського Союзу. URL : <https://www.pard.ua/download.php?downloadid=1085>.

96. Довгань О. В. Впровадження програмного продукту SAP його переваги та недоліки URL : [http://sophus.at.ua/publ/2015\\_11\\_25\\_lutsk/\\_sekcija\\_section\\_4\\_2015\\_11\\_25/vprovadzhenja\\_programnogo\\_produktu\\_sap\\_jogo\\_perevagi\\_ta\\_nedoliki/110-1-0-1697](http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/_sekcija_section_4_2015_11_25/vprovadzhenja_programnogo_produktu_sap_jogo_perevagi_ta_nedoliki/110-1-0-1697).

97. Дойль П., Штерн Ф. Маркетинг менеджмент и стратегии / пер. с англ. 4-е изд. СПб. : Питер, 2007. 544 с.

98. Домбровська Н. Р. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 6. С. 184–188.

99. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебный комплекс для студентов вузов / пер. с англ. В. Н. Егорова. 6-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 1423 с.

100. ДСТУ 3662:2015. Молоко – сировина коров’яче. Технічні умови : [Чинний від 2017-01-01]. URL : <http://iprkyiv.com/index.php/87-poyasnyvalna-zapyska-do-proektu-pershoi-redaktsii-dstu-36622015-moloko-syrovyna>.

101. ДСТУ 3662-97. Молоко коров’яче незбиране. Вимоги при закупівлі [Чинний від 1999-01-01]. URL : [https://dnaop.com/html/34011/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3\\_3662-97](https://dnaop.com/html/34011/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_3662-97).

102. ДСТУ 4303:2004. Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять. URL : <https://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html>.

103. Дугинец А. В. Особенности формирования трансакционных издержек экономической интеграции. *Научные труды ДонНТУ*. 2004. № 70. С. 30–36.

104. Дудар Т. Розвиток маркетингу відносин із суб'єктами бізнес-процесів на агропродовольчому ринку. *Прикладна економіка – від теорії до практики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р. С. 36–39.
105. Дутова Н., Новікова Н. Проблеми законодавчого регулювання організації та обліку спільної діяльності в Україні. *Схід*. 2011. № 3 (110). С. 26–30.
106. Дячек С. М. Удосконалення методики бухгалтерського обліку формування та використання резерву сумнівних боргів. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2007. №2 (40). С. 42–52.
107. Дячук О. В., Новодворська В. В. Місце кредиторської заборгованості в системі управління підприємством. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. Т. 10. №. 3. С. 243–251.
108. Економіка України : десять років реформ / за ред. З. Ватаманюка та С. Панчишина. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2001. 496 с.
109. Економічна історія України : історико-економічне дослідження у 2 т.; Т2 / за ред. В. М. Литвина. Київ : Ніка-Центр, 2011. 608 с.
110. Експерти назвали топ-5 виробників українського морозива. Укрінформ. URL : <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/2482809-eksperti-nazvali-top5-virobnikiv-ukrainskogo-moroziva.html>.
111. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / редкол. О. С. Мельничук (голов. ред.) та ін. К. : Наук. думка, 1983. Т. 4: Н – П / уклад. : Р. В. Болдирев та ін. ; ред. тому: В. Т. Коломієць, В. Г. Склярєнко. 2003. 656 с.
112. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 516 с.
113. Євдокимов В. В. Бухгалтерський облік як джерело інформації в системі інформаційного забезпечення економіки України. *Вісник ЖДТУ: Економічні науки*. 2010. № 1 (51). С. 46–50.
114. Європейська інтеграція України : імплементація Угоди про асоціацію. Євроінтеграційний портал. URL : <http://old.eu-ua.org/moloko-ta-molochni-produkty/>.
115. Європейська система національних та регіональних рахунків, 2010. Євростат. The European System of Regional and National Accounts, 2010. Eurostat.

Regulation (EU) № 549/2013 21 May 2013. URL : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-0213-269/EN/KS-02-13-269-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-0213-269/EN/KS-02-13-269-EN.PDF).

116. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

117. Єлісєєва О., Гуня В., Белозерцев В. Проблеми обліку дебіторської заборгованості підприємств у контексті розвитку товарного кредитування. *Економіст*. № 11. 2002 С. 68–73.

118. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2001. 170 с.

119. Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах інтеграції. *Фінанси України : науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал*. 2014. № 10. С. 22.

120. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Львів: Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2005. 714 с.

121. Задорожний З. В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку. *Вісник ТНЕУ*. 2007. № 1. С. 62–71.

122. Задорожний З., Орлова В., Кафка С. Бухгалтерський та управлінський облік спільної діяльності підприємств з використання основних засобів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 2. С. 84–93.

123. Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецінська І. Я. [та ін.]. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : моногр. / за наук. ред. д. е. н., проф. З. М.-В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.

124. Задорожний З.-М. В., Семеген Л. Г., Богуцька Л. Т. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 237 с.

125. Задоя А. О., Венгер С. А. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*. 2011. №2 (3). С. 156–163.

126. Замазій О. В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання. *Научные труды ДонНТУ*. 2004. № 70. С. 95–100.



127. Затока Т. В., Романчук К. В. Правові аспекти та особливості бухгалтерського обліку поруки. *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. № 1 (13). С. 126–133.

128. Зеленко С. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління кредиторською заборгованістю за товари, роботи та послуги. *Економічні науки*. 2014. № 11(41). С. 65–71.

129. Зінченко А., Саприкіна М. Розвиток КСВ в Україні: 2010–2018. К. : Видавництво “Юстон”, 2017. 52 с.

130. Зона вільної торгівлі між Україною та ЄС. Представництво України при Європейському Союзі та Європейському Співтоваристві з атомної енергії. URL : <https://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/trade-and-economic/atm>.

131. Иванова Т. Ю., Приходько В. И. К вопросу о виртуализации бизнес-систем. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2004. № 2. С. 27–34.

132. Ільченко О. О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект : дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ : 2009. – 188 с.

133. Інститут історії України НАН України. Довідкове, енциклопедичне видання, бібліографічний покажчик. Словопедія. URL : <http://slovopedia.org.ua/46/53407/301714.html>.

134. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : інструкція Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>.

135. Інтегрована звітність: підтвердження URL : <http://www.gaap.in.ua/archives/3097>.

136. Калюга Є. В., Ревизюк І. М. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками. *Економічні науки*. 2013. № 10 (4). С. 185–190.

137. Камінська, Т. Г. Організація інформаційно-аналітичного забезпечення управління дебіторською заборгованістю підприємства. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 81–86.

138. Канада інвестуватиме у розвиток молочних кооперативів на Львівщині. Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади в Україні. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/247998017>.
139. Кант И. Сочинения в 6 т. Т. 3. Критика чистого разума. М. : Мысль, 1964. 718 с.
140. Канцедал Н. А. Наукова інтерпретація методології обліку у працях корифеїв бухгалтерської думки. *Облік і фінанси*. 2018. № 2. С. 16–23.
141. Капелюшников Р. Рональд Коуз, или Сотворение рынков / пер. с англ. М. : Новое издательство, 2007. 224 с.
142. Каплан Р. С., Аткінсон Э. А., Банкер Р. Д., Янг С. М. Управленческий учет. 3-е изд. / пер. с англ. М. : Изд. дом “Вильямс”, 2005. 878 с.
143. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005 р., 341 с.
144. Карпушенко М. Ю. Організація обліку. Харків., 2011. 241 с.
145. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : научный доклад. Изд. 2-е, перераб. и доп. Житомир : ЖГТУ, 2008. 76 с.
146. Кіндрацька Л. М. Система бухгалтерського обліку не повинна бути піддослідною інституцією. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”*. Серія “Економіка”: науковий журнал. Вид-во: НаУОА. 2017. №7 (35). С.100–103.
147. Кірейцев Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки*. 2013. №3 (80). С. 91–103. URL : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2103.pdf>.
148. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД-2010) URL : [http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10\\_i.html](http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10_i.html).
149. Клейнер Г. Системная парадигма и теория предприятия. *Вопросы экономики*. 2002. №10. С. 47–69.
150. Коблянська Г. Ю., Реєнтенко І. С. Застосування модулю “Управлінський облік і звітність” (CO) системи ERP SAP R/3 для автоматизації

управлінського обліку URL : <http://magazine.faaf.org.ua/zastosuvannya-modulyu-upravlinskiy-oblik-i-zvitnist-so-sistemi-erp-sap-r-3-dlya-avtomatizacii-upravlinskogo-obliku.html>.

151. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент. М. : Финансы и статистика. 2000. 768 с.

152. Ковалюк О. М. Фінансовий механізм організації економіки України (проблеми теорії і практики) : монографія. Львів : Видавничий центр Львівського національного університету імені Івана Франка, 2002. 396 с.

153. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапюнов Л. Ю., Макухін Г. Я. Управління затратами підприємства : монографія. К. : “Лібра”, 2007. 320 с.

154. Козуля Т. В. Процеси екологічного регулювання. Концепція корпоративної екологічної системи : монографія. Харків : НТУ “ХПИ”, 2010. 588 с.

155. Колос І., Гудименко О. Інтеграція методів стратегічного управлінського обліку виробничих запасів : науково-методичні і прикладні аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. №3. С. 35–48.

156. Корецкий С. И. Краткое руководство по бухгалтерии. М. 1925. 82 с.

157. Корнеева Т. А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий. *Аудит и финансовый анализ*. 2006. № 4. С. 131–135.

158. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.

159. Костирко Р. О. Трансфертне ціноутворення – інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2008. С. 111–117.

160. Костирко Р. О., Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства URL : [http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/26.htm](http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/26.htm).

161. Костюченко В. М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 6. С. 34–41.

162. Котлер Ф., Касліоне Дж. А. Хаотика: управління та маркетинг в епоху турбулентності / пер. з англ. ; за ред. Т. В. Співаковської, С. В. Співаковського. Київ : Хімджест, ПЛАСКЕ, 2009. 208 с.
163. Коуз Р. Природа фірми / под ред. О. Уильямсона и С. Уинтера. М. : Дело, 2001. С. 33–52.
164. Коупленд Т., Колер Т., Муррін Д. Стоимость компаний : оценка и управление. М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2000. 565 с.
165. Кошкин И. А. Оперативно-балансовый учет / под ред. П. Б. Клеймана, Л. О. Бубенштейна, С. Г. Струмилина. Ленинград : Ленинградское областное издательство. 1933. 408 с.
166. Краус К. М. Особливості застосування концепції управління маркетингом. *Вісник Хмельницького національного технічного університету*. Хмельницьк, 2011. № 6. С. 98–105.
167. Красникова Е. Взаимоотношения бизнеса и фирм, занимающихся маркетинговыми исследованиями (влияние партнерских отношений на выполнение работы). *Маркетинговые исследования в Украине*. 2004. № 5 (6) сентябрь-октябрь. С. 57–67.
168. Крихівська Н. О. Аналіз наукових підходів до дефініції поняття “партнерські відносини”. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. Чернівці, 2014. Вип. 1 (53). С. 19–25.
169. Криштопа І. І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку. *Економічні науки. Збірник наукових праць*. Луцьк, ЛНТУ. 2011. №8 (29). С. 145–152.
170. Крупка М. І. Фінансово-кредитний механізм інноваційного розвитку економіки України : монографія. Львів : Видавничий центр Львівського національного університету імені Івана Франка, 2001. 608 с.
171. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 11–18.
172. Крупка Я. Д. Консолідована звітність у постіндустріальній економіці. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. Тернопільський національний економічний

університет. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. Том 22. № 1. С. 174–180.

173. Крупка Я. Д. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. 2007. Вип. 576. С. 145–149.

174. Крутова А. С. Облік в системі електронної комерції : монографія. Харків : FORT, 2011. 396 с.

175. Крутова А. С. Синтез ієрархічної структури інформаційних ресурсів управління суб’єктами електронної комерції. *Проблеми економіки*. 2017. № 2. С. 210–216.

176. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Обліково–звітне забезпечення управління трансакційними витратами. Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків : вид. Іванченко І. С., 2016. 224 с.

177. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Перспективи розвитку облікової системи підприємств України. *Бізнес-інформ*. 2018. №4. С. 261–266.

178. Крюкова І. О. Напрями здійснення фінансових інновацій на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 2 (7). С. 144–149.

179. КСВ сніданок “Звітність з КСВ: нова директива ЄС. Інтегрована звітність та GRI G4 рік потому” URL : <http://csr-ukraine.org/article>.

180. Кужельний М. В., Левицька С.О. Організація обліку. К., 2010. 352 с.

181. Кузіна Р. В. Інтегрована звітність як механізм підвищення вартості бізнесу. *Актуальні проблеми економіки : Науковий економічний журнал*. 2014. № 8. С. 373.

182. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1(7). С. 270–279.

183. Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2014. № 1 (16). С. 73–83.

184. Кузнецова С. О. Обліково-аналітичне забезпечення центрів відповідальності прибутку торговельної діяльності за умов трансфертного ціноутворення. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. Економічні науки: збірник наукових праць*. Вип. 4 (17). Чернівці : Золоті литаври, 2009. С. 291–299.

185. Кузь В. І. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 2. С. 207–215.

186. Кузьминов Я. И., Бендукидзе К. А., Юдкевич М. М. Курс институциональной экономики : институты, сети, трансакционные издержки, контракты. М. : ГУ ВШЭ.– 2006. – 442 с.

187. Куришко Л. А., Нонік В. В. Нормативне регулювання організації спільної діяльності в умовах ризику. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1(36). С. 64–87.

188. Кушина О. Про облікову політику підприємства. *Баланс* № 5 (286)/31.01.2000. С. 45–50.

189. Лабурцева О. І. Реалізація сучасних концепцій маркетингу в торгівлі в умовах інформатизації національної економіки. *Економічний часопис – XXI*. Київ. 2011. № 11/12. С. 40–41.

190. Лаговская Е. А. Интегрированная модель отчетности: преимущества и недостатки применения. *Вестник Брестского государственного технического университета*. 2012. № 3. С. 34.

191. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікт : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 344 с.

192. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок / перев. с англ. ; под ред. В. Б. Колчанова. СПб. : Питер, 2005. 800 с.

193. Ларіна Я. С. Холістична концепція як основа розвитку маркетингу підприємств аграрного сектору України. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. Мелітополь. 2013. № 1(1). С. 303–310.
194. Лебедев І. В. Соціальне партнерство як засіб подолання економічної кризи. *Економіка та держава*. 2009. №4. С. 12–15.
195. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку : історико-теоретичні аспекти : монографія. Ж. : ЖДТУ, 2017. 204 с.
196. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч.посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
197. Линтон И. Маркетинг по базам данных / пер. с англ. А. Г. Скоророхова. Минск : Амалфея, 1998. 272 с.
198. Лисенко Н. М. Організаційно-методологічні особливості обліку дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів на підприємствах житлово-комунального господарства. *Формування ринкових відносин в Україні*. Київ. 2005. Вип.1 (44). С.144–152.
199. Лисицький В. Заборгованість підприємств та шляхи її подолання. *Вісник Національного банку України*. 1997. № 3. С. 25–34.
200. Литвиненко В. С., Толстоног В. В. Обліково-контрольне забезпечення управління витратами : інституціональний підхід : монографія. К. : Фітосоціоцентр, 2015. 260 с.
201. Ліщинська Л. Б. Основні аспекти автоматизації роботи з клієнтами засобами CRM-систем. *Вісник Хмельницького національного університету*. Хмельницький, 2015. № 5. С. 206–209.
202. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. К. : НДФІ, 2006. 240 с.
203. Ложников И. Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета. *Вестник бухгалтера московского региона*. 2011. № 1. URL : [http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik\\_2011\\_1\\_lozhnikov2](http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2).

204. Лола Ю. Ю. Управління матеріальними ресурсами на підприємстві (логістичний та реінжиніринговий підхід) : дис ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 202 с.

205. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія. Херсон : Грінь Д. С., 2012. 400 с.

206. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Випуск 4(47). С. 55.

207. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 38–41.

208. Лоханова Н. О. Проблеми інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення в системі ділового партнерства підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 8. URL : [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8\\_2018/8.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2018/8.pdf).

209. Лоханова Н. О. Реформування обліково-контрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами : монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Харків : “Діса плюс”, 2018. 220 с.

210. Луцишин З. О. Трансформація світової фінансової системи в умовах глобалізації : монографія. Київ : Видавн. центр “ДрУк”, 2002. 320 с.

211. Луцишин З. О. Формування глобальної фінансової архітектури світового господарства : автореф. дис...докт. екон. наук : 08.05.01. Київ, 2003. 42 с.

212. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : монографія. Київ : КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2007. 263 с.

213. Лучко М. Р., Остап’юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку: світ і Україна. Курс лекцій. Київ : Видавництво Європейського університету, 2006. 170 с.

214. Лучко М. Р., Рожелюк В. М., Жукевич С. М. Організація бухгалтерського обліку : навч.-метод. комплекс. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 59 с.



215. Лучко М. Р., Шестерняк М. М. Облік спільної діяльності в Україні. *Наука й економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2009. Вип. 2 (14). С. 85–90.
216. Майминас Е. Информационное общество и парадигма экономической теории. *Вопросы экономики*. 1997. № 11. С. 86–95.
217. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
218. Малюга Н. М. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля : монография. Брест – Житомир : ЖГТУ, 2004. 256 с.
219. Мандибура В. О. Інституційна архітектоніка власності та закономірності її функціонування. *Інституційна архітектоніка та механізми економічного розвитку* : матер. наук. симп. Харків : ХНУ, 2005. С. 110–116.
220. Манойленко О. В. Аутсорсинг як інструмент підвищення ефективності антикризового управління. *Вісник Міжнародного Слов'янського університету. Серія Економічні науки*. 2006. № 9. С. 8–12.
221. Мартиненко В. Ф., Крутій О. М., Кирій С. Л. та ін. Соціальне партнерство і державна політика: від теорії до практики демократизації державного управління : монографія / за заг. ред. В. Ф. Мартиненка. Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ “Магістр”, 2009. 252 с.
222. Матюха М. М. Підходи до створення резерву сумнівних боргів і відображення їх в обліку. Проблеми формування і розвитку ринкової економіки в Україні. Наукові праці. Київ, 2003. Вип. 8 : С. 343–345.
223. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. Москва, 1966. 563 с.
224. Меламед М., Беглова О. Національне рахівництво і проблеми плану рахунків бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1996. № 3. С. 2–5.
225. Меліхова Т. О. Документування обліку розрахунків з постачальниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2011. Вип. 6. С. 166–169.

226. Мёллер К., Райала А. Рост стратегических сетей – новые модели создания ценности / пер.с англ. : М. А. Сторчевой ; науч. ред. перевода О. А. Третьяк. *Российский журнал менеджмента*. 2008. Т. 6. №4. С. 113–140.

227. Мельник В. Сучасна наука та проблеми раціональності. *Вісник Львівського університету. Серія філос.-політолог. студії*. 2012. Вип. 2. С. 7–17.

228. Мельник І. Складаємо новий звіт про спільну діяльність (Консультує ДПАУ). *Баланс*. № 49 від 20 червня 2011 р. URL : [www.dinai.com](http://www.dinai.com).

229. Мельник М. В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета. *Управленческий учет*. 2008. № 11. С. 17–26.

230. Мельниченко О. В., Гартінгер Р. О. Роль технології блокчейн у розвитку бухгалтерського обліку. *European cooperation*. 2016. Vol. 7(14). P. 9–19.

231. Мережа Глобального Договору в Україні. URL : <https://globalcompact.org.ua/>.

232. Методика розрахунку індикаторів ділових очікувань, згідно з вимогами розширеного Спеціального стандарту поширення даних Міжнародного валютного фонду : наказ Державної служби статистики України від 30.12.2014 р. № 411. URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/menu/menu\\_/2\\_mekon\\_st.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/menu/menu_/2_mekon_st.htm).

233. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09>.

234. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>.

235. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи : наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1873201-11>.

236. Методичні рекомендації з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку : рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.05.2012 р. № 650. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr650863-12#n13>.

237. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах : наказ Державної служби статистики України № 21 від 22.01.2015 р. URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2019/55/mp\\_ikt.pdf](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2019/55/mp_ikt.pdf).

238. Методологічні положення зі статистики інноваційної діяльності : наказ Державної служби статистики України від 10.01.2013 р. № 3 URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2\\_07\\_02\\_02\\_2017.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_07_02_02_2017.htm).

239. Методологічні положення оновленої версії системи національних рахунків 2008 року / відп. за вип. І. М. Нікітіна. Державна служба статистики України. 2013. 19 с.

240. Миклтуэйт Дж., Вулдридж А. Магия менеджмента / пер. с англ. М. В. Измestьева. Москва : ООО “Издательство АСТ”, ООО “Транзит-книга”, 2004. 414 с.

241. Миротин Л. Б. Некрасов А. Г. Логистика интегрированных цепочек поставок : учебник. М. : Экзамен, 2003. 256 с.

242. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

243. Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів. Рада Митного Співробітництва. Конвенція. Міжнародний документ від 14.06.1983 р. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_079](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_079).

244. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.

245. Мікробіологічні критерії для встановлення показників безпечності харчових продуктів : наказ Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.2012 р. № 548. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1321-12>.

246. Мінекономрозвитку розпочало обговорення кластерної програми промислового розвитку. URL : <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=f52b4fa3-205d-4704-8060-9ca2eea1e445&title=Minekonomrozzv>.

247. Міністерство юстиції України. Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. URL : <https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch>.

248. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>.

249. Мних Є. В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 1. С. 32.

250. Мороз Л. А., Князик Ю. М. Маркетинг відносин: проблеми понятійного апарату. *Вісник національного університету "Львівська політехніка"*. Львів, 2007. № 605. С. 96–103.

251. Моторіна Т. М. До питання взаємозв'язку бухгалтерських та національних рахунків. *Вісник КНУ*. 2001. Економіка. Вип. 54. С. 10–13.

252. Мочерний С. В. *Методологія економічного дослідження*. Львів : Світ, 2001. 415 с.

253. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. *Економічний енциклопедичний словник у двох томах. Т.1 / за ред. С. В. Мочерного*. Львів : Світ, 2005. 616 с.

254. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. *Економічний енциклопедичний словник у двох томах. Т.2 / за ред. С. В. Мочерного*. Львів : Світ, 2006. 568 с.

255. Мошковська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. №12. С. 151–159.

256. На Львівщині дали старт будівництву першого кооперативного молокозаводу. *Новини Львівської обласної державної адміністрації*. URL : <http://www.loda.gov.ua/news?id=36522>.

257. Надольний І. Ф. *Філософія. Суспільство. Культура. (Філософські стежини в модернізації українського суспільства: державотворчий та культурно-творчий вимір)*. К. : НАКККіМ, 2013. 336 с.

258. Назарова К. О., Гоцуляк В. Д. Ділове партнерство підприємства: концептуальні підходи до облікового забезпечення. *Бізнес-інформ*. 2018. № 6. С. 333–339.

259. Назарова К. О., Гоцуляк В. Д. Облікова система ділового партнерства: маркетинговий підхід. *Бізнес-інформ*. 2018. № 7. С. 308–314.

260. Назарова К. О., Нестеренко О. О. Роль облікової інформації у забезпеченні сталого розвитку торговельної галузі. *Економічний простір*. 2016. № 116. С. 157–164.

261. Нападівська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 355 с.

262. Науменкова С. Формування нової фінансової архітектури: основні питання та можливі виклики для України. *Вісник Національного банку України*. 2010. № 1. С. 8–13.

263. Національна асоціація молочників України УКРМОЛПРОМ. URL : <http://www.ukrmolprom.kiev.ua/ua/>.

264. Нидлз Б. Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М. : Финансы и статистика, 1997. 496 с.

265. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. Изд. 2-е. М. : Издательство ЛКИ, 2008. 304 с.

266. Николас Дж. Динамика иерархических систем: эволюционное представление. М. : Мир, 1989. 488 с.

267. Нікітюк Л. А. Архітектура інформаційних мереж : навч. посібник / за ред. М. В. Захарченка. Одеса : УДАЗ ім. О. С. Попова, 2000. 60 с.

268. Новицька Н. В. Теоретичні аспекти понять “дебіторська заборгованість” і “кредиторська заборгованість”. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 2. С. 286–290.

269. Норд Г. Л., Цегельник Н. І. Облікове відображення розрахунків із покупцями та замовниками в умовах дропшипінгу. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL : [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7\\_2018/56.pdf/](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/56.pdf/).

270. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки. К.: Основи, 2000. 198 с.
271. Об'єднана гармонізована програма Європейського Союзу щодо обстежень тенденцій ділової активності бізнесу та споживання. URL : [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/db\\_indicators/surveys/documents/bcs\\_user\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/surveys/documents/bcs_user_guide_en.pdf).
272. Окландер Т. О. Трансформація концепції маркетингу в XXI сторіччі. *Бізнес Інформ*. Харків. 2011. № 7(1). С. 134–136.
273. Омецінська І. Я. Зобов'язання перед постачальниками та підрядниками: сутність, умови визнання та облік. *Інноваційна економіка*. 2016. № 11. С. 264–267.
274. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 18 с.
275. Опис рішення SAP. Рішення SAP для малого та середнього бізнесу. Змініть свій бізнес разом з SAP Business One. URL : <http://events.sap.com/ua/b1ukraine/en/home>.
276. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія та методологія : монографія. Житомир : Житомирський державний технологічний ун-т, 2010. 339 с.
277. Осницька Н. А. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною. *Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки*. № 1 (59). 2012. С. 136–139.
278. Остап'юк М. Я., Даньків Й. Я. Історія становлення обліково-правової культури України. *Бухгалтерський облік*. 2010. № 6. С. 34–39.
279. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1979. 304 с.
280. Партнерство заради миру Рамковий документ. НАТО. Заява. Міжнародний документ від 10.01.1994 р. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950_001).
281. Пархоменко О. В. Розрахунки з покупцями та замовниками : обліковий аспект. *Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки*. 2012. № 3 (61). URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3701/1/29.pdf>.

282. Патюрель Р. Создание сетевых организационных структур. *Проблемы теории и практики управления*. 1997. №3. С. 76–81.

283. Пауэлл У., Смит-Дор Л. Сети и хозяйственная жизнь. *Экономическая социология*. 2003. Т. 4. №3. С. 61–105.

284. Пашніна А. О. Переваги використання автоматизованої інформаційно-облікової системи у контексті функціонування інтегрованої системи господарського обліку. *Проблеми і перспективи економіки управління. Облік, контроль та аудит: теоретико-методологічний аспект*. Рівне, 2015. Вип.1(1). С. 191–197. URL : [http://journals.stu.cn.ua/problems\\_and\\_prospects\\_economics\\_management/article/view/53345](http://journals.stu.cn.ua/problems_and_prospects_economics_management/article/view/53345).

285. Пельтек Л. В., Писаренко С. М. Методологічні аспекти формування системи управління оборотними активами підприємства. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №1(5). С. 43–48.

286. Перекрестова Л. В. Раскрытие информации об инновационной деятельности организации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. Ростов-на-Дону, 2012. № 1. Ч 2. С. 107–109.

287. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 420 с.

288. Петрук О. М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики : монографія. Житомир : ЖІТІ, 1999. 332 с.

289. Пилипенко А. А., Маляревський Ю. Д., Безкоровайна Л. В. та ін. Консолідація облікової інформації в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань : монографія / за заг. ред. д-ра екон. наук, професора А. А. Пилипенка. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 319 с.

290. Пінчук Т. А. Організаційно-методичні проблеми обліку дебіторської заборгованості в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. С. 36–41.

291. План дій, щодо імплементації кращих практик якісного та ефективного регулювання, відображених Групою Світового банку у методології рейтингу

“Ведення бізнесу” : розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.12.2015 р. № 1406. URL : <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/926-2016-%D1%80/paran5#n5>.

292. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

293. Показники Валютного ринку. Національний банк України. URL : [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=7693080](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=7693080).

294. Поліщук Д. О., Поліщук О. Д., Яджак М. С. Комплексне детерміноване оцінювання складних ієрархічно-мережевих систем. *Системні дослідження та інформаційні технології*. 2016. № 1. С. 7–16.

295. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Документи Міністерства фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/tt11011?find=1&text=%F1%F2%E0%ED%E4%E0%F0%F2>.

296. Попов Н. И., Третьяк О. А. Управление сетями: новые направления исследований. *Российский журнал менеджмента*. 2008. Том 6. № 4. С. 75–82.

297. Попова В. В. Організаційно-економічний механізм управління розвитком національної макросистеми: архітектоніка та методологія статистичного оцінювання : монографія. К. : Формат, 2008. 485 с.

298. Попова В. Д., Долішня Н. В. Облікове забезпечення управління кредиторською заборгованістю в контексті трансформації зобов'язань. *Науковий вісник БДФЕУ*. 2012. Вип. 1 (22). С. 45–48.

299. Порівняння молочного сектора України та Нідерландів. Український клуб аграрного бізнесу, 2017. 74 с.

300. Потапова Н. А. Синергетичний розвиток складних економічних систем. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка” : Проблеми економіки та управління*. 2012. № 725. С. 180–186.

301. Привалова Н. Є. Аспекти організації бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С. 164 – 167.

302. Пригожин И., Стенгерс И. Порядок из хаоса: новый диалог человека с природой / пер. с англ. Ю. А. Данилова. М. : Прогресс, 1986. 432 с.



303. Приймак В. І. Математичні методи економічного аналізу : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2009. 296 с.

304. Примак Т. Від маркетингу відносин до маркетингу утримування клієнтів. *Маркетинг в Україні*. Київ, 2006. № 3. С. 42–44.

305. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

306. Про ветеринарну медицину : Закон України від 25.06.1992 р. № 2498-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2498-12>.

307. Про державно-приватне партнерство : Закон України від 01.07.2010 р. № 2404-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2404-17>.

308. Про державну статистику : Закон України від 17.09.1992 р. № 2614-XII. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.

309. Про затвердження методики розрахунку інтегральних регіональних індексів економічного розвитку : наказ Державного комітету статистики України від 15.04.2003 р. № 114. URL : [http://uazakon.com/documents/date\\_1a/pg\\_ibcnog/](http://uazakon.com/documents/date_1a/pg_ibcnog/).

310. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

311. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. №1045 <https://docs.dtki.ua/doc/1221.1297.0#pn15>.

312. Про затвердження Порядку ведення реєстру операторів ринку та потужностей, на які видано експлуатаційний дозвіл : наказ Мінагрополітики України від 10.02.2016 р. № 40. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0383-16>.

313. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

314. Про затвердження форм державних статистичних спостережень щодо стану ділової активності підприємств : наказ Державної служби статистики від 17.07.2017 р. URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2017/172/172\\_2017.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2017/172/172_2017.htm).

315. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-ІКТ (річна) “Використання інформаційно-комунікаційних технологій та електронної торгівлі на підприємствах у 20 \_ році” : наказ голови Державної служби статистики України № 375 від 01.09.2010 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0375202-10>.

316. Про захист від недобросовісної конкуренції : Закон України від 07.07.1996 р. № 236/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80>.

317. Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 05.07.94 р. №81//94-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2594-15>.

318. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV.178. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.

319. Про молоко та молочні продукти : Закон України від 05.04.2015 р. № 1870-15 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1870-15>.

320. Про Національну тристоронню соціально-економічну раду : Указ Президента України від 02.04.2011 р. № 347/2011. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2011>.

321. Про оподаткування спільної діяльності. TaxLink. URL : [https://taxlink.ua/ua/tax\\_explained/dfsu-6699-99-12-02-01-15ipk-vid-02012018](https://taxlink.ua/ua/tax_explained/dfsu-6699-99-12-02-01-15ipk-vid-02012018).

322. Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів : Закон України від 23.12.1997 р. № 771/97-ВР. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/771/97-%D0%B2%D1%80>.

323. Про соціальний діалог в Україні : Закон України від 23.12.2010 р. № 2862-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-17>.

324. Про Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020” : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. URL : <http://www.president.gov.ua/documents/18688.html>.

325. Про ціни і ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI.  
URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.

326. Проданчук М. А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств. *Економіка АПК*. 2013. № 7. С. 63–70.

327. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал*. 2014. № 2. С. 24.

328. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зниження ставки податку на додану вартість для деяких видів сільськогосподарської продукції від 03.01.2018 р. №7420-2. URL : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63300](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63300).

329. Проект розвитку молочного бізнесу в Україні. Сільськогосподарська консультаційна служба. URL : <http://www.dsks.org.ua/projects/rozvytok-molochno-go-biznesu-v-ukrayini/>.

330. Прохорова В. М., Демченко Я. М. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Сер.: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2014. № 1. С. 96–108.

331. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: навч. пос. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.

332. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.

333. Пушкар М. С. Управлінський облік : нові підходи, ідеї, концепції. Сучасні проблеми системи обліку в Україні : монографія. Тернопіль, 2010. 550 с.

334. Радаев В. О парадигме экономической теории. Экономическая теория на пороге XXI века. Москва, 1998. 768 с.

335. Радіонова Н. Й. Методологічні засади організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту* : зб. наук. праць. 2016. № 3. С. 57–64.

336. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / пер с англ. ; под. ред. В. А. Микрюкова. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1998. 616 с.

337. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг. URL : <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>.

338. Реєстр великих платників податків на 2018 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/312642.html>.

339. Реєстр операторів потужностей (об'єктів), що використовуються для промислового вирощування (розведення) тварин Львівської області. Головне управління Держспоживслужби у Львівській області. Управління безпеки харчових продуктів та ветеринарної медицини. URL : <http://lvivdpss.gov.ua/upravlinnya/upravlinnya-bezpechnosti-harchovyh-produktiv-ta-veterynariji/>.

340. Решетило В. П., Стадник Г. В., Островський І. А. ін. Інституційні фактори стійкого розвитку регіональних соціально-економічних систем : монографія / за заг. ред. В.П. Решетило. Х. :ХНАМГ, 2013. 241 с.

341. Рогоза Б. Уроки української мови. URL : <http://obozrevatel.com/news/2010/6/18/373121.htm>.

342. Рожелюк В. М. Організація документування облікової інформації на підприємствах ринкового типу. *Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Серія : Економіка.* № 21. Тернопіль, 2007. С. 176–179.

343. Розанова Н. Эволюция взглядов на природу фирмы в западной экономической науке. *Вопросы экономики.* 2002. №1. С. 50–67.

344. Розенфельд Л., Морвиль П. Информационная архитектура в Интернетефельд. 2-е изд. СПб. : Символ-Плюс, 2005. 544 с.

345. Романчук К. В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірному процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України) : дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2005. 241 с.

346. Ромашко О. М. Особливості управлінського обліку витрат підприємства. *Вчені записки університету “Крок”. Серія Економіка.* 2014. № 36. С. 167–174.

347. Рудницький В. С. та ін. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю як інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання / за ред. В. С. Рудницького. Львів : ГАЛИЧ ПРЕС, 2018. 275 с.

348. Рудницький В., Рудницький Т. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 24–27.

349. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий / пер. с англ. М. : “Радио и связь”, 1993. 278 с.

350. Сапир Ж. Экономика информации: новая парадигма и её границы. *Вопросы экономики*. 2005. № 10. С. 4–24.

351. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности : автореф. дис... докт. экон. наук : 08.00.12. Воронеж, 2009. 48 с.

352. Саріогло В. Г., Леснікова М. В., Жук І. М., Сулімов О. В., Власенко Н. С. Методика розрахунку рейтингової оцінки фінансового стану підприємств. К., 2007. 15 с.

353. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. 2012. № 722. С. 236–241.

354. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис... канд. экон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 24 с.

355. Сенге П. Пятая дисциплина : искусство и практика самообучающейся организации / пер. с англ. М. : ЗАО “Олимп – Бизнес”, 2003. 408 с.

356. Сидорова М. И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Москва, 2013. С. 35.

357. Система национальных счетов, 2008. Комиссия Европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, Нью-Йорк, 2009. URL : <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>.

358. Сливка Я. В., Романчук К. В. Оптимизация учетного отображения корректировки цены и влияние на конкурентоспособность предприятия. *Экономический анализ : теория и практика*. 2012. № 11 (266). С. 22–28.

359. Словник іншомовних слів / уклад Л. О. Пустовіт, О. І. Скопненко, Г. М. Сюта, Т. В. Цимбалюк. К. : Довіра, 2000. 901 с.

360. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №2. С.49–54.

361. Смерічевський С. Ф. Особливості зв'язано-диверсифікованих систем в промисловості України. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. Зб. наук. пр. Вип. 19. І. Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2008. С.48–54.

362. Соловійов В. М. Мережні міри складності соціально-економічних систем. *Вісник Черкаського університету* : наук. журн. № 38 (371) Серія Прикладна математика. Інформатика. Черкаси : ЧНУ ім. Б. Хмельницького, 2015. С. 67–79.

363. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

364. Сорокіна Е. В. Принципы формирования отчетных показателей в области устойчивого развития. *Известия ИГЭА*. 2012. № 3(83). С. 22.

365. Сорокіна К. В. Інтегрована звітність – нова модель звітності для бізнесу. Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. 2011. № 7. URL : <http://alls.in.ua/40343-integrovana-zvitnist-nova-model-zvitnosti-dlya-biznesu.html>.

366. Старіш О. Г. Системологія : підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 232 с.

367. Статистика зовнішнього сектору України за методологією 6-го видання “Керівництва з платіжного балансу та міжнародної інвестиційної позиції” (МВФ, 2009). Національний банк України URL : [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=65613](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=65613).

368. Стецюк П. А. Фінансова архітектоніка забезпечення конкурентоспроможності підприємства. *Вісник Харківського національного*

*технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 150. С. 33–40.

369. Стрій Л. О. Маркетингове управління на рубежі XXI століття: системне дослідження : монографія. Одеса : Астропринт, 2000. 304 с.

370. Струк Н. С. Інтегрована звітність як найбільш доречне джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств. *Rozwój społeczności międzynarodowej : przeszłość oraz nowe wyzwania*. Lwów-Olsztyn : PAIS, 2015. S. 289–298.

371. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства підприємств на ринку фінансово-кредитних послуг. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. Київ. 2010. № 1. С. 272–280.

372. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства промислових підприємств у Львівській області. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : науковий збірник Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника*. 2010. Вип. 6. Т. 1. С. 129–134.

373. Струк Н. С. Аналіз інформативності фінансової звітності підприємств України, як ділових партнерів на ринку. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економіка*. 2009. Вип. 30. С. 137–143.

374. Струк Н. С. Аналіз інформаційного забезпечення розвитку ділового партнерства підприємств Львівщини. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 20–22 квітня 2005 р.). Ч. 1. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2005. С. 162–166.

375. Струк Н. С. Аналіз релевантності інформаційних потоків у діловому партнерстві підприємств на ринках капіталу. *Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України*. 2009. Вип. 19. С. 439–448.

376. Струк Н. С. Аналітична оцінка зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств України. *Теорія та практика ринкових перетворень:*

*економічний та соціальний контекст: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 20–22 березня 2008 р.).* Вінниця: ВІЕ ТНЕУ, 2008. Том III. С.30–34.

377. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення системи управління діловим партнерством підприємств. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2007. № 576. С.290–298.

378. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення угод ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. Серія : Економіка.* 2006. №36. С. 340–346.

379. Струк Н. С. Антикризова стратегія ділового партнерства підприємств України. *Економіка ринкових відносин. Науковий журнал Київського університету ринкових відносин.* 2010. № 5. С. 332–336.

380. Струк Н. С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія : Облік і фінанси.* 2011. Вип. 7 (25). Ч. 3. С. 371–378.

381. Струк Н. С. Бюджетування трансакційних витрат у системі обліку та контролю підприємств – ділових партнерів інноваційного процесу. *Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка. Серія : Економіка.* 2016. Вип. 53. С. 403–412.

382. Струк Н. С. Відкритість економіки, як індикатор розвитку ділового партнерства підприємств України в умовах фінансово-економічної кризи. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 10–11 квітня 2015 р.). Дніпропетровськ : Національний гірничий університет, вид. дім “Гельветика”, 2015. С.79–82.

383. Струк Н. С. Вплив страхового ринку на ділове партнерство підприємств України. *Фінансова система України. Збірник наукових праць Національного ун-ту “Острозька академія”.* 2008. Вип. 10. Ч.3. С. 389–396.



384. Струк Н. С. Гармонізація бухгалтерського і статистичного обліку та її вплив на облікову систему ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України.* 2016. Вип. 35. Ч. 2. С. 235–241.

385. Струк Н. С. Ділове партнерство підприємств в умовах формування ринкового середовища України. *Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Перехідна економіка: проблеми теорії і практики.* 1999. Вип. 5. С. 323–329.

386. Струк Н. С. Достовірність фінансової звітності – запорука перспективного ділового партнерства підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип.: Сучасна парадигма управління та Острозька Біблія.* 2009. Вип. 20. С. 444–451.

387. Струк Н. С. Економічний аналіз ділового партнерства підприємств : монографія. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені І. Франка, 2010. 468 с.

388. Струк Н. С. Економічний аналіз ефективності ділового партнерства підприємства. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. Серія : Економіка.* 2008. № 39. С. 500–505.

389. Струк Н. С. Зміст облікової системи ділового партнерства підприємств. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.).* Львів : В-во Національного університету “Львівська політехніка”, 2012. С. 306–309.

390. Струк Н. С. Інтегративні тенденції розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями. *Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць Львівського національного університету імені Івана Франка.* 2018. Вип. 40. Ч. 2. С. 214–223.

391. Струк Н. С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія,*

*професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 26 лютого 2015 р.). Київ : ННЦ "ІАЕ", 2015. С. 597–600.*

392. Струк Н. С. Інформаційно-технологічне забезпечення ділового партнерства підприємств України. *Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України* : збірник наукових праць за результатами V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 15–16 травня 2008 р.). Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. Т. 5. С.68–72.

393. Струк Н. С. Комплексний економічний аналіз ділового партнерства підприємств. *Проблеми формування ринкової економіки : міжвідомчий науковий збірник КНЕУ. Спец. вип. : Трансформація курсу "Економічний аналіз діяльності підприємства"*. 2002. С. 490–507.

394. Струк Н. С. Концептуальні засади розвитку маркетингу партнерських відносин підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 30. Ч.1. С. 116–121.

395. Струк Н. С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2012. Вип. 1(8). С. 188–198.

396. Струк Н. С. Напрямки реалізації науково-технічного партнерства підприємств України. *Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Чортків, 23–24 листопада 2006 р.).* Тернопіль : Терно-граф, 2006. С.56–58.

397. Струк Н. С. Нормативно-правове забезпечення управлінського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 26-27 квітня 2001 р.).* Львів : Львівський національний університет ім. І. Франка, 2001. С.19–22.

398. Струк Н. С. Нормативно-правові основи факторингових партнерських угод в Україні. *Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України* : матеріали наук.-практ. конференції (м. Сімферополь, 16–18 травня

2008 р.). Сімферополь : Національна академія природоохоронного та курортного будівництва, 2008. С. 54–56.

399. Струк Н. С. Облік спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств: проблеми та перспективи їх вирішення. *Науковий журнал “Проблеми економіки”, науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України*. 2012. № 4. С. 176–181.

400. Струк Н. С. Облікова система ділового партнерства підприємств України : монографія. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені І. Франка, 2011. 328 с.

401. Струк Н. С. Обліково-аналітична інтерпретація та основні напрями контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 9. С. 151–174.

402. Струк Н. С. Обліково-правові основи інвентаризації розрахунків у діловому партнерстві підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні : збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка*. 2011. Вип. 23. Ч. 2. С. 310–315.

403. Струк Н. С. Організаційні аспекти обліково-аналітичного забезпечення факторингових послуг у діловому партнерстві підприємств України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей Другої науково-практичної конференції (м. Львів, 23–24 жовтня 2009 р.)*. Львів : В-во Національного університету “Львівська політехніка”, 2009. С. 146–148.

404. Струк Н. С. Організаційно-правові основи управлінського обліку в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип. : Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні*. 2005. Вип. 15. Ч. 2. С. 225–230.

405. Струк Н. С. Основні етапи визначення рівня цін в управлінському обліку ділового партнерства підприємств. *Інформаційні системи і технології в економіці : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Київ (3–4 березня 2011 р.)*. Київ : КНТУ, 2011. С. 288–290.

406. Струк Н. С. Основні напрями державного регулювання трансфертного ціноутворення у діловому партнерстві підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка*. 2013. Вип. 29. Ч. 2. С. 216–223.

407. Струк Н. С. Особливості бюджетування в системі управлінського обліку. *Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України*. 2001. Спецвипуск 7. С. 257–264.

408. Струк Н. С. Особливості обліку та оподаткування операцій з реалізації зовнішньоекономічних угод ділового партнерства підприємств України. *Науковий вісник національного лісотехнічного ун-ту України*. 2008. Вип. 18.6. С.219–224.

409. Струк Н. С. Оцінка ділового партнерства підприємств у посередницько-збутовій діяльності бірж України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей Науково-практичної конференції (м. Львів, 20–22 квітня 2007 р.). Львів: В-во Національного університету “Львівська політехніка”, 2007. С. 213–215.

410. Струк Н. С. Оцінка конкурентоспроможності в системі аналізу перспективності ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка*. Серія : Економіка. 2007. Вип. 37. С.89–93.

411. Струк Н. С. Передумови становлення та особливості розвитку ділового партнерства підприємств України. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка*. Серія: Економіка. 2010. № 43. С. 800–808.

412. Струк Н. С. Перспективні шляхи використання цільового калькулювання в стратегічному управлінському обліку. *Вісник Львівської комерційної академії. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції “Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі”*. Серія: Економіка. 2004. Вип. 16. С. 430–435.

413. Струк Н. С. Проблемні аспекти розвитку ділового партнерства малих підприємств Львівщини. *Стратегія економічного розвитку країн в умовах*

глобалізації : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та студентів (м. Дніпропетровськ, 26–27 листопада 2009 р.). Дніпропетровськ : ДНУ ім. О. Гончара, 2009. Т. 4. С. 132–135.

414. Струк Н. С. Проблемні аспекти становлення системи управлінського обліку в Україні. *Розвиток науки про бухгалтерський облік* : доповіді та тези доповідей, виголошені на Міжнародній науковій конференції (м. Житомир, 23–24 листопада 2000 р.). Житомир : ЖІТІ, 2000. Вісник 12. С. 219–220.

415. Струк Н. С. Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку. *Інтеграція країн з перехідною економікою у світовий економічний простір: стан і перспективи*: тези доповідей Міжнародної наукової конференції (м. Львів, 13–14 травня 2005 р.). Львів : Львівський національний університет імені Івана Франка, 2005. С. 359–360.

416. Струк Н. С. Розвиток бухгалтерського аутсорсингу – прерогатива сьогодення. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції / відпов. за випуск: проф. Рудницький В. С., доц. Бачинський В. І. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. С. 455–458.

417. Струк Н. С. Розвиток ділового партнерства підприємств на фондових ринках європейських країн із перехідною економікою. *Фінансова система України. Збірник наукових праць Національного університету “Острозька академія”*. 2009. Вип. 11. С. 466–474.

418. Струк Н. С. Роль ділового партнерства підприємств у подоланні кризових явищ в Україні. *Світова економічна криза і сценарій посткризового розвитку* : збірник тез за матеріалами XII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Феодосія, 20–22 травня 2010 р.). Феодосія : Феодосійська фінансово-економічна академія Київського університету ринкових відносин, 2010. С. 63–65.

419. Струк Н. С. Структурування вхідної інформаційної домінанти облікової системи ділового партнерства підприємств на ринку молока та молокопродуктів України. *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności* / red.

R. Kordonski, A. Kordonska, J. Muszycki. Lwyw-Olsztyn: Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki, 2018. T. 4. S. 28–53.

420. Струк Н. С. Таксономия сети делового партнерства предприятий. *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. 2013. Вып. 2 (17). С. 30–36.

421. Струк Н. С. Теоретико-методологічні засади й організація облікової системи ділового партнерства підприємств : монографія. ЛНУ ім. І. Франка. Дрогобич : “Посвіт”, 2018. 492 с.

422. Струк Н. С. Товарні деривативи у діловому партнерстві підприємств. Формування ринкової економіки в Україні. *Збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка*. 2017. Вип. 37. Ч. 2. С.198–209.

423. Струк Н. С. Тракткування облікової політики підприємства в Україні. *Становлення облікової політики в Україні: тези доп. Всеукр. наук. конф., м. Тернопіль, 18–19 травня 2007 р. Тернопіль: Економічна думка, 2007. С. 203–204.*

424. Струк Н. С. Трансакційні витрати в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація* : тези доповідей учасників X Міжнародної наукової конференції, присвяченої пам’яті д. е. н., проф. О. С. Бородкіна. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. С. 103–105.

425. Струк Н. С. Фінансово-облікове забезпечення факторингових партнерських угод в Україні. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2009. № 647. С. 221–228.

426. Струк Н. С. Цільове калькулювання в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7 (25). Ч.3. С. 271–278.

427. Струк Н. С., Владичин М. Б. Основні підходи до розкриття сутності зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету. Секція : Економічні науки*. 2015. № 4. Т.1. С. 198–202.

428. Струк Н. С., Гармаш Х. П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 14. С. 288–292.

429. Струк Н. С., Головчак Г. В. Обліково-аналітичне забезпечення державно-приватного партнерства на ринку житлово-комунальних послуг України. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С.82–92.

430. Струк Н. С., Дідик А. З. Пріоритети розвитку системи обліку розрахунків із дебіторами в діловому партнерстві підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2018. Вип. 29. Ч.2. С. 191–194.

431. Струк Н. С., Колток І. Р. Переваги використання CRM-систем у процесі управлінського обліку ділового партнерства підприємств. *Актуальні проблеми економіки та менеджменту: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Запоріжжя, 16–17 лютого 2018 р). Запоріжжя: Східноукраїнський інститут економіки та управління. ГО “СІУЕ”, 2018. С. 63–67.

432. Струк Н. С., Корицька О. І. Інвестиційне середовище промислового виробництва України в умовах євроінтеграційних процесів. *Пріоритети розвитку національної економіки в контексті євроінтеграційних та глобальних викликів : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Харків, 20–21 квітня 2016 р.). Харків : Харківський національний університет будівництва та архітектури, 2016. Ч. 2. С. 317–320.

433. Струк Н. С., Корицька О. І. Оцінка та оцінювання діяльності промислових підприємств України: фінансово-статистичний підхід. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11. № 3. С. 212–216.

434. Струк Н. С., Крупка М. І. Трансфертне ціноутворення в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в*

Україні. *Збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка*. 2012. Вип. 26. Ч. 1. С. 359–364.

435. Струк Н. С., Мельник Н. В. Державно-приватне партнерство у будівельному секторі економіки України. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2012. № 4 (62). С.147–152.

436. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку ділового партнерства на підприємстві. *Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць Львівського національного університету ім. І. Франка*. 2014. Вип. 31. Ч. 2. С. 302–308.

437. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Проблемні аспекти розподілу загальнопромислових витрат у обліковій системі ділового партнерства будівельних організацій. *Економічний аналіз. Збірник наукових праць Тернопільського національного економічного університету*. 2014. Т. 15. № 2. С. 177–186.

438. Струк Н. С., Хоронжий А. Г. Облік ділового партнерства підприємства з постачальниками. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. Серія: Економіка*. 2006. № 35. С. 610–621.

439. Струк Н. С., Хоча Н. В. Сутнісна характеристика облікової системи підприємства. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка” : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку* / відп. ред. О. Є.Кузьмін. Львів : НУ “Львівська політехніка”, 2012. № 721. С.236–241.

440. Струк Н. С., Шевчук А. М. Ідентифікація трансакційних витрат в обліковій системі малого підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2018. Вип. 29. С. 110–114.

441. Струк Н. С., Корицька О. І. Порівняльне оцінювання ефективності промислового виробництва України за конкурентними перевагами його розвитку в умовах євроінтеграції та глобалізації. *Rozwój społeczności międzynarodowej: przeszłość oraz nowe wyzwania*. red. R. Kordonski, O. Struk, D. Kamilewicz-Rucińska,



Ł. Muszyński, J. Ruciński, K. Sygidus. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. I. Franki : Lwów-Olsztyn, 2016. T. 3. S. 153–169.

442. Струк Н. С. Обліково-економічні аспекти визнання товарних втрат у мережі зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств. *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności*. red. R. Kordonski, A. Kordonska, Ł. Muszyński. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki: Lwów-Olsztyn, 2017. T. 2. S. 215–240.

443. Тарасевич В. Н. О философии и методологии фундаментальной экономической науки. *Європейський вектор економічного розвитку*: зб. наук. пр. Вип. 2 (3). Д. : Вид-во ДУЕП, 2007. С. 5.

444. Тваринництво України 2017 : стат. збірник. К. : Державна служба статистики України, 2018. 167 с.

445. Тесленко Т. І. Облік поточних зобов'язань на підприємствах різних форм власності. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2008. № 1 (40). С.119–123.

446. Тимофєєва О. М. CRM-стратегія клієнт-орієнтованого маркетингу. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 2. С. 656–663.

447. Тітаренко Г. Б. Зміни в системі управлінського обліку при реструктуризації підприємств зі складною організаційною структурою. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2009. № 2. URL : [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/Vsnau/FiK/2009\\_2/33Titarenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/FiK/2009_2/33Titarenko.pdf).

448. Ткач А. А. Інституціональна парадигма теорії ринкової інфраструктури. *Економіка розвитку*. Харків : ХДЕУ. 2005. № 1 С. 46–51.

449. Топ 10 лучших CRM систем для Украины. URL : <http://www.livebusiness.com.ua/tools/crm/>.

450. Травін В. В. Бухгалтерський облік і система національних рахунків: напрями гармонізації : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 21 с.

451. Третьяк О. А., Румянцева М. А. Сетевые формы межфирменной кооперации: подходы к объяснению феномена. *Российский журнал менеджмента*. 2003. Т. 1. №2. С. 25–50.

452. Тучак О. Управління дебіторською заборгованістю. “Баланс”. Вінниця : “Баланс”, 2012. С. 19–24.

453. У ДФС створено департамент з питань трансфертного ціноутворення. URL : <https://news.dtkr.ua/law/inspections/52748>.

454. Угода про асоціацію між Україною з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони (ратифіковано Законом від 16.09.2014 р.) № 1678-VII. URL : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011/print](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/print) 1530729064181541.

455. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма : Фирмы, рынки, “отношенческая” контрактация / пер. с английского ; науч. ред. и вступ. ст. В. С. Каткало. СПб. : Лениздат : CEU press, 1996. 702 с.

456. Украина в рейтинге Doing Business поднялась на 71 место. DeloUA. URL : <https://delo.ua/economyandpoliticsinukraine/ukraina-v-rejtinge-doing-business-podnjalas-na-h-347468/>.

457. Українська фондова біржа URL : <http://ukrse.com.ua/birzhovij-spisok-ufb>.

458. Уорд К. Стратегический управленческий учет / пер. с англ. М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448 с.

459. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Бухгалтерський управлінський облік : навч. пос. Тернопіль : Економічна думка, 2003. 566 с.

460. Фатенок-Ткачук А. О., Замойська К. П. Стратегічний облік у системі управління підприємством. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку* : [збірник наукових праць] / відп. ред. О. Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Львівська політехніка, 2012. С. 241–245.

461. Федорченко О. Є. Удосконалення створення і обліку резерву сумнівних боргів. *Зб. наук. праць ЧДТУ*. Серія: Економічні науки. Вип. 21. Черкаси: ЧДТУ, 2008. С. 131–134.

462. Феофанов Л. К., Денисов Д. В. Методичні підходи з організації обліку та аудиту кредиторської заборгованості на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №. 12. С. 65–68.

463. Філіпенко А. С. Цивілізаційні виміри економічного розвитку : монографія. 2-ге вид. К. : Знання України, 2002. 189 с.

464. Філософський словник / за ред. В. І. Шинкарука. Головна редакція Української Радянської Енциклопедії Академії наук Української РСР. Київ. 1973. 1(03). 560 с.

465. Фірсова С. Г., Мельник І. А. Еволюція маркетингової теорії: український вимір. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова*. Одеса, 2013. №18. С. 163–167.

466. Фоміна О. В. Напрями вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 9. С. 207–2016.

467. Фролов В. Впровадження “хмарних” технологій в практику бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 12. С. 45–49.

468. Хайек Ф. А. фон. Право, законодательство и свобода : соврем. понимание либер. принципов справедливости и политики / пер. с англ. М. : ИРИСЭН. 2006, 642 с.

469. Хайек Ф. Индивидуализм и экономический порядок. М. : ИРИСЭН, 2000. 282 с.

470. Харламова О. В. Концепція архітекτονіки фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. С. 141–146.

471. Хенсен Р. Дон, Моувен М. М., Еліас С. Н., Сенков Д. У. Управлінський облік / пер. з англ. 5-го канадського вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Красник та ін. [наук. ред. пер. Н.П. Краснік]. К. : “Міленіум”, 2002. 974 с.

472. Хлыстова О. В. Финансовый менеджмент. Владивосток : ТИДОТ ДВГУ, 2005. 295 с.

473. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории. М. : Дело, 2003. 464 с.

474. Холодний розрахунок : половину ринка морозива поділили між собою Рудь та Ласунка (інфографіка). AGRO DAY. Найважливіше про АГРО щодня. URL : <https://agroday.com.ua/2018/03/19/vidmorozheni-polovynu-rynka-morozyva-dilyat-mizh-soboyu-rud-ta-lasunka/>.

475. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. / пер. с англ. О. А. Пинус, М. М. Каверин, Е. С. Шумейко, А. А. Плоткина и др. [10-е изд.]. СПб. : Питер, 2007. 1008 с.

476. Хорунжак Н. М. Удосконалення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг на засадах комп'ютеризації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. Том.2. 2015. №1(45 ). С. 397–401.

477. Худенко А. В. Архитектоника идентичности : монография. Одес. нац. ун-т им. И. И. Мечникова. Одесса : Астропринт, 2010. 238 с.

478. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

479. Цыганков П. А. Международные отношения. М.: Новая школа, 1996. 307 с.

480. Чернова Н. Кредиторська заборгованість: як закрити, щоб грошей не платити, і до доходу не включити. *Податкове планування*. 2005. № 3. С. 15–16.

481. Чибісов Ю. В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.

482. Чмерук М. Щодо обліку спільної діяльності. Лист Міністерства фінансів України від 2 лютого 2012 р. № 31-08410-07-10/2417 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/main/jj170/page7/sps?max=100>.

483. Чумаченко М. Г. Бухгалтерський облік і система національних рахунків. *Формування ринкової економіки України. Науковий збірник : спецвипуск 7. Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України*. Львів: Інтереко, 2001. С. 129–134.

484. Чупир В. Є. Розрахунок та облік резерву сумнівних боргів. *Вісник : Технічний прогрес і ефективність виробництва*. Харків, 2001. Вип.131. С. 47–50.

485. Чухно А. А. Твори у 3 т. / НАН України. Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України: Т. 3: Становлення еволюційної парадигми економічної теорії. К., 2007. 712 с.
486. Шаститко А. Е. Новая теория фирмы. М. : Экономический факультет МГУ. ТЕИС, 1996. 134 с.
487. Шаститко А. Новая институциональная теория : 3-е изд. М.: Экономический факультет МГУ. ТЕИС, 2002. 591 с.
488. Швець В. Г. Національне рахівництво – як інструмент макроекономічного аналізу. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 2. С. 3–11.
489. Швець В. Г., Сосновський К. Р. Актуальні проблеми відображення гудвілу та торгових марок у консолідованій фінансовій звітності. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка* 2005. № 77. С. 5–7.
490. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: фаховий збірник наукових праць (економічні науки) Національного авіаційного університету*. 2010. № 28. URL : <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/213/203>.
491. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монография. НАН Украины. Институт экономики промышленности; Донецкий национальный ун-т экономики и торговли им. Михаила Туган-Барановского. Донецк, 2007. 360 с.
492. Шерешева М. Ю. Формы сетевого взаимодействия компаний : курс лекций : учеб. пос. М. : Изд. дом Гос. ун-та Высшей школы экономики, 2010. 339 с.
493. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Випуск 2(14). Житомир : ЖДТУ, 2009. С. 224–234.
494. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : дис. докт. екон. наук : 08.00.09. К., 2010. 412 с.

495. Шигун М. М., Ходзицька В. В. Методичний інструментарій стратегічного управління витратами. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 3. С. 39–46.

496. Шимоханская Т. В. Совершенствование методологии учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций : автореф.дис... докт. экон. наук : 08.00.12. Москва, 2011. 434 с.

497. Шишкова Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління розрахунками з контрагентами підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 3. С. 20–28.

498. Шкепу М. А. Архитектоника общественного времени : монография. Киев. нац. торг.-экон. ун-т. К. : Б. И., 2012. 343 с.

499. Шубников А. В., Копцик В. А. Симметрия в науке и искусстве. М. : ИКИ, 2004. 560 с.

500. Шуляренко С. М. Застосування методології стратегічного управлінського обліку в системі контролінгу підприємств. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. №5. С. 134–137.

501. Шумська В. Б. Рівні маркетингу відносин на ринках товарів промислового призначення. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*: зб. наук. пр. Львів, 2011. № 720. С. 268–272.

502. Шуть О. Н. Информация как экономический ресурс. *Экономика России: основные направления совершенствования*. 2005. № 7. URL : <http://www/cfin.ru>.

503. Экономическая добавленная стоимость — EVA. Формула. Анализ и пример расчета для ОАО “Алроса”. Финансово-инвестиционный блог Жданова Василия и Жданова Ивана. URL : <http://finzz.ru/ekonomicheskaya-dobavlennaya-stoimost-eva.html>.

504. Экономическая добавленная стоимость. Economic Value Added, EVA. Финансовые инвестиции образовательный центр. URL : <http://allfi.biz/financialmanagement/FinancialStatement/jekonomicheskaja-dobavlennaja-stoimost.php>.

505. Эрроу К. Информация и экономическое поведение. *Вопросы экономики*. № 5. 1995. С. 98.

506. Югас Е. Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками. *Економічний вісник Переяслав-Хмельницького держ. пед. ун-ту ім. Г. Сковороди*. 2011. № 17/2. URL : <https://cyberleninka.ru/article/v/ekonomichna-sutnist-dogovirnih-vidnosin-pidpriemstva-ta-formi-rozrahunkiv-z-postachalnikami-i-pidryadnikami>.

507. Ющак Ж. М. Методичні підходи до відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку. *Проблеми обліку, аналізу і контролю. Вісник університету банківської справи Національного банку України*. 2011 №1 (10), С.275–279.

508. Ющак Ж. М. Особливості обліку витрат інноваційної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2014. Вип. 3 (30). С. 449–457.

509. Ющак Ж. М., Мельник С. І. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття – нове уявлення майбутнього. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Випуск 1 (13). Житомир : ЖДТУ, 2009. 408 с.

510. Яламова Є. С. Особливості обліку інноваційних витрат. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*. 2010. № 2. С. 432–439.

511. Account Ability Principles 2018. URL : [https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2018/05/AA1000\\_ACCOUNTABILITY\\_PRINCIPLES\\_2018\\_Single\\_Pages.pdf](https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2018/05/AA1000_ACCOUNTABILITY_PRINCIPLES_2018_Single_Pages.pdf).

512. Alchian A., Demsetz H. Production, Information Costs, and Economic Organization. *American Economic Review*. 1972. № 62. P. 777–795.

513. Ambler T. Marketing from Advertising to Zen: A Financial Times Guide. London : Pitman Publishing, 1996. 365 p.

514. Andrew W. Y. First Lessons in Civil Government. H. & J. C. Ivison, 1846. 235 p.
515. Aslund A., Menileds G. Why Has Ukraine Failed to Achieve Economic Growth. Economic Reform in Ukraine: The Unfinished Agenda, Armonk. New York : M. E. Sharpe, 2000. P. 255–377.
516. Barton J. Goldenberg. CRM Automation Prentice. Hall Professional, 2002. – 294 p.
517. Bennett Stewart III G. The Quest for Value. A Guide for Senior Managers. HarperBusiness, 1999. 800 p.
518. Blockchain-Applications in Banking & Payment Transactions: Results of a Survey. URL : [https://is.muni.cz/do/econ/sborniky/70896034/EFS2017-Proceedings\\_1\\_final.pdf?fakulta=1456](https://is.muni.cz/do/econ/sborniky/70896034/EFS2017-Proceedings_1_final.pdf?fakulta=1456).
519. Bloomberg. Company Overview. Zachary Scott & Co URL : <https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapid=24057>.
520. Carl J. Dalman. The Problem of Externality. *The Journal of Law and Economics* 22, no 1, April, 1979, 148 p.
521. DOINGBUSINESS Measuring Business Regulations. Rankings & Ease of Doing Business Score. URL : <http://www.doingbusiness.org/en/rankings>.
522. Earl A. Spiller. Financial accounting: basic concepts. R. D. Irwin, 1971. 761 p. URL : [trove.nla.gov.au/work/11418348?q&versionId=25262804](https://trove.nla.gov.au/work/11418348?q&versionId=25262804).
523. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. Cambridge : Cambridge University Press, 1990. 359 p.
524. Elg U. Inter-firm market orientation: Its significance and antecedents in distribution networks. *Journal of Marketing Management*. 2002. Vol. 18 (7/8). P. 633–655.
525. Erp-системи Microsoft Dynamics. URL : <http://innoware.com/uk/products/erp-sistemi>.
526. Franklin D. Margiotta. Evolving strategic realities: implications for US policymakers. National Defense University, National Security Affairs Institute (U.S.). National Defense University Press, 1980. 222 p.



527. Fukuyama F. *The Great Disruption*. London : Profile Books, 1999. 354 p.
528. Google books NGram Viewer. URL : <https://books.google.com>.
529. GRI Standards download center. URL : <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.
530. Hilton R. W. *Managerial Accounting*. 4th ed. Boston : Irwin Mc Graw Hill, 1999. 816 p.
531. Hilton R. W., Maher R. W., Selto F. H. *Cost Management. Strategies for Business Decisions*. Irwin Mc Graw Hill, 2004. 960 p.
532. IDC: три компанії контролюють 81,5% українського ринку ERP-систем. URL: [https://ko.com.ua/idc\\_tri\\_kompanii\\_kontroliruyut\\_84\\_ukrainskogo\\_rynka\\_erp-sistem\\_66827](https://ko.com.ua/idc_tri_kompanii_kontroliruyut_84_ukrainskogo_rynka_erp-sistem_66827).
533. IFRS Foundation. URL : <https://www.ifrs.org>.
534. ISO 26000 керівний стандарт із соціальної відповідальності URL : [http://csm.kiev.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=633%253A1-iso-26000-&catid=41%253A2009-10-16-12-08-07&lang=uk](http://csm.kiev.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=633%253A1-iso-26000-&catid=41%253A2009-10-16-12-08-07&lang=uk).
535. Kohli A., Jaworski B. Market orientation : The construct, research propositions and managerial implications. *Journal of Marketing*. 1990. Vol. 54 (2). April. P. 1–18.
536. Kotler Ph., Armstrong G. *Principles of marketing*. 14th ed. New Jersey : Pearson Prentice Hall, 2012. 740 p.
537. Krutova A. Methodological aspects of accounting for operations under a joint venture agreement. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2018. Вип. 2 (28). С.7–14.
538. Kuznetsova S. The transformation of accounting systems in the chaotic economy structuring: The synergetic approach. *Risk and Decision Analysis. Special Issue: Vol. 2. Behavioral Finance*. IOS Print, USA, NewYork, 2011. № 3. P.151–160.
539. Laliberte L. *The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards*. IMF Working Paper. Statistics Department. Paris: OECD, 2004. 37 p.

540. Lazonick W. The Theory of Innovative Enterprise. URL : [www.insead.edu/lazonick/Lazonick The Theory of Innovative Enterprise Feb 2004.pdf](http://www.insead.edu/lazonick/Lazonick%20The%20Theory%20of%20Innovative%20Enterprise%20Feb%202004.pdf).

541. Ludwig Von Mises. Humanaction a treatise on economics. Auburn : Alabama,1998. 912 p.

542. М.Е.Дос.Бізнес .URL: <https://www.medoc.ua/uk/page/business>.

543. MASTER : Бухгалтерія – новий рівень бухгалтерського сервісу. URL : <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/masterbuhgalteriya-novij-riven-buhgalterskogo-serv/>.

544. Mokyr J. The Rise and Fall of the Factory System: Technology, Firms, and Households since the Industrial Revolution. Paper prepared for the Carnegie-Rochester Conference on macroeconomics. Pittsburg, November 17–19, 2000. P. 58. URL : <http://www.gsia.cmu.edu/afs/andrew/gsia/bm05/mokyrpaper1.pdf>.

545. Murthy Cost Accounting 2E. Pathfinder accounting series. Tata McGraw-Hill Education, 1964. 245 p. URL : <https://books.google.com.ua/books?id=D5IRNyUcAz4C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.

546. Nazarova K. O. Investment analysis of ensuring business partnership audit/ Ukrainian economy growth imperatives : monograph / edited by Anatolii A. Mazaraki. Prague : Coretex CZ, 2018. Chapter 13. P. 256–269.

547. Nelson Richard R., Sidney G. Winter. An Evolutionary Theory of Economic Change. Cambridge MA and London : Belknap Press of Harvard University Press, 1982. 437 p.

548. Oliver R. K., Webber M. D. Supply chain management : Logistics catches up with strategy. Outlook, reprinted in : Christopher M. Logistics: *The Strategic Issues*. Chapman Hall: London, 1992. P. 63–75.

549. Oscar Krisen Buros Research and Statistical Methodology: Books and Reviews. Rutgers University. School of Education. J. Wiley, 1938 (T. 1). 1156 p.

550. Penrose E. The Theory of the Growth of the Firm. New York : M. E. Sharpe, 1980. 265 p.

551. Pitelis C. On Transactions (Costs) and Markets and (as) Hierarchies in: Pitelis C. (ed.) Transaction Costs, Markets and Hierarchies. Basil Blackwell, 1995. P. 262–276.

552. Porter M. E. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Free Press : N.Y. Porter, 1985. 484 p.

553. Porwal L. S. *Accounting Theory: An Introduction*. NewDelhi : Tata McGrawHill, 1992. 319 p.

554. Powell W. W., Koput K. W., Bowie J. I., Smith-Doerr L. The Spatial Clustering of Science and Capital : Accounting for Biotech Firm-Venture Capital Relationships. *Regional Studies*. 2002. Vol. 36. (3). P. 291–305.

555. Psaila S. Blockchain : A game changer for audit processes. URL : <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/audit/articles>.

556. Ray Delmas D. An evaluation of accounting methodology as an accentuating factor in business fluctuations. *The Journal of finance*. 1957. T. 12. P. 496–499.

557. Report on ERP systems and enterprise software. *A Panorama Consulting Research Report*. 2016. URL : <http://go.panoramaconsulting.com/rs/panoramaconsulting/images/2016-ERP-Report.pdf>.

558. Rudnitski V., Lazaryshyna I., Pogrebniak O. Conceptual Evaluation of Utility Theory on Accounting. General Accounting Theory Evaluation and design for efficiency. Copyright by *Academic and Professional Press* Copyright © by Kozminski Business School. Warsaw 2008. P. 67–71.

559. SAP – ERP Introduction. URL : [https://www.tutorialspoint.com/sap/sap\\_introd.htm](https://www.tutorialspoint.com/sap/sap_introd.htm).

560. SAP R/3 (SAP ERP) – Програмная система планирования корпоративных ресурсов. URL : [http://bourabai.kz/cm/sap\\_erp.htm](http://bourabai.kz/cm/sap_erp.htm).

561. SAPBusiness One. URL : [https://b1-sap.com.ua/ru/?gclid=CjwKCAjwv6blBRBzEiwAihbMZktUBovoFlcUbwb9EbRehhJfkSiFU6aopvncj67nwsW3rd2HqrXyxoC578QAvD\\_BwE](https://b1-sap.com.ua/ru/?gclid=CjwKCAjwv6blBRBzEiwAihbMZktUBovoFlcUbwb9EbRehhJfkSiFU6aopvncj67nwsW3rd2HqrXyxoC578QAvD_BwE).

562. Slater G., Spencer D. The Uncertain Foundations of Transaction Cost Economics. *Journal of Economic Issues*. Vol. XXXIV. V. 1. March 2000. P. 61–87.

563. Smart Contracts in Financial Services: Getting from Hype to Reality. URL : [https://www.capgemini.com/wp-content/uploads/2017/07/smart\\_contracts\\_in\\_fs.pdf](https://www.capgemini.com/wp-content/uploads/2017/07/smart_contracts_in_fs.pdf).

564. SMIDA. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України: URL : <https://smida.gov.ua>.
565. Stern Stewart & Co. URL : <https://www.sternstewart.com/>.
566. Stern Stewart Research. Best of times, worst of times (Global automotive OEs) *EVALuation*. Nowember. 2000.
567. Stevelinck E. The Philosophy of Accounting Historical Research. *The Accounting Historical Notebook. The Academy of Accounting Hiistorical. Fall, 1982.* 672 p.
568. Struk N. Business cooperation of ukrainian enterprises: interpretation of historical factors, characteristics of relations and operating conditions. *Handel Wewnętrzny: rynek, przedsiębiorstwo, konsumpcja, marketing: Instytut Badań Rynku, Konsumpcji i Koniunktur.* Warszawa. 2017. Nr 1 (366), Rocznik 63 (LXIII). S. 108–118.
569. Struk N. Problems and perspectives of the cross-border business partnership of enterprises. *Trans-border economies – new challenges of regional development in democratic world.* eds. M. Cierpiął-Wolan, J. Oleński, W. Wierzbieniec. Jarosław : Wydawn. Państwowej Wyższej Szkoły Techniczno-Ekonomicznej im. ks. Bronisława Markiewicza, 2013. P. 82–90.
570. Struk N. Warunki oraz perspektywy rozwoju partnerstwa biznesowego między przedsiębiorstwami Ukrainy i Polski. *Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomiczno – Społecznej w Ostrołęce.* Ostrołęka, 2018. Nr 2/2018 (29). S. 251–264. URL : <http://www.wses-zeszyty.pl/zeszyty/2018/2.pdf>.
571. The Heritage Foundation. Ranking. URL : <http://www.heritage.org/index/ranking>.
572. Total volume of import and export by commodity items by codes UKTZED. Customs statistics. State Fiscal Service of Ukraine : URL : <http://sfs.gov.ua/ms/f11>.
573. Transfer Pricing Technical Assistance. Global Tax Simplification Program. Presentation given by Rajul Awasthi. Brussels, 24 February 2011. URL: [http://www.taxcompact.net/documents/WB-IFC-TP-RA-ITC-EU-event\\_Feb-2011.pdf](http://www.taxcompact.net/documents/WB-IFC-TP-RA-ITC-EU-event_Feb-2011.pdf).
574. Ukraine raw milk, dairy products, colostrum and colostrum-based products. URL : [https://webgate.ec.europa.eu/sanco/traces/output/UA/MMP\\_UA\\_en.pdf](https://webgate.ec.europa.eu/sanco/traces/output/UA/MMP_UA_en.pdf).

575. Walter P. J. Press of Jobson Printing Company/ Walter Paxton Jobson, 1912. 76 p. URL : <https://archive.org/details/accountingsystem00jobsrich/page/n6>.

576. William Joseph Vatter Managerial Accounting. Prentice-Hall, 1950. 510 p. URL : <https://www.amazon.com/MANAGERIAL-ACCOUNTING-William-J-Vatter/dp/B004N3930I>.

577. WolframAlpha : computational intelligence. URL : <https://www.wolframalpha.com/>.

578. World Bank Open Data. URL : <https://data.worldbank.org/>.

579. Zachary Scott & Co. URL : <https://www.zacharyscott.com>.

## Додаток А

Таблиця А.1

## Сфери дослідження ділового партнерства підприємств різними авторами

Автор (и)		Досліджують ділове партнерство підприємств
Перша група авторів – як певні взаємовідносини чи зв'язки між суб'єктами бізнесу, як прояв інтеграційних зв'язків між підприємствами		
1.1	В. Г. Гетьман	як інтеграцію промислового виробництва
1.2	О. І. Уільямсон	як вертикальну інтеграцію виробництва
1.3	М. Г. Карпунін, Я. Г. Любінецький, Б. І. Майданчик	як “горизонтальні взаємовідносини партнерів у господарській діяльності”
Друга група авторів – як один серед найвагоміших “принципів економічної системи, яку іменують ринковою”, називаючи ...		
2.1	С. В. Балашов, Б. А. Райзберг	“принципом договірних, контрактних відносин, що прийшли на зміну відносинам підлеглості”
2.2	І. Я. Носкова, М. Е. Портер	“комерційні зв'язки”, “легальні правила конкуренції”, “ринкові закони”, вбачаючи майбутнє процвітання економіки у “посиленні ролі контрактів і договорів”
Третя група авторів – висвітлює предмет ділового партнерства у спектрі монопроблемної орієнтації		
3.1	Є. Васильченко, А. А. Гассієв, К. В. Гурьянов, А. Н. Клепач, І. В. Криницина, Ю. М. Осипов, В. Папава	вивчають процес “господарських відносин” лише державних підприємств зі своїми партнерами, акцентуючи на укріпленні зв'язків не тільки з постачальниками, а й із споживачами
3.2	М. О. Лугова	досліджує формування та ідентифікацію інвестиційного партнерства держави та бізнесу
3.3	Н.С. Дяченко, О.І. Коноплянко, М. Д. Крамчанинова, С. І. Соколенко	досліджують ділове партнерство промислових підприємств
3.4	А. Бондарев, М. Дерен, А. Д Заруба, М. Ковбасюк	досліджують специфіку організаційно – економічної взаємодії підприємств із банками за різними рівнями господарювання
3.5	М. О. Винокуров, А. А. Леонов, В. О. Подольник,	досліджують інноваційно-інвестиційний напрям ділової взаємодії
Четверта група авторів – розглядають ділове партнерство підприємств на рівні зовнішньоекономічної діяльності та транскордонного співробітництва		
4.1	Ю. Ветров, І. М. Грабинський, І. Я. Кац, Л. К. Коршунова, Ю. О. Корминов, Л. М. Максимова, В. В. Мельник, Є. В. Савельєв, С. І. Чеботар, Т. А. Шаклеїна	досліджують зовнішньоекономічне ділове партнерство підприємств
4.2	Т. В. Каленська, Н. Мікула	вивчають транскордонне співробітництво
П'ята група авторів – подають ґрунтовну оцінку “ринкових трансакцій”, що демонструє фінансовий бік ділової взаємодії, а саме партнерство між підприємствами розглядається у формі кластерів.		
5.1	Р. Коуз	термінологічно “ринкові трансакції” ототожнює із “витратами ринкових трансакцій”, “витратами використання механізму цін” тощо
5.2	К. Далман	визначає трансакційні витрати як “витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і прийняття рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту”
5.3	О. І. Уільямсон	“взаємодію між економічними агентами” називає трансакціями, а механізми, які ними керують – “структурованими системами контрактів між агентами, які вступають у взаємодію”. Трактуює “ринки, як кластери короткотермінових повних контрактів обміну, а фірми – як сукупність довготермінових неповних контрактів”. Між фірмами та ринками розміщені “проміжні, чи так звані гібридні, форми організацій, до яких відносяться мережа фірм, стратегічні альянси, франчайзинг і т.д.”

*Продовження таблиці А.1*

5.4	Л. І. Бойко, М. П. Войнаренко, Д. В. Грушевський, Б. М. Данилишин, О. І. Ковтун, С. В. Кудря, М. Є. Портер, Т. В. Цихан	Л.І. Бойко та С.В. Кудря – кластери, як одна з ефективних форм співробітництва, – “географічна близькість відповідних економічних видів діяльності дає можливість для більш високого рівня продуктивності. Кластери, тобто розташовані у безпосередній близькості кінцеві виробники, постачальники, навчальні та інші установи в зазначеній економічній галузі, є важливими рушійними факторами розвитку регіональної економіки”. Розвиток кластерної теорії М. Є. Портера – “кластер, або промислова група – це група близьких, географічно взаємозалежних компаній і пов’язаних із ними організацій, які спільно діють у певному виді бізнесу, характеризуються спільністю напрямів діяльності й взаємодоповнюють один одного”. Д. В. Грушевський – кластер – “сконцентрована за географічною ознакою група конкурентних компаній, які виробляють диференційований продукт, але мають загальну стратегію за межами певного регіону та визначають вектор розвитку інститутів даної географічної території”. У посібнику з кластерного розвитку, підтверджується “наявність у межах кластеру спеціалізованої інфраструктури й активних каналів для бізнес-трансакцій”. Т. В. Цихан – виокремлюючи три визначення кластерів, кожному з наведених, відводить характерну рису його функціонування: “це регіонально обмежені форми економічної активності усередині родинних секторів, звичайно, прив’язані до тих або інших наукових установ”; “це вертикальні виробничі ланцюжки, у яких суміжні етапи виробничого процесу утворюють ядро кластера”. Група авторів під керівництвом Б. М. Данилишина погоджуються із М. Є. Портером, – кластер формує умови, в межах яких “ведеться діалог між діловими, урядовими і науковими колами про шляхи розвитку конкурентних переваг у рамках регіону, країни”. О. І. Ковтун – кластери є “добровільним об’єднанням на кооперативних засадах юридично-автономних підприємницьких структур”. М. П. Войнаренко – “необхідними умовами для створення і функціонування кластерів є: ініціатива, інновація, інтеграція, інформація, інтерес”.
Шоста група авторів – розкриває ділове партнерство підприємств у межах ресурсно-компетенційної концепції фірми.		
6.1	К. Прахалад, Г. Хемел,	відображають складну взаємодію окремих індивідуальних технологій та навичок, створюють групу ключових компетенцій підприємства.
6.2	А. П. Наливайко	визнає наявність групи економічних, управлінських та психологічних компетенцій. Згідно з такою концепцією економічні компетенції дають можливість підприємству ефективно функціонувати на певному етапі у відповідному аспекті (технології, науково-дослідні та впроваджувальні роботи, виробництво, маркетинг, післяпродажне обслуговування).
6.3	В. А. Верба, О. М. Гребешкова	“стратегічні компетенції означають відмітні характеристики ділової стратегії у контексті її відповідності зовнішньому конкурентному середовищу на рівні підприємства (а не його підрозділу). У такому розумінні йдеться скоріше про конгруентність загальної стратегії підприємства тим можливостям, які виникають у турбулентному ринковому оточенні”.
Сьома група авторів – розкриваючи суть конкуренції, виокремлюють партнерські відносини між підприємствами: по-перше – як протилежні конкурентним відносинам; по друге – як тотожні конкурентним відносинам.		
адепти першого підходу: розкривають суть конкуренції, виокремлюючи партнерські відносини між підприємствами як протилежні конкурентним відносинам		
7.1	В. Я. Бобров	“конкуренція – це суперництво між учасниками ринкового господарства за найвигідніші умови виробництва, продажу і купівлі товарів”

## Закінчення таблиці А.1

7.2	С. М. Панчишин	“конкуренція передбачає: 1) наявність на ринку значної кількості незалежних продавців і покупців конкретного продукту або ресурсу; 2) свободу для покупців і продавців виступати на певних ринках чи залишати їх. Конкуренція наявна на ринку доти, доки жоден із продавців бо покупців чи їхні невеликі групи не можуть маніпулювати ринком для власної вигоди”
7.3	М. Портер	Аналіз п'яти сил Портера включає “три сили горизонтальної конкуренції: загроза появи продуктів-замінників, загроза появи нових гравців, рівень конкурентної боротьби, та дві сили вертикальної конкуренції: ринкова влада постачальників і ринкова влада споживачів”. Згідно точки зору М. Портера, “модель п'яти сил потрібно використовувати тільки для галузі в цілому”.
адепти другого підходу: розкривають суть конкуренції, виокремлюючи партнерські відносини між підприємствами як тотожні конкурентним		
7.4	О. М. Гребешкова	пояснюючи природу конкуренції, зазначає що “перед підприємствами постає проблема ефективної реалізації різноманітних форм та способів партнерської взаємодії: від укладання довгострокових двосторонніх угод про поставки – до створення нових стратегічно автономних організаційних утворень проектного та процесного типу задля вирішення спільних завдань.
7.5	О. С. Александрова	першим, серед семи видів конкуренції, називає співробітництво, аргументуючи це тим, що “співробітництво і конкуренція мають спільну ознаку – отримання для себе максимального результату”.
7.6	Э. Ван ден Флирт,	стверджує, що “мотиви співробітництва й конкуренції схожі за однією базовою характеристикою – особисті, приватні інтереси, і не схожі щодо іншої базової характеристики – інтереси інших, загальні інтереси. Ці явища можна подати як такі, що частково збігаються, в них є об'єднуючі стимули”.
7.7	Хейвуд Дж. Брайан	здійснює дослідження конкурентних переваг у контексті аутсорсингу.
Восьма група авторів – спрямовують дослідження на вивчення ділової етики у партнерських відносинах підприємств.		
Р. Андерсон, А. В. Доронін, М. С. Дороніна, Н. Энкельман, В. Зигерт, Ю. П. Зуев, Л. К. Коршунова, Л. Ланг, І. Я. Носкова, Р. Фишер, П. Н. Шихирев, У. Юри		
Дев'ята група авторів – досліджує ділове партнерство підприємств у маркетинговому середовищі.		
І. Пихтіна, А. Г. Будрин, Д. М. Лузгарев, А. М. Немчин		
Десята група авторів – досліджуючи механізм управління діловим партнерством, вивчає процедуру його організації, зокрема:		
10.1	О. І. Уільямсон	стверджує, що “будь-яка технологія передбачає, що її експлуатація може відбутися у декількох можливих формах організації відносин між агентами... За умови, що технологія є постійною (сталю), вибір між формами організації відносин визначається суцільно властивостями самої організації, тобто трансакційними чинниками”. Такими чинниками є: обмеження раціональності, опортунізм агентів та специфіка активів.
10.2	О. М. Гребешкова	досліджує принципи формування нових організаційних утворень, які вона називає “неоструктурами”, в процесі зовнішнього зростання підприємства з урахуванням різних типів і моделей такого способу його розвитку

Джерело: сформовано автором за [421, с. 352–358]



Таблиця А.2

### Найбільш поширені підходи до тлумачення маркетингу взаємовідносин і партнерських відносин авторами

Автори тлумачень	Поняття	Тлумачення понять маркетингу відносин, партнерських відносин
Т. Амбер	партнерські стосунки	“взаємовигідний обмін і співробітництво сторін”.
Ян Х. Гордон	маркетинг партнерських відносин (маркетинг взаємодії)	“Безперервний процес визначення та створення нових цінностей разом із індивідуальними покупцями, а потім спільного отримання та розподілення вигоди від цієї діяльності між учасниками взаємодії. Він включає розуміння, фокусування уваги та управління поточною спільною діяльністю постачальників та вибраних покупців для взаємного створення та спільного використання цінностей через взаємозалежність та адаптацію організацій”.
П. Дойль, Ф. Штерн	маркетинг партнерських відносин	“угоди, які постійно укладаються між сторонами протягом тривалого періоду часу”. Автори зазначають, що такі відносини встановлюються, коли кожна сторона довіряє іншій, внаслідок чого зменшуються витрати, час на транзакцію зменшується, ризик знижується.
Ф. Котлер	маркетинг взаємовідносин	“процес створення, підтримання та розширення міцних, повноцінних взаємовідносин зі споживачами та іншими партнерами компанії”.
Н.О. Крихівська	партнерські відносини	“сукупність різних видів відносин на добровільних договірних засадах з приводу здійснення певної діяльності на основі об'єднання чи розподілу ресурсів, відповідальності і ризиків з метою захисту та зміцнення конкурентних позицій на ринку і забезпечення позитивного результату діяльності”.
Ж.-Ж. Ламбен	маркетинг відносин	“направлений на створення та підтримку довготермінових, взаємовигідних відносин зі споживачами”.
Я. С. Ларіна, С. В. Мочерний	маркетинг відносин	“концепція довіри та близькості відносин між покупцем і продавцем”.
Л. А. Мороз, Ю. М. Князик	маркетинг партнерських відносин	“процес створення довготривалих відносин співпраці між партнерами ринку на взаємовигідній основі, з метою підвищення ефективності виробничої і ринкової діяльності підприємства, отримання конкурентних переваг та розширення кола клієнтів”.
Т. Примак	маркетинг відносин	маркетинг утримування клієнтів розглядається як складова концепції маркетингу відносин і полягає у формуванні лояльності споживача.
Л. Стрій	маркетинг відносин	“філософія маркетингу, спрямована на встановлення, підтримку і зміцнення взаємовигідних відносин співробітництва з усіма учасниками процесу планування, виробництва і розподілу товарів, послуг і інформації з метою забезпечення тривалого процвітання підприємства, підтримки і поліпшення благополуччя його партнерів, споживачів і суспільства в цілому”.
П. Темпорал, М. Тротт	маркетингове партнерство	“передбачає наявність двох чи більше компаній, які спільно просувають товари чи послуги з метою створення у всіх учасників конкурентної переваги та отримання додаткових доходів”.

Джерело: сформовано автором за [421, с. 359–360]

Таблиця А.3

**Результати порівняльного аналізу ознак ділового партнерства підприємств  
за організаційно-правовими формами їх інтеграції**

Характерні ознаки* ділового партнерства підприємств за організаційно-правовими формами їх інтеграції	асоціація	картель	синдикат	консорціум	альянс	пул	концерн	конгломерат	кластер	проста ділова взаємодія	трест	холдинг	ФПГ	корпорація
Технологічна залежність ділових партнерів	-	+-	+	-	+-	+-	+	+-	+-	+-	+	+	+	+
Юридична самостійність ділових партнерів	+	+	+	+	+	+	+-	+-	+	+	-	-	+	-
Спільна діяльність на договірній основі	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-
Наявність тісної логістичної взаємодії	+-	+	+	+-	-	-	+	-	+	+	+	+	+	+
Жорстка форма інтеграції	-	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	+	+	+-
Наявність централізованої організації	-	-	+-	-	-	+-	+	-	-	+	+	+	+	+
Розвиток вздовж ланцюга формування цінності продукту (послуги)	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+
Розвиток за етапами життєвого циклу продукту (послуги)	+	-	-	+	+	+	-	+	+	+	-	-	+	+-
Централізація сфер діяльності:														
Виробництво	-	-	-	-	-	-	+	-	+-	-	+	+	+	+
Маркетинг	-	-	+	-	-	-	+	-	+-	+-	+	+	+	+
Облік	-	-	-	-	-	-	+	+	+-	-	+	+	+	+
Фінанси	-	-	-	-	-	-	+	+	+-	+-	+	+	+	+
Бізнес-планування	-	+	+	+	+	-	+	+	+-	+-	+	+	+	+
Довгострокова перспектива розвитку	+	+	-	-	+	+	+	-	+	+-	+	+	+	+
Основна мета – одержання економічної вигоди	+-	+	+	-	+	+	+	+	+-	+	+	+	+	+

Примітка\*: відповідність знаків: “+” – наявна ознака; “-” – відсутня ознака; “+” “-” – можлива як наявність, так і відсутність певної ознаки.

Джерело: сформовано автором за [421, с. 361]

Таблиця А.4

## Результати порівняльного аналізу характерних ознак ділового партнерства підприємств у кластері

Характерні ознаки ділового партнерства підприємств у кластері	А. Маршал	М. Портер	Е. Ж.Фезер	М. Войнаренко	В. Чужиков	С. І. Соколенко	Д. В. Грушевський	А.А Пилипенко	А. В. Черел, Т.В.Пуліна	Посібник з кластерного розвитку в рамках проекту ЄС	И.П. Булеев, С.А. Маковецкий
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Група взаємов'язаних підприємств	+	+				+	+	+			+
Географічна близькість ділових партнерів	+	+		+		+	+	+	+	+	+
Спільна діяльність ділових партнерів	+	+				+		+	+	+	
Об'єднання підприємств	+			+					+		
Принцип формування за видами економічної діяльності	+	+	+	+	+			+	+		
Мережева структура			+			+	+				
Отримання конкурентних переваг		+		+	+			+	+		+
Взаємодія із науково-дослідними й освітніми установами, органами місцевої влади	+		+	+				+	+		+
Партнери взаємодоповнюють один одного		+				+		+			+
Конкурентно-коопераційні відносини	+	+	+				+	+	+		
Концентрація суб'єктів господарювання	+				+		+	+		+	
Виокремлення виробничої сфери взаємодії					+	+	+	+			
Системний підхід до партнерства		+			+			+	+		
Інноваційний потенціал	+		+	+			+	+	+		+
Територіальна спеціалізація	+							+		+	+

Джерело: сформовано автором за [421, с. 362–363]

## Додаток Б

Таблиця Б.1

**Результати порівняльного аналізу прогнозування деяких індикаторів  
сприятливості умов ведення бізнесу в Україні, Європі та Центральній Азії  
на 2019 р.**

№ з/п	Деякі індикатори сприятливості ведення бізнесу	Україна	Європа та Центральна Азія	Значення у країні-лідері
А	Б	1	2	3
1	<b>Можливість розпочати бізнес</b>			
2	Процедури, кількість	6	5,2	1 (Нова Зеландія)
3	Час, днів	6,5	12,9	0,5 (Нова Зеландія)
4	Вартість, % доходу на 1 особу	0,6	4,6	0,0 (Словенія)
5	Мінімальний статутний капітал	0,0	2,3	0,0 (117 країн)
6	<b>Захист міноритарних інвесторів</b>			
7	Індекс рівня розголошення інформації (0–10)	8,0	7,3	10 (13 держав)
8	Індекс відповідальності директора (0–10)	2,0	4,9	10 (Камбоджа)
9	Індекс юридичної відповідальності керівника (0–10)	6,0	6,8	10 (Джибуті)
10	Індекс прав акціонерів (0–10)	5,0	7,1	10 (Казахстан)
11	Індекс розвитку системи управління	6,0	5,6	-
12	Індекс корпоративної прозорості (0–10)	8,0	7,5	10 (6 країн)
13	<b>Сплата податків</b>			
14	Кількість податків (на рік)	5	16,6	3 (Гонконг, Китай)
15	Витрати часу (годин на рік)	327,5	214,8	49 (Сингапур)
16	Загальна ставка податків і внесків (% від прибутку)	41,7	32,3	26,1 (32 країни)
17	Індекс процедур після подачі звітності та сплати податків (0–100)	85,95	64,41	-
18	<b>Ведення міжнародної торгівлі</b>			
19	Час на експорт: прикордонний і митний контроль, годин	6	22,1	1 (19 країн)
20	Вартість експорту: прикордонний і митний контроль, дол. США	75	157,5	0 (19 країн)
21	Час на експорт: оформлення документів, годин	66	24,3	1 (26 країн)
22	Вартість експорту: оформлення документів, дол. США	192	97,9	0 (20 країн)
23	Час на імпорт: прикордонний і митний контроль (годин)	32	21,1	0 (25 країн)
24	Вартість імпорту: прикордонний і митний контроль, дол. США	100	162,3	0 (28 країн)
25	Час на імпорт: оформлення документів, годин	32	21,1	0 (25 країн)
26	Вартість імпорту: оформлення документів, дол. США	100	162,3	0 (28 країн)
27	<b>Виконання зобов'язань за контрактами</b>			
28	Час, днів	378	496,3	-
29	Вартість, % суми позову	46,3	26,3	-
30	Індекс якості системи судочинства (0–18)	11,5	10,3	-
31	<b>Регулювання неплатоспроможності</b>			
32	Коефіцієнт повернення коштів (центів за долар)	9,6	38,6	-
33	Час (років)	2,9	2,3	0,4 (Ірландія)
34	Вартість (% від вартості об'єкта нерухомості)	40,5	13,2	1,0 (Норвегія)
35	Індекс ефективності нормативно-правової бази (0–16)	8,5	11,1	-

*Джерело: систематизовано автором за [521]*

Таблиця Б.2

**Результати опитування керівників промислових підприємств про основні чинники, які впливають на діяльність і ділові очікування на 2019 рік**

(відсотків до загальної кількості опитаних підприємств)

Промисловість (секції В-Е, крім класів 35.14, 35.23 за КВЕД-2010)	Результати опитування 1508 підприємств						зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
	Як змінилися за жовтень-грудень 2018р.:	збільшився	не змінився	зменшився	не відповіли	баланс	
	обсяг виробництва продукції	35	36	29	0	6	-4
	обсяг замовлень на виробництво продукції (попит)	28	43	29	0	-1	-8
	<b>Як Ви оцінюєте поточний обсяг замовлень на виробництво продукції (попит)</b>	вище норми	достатній (нормальний для сезону)	нижче норми	не відповіли	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		1	68	31	0	-30	1
	<b>Як Ви оцінюєте поточний обсяг іноземних замовлень на виробництво продукції (експортний попит)</b>	вище норми	достатній (нормальний для сезону)	нижче норми	немає експорту	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		1	29	21	49	-20	1
	<b>Як Ви оцінюєте поточний обсяг запасів готової продукції</b>	вище норми	достатній (нормальний для сезону)	нижче норми	немає запасів готової продукції	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		3	59	10	28	-7	0
	<b>Як, на Вашу думку, зміняться в січні-березні 2019р.:</b>	більше	без змін	менше	не відповіли	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
	обсяг виробництва продукції	24	52	24	0	0	-8
	відпускні ціни на продукцію	39	57	4	0	35	-1
	кількість працівників	10	76	14	0	-4	-4
	<b>Як, на Вашу думку, зміниться обсяг іноземних замовлень на виробництво продукції (експортний попит) у січні-березні 2019р.</b>	збільшиться	не зміниться	зменшиться	не буде експорту	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		9	35	8	48	1	0
	<b>Як Ви оцінюєте виробничі потужності, враховуючи поточний обсяг замовлень на продукцію та очікувані зміни попиту в січні-березні 2019р.</b>	більш ніж достатньо	достатньо	недостатньо	не відповіли	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		11	78	10	1	1	-2
Промисловість (секції В-Е, крім класів 35.14, 35.23 за КВЕД-2010)	<b>Як змінилась конкурентна позиція на внутрішньому ринку за жовтень-грудень 2018р.</b>	поліпшилась	не змінилась	погіршилась	не відповіли	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
		8	82	9	1	-1	1
	<b>Як змінилась конкурентна позиція на зовнішніх ринках за жовтень-грудень 2018р.:</b>	поліпшилась	не змінилась	погіршилась	немає експорту	баланс	зміна балансу до IV кв. 2018, в.п.
	у межах ЄС	4	38	5	53	-1	-1
	за межами ЄС	3	40	5	52	-2	-1

Джерело: [88]

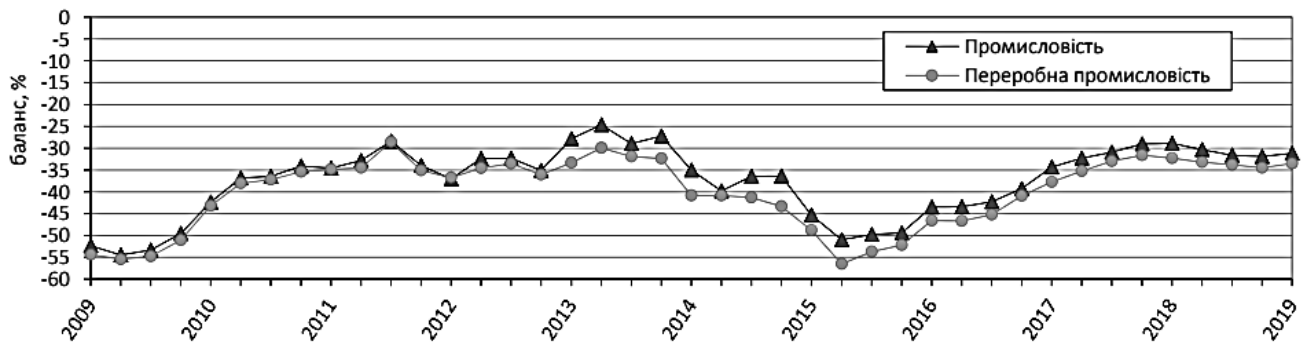


Примітка: дані за 2014–2019 рр. наведено без урахування ТОВ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Б.1. Динаміка оцінки очікувань щодо основних чинників, які стримують розвиток промислових підприємств в Україні на 2009–2019 рр.

(за результатами анкетних опитувань), % підприємств (до загальної їх кількості)

Джерело: побудовано автором за [88]

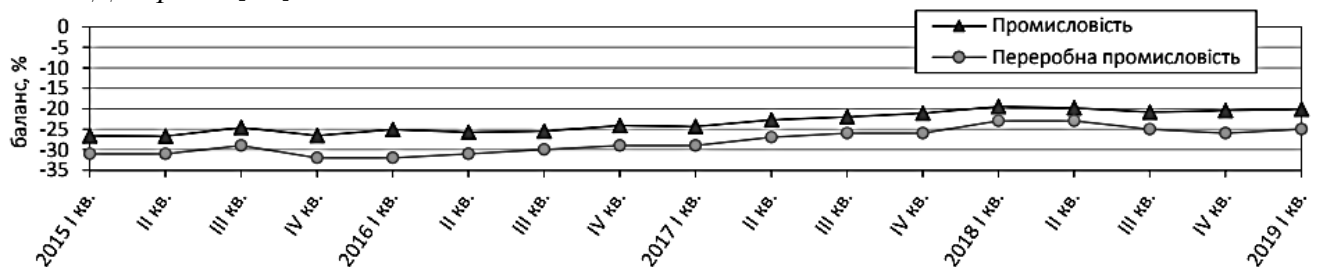


Примітка: дані за 2014–2019 рр. наведено без урахування ТОВ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Б.2. Динаміка оцінки очікувань поточного обсягу замовлень на виробництво продукції (попиту) в промисловості на 2009 – 2019 рр.

(дані сезонно скориговані), баланс (різниця між частками позитивних і негативних відповідей, у, % до загального числа відповідей), %

Джерело: [88]



Примітка: дані за 2014–2019 рр. наведено без урахування ТОВ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Б.3. Динаміка оцінки очікувань поточного обсягу іноземних замовлень на виробництво продукції (експортного попиту) в промисловості

на 2009 – 2019 рр. (дані сезонно скориговані), баланс (різниця між частками позитивних і негативних відповідей, у, % до загального числа відповідей), %

Джерело: [88]

Таблиця Б.3

## Динаміка основних показників діяльності підприємств за їх розмірами у 2010–2017 рр.

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	<b>Кількість підприємств, одиниць</b>	<b>378810</b>	<b>375695</b>	<b>364935</b>	<b>393327</b>	<b>341001</b>	<b>343440</b>	<b>306369</b>	<b>338256</b>
2	<u>великі підприємства, одиниць</u>	586	659	698	659	497	423	383	399
3	відсотків до загальної кількості підприємств	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
4	на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	0,...	0,...	0,...	0,...	0,...	0,...	0,...	0,...
5	<u>середні підприємства, одиниць</u>	20983	20753	20189	18859	15906	15203	14832	14937
6	відсотків до загальної кількості підприємств	5,5	5,5	5,5	4,8	4,7	4,4	4,9	4,4
7	на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	5	5	4	4	4	4	4	4
8	<u>малі підприємства, одиниць</u>	357241	354283	344048	373809	324598	327814	291154	322920
9	відсотків до загальної кількості підприємств	94,3	94,3	94,3	95,0	95,2	95,5	95,0	95,5
10	на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	78	77	76	82	75	76	68	76
11	<u>з них мікропідприємства, одиниць</u>	300445	295815	286461	318477	278922	284241	247695	278102
12	відсотків до загальної кількості підприємств	79,3	78,7	78,5	81,0	81,8	82,8	80,8	82,2
13	на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	66	65	63	70	65	66	58	65
14	<b>Кількість зайнятих працівників, тис. осіб</b>	<b>7958,2</b>	<b>7793,1</b>	<b>7679,7</b>	<b>7406,5</b>	<b>6298,5</b>	<b>5889,7</b>	<b>5801,1</b>	<b>5812,9</b>
15	<u>великі підприємства, тис. осіб</u>	2400,3	2449,0	2484,2	2383,7	1915,1	1708,6	1586,6	1560,9
16	відсотків до загальної кількості зайнятих працівників	30,2	31,4	32,4	32,2	30,4	29,0	27,4	26,9
17	<u>середні підприємства, тис. осіб</u>	3393,3	3252,6	3144,2	3012,1	2696,5	2604,7	2622,8	2593,1

Закінчення табл. Б.3

А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
18	відсотків до загальної кількості зайнятих працівників	42,6	41,7	40,9	40,7	42,8	44,2	45,2	44,6
19	<u>малі підприємства, тис. осіб</u>	2164,6	2091,5	2051,3	2010,7	1686,9	1576,4	1591,7	1658,9
20	відсотків до загальної кількості зайнятих працівників	27,2	26,9	26,7	27,1	26,8	26,8	27,4	28,5
21	<u>з них мікропідприємства, тис. осіб</u>	832,6	788,9	788,2	795,3	723,5	691,4	642,7	714,6
22	відсотків до загальної кількості зайнятих працівників	10,5	10,1	10,3	10,7	11,5	11,7	11,1	12,3
23	<b>Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг), млн грн</b>	<b>3366228,2</b>	<b>3991239,4</b>	<b>4203169,6</b>	<b>4050215,0</b>	<b>4170659,9</b>	<b>5159067,1</b>	<b>6237535,2</b>	<b>7707935,2</b>
24	<u>великі підприємства, млн грн</u>	1401596,8	1775829,0	1761086,0	1717391,3	1742507,9	2053189,5	2391454,3	2929516,6
25	відсотків до загального обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг)	41,6	44,5	41,9	42,4	41,8	39,8	38,3	38,0
26	<u>середні підприємства, млн грн</u>	1396364,3	1607628,0	1769430,2	1662565,2	1723151,5	2168764,8	2668695,7	3296417,9
27	відсотків до загального обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг)	41,5	40,3	42,1	41,0	41,3	42,0	42,8	42,8
28	<u>малі підприємства, млн грн</u>	568267,1	607782,4	672653,4	670258,5	705000,5	937112,8	1177385,2	1482000,7
29	відсотків до загального обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг)	16,9	15,2	16,0	16,6	16,9	18,2	18,9	19,2
30	<u>з них мікропідприємства, млн грн</u>	181903,1	189799,1	212651,2	216111,4	230729,3	307450,0	361784,0	497777,1
31	відсотків до загального обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг)	5,4	4,8	5,1	5,3	5,5	6,0	5,8	6,5

Джерело: побудовано автором за [88]



Таблиця Б.4

## Показники дебіторської і кредиторської заборгованості підприємств України за 2008–2017 рр., на кінець року

№ з/п	Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Сума дебіторської заборгованості покупців, млн грн	517082,2	581951,6	635884,6	704057,6	781226,9	831598,6	891073,5	1059630,0	1251394,5	1497545,9
2	Питома вага дебіторської заборгованості покупців у структурі оборотних активів підприємств, %	31,05	30,73	28,52	27,25	26,38	27,10	27,23	25,79	21,68	26,50
3	Сума поточної кредиторської заборгованості постачальникам, млн грн	672264,2	770148,8	824268,5	959972,6	1027434,3	1109062,0	1165577,1	1405536,3	1592478,6	1880710,5
4	Питома вага кредиторської заборгованості постачальникам у структурі поточних зобов'язань і забезпечень, %	46,38	45,16	43,58	43,97	41,05	41,24	36,99	34,16	27,24	32,60

Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Джерело: обчислено автором за [88]

Таблиця Б.5

**Хронологічна систематизація підходів учених до дослідження та  
удосконалення обліку операцій у діловому партнерстві підприємств**

№ з/п	Рік	Автор (и)	Проблематика дослідження та пропозиції удосконалення
А	1	2	3
<b>Облік розрахунків з постачальниками</b>			
1	1997	Лисицький В.	Розглянуто класифікаційні ознаки заборгованості підприємств, поняття і види позовної давності, надано рекомендації щодо їх відображення і списання у бухгалтерському обліку [199]
2	1999	Петрук О. М., Кірейцев Г. Г.	Надано загальну характеристику сутності договірних відносин підприємства із його постачальниками [288]
3	2003	Бутинець Ф. Ф.	Розглянуто проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема щодо обліку операцій з постачальниками; надано характеристику понять “постачальник” та “розрахунки” [39]
4	2005	Чернова Н.	Досліджено облік розрахунків з постачальниками щодо простроченої кредиторської заборгованості, яка виникла під час операційного циклу [480]
5	2008	Біляк М. Д.	Для удосконалення обліку розрахунків з постачальниками запропоновано упровадити “Реєстр документів до сплати” [24]
6	2009	Власюк Г. В.	Розглянуто проблеми вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками шляхом використання позабалансових рахунків, а саме рахунка “Кредиторська заборгованість” та його субрахунків і ведення “Реєстру документів до сплати” [52]
7	2009	Тесленко Т. І.	Обґрунтовано застосування оцінки прострочених поточних зобов'язань за справедливою вартістю та сформовано методику відображення в бухгалтерському обліку прострочених поточних зобов'язань способом нарощування або зменшення їх розміру до реальної суми погашення з метою забезпечення достовірної інформації про поточні зобов'язання в умовах антикризового управління підприємством [445]
8	2011	Югас Ф. Е.	Досліджено причини порушень договірних відносин із постачальниками та їх наслідки, розглянуто форми розрахунків між постачальниками та підрядниками [506]
9	2011	Меліхова Т. О.	Запропоновано документування схем обліку розрахунків з контрагентами залежно від форм оплати та видів суб'єктів господарювання [225]
10	2011	Власова Н. О., Носач Л. Л.	Удосконалено методичний інструментарій оцінки загальної вартості дебіторської та кредиторської заборгованостей та метод оцінки впливу їх зміни на формування грошових потоків підприємств [51]
11	2011	Орлов І. В.	Розвинуто обліково-аналітичне забезпечення розрахунків з постачальниками і підрядниками; запропоновано методику їх перевірки та документального забезпечення [276]
12	2012	Бродська І. І.	Запропоновано регулювати рух первинних документів на підприємстві через створення графіку документообороту та запровадити політику стягнення боргів [32]

## Продовження табл. Б.5

А	1	2	3
13	2012	Омецінська І. Я.	Запропоновано удосконалити облік розрахунків із постачальниками через використання субрахунку 042 “Непередбачені зобов’язання”; детальну класифікацію кредиторської заборгованості та простроченої заборгованості за термінами погашення; для 63 рахунку “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” [273]
14	2012	Попова В. Д.	Досліджено облікове забезпечення управління кредиторською заборгованістю в контексті трансформації зобов’язань [298]
15	2013	Осницька Н. А.	Розвинуто методичну, технічну і організаційну складові облікової політики підприємства у здійсненні операцій з давальницькою сировиною; запропоновано пакет первинних документів і облікових реєстрів для документування операцій з давальницькою сировиною [277]
16	2013	Калюга Є. В.	Запропоновано ведення реєстру документів підприємства до сплати постачальникам, як ефективного методу удосконалення обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками [136]
17	2014	Зеленко С. В.	Досліджено проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління кредиторською заборгованістю [128]
18	2014	Прохорова В. М.	Запропоновано використовувати аналітичну таблицю обліку кредиторської заборгованості із постачальниками і підрядниками [330]
19	2014	Шишкова Н. Л.	Розкрито переваги поточного обліку і моніторингу стану розрахунків для наближення інтересів контрагентів [497]
<b>Облік розрахунків з покупцями</b>			
20	2001	Чупир В. Є.	Розглянуто підходи до розрахунку та обліку резерву сумнівних боргів на підприємстві [484]
21	2002	Береза С. Л.	Охарактеризовано дебіторську заборгованість та виявлено проблеми її облікової інтерпретації [23]
22	2002	Єлісєєва О., Гуня В.	Досліджено проблеми обліку дебіторської заборгованості та товарного кредитування в Україні, їх відображення у формах статистичної звітності [117]
23	2003	Матюха М. М.	Визначено основні недоліки системи обліку дебіторської заборгованості та окреслено підходи до створення резерву сумнівних боргів і відображення їх в обліку [222]
24	2005	Лисенко Н. М.	Виявлено особливості обліку дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів на підприємствах житлово-комунального господарства [198]
25	2007	Богатенко Н.	Досліджено значення знижки, наданої до і після реалізації продукції покупцям; запропоновано відображати суму наданих знижок на рахунках обліку [28]
26	2008	Фоміна О. В.	Уточнено сутність облікової категорії “продаж”; побудовано модель інформаційних потоків даних обліку; для підвищення оперативності обліку операцій із продажу товарів запропоновано реєстри обліку [466]
27	2009	Федорченко О. Є.	Доведено важливість формування резерву сумнівних боргів для товарної довгострокової дебіторської заборгованості; запропоновано введення субрахунку 382 “Резерв сумнівних боргів для довгострокової дебіторської заборгованості” [461]
28	2012	Бабій Л. І.	Досліджено особливості удосконалення обліку безнадійної дебіторської заборгованості, обґрунтовано важливість розрахунку резерву сумнівних боргів [13]

## Продовження табл. Б.5

А	1	2	3
29	2012	Гайдучок Т. С.	Надано оцінку поточної дебіторської заборгованості у вітчизняній і зарубіжній системах обліку [57]
30	2012	Сливка Я. В.	Розроблено порядок облікового відображення витрат підприємства за етапами виконання замовлення для підвищення рівня аналітичності інформації [358]
31	2012	Пархоменко В. М.	Визначено економічну, юридичну та облікову сутність поняття “розрахунки”; для удосконалення обліку розрахунків пропонується розробити нові методи розрахунку резерву сумнівних боргів, розмежувати заборгованість, термін якої настав та ще не настав [281]
32	2012	Затока Т. В.	Розроблено методичку бухгалтерського обліку забезпечення виконання договірних зобов'язань; запропоновано додатково відображати інформацію про забезпечення виконання договірних зобов'язань у формі №5 “Примітки до річної фінансової звітності” [127]
33	2012	Гавриленко В. О.	запропоновано у Наказі про облікову політику відображати величину сумнівних боргів, класифікацію дебіторської заборгованості за кожним покупцем або замовником і списання дебіторської заборгованості з балансу [55]
34	2017	Крутова А. С.	Доведено, що для організації обліку в системах електронної комерції доцільно будувати два контури: облік фінансових потоків та облік, пов'язаний із перетворенням чинників бізнесу на продукти та послуги в результаті виробничої діяльності. Запропоновано послідовність облікових процедур, які дають змогу поєднати обидва контури в єдиній інформаційній системі, задля інтегрованого поповнення та розподіленого одночасного використання всіма групами користувачів системи електронної комерції [175]
35	2019	Норд Г. Л., Цегельник Н. І.	Розвинуто порядок облікового відображення операцій “дропшипінгу” у системі бухгалтерського обліку контрагентів; розглянуто підходи до вибору оптимальних форм розрахунків із покупцями і замовниками на підприємстві та порядок їх облікового відображення [269]

*Джерело: упорядковано автором*

## Додаток В

Таблиця В.1

**Результати оцінки ступеня узгодженості тверджень науковців стосовно складових системного підходу до тлумачення поняття “облік”**

Науковці Складові системного підходу до поняття “облік”	Ф.Ф. Бутинець	В.А. Дерій	С. Ф. Голов	З. В. Гуцайлюк	В.В. Євдокимов	В.М. Жук	З.-М.В.Задорожний	С.В. Івахненко	Л.М. Кіндрацька	Я.Д. Крупка	А. С. Крутова	С.А. Кузнєцова	Н. О. Лоханова	М. Р. Лучко	Н.М. Малога	Т. Г. Маренич	А.А. Пилипенко	М. С. Пушкар	В.С. Рудницький	Кількість співпадінь		Ранг за кількістю співпадінь
																				Сума	%	
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	21	22	23
Елементи методу бухгалтерського обліку	+	+		+			+	+	+	+				+	+			+	+	11	57	<b>4</b>
Цільова спрямованість: управління і контроль	+		+	+		+	+		+		+	+	+		+	+	+		+	13	68	<b>2</b>
Трансформація облікової інформації	+				+	+			+		+	+			+	+	+	+		10	53	<b>5</b>
Процедури обліку		+			+			+		+				+				+		6	32	<b>8</b>
Користувачі облікової інформації	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+		+	+	+	+			+	15	79	<b>1</b>
Ретроспективність	+	+	+		+	+	+	+		+				+	+			+	+	12	63	<b>3</b>
Перспективність			+	+		+	+		+		+	+	+		+	+	+	+	+	13	68	<b>2</b>
Функціональність		+		+	+	+	+	+		+		+		+	+		+	+		12	63	<b>3</b>
Адаптивність			+	+	+		+		+		+		+		+	+	+	+	+	12	63	<b>3</b>
Екологічні та соціальні аспекти		+	+			+	+		+	+	+	+	+					+		10	53	<b>5</b>
Синергія					+	+						+	+			+		+		6	32	<b>8</b>
Ідея сталого розвитку			+		+	+	+				+		+		+			+		8	42	<b>7</b>
Глобалізація	+		+				+		+		+	+	+			+		+		9	47	<b>6</b>
Автоматизація		+			+					+	+			+			+			5	26	<b>9</b>
<b>Усього</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>11</b>	<b>6</b>	-	-	-

Джерело: сформовано автором за [421, с. 378–379]

Таблиця В.2

**Результати оцінки ступеня узгодженості тверджень науковців стосовно складових тлумачення методології обліку**

№	Підходи науковців до тлумачення поняття “методологія обліку”	Науковці																	Кількість співпадінь		Ранг за кількістю співпадінь	
		Т. А. Гоголь	Н. А. Канцєдал	Л.М.Кіндрацька	Г. Г. Кірейцев	М.В. Корягін	Я. Д. Крупка	Ю.А.Кузьмінський	П.О. Куцик	С. Ф. Легенчук	М. Р. Лучко	Н. М. Малюга	Т. Г. Маренич	О. М. Петрук	Н. Л. Правдюк	М.А.Проданчук	М.С.Пушкар	Л.В.Чижевська	Сума	%		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17				18
1	вчення про науковий метод пізнання, за яким суб’єкт пізнає об’єкт дослідження		+					+		+	+						+		6	35	<b>4</b>	
2	система наукових принципів за якими обирають пізнавальні засоби, методи, прийоми дослідження	+		+		+		+	+		+	+	+		+	+		+	11	65	<b>1</b>	
3	теорія про методи дослідження, створення концепцій																+		2	18	<b>7</b>	
4	система знань про теорію науки				+			+									+		4	24	<b>5</b>	
5	охоплює дослідження системи обліку, складання моделей обліку.										+	+						+	3	18	<b>6</b>	
6	система методів, які використовуються наукою	+		+		+		+									+	+	8	47	<b>2</b>	
7	вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби облікової діяльності	+		+	+	+			+	+		+	+						8	47	<b>2</b>	
8	інструментарій мислення для створення теорії					+		+	+					+				+	7	41	<b>3</b>	
9	досліджує закони розвитку наукового знання				+													+	2	18	<b>7</b>	
10	комплексне, динамічне поняття, компонентами якого є: предмет, об’єкти, функції, метод обліку та його елементи		+			+			+	+								+	+	6	35	<b>4</b>
<b>Усього</b>		3	2	3	3	5	3	3	5	3	4	5	2	2	2	3	4	5	-	-		

Джерело: сформовано автором за [421, с. 380–381]

Додаток Г  
Аналітичне дослідження ринку молока та молочних продуктів в Україні

Таблиця Г.1

**Розрахунковий баланс молока та молочних продуктів в Україні за 2007–2017 рр.**

№ з/п	Стаття	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Загальне виробництво (тис. т)	12262,1	11761,3	11609,6	11248,5	11086	11377,6	11488,2	11132,8	10615,1	10381,5	10328,6
2	- виробництво в с.-г. підприємствах (тис. т)	2178	2089,9	2236	2216,6	2245,9	2535,3	2582,5	2647,5	2669,1	2705,6	2763,7
3	- виробництво в господарствах населення (тис. т)	10084,1	9671,4	9373,6	9031,9	8840,1	8842,3	8905,7	8485,3	7946	7675,9	7564,9
4	Імпорт (тис. т)	192,19	228,72	515,75	295,97	272,9	424,9	549,27	353,79	76,64	103,86	132,02
5	Експорт (тис. т)	1041,15	1226,88	892,87	908	904,52	762,66	709,56	623,33	664,11	467,45	852,58
6	Фонд споживання (тис. т)	10268,18	9752,71	10212,22	9551,4	9336,83	10163,91	10314,19	9898,69	9182,46	9210,46	8753,18
7	- споживання молока, виробленого у власному господарстві (тис. т)	3983,58	3732,88	4144,14	3878,59	3670,86	3781,95	3722,62	3472	3565,49	3415,1	3359,12
8	- споживання промислово переробленого молока (тис.т)	5259,14	4621,53	4369,87	4120,27	3904,46	4438,65	4442,69	4316,58	3705,85	3829,82	3588,17
9	- споживання молока, придбаного у господарств населення (тис. т)	1025,47	1398,3	1698,21	1552,54	1761,52	1943,31	2148,88	2110,11	1911,12	1965,54	1805,88
10	Інші витрати (тис. т)	1203,39	1126,39	1079,94	1007,11	1003,05	1034,74	1055,66	900,9	887,48	822,16	809,11
11	Зміна запасів (тис. т)	-58,43	-115,96	-59,67	77,97	114,5	-158,81	-41,94	63,67	-42,31	-14,72	45,75
12	Поголів'я корів, всього (тис. гол.)	3095,9	2856,3	2736,5	2631,2	2582,2	2554,3	2508,8	2262,7	2166,6	2108,9	2063,9
13	- поголів'я корів в с.-г. підприємствах (тис. гол.)	678,6	624,3	604,6	589,1	583,7	575,2	565,4	529,2	505,1	484,6	466,8
14	- поголів'я корів в господарствах населення (тис. гол.)	2417,3	2232	2131,9	2042,1	1998,5	1979,1	1943,4	1733,5	1661,5	1624,3	1597,1

Примітка : с.-г. - сільськогосподарське

Джерело: побудовано автором за [14; 15]

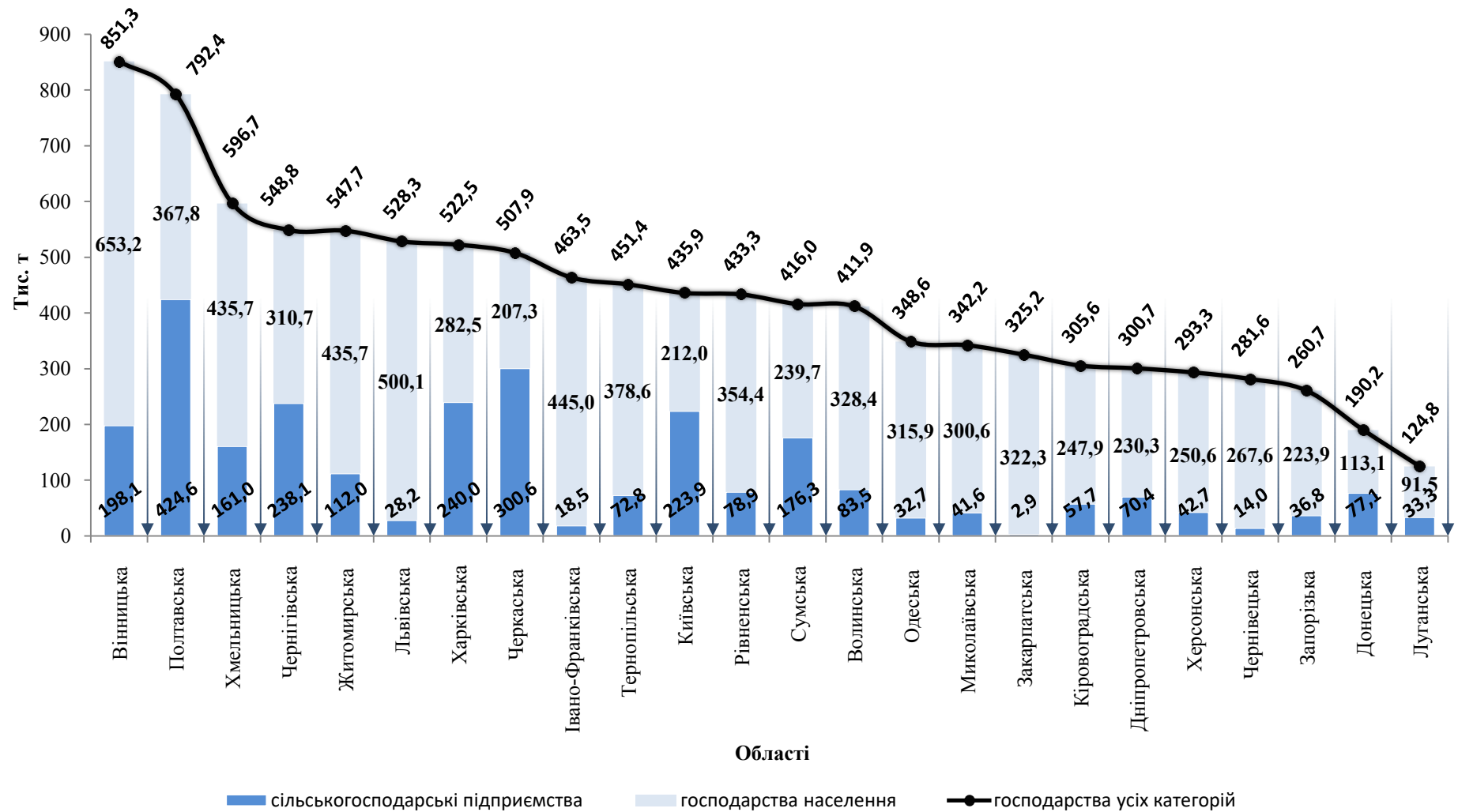


Рис. Г.1. Динаміка виробництва молока за категоріями господарств у 2017 р. за регіонами України, тис. т  
*Джерело: побудовано автором за [444]*



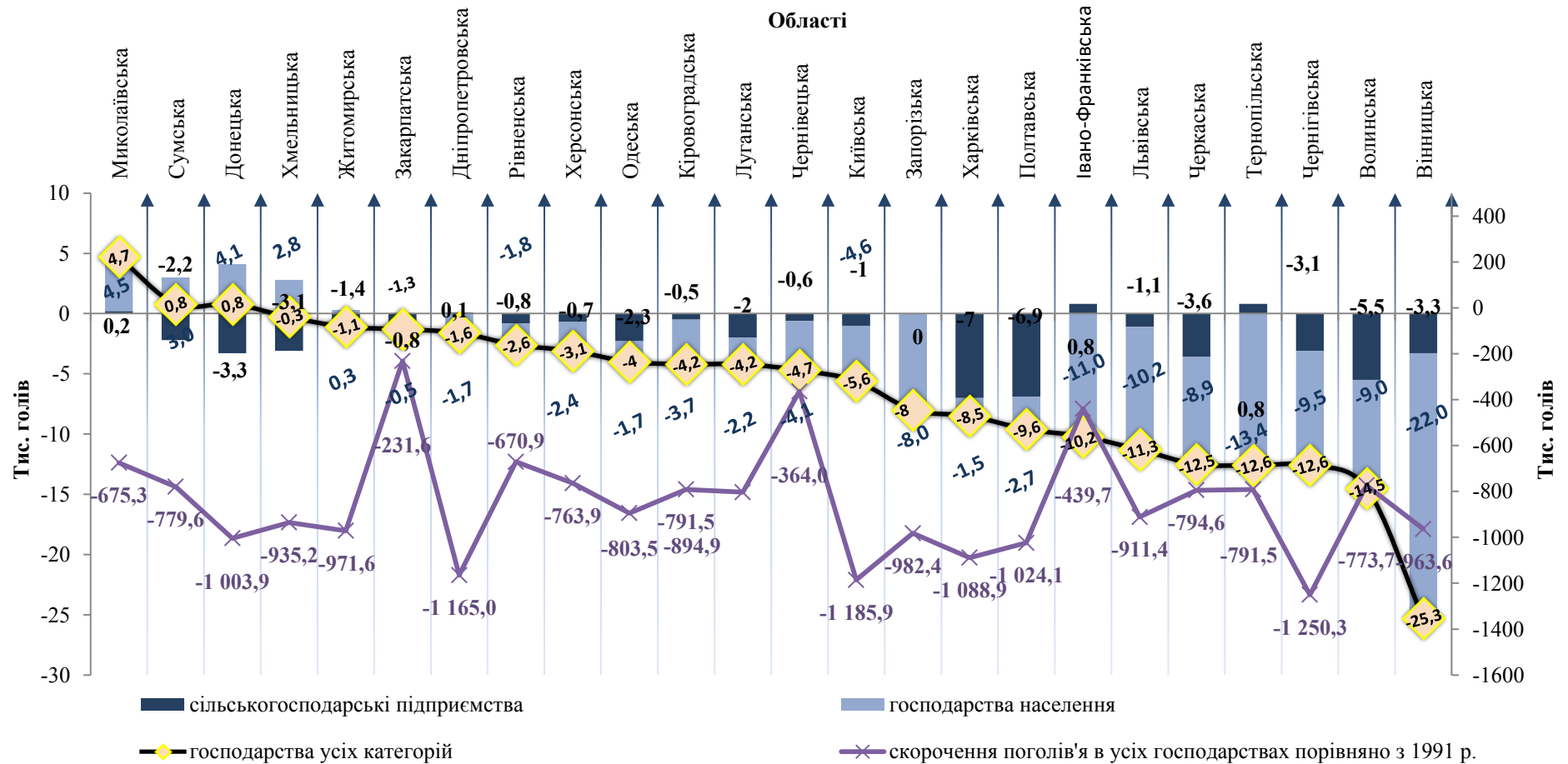


Рис. Г.2. Абсолютний приріст (зниження) поголів'я ВРХ за категоріями господарств станом на 1 січня 2018 р., порівняно з 2017 р. та зменшення поголів'я в усіх господарствах порівняно з 1991 р. за регіонами України, тис. голів  
Джерело: побудовано автором за [444]

Таблиця Г.2

**Перелік чинних вимог до фізико-хімічних та мікробіологічних показників  
молока в Україні та країнах-членах ЄС**

№ з/п	Показник	Країни- члени ЄС (регламент № 853)	Україна (чинний ДСТУ 3662-97)			
			Екстра	Вищий гатунок	Перший гатунок	Другий гатунок
А	Б	1	2	3	4	5
1	Загальне бактеріологічне обсіменіння, тис/см <sup>3</sup>	≤100	≤100	≤300	≤500	≤3000
2	Кількість соматичних клітин, тис/см <sup>3</sup>	≤400	≤400	≤400	≤600	≤800
3	Кислотність, °Т (у градусах Тернера (°Т))	-	16-17	16-17	≤19	≤20
4	Ступінь чистоти за еталоном	-	I	I	I	II
5	Масова частка сухих речовин	-	≤12,2	≤11,8	≤11,5	≤10,6
6	Вміст жиру та білку, базис	3,8-4,0 % 3,2-3,4 %	3,4 5 3,0 %			
7	Температура замерзання, °С	-0,515	Не контролюється			
8	Густина, кг/м <sup>3</sup> , не менше	-	1027,0			

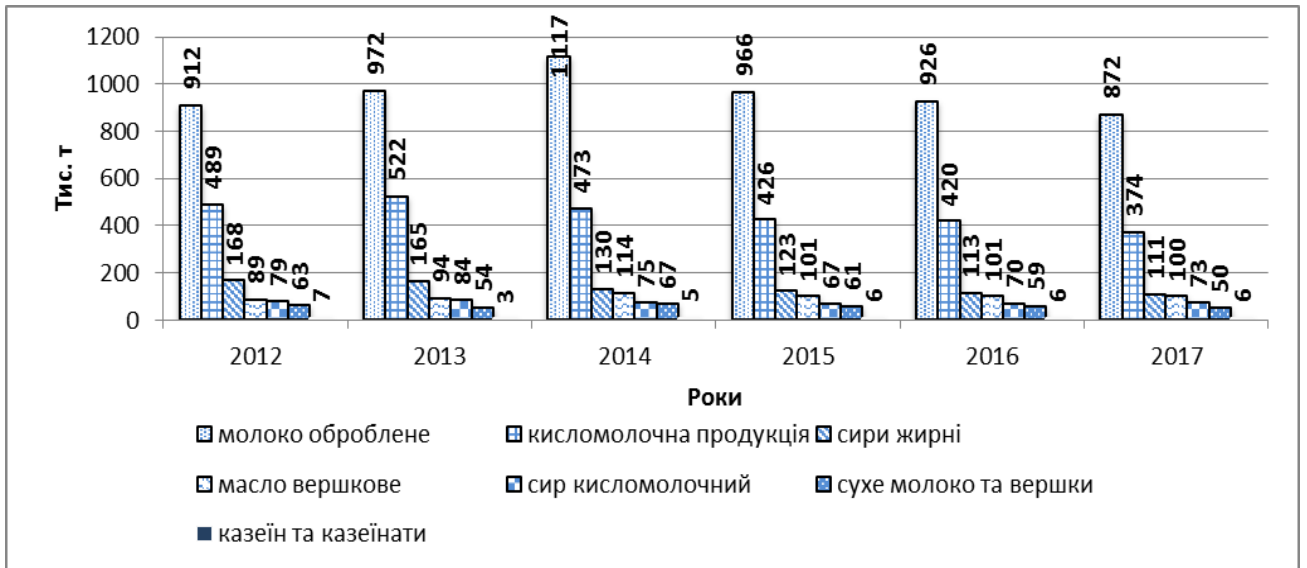
*Джерело: побудовано автором за, [101; 421, с. 386]*

Таблиця Г.3

**Нові вимоги до фізико-хімічних та мікробіологічних показників молока  
в Україні, згідно ДСТУ 3662:2015**

Показник	Україна (новий ДСТУ 3662-2015)
Гатунки молока	Екстра, вищий, перший
Кількість соматичних клітин, тис/см <sup>3</sup>	≤600, КМАФАМ ≤500 тис. КУО/см
Температура замерзання, °С	-0,520 для всіх гатунків
Охолодження молока	До 6 °С. Температуру не встановлюють за умови перероблення молока не пізніше ніж за 2 год після доїння. Строк зберігання з моменту доїння з урахуванням часу на транспортування: за температури не вище ніж 4 °С – 24 год, за температури не вище ніж 6 °С – 18 год,

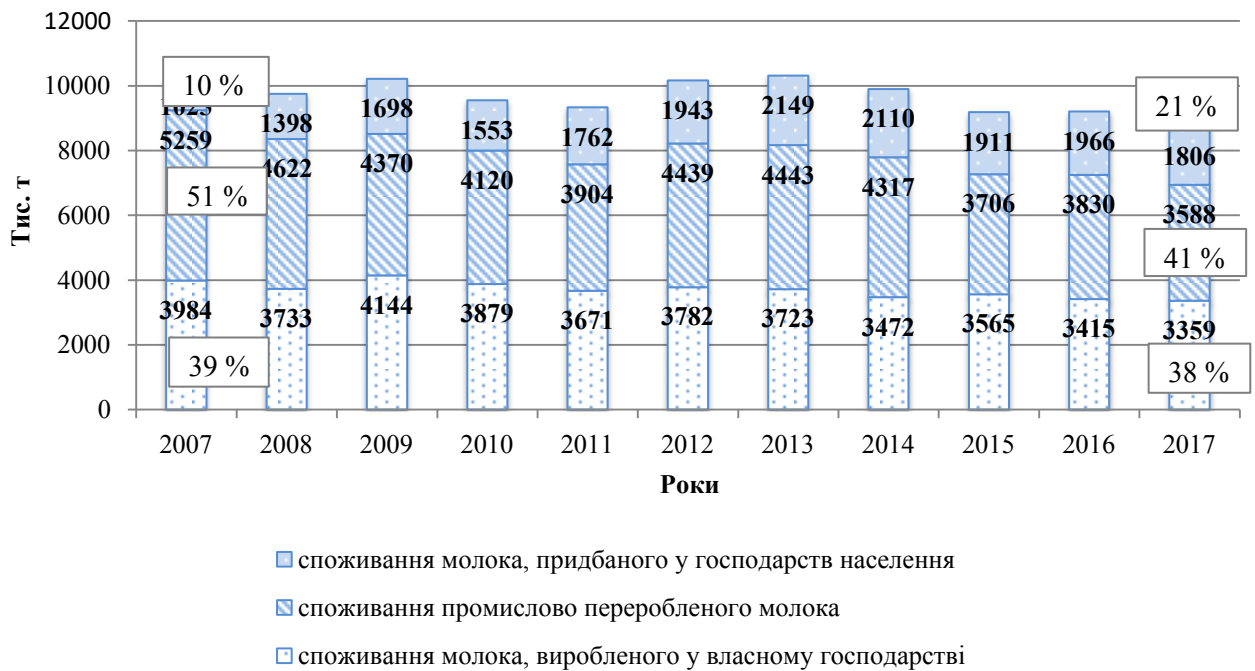
*Джерело: побудовано автором за [100]*



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Г.3. Динаміка виробництва основних молочних продуктів в Україні за 2012–2017 рр., тис. т за рік

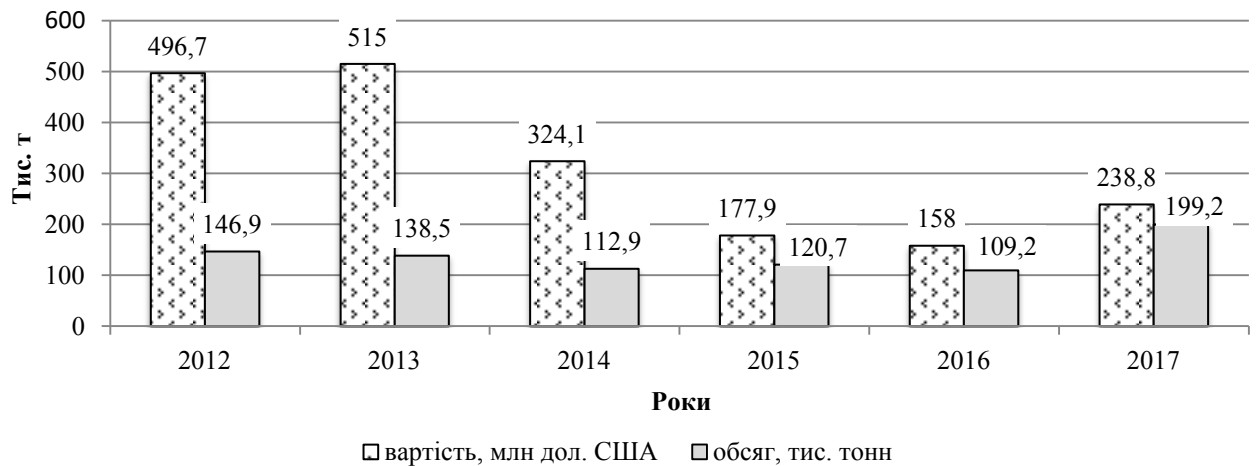
Джерело: побудовано автором за [88; 263]



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Г.4. Динаміка та структура споживання молока в Україні за 2007–2017 рр., тис. т за рік

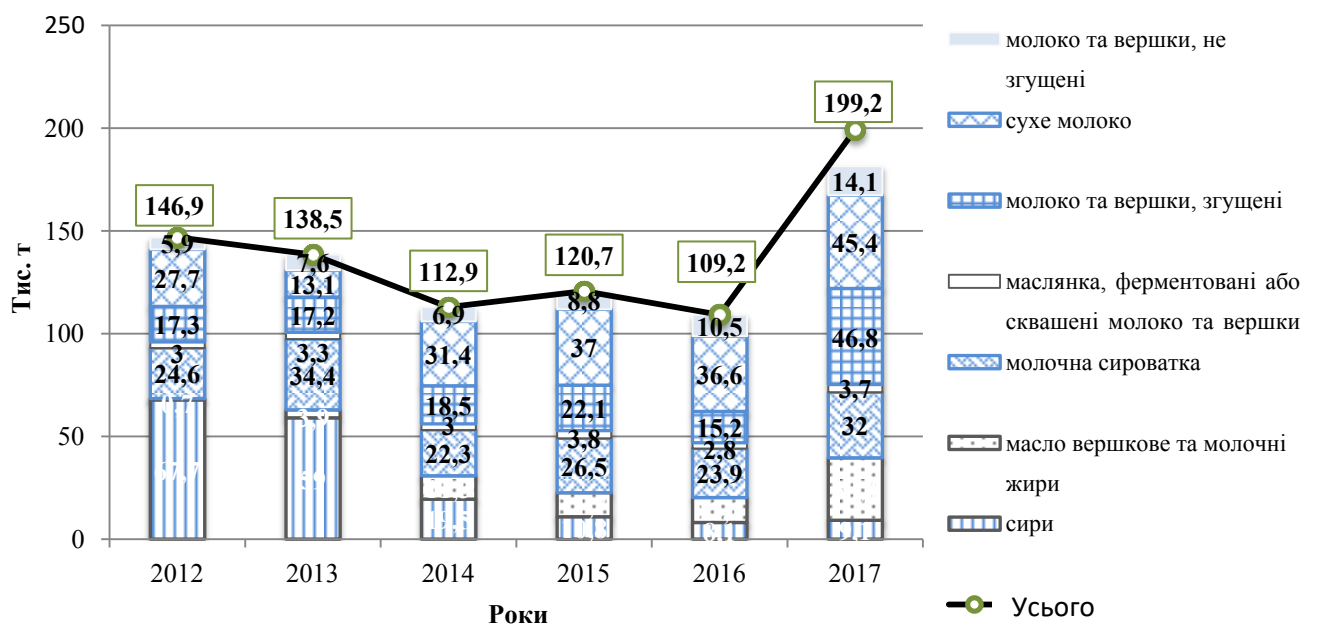
Джерело: побудовано автором за [14; 15]



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Г.5. Динаміка експорту основних молочних продуктів з України за 2012–2017 рр.<sup>1</sup>, тис. т

Джерело: побудовано автором за [572]



Примітка: дані за 2014–2017 рр. наведено без урахування ТОТ АР Крим і зони проведення АТО.

Рис. Г.6. Зміна структури експорту основних молочних товарів України за 2012–2017 рр.<sup>1</sup>, тис. т

Джерело: побудовано автором за [572]

## Додаток Д

Таблиця Д.1

**Перелік українських підприємств, які мають дозвіл на експорт молочної продукції у країни – члени ЄС (станом на 20.12.2018 р.)**

<b>Approval number</b>	<b>Name</b>	<b>City</b>	<b>Regions</b>	<b>Activities</b>	<b>Remark</b>	<b>Date of request</b>
02-06-01 MP	“Loostdorf” Ltd	Illintsi	Vinnyts’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
04-23- 106 MP	Limited Liability Company “Lasunka”	Dnipropetrovsk	Dnipropetrovs’ka Oblast’	PP	B	15/12/2016
04-30-09 MP	“Molochniy Dim” Ltd	Pavlograd	Dnipropetrovs’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
06-24-07 MP	PJSC “Zhytomyr Butter Plant”	Zhytomyr	Zhytomyrs’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
06-24-40 XVI-SP	PJSC “Zhytomyr Butter Plant”	Zhytomyr	Zhytomyrs’ka Oblast’	CS	B	05/02/2016
10-05-01 MP	Subsidiary PJSC “Yagotynskiy Butter Plant” “Yahotynske Dlia Ditei”	Zgurovka	Kyyivs’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
13-21-47 Mt/MP	Public Joint Stock Company “Lviv Freezer Factory”	LVIV	L’vivs’ka Oblast’	CS, PP	B	27/04/2017
14-20-01 MP	PJSC “Lactalis- Mykolaiv”	Mykolayiv	Mykolayivs’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
16-02-07 MP	LLC “GADYACHSYR”	Gadyach	Poltavs’ka Oblast	PP	B	20/11/2015
17-17-04 MP	PJSC “Dubnomoloko”	Dubno	Rivnenska Oblast’	PP	B	18/05/2016
18-01-09 MP	“Ohtyrskyy Syrkombinat” Filiation “Ros” PE	Ohtyrka	Sums’ka Oblast	CS, PP	B	05/08/2017
18-11-41 MP	Nedryhailivskiy Cheese Department Branch “Romny Dairy Plant” Private Enterprise “Ross”	Nedryhayliv	Sums’ka Oblast	PP	B	20/11/2015
18-13-09 MP	Branch “Romny Dairy Plant” Private Enterprise “Ross”	Romny	Sums’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015

## Закінчення табл. Д.1

Approval number	Name	City	Regions	Activities	Remark	Date of request
18-17-09 MP	PJSC “Bel Shostka Ukraine”	Shostka	Sums’ka Oblast’	PP	B	09/10/2018
18-17-64 MP	PJSC “Bel Shostka Ukraine”	Shostka	Sums’ka Oblast’	PP	B	09/10/2018
18-19-09 MP	Affiliate “Sumy Milk Plant” DE “Aromat”	Sumy	Sumy city	CS, PP	B	27/07/2017
21-19-04 MP	Limited Liability Company “Danon Dnipro”	Kherson	Khersons’ka Oblast	PP	B	27/10/2016
23-05-85 MP	LLC “Zolotonosha Butter-Making Combine”	Zolotonosha	Cherkas’ka Oblast’	PP	B	20/11/2015
23-07-41 MP	Kaniv Branch Of LTD “CHEESE CLUB”	Kaniv	Cherkas’ka Oblast	PP	B	16/03/2016
25-06-02 MP	PRIVATE JOINT-STOCK COMPANY “ICHNIANSKYI MOLOCHNO-KONSERVNYI KOMBINAT”	Ichnya	Chernihivs’ka Oblast’	PP	B	05/11/2018
25-12-02 MP	Branch “Nizhynskiy Miskmolzavod” DE “Aromat”	Nizhyn	Chernihivs’ka Oblast’	CS, PP	B	22/05/2017
a-UA-02-28-66-CC-PP	Private joint stock company “Vinnitsa dairy plant “Roshen”	Vinnitsa	Vinnyts’ka Oblast’	PP	B	18/05/2016
a-UA-03-19-40-IX-PP	DairyCo LLC	Lutsk	Volyns’ka Oblast’	PP	B	03/09/2018
a-UA-25-11-12-IX-CC-PP	Private Enterprise Consulting Firm “Prometheus” Branch “Mena Cheese”	Mena	Chernihivs’ka Oblast’	PP	B	20/09/2016

Джерело: систематизовано автором за [574]

## Додаток Е

Таблиця Е.1

**Результати аналізу сфери торговельних відносин між потенційними діловими партнерами на ринку молока та молокопродуктів**

Потенційний діловий партнер	Виробник сирого молока	Виробник молочної сировини	Виробник молочної продукції	Провайдер послуг	Дистриб'ютор	Кінцевий споживач (не є діловим партнером)
Виробник сирого молока	<i>Кооперація для спільної реалізації СМ/конкуренція</i>	<i>Реалізація СМ для подальшої обробки</i>	<i>Реалізація СМ для переробки і виробництва МП</i>	<i>Реалізація СМ для подальшої обробки, зберігання, транспортування</i>	<i>Реалізація СМ для перепродажу</i>	<i>Реалізація СМ на стихійних ринках</i>
Виробник молочної сировини	<i>Купівля СМ для подальшої обробки та реалізації МС</i>	<i>Кооперація для спільної обробки СМ та реалізації МС/конкуренція</i>	<i>Реалізація МС для переробки і виробництва МП</i>	<i>Реалізація МС для подальшої обробки, зберігання, транспортування</i>	<i>Реалізація МС для перепродажу</i>	<i>Реалізація МС на стихійних ринках</i>
Виробник молочної продукції	<i>Купівля СМ для подальшої обробки та реалізації МП</i>	<i>Купівля МС для подальшої обробки та реалізації МП</i>	<i>Кооперація для спільного виробництва та реалізації МП/конкуренція</i>	<i>Реалізація МП для подальшого зберігання, транспортування</i>	<i>Реалізація МП для перепродажу</i>	<i>Реалізація МП у закладах оптової і роздрібною торгівлі</i>
Провайдер послуг	<i>Купівля СМ для подальшої обробки, зберігання, транспортування</i>	<i>Купівля МС для подальшої обробки, зберігання, транспортування</i>	<i>Купівля МП для подальшого зберігання, транспортування</i>	<i>Конкуренція</i>	<i>Кооперація для спільної реалізації СМ, МС, МП</i>	<i>x</i>
Дистриб'ютор	<i>Купівля СМ для подальшого зберігання, транспортування, реалізації</i>	<i>Купівля МС для подальшого зберігання, транспортування, реалізації</i>	<i>Купівля МП для подальшого зберігання, транспортування, реалізації</i>	<i>Кооперація для спільної реалізації СМ, МС, МП</i>	<i>Конкуренція</i>	<i>Реалізація СМ, МС, МП на стихійних ринках та у закладах оптової і роздрібною торгівлі</i>
Кінцевий споживач (не є діловим партнером)	<i>Купівля СМ для споживання</i>	<i>Купівля МС для споживання</i>	<i>Купівля МП для споживання</i>	<i>x</i>	<i>Купівля СМ, МС, МП для споживання на стихійних ринках та у закладах оптової і роздрібною торгівлі</i>	<i>Конкуренція</i>

Примітка: СМ – сире молоко, МС – молочна сировина, МП – молочна продукція.

*Джерело: розроблено автором*

## Додаток Ж

z-elena@consumer.gov.ua

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства аграрної

політики та продовольства України

14 лютого 2018 року № 71

## ФОРМА

для подання письмового запиту та запиту електронною поштою на отримання публічної інформації від фізичної особи

Розпорядник інформації	ДЕРЖАВНА СЛУЖБА УКРАЇНИ З ПИТАНЬ БЕЗПЕЧНОСТІ ХАРЧОВИХ ПРОДУКТІВ ТА ЗАХИСТУ СПОЖИВАЧІВ
	вул. Бориса Грінченка, 1, м. Київ, МСП 01001
Запитувач	<b>Струк Наталія Семенівна</b> (прізвище, ім'я, по батькові)
	<u>natali.struk@gmail.com</u> (поштова адреса / адреса електронної пошти / номер телефону запитувача (якщо такий є))

## Запит на отримання публічної інформації

Прошу, відповідно до Закону України “Про доступ до публічної інформації”, надати найновішу інформацію про наявність молокопереробних суб'єктів господарювання (секція IX) на території України за областями у формі таблиці за зразком:

№ з/п	Область	Повна назва суб'єкта господарювання	Адреса	Номер експлуатаційного дозволу	Вид діяльності		Експорт загалом (+ чи -)	Експорт в ЄС (+ чи -)
					Потужність зі збирання (+ чи -)	Потужність з виробництва (+ чи -)		
1	2	3	4	5	6	7	8	

(загальний опис інформації або вид, назва, реквізити чи зміст документа (якщо запитувачу це відомо))

Запитовану інформацію прошу надати у визначений законом строк (потрібне зазначити):

на поштову адресу	_____
	(поштовий індекс, область, район, населений пункт, вулиця, номери будинку та квартири)
на електронну адресу	<u>natali.struk@gmail.com</u>
телефаксом	_____
за телефоном	_____

03.07.2018

(дата)

Струк Н. С.

(підпис)



Закінчення дод. Ж



**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА  
УКРАЇНИ З ПИТАНЬ  
БЕЗПЕЧНОСТІ ХАРЧОВИХ  
ПРОДУКТІВ ТА ЗАХИСТУ  
СПОЖИВАЧІВ**

**Держпродспоживслужба**  
вул. Б. Грінченка, 1, м. Київ, 01001  
тел. 279-12-70, факс 279-48-83  
web: [www.consumer.gov.ua](http://www.consumer.gov.ua)  
код ЄДРПОУ 39924774  
e-mail: [info@consumer.gov.ua](mailto:info@consumer.gov.ua)

**STATE SERVICE OF  
UKRAINE ON FOOD SAFETY  
AND CONSUMER  
PROTECTION  
SSUFSCP**

1, B. Hrinchenko str., Kyiv 01001  
tel. +38(044)279-12-70  
fax +38(044)279-48-83  
web: [www.consumer.gov.ua](http://www.consumer.gov.ua)  
e-mail: [info@consumer.gov.ua](mailto:info@consumer.gov.ua)

06.07.2018 № 602-1121-18/481

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**Струк Н.С.**  
[natali.struk@gmail.com](mailto:natali.struk@gmail.com)

Державна служба України з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів розглянула Ваш запит про надання публічної інформації від 03.07.2018 та повідомляє, що запитувана Вами інформація розміщена у вільному доступі на офіційному веб-сайті Держпродспоживслужби в розділі «Діяльність» підрозділі «Реєстри» за посиланням <http://www.consumer.gov.ua/ContentPages/Reestri/38/>.

**Заступник директор Департаменту  
безпеки харчових продуктів  
та ветеринарної медицини**

 **Артем САЄНКО**

## Додаток З

Таблиця 3.1

**Динаміка основних економічних показників щодо виробництва сирого  
молока та молочної сировини у Львівській області за 2010–2017 рр.**

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Поголів'я ВРХ (на 31 грудня), тис. голів	251,9	237,6	250,5	240,4	210,3	203,4	195,3	184,0
станом на 31 грудня 2017 р. простежується зменшення поголів'я ВРХ у 1,37 раза порівняно з 2010 р. (на 26,96%)									
2	у т. ч. у								
3	сільськогосподарських підприємствах	24,2	24,2	25,3	22,8	20,8	20,1	19,3	18,2
4	господарствах населення	227,7	213,4	225,2	217,6	189,5	183,3	176,0	165,8
5	Виробництво сирого молока та молочної сировини, тис. т	656,2	629,7	620,6	619,4	600,9	571,2	543,2	528,3
у 2017 р. простежується зменшення виробництва сирого молока та молочної сировини у 1,24 раза порівняно з 2010 р. (на 19,49%)									
6	у т. ч. у								
7	сільськогосподарських підприємствах	22,9	23,1	25,7	26,4	25,0	25,6	26,2	28,2
8	господарствах населення	633,3	606,6	594,9	593,0	576,1	545,6	517,0	500,1

*Джерело: систематизовано автором за [69; 88]*

Таблиця 3.2

**Динаміка основних економічних показників щодо виробництва молочної продукції у Львівській області за 2010–2017 рр.**

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Закуплено молока переробними підприємствами, т	129082	104166	94879	82667	78230	42603	59439	65489
у 2017 р. простежується зменшення закупівлі молока переробними підприємствами у 1,97 раза порівняно з 2010 р. (на 49,27%)									
2	у т. ч. від								
3	сільськогосподарських підприємств	49133	30189	29888	32399	24908	22153	46504	53799
4	господарств населення	79949	73977	64991	50268	41366	15630	12935	11690
5	Якість молока, проданого сільськогосподарськими підприємствами (%)								
6	вищого ґатунку	11,1	14,8	22,1	20,8	19,0	28,2	27,0	25,3
у 2017 р. простежується збільшення закупівлі молока вищого ґатунку у сільськогосподарських підприємств у 2,28 раза порівняно з 2010 р. (на 127,93%)									
7	1-го ґатунку	85,5	78,7	73,7	75,7	74,5	65,3	70,6	63,5
8	2-го ґатунку	2,2	4,2	3,4	2,7	2,7	4,1	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>
9	неґатункове	1,2	2,3	0,8	0,8	3,8	2,4	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>
10	Якість молока, проданого господарствами населення (%)								
11	1-го ґатунку	... <sup>1</sup>	6,2	3,5	8,5	5,8	29,8	39,1	23,8
у 2017 р. простежується збільшення закупівлі молока 1-го ґатунку господарствами населення, у 3,84 раза порівняно з 2011 р. (на 283,87%)									
12	2-го ґатунку	... <sup>1</sup>	93,5	95,7	89,8	93,6	67,8	57,8	74,5
13	неґатункове	... <sup>1</sup>	0,3	0,8	1,7	0,6	2,4	3,1	1,7

Примітка <sup>1</sup>дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог ЗУ “Про державну статистику” щодо конфіденційності статистичної інформації.

*Джерело: систематизовано автором за [69; 88]*

Таблиця 3.3

**Динаміка виробництва основних молочних продуктів у Львівській області за  
2010–2017 рр.**

(тонн)									
№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Молоко рідке оброблене	21427	30771	32797	32869	24144	13223	8773	16774
у 2017 р. простежується зменшення виробництва молока рідкого обробленого у 1,28 раза порівняно з 2010 р. (на 21,71%)									
2	Масло вершкове	3158	2422	3140	1981	2198	1084	1548	2914
3	Сири сичужні та плавлені	589	365	509	331	307	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>
4	Сир свіжий неферментований	896	550	518	589	527	258	279	201
5	Йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки	54902	51761	46307	47398	34550	20664	22545	25718
у 2017 р. простежується зменшення виробництва йогурту та інших ферментованих чи сквашених молока та вершків у 2,13 раза порівняно з 2010 р. (на 53,16%)									
6	у т. ч.								
7	кефір	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>	22015	23126	16119	9260	9917	... <sup>1</sup>
8	сметана	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>	10507	9370	7382	4244	5269	... <sup>1</sup>
9	йогурт рідкий та сквашене молоко ароматизовані	... <sup>1</sup>	... <sup>1</sup>	11722	12847	9330	6171	6534	8119

Примітка ...<sup>1</sup>дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог ЗУ “Про державну статистику” щодо конфіденційності статистичної інформації.

*Джерело: систематизовано автором за [69; 88]*

## Додаток К

## Перелік молокопереробних підприємств Львівської області у 2018 р.

Таблиця К.1

## Молокопереробні підприємства Львівської області у 2018 р.

№ з/п	Назва підприємства	Код ЄДРПОУ	Місцезоста- шування, район	Чистий дохід від реалізації продукції у 2017 р., тис. грн
А	Б	1	2	4
1	ТОВ "Агропобутсервіс"	20822425	Жовківський	129198,3
2	ТОВ "ГАЛ СІР ПРОДУКТ"	40061247	м. Львів	2885,1
3	ТДВ "Жидачівський сирзавод"	446457	Жидачівський	0
4	ТОВ "Кам'янка-Бузький завод молочних продуктів"	36767764	Кам'янка-Бузький	15
5	ТОВ "Комарнівський сир завод"	38037634	Городоцький	10129,8
6	ЗАТ "Маслосоюз"	32800451	Стрийський	10
7	ВАТ "Миколаївський молокозавод"	5378996	Миколаївський	0
8	ТОВ "Молокозавод "Самбірський"	424415	Самбірський	82979
9	ТОВ "Скомекс-Україна"	38991462	Сокальський	28680
10	ТОВ "Торговий дім СИНЬОГОРА"	39382809	м. Львів	3762,8
11	ПрАТ "Львівський холодокомбінат"	1553706	м. Львів	663696
12	ПАТ "Дрогобицький молочний завод"	446428	Дрогобицький	0
13	ПАТ "Бродівський завод сухого знежиреного молока"	446374	Бродівський	88034
14	ВАТ "Львівський міський молочний завод"	446368	м. Львів	2392
15	ПрАТ "Рава-Руський маслозавод"	446434	Жовківський	13759
16	ПрАТ "Галичина"	25553579	Радехівський	28227

Джерело: систематизовано автором за [69; 88; 564]

Таблиця К.2

**Результати ранжування показників експертного дослідження  
можливостей впровадження у діяльність молокопереробних підприємств  
Львівської області інтегрованого програмного забезпечення ERP з обліком**

№	Критерій вибору	“М.Е.Дос” Україна	“IT-Enterprise MASTER:Бухгалтерія” Україна	“Microsoft Dynamics” США	“SAP Business” німеччина	Разом
1	Можливість ведення декількох видів обліку одночасно	35	15	43	57	150
2	Обмін документами між діловими партнерами зі застосуванням електронного цифрового підпису	36	15	45	54	150
3	Вартість придбання і обслуговування	58	53	21	18	150
4	Формування і відправлення звітів з програми	28	15	49	58	150
5	Можливість прогнозування і планування ресурсів	26	17	55	52	150
6	Кібербезпека	24	20	47	59	150
7	Багатомовний інтерфейс	32	18	46	54	150
8	Міграція даних між модулями	29	21	49	51	150
9	Можливість розташування у “хмарі”	15	15	60	60	150
10	Можливість роботи з мобільних пристроїв	18	15	58	59	150
11	Разом	323	182	473	522	1500

*Джерело: обчислено автором за даними підприємств*

## Додаток Л

### Додаток Л.1

#### Пропозиція

#### стосовно доповнення форми державного статистичного спостереження № 2К-П (квартальної) “Обстеження ділової активності промислового підприємства” розділом “Обстеження ділового партнерства промислових підприємств”

На усі запитання можливий лише один варіант відповіді. У відповідях на запитання щодо змін за попередні три місяці оцінюють місяці кварталу, які передували звітному кварталу; щодо змін у наступні три місяці оцінюють місяці звітного кварталу.

#### Обстеження стану ділового партнерства промислового підприємства з постачальниками

1.	Чи здійснюєте постійний аналіз загальної ситуації на ринку постачання: тенденцій розвитку ринку, структури ринку, зміни цін, тощо?	так <input type="checkbox"/> 1	ні <input type="checkbox"/> 2	інколи <input type="checkbox"/> 3
2.	Як змінився економічно доцільний обсяг замовлення виробничих запасів у постачальників за попередні три місяці?	збільшився <input type="checkbox"/> 1	не змінився <input type="checkbox"/> 2	зменшився <input type="checkbox"/> 3
3.	Як змінилася кредиторська заборгованість перед постачальниками за попередні три місяці?	збільшилася <input type="checkbox"/> 1	суттєво не змінилася <input type="checkbox"/> 2	зменшилася <input type="checkbox"/> 3
4.	Як змінилася дебіторська заборгованість постачальників перед Вашим підприємством за попередні три місяці?	збільшилася <input type="checkbox"/> 1	суттєво не змінилася <input type="checkbox"/> 2	зменшилася <input type="checkbox"/> 3
5.	Чи були у Вас судові позови через порушення умов договорів із постачальниками за попередні три місяці?	так, до постачальників <input type="checkbox"/> 1	так, постачальників до нас <input type="checkbox"/> 2	не було <input type="checkbox"/> 3
6.	Яке джерело постачання виробничих запасів домінує за обсягами? Від:	власного заготівельного виробництва <input type="checkbox"/> 1	зовнішнього виробника <input type="checkbox"/> 2	посередника <input type="checkbox"/> 3
7.	Яку питому вагу у первісній вартості запасів займають трансакційні витрати (витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і прийняття рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту з постачальником)?	до 10 відсотків <input type="checkbox"/> 1	11-20 відсотків <input type="checkbox"/> 2	більше 20 відсотків <input type="checkbox"/> 3

## Продовження дод. Л.1

8.	Яким є усереднений показник соціальної відповідальності бізнесу Ваших постачальників за такими пунктами: 1) дотримання прав людини; 2) дотримання вимог законодавства; 3) ділова та корпоративна етика; 4) дотримання міжнародних норм поведінки; 5) формування та оприлюднення інтегрованої звітності; 6) захист довкілля; 7) захист прав споживачів; 8) доброчинність; 9) участь у розвитку місцевих громад і співпраця з ними.	більш ніж достатній (виконується 6 і більше пунктів) <input type="checkbox"/> 1	достатній (виконується 3 - 5 пунктів) <input type="checkbox"/> 2	недостатній (виконується до 2-х ) <input type="checkbox"/> 3	не достатньо даних для оцінки <input type="checkbox"/> 4
----	---	---	--	--	---

Обстеження стану ділового партнерства промислового підприємства з покупцями

9.	Чи здійснюєте постійний аналіз загальної ситуації на ринку збуту: тенденцій розвитку ринку, структури ринку, зміни цін, конкурентні переваги, тощо?	так <input type="checkbox"/> 1	ні <input type="checkbox"/> 2	інколи <input type="checkbox"/> 3
----	---	-----------------------------------	----------------------------------	--------------------------------------

10.	Як за попередні три місяці змінилася кредиторська заборгованість перед покупцями?	збільшилася <input type="checkbox"/> 1	суттєво не змінилася <input type="checkbox"/> 2	зменшилася <input type="checkbox"/> 3
-----	---	---	--	--

11.	Як за попередні три місяці змінилася дебіторська заборгованість покупців перед підприємством?	збільшилася <input type="checkbox"/> 1	суттєво не змінилася <input type="checkbox"/> 2	зменшилася <input type="checkbox"/> 3
-----	---	---	--	--

12.	Чи були у Вас судові позови через порушення умов договорів із покупцями за попередні три місяці?	Так, до покупців <input type="checkbox"/> 1	Так, покупців до нас <input type="checkbox"/> 2	Не було <input type="checkbox"/> 3
-----	--	--	--	---------------------------------------

13.	Реалізація продукції здійснюється переважно через:	власну торговельну мережу <input type="checkbox"/> 1	гуртового посередника <input type="checkbox"/> 2	роздрібного посередника <input type="checkbox"/> 3
-----	--	---	---	---

14.	Яку питому вагу у виторгу від реалізації продукції займав виторг від інтернет-продажу за попередні три місяці?	до 20 відсотків <input type="checkbox"/> 1	21-50 відсотків <input type="checkbox"/> 2	більше 50 відсотків <input type="checkbox"/> 3
-----	--	---	---	---

15.	Яку питому вагу у витратах операційної діяльності займають трансакційні витрати (витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і прийняття рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту із покупцем)?	до 10 відсотків <input type="checkbox"/> 1	11- 20 відсотків <input type="checkbox"/> 2	20 відсотків і більше <input type="checkbox"/> 3
-----	---	---	--	---

16.	Яким є усереднений показник соціальної відповідальності бізнесу Ваших покупців за такими пунктами: 1) дотримання прав людини; 2) дотримання вимог законодавства; 3) ділова та корпоративна етика; 4) дотримання міжнародних норм поведінки; 5) формування та оприлюднення інтегрованої звітності; 6) захист довкілля; 7) захист прав споживачів; 8) доброчинність; 9) участь у розвитку місцевих громад і співпраця з ними.	більш ніж достатній (виконується 6 і більше пунктів) <input type="checkbox"/> 1	достатній (виконується 3 - 5 пунктів) <input type="checkbox"/> 2	недостатній (виконується до 2-х ) <input type="checkbox"/> 3	не достатньо даних для оцінки <input type="checkbox"/> 4
-----	---	---	--	--	---



## Закінчення дод. Л.1

Обстеження стану промислового підприємства, як ділового партнера на ринку

17.	Чи здійснюєте періодичний аналіз показників фінансової звітності Вашого підприємства для порівняння їх із показниками діяльності головних конкурентів на ринку?	так, щомісяця <input type="checkbox"/> 1	так, щокварталу <input type="checkbox"/> 2	ні <input type="checkbox"/> 3	
18.	Як Ви позиціонуєте себе на ринку стосовно підприємств, які ведуть аналогічний до Вашого вид економічної діяльності?	сильним конкурентом <input type="checkbox"/> 1	слабким конкурентом <input type="checkbox"/> 2	діловим партнером <input type="checkbox"/> 3	нейтральним контрагентом <input type="checkbox"/> 4
19.	Яким є показник соціальної відповідальності Вашого бізнесу за такими пунктами: 1) дотримання прав людини; 2) дотримання вимог законодавства; 3) ділова та корпоративна етика; 4) дотримання міжнародних норм поведінки; 5) формування та оприлюднення інтегрованої звітності; 6) захист довкілля; 7) захист прав споживачів; 8) доброчинність; 9) участь у розвитку місцевих громад і співпраця з ними.	більш ніж достатній (виконується 6 і більше пунктів) <input type="checkbox"/> 1	достатній (виконується 3 - 5 пунктів) <input type="checkbox"/> 2	недостатній (виконується до 2-х ) <input type="checkbox"/> 3	не достатньо даних для оцінки <input type="checkbox"/> 4
20.	Яку питому вагу у витратах Вашого підприємства займають трансакційні витрати для здійснення інноваційної діяльності (витрати на збір і обробку інформації, витрати для проведення переговорів і прийняття рішень, витрати для контролю і юридичного захисту виконання контракту з діловим партнером)?	до 10 відсотків <input type="checkbox"/> 1	11- 20 відсотків <input type="checkbox"/> 2	20 відсотків і більше <input type="checkbox"/> 3	

*Джерело: розроблено автором*

## Додаток Л.2

**Результати анкетного обстеження стану ділового партнерства  
на молокопереробних підприємствах Львівської області у 2018 р.  
(обстеженням було охоплено 15 молокопереробних підприємств)**

№ з/п	Запитання	Варіанти відповідей (кількість відповідей)			
		А	Б	1	2
Обстеження стану ділового партнерства промислового підприємства з постачальниками					
1	Чи здійснюєте постійний аналіз загальної ситуації на ринку постачання: тенденцій розвитку ринку, структури ринку, зміни цін, тощо?	так (8)	ні (2)	інколи (5)	-
2	Як змінився економічно доцільний обсяг замовлення виробничих запасів у постачальників за попередні три місяці?	збільшився (6)	не змінився (7)	збільшився (2)	-
3	Як змінилася кредиторська заборгованість перед постачальниками за попередні три місяці?	збільшилася (10)	суттєво не змінилася (2)	зменшилася (3)	-
4	Як змінилася дебіторська заборгованість постачальників перед Вашим підприємством за попередні три місяці?	збільшилася (1)	суттєво не змінилася (9)	зменшилася (4)	-
5	Чи були у Вас судові позови через порушення умов договорів із постачальниками за попередні три місяці?	так, до постачальників (2)	так, постачальників до нас (0)	не було (13)	-
6	Яке джерело постачання виробничих запасів домінує за обсягами? Від:	власного заготівельного виробництва (3)	зовнішнього виробника (2)	посередника (10)	-
7	Яку питому вагу у первісній вартості запасів займають трансакційні витрати	до 10 відсотків (10)	11-20 відсотків (3)	більше 20 відсотків (2)	-
8	Яким є усереднений показник соціальної відповідальності бізнесу Ваших постачальників?	більш ніж достатній (6)	достатній (2)	недостатній (2)	не достатньо даних для оцінки (5)
Обстеження стану ділового партнерства промислового підприємства з покупцями					
9	Чи здійснюєте постійний аналіз загальної ситуації на ринку збуту: тенденцій розвитку ринку, структури ринку, зміни цін, конкурентні переваги, тощо?	так (10)	ні (2)	інколи (3)	-

## Закінчення дод. Л.2

10	Як за попередні три місяці змінилася кредиторська заборгованість перед покупцями?	збільшилася (3)	суттєво не змінилася (2)	зменшилася (10)	-
11	Як за попередні три місяці змінилася дебіторська заборгованість покупців перед підприємством?	збільшилася (10)	суттєво не змінилася (3)	зменшилася (2)	-
12	Чи були у Вас судові позови через порушення умов договорів із покупцями за попередні три місяці?	Так, до покупців (0)	Так, покупців до нас (1)	Не було (14)	-
13	Реалізація продукції здійснюється переважно через:	власну торговельну мережу (2)	гуртового посередника (8)	роздрібного посередника (5)	-
14	Яку питому вагу у виборі від реалізації продукції займав вибір від інтернет-продажу за попередні три місяці?	до 20 відсотків (15)	21-50 відсотків (0)	більше 50 відсотків (0)	-
15	Яку питому вагу у витратах операційної діяльності займають трансакційні витрати?	до 10 відсотків (7)	11-20 відсотків (8)	20 відсотків і більше (0)	-
16	Яким є усереднений показник соціальної відповідальності бізнесу Ваших покупців?	більш ніж достатній (8)	достатній (2)	недостатній (3)	-
Обстеження стану промислового підприємства, як ділового партнера на ринку					
17	Чи здійснюєте періодичний аналіз показників фінансової звітності Вашого підприємства для порівняння їх із показниками діяльності головних конкурентів на ринку?	так, щомісяця (4)	так, щокварталу (5)	ні (6)	-
18	Як Ви позиціонуєте себе на ринку стосовно підприємств, які ведуть аналогічний до Вашого вид економічної діяльності?	сильним конкурентом (5)	слабким конкурентом (2)	діловим партнером (4)	нейтральним контрагентом (5)
19	Яким є показник соціальної відповідальності Вашого бізнесу?	більш ніж достатній (9)	достатній (6)	недостатній (3)	недостатньо даних для оцінки (0)
20	Яку питому вагу у витратах Вашого підприємства займають трансакційні витрати для здійснення інноваційної діяльності?	до 10 відсотків (10)	11-20 відсотків (5)	20 відсотків і більше (0)	

*Джерело: систематизовано автором за даними підприємств*

## Додаток М

**Результати аналізу фінансової звітності ПрАТ “Львівський холодокомбінат”  
за 2015–2017 рр.**

Таблиця М.1

**Техніко-економічні показники діяльності ПрАТ “Львівський  
холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік		
		2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3
1	Середньорічна вартість активів, тис. грн	429654	466164,5	492833,5
2	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	398396,5	438102,5	485438
3	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	233285,5	239505	234792
4	Реалізовано продукції, тис. грн	548245	651838	663696
5	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	355919	446501	471825
6	Матеріальні витрати, тис. грн	336821	368122	417165
7	Витрати на оплату праці, тис. грн	51781	63747	99524
8	Чисельність працюючих, осіб	788	961	968
9	Чистий прибуток, тис. грн	10387	3433	-13054
10	Фондовіддача	1,4	1,5	1,4
11	Фондомісткість	0,7	0,7	0,7
12	Фондоозброєність	596,4	530,4	584,2
13	Продуктивність праці персоналу, тис. грн/особу	695,7	678,3	685,6
14	Матеріаломісткість продукції,%	65,5	63,3	61,7
15	Середня заробітна плата, грн	5476,0	5527,8	8567,8
16	Валова рентабельність продажу,%	35,1	31,5	28,9
17	Рентабельність активів,%	2,4	0,7	-2,6

Закінчення табл. М.1

№ з/п	Показник	Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %	
		2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
А	Б	4	5	6	7
1	Середньорічна вартість майна (активів), тис. грн	26669	63179,5	5,7	14,7
2	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	47335,5	87041,5	10,8	21,8
3	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	-4713	1506,5	-2,0	0,6
4	Реалізовано продукції, тис. грн	11858	115451	1,8	21,1
5	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	25324	115906	5,7	32,6
6	Матеріальні витрати, тис. грн	49043	80344	13,3	23,9
7	Витрати на оплату праці, тис. грн	35777	47743	56,1	92,2
8	Чисельність працюючих, осіб	7	180	0,7	22,8
9	Чистий прибуток, тис. грн	-16487	-23441	-480,3	-225,7
10	Фондовіддача	-0,1	-0,01	-8,1	-0,6
11	Фондомісткість	0,1	0,00	8,8	0,7
12	Фондоозброєність	53,8	-12,2	10,1	-2,1
13	Продуктивність праці персоналу, тис. грн / особу	7,3	-10,1	1,1	-1,5
14	Матеріаломісткість продукції,%	-1,6	-3,8	-2,6	-5,9
15	Середня заробітна плата, грн	3040,0	3091,8	55,0	56,5
16	Валова рентабельність продажу,%	-2,6	-6,2	-8,2	-17,6
17	Рентабельність активів,%	-3,4	-5,1	-459,7	-209,6

Джерело: обчислено автором за [564]

Таблиця М.2

**Результати аналізу динаміки та структури доходів ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Вид доходу	За рік, тис. грн			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %		Питома вага у підсумку за рік, %			Відхилення питомої ваги, в. п.	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Чистий дохід	548245	651838	663696	11858	115451	1,8	21,1	96,2	98,5	94,1	-4,3	-2,0
2	Інші операційні доходи	20190	8714	3653	-5061	-16537	-58,1	-81,9	3,5	1,3	0,5	-0,8	-3,0
3	Інші фінансові доходи	1643	1314	1806	492	163	37,4	9,9	0,3	0,2	0,3	0,1	-0,03
4	Інші доходи	0	0	35880	35880	35880	–	–	0	0	5,1	5,1	5,1
5	Усього доходи	570078	661866	705035	43169	134957	6,5	23,7	х	х	х	х	х

Джерело: обчислено автором за [564]

Таблиця М.3

**Формування прибутку ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік, тис. грн			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.	2017 р. до 2016 р.	2017 р. до 2015 р.
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	Доходи	570078	661866	705035	43169	134957	6,5	23,7
2	Витрати	557474	657940	727809	69869	170335	10,6	30,6
3	Прибуток до оподаткування	12604	3926	-22774	-26700	-35378	-680,1	-280,7
4	Податок на прибуток	-2217	-493	8252	8745	10469	-1773,8	-472,2
5	Чистий прибуток	10387	3433	-13054	-16487	-23441	-480,3	-225,7

Джерело: обчислено автором за [564]

Таблиця М.4

## Результати аналізу ліквідності активів у ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2017 р.

№ з/п	Актив	Код рядка	2017 р.		Пасив	Код рядка	2017 р.		Платіжний надлишок або недостача	
			На початок року, тис. грн	На кінець року, тис. грн			На початок року, тис. грн	На кінець року, тис. грн	На початок року, тис. грн	На кінець року, тис. грн
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Найбільш ліквідні активи (А1)	1160-1165	16814	7180	Негайні пасиви (П1)	1635-1690	58845	106521	-42031	-99341
2	Активи, що швидко реалізуються (А2)	1125-1155	71764	116578	Короткострокові пасиви (П2)	1600-1610	109212	92599	-37448	23979
3	Активи, що реалізуються повільно (А3)	(1101-1110), 1190	84508	82856	Довгострокові пасиви (П3)	1595	69079	79827	15429	3029
4	Активи, що важко реалізуються (А4)	1095	305369	300598	Постійні пасиви (П4)	1495+1665	241319	228265	64050	72333
5	Баланс	1300	478455	507212	Баланс	1900	478455	507212	х	х

Джерело: обчислено автором за [564]

Таблиця М.5

**Результати обчислення показників ліквідності  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	Обчислення
1	Коефіцієнт покриття на кінець 2015 р.	$153933 / 161888 = 1,0$
2	Коефіцієнт покриття на кінець 2016 р.	$173086 / 168057 = 1,0$
3	Коефіцієнт покриття на кінець 2017 р.	$206614 / 199120 = 1,0$
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності на кінець 2015 р.	$(153933 - 77219) / 161888 = 0,5$
5	Коефіцієнт швидкої ліквідності на кінець 2016 р.	$(173086 - 84472) / 168057 = 0,5$
6	Коефіцієнт швидкої ліквідності на кінець 2017 р.	$(206614 - 82566) / 199120 = 0,6$
7	Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2015 р.	$(14830 + 14830) / 161888 = 0,1$
8	Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2016 р.	$(16814 + 16814) / 168057 = 0,1$
9	Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2017 р.	$(7180 + 7180) / 199120 = 0,04$
10	Робочий капітал на кінець 2015 р.	$153933 - 161888 = -7955$
11	Робочий капітал на кінець 2016 р.	$173086 - 168057 = 5029$
12	Робочий капітал на кінець 2017 р.	$206614 - 199120 = 7494$

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Таблиця М.6

**Обчислення показників фінансового стану, ефективності використання  
основного та оборотного капіталу у ПрАТ “Львівський холодокомбінат”  
за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	Обчислення
1	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) на кін. 2015 р.	$237691 / 453874 = 0,5$
2	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) на кін. 2016 р.	$241319 / 478455 = 0,5$
3	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) на кін. 2017 р.	$228265 / 507212 = 0,5$
4	Коефіцієнт фінансової стійкості на кін. 2015 р.	$237691 / (54295 + 161888)$
5	Коефіцієнт фінансової стійкості на кін. 2016 р.	$241319 / (69079 + 168057)$
6	Коефіцієнт фінансової стійкості на кін. 2017 р.	$228265 / (79827 + 199120)$
7	Коефіцієнт фінансової залежності на кін. 2015 р.	$453874 / 237691 = 1,9$
8	Коефіцієнт фінансової залежності на кін. 2016 р.	$478455 / 241319 = 2,0$
9	Коефіцієнт фінансової залежності на кін. 2017 р.	$507212 / 228265 = 2,2$
10	Коефіцієнт фінансового лівериджу на кін. 2015 р.	$54295 / 237691 = 0,2$
11	Коефіцієнт фінансового лівериджу на кін. 2016 р.	$69079 / 241319 = 0,3$
12	Коефіцієнт фінансового лівериджу на кін. 2017 р.	$79827 / 228265 = 0,3$
13	Коефіцієнт загальної платоспроможності на кін. 2015 р.	$153933 / 161888 = 1,0$
14	Коефіцієнт загальної платоспроможності на кін. 2016 р.	$173086 / 168057 = 1,0$
15	Коефіцієнт загальної платоспроможності на кін. 2017 р.	$206614 / 199120 = 1,0$
16	Коефіцієнт поточної платоспроможності на кін. 2015 р.	$14830 / 161888 = 0,1$
17	Коефіцієнт поточної платоспроможності на кін. 2016 р.	$16814 / 168057 = 0,1$
18	Коефіцієнт поточної платоспроможності на кін. 2017 р.	$7180 / 199120 = 0,04$
19	Коефіцієнт довготерм. залучення позик. коштів на кін. 2015 р.	$54295 / (237691 + 54295) = 0,2$
20	Коефіцієнт довготерм. залучення позик. коштів на кін. 2016 р.	$69079 / (241319 + 54295) = 0,2$
21	Коефіцієнт довготерм. залучення позик. коштів на кін. 2017 р.	$79827 / (228265 + 54295) = 0,3$
22	Коефіцієнт короткострокової заборгованості на кін. 2015 р.	$161888 / (161888 + 54295) = 0,7$
23	Коефіцієнт короткострокової заборгованості на кін. 2016 р.	$168057 / (168057 + 69079) = 0,7$
24	Коефіцієнт короткострокової заборгованості на кін. 2017 р.	$199120 / (199120 + 79827) = 0,7$
25	Коефіцієнт участі акціонерного капіталу на кін. 2015 р.	$20069 / 453874 = 0,04$
26	Коефіцієнт участі акціонерного капіталу на кін. 2016 р.	$20069 / 478455 = 0,04$
27	Коефіцієнт участі акціонерного капіталу на кін. 2017 р.	$20069 / 507212 = 0,04$

*Джерело: обчислено автором за [564]*



Таблиця М.7

**Обчислення показників ділової активності  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	Обчислення
А	Б	1
1	Коефіцієнт оборотності активів за 2015 р.	$548245 / 429654 = 1,3$
2	Коефіцієнт оборотності активів за 2016 р.	$651838 / 466164,5 = 1,4$
3	Коефіцієнт оборотності активів за 2017 р.	$663696 / 492833,5 = 1,1$
4	Період обороту активів за 2015 р.	$360 / 1,3 = 282,1$ днів
5	Період обороту активів за 2016 р.	$360 / 1,4 = 257,5$ днів
6	Період обороту активів за 2017 р.	$360 / 1,1 = 323,6$ днів
7	Коефіцієнт оборотності запасів за 2015 р.	$548245 / 61761,5 = 8,9$
8	Коефіцієнт оборотності запасів за 2016 р.	$651838 / 80845,5 = 8,1$
9	Коефіцієнт оборотності запасів за 2017 р.	$663696 / 83519 = 6,6$
10	Період обороту запасів за 2015 р.	$360 / 8,9 = 40,6$ днів
11	Період обороту запасів за 2016 р.	$360 / 8,1 = 44,6$ днів
12	Період обороту запасів за 2017 р.	$360 / 6,6 = 54,8$ днів
13	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за 2015 р.	$548245 / 52421,5 = 10,5$
14	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за 2016 р.	$651838 / 66310,5 = 9,8$
15	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за 2017 р.	$663696 / 94025 = 5,8$
16	Період погашення дебіторської заборгованості за 2015 р.	$360 / 10,5 = 34,4$ днів
17	Період погашення дебіторської заборгованості за 2016 р.	$360 / 9,8 = 36,6$ днів
18	Період погашення дебіторської заборгованості за 2017 р.	$360 / 5,8 = 61,7$ днів
19	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за 2015 р.	$548245 / 52421,5 = 3,9$
20	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за 2016 р.	$651838 / 66310,5 = 4,0$
21	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за 2017 р.	$663696 / 94025 = 3,0$
22	Період погашення кредиторської заборгованості за 2015 р.	$360 / 10,5 = 91,7$ днів
23	Період погашення кредиторської заборгованості за 2016 р.	$360 / 9,8 = 91,1$ днів
24	Період погашення кредиторської заборгованості за 2017 р.	$360 / 5,8 = 120,6$ днів

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Таблиця М.8

**Вхідні дані для факторного аналізу зміни прибутку  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

№ з/п	Показник	За рік, тис. грн			Абсолютне відхилення, ±	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
А	Б	1	2	3	4	5
1	Доходи	570078	661866	705035	43169	134957
2	Витрати	557474	657940	727809	69869	170335
3	Прибуток	10387	3433	-13054	-16487	-23441

*Джерело: обчислено автором за [564]*

Таблиця М.9

**Адаптовані показники консолідованої фінансової звітності  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” для обчислення факторної моделі  
Дюпон та визначення економічної доданої вартості (EVA) підприємства**  
(тис. грн)

<b>БАЛАНС</b>			
<b>АКТИВИ / ASSETS</b>	<b>2015 р.</b>	<b>2016 р.</b>	<b>2017 р.</b>
Нематеріальні активи / Intangible assets	1913	1 016	2 053
Основні засоби / Property, plant and equipment	283067	286 212	280 603
Інші фінансові активи / Other financial assets	14604	14604	16
Інші активи / Other assets	357	2587	16207
Відстрочені податкові активи / Deferred tax assets	0	950	1719
<b>Необоротні активи / Non-current assets</b>	<b>299 941</b>	<b>305 369</b>	<b>300 598</b>
Запаси / Inventories	77219	84 472	82566
Дебіторська заборгованість / Trade accounts receivable	61147	71474	116576
Інші фінансові активи / Other financial assets	638	290	2
Інші активи / Other assets	99	36	290
Грошові кошти та їх еквіваленти / Cash and cash equivalents	14830	16 814	7180
Активи для продажу / Assets held for sale			
<b>Оборотні активи / Current assets</b>	<b>153933</b>	<b>173086</b>	<b>206614</b>
<b>Всього активів / Total assets</b>	<b>453 874</b>	<b>478 455</b>	<b>507 212</b>
<b>КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ / EQUITY AND LIABILITIES</b>			
Статутний капітал / Issued capital	20069	20069	20069
Резервний капітал / Capital reserve			
Вилучений капітал / Treasury shares			
Нерозподілений прибуток / Retained earnings	217622	221 250	208 196
Інші компоненти капіталу / Other components of equity			
Капітал, що належить акціонерам (пайовий капітал) / Equity attributable to shareholders			
<b>Капітал / Equity</b>	<b>237 691</b>	<b>241 319</b>	<b>228 265</b>
Пенсійні зобов'язання / Pension obligations			
Резерв податку на доходи / Income tax provisions			
Інші резерви / Other provisions			
Залучені кредити / Borrowings	28149	25 858	18 168
Інші фінансові зобов'язання / Other financial liabilities	26146	43221	61659
Інші зобов'язання / Other liabilities			
Відстрочені податкові зобов'язання / Deferred tax liabilities			
<b>Довгострокові зобов'язання / Non-current liabilities</b>	<b>54 295</b>	<b>69 079</b>	<b>79 827</b>
Резерви податку на доходи / Income tax provisions			
Інші резерви / Other provisions	3889	2122	2436
Залучені кредити / Borrowings	46006	50633	83849
Кредиторська заборгованість / Trade accounts payable	85205	88 210	59 268
Інші фінансові зобов'язання / Other financial liabilities			
Інші зобов'язання / Other liabilities	26788	27092	53567
Зобов'язання з податку на прибуток / Income tax liabilities			
Зобов'язання, призначені для продажу / Liabilities held for sale			
<b>Поточні зобов'язання / Current liabilities</b>	<b>161 888</b>	<b>168 057</b>	<b>199 120</b>
<b>Всього капіталу та зобов'язань / Total equity and liabilities</b>	<b>453 874</b>	<b>478 455</b>	<b>507 212</b>

Закінчення табл. М.9

<b>ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК</b>			
<b>Стаття</b>	<b>2015 р.</b>	<b>2016 р.</b>	<b>2017 р.</b>
Продажі (Реалізація) / Sales	548245	651838	663696
Собівартість реалізованої продукції / Cost of Goods Sold	355919	446501	471825
<b>Валовий прибуток / Gross profit</b>	<b>192326</b>	<b>205337</b>	<b>191871</b>
Витрати на маркетинг, збут та розповсюдження / Marketing, selling and distribution expenses	102485	108334	145221
Витрати на дослідження і розробку / Research and development expenses	0	0	0
Адміністративні витрати / Administrative expenses	16486	28197	35659
Інші операційні доходи / Other operating income	20190	8714	3653
Інші операційні витрати / Other operating charges	38435	17915	23521
<b>Операційний прибуток / Operating profit (ЕВІТ)</b>	<b>55110</b>	<b>59605</b>	<b>-8877</b>
Дохід за відсотками / Interest income	1643	1314	37686
<b>Витрати на сплату відсотків / Interest expense</b>	<b>44149</b>	<b>56993</b>	<b>51583</b>
Відсотковий результат / Interest result			
Інвестиційний результат / Investment result			
Фінансовий результат / Financial result			
<b>Прибуток до оподаткування / Income before tax (ЕВТ)</b>	<b>12604</b>	<b>3926</b>	<b>-22774</b>
Податок на прибуток / Taxes on income	-2217	-493	9720
Податкова ставка у % / Tax rate in %	18	18	18
<b>Чистий прибуток / Net Income</b>	<b>10387</b>	<b>3433</b>	<b>-13054</b>

Джерело: обчислено автором за [533; 564]

Таблиця М.10

**Вхідні дані для здійснення факторного аналізу зміни рентабельності  
ПРАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр.**

(тис. грн)

№ з/п	Показник	Абревіатура	2015 р.	2016 р.	2017 р.
А	Б	1	2	3	4
1	Чистий прибуток	НІ	10387	3433	-13054
2	Власний капітал підприємства (середньорічна вартість)	СЕ	233285,5	239505	234792
3	Прибуток до сплати податків	ЕВТ	12604	3926	-22774
4	Прибуток до сплати відсотків і податків	ЕВІТ	55110	59605	-8877
5	Чистий вииторг від реалізації	NS	548245	651838	663696
6	Сумарні активи підприємства	ТА	453874	478455	507212

Джерело: обчислено автором за [564]

<b>Summary Profit and Loss Statement</b>			
<b>Year</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Sales	548 245	651 838	663 696
<i>Sales Growth</i>	<i>77.3%</i>	<i>18.9%</i>	<i>1.8%</i>
Cost of Sales	355 919	446 501	471 825
<b>Gross Profit</b>	<b>192 326</b>	<b>205 337</b>	<b>191 871</b>
<i>Gross Margin</i>	<i>35.1%</i>	<i>31.5%</i>	<i>28.9%</i>
S. G & A	118 971	136 531	180 880
Depreciation & Amortization	38 435	17 915	23 521
Other operating income	20 190	8 714	3 653
<b>Operating Profit (EBIT)</b>	<b>55 110</b>	<b>59 605</b>	<b>(8 877)</b>
<i>Operating Margin</i>	<i>10.1%</i>	<i>9.1%</i>	<i>-1.3%</i>
Interest Expense	44 149	56 993	51 583
Other (Income) Expense	1 643	1 314	37 686
<b>Pre-tax Profit (EBT)</b>	<b>12 604</b>	<b>3 926</b>	<b>(22 774)</b>
Tax Expense	(2 217)	(493)	9 720
<b>Net Profit</b>	<b>10 387</b>	<b>3 433</b>	<b>(13 054)</b>
<i>Net Profit Margin</i>	<i>1.9%</i>	<i>0.5%</i>	<i>-2.0%</i>
<b>EBITDA</b>	<b>88 421</b>	<b>108 308</b>	<b>45 846</b>
<i>EBITDA Margin</i>	<i>16.1%</i>	<i>16.6%</i>	<i>6.9%</i>

Рис. М.1. Некориговані показники доходу, прибутку та витрат щодо обчислення показника EVA для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр., тис. грн

Джерело: обчислено автором за [564]

<b>Year</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Cash	14 830	16 814	7 180
Trading Assets	139 103	156 272	199 434
<b>Total Current Assets</b>	<b>153 933</b>	<b>173 086</b>	<b>206 614</b>
Property & Equipment	417 702	467 815	514 624
Less: Accumulated Depreciation	(132 722)	(180 587)	(231 968)
<b>Net Property &amp; Equipment</b>	<b>284 980</b>	<b>287 228</b>	<b>282 656</b>
Deposits and Other Assets	14 961	18 141	17 942
Goodwill	-	-	-
<b>Total Assets</b>	<b>453 874</b>	<b>478 455</b>	<b>507 212</b>
Bank Credit Line	46 006	50 633	83 849
Accounts Payable	44 930	-	50 518
Other Accrued Liabilities	30 677	29 214	56 003
Current Portion of Long-term Debt	40 275	88 210	8 750
<b>Total Current Liabilities</b>	<b>161 888</b>	<b>168 057</b>	<b>199 120</b>
Long Term Debt, less current portion	54 295	69 079	79 827
Other LT Liabilities	-	-	-
<b>Net Worth</b>	<b>237 691</b>	<b>241 319</b>	<b>228 265</b>
<b>Total Liabilities &amp; Net Worth</b>	<b>453 874</b>	<b>478 455</b>	<b>507 212</b>

Рис. М.2. Некориговані показники активів і пасивів щодо обчислення показника EVA для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр., тис. грн

Джерело: обчислено автором за [564]

## Economic Value Added

Year	2015	2016	2017
NOPAT	52 893	59 112	843
Capital Employed	378 267	449 241	400 691
<b>Annual EVA</b>	<b>23 464</b>	<b>24 161</b>	<b>(30 331)</b>
<b>NOPAT Return on Adjusted Capital</b>	14,0%	13,2%	0,2%
<b>Return Hurdle (cost of capital)</b>	9,1%	9,1%	9,1%
<b>Value Added (-Shortfall)</b>	4,8%	4,0%	-8,9%

Рис. М.3. Результати обчислення показника Annual EVA для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр., тис. грн  
Джерело: обчислено автором за [564]

Other Performance Measures			
EBT	12 604	3 926	(22 774)
EBIT	55 110	59 605	(8 877)
EBITDA	88 421	108 308	45 846
Sales Growth	77,3%	18,9%	1,8%
Operating Margin	10,1%	9,1%	-1,3%
Net Profit Margin	1,9%	0,5%	-2,0%
EBITDA Margin	16,1%	16,6%	6,9%
Return on Equity (ROE)	4,4%	1,4%	-5,7%
Return on Net Assets (RONA)	2,7%	0,8%	-3,3%
Sales / Gross Fixed Assets	1,3	1,4	1,3

Рис. М.4. Результати обчислення показників EBT, EBIT, EBITDA, ROE, RONA стосовно показника EVA для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” за 2015–2017 рр., тис. грн

Джерело: обчислено автором за [564]

Додаток Н  
**Результати обчислення показників щодо оцінювання перспективності  
ділового партнерства з потенційними постачальниками та покупцями  
для ПрАТ “Львівський холодокомбінат”**

*Таблиця Н.1*

**Табличні значення середніх відношень узгодженості (ВІ) для випадкових  
матриць**

Кількість критеріїв $n$	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Значення ВІ	0	0	0,58	0,9	1,12	1,24	1,32	1,41	1,45	1,49	1,51	1,48	1,56	1,57	1,59

*Джерело: побудовано автором за [349]*

*Таблиця Н.2*

**Матриця попарних порівнянь вибору перспективних постачальників сирого  
молока та молочної сировини для критеріїв першого рівня**

Критерії першого рівня	K1.1	K1.2	K1.3	K1.4	$V_M$	$W_M$
Масштаб бізнесу (K1.1)	1	5	7	1	1,24736	0,453
Ділова репутація постачальника (K1.2)	1/5	1	3	1/3	0,344855	0,125
Територіальне розташування (K1.3)	1/7	1/3	1	1/5	0,16001	0,0581
Екологічність виробництва (K1.4)	1	3	5	1	1	0,363

*Джерело: обчислено автором*

*Таблиця Н.3*

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв  
першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів–  
постачальників (Урахування масштабу бізнесу постачальника)**

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	K2.7	$V_M$	$W_M$
Середньоденний надій молока (K2.1)	1	1	3	5	7	9	9	11,6738	0,322
Середньорічна кількість працівників (K2.2)	1	1	3	5	7	7	7	11,1291	0,307
Різноманітність діяльності (K2.3)	1/3	1/3	1	3	7	7	9	6,5796	0,182
Тривалість функціонування (K2.4)	1/5	1/5	1/3	1	7	5	5	3,7594	0,104
Наявність судових рішень (K2.5)	1/7	1/7	1/7	1/7	1	1	1	1,0489	0,029
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	1/9	1/7	1/7	1/5	1	1	1	1,0281	0,0284
Викиди забруднюючих речовин на території району (K2.7)	1/9	1/7	1/9	1/5	1	1	1	1	0,0276

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{\max}=7,44694. \quad IV=(7,44694-7) / 7-1=0,0745.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для семи критеріїв першого рівня =1,32.  $IV=0,0745 / 1,32=0,0564 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня є узгодженими між собою.

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів–постачальників**

*Урахування ділової репутації постачальника*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	K2.7	$V_M$	$W_M$
Середньоденний надій молока (K2.1)	1	1	1/3	1/7	1/9	1	1/5	0,275183	0,035
Середньорічна кількість працівників (K2.2)	1	1	1	1/7	1/9	1	1/3	0,368437	0,047
Різноманітність діяльності (K2.3)	3	1	1	1/3	1/3	5	1	0,824192	0,105
Тривалість функціонування (K2.4)	7	7	3	1	1/3	7	3	2,0307	0,258
Наявність судових рішень (K2.5)	9	9	3	3	1	9	3	3,11599	0,396
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	1	1	1/5	1/7	1/9	1	1/5	0,260174	0,033
Викиди забруднюючих речовин на території району (K2.7)	5	3	1	1/3	1/3	5	1	1	0,127

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{\max}=7,32185. IU= (7,32185-7) / 7-1=0,053642.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для семи критеріїв другого рівня =1,32.

$VI=0,053642 / 1,32=0,04063 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування ділової репутації постачальника) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.5

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів–постачальників**

*Урахування територіальної віддаленості виробника*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	K2.7	$V_M$	$W_M$
Середньоденний надій молока (K2.1)	1	1	1	1	1	1/9	1	0,5474	0,0719
Середньорічна кількість працівників (K2.2)	1	1	1	1	1	1/9	1	0,5474	0,0719
Різноманітність діяльності (K2.3)	1	1	1	1	1	1/9	1	0,5474	0,0719
Тривалість функціонування (K2.4)	1	1	1	1	1	1/9	1	0,5474	0,0719
Наявність судових рішень (K2.5)	1	1	1	1	1	1/9	1	0,5474	0,0719
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	9	9	9	9	9	1	1	3,8762	0,509
Викиди забруднюючих речовин на території району (K2.7)	1	1	1	1	1	1	1	1	0,131

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max}=7,6134. IU= (7,6134-4) / 4-1=0,102.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для семи першого рівня =1,32.

$BV=0,102 / 1,32=0,0773<0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування територіальної віддаленості) є узгодженими між собою.



Таблиця Н.6

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів–постачальників**

*Урахування екологічності виробництва сирого молока та молочної сировини*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	K2.7	$V_M$	$W_M$
Середньоденний надій молока (K2.1)	1	3	5	7	7	1/7	1/9	0,272129	0,161
Середньорічна кількість працівників (K2.2)	1/3	1	1/3	1	3	1/7	1/9	0,0860172	0,051
Різноманітність діяльності (K2.3)	1/5	3	1	3	5	1/5	1/7	0,0860172	0,051
Тривалість функціонування (K2.4)	1/7	1	1/3	1	1	1/7	1/9	0,0860172	0,051
Наявність судових рішень (K2.5)	1/7	1/3	1/5	1	1	1/5	1/7	0,0809984	0,048
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	7	7	5	7	5	1	1/5	0,0809984	0,048
Викиди забруднюючих речовин на території району (K2.7)	9	9	7	9	7	5	1	1	0,591

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{\max}=7,22959. IU=(7,22959-7)/7-1=0,038265.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для семи критеріїв другого рівня =1,32.

$BV=0,038265 / 1,32=0,022898 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування екологічності виробництва сирого молока та молочної сировини) є узгодженими між собою.

0,322	0,035	0,072	0,161	=	0,213	Середньоденний надій молока (K2.1)
0,307	0,047	0,072	0,051		0,168	Середньорічна кількість працівників (K2.2)
0,182	0,105	0,072	0,051		0,118	Різноманітність діяльності (K2.3)
0,104	0,258	0,072	0,051		0,102	Тривалість функціонування (K2.4)
0,029	0,396	0,072	0,048		0,084	Наявність судових рішень (K2.5)
0,0284	0,033	0,509	0,048		0,064	Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)
0,0276	0,127	0,131	0,591		0,251	Викиди забруднюючих речовин на території району (K2.7)

Рис. Н1. Зображення процесу обчислення глобальних вагових коефіцієнтів для виокремлення важливих критеріїв під час вибору постачальника сирого молока

*Джерело: обчислено автором*

Таблиця Н.7

**Реєстр операторів потужностей (об'єктів), що використовуються для промислового вирощування (розведення)  
ВРХ молочного напрямку у Львівській області**

№ з/п	Персональний контрольний номер	Найменування оператора потужності (об'єкта)	Код згідно з ЄРДПОУ	Поштова адреса оператора потужності (об'єкта)	Кількість тварин
А	Б	1	2	3	4
1	13-01-4-Cd	ПП "Агрофірма "Лугове"	35263487	80631, Львівська обл., Бродівський р-н, с. Лугове.	431
2	13-01-6-Cd	ТОВ "Молочні ріки"1	35603085	80640, Львівська обл, Бродівський р-н с. Пониковиця	1057
3	13-01-7-Cd	ТОВ "Гаї"	41097740	80650, Львівська обл, Бродівський р-н с. Гаї	482
4	13-01-10-Cd	СВК ім. В.Стефаніка	30320367	80661, Львівська обл, Бродівський р-н с. Ясенів	961
5	13-02-11-Cd	ФГ "Нива золота"	20804752	80533, Львівська обл., Буський р-н., с. Чішки	83
6	13-02-12-Cd	ФГ "Перевесло"	31052750	80541, Львівська обл., Буський р-н., с. Старий Милятин	62
7	13-02-14-Cd	ФГ "Цюрко"	20783346	80500, Львівська обл., Буський р-н., с. Вербляни	17
8	13-04-5 Cd	ТДВ "Волощанське"	3762331	82130, Львівська обл., Дрогобицький р-н., с. Волоща, вул. Дрогобицька, 68	701
9	13-04-6 Cd	ТОВ "Літинське"	3762348	82133 Львівська обл., Дрогобицький р-н., с. Літинське, вул. Д. Галицького, 12	314
10	13-05-1-Cd 13-05101-Cm	ФГ "Пчани-Денькович"	36738335	81745 с. Пчани, Жидачівський р-н Львівська обл.	1080
11	13-05-2-Cd	ФГ "Межиріччя"	35313663	81723 с. Заріччя, Жидачівський р-н Львівська обл.	966
12	13-05-3-Cd	ПАФ "Бережниця"	25230824	81743 с. Бережниця, Жидачівський р-н Львівська обл.	228
13	13-06-13-Cd; Sfc	КЗ ЛОР "Монастироцький психоневрологічний інтернат"	03188978	80326, Львівська обл. Жовківський р-н, с. Монастирок, вул. І. Франка, 30б	6
14	13-06-17-Cd; Sfc	Навчально-науковий центр Львівського нац. аграрного ун-ту	493735	80381, Львівська обл. Жовківський р-н, м. Дубляни, вул. В. Великого, 1	150
15	13-06-19-Cd	ФГ "Довганик"	40611181	80382, Львівська обл. Жовківський р-н, с. Ситихів, вул. Ситихівська, 114	80
16	13-06-22-Cd	ФГ "Вулик"	34809896	80344, Львівська обл. Жовківський р-н, с. В'язова, вул. Зелена, 11	94
17	13-06-24-Cd	ФГ "Веселка-М"	36042218	80362, Львівська обл. Жовківський р-н, смт. Куликів, вул. Гагаріна, 24	58
18	13-06-25-Cd	ФГ "Лелик"	22354810	80362, Львівська обл. Жовківський р-н, смт. Куликів, вул. Яворницького, 2	328
19	13-06-27-Cd	ТОВ "Книдлик"	37780964	80355, Львівська обл. Жовківський р-н, с. Поляни	45
20	13-10-3-Cd	ФГ "Санники"	33954714	81370 с. Санники., Мостиського р-н., Львівської обл.	30
21	13-10-4-Cd	ФГ "Волостківське"	30765871	81382с. Волостків., Мостиського р-н., Львівської обл.	78
22	13-10-5-Cd	ПАФ "Хлібороб"	03761099	81380 с. Дидятичі, Мостиського р-н., Львівської обл.	37
23	13-10-11-Cd	ТОВ "Мостиське молоко"	37672380	81371 с. Липники., вул. Стефаніка, 12, Мостиського р-н., Львівської обл.	160
24	13-12-1-Cd	ТОВ "Барком"	25556075	с. Підбірці, Пустомитівський р-н, Львівська обл., 81127	585
25	13-12-2-Cd	ДПДГ "Оброшине"	20760210	81118, Львівська обл., Пустомитівський р-н, с. Ставчани, вул. Стуса, 5	382

## Закінчення табл. Н.7

А	Б	1	2	3	4
26	13-12-3-Cd	ДПДГ “Миклашів”	20760227	81140 Львівська обл., Пустомитівський р-н, с. Миклашів	72
27	13-12-4-Cd	ФГ “Агротем”	39325468	81144, Львівська обл Пустомитівський р-н. с. Селисько буд. 104	172
28	13-12-5-Cd	ФГ “Кмітливість”	19327011	81100, м. Пустомити, вул. Гайдамацька, 17	30
29	13-13-01-Cd	ППА “Хлібодар”	22374540	80210 Львівська обл., Радехівський р-н, с.Торки	95
30	13-13-02-Cd	ДП ДГ “Радехівське”	32114325	80200 Львівська обл., м. Радехів,	684
31	13-14-12-Cd	ФГ “Родинне благо”	33408082	81433, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Ваньковичі	14
32	13-14-13-Cd	ФГ “Катрина”	36808680	81477, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Велика Озимица, вул. Середня 22	16
33	13-14-14-Cd	ФГ “Мідаc”	34166820	81477, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Городище, вул. Середня 6	89
34	13-14-15-Cd	ФГ “Агро-Мар”	36809160	81470, Львівська обл, Самбірський р-н, смт. Дубляни, вул. с. Стрільців 63 Б	15
35	13-14-17-Cd	ФГ “Черепаніна”	36808920	81425, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Корничі, вул. Гайова 21	43
36	13-14-19-Cd	ФГ “Сподівання”	36400018	81423, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Кульчиці, вул. Сагайдачного 19	53
37	13-14-21-Cd	ДНЗ “Погірцівське вище професійне училище”	5537169	81445, Львівська обл, Самбірський р-н, с. Погірці	7
38	13-14-22-Cd	ФГ “РОСКВАС”	39654101	81473, Львівська обл, Самбірський р-н, Ралівка, вул. Галицька 234 А	9
39	13-16-1-Cd	ПАФ “Білий Стік”	3760651	80080, Львівська обл., Сокальський р-н., с. Волиця, вул. Шевченка, 386	1141
40	13-16-2-Cd	ТОВ “Галич хутро”	30124284	80038, Львівська обл., Сокальський р-н., с. Велике	378
41	13-16-3-Cd	ПАФ “Селекціонер”	3760600	80023, Львівська обл., Сокальський р-н., с. Перетоки	101
42	13-16-4-Cd	ТОВ “Патронат плюс”	33285535	Львівська обл., Сокальський р-н., с. Копитів,	139
43	13-16-5-Cd	ТОВ “Молочні ріки”2	35603085	80027, Львівська обл., Сокальський р-н., с. Опільсько	514
44	13-16-21-Cd	ФГ “Синочки”	36739627	80079, Львівська обл., Сокальський р-н., с. Стремінь,	60
45	13-17-3-Cd	ФГ “Щедрий дар Марії”	33129018	82030, Львівська обл. с. Лютовисько, Старосамбірський р-н	221
46	13-20-01-Cd	ТОВ ім. Д. Галицького	3763282	81067 с. Віжомля, вул. Зелена, 104, Яворівський р-н, Львівська обл.	212
47	13-20-02 Cd	ПОП “Нагачів”	3763112	81021, с. Нагачів, вул. Кручковського,3А, Яворівський р-н, Львівська обл.	32
48	13-20-03 Cd	ФГ “Смолин”	36170687	81010, С Смолин, вул. Молодіжна, 2, Яворівський р-н, Львівська обл.	17
49	13-20-04 Cd	ФГ “Верх”	39844123	81035 с. Глинниці, Яворівський р-н, Львівська обл.	21
50	13-18-2-Cd	ФГ “Фаворит К.І.М.”	35424090	82464, Львівська обл., Стрийський р-н, с.Фалиш, вул. І.Франка,22	318
51	13-18-3-Cd	НДГ Стрийського коледжу ЛНАУ	34387362	82400, Львівська обл., м.Стрий, вул.Львівська,169	96
52	13-18-4-Cd	ФГ “Помірки”	35424153	82486, Львівська обл., Стрийський р-н, с. Воля Заdereвацька	36

Примітка: станом на 1 травня 2018 р.

Джерело: упорядковано автором за [339]

Таблиця Н.8

Матриця вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  для обчислення ІДП<sub>ПС</sub> у 2018 р.

№ з/п	Найменування оператора потужності (об'єкта)	Середньоденний надій молока, т	Середньорічна кількість працівників, осіб	Різноманітність діяльності, од. КВЕД на 1.05.2018 р.	Тривалість функціонування, повних місяців на 1.01.2018 р.	Наявність судових рішень, од. на 1.05.2018 р.	Територіальна віддаленість від виробника, км.	Викиди забруднюючих речовин на території району, % від загальних викидів в області
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	ПП Агрофірма "Лугове"	8,732	68	20	124	15	83,1	0,4
2	ТОВ "Молочні ріки" <sup>1</sup>	21,416	25	4	116	5	103	0,4
3	ТОВ "Гаї"	9,766	22	5	11	0	109	0,4
4	СВК ім. В. Стефаніка	19,470	168	15	225	13	88,7	0,4
5	ТДВ "Волощанське"	8,008	81	6	248	2	59,1	2,24
6	ТОВ "Літинське"	3,587	54	4	252	0	75,9	2,24
7	ФГ "Пчани-Денькович"	13,087	28	12	93	8	72,5	1,09
8	ФГ "Межиріччя"	11,706	19	11	125	3	60,3	1,09
9	ФГ "Лелик"	3,805	16	9	299	0	21	0,4
10	ТОВ "Барком"	7,549	1018	26	233	49	16,4	0,33
11	ДПДГ "Оброшине"	4,930	41	12	168	13	16,1	0,33
12	ДП ДГ "Радехівське"	10,452	80	12	184	19	73,6	0,58
13	ПАФ "Білий Стік"	22,383	96	20	238	1	55,3	22
14	ТОВ "Галич хутро"	7,415	155	13	217	19	76,7	22
15	ТОВ "Молочні ріки" <sup>2</sup>	10,083	25	4	116	5	89,8	22

Джерело: обчислено автором за [69; 116; 339]

Таблиця Н.9

**Результати дескриптивного аналізу матриці даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$  для обчислення ІДП<sub>ПС</sub> у 2018 р.**

№ з/п	Показник	Середньоденний надій молока	Середньорічна кількість працівників, осіб	Різноплановість діяльності, од. КВЕД	Тривалість функціонування, повних місяців	Наявність судових рішень	Територіальна віддаленість	Викиди забруднюючих речовин на території району
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	$\max(X)$	22,383	1018,00	26,00	299,00	49,00	109,00	22,00
2	$\min(X)$	3,587	16,00	4,00	11	0	16,1	0,33
3	$\bar{X}$	10,826	126,40	11,53	176,60	10,13	66,70	5,06
4	$M_o(X)$	-	25,00	-	116,00	0	-	0,40
5	$M_e(X)$	9,766	54,00	12,00	184,00	5,00	73,00	0,58
6	$\sigma(X)$	5,972	251,20	6,64	77,46	12,74	29,36	8,79
7	$CV(X)$	55,16	198,74	57,59	43,86	125,86	44,02	173,72

Джерело: обчислено автором за даними табл. Н.8 дод. Н

Таблиця Н.10

**Матриця стандартизованих даних  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{ip})_{I \times P}$  для обчислення ІДП<sub>ПС</sub> у 2018 р.**

№ з/п	Найменування оператора потужності (об'єкта)	Середньоденний надій молока	Середньорічна кількість працівників	Різноплановість діяльності, згідно КВЕД на 1.05.2018 р.	Тривалість функціонування станом на 1.01.2018 р.	Наявність судових рішень на 1.05.2018 р.	Територіальна близькість	Викиди забруднюючих речовин на території району
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	ПП Агрофірма "Лугове"	0,27	0,05	0,27	0,39	0,69	0,28	1,00
2	ТОВ "Молочні ріки"1	0,95	0,01	1,00	0,36	0,90	0,06	1,00
3	ТОВ "Гаї"	0,33	0,01	0,95	0,00	1,00	0,00	1,00
4	СВК ім. В.Стефаніка	0,85	0,15	0,50	0,74	0,73	0,22	1,00
5	ТДВ "Волощанське"	0,24	0,06	0,91	0,82	0,96	0,54	0,91
6	ТОВ "Літинське"	0,00	0,04	1,00	0,84	1,00	0,36	0,91
7	ФГ "Пчани-Денькович"	0,51	0,01	0,64	0,28	0,84	0,39	0,96
8	ФГ "Межириччя"	0,43	0,00	0,68	0,40	0,94	0,52	0,96
9	ФГ "Лелик"	0,01	0,00	0,77	1,00	1,00	0,95	1,00
10	ТОВ "Барком"	0,21	1,00	0,00	0,77	0,00	1,00	1,00
11	ДПДГ "Оброшине"	0,07	0,02	0,64	0,55	0,73	1,00	1,00
12	ДП ДГ "Радехівське"	0,37	0,06	0,64	0,60	0,61	0,38	0,99
13	ПАФ "Білий Стік"	1,00	0,08	0,27	0,79	0,98	0,58	0,00
14	ТОВ "Галич хутро"	0,20	0,14	0,59	0,72	0,61	0,35	0,00
15	ТОВ "Молочні ріки"2	0,35	0,01	1,00	0,36	0,90	0,21	0,00

Джерело: обчислено автором за даними табл. Н.8 дод. Н

Таблиця Н.11

**Матриця попарних порівнянь щодо вибору перспективних ділових партнерів – покупців молочної продукції для критеріїв першого рівня**

Критерії першого рівня	K1.1	K1.2	K1.3	$V_M$	$W_M$
Ділова репутація покупця (K1.1)	1	3	7	9,02462	0,649
Соціальна відповідальність бізнесу (K1.2)	$1/3$	1	5	3,87828	0,279
Територіальне розташування (K1.3)	$1/7$	$1/5$	1	1	0,072

*Джерело: обчислено автором*

Таблиця Н.12

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування ділової репутації покупця*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	$V_M$	$W_M$
Політика цін (K2.1)	1	3	$1/3$	$1/7$	$1/3$	5	2,84974	0,079
Наявність відповідних складів (K2.2)	$1/3$	1	$1/5$	$1/9$	$1/7$	1	1,14562	0,032
Обсяг середньомісячного замовлення (K2.3)	3	5	1	$1/7$	1	7	5,7431	0,149
Наявність судових рішень (K2.4)	7	9	7	1	3	9	18,648	0,519
Благодійність, етика, захист прав споживачів (K2.5)	3	7	1	$1/3$	1	9	6,97194	0,194
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	$1/5$	1	$1/7$	$1/9$	$1/9$	1	1	0,028

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 6,38268. IV = (6,38268 - 6) / 6 - 1 = 0,0765.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для шести критеріїв другого рівня = 1,24.

$BV = 0,0765 / 1,24 = 0,0617 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування ділової репутації покупця) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.13

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**  
*Урахування соціальної відповідальності бізнесу*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	$V_M$	$W_M$
Політика цін (K2.1)	1	5	3	1/3	1/9	9	4,10584	0,140
Наявність відповідних складів (K2.2)	1/5	1	1	1/5	1/9	1	1,12814	0,038
Обсяг середньомісячного замовлення (K2.3)	1/3	1	1	1/5	1/9	1	1,21256	0,041
Наявність судових рішень (K2.4)	3	5	5	1	1	7	8,15478	0,278
Благодійність, етика, захист прав споживачів (K2.5)	9	9	9	5	1	9	13,7059	0,468
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	1/9	1	1	1/7	1/9	1	1	0,034

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 6,48475. IU = (6,48475 - 6) / (6 - 1) = 0,09695.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для шести критеріїв другого рівня = 1,24.

$BV = 0,09695 / 1,24 = 0,07819 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування соціальної відповідальності бізнесу) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.14

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв другого рівня відносно критеріїв першого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**  
*Урахування територіальної віддаленості виробника*

Критерії другого рівня	K2.1	K2.2	K2.3	K2.4	K2.5	K2.6	$V_M$	$W_M$
Політика цін (K2.1)	1	1/3	1/3	1	1	1/9	0,0680208	0,042
Наявність відповідних складів (K2.2)	3	1	3	5	5	1/9	0,257335	0,160
Обсяг середньомісячного замовлення (K2.3)	3	1/3	1	3	5	1/9	0,161642	0,100
Наявність судових рішень (K2.4)	1	1/5	1/3	1	1	1/9	0,0627276	0,039
Благодійність, етика, захист прав споживачів (K2.5)	1	1/5	1/5	1	1	1/9	0,0594027	0,037
Територіальна віддаленість від виробника (K2.6)	9	9	9	9	9	1	1	0,621

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 6,48216. IU = (6,48216 - 6) / (6 - 1) = 0,0964.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для шести критеріїв другого рівня = 1,24.

$BV = 0,0964 / 1,24 = 0,07777 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв другого рівня (урахування територіальної віддаленості виробника) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.15

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*(Урахування політики цін)*

Критерії третього рівня	K2.1	K2.2	K2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (K3.1)	1	7	9	11,9372	0,785
Інші заклади роздрібною торгівлі (K3.2)	1/7	1	3	2,26184	0,149
Заклади громадського харчування (K3.3)	1/9	1/5	1	1	0,066

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,0803. IU = (3,0803 - 3) / 3 - 1 = 0,04015.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BU = 0,04015 / 0,58 = 0,06922 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування політики цін) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.16

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування умов зберігання продукції*

Критерії третього рівня	K2.1	K2.2	K2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (K3.1)	1	5	9	10,6707	0,751
Інші заклади роздрібною торгівлі (K3.2)	1/5	1	3	2,5303	0,178
Заклади громадського харчування (K3.3)	1/9	1/3	1	1	0,070

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,02906. IU = (3,02906 - 3) / 3 - 1 = 0,0145.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BU = 0,0145 / 0,58 = 0,025 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування умов зберігання продуктів) є узгодженими між собою.



Таблиця Н.17

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування обсягу середньомісячного замовлення*

Критерії третього рівня	К2.1	К2.2	К2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (К3.1)	1	9	7	5,27763	0,785
Інші заклади роздрібною торгівлі (К3.2)	1/7	1	1/3	0,442117	0,066
Заклади громадського харчування (К3.3)	1/7	3	1	1	0,149

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,0803. IU = (3,13561 - 3) / 3 - 1 = 0,04015.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BV = 0,04015 / 0,58 = 0,06922 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування обсягу середньомісячного замовлення) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.18

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування наявності судових рішень*

Критерії третього рівня	К2.1	К2.2	К2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (К3.1)	1	5	1	1,18563	0,481
Інші заклади роздрібною торгівлі (К3.2)	1/5	1	1/3	0,281144	0,114
Заклади громадського харчування (К3.3)	1	3	1	1	0,405

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,02906. IU = (3,02906 - 3) / 3 - 1 = 0,01453.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BV = 0,01453 / 0,58 = 0,0251 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування наявності судових рішень) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.19

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування благодійності, етики діяльності, політики захисту прав споживачів*

Критерії третього рівня	К2.1	К2.2	К2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (К3.1)	1	9	7	5,27763	0,785
Інші заклади роздрібною торгівлі (К3.2)	1/7	1	1/3	0,442117	0,066
Заклади громадського харчування (К3.3)	1/7	5	1	1	0,149

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,0803. IU = (3,13561 - 3) / 3 - 1 = 0,04015.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BV = 0,04015 / 0,58 = 0,06922 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування благодійності, етики діяльності, політики захисту прав споживачів) є узгодженими між собою.

Таблиця Н.20

**Матриця попарних порівнянь для критеріїв третього рівня відносно критеріїв другого рівня у визначенні перспективних ділових партнерів – покупців**

*Урахування територіальної віддаленості від виробника*

Критерії третього рівня	К2.1	К2.2	К2.3	$V_M$	$W_M$
Крамниці самообслуговування (К3.1)	1	9	5	4.21716	0,751
Інші заклади роздрібною торгівлі (К3.2)	1/9	1	1/3	0.39521	0,070
Заклади громадського харчування (К3.3)	1/5	3	1	1	0,178

*Джерело: обчислено автором*

$$\lambda_{max} = 3,02906. IU = (3,02906 - 3) / 3 - 1 = 0,01453.$$

Табличне значення випадкового індексу узгодженості для трьох критеріїв третього рівня = 0,58.

$BV = 0,01453 / 0,58 = 0,02506 < 0,1$ , тому елементи матриці попарних порівнянь для критеріїв третього рівня (урахування територіальної віддаленості від виробника) є узгодженими між собою.

0,079	0,14	0,042	=	0,093	Політика цін (К2.1)
0,032	0,038	0,16		0,043	Наявність відповідних складів (К2.2)
0,149	0,041	0,1		0,115	Обсяг середньомісячного замовлення (К2.3)
0,519	0,278	0,039		0,417	Наявність судових рішень (К2.4)
0,194	0,468	0,037		0,259	Благодійність, етика, захист прав споживачів(К2.5)
0,028	0,034	0,621		0,072	Територіальна віддаленість від виробника (К2.6)

Рис. Н.2. Зображення процесу обчислення глобальних вагових коефіцієнтів для виокремлення важливих критеріїв під час вибору покупця молокопродуктів  
Джерело: обчислено автором

Таблиця Н.21

### Результати структурного аналізу потужностей операторів ринку – потенційних покупців молокопродуктів у Львівській області

Потужності операторів ринку, залежно від виду діяльності	Кількість, од	%
Усього	10329	100
з них		
1. Діючі потужності	10190	98,65
2. Потужності, діяльність яких пов'язана з харчовими продуктами, які не потребують дотримання температурного режиму та можуть зберігатися при температурі вище 10 °С і залишатися придатними для споживання	1893	18,33
3. Діяльність закладів громадського харчування за категоріями	2706	26,20
3.1 стаціонарна потужність (ресторан, бар, кафе, піцерія тощо)	2652	25,68
3.2 рухомі та/або тимчасові потужності	54	0,52
4. Потужності із виробництва харчових продуктів, інгредієнтами яких є виключно продукти рослинного походження та/або перероблені продукти тваринного походження	380	3,68
5. Потужності із роздрібною торгівлею харчовими продуктами	4931	47,74
6. Потужності іншого виду діяльності	1267	12,27
6.1 первинне виробництво	188	1,82
6.2 змішування та пов'язані з цим процедури	51	0,49
6.3 обробка (переробка)	72	0,70
6.4 наповнення	48	0,46
6.5 пакування	79	0,76
6.6 відновлення та інші зміни стану об'єкта	27	0,26
6.7 зберігання	620	6,00
6.8 транспортування	562	5,44
6.9 реалізація	818	7,92

Примітка: станом на 1 травня 2018 р.

Джерело: згруповано автором за [90]

Таблиця Н.22

**Інформація про потенційних ділових партнерів – покупців для  
ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.**

№ з/п	Найменування потенційного ділового партнера – покупця (назва головної організації та назва крамниці самообслуговування)	Код ЄДРПОУ головної організації	Поштова адреса розміщення потенційного ділового партнера – покупця (крамниці самообслуговування)	Основний вид діяльності (головної організації) за КВЕД – 2010
А	Б	1	2	3
1	ТОВ “Ашан Україна Гіпермаркет” (супермаркет “Ашан”), м. Львів	35442481	Львівська обл., с. Соکیلники, вул. Стрийська, 30, 81130	47.11
2	ТОВ “Метро Кеш енд Керрі Україна” (супермаркет “Метро”), м. Львів	32049199	Львівська обл., м. Львів, вул. Дж. Вашингтона, 8, 79032	47.11
3	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “ЛеСільпо”), м. Львів	40720198	Львівська обл., м. Львів, вул.. Під Дубом, 7Б, 79058	47.11
4	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Львів		Львівська обл., м. Львів, вул. І. Мазепи, 11, 79059	
5	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Стрий		Львівська обл., м. Стрий, вул. Б Хмельницького 16, 82400	
6	ТОВ “Торгово-роздрібна компанія Євротек” (супермаркет “Арсен”), м. Львів	37378350	Львівська обл., м. Львів, вул. В. Чорновола, 93, 79058	68.20
7	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет “Рукавичка”), м. Львів	01553681	Львівська обл., м. Львів, вул. П. Панча, 26, 79000	47.11
8	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Великі Мости		Львівська обл., м. Великі Мости, вул. Львівська, 33, 80074	
9	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Дрогобич		Львівська обл., м. Дрогобич, вул. Л. Українки, 14, 82100	
10	ТОВ “Пакко Холдинг” (супермаркет “Вопак”), м. Червоноград	34928470	Львівська обл., м. Червоноград, вул. А. Шептицького 3, 80100	47.11
11	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Львів	30487219	Львівська обл., м. Львів, вул. А. Сяйво, 11А, 79052	47.11
12	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Новояворівськ		Львівська обл., м. Новояворівськ, вул. С. Бандери, 12А, 81053	
13	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Броди		Львівська обл., м. Броди, вул. Золота, 7, 80600	
14	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Львів	22939137	Львівська обл., м. Львів, вул. Б. Хмельницького, 176, 79019	47.11
15	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Трускавець		Львівська обл., м. Трускавець, вул. Суховоля, 54А, 82200	

Джерело: побудовано автором за [69; 247]

Таблиця Н.23

Матриця вхідних даних  $X = (x_{jk})_{J \times K}$  щодо обчислення  $ІДІ_{ПК}$  для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.

№ з/п	Найменування потенційного ділового партнера – покупця	Роздрібна ціна реалізації, грн	Наявність відповідних складів, од	Обсяг середньо-місячного замовлення, шт.	Наявність судових рішень, од. на 1.05.2018 р.	Благодійність, етична діяльність, політика захисту прав споживачів, балів (5 – найвищий бал)	Територіальна віддаленість від виробника, км.
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	ТОВ “Ашан Україна Гіпермаркет” (супермаркет “Ашан”), м. Львів	8,15	так	2000	315	Благодійний фонд “Фундація Ашан для молоді”; партнерства з дитячими будинками; участь у щорічних національних акціях; партнерства із середніми та вищими навчальними закладами у рамках програми “Комерсант майбутнього”, 5	10,6
2	ТОВ “Метро Кеш енд Керрі Україна” (супермаркет “Метро”), м. Львів	7,90	так	2200	494	Екологічні підходи до торгівлі – програма METRO SUSTAINABLE; використання паперових пакетів для їжі – ініціатива Gourmet Bag; проект “Фермове” для підтримки місцевих товаровиробників; підтримка різноманіття та інклюзивності – програма Woman in Trade; волонтерські програми під егідою міжнародної ініціативи Care & Share, 5	8,5
3	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “ЛеСільпо”), м. Львів	9,25	так	800	257	Щорічна благодійна акція “Ялинка бажань” для дітей, що потребують особливої турботи та уваги, 2	4,1
4	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Львів	8,50	так	600			6,7
5	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Стрий	8,50	так	400			74,6
6	ТОВ “Торгово-роздрібна компанія Євротек” (супермаркет “Арсен”), м. Львів	8,35	так	1000	54	Щорічна благодійна акція “Миколай про тебе не забуде” для дітей-сиріт, 1	3,8

## Закінчення табл. Н.23

А	Б	1	2	3	4	5	6
7	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет “Рукавичка”), м. Львів	8,45	так	800	153	Акції до Дня Незалежності України “Допоможи Захиснику України”, постійний збір коштів на лікування важкохворих дітей, 2	4,4
8	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Великі Мости	8,45	так	200			55,8
9	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Дрогобич	8,45	так	400			95,0
10	ТОВ “Пакко Холдинг” (супермаркет “Вопак”), м. Червоноград	8,75	так	400	191	0	73,5
11	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Львів	7,99	так	600	1554	Мережа магазинів “АТБ-МАРКЕТ” спільно з Благодійною організацією “Всеукраїнський Благодійний Фонд АТБ” проводить Благодійну Акцію “Дерево життя” для допомоги обласним дитячим лікарням Київської та Львівської областей; компанією щорічно виділяються кошти на вирішення термінових соціальних і комунальних міських проблем за місцезнаходженнями супермаркетів; є спонсором у реалізації спортивних заходів; забезпечує фінансову підтримку біженцям, воїнам АТО, ветеранам, інвалідам та малозабезпеченим сім’ям; організатор національного художнього проекту “АРТПЕРЕМІР’Я”; має власний благодійний фонд “АТБ”, 5	1,2
12	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Новояворівськ	7,99	так	400			34,1
13	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Броди	7,99	так	200			105
14	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Львів	8,50	так	800	14	Збір коштів для потреб армії, 1	7
15	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Трускавець	8,50	так	400			96,5

Джерело: обчислено автором за [116; 247; 421]

Таблиця Н.24

**Результати дескриптивного аналізу матриці даних  $X = (x_{jk})_{J \times K}$  щодо обчислення  $ІДП_{ПК}$  для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.**

№ з/п	Показник	Роздрібна ціна реалізації, грн	Наявність відповідних складів, од	Обсяг середньомісячного замовлення, шт.	Наявність судових рішень, од. на 1.05.2018 р.	Благодійність, етична діяльність, політика захисту прав споживачів, од.	Територіальна віддаленість від виробника, км.
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	$\max(X)$	9,25	1	2200	1554	5	105
2	$\min(X)$	7,9	1	200	14	0	1,2
3	$\bar{X}$	8,38	1	746,67	464,96	2,67	38,72
4	$M_o(X)$	8,5	1	400	-	2	-
5	$M_e(X)$	8,45	1	600	257	2	10,6
6	$\sigma(X)$	0,35	0	497,45	576,55	1,8	40,04
7	$CV(X)$	4,17	0	80,02	124,01	67,48	103,62

*Джерело: обчислено автором за даними табл. Н.23 дод. Н*

**Матриця стандартизованих даних  $X = (x_{jk})_{J \times K}$  щодо обчислення ІДП<sub>ПК</sub>  
для ПрАТ “Львівський холодокомбінат” у 2018 р.**

№ з/п	Найменування потенційного ділового партнера – покупця	Роздрібна ціна реалізації, грн	Наявність відповідних складів, од	Обсяг середньомісячного замовлення, шт.	Наявність судових рішень, од. на 1.05.2018 р.	Благодійність, етична діяльність, політика захисту прав споживачів, балів	Територіальна віддаленість від виробника, км.
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	ТОВ “Ашан Україна Гіпермаркет” (супермаркет “Ашан”), м. Львів	0,81	1,00	0,90	0,80	1,00	0,91
2	ТОВ “Метро Кеш енд Керрі Україна” (супермаркет “Метро”), м. Львів	1,00	1,00	1,00	0,69	1,00	0,93
3	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “ЛеСільпо”), м. Львів	0,00	1,00	0,30	0,84	0,40	0,97
4	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Львів	0,56	1,00	0,20	0,84	0,40	0,95
5	ТОВ “Сільпо-ФУД” (супермаркет “Сільпо”), м. Стрий	0,56	1,00	0,10	0,84	0,40	0,29
6	ТОВ “Торгово-роздрібна компанія Євротек” (супермаркет “Арсен”), м. Львів	0,67	1,00	0,40	0,97	0,20	0,97
7	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет “Рукавичка”), м. Львів	0,59	1,00	0,30	0,91	0,40	0,97
8	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Великі Мости	0,59	1,00	0,00	0,91	0,40	0,47
9	ТОВ “Торгівельно-виробнича компанія “Львівхолод” (супермаркет Рукавичка), м. Дрогобич	0,59	1,00	0,10	0,91	0,40	0,10
10	ТОВ “Пакко Холдинг” (супермаркет “Вопак”), м. Червоноград	0,37	1,00	0,10	0,89	0,00	0,30
11	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Львів	0,93	1,00	0,20	0,00	1,00	1,00
12	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Новояворівськ	0,93	1,00	0,10	0,00	1,00	0,68
13	ТОВ “АТБ Маркет” (супермаркет “АТБ”) м. Броди	0,93	1,00	0,00	0,00	1,00	0,00
14	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Львів	0,56	1,00	0,30	1,00	0,20	0,94
15	ТОВ “Фуршет” (супермаркет “Фуршет”), м. Трускавець	0,56	1,00	0,10	1,00	0,20	0,08

*Джерело: обчислено автором за даними табл. Н.23 дод. Н*



## Додаток П

**Результати обчислення ПДП для оцінювання перспективності ділового  
партнерства з молокопереробними підприємствами**

Таблиця П.1

**Фінансові коефіцієнти для обчислення ПДП  
молокопереробних підприємств**

№ з/п	Фінансовий коефіцієнт	Формула обчислення, форма звітності (код рядка)
1	коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (p1)	$p1 = \frac{\text{чистий дохід}}{\text{дебіторська заборгованість}} = \frac{\text{ФР}(2000)}{Б(1125 + 1130 + 1135 + 1136 + 1140 + 1145 + 1155)}$
2	коефіцієнт концентрації залученого капіталу (p2)	$p2 = \frac{\text{довгострокові та поточні зобов'язання}}{\text{підсумок балансу}} = \frac{Б(1595 + 1695)}{Б(1900)}$
3	коефіцієнт оборотності власного капіталу (p3)	$p3 = \frac{\text{чистий дохід}}{\text{власний капітал}} = \frac{\text{ФР}(2000)}{Б(1495)}$
4	коефіцієнт загальної ліквідності (p4)	$p4 = \frac{\text{оборотні активи}}{\text{поточні зобов'язання}} = \frac{Б(1195)}{Б(1695)}$
5	коефіцієнт концентрації власного капіталу (p5)	$p5 = \frac{\text{власний капітал}}{\text{підсумок балансу}} = \frac{Б(1495)}{Б(1900)}$

Джерело: сформовано автором за [387, с. 334–337]

Таблиця П.2

Матриця вхідних даних підприємств  $X = (x_{ip})_{I \times P}$   
для обчислення ПДП у 2017 р.

№ з/п	Назва підприємства	Коефіцієнти для обчислення ПДП, од.				
		p1	p2	p3	p4	p5
1	ТОВ "Агропобутсервіс"	10,37	1,01	10,19	0,93	0,24
2	ТОВ "ГАЛ СІР ПРОДУКТ"	3,72	12,24	-5,27	0,61	-0,31
3	ТДВ "Жидачівський сирзавод"	0,00	1,33	0,00	0,46	-0,36
4	ТОВ "Кам'янка-Бузький завод молочних продуктів"	1,01	0,91	1,49	1,27	0,36
5	ТОВ "Комарнівський сир завод"	5,13	0,85	11,35	0,64	0,10
6	ЗАТ "Маслосоюз"	0,00	1,35	-0,01	0,72	-0,34
7	ВАТ "Миколаївський молокозавод"	0,00	3,47	0,00	2,47	-2,47
8	ТОВ "Молокозавод "Самбірський"	32,11	0,60	7,99	2,14	0,64
9	ТОВ "Скомекс-Україна"	21,37	0,77	24,62	0,60	0,16
10	ТОВ "Торговий дім СИНЬОГОРА"	8,80	3,06	109,70	0,62	0,05
11	ПрАТ "Львівський холодокомбінат"	6,52	0,58	2,83	1,04	0,45
12	ПАТ "Дрогобицький молочний завод"	0,00	2,59	0,00	0,39	-1,59
13	ПАТ "Бродівський завод сухого знежиреного молока"	1,96	1,26	-3,95	0,69	-0,36
14	ВАТ "Львівський міський молочний завод"	0,61	0,31	0,25	0,79	0,66
15	ПрАТ "Рава-Руський маслозавод"	18,44	1,14	-116,60	0,43	-0,02

Джерело: обчислено автором за даними молокопереробних підприємств Львівщини

Variable	Descriptive Statistics (Spreadsheet18)								
	Mean	Median	Mode	Frequency of Mode	Sum	Minimum	Maximum	Std.Dev.	Coef.Var.
p1	7,335945	3,718871	0,000000	3	110,0392	0,000	32,1064	9,61159	131,020
p2	2,098251	1,136310	Multiple	1	31,4738	0,307	12,2407	2,95667	140,911
p3	2,839710	0,246738	0,000000	3	42,5956	-116,602	109,7026	43,47890	1531,104
p4	0,921161	0,694207	Multiple	1	13,8174	0,386	2,4738	0,61205	66,443
p5	-0,186440	0,046672	Multiple	1	-2,7966	-2,475	0,6622	0,84012	-450,613

Рис. П.1. Результати дескриптивного аналізу матриці вхідних даних  $X = (x_{ip})_{I \times P}$   
у ППП "Statistica 10"

Джерело: обчислено автором за даними табл. П.2 дод. П

Таблиця П.3

Матриця стандартизованих даних молокопереробних підприємств  $\tilde{X} = (\tilde{x}_{ip})_{I \times P}$   
для обчислення ПДП у 2017 р.

№ з/п	Назва підприємства	Коефіцієнти для обчислення ПДП.				
		p1	p2	p3	p4	p5
1	ТОВ "Агропобутсервіс"	0,32	0,94	0,56	0,26	0,87
2	ТОВ "ГАЛ СИР ПРОДУКТ"	0,12	0,00	0,49	0,11	0,69
3	ТДВ "Жидачівський сирзавод"	0,00	0,91	0,52	0,04	0,67
4	ТОВ "Кам'янка-Бузький завод молочних продуктів"	0,03	0,95	0,52	0,43	0,90
5	ТОВ "Комарнівський сирзавод"	0,16	0,95	0,57	0,12	0,82
6	ЗАТ "Маслосоюз"	0,00	0,91	0,52	0,16	0,68
7	ВАТ "Миколаївський молокозавод"	0,00	0,73	0,52	1,00	0,00
8	ТОВ "Молокозавод "Самбірський"	1,00	0,98	0,55	0,84	0,99
9	ТОВ "Скомекс-Україна"	0,67	0,96	0,62	0,10	0,84
10	ТОВ "Торговий дім СИНЬОГОРА"	0,27	0,77	1,00	0,11	0,80
11	ПрАТ "Львівський холодокомбінат"	0,20	0,98	0,53	0,31	0,93
12	ПАТ "Дрогобицький молочний завод"	0,00	0,81	0,52	0,00	0,28
13	ПАТ "Бродівський завод сухого знежиреного молока"	0,06	0,92	0,50	0,15	0,68
14	ВАТ "Львівський міський молочний завод"	0,02	1,00	0,52	0,19	1,00
15	ПрАТ "Рава-Руський маслозавод"	0,57	0,93	0,00	0,02	0,78

Джерело: обчислено автором за даними табл. П.2 дод. П

Correlations (Spreadsheet18)					
Marked correlations are significant at p < ,05000					
N=15 (Casewise deletion of missing data)					
Variable	p1	p2	p3	p4	p5
p1	1,000000	-0,199490	-0,095400	0,227850	0,436083
p2	-0,199490	1,000000	0,050910	-0,070703	-0,294512
p3	-0,095400	0,050910	1,000000	0,072907	0,064808
p4	0,227850	-0,070703	0,072907	1,000000	-0,248986
p5	0,436083	-0,294512	0,064808	-0,248986	1,000000

Рис. П.2. Кореляційна матриця  $R_{[p]} = \|r_{pp}\|_{p \times p}$  стандартизованих значень показників  
для обчислення ПДП у 2017 р.

Джерело: обчислено автором за даними табл. П.2 дод. П

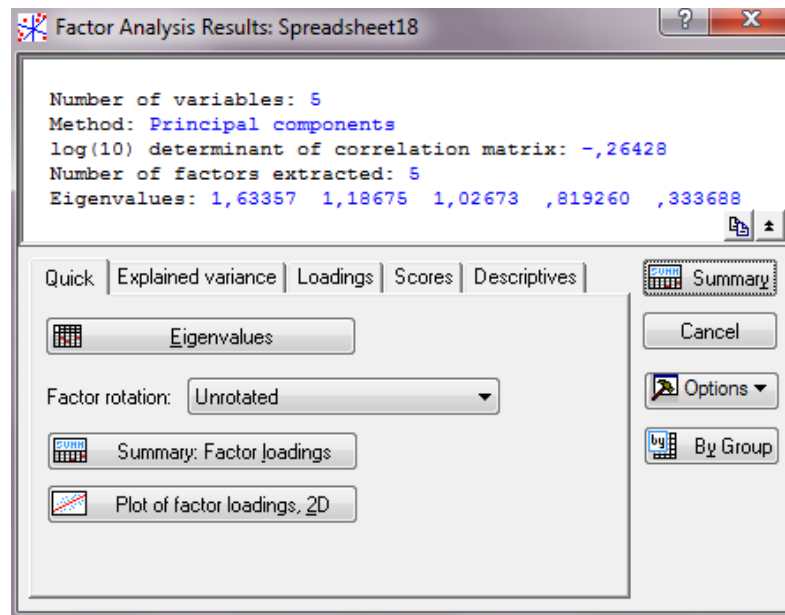


Рис. П.3. Вікно результату компонентного аналізу фінансових показників для рейтингової оцінки перспективності ділового партнерства з молокопереробними підприємствами у ППП “Statistika 10”

Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

Factor Loadings (Unrotated) (Spreadsheet18.sta)					
Extraction: Principal components					
(Marked loadings are >,700000)					
Variable	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4	Factor 5
Var1	-0,770221	-0,317644	-0,071597	-0,446801	0,317968
Var2	0,625035	0,078799	0,042253	-0,768245	-0,105532
Var3	0,079659	-0,043779	0,988290	0,032861	0,118070
Var4	-0,025840	-0,960559	0,062918	0,015066	-0,269207
Var5	-0,802659	0,392747	0,197662	-0,166715	-0,366912
Expl.Var	1,635183	1,185948	1,026658	0,818932	0,333278
Prp.Totl	0,327037	0,237190	0,205332	0,163786	0,066656

Рис. П.4. Матриця факторних навантажень  $M_{[p]} = \|m_{pp}\|_{p \times p}$  у ППП “Statistika 10”

Джерело: побудовано автором за даними підприємств табл. П.2 дод. П

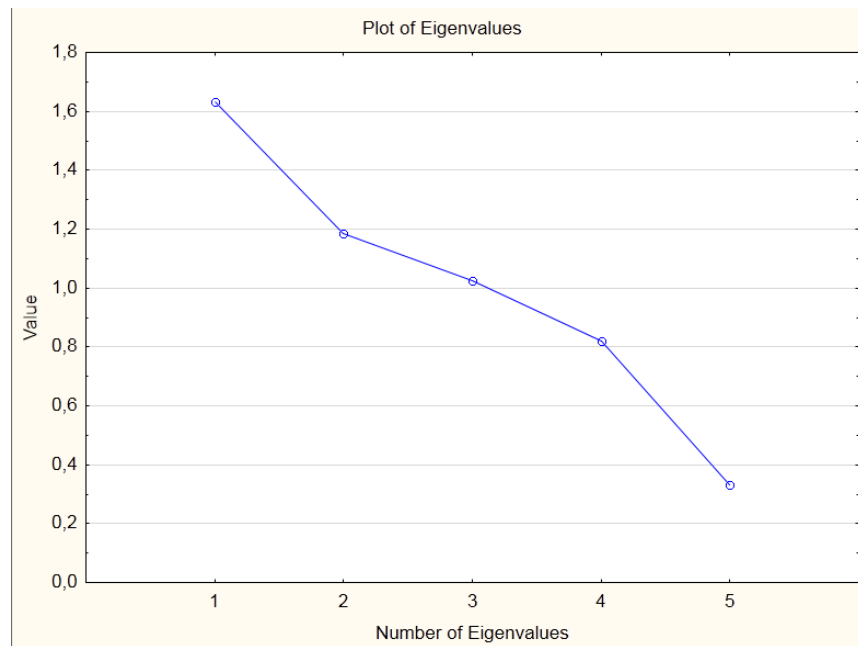


Рис. П.5. Графічне представлення характеристичних чисел факторної матриці, отриманих за критерієм “кам’янистого обвалу” у ППП “Statistica 10”  
Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

Eigenvalues (Spreadsheet18.sta)				
Extraction: Principal components				
Value	Eigenvalue	% Total variance	Cumulative Eigenvalue	Cumulative %
1	1,635183	32,70366	1,635183	32,7037
2	1,185948	23,71897	2,821132	56,4226
3	1,026658	20,53316	3,847789	76,9558
4	0,818932	16,37865	4,666722	93,3344
5	0,333278	6,66556	5,000000	100,0000

Рис. П.6. Характеристичні числа факторної матриці та їх внесок у загальну варіацію ознак у ППП “Statistica 10”

Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

Factor Loadings (Varimax normalize)			
Extraction: Principal components			
(Marked loadings are >,700000)			
Variable	Factor 1	Factor 2	Factor 3
Var1	0,784763	0,272972	-0,094327
Var2	-0,626985	-0,042792	0,060999
Var3	-0,047230	0,044951	0,990317
Var4	0,083104	0,957256	0,063687
Var5	0,784242	-0,439015	0,172660
Expl.Var	1,633137	1,187438	1,027214
Prp.Totl	0,326627	0,237488	0,205443

Рис. П.7. Матриця факторних навантажень після обертання у ППП “Statistica 10”

Джерело: побудовано автором за даними табл. П.2 дод. П

## Додаток Р

### Список публікацій

#### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

##### Монографії

1. Струк Н. С. Економічний аналіз ділового партнерства підприємств : монографія. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2010. 468 с. (27,2 д. а.).
2. Струк Н. С. Облікова система ділового партнерства підприємств України : монографія. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2011. 328 с. (19,07 д. а.).
3. Струк Н. С. Теоретико-методологічні засади й організація облікової системи ділового партнерства підприємств : монографія. ЛНУ ім. І. Франка. Дрогобич : “Посвіт”, 2018. 492 с. (28,6 д. а.).
4. Struk N. Problems and perspectives of the cross-border business partnership of enterprises. *Trans-border economies – new challenges of regional development in democratic world*. eds. M. Cierpień-Wolan, J. Oleński, W. Wierzbieniec. Jarosław : Wydawn. Państwowej Wyższej Szkoły Techniczno-Ekonomicznej im. ks. Bronisława Markiewicza, 2013. P. 82–90 (0,63 д. а.).
5. Струк Н. С. Інтегрована звітність як найбільш доречне джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств. *Rozwój społeczności międzynarodowej : przeszłość oraz nowe wyzwania*. red. R. Kordonski, O. Struk, J. Ruciński. Lwów-Olsztyn : PAIS, 2015. S. 289–298 (0,73 д. а.).
6. Струк Н. С., Корицька О. І. Порівняльне оцінювання ефективності промислового виробництва України за конкурентними перевагами його розвитку в умовах євроінтеграції та глобалізації. *Rozwój społeczności międzynarodowej: przeszłość oraz nowe wyzwania*. red. R. Kordonski, O. Struk, D. Kamilewicz-Rucińska, Ł. Muszyński, J. Ruciński, K. Sygidus. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. I. Franki : Lwów-Olsztyn, 2016. T. 3. S. 153–169 (0,9/0,5 д. а., особисто автором з’ясовано конкурентні переваги розвитку промислових підприємств України).
7. Струк Н. С. Обліково-економічні аспекти визнання товарних втрат у мережі зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств. *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności*. red. R. Kordonski, A. Kordonska,

Ł. Muszyński. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki: Lwów-Olsztyn, 2017. Т. 2. S. 215–240 (1,34 д. а.).

8. Струк Н. С. Структурування вхідної інформаційної домінанти облікової системи ділового партнерства підприємств на ринку молока та молокопродуктів України *Kontynent europejski wobec wyzwań współczesności*. red. R. Kordonski, A. Kordonska, Ł. Muszyński. Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki. Lwów-Olsztyn, 2018. Т 4. S. 28–53 (1,08 д. а.).

*Публікації у фахових виданнях України*

9. Струк Н. С. Ділове партнерство підприємств в умовах формування ринкового середовища України. *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. *Перехідна економіка: проблеми теорії і практики*. Львів, 1999. Вип. 5. С. 323–329 (0,50 д. а.).

10 Струк Н. С. Особливості бюджетування в системі управлінського обліку. *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. *Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України*. 2001. Спец. вип. 7. С. 257–264 (0,49 д. а.).

11. Струк Н. С. Комплексний економічний аналіз ділового партнерства підприємств. *Проблеми формування ринкової економіки* : міжвідомчий наук. збірн. КНЕУ. Спец. вип. : Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства”. 2002. С. 490–507 (0,76 д. а.).

12. Струк Н. С. Організаційно-правові основи управлінського обліку в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*: збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні. 2005. Вип. 15. Ч. 2. С. 225–230 (0,48 д. а.).

13. Струк Н. С., Хоронжий А. Г. Облік ділового партнерства підприємства з постачальниками. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2006. Вип. 35. С. 610–621. (0,71/0,56 д. а.; особисто автором висвітлено методичний підхід до обліку партнерських відносин підприємства з постачальниками).

14. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення угод ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2006. Вип. 36. С. 340–346. (0,39 д. а.).

15. Струк Н. С. Аналітичне забезпечення системи управління діловим партнерством підприємств. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 576. С. 290–298 (0,65 д. а.).

16. Струк Н. С. Вплив страхового ринку на ділове партнерство підприємств України. *Фінансова система України* : збірн. наук. праць Національного університету “Острозька академія”. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2008. Вип. 10. Ч. 3. С. 389–396 (0,44 д. а.).

17. Струк Н. С. Економічний аналіз ефективності ділового партнерства підприємства. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2008. Вип. 39. С. 500–504 (0,46 д. а.).

18. Струк Н. С. Особливості обліку та оподаткування операцій з реалізації зовнішньоекономічних угод ділового партнерства підприємств України. *Науковий вісник національного лісотехнічного університету України*. 2008. Вип. 18.6. С. 219–224 (0,35 д. а.).

19. Струк Н. С. Аналіз релевантності інформаційних потоків у діловому партнерстві підприємств на ринках капіталу. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України. 2009. Вип. 19. С. 439–448 (1,01 д. а.).

20. Струк Н. С. Достовірність фінансової звітності – запорука перспективного ділового партнерства підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць Львівського національного університету ім. І. Франка. Спец. вип. : Сучасна парадигма управління та Острозька Біблія. 2009. Вип. 20. С. 444–451 (0,82 д. а.).

21. Струк Н. С. Фінансово-облікове забезпечення факторингових партнерських угод в Україні. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2009. № 647. С. 221–228 (0,70 д. а.).

22. Струк Н. С. Розвиток ділового партнерства підприємств на фондових ринках європейських країн із перехідною економікою. *Фінансова система України*



: збірн. наук. праць Національного університету “Острозька академія”. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2009. Вип. 11. С. 466–474 (0,67 д. а.).

23. Струк Н. С. Аналіз інформативності фінансової звітності підприємств України, як ділових партнерів на ринку. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2009. Вип. 30. С. 137–143 (0,63 д. а.).

24. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства промислових підприємств у Львівській області. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону* : наук. збірн. Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника. 2010. Вип. 6. Т. 1. С. 129–134 (0,48 д. а.).

25. Струк Н. С. Цільове калькулювання в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки* : збірн. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія: Облік і фінанси. 2010. Вип. 7 (25). Ч. 3. С. 271–278 (0,39 д. а.).

26. Струк Н. С. Антикризова стратегія ділового партнерства підприємств України. *Економіка ринкових відносин*. Науковий журнал Київського університету ринкових відносин. 2010. № 5. С. 332–336 (0,39 д. а.).

27. Струк Н. С. Аналіз ділового партнерства підприємств на ринку фінансово-кредитних послуг : *збірник наук. праць Національного університету державної податкової служби України*. Київ. 2010. № 1. С. 272–280 (0,44 д. а.).

28. Струк Н. С. Передумови становлення та особливості розвитку ділового партнерства підприємств України. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2010. № 44. С. 245–252 (0,60 д. а.).

29. Струк Н. С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Економічні науки* : збірн. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія : Облік і фінанси. 2011. Вип. 7. Ч. 4. С. 221–235 (0,48 д. а.).

30. Струк Н. С. Обліково-правові основи інвентаризації розрахунків у діловому партнерстві підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2011. Вип. 23. Ч. 2. С. 310–315 (0,57 д. а.).

31. Струк Н. С., Хоча Н. В. Сутнісна характеристика облікової системи підприємства. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*.

Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 721. С. 236–241 (0,58/0,3 д. а.; особисто автором сформульовано тлумачення складових облікової системи підприємства).

32. Струк Н. С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. Збірн. наук. пр. Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2012. Вип. 1 (8). С. 188–198 (0,69 д. а.).

33. Струк Н. С., Крупка М. І. Трансфертне ціноутворення в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2012. Вип. 26. Ч. 1. С. 359–364 (0,55/0,4 д. а. особисто автором розкрито методичний підхід до формування трансфертних цін і їх відображення у обліковій системі підприємства).

34. Струк Н. С., Мельник Н. В. Державно-приватне партнерство у будівельному секторі економіки України. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2012. № 4 (62), С. 147–152 (0,49/0,25 д. а.; особисто автором репрезентовано особливості становлення державно-приватного партнерства у будівельному секторі економіки).

35. Струк Н. С. Основні напрями державного регулювання трансфертного ціноутворення у діловому партнерстві підприємств України. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2013. Вип. 29. Ч. 2. С. 216–223 (0,71 д. а.).

36. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку ділового партнерства на підприємстві. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2014. Вип. 31. Ч. 2. С. 302–308 (0,63 / 0,4 д. а.; особисто автором розглянуті методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку партнерських відносин підприємства).

37. Струк Н. С. Гармонізація бухгалтерського і статистичного обліку та її вплив на облікову систему ділового партнерства підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. Спец. вип. : Фінансово-

економічні проблеми розвитку економіки України. 2016. Вип. 35. Ч. 2. С. 235–241 (0,74 д. а.).

38. Струк Н. С. Бюджетування трансакційних витрат у системі обліку та контролю підприємств – ділових партнерів інноваційного процесу. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2016. Вип. 53. С. 403–412 (0,76 д. а.).

39. Струк Н. С. Товарні деривативи у діловому партнерстві підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. пр. ЛНУ ім. І. Франка. 2017. Вип. 37. Ч. 2. С. 198–209 (0,89 д. а.).

40. Струк Н. С., Головчак Г. В. Обліково-аналітичне забезпечення державно-приватного партнерства на ринку житлово-комунальних послуг України. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 82–92 (0,99/0,50 д. а.; особисто автором репрезентовано підхід до формування облікового забезпечення державно-приватного партнерства на ринку житлово-комунальних послуг України)

41. Струк Н. С. Інтегративні тенденції розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями. *Формування ринкової економіки в Україні* : збірн. наук. праць ЛНУ ім. І. Франка. 2018. Вип. 40. Ч. 2. С. 214–223 (0,72 д. а.).

зокрема у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз:

42. Струк Н. С., Корицька О. І. Оцінка та оцінювання діяльності промислових підприємств України: фінансово-статистичний підхід. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11. № 3. С. 66–70 (0,70/0,35 д. а.; особисто автором сформульовані теоретико-методологічні засади тлумачення понять “оцінка” й “оцінювання”).

43. Струк Н. С. Облік спільної діяльності без створення юридичної особи у діловому партнерстві підприємств: проблеми та перспективи їх вирішення. *Проблеми економіки : науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України*. 2012. № 4. С. 176–181 (0,77 д. а.).

44. Струк Н. С. Таксономія сети делового партнерства підприємств. *Вестник Пермского университета. Серия экономическая*. 2013. Вып. 2 (17). С. 30–36 (0,66 д. а.).

45. Струк Н. С., Мулінська Г. В. Проблемні аспекти розподілу загально виробничих витрат у обліковій системі ділового партнерства будівельних організацій. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 15. № 2. С. 177–186. (0,97/0,50 д. а.; особисто автором удосконалено методу розподілу загально виробничих витрат).

46. Струк Н. С., Владичин М. Б. Основні підходи до розкриття сутності зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. Секція: Економічні науки. 2015. № 4. Т.1. С. 198–202 (0,68/0,4 д. а.; особисто автором систематизовано підходи до розкриття сутності зовнішньоекономічної ділової взаємодії українських торговельних підприємств).

47. Струк Н. С., Гармаш Х. П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 288–292 (0,62/0,4 д. а.; особисто автором доведено важливість виокремлення трансакційних витрат під час організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства).

48. Struk N. Business cooperation of ukrainian enterprises: interpretation of historical factors, characteristics of relations and operating conditions. *Handel Wewnętrzny: rynek, przedsiębiorstwo, konsumpcja, marketing*: Instytut Badań Rynku, Konsumpcji i Koniunktur. Warszawa. 2017. Nr 1 (366), Rocznik 63 (LXIII). S. 108–118 (0,73 д. а.).

49. Струк Н. С. Обліково-аналітична інтерпретація та основні напрями контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 9 (251). С. 151–174 (1,08 д. а.).

50. Струк Н. С., Шевчук А. М. Ідентифікація трансакційних витрат в обліковій системі малого підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2018. Вип. 29. С. 110–114 (0,71/0,5 д.а.; особисто автором запропоновано теоретико-методичний підхід до ідентифікації трансакційних витрат в обліковій системі малого підприємства).

51. Струк Н. С., Дідик А. З. Пріоритети розвитку системи обліку розрахунків із дебіторами в діловому партнерстві підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Економічні науки. 2018. Вип. 29. Ч. 2. С. 191–194 (0,57/0,3 д. а.; особисто автором з'ясовано проблемні аспекти обліку розрахунків із дебіторами у діловому партнерстві підприємств).

52. Struk N. Warunki oraz perspektywy rozwoju partnerstwa biznesowego między przedsiębiorstwami Ukrainy i Polski. *Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomiczno – Społecznej w Ostrołęce*. Ostrołęka, 2018. Nr 2/2018 (29). S. 251–264. URL : <http://www.wses-zeszyty.pl/zeszyty/2018/2.pdf> (0,86 д. а.).

53. Струк Н. С. Концептуальні засади розвитку маркетингу партнерських відносин підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 30. Ч. 1. С. 121–126 (0,61 д. а.).

#### **Опубліковані праці апробаційного характеру**

54. Струк Н. С. Нормативно-правове забезпечення управлінського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття* : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–27 квітня 2001 р.). Львів : Львівський національний університет ім. І. Франка, 2001. С.19–22 (0,15 д. а.).

55. Струк Н. С. Перспективні шляхи використання цільового калькулювання в стратегічному управлінському обліку. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. Збірн. наук. праць за матер. міжнар. наук.-практ. конф. “Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі” (м. Львів, 25–26 березня 2004 р.). Львів. 2004. Вип. 16. С. 430–435 (0,40 д. а.).

56. Струк Н. С. Аналіз інформаційного забезпечення розвитку ділового партнерства підприємств Львівщини. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції*: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 20–22 квітня 2005 р.). Ч. 1. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2005. С. 162–166 (0,22 д. а.).

57. Струк Н. С. Напрямки реалізації науково-технічного партнерства підприємств України. *Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України* : тези доп. Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Чортків, 23–24 листопада 2006 р.). Тернопіль : Терно-граф, 2006. С.56–58 (0,1 д. а.).

58. Струк Н. С. Оцінка ділового партнерства підприємств у посередницько-збутовій діяльності бірж України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 20–22 квітня 2007 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2007. С. 213–215 (0,09 д. а.).

59. Струк Н. С. Тракткування облікової політики підприємства в Україні. *Становлення облікової політики в Україні*: тези доповідей Всеукраїнської наук. конф. (м. Тернопіль, 18–19 травня 2007 р.). Тернопіль : Економічна думка, 2007. С. 203–204 (0,13 д. а.).

60. Струк Н. С. Оцінка конкурентоспроможності в системі аналізу перспективності ділового партнерства підприємств. *Вісник Львівського університету. Серія економічна. 2007. Вип. 37. С. 89–93 (0,53 д. а.).*

61. Струк Н. С. Аналітична оцінка зовнішньоекономічного ділового партнерства підприємств України. *Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст* : збірн. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 20–22 березня 2008 р.). Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2008. Т. III. С. 30–34 (0,29 д. а.).

62. Струк Н. С. Інформаційно-технологічне забезпечення ділового партнерства підприємств України. *Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України* : збірн. наук. праць за результатами V Міжнародної наук.-практ. конф., (м. Дніпропетровськ, 15–16 травня 2008 р.). Дніпропетровськ : ПДАБА, 2008. Т. 5. С. 68–72 (0,24 д. а.).

63. Струк Н. С. Нормативно-правові основи факторингових партнерських угод в Україні. *Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України* : матер. всеукр. наук.-практ. конф. (м. Сімферополь, 16–18 травня 2008 р.) Сімферополь : Національна академія природоохоронного та курортного будівництва, 2008. С. 54–56 (0,22 д. а.).

64. Струк Н. С. Організаційні аспекти обліково-аналітичного забезпечення факторингових послуг у діловому партнерстві підприємств України. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. другої

наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 жовтня 2009 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2009. С. 146–148 (0,14 д. а.).

65. Струк Н. С. Проблемні аспекти розвитку ділового партнерства малих підприємств Львівщини. *Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації* : матер. Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 26–27 листопада 2009 р.). Дніпропетровськ : ДНУ ім. О. Гончара, 2009. Т. 4. С. 132–135 (0,27 д. а.).

66. Струк Н. С. Роль ділового партнерства підприємств у подоланні кризових явищ в Україні. *Світова економічна криза і сценарій посткризового розвитку* : збірн. тез за матер. XII Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Феодосія, 20–22 травня 2010 р.) Феодосія : Феодосійська фінансово-економічна академія Київського університету ринкових відносин, 2010. С. 63–65 (0,15 д. а.).

67. Струк Н. С. Основні етапи визначення рівня цін в управлінському обліку ділового партнерства підприємств. *Інформаційні системи і технології в економіці* : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 3–4 березня 2011р.). Київ : КНТУ, 2011. С. 288–290 (0,12 д. а.).

68. Струк Н. С. Розвиток бухгалтерського аутсорсингу – прерогатива сьогодення. *Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління* : матер. VI міжнар. наук.-практ. конф. / відпов. за вип.: проф. Рудницький В. С., доц. Бачинський В. І. Львів : Львівська комерційна академія, 2011. С. 455–458 (0,25 д. а.).

69. Струк Н. С. Зміст облікової системи ділового партнерства підприємств. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2012. С. 306–307 (0,15 д. а.).

70. Струк Н. С. Трансакційні витрати в обліковій системі ділового партнерства підприємств. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація* : тези доп. учасників X міжнар. наук. конф.. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. С. 103–105 (0,16 д. а.).

71. Струк Н. С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія,*

*професія, міжпредметні зв'язки* : збірн. матер. ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лютого 2015 р.). Київ : ННЦ "ІАЕ", 2015. С. 597–600 (0,27 д. а.).

72. Струк Н. С. Відкритість економіки, як індикатор розвитку ділового партнерства підприємств України в умовах фінансово-економічної кризи. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 10–11 квітня 2015 р.) Дніпропетровськ : Національний гірничий університет, вид. дім "Гельветика", 2015. С. 79–82. (0,25 д. а.).

73. Струк Н. С., Корицька О. І. Інвестиційне середовище промислового виробництва України в умовах євроінтеграційних процесів. *Пріоритети розвитку національної економіки в контексті євроінтеграційних та глобальних викликів* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20–21 квітня 2016 р.). Харків : Харківський національний університет будівництва та архітектури, 2016. Ч. 2. С. 317–320 (0,17/0,1 д. а.; особисто автором з'ясовано перспективи розвитку інвестиційного середовища у діловому партнерстві промислових підприємств України).

74. Струк Н., Колток І. Переваги використання CRM-систем у процесі управлінського обліку ділового партнерства підприємств. *Актуальні проблеми економіки та менеджменту* : збірн. матер. ІІІ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 16–17 лютого 2018 р.). Запоріжжя : Східноукраїнський інститут економіки та управління. ГО "СІУЕ", 2018. С. 63–67 (0,29/0,2 д. а.; особисто автором окреслено підходи до інтеграції CRM-системи з обліком).



## Додаток С

## Апробація результатів дисертації

№ з/п	Назва конференції	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1.	Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття : міжнародна науково-практична конференція	м. Львів	26–27 квітня 2001 р.	очна
2.	Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі : міжнародна науково-практична конференція	м. Львів	25–26 березня 2004 р.	очна
3.	Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції : міжнародна науково-практична конференція	м. Київ	20–22 квітня 2005 р.	очна
4.	Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України : всеукраїнська науково-практична конференція	м. Чортків	23–24 листопада 2006 р.	очна
5.	Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : науково-практична конференція	м. Львів	20–22 квітня 2007 р.	очна
6.	Становлення облікової політики в Україні : всеукраїнська наукова конференція	м. Тернопіль	18–19 травня 2007 р.	заочна
7.	Українська економічна наука: досягнення, проблеми, перспективи : міжнародна наукова конференція	м. Львів	19 квітня 2007 р.	очна
8.	Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст : всеукраїнська науково-практична конференція	м. Вінниця	20–22 березня 2008 р.	заочна
9.	Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України : V міжнародна науково-практична конференція	м. Дніпропетровськ	15–16 травня 2008 р.	заочна
10.	Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України : всеукраїнська науково-практична конференція	м. Сімферополь	16–18 травня 2008 р.	заочна
11.	Обліково-аналітичне забезпечення	м. Львів	23–24 жовтня	очна

	системи менеджменту підприємства : друга науково-практична конференція		2009 р.	
12.	Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації : всеукраїнська науково-практична конференція	м. Дніпропетровськ	26–27 листопада 2009 р.	заочна
13.	Світова економічна криза і сценарій посткризового розвитку : XII всеукраїнська науково-практична конференція	м. Феодосія	20–22 травня 2010 р.	заочна
14.	Інформаційні системи і технології в економіці : міжнародна науково-практична конференція	м. Київ	3–4 березня 2011 р.	очна
15.	Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : VI міжнародна науково-практична конференція	м. Львів	28–29 квітня 2011 р.	очна
16.	Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : науково-практична конференція	м. Львів	26–28 квітня 2012 р.	очна
17.	Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту : теорія, методологія, організація : X міжнародна науково-практична конференція	м. Київ	30 березня 2012 р.	очна
18.	Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : IX міжнародна науково-практична конференція	м. Київ	26 лютого 2015 р.	очна
19.	Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи : міжнародна науково-практична конференція	м. Дніпропетровськ	10–11 квітня 2015 р.	очна
20.	Пріоритети розвитку національної економіки в контексті євроінтеграційних та глобальних викликів : міжнародна науково-практична конференція	м. Харків	20–21 квітня 2016 р.	заочна
21.	Актуальні проблеми економіки та менеджменту : III міжнародна науково-практична конференція	м. Запоріжжя	16–17 лютого 2018 р.	заочна

## Додаток Т

## Довідки про впровадження результатів дисертаційної роботи



**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**  
**ДЕПАРТАМЕНТ ПОДАТКОВОЇ, МИТНОЇ ПОЛІТИКИ ТА**  
**МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

вул. Грушевського, 12/2, м. Київ, 01008, тел. (044) 277 53 39, факс 425 81 84  
 E-mail: infomf@minfin.gov.ua

На № 26.04.13 від № 08000-06/13

**ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**  
**Струк Наталії Семенівни**

на тему «Облікова система ділового партнерства підприємств:  
 методологія та організація»

В дисертаційному дослідженні Струк Наталії Семенівни, поданому до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) сформульовані пропозиції для внесення змін до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. N 1873, зокрема:

- для усунення певної некоректності у назвах, рекомендованих до використання, субрахунків для обліку спільної діяльності ділових партнерів, змінити назви на такі: 3771 «Поточна дебіторська заборгованість за внесками у спільну діяльність», 551 «Довгострокові зобов'язання за внесками до спільної діяльності», 6851 «Поточні зобов'язання за внесками до спільної діяльності», 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами за спільною діяльністю», 6852 «Розрахунки з іншими кредиторами за спільною діяльністю»;

- у дод. 1, при відображенні операцій у ділового партнера за спільною діяльністю, бухгалтерські записи для віднесення до витрат вартості переданих основних засобів і нематеріальних активів суперечать Інструкції «Про використання плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань...», тому рахунок 976 «Списання необоротних активів» доцільно замінити на рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

- згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та відповідно до п. 13 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», внести такі зміни до дод. 1: собівартість переданих у спільну діяльність оборотних активів і необоротних активів (за залишковою вартістю)

відображати у сумі, що припадає:

а) на частку інших учасників - у витратах звітного періоду, з віднесенням у Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»,

б) на власну частку суб'єкта господарювання у спільній діяльності - у витратах майбутнього періоду, з віднесенням у Дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Пропозиції автора прийняті для вдосконалення Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. N 1873, що дає змогу підвищити достовірність показників фінансової звітності ділових партнерів за спільною діяльністю без створення юридичної особи.

Довідка складена для пред'явлення спеціалізованій Вченій раді по захисту дисертацій як підтвердження використання результатів наукових досліджень.

Директор Департаменту податкової, митної  
політики та методології бухгалтерського  
обліку



М. Чмерук



**МІНІСТЕРСТВО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ І ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ  
(Мінекономрозвитку України)**

вул. М. Грушевського, 12/2, м. Київ, 01008, тел. 253-93-94, факс 226-31-81  
Web: <http://www.me.gov.ua>, e-mail: [meconomy@me.gov.ua](mailto:meconomy@me.gov.ua), код ЄДРПОУ 37508596

04.04.2014 № 2603-03/288  
На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

Струк Наталії Семенівни

на тему: «Облікова система ділового партнерства підприємств:  
методологія та організація»

У дисертації Струк Наталії Семенівни, поданій до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) сформульовані пропозиції стосовно структурного вдосконалення партнерських відносин, як визначального чинника підвищення конкурентоспроможності національної продукції. Автор зазначає, що перетворення, здійснені за попередні роки розвитку національного господарства, ще більше посилили сировинну орієнтованість вітчизняного експорту та збільшили відставання України в розвитку від промислово розвинутих країн. Тому структурні зміни пропонується здійснювати за такими напрямками:

- стимулювати розвиток видів економічної діяльності, у яких вітчизняні суб'єкти підприємництва, використовуючи порівняльні переваги національного господарства, можуть у короткотерміновій перспективі отримати домінуючі позиції на світових ринках;
- запровадити економічні стимули для розвитку кластерів із акцентуванням уваги на інноваційних, природоохоронних, енерго- та матеріалозберігаючих технологіях;
- посилити інвестиційну привабливість видів діяльності з високим ступенем переробки продукції, обробних технологій та підприємств де виробляється високотехнологічна продукція.

З метою створення умов для успішного розвитку ділового партнерства підприємств України та належного функціонування його облікової системи, рекомендується забезпечити стабільність, прогнозованість та передбачуваність законодавства, яке регулює правові відносини між економічними суб'єктами, бюджетну, податкову, зовнішньоекономічну, соціальну та екологічну політику держави; створити сприятливі умови для залучення підприємствами інноваційного капіталу, проведення фундаментальних та прикладних досліджень. Водночас органи державної влади повинні посилити контроль за діяльністю монопольних структур, підвищити ефективність управління підприємствами, які перебувають у її власності, регулювання діяльності приватних підприємств та ефективно реалізувати свої контрольні функції.

Пропозиції автора враховані під час підготовки проектів регуляторних актів Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, що дає змогу підвищити перспективність ділового партнерства вітчизняних підприємств на ринку.

Довідка складена для пред'явлення спеціалізованій Вченій раді по захисту дисертацій як підтвердження використання результатів наукових досліджень.

106014

Міністр економічного розвитку  
і торгівлі України

Шеремета  
Павло Михайлович



**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ**  
(Держстат)

вул. Шота Руставелі, 3, м. Київ, 01601, телефон (044) 287-24-22, факс (044) 235-37-39  
E-mail: office@ukrstat.gov.ua Web: http://www.ukrstat.gov.ua Код ЄДРПОУ 37507880

№ \_\_\_\_\_ На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Струк Наталії Семенівни на тему "Облікова система ділового  
партнерства підприємств: методологія та організація"

Видана Струк Наталії Семенівни про те, що пропозиції та рекомендації щодо обстеження ділового партнерства промислових підприємств України, які містяться в її дисертаційній роботі, дістали впровадження у роботі Державної служби статистики України при розробці проекту звітно-статистичної документації для проведення державного статистичного спостереження за формою № 2К-П (квартальна) "Обстеження ділової активності промислового підприємства".

Заступник Голови



І. ЖУК

Держстат

04.4-15/211-18 від 19.12.2018

арк.1

37



49:



**ЛЬВІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ  
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ**

пр. В. Чорновола, 57, м. Львів, 79020, тел. факс (032) 255-50-62,  
www.loda.gov.ua, e-mail: apr@loda.gov.ua, Код ЄДРПОУ 38557602

04.12.2018р № 01-37/16 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи на тему: «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація» на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Струк Наталії Семенівни**

Для реалізації завдань Стратегії розвитку Львівської області до 2020 року (агропромисловий комплекс) щодо переробки сільськогосподарської продукції, розширення і удосконалення інфраструктури зберігання та дистрибуції сільськогосподарської продукції важливим є моніторинг та діагностика ділового партнерства підприємств певного виду діяльності. Відповідно методологічний підхід щодо діагностики ділового партнерства підприємств на ринку молока та молочної сировини у Львівській області, запропонований Струк Н. С. у дисертаційній роботі «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація» є актуальним і представляє інтерес для впровадження. Діагностику потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини нею рекомендується здійснювати на підставі багатокритеріального підходу з використанням методу аналізу ієрархій (Analytic Hierarchy Process) (MAI) з визначенням глобальних коефіцієнтів вагомості та ранжування постачальників, із урахуванням таких коефіцієнтів через використання формалізованого методу згортання (адитивної згортки) за індексом ділового партнерства постачальника (ІДПпостачальника).

Алгоритм діагностики потенційних постачальників для молокопереробних підприємств передбачає сукупність покрокових процедур (етапів). Два етапи дослідження сукупно включають п'ятнадцять кроків. На етапі I будується ієрархічна структура завдання, із виокремленням мети, критеріїв дослідження та наявних альтернатив (містить чотири підетапи). На етапі II, із використанням математичних методів та програмних засобів дослідження, здійснюється ранжування ділових партнерів-постачальників сирого молока та молочної сировини й обираються найбільш перспективні з них.

Методологічний підхід до діагностики потенційних постачальників сирого молока та молочної сировини дає змогу виокремити найбільш перспективних ділових партнерів – постачальників на ринку молока і молочної сировини. Тому пропозиції і рекомендації Струк Н. С. прийнято до уваги та впроваджується під час роботи за напрямом «Виробництво сільськогосподарської продукції з високою доданою вартістю» Стратегії розвитку Львівської області до 2020 року (агропромисловий комплекс)».

**Т.в.о. директора**

**Л.В. Гончаренко**





МІНІСТЕРСТВО СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА І ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ  
 ПрАТ «ЛЬВІВСЬКИЙ ХОЛОДОКОМБІНАТ»  
 UKRAINE, MINISTRY OF AGRICULTURE AND FOOD  
 LVIVSKYI KHOLODOKOMBINAT PJSC  
 Україна, 79025, м. Львів, вул. Повітряна, 2, тел./факс: (032) 267-34-66, 245-87-69  
 UKRAINE, Povitriana str., 2, tel./fax: (032) 267-34-66, 245-87-69  
 Р/рахунок № 26009011089010 у ПАТ "Кредобанк", МФО 325365  
 Р/рахунок № 26006000021262 у ПАТ "БІЕс Банк", МФО 325213  
 ЄДРПОУ 01553706, свід. плат. подат. № 100333848, інд. подат. № 015537013024

« 4 » 10. 2018 р. № 18/256-4  
 На № \_\_\_\_\_ від « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи “Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація” Струк Наталії Семенівни, поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Львівський холодокомбінат входить у п’ятірку найкращих українських виробників морозива. В асортименті підприємства 150 різновидів продукції. Інформаційним підґрунтям для подальшого економічного зростання є правильно організована та грамотно сформована облікова система. Розвиток діяльності підприємства супроводжується постійним пошуком ділових партнерів на ринку. Моніторинг інформації про наявних і потенційних ділових партнерів – запорука успішних партнерських відносин. Струк Н. С. у дисертаційній роботі розроблено методологічне забезпечення облікової системи ділового партнерства молокопереробних підприємств. Зокрема виокремлено основних ділових партнерів на ринку, які створюють попит і пропозицію молока та молокопродуктів, займаються їх виготовленням, зберіганням, реалізацією та споживанням. Для виявлення потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів проаналізовано структуру операторів ринку, визначено виробників сирого молока, молочної сировини, молочної продукції, а також дистриб’юторів та провайдерів послуг.

Пропозиції Струк Н. С. використано для ведення управлінського обліку ділового партнерства нашого підприємства з виробниками сирого молока та молочної сировини, провайдерами послуг і дистриб’юторами. Діагностику потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів здійснено за такими етапами: вибір потенційних ділових партнерів–постачальників сирого молока та молочної сировини на підставі багатокритеріального підходу; комплексне інтегральне оцінювання рівня ділового партнерства виробника молочної продукції на підставі компонентного аналізу; вибір потенційних ділових партнерів–дистриб’юторів за багатокритеріальним підходом.

Рекомендації Струк Н. С. впроваджено під час формування методологічного забезпечення облікової системи ділового партнерства нашого підприємства. Для діагностики потенційних ділових партнерів на ринку молока та молокопродуктів апробовано: методику вибору ділових партнерів–постачальників сирого молока та молочної сировини; комплексне оцінювання рівня ділового партнерства молокопереробного підприємства; методику вибору потенційних ділових партнерів–дистриб’юторів для виробника молочної продукції.

Пропозиції та рекомендації Струк Наталії Семенівни є вартими уваги та своєчасними для їх впровадження у облікову практику на підприємстві, що сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

Голова правління

Манохін О.В.

Головний бухгалтер

Анохіна А.В.







**Приватне акціонерне товариство**  
**“ГЕОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ”**

07.09.2018 № 07.09/326

на № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів наукового дослідження Струк Наталії Семенівни, отриманих у дисертаційній роботі «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація», яка подається до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Великий досвід роботи на ринку та високий рівень кваліфікації працівників ПрАТ “Геотехнічний інститут” дає змогу стверджувати про наявність значних резервів щодо посилення власних позицій серед конкурентів, можливості відкриття нових філій, розвиток ділової взаємодії з іншими компаніями, розширення меж використання інноваційних розробок у сфері інженерно-геологічних, інженерно-геодезичних та інженерно-гідрогеологічних вишукувань. Струк Н. С. запропоновано в обліку виокремити транзакційні витрати інноваційного процесу з-поміж загальних витрат діяльності інституту. У дисертації описано найбільш поширені підходи до бюджетування таких витрат та методи обчислення показників бюджету витрат на інновації.

Рекомендації Струк Н. С. впроваджено у систему обліку для бюджетування транзакційних витрат інноваційного процесу під час планування та здійснення інженерно-геологічних, інженерно-геодезичних та інженерно-гідрогеологічних вишукувань. Для формування бюджету транзакційних витрат інноваційного процесу використано бюджетування “з нуля” (ZBB-бюджетування). Зазначене посприяло доповненню наявної системи бюджетування інституту бюджетом витрат на інновації, з виокремленням за кожним видом витрат їх транзакційної складової, що слугуватиме підвищенню якісного рівня їх обліку та здійсненню належного контролю за ними.

Головний бухгалтер  
 ПрАТ “Геотехнічний інститут”

Н. О. Бохонко

Голова правління ПрАТ “Геотехнічний інститут”

М. В. Наконечний





ПАТ «Концерн Галнафтогаз»

Вих. № 543

Від «02» липня 2018 р.

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Струк Наталії Семенівни на тему «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація», поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

У дисертації Струк Н.С. стверджується, що для успішного розвитку ділового партнерства підприємств на вітчизняному й міжнародному ринках важливе значення має комплексний підхід до висвітлення фінансових та нефінансових показників діяльності підприємства у їх тісному взаємозв'язку, що втілюється у концепції інтегрованої звітності. Пропозиції та рекомендації Струк Н.С. використані під час складання нефінансового звіту «Концерну Галнафтогаз» відповідно до керівних настанов зі звітності у сфері стійкого розвитку, розроблені Ініціативою з глобальної звітності (Global Reporting Initiative, GRI) GRI-G4. Зокрема враховані такі пропозиції стосовно доповнення складу показників, які розкриваються в інтегрованому звіті:

- розкриття інтересів дійсних і потенційних ділових партнерів (пояснення в описовій частині, яким чином очікування й економічні інтереси партнерів по бізнесу були враховані під час складання звіту);

- відображення результатів аналізу стану зовнішнього середовища, ризиків і можливостей (використовуючи методикку стратегічного аналізу, виокремлюючи найбільш суттєві тенденції, що впливають на компанію в контексті стійкого розвитку);

- висвітлення результатів оцінки ризиків і виокремлення можливих заходів для їх усунення з метою підтримання стійкого розвитку компанії;

- характеристика нефінансових прогнозованих показників: перспектив розвитку економічного впливу компанії на економіку регіону, її діяльності зі збереження навколишнього середовища, підвищення соціального впливу, особливостей взаємодії з діловими партнерами.

Впровадження результатів дисертаційної роботи у діяльність компанії сприятиме забезпеченню належного рівня інформування ділових партнерів та інших користувачів звітності про результати діяльності компанії, підвищенню її ділової репутації, встановленню взаємовигідних відносин із перспективними контрагентами на ринку.

Директор

Купибіда Н. І.

12.07.2018р. № 4-32/41

## Д О В І Д К А

### ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ Струк Наталії Семенівни на тему «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація»

Ознайомлення із основними науковими результатами, викладеними у дисертаційній роботі Струк Наталії Семенівни, поданій до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), дають підстави стверджувати, що вона містить низку нових наукових положень, суттєвих під час вирішення поточних завдань функціонування облікової системи ділового партнерства підприємств. Зокрема адміністрація ПрАТ "Концерн Хлібпром" ознайомила із представленими у дисертації інтегративними тенденціями розвитку облікової системи ділового партнерства підприємств із покупцями, що дало змогу застосувати інструментарій управлінського обліку для дієвого впровадження CRM (Customer Relationship Management) - системи на підприємстві, а також, через тісну інтеграцію зі системою фінансового обліку, деталізувати сегментацію клієнтської бази, вибудувавши персоналізовані комунікаційні сценарії, зважаючи на фінансову історію покупців. Адже, як слушно зазначає Струк Н.С., CRM-система є не лише програмним продуктом, а елементом бізнес-стратегії побудови стійких ділових відносин компанії. Тому важливими є якість обраної CRM-системи та наявність перспектив для її вдалої інтеграції з обліковою системою ділового партнерства підприємства з покупцями.

Довідка, видана Струк Наталії Семенівни для подання до Спеціалізованої Вченої ради по захисту дисертацій, підтверджує впровадження результатів її наукових досліджень у поточну діяльність ПрАТ "Концерн Хлібпром".



Керівник ГБО  
ПрАТ «Концерн Хлібпром»

Бартків Н.В.

**ТОВ «ПОДІЛЛЯНАФТОЗБУТ»**  
Код ЄДРПОУ 39843507, ІПН 398435002289  
21018, Україна, м. Вінниця, вул. Бульвар Свободи, 8 оф.74

№ 54/13-2 від 7.03.2018 р.

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Струк Наталії Семенівни на тему: «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація», поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Пропозиції та рекомендації за результатами дисертаційної роботи Струк Н.С. впроваджені у діяльність ТОВ «Поділлянафтозбут». Зокрема, прийнято до використання рекомендації стосовно порядку розкриття елементів облікової політики за розрахунками з діловими партнерами - дебіторами на підприємстві. Автором запропоновано у наказі про облікову політику зазначити такі її елементи: форму ведення обліку розрахунків із дебіторами; критерії визнання та оцінки дебіторської заборгованості; класифікаційні групи дебіторської заборгованості; метод та період нарахування резерву сумнівних боргів. Такі доповнення мають бути відображені в наказі про облікову політику підприємства. До наказу рекомендовано складати відповідні додатки, що стосуються обліку розрахунків із діловими партнерами-дебіторами, зокрема: реєстри аналітичного обліку дебіторської заборгованості; положення про ведення претензійно-позовної роботи; посадові інструкції бухгалтера щодо ведення розрахункових операцій із діловими партнерами; порядок створення та використання резервів підприємства (разом із резервом сумнівних боргів) та графік документообороту щодо розрахунків із діловими партнерами на ринку.

Впровадження результатів дисертаційної роботи у діяльність підприємства надає змогу покращити стан організації обліку розрахунків із діловими партнерами на ринку, а також систематично контролювати та аналізувати товарно-грошові відносини підприємства.

Директор



Шишковський Ю. М.



**Товариство з обмеженою відповідальністю  
Торгівельно-виробнича компанія "Львівхолод"**

✉ 79034, м. Львів, вул. Угорська, 22

• п/р 2600202075365 в Львівському відділенні Центральної  
філії ПАТ «КРЕДОБАНК», м. Львів, МФО 325365,  
код ЄДРПОУ 01553681; ☎ (032) 270-23-41, тел/факс 270-23-41

Вих. № 10670 від 29.12.2014 -

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи Струк Наталії Семенівни на тему «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація», поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

ТзОВ ТВК «Львівхолод», будучи найбільшою компанією з виготовлення, постачання, переробки й продажу продуктів харчування й промислових товарів у Західній Україні, для забезпечення її сталого розвитку, стратегічно націлена на пошук нових ділових партнерів на ринку. Ділове партнерство з більше як 500 постачальниками дає підстави для проведення моніторингу фінансового стану таких партнерів, аби усунути будь-які непередбачувані ризики. У дисертаційній роботі Струк Наталії Семенівни розроблено методику рейтингової оцінки перспективності ділового партнерства підприємств. Оцінку перспективності потенційних ділових партнерів запропоновано здійснювати через обчислення інтегрального показника рівня ділового партнерства (ІПРДП) за показниками оприлюдненої фінансової звітності.

Пропозиції та рекомендації Струк Н. С. впроваджено у систему управлінського обліку та використано для побудови ІПРДП щодо молокопереробних підприємств-постачальників за такими етапами:

- збір та аналітичне опрацювання показників фінансової звітності молокопереробних підприємств для формування матриці вихідних даних;
- обчислення інтегральних показників щодо підприємств-постачальників із обраної сукупності підприємств;
- здійснення рейтингової оцінки потенційних ділових партнерів, ранжування підприємств за значенням ІПРДП та вибір перспективних ділових партнерів.

Для оцінки перспективності потенційних ділових партнерів використано факторний аналіз (метод головних компонент (Principal Components Analysis)), перевагою якого є виявлення латентних першопричин, які пояснюють взаємозв'язок між ознаками певного явища чи процесу, зокрема перспективності ділових партнерів, і дають змогу їх економічно інтерпретувати.

У ТзОВ ТВК «Львівхолод» реалізується план подальшого розвитку торговельної мережі та виробництва, тому використання запропонованої методики рейтингової оцінки перспективності ділового партнерства підприємства із підприємствами-постачальниками у системі управлінського обліку є корисним і стратегічно доречним для прийняття виважених успішних рішень.

Генеральний директор ТзОВ ТВК "Львівхолод"



**С.Я. Гуцман**



ТзОВ «Титан-Груп»  
79044, м.Львів, вул. Сахарова, 37  
тел./факс (032) 2443393  
Моб.+380676768274  
E:mail: office@titan-group.com.ua

## Д О В І Д К А

ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ  
Струк Наталії Семенівни на тему «Облікова система ділового партнерства  
підприємств: методологія та організація»

«31» травня 2018 р.

м. Львів

Вих. № 32

Пропозиції та рекомендації Струк Наталії Семенівни, сформульовані у дисертації, поданій до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), впроваджені у діяльність ТзОВ «Титан-Груп». Зокрема слушною є пропозиція стосовно доцільності ведення окремого обліку транзакційних витрат, використовуючи робочий план рахунків та інформаційні технології, що дає змогу уникати дублювання інформації про ділових партнерів, під час її відображення в бухгалтерському обліку. Рекомендації Струк Н.С. уможливили формування єдиної бази даних систематичного обліку про транзакційні витрати, з якої інформація про ділове партнерство підприємства передається у підсистеми управлінського та фінансового обліку.

Виокремлення транзакційних витрат з-поміж інших посприяло застосуванню нового підходу до організації синтетичного й аналітичного обліку витрат на підприємстві та підвищенню інформативності облікових показників для прийняття ефективних управлінських рішень.

Довідку видано Струк Наталії Семенівні для подання до Спеціалізованої Вченої ради по захисту дисертацій, як підтвердження успішного використання результатів її наукових досліджень.

Директор  
ТзОВ «Титан-Груп»



Шевчук М.В.

5.04.2013 р. № 24-13-2



Відкрите акціонерне товариство  
**"ЛЬВІВСЬКИЙ ОБЛАСНИЙ ВИРОБНИЧИЙ РИБНИЙ КОМБІНАТ"**  
 Україна, 81642 Львівська обл., Миколаївський р-н, с.Рудники, вул. Рибгоспна,9

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів дисертаційної роботи**  
**Струк Наталії Семенівни**

поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

В дисертаційному дослідженні Струк Наталії Семенівни сформульовані пропозиції щодо перевірки достовірності показників фінансової звітності підприємств, як ділових партнерів на ринку. Сучасне нормативно-правове забезпечення процесу заповнення фінансової звітності не дозволяє сформувати надійний аналітичний інструментарій для оцінки вартості підприємства. Інші системи виміру ринкової вартості підприємства, які ґрунтуються на певних неформалізованих показниках та спрощених допущеннях, додають ще більшого суб'єктивізму при окресленні параметрів оцінки. Облік, звітність та аудит повинні ґрунтуватися на єдиних принципах і надавати діловим партнерам таку інформацію про майновий і фінансовий стан господарюючого суб'єкта, яка була б зрозумілою, зіставною, суттєвою та надійною.

Пропозиції автора прийняті для вдосконалення аналізу показників звітності потенційних партнерів на ринку щодо вчасного виявлення спотворених у ній даних. Зокрема, зі запропонованих автором, використано такі показники, як темпи зниження маржинального прибутку, зростання якості активів, оборотності активів, зниження питомої ваги маржинального прибутку у виручці від реалізації, зростання питомої ваги витрат у виручці від реалізації, зростання питомої ваги амортизаційних відрахувань у первісній вартості основних засобів.

Довідка складена для пред'явлення спеціалізованій Вченій раді по захисту дисертацій як підтвердження використання результатів наукових досліджень.

Голова правління ВАТ «Львівський облрибкомбінат»



 Янінович Й.Є.



Україна, 80200, Львівська область, м. Радехів, вул. Б. Хмельницького, 120  
 Р/р 260005710 в ВАТ "Райффайзен Банк Аваль" у м. Львові,  
 МФО 325570, ЗКПО 25553579 тел/факс: (03255) 2 32 88; (0322) 32 62 01(02)  
 ел.пошта: galychyna@galychyna.com.ua ; www.galychyna.com.ua

№ 032/57 від 28.12, 2011 р.

**ДОВІДКА**  
 про впровадження результатів дисертаційної роботи  
 Струк Наталії Семенівни

поданої до захисту для здобуття наукового ступеня доктора економічних наук  
 за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
 (за видами економічної діяльності)

Результати дисертаційного дослідження використано для підвищення ефективності облікових процедур при відображенні господарських операцій ділового партнерства ЗАТ «Галичина» з контрагентами на ринку.

В облікову практику підприємства впроваджено запропоновані дисертантом:

1. механізм управління дебіторською заборгованістю;
2. методика цільового калькулювання, використовуючи дані про потенційних партнерів, для оптимізації обліку витрат на виробництво;
3. поетапний підхід до визначення рівня цін в управлінському обліку для формування взаємовигідних умов ділового партнерства підприємства.

Окремі положення дисертації враховано при налагодженні системи фінансового обліку ділового партнерства, зокрема, запропонований автором механізм підвищення достовірності показників фінансової звітності, що дасть змогу ЗАТ «Галичина» утвердити імідж надійного та перспективного партнера на ринку.

Генеральний директор  
 ЗАТ «Галичина»



Петрина  
 Володимир Богданович



Olsztyn, dn. 14.11.2018 r.

## **ZAŚWIADCZENIE**

o wprowadzeniu wyników dysertacyjnych badań

**Natalii Struk**

pt. „System rachunkowości partnerstwa biznesowego przedsiębiorstw:  
metodologia i organizacja”

Wyniki pracy habilitacyjnej Natalii Struk ściśle powiązane z problematyką partnerstwa biznesowego przedsiębiorstw zostały wykorzystane w naukowo-metodologicznym procesie przy Instytucie Nauk Politycznych, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie w roku akademickim 2017-2018 wśród następujących dyscyplin naukowych: „*Ekonomia*”, „*Międzynarodowe stosunki ekonomiczne*” oraz „*Finanse międzynarodowe*”. Wprowadzenie wyników pracy badawczej Natalii Struk umożliwia pogłębienie wiedzy teoretycznej oraz podwyższenie umiejętności wśród studentów.

DYREKTOR  
INSTYTUTU NAUK POLITYCZNYCH  
  
prof. dr hab. Arkadiusz Żukowski

Dyrektor Instytutu Nauk Politycznych,  
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie  
Prof. dr hab. Arkadiusz Żukowski

Переклад з польської мови на українську мову:  
**Ольштин, 14 листопада 2018 року**

**Штамп з написом:**

Вармінсько-Мазурський університет в Ольштині  
 Інститут політичних наук  
 0-007, Ольштин, вулиця Ф. Шрайбера  
 Телефон/факс 089 527 08 01, 089 524 /нерозбірливо/

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
**Наталії Струк**  
 на тему: «Облікова система ділового партнерства підприємств:  
 методологія та організація»

Результати дисертаційної роботи Наталії Струк, пов'язані з проблематикою ділового партнерства підприємств, були використані в науково-методологічному процесі Інституту політичних наук Вармінсько-Мазурського університету в Ольштині у 2017-2018 навчальному році для викладання таких наукових дисциплін: «Економіка», «Міжнародні економічні відносини», а також «Міжнародні фінанси». Впровадження результатів дослідження Наталії Струк дає можливість поглибити теоретичні знання та покращити вміння студентів.

**/Штамп з написом:**

ДИРЕКТОР  
 Інституту політичних наук  
 проф. др. габ. Аркадіуш Жуковскі  
*/власноручний підпис/*

Директор Інституту політичних наук  
 Вармінсько-Мазурський університет в Ольштині  
 проф. др. габ. Аркадіуш Жуковскі

✓ Переклад вірний, відповідає оригіналові.  
 Переклад з польської мови на українську мову  
 виконано перекладачем **Снігур Мирославою**.  
 Підпис перекладача \_\_\_\_\_

Місто Львів, Україна,  
 Двадцять восьмого листопада дві тисячі вісімнадцятого року.  
 Я, **Попович Ю.О.**, приватний нотаріус Львівського міського нотаріального округу,  
 засвідчую справжність підпису перекладача Снігур Мирослави Сергіївни, який зроблено у  
 моїй присутності.

Особу перекладача встановлено, його дієздатність та кваліфікацію перевірено.  
 Зареєстровано в реєстрі за № **629/18**  
 Єтягнуто плати відповідно до ст. 31 Закону України „Про нотаріат“.  
 Приватний нотаріус \_\_\_\_\_





**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**імені ІВАНА ФРАНКА**

79000, м. Львів, вул. Університетська, 1

Тел. (032) 2603402 Факс (032) 2616048 <http://www.franko.lviv.ua> код ЗКПО 02070987  
Управління держказначейства у Львівській області, МФО 825014, р.р. 35221005000549  
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029  
Валютний рахунок № 26007006042 в Укресімбанку м. Львова МФО 325718

04.10.2012 № 3856-Н  
На № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

Видана Струк Наталії Семенівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Облікова система ділового партнерства підприємств: методологія та організація» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Фінансовий облік І», «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Стратегічний управлінський облік», «Облік зовнішньоекономічної діяльності».

Проректор з наукової роботи



проф. Котур Б.Я.