

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку, ревізії та контролінгу



**ЗБІРНИК ТЕЗ
ДОПОВІДЕЙ НАУКОВО-
ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ**

СИСТЕМА КОНРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ: ЗАКОНОМІРНОСТІ ТА ПРОТИРІЧЧЯ

11 червня 2010 року

*До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету*

**Тернопіль
ТНЕУ
2010**

Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя /
Матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р. / Тернопільський
національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред)
– Тернопіль, 2010. – 224 с.

Редколегія:

Крупка Я. Д.: доктор економічних наук, професор,
Пушкар М. С.: доктор економічних наук, професор,
Шкарабан С.І.: доктор економічних наук, професор,
Штефанич Д.А.: доктор економічних наук, професор,
Юрій С.І.: доктор економічних наук, професор,
Мех Я.В.: кандидат економічних наук, професор,
Семанюк В. З.: кандидат економічних наук, доцент,
Голяш І.Д.: кандидат економічних наук, доцент.

Рецензенти:

Фаріон І. Д.: доктор економічних наук, професор,
Гуцайлюк З.В.: доктор економічних наук, професор.

Відповідальний за випуск:

Пушкар М. С.: д. е. н., професор, завідувач кафедри аудиту, ревізії
та контролінгу

*Рекомендовано до друку
Вченою радою факультету обліку і аудиту
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 9 від 14.04.2010 р)*

*Відповідальність за достовірність матеріалів,
надрукованих у збірнику тез, несуть автори.*

ЗМІСТ

Пушкар М. С., ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ЯК ФАКТОР ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
Белебеха І.В., ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВАХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ.....	12
Бортник А. Н., УЧЕТ И АНАЛИЗ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ	14
Пасічник Ю. В., БЮДЖЕТНА БЕЗПЕКА ДЕРЖАВИ ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ.....	18
Продіус І.П., Олейнікова О.О., РЕСТРУКТУРИЗАЦІЯ ЯК ГОЛОВНИЙ МЕХАНІЗМ ПОКРАЩЕННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ	20
Рудницький В.С., ДЕФІНІЦІЯ РІШЕНЬ В АУДИТОРСЬКОМУ ПРОЦЕСІ	23
Точилін В.О., МЕТОДОЛОГІЯ ПЕРЕХОДУ ВІД МОДЕЛЕЙ “ВИРОБНИЧОГО ТИПУ” ДО МОДЕЛЕЙ “ЕКОНОМІЧНОЇ РІВНОВАГИ”	26
Мех Я. В., Соловій О. П., ІНФОРМАЦІЙНО-АУДІЙОВАНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СЛУЖБ ПІДПРИЄМСТВА З БЕЗПЕКИ БІЗНЕСУ	32
Alonzo Hudkins HOW TO PERFORM AN AUDIT.....	40
Амеліна О.В., ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЕКТНИХ РИЗИКІВ	45
Белякова В. П., ВИЗНАННЯ КРЕДИТНИХ ВІДНОСИН СУБ’ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	49
Белов Є.В., ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	52
Будник Л. А., СУТНІСТЬ ТА МЕТОДОЛОГІЯ СТРАТЕГІЧНОГО АУДИТУ	55
Боїла Л.І., ЗАСТОСУВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ОПЕРАТИВНОСТІ ЇХ КОНТРОЛЮ	60
Бурденюк Т. Г., МАТРИЧНІ МЕТОДИ АНАЛІЗУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТА БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	63

Бучинська Ю. В., НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА, ЯК ОСНОВНОГО ІНДИКАТОРА НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ	67
Вітренко О.В., ЛОГІСТИЧНА МОДЕЛЬ КОНТРОЛЮ ПОКАЗНИКІВ ПОВ'ЯЗАНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЧИХ СИСТЕМ.....	70
Галушка Н. Й., АУДИТ ВЕКСЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ	74
Галько О. Т., ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ	77
Гаценко С. В., ШЛЯХИ ЗМІЦНЕННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ.....	79
Гридчина О. Г., ОЦІНКА СТАНУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ЯК ЗАСІБ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ.....	81
Голяш І. Д., РОЛЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ПОСИЛЕННІ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА.....	84
Гончар В. І., СУЧАСНИЙ СТАН ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ОПТОВОГО ФАРМАЦЕВТИЧНОГО РИНКУ	87
Данилюк І.В., Данилюк О.А., РОЛЬ КОМП'ЮТЕРНОЇ ТЕХНІКИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ	89
Діброва О. Ю., ОЦІНКА В СИСТЕМІ ГЛОБАЛЬНОГО ПРОЕКТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	94
Дорошенко О. О., ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	97
Желюк Л.О., ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	99
Жирна Ж. А., ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИНЦИПУ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВИЩОГО ОРГАНУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ.....	103
Жубіль Г.В., ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ В АУДИТІ ВНУТРІШНІХ РЕЗЕРВІВ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	106
Жукевич С.М., КОНТРОЛЬ ЗА РЕАЛІЗАЦІЄЮ СТРАТЕГІЇ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇЇ ВПРОВАДЖЕННЯ.....	110

Іньшакова О.О., ВИЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНІХ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПЕРСОНАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	113
Каменська Т.О., ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЗАПОРУКА ДОСЯГНЕННЯ ЦІЛЕЙ ПІДПРИЄМСТВА.....	116
Кизенко О. О., СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ...	119
Кифяк В.І, Дерій І. ОЦІНКА ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ	122
Корж Т.І., МОНІТОРИНГ СЕГМЕНТІВ РИНКУ СИРНОЇ ПРОДУКЦІЇ УКРАЇНИ.....	126
Литвиненко Н. О., КОНТРОЛЬ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ ДОСТОВІРНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	129
Лозовицька Д.С., ОБЛКОВО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ	133
Лозовицький Д. С., Петрашова О. М., УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИДАВНИЧО- ПОЛІГРАФІЧНОГО КОМПЛЕКСУ	137
Микитюк Н. Я., НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ФІНАНСОВО- ГОСПОДАРСЬКОГО МОНІТОРИНГУ	143
Михайлишин Н.П., Мельник Н. Г., ТЕХНОЛОГІЯ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	145
Наумюк Ю., ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	149
Павлов П.В., ВИМОГИ ДО СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ	151
Пелешишин О.П., ІНТЕРНЕТ-МАРКЕТИНГ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ КОНТРОЛЮ ДИСКУСІЙ ОНЛАЙН-СПІЛЬНОТ	154
Пілецька С.Т., СТРАТЕГІЧНИЙ МОНІТОРИНГ У ФІНАНСОВІЙ СТРАТЕГІЇ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....	156
Решетар Я. В., ПРОГРАМНО-АПАРАТНА РЕАЛІЗАЦІЯ АЛГОРИТМІВ БЛОКОВОГО ШИФРУВАННЯ ДСТУ ГОСТ 28147:2009 НА БАЗІ ПЛІС	160
Рижа Т. В., УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ У ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ	163

Рожелюк В.М., КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В РИНКОВИХ УМОВАХ	166
Романів С. Р., МОДЕЛЮВАННЯ ПРОЦЕСУ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ СИСТЕМ ОБРОБКИ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ	169
Ронська О.Г., Островська З. З., КОНТРОЛІНГ, ЯК ІНСТРУМЕНТ ЯКІСНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДТРИМКИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ.....	173
Савущик А.І., ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ ЯК ЗАСІБ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ...	177
Серединська В.М., Саченко С.І., САНАЦІЙНИЙ АУДИТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ.....	179
Семанюк В. З., СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....	185
Сіра Ю.В., ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВІАТРАТ	190
Слободяник Ю., ЕФЕКТИВНІСТЬ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ.....	193
Сович І. А., ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ПРИБУТКУ В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ.....	197
Сундук А.М., КОНКУРЕНТНІ ПЕРЕВАГИ БІЗНЕСУ І ЗОВНІШНІ ВПЛИВИ	199
Трішкіна Н., ЗНАЧЕННЯ ПІДГОТОВЧОГО ЕТАПУ ПРИ ФОРМУВАННІ ТОВАРНОЇ ПОЛІТИКИ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	201
Фаріон А. І., ФІНАНСУВАННЯ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ТА СПЕЦІАЛЬНИМИ ФОНДАМИ ТА ЇХНІЙ ОБЛІК	205
Хаблюк О., Яцишин С., ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ ОЦІНКИ БЕЗПЕКИ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВ	207
Хома Д. М., УНІФІКАЦІЯ ВИДІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, ЯКІ ГАРАНТУЮТЬ БЕЗПЕКУ ПІДПРИЄМСТВА	212
Чорний Р. С., ЕКОНОМІЧНА СТРАТЕГІЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА.....	216
Шпак В., АВТОМАТИЗАЦІЯ ПРОЦЕДУР СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛЮ	219
Мех Я.В, Кулик Р.Р., НАПРЯМКИ І ПРИНЦИПИ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ...	222

Передмова

Конференція присвячена проблемі розвитку системи контролю, як засобу досягнення економічної безпеки підприємства, коли контроль розглядають у широкому контексті, що включає інформацію операційного, тактичного і стратегічного обліку, різних видів аналізу (господарської діяльності, функціонально-вартісний, трендовий, SWOT-аналіз, економіко-математичний та ін.), різні види аудиту (екологічний, фінансової звітності, ефективності діяльності, консультування, послуги тощо) та тематичних перевірок окремих об'єктів обліку.

Контроль вимагає збільшення обсягу інформації для менеджменту, який в кінцевому результаті відповідає за ефективність роботи бізнесу.

На жаль, блок контролю в загальному циклі управлінського процесу є самою слабкою ланкою менеджменту через існуючі протиріччя між досягненнями в науці про управління та відсталістю інформаційної системи, в якій облік може зайняти гідне місце через інтелектуалізацію процесу обробки даних і отримання величезного обсягу інформаційних ресурсів, але його надзвичайний консерватизм перешкоджає цьому.

Про індиферентність бухгалтерів говорить навіть те, що інтерес до тематики конференції близький до нуля, оскільки інформація про її проведення була доведена до 70 навчальних закладів III-IV рівня акредитації, а взяли участь лише представники менше 10 закладів.

Учасники конференції закликають усіх небайдужих до розвитку вітчизняної економічної науки докласти зусиль до того, щоб хоча б одна галузь економіки – наука не зачахла остаточно.

*Пушкарь М. С,
д.е.н., професор*

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ЯК ФАКТОР ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Огляд літературних джерел, присвячених проблемі обробки даних та отримання інформації в системі обліку, свідчить про неадекватність цієї науки вимогам з боку суспільства, зокрема менеджерів підприємств, міністерств і органів влади, що пов'язано з переходом України від планової до ринкової економіки. Занепад науки про облік на етапі переходу до ринкової економіки викликаний кількома принциповими причинами світового значення:

- народженням та розвитком кібернетики, яка кардинально змінила уяву людей про закони функціонування й розвитку систем різного походження включаючи підприємство, як надскладну штучно утворену систему з багатьма підсистемами, зв'язками між ними. Кібернетика вимагає наукового обґрунтування ролі обліку, як механізму зворотного зв'язку між системою «Підприємство» та системою «Управління». Проте, ні менеджери, ні обліковці цього факту, як правило, не усвідомлюють;
- розробкою персонального комп'ютера та Інтернету, які дають необмежені можливості генерувати інформаційні ресурси, обмінюватися ними та формувати знання і навички персоналу з метою заміщення обмежених факторів виробництва але боку бухгалтерів ці можливості не усвідомлені, а комп'ютер не вніс революційних змін в обробку даних, а лише замінив рахівницю;
- розвитком інформатики, процеси та системи в соціальному середовищі, їх роль, методи, механізм впливу на суспільство з допомогою засобів зв'язку та комп'ютерів, проте інформатика не стала базовою дисципліною для бухгалтерів і, як свідчить досвід автора, облікові працівники не вивчають сутності та структури інформаційних ресурсів, а тому дають надзвичайно бідний набір показників про діяльність підприємства;
- формуванням нових постіндустріальних суспільств на основі інформатики і нових технологій, які формують тип цивілізації, що ґрунтуються на провідному факторі виробництва та соціального розвитку – інформації. На жаль, в обліку формують таку ж інформацію про діяльність підприємства як і в попередніх XVIII – XX століттях.

За цих кардинальних зрушень в науці та суспільстві облікова система, яка зберігає свої основні риси минулих століть, не відповідає вимогам но-

вої економіки. Відсталість системи обліку полягає у неспроможності адаптуватися до змін у суспільстві, а такий стан з обліковою наукою є наслідком колективної вини натовпу тих «учених», хто міцно загруз у трясовині псевдонаукових проблем, коли амбіції нікчемностей зростають і вони спроможні в наш час заслонити сонце.

Неадекватність облікової науки можна подолати лише в тому випадку, коли у цю сферу прийдуть творчі особи здатні переломити ситуацію і під впливом їх наукових творів можна було краще організувати роботу з отримання інформації щодо функціонування підприємства. Саме краще, а не так, як передбачено стандартами, оскільки стандарти вимагають лише мінімального обсягу інформації, а краще, пов'язано з творчістю людини, бажанням дати додаткову цінну інформацію і намаганням бачити майбутнє, знати, як його досягти.

Проте, знайомство з продукцією українських «учених-обліковців» вказує на її нікчемність з якого боку не подивитись: ні ідей, ні гіпотез, ні доведень, ні наукової цінності вони не мають, оскільки науку зводять до ремесла а практики взагалі не цікавляться науковими розробками, якими б вони не були цінними(про що свідчать тиражі книг – підручники і посібники від 1 до 3 тисяч, монографії -300-500, матеріали науково-практичних конференцій (у яких переважно не приймають участі практики) – 100-200, збірники (вісники) наукових праць -100-300 примірників). Малі тиражі в значній мірі обумовлені низьким попитом на низькопробну «наукову» продукцію з боку практикуючих бухгалтерів і менеджерів.

Наукова продукція (включаючи кандидатські й окремі докторські дисертації), як правило, є відтворенням стандартів і нормативних актів держави та інструкцій міністерств щодо організації та методики обліку, які далекі від проблем отримання інформації для менеджменту, а тому й не користуються попитом.

До цього часу не розроблено теорії обліку, яка могла би стати відповідною базою для практики і вказувала на шляхи створення інформаційної системи для менеджменту і, що є дивним і не зрозумілим, не визначена мета системи обліку. За мету приймають, як зазначено у стандарті 1, складання фінансової звітності, що зводить роботу облікової служби до техніки обробки даних і наповнення форм фінансової звітності стереотипним набором показників діяльності підприємства за квартал, півріччя та рік. Набагато більший обсяг роботи обліковці виконували раніше, коли обробку даних здійснювали за допомогою рахівниці, а з початку кінця 30-х років – до засобів обробки даних додали арифмометр. Раніше складали більше 50 різних звітних форм, а тепер лише – трохи більше десяти.

Зрозуміло, що вимагати від кожного науковця створення шедеврів творчості неможливо, бо для цього потрібен талант, але не можна будь-який низькопробний, банальний і заявлений опус з обліку зараховувати в актив науки.

Вражає те, що в науковому співтоваристві учених-обліковців досить низький загальний інтелектуальний рівень та ерудиція не тільки в гуманітарних, соціальних та природничих, а й в економічних науках, що є найстрашнішим злом для науковця. Вузкий, обмежений лише предметом своєї науки фахівець з обліку перетворюється у «найвужчого спеціаліста, що знає все про ніщо», як сказав С.Лем.

Трагедія полягає в тому, що некомпетентність менеджерів, які за відсутності інформації для виконання своїх функцій, користуються сурогатними формами інформації (міфи, досвід, усний обмін даними між персоналом, примітивні джерела інформації – слухи, плітки тощо), а некомпетентність менеджерів призводить до неефективних рішень, які безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності підприємств.

Недостатній рівень інформації для управління сприяє шахрайству на підприємствах України. Так, за даними дослідження міжнародної аудиторської компанії Pricewaterhouse Coopers за останній рік в середньому 43-45 % керівників підприємств зафіксували здійснені економічні злочини (крадіжки майна 67 %, маніпулювання звітністю – 38 %). За 2009 р. 55% українських компаній зазнали збитків понад \$ 100 тис. кожна. У 72 % випадків економічні злочини спричинені зовнішніми факторами [1, с. 63-64]. Ці фактори підтверджують те, що низький рівень інформації загрожує існуванню підприємства через послаблення контролю, оскільки без інформації немає контролю.

Загальний обсяг інформаційних ресурсів у ринковій економіці повинен зростати за рахунок відстеження, оцінки і вимірювання нових об'єктів обліку та нових явищ і процесів, які відбуваються всередині підприємства і за його межами. Внутрішнє і зовнішнє середовище визначає практично необмежена кількість змінних, які впливають на ефективність діяльності підприємства. Завданням системи обліку в цих умовах є визначення контрольованих менеджментом економічних показників, які справляють вплив на роботу персоналу і дають можливість адаптуватися до змін середовища. Такі зміни стосуються вибору постачальників матеріальних ресурсів, використання технічного і технологічного потенціалу, організації виробничого процесу, конкурентоздатності продукції, іміджу, фінансової тактики і стратегії та інших сторін діяльності підприємства.

Інформація стає ресурсом, який за своєю цінністю (не плутати з вартістю, оскільки цінність не завжди співпадає з вартістю і, крім економіч-

ного, має ще й психологічний вимір) може переважати цінність факторів виробництва (матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових). Особливу роль відіграє інформація у справі економічної безпеки підприємства.

У принципі економічна безпека означає такий стан підприємства, який здатний протистояти несприятливому зовнішньому впливу та сприяти успішному розвитку незалежно від змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі, що вимагає отримання великого обсягу різноманітної інформації для орієнтації менеджерів у постійно змінюваних ситуаціях економічного характеру. Таким чином, економічну безпеку неможливо уявити без наявності інформаційних ресурсів, як джерела пристосування (адаптації) до будь-яких змін в оточуючому середовищі. Інформація характеризує зовнішнє і внутрішнє середовище. До інформації зовнішнього середовища відносять фактори впливу державних інституцій, ресурсів (технічних, трудових, матеріальних, грошових, інвестиційних, інформаційних, енергетичних), технологічних, організаційних, послуг інфраструктури ринку (трансакційні), конкуренції, інновацій та інших.

До інформації внутрішнього середовища відносять такі повідомлення, які пов'язані з використанням виробничого потенціалу, асортиментом продукції, стратегією подальшого розвитку, мінімізацією витрат, розширенням і диверсифікацією виробництва, впровадженням нової техніки і технології, політики в оплаті праці, використання капіталу, інвестиційної та інноваційної політики, напрямками адаптації до змін та інші.

Інформаційні ресурси аналізують з метою визначення тенденцій розвитку явищ і процесів, які відбуваються на підприємстві, для чого необхідним стає моніторинг зовнішнього середовища. Моніторинг являє собою механізм відстеження певного набору економічних показників, які формує підсистема стратегічного обліку.

Безпеку підприємства визначає стратегія розвитку, а це вимагає моніторингу зовнішнього середовища та отримання повідомлень про зміну окремих факторів життєдіяльності підприємства, що в свою чергу, обумовлює потребу формування стратегічного обліку.

Отже, нові правила «економічної гри» в сучасному бізнесі вимагають посилення потенціалу обліку, як системи отримання показників процесу функціонування підприємства в їх різноманітті для контролю з боку менеджерів та спрямування діяльності до сталого поступального розвитку. Саме такий підхід до отримання великого обсягу інформації може гарантувати безпеку підприємства та економіки країни від криз і потрясінь.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВАХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Темпи сільськогосподарського виробництва в Україні мають негативну тенденцію. Наявність значної кількості збиткових сільськогосподарських організацій вимагає постійного вдосконалювання економічного механізму господарювання, організації внутрішнього контролю й системи бюджетування.

Внутрішній контроль у сільськогосподарських організаціях – це організована система, спрямована на ефективну діяльність і раціональне використання всіх видів ресурсів.

Діяльність сільськогосподарської організації, з урахуванням галузевої спеціалізації, включає наступні види виробництв: основне виробництво продукції рослинництва й тваринництва, птахівництва й промислової продукції; допоміжне виробництво, до якого ставиться, автотранспорт, машино-тракторний парк, ремонтні майстерні, водопостачання, електропостачання, тепlopостачання; обслуговуюче виробництво – житлово-комунальне господарство, громадське харчування, дитячі садки, ясла, профілакторії. Всі вони взаємозалежні між собою й з основним виробництвом.

З метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності, у сільськогосподарських організаціях необхідно сформувати систему внутрішнього контролю й визначити об'єкти й суб'єкти контролю. Підвищення ефективності всіх видів виробництв сільськогосподарських організацій можливо при веденні управлінського обліку, що дозволяє забезпечувати персонал оперативною інформацією для проведення контролю й прийняття ефективних рішень.

У цей час внутрішній контроль у сільськогосподарських організаціях здійснює в основному апаратом бухгалтерії, що знижує його оперативність і якість. В умовах ринкової економіки ефективне використання й керування виробничими ресурсами можливі тільки в умовах результативного й повного внутрішнього контролю не тільки з боку бухгалтерської служби, але й всіх фахівців, що організують і здійснюють виробничі процеси. За допомогою внутрішнього контролю проводяться систематичні перевірки виробничого процесу, виконання центрами відповідальності бюджетів і кошторисів, трудової дисципліни, схоронності майна й т.д.

У зв'язку із цим дослідження проблеми вдосконалення системи внутрішнього контролю й бюджетування в системі управлінського обліку допоміжних виробництв сільськогосподарських організацій є своєчасним і актуальним.

Питання обліку, аналізу, внутрішнього контролю розглядалися в працях відомих вітчизняних учених, однак існує необхідність удосконалення методики внутрішнього контролю й бюджетування допоміжних виробництв сільськогосподарських організацій. Доцільно вивчити теорію і практику внутрішнього контролю й бюджетування, розробити методику внутрішнього контролю, бюджетування й методику контролю за виконанням бюджетів діяльності допоміжних виробництв. Відповідно існує потреба у вивченні теоретичних основ організації системи внутрішнього контролю в управлінському обліку, в уточненні об'єктів й суб'єктів контролю допоміжного виробництва сільськогосподарської організації; у вивченні процедур внутрішнього контролю. Підсистема управлінського обліку виступає інформаційною базою внутрішнього контролю діяльності допоміжних виробництв, тому необхідно визначити роль бюджетування в підвищенні ефективності внутрішнього контролю, розробити регламент бюджетування діяльності допоміжних виробництв та методику контролю за виконанням бюджетів допоміжних виробництв.

Визначення об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю допоміжних виробництв і визначення його функцій дозволить підвищити ефективність контролю, а удосконалення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень сприятиме зниженню витрат на послуги допоміжних виробництв, зменшенню собівартості продукції основного виробництва й збільшенню прибутку від продажів. В цьому контексті необхідно удосконалити класифікацію витрат допоміжних виробництв залежно від цілей управлінського обліку, що забезпечить суб'єкти контролю оперативною інформацією про виконання бюджетів і резерви зниження витрат.

Для проведення розрахунків між центрами господарської відповідальності й визначення результатів їхньої діяльності потрібна методика трансферного ціноутворення, а бюджетний регламент, що включає методику розрахунку бюджетів дозволить скласти прогнози, що більш точно відображають фактичне виконання.

Методика внутрішнього контролю за виконанням бюджетів з використанням переліку причин відхилень фактичних витрат від передбачених бюджетом з експлуатації й обслуговування вантажного автотранспорту дозволить оперативно одержувати інформацію для прийняття управлінських рішень та буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності й зміцненню фінансового становища сільськогосподарської організації.

УЧЕТ И АНАЛИЗ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Инвестиционная деятельность предприятий является одним из наиболее сложных и рискованных видов бизнеса. Ее результаты значительно влияют на эффективность предпринимательства в целом. К существенным факторам, затрудняющим его развитие в России, нужно отнести: недостаточную экономическую эффективность инвестиционных проектов, низкую инвестиционную привлекательность предприятий, слабую государственную защиту капитала инвесторов, отсутствие рыночной инфраструктуры и действенных механизмов осуществления инвестиций и возврата капитала, а также дефицит инвестиционных ресурсов.

Одной из причин, не позволяющих наиболее полно привлекать как внешние, так и внутренние инвестиционные ресурсы, является неполное и необъективное раскрытие информации об инвестиционном потенциале предприятий и инвестиционных процессах в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Отечественная учетная политика до недавнего времени не давала инвесторам полной и достоверной информации о деятельности предприятий в сфере инвестирования. В учете превалировал затратный метод трактовки инвестиций как капитальных вложений в приобретение и создание основных фондов. Незрелость сферы финансового инвестирования привела к весьма упрощенной системе оценки и учета финансовых вложений в уставные капиталы и акции других субъектов.

Внедрение установленных в международной практике принципов учета и анализа инвестиций должно осуществляться с учетом современного состояния экономики, специфики и особенностей функционирования отечественного предпринимательства. Чрезмерная ориентация на зарубежный опыт, необдуманное заимствование принципов и правил оценки, учета и анализа инвестирования, которые сложились в зарубежных странах, не дают возможности быстро адаптировать к ним национальные особенности современной инвестиционной политики и нагроможденный прошлый опыт. Возникает много противоречий между системой оценки и учета инвестиций и налоговым законодательством, другими нормативно-правовыми актами.

Сравнительная характеристика существующих учетных систем позволила установить их основные отличия в сфере инвестиционной деяте-

льности. Среди признаков, характерных для отечественного учета, можно выделить следующие: чрезмерное государственное регулирование учета, оценки имущества и инвестиций; использование лишь одного из методов и отсутствие альтернативы; ориентация учета на налоговое законодательство. В диссертации определены направления объединения наиболее точной оценки по учетным данным и справедливой стоимости рынка на альтернативной основе. Автор считает, что наибольшей особенностью и важнейшим преимуществом отечественной учетной политики является отражение в системе учета как финансовых, так и капитальных инвестиций.

Исходя из концептуальных основ бухгалтерского учета, формируется модель информационного обеспечения инвестиционной деятельности. При этом учтены следующие основные параметры: виды информации – место учетной и отчетной информации в системе информационного обеспечения инвестиционной деятельности; пользователи информации – качественные параметры, ориентированные на владельцев, инвесторов, учредителей (пригодность для принятия решений, восприимчивость); назначение информации – качественные параметры, ориентированные для принятия решений (релевантность, надежность, сравнимость); существенные ограничения – выгоды в сравнении с расходами, порог признания, консерватизм (осмотрительность).

Одной из наибольших проблем, которая возникает в процессе осуществления инвестиционной деятельности, является поиск эффективных источников и ресурсов финансирования инвестиций. Формирование инвестиционных ресурсов необходимо рассматривать как одну из важнейших задач не только инвестиционной, но и финансовой стратегии предприятия (фирмы). Разработка такой стратегии должна обеспечить необходимыми источниками и средствами, как реализацию инвестиционных проектов, так и нормальное функционирование и финансовую стойкость производственной деятельности на перспективу.

Стратегия формирования инвестиционных ресурсов может быть неодинаковой для отдельных объектов и субъектов инвестиционной деятельности. Так, при осуществлении финансовых инвестиций институциональные инвесторы накапливают дополнительные средства лишь за счет очередной эмиссии акций, инвестиционных сертификатов. Кроме вопросов, связанных с быстрым распространением и реализацией эмитированных ценных бумаг, для этой группы инвесторов не возникает серьезных проблем с определением методов финансирования инвестиционных программ, оптимизацией структуры источников инвестиционных ресурсов.

Более сложными является вопрос разработки стратегии формирования инвестиционных ресурсов в предприятиях (фирмах), которые осуществляют реальную производственную и инвестиционную деятельность.

Главную роль в инвестировании должен сыграть уставный капитал предприятия, который согласно ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" отражает общую стоимость активов, являющейся взносами владельцев (участников). Исследования предприятий Саратовской области показали, что величина уставного капитала в настоящее время не является основным источником финансирования имущества и деятельности предприятия. Это обусловлено тем, что в первой половине 90-х годов, проведение приватизации государственных предприятий, сопровождалось значительными инфляционными процессами и необходимостью многократной переоценки (индексации) основных средств и другого имущества. В результате на предприятиях, приватизированных позднее, сумма индексации полностью или частично вошла в уставный капитал, а на тех, что проходили процесс приватизации на ранних стадиях, она учитывается в составе дополнительного капитала. Для инвестирования могут использоваться как собственные, так и привлеченные со стороны ресурсы, которые отождествляются с собственным и привлеченным капиталом. Ученые-экономисты отмечают следующие главные отличия между собственным и привлеченным со стороны капиталом:

а) уровень приоритетности прав (владельцы предприятия могут рассчитывать на возврат капитала лишь после выполнения обязательств перед кредиторами по привлеченным средствам);

б) степень определенности суммы (для кредиторов она является всегда определенной, тогда как для участников, основателей она определяется по остаточному принципу);

в) дата получения платежа, завершающего выполнение прав (для кредиторов он установлен условиями договора, для владельцев он является неопределенным).

По мнению автора, к существенным отличиям нужно отнести еще и такую важную деталь, как отличие с позиции инвестиционных свойств. Так, основной функцией собственного капитала является инвестирование деятельности предприятия, тогда как привлеченный со стороны капитал не всегда выступает источником инвестирования. Изучение свойств капитала с позиции его участия в инвестировании позволило выделить состав, который представлен в табл. 1.

Характеристика элементов капитала предприятия

Свойства капитала \ Состав капитала	Собственный капитал	Привлеченные со стороны инвестиционные ресурсы	Текущие обязательства
1. Обязательное наличие	+	-	-
2. Добровольность внесения	+	+	-
3. Участие в инвестировании	+	+	-
4. Претендование на доход или другие выгоды	+	+	-
5. Фиксированная ставка дохода (процентов)	-	+	-
6. Участие в прибылях	+	-	-
7. Участие в управлении	+	-	-
8. Гарантированное возвращение	-	+	+
9. Фиксированная дата погашения	-	+	+
10. Определенная сумма погашения	-	+	+

Привлеченные со стороны инвестиционные ресурсы отличаются от собственных тем, что по ним установлена фиксированная ставка дохода. Независимо от результатов деятельности, инвестор имеет гарантированное право на их возврат с установлением даты и суммы погашения. В свою очередь текущая кредиторская задолженность лишена инвестиционных свойств и связанных с ней процессов. Во многих случаях она возникает неизбежно, кредитору гарантируются суммы и сроки погашения обязательств.

Учитывая это рекомендуется показывать в балансе предприятия информацию о капитале по следующей модели:

$$\begin{aligned} \text{Активы} = & \text{Собственный капитал} + \\ & + \text{Привлеченные со стороны инвестиционные ресурсы} + \\ & + \text{Текущие обязательства} \end{aligned}$$

Это позволит отказаться от существующего принципа "временности" при разделении привлеченных источников на долгосрочные и краткосрочные. При этом будет использоваться инвестиционный подход при группировке привлеченных средств, по которому источники будут разделяться на те, что предназначены для осуществления инвестиционной (финансовой) и текущей (операционной) деятельности предприятия.

*Пасічник Ю. В., д. е. н., професор,
академік економічних наук України.
Черкаський державний технологічний університет*

БЮДЖЕТНА БЕЗПЕКА ДЕРЖАВИ ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ

У реаліях ХХІ ст. основними критеріями розвитку держави є економічне зростання та добробут населення. Важлива роль у забезпеченні економічного зростання належить державі, яка, використовуючи важелі впливу спільно з іншими інституціями, формує та регулює ці процеси. Геополітичне розташування України обумовлює доцільність інтеграції у Європейське співтовариство, що об'єктивно вимагає підвищення фінансової безпеки, яка є однією із найважливіших складових економічної безпеки.

Під поняттям фінансова безпека розуміють захищеність фінансових інтересів на усіх рівнях фінансових відносин; певний рівень незалежності, стабільності і стійкості фінансової системи країни в умовах впливу на неї зовнішніх і внутрішніх дестабілізуючих факторів, що складають загрозу фінансовій безпеці; здатність фінансової системи держави забезпечити ефективне функціонування національної економічної системи та стале економічне зростання.

Під поняттям бюджетна безпека слід розуміти стан забезпечення платоспроможності держави з урахуванням балансу доходів і видатків державного й місцевих бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів. У цілому бюджетна безпека держави зумовлюється розміром бюджету, рівнем перерозподілу ВВП через бюджет, розміром, характером та рівнем дефіциту бюджету, методами фінансування останнього, масштабами бюджетного фінансування, процесом бюджетотворення, своєчасністю прийняття та характером касового виконання бюджету, рівнем бюджетної дисципліни.

До останнього часу в Україні на офіційному державному рівні проблемам фінансової безпеки з використанням бюджетних важелів приділялось недостатньо уваги. Відсутня послідовна бюджетна політика і практика, про що свідчать перманентність дефіцитів та профіцитів Державного бюджету, мінливість законів про бюджетну систему, які у процесі виконання зазнають значних корективів, неефективність механізмів довгострокового і середньострокового бюджетного планування, нецільове використання бюджетних коштів. Все це негативно впливає на соціально-економічний розвиток країни.

Отже, необхідні подальші наукові дослідження щодо забезпечення фінансової безпеки з використанням бюджетних важелів, які би базувались на теоретичних і практичних надбаннях учених та практичних фахівців як у зарубіжних державах, так і в Україні.

Дослідженню ролі бюджетних важелів, а саме політики, механізму, ресурсів у забезпеченні бюджетної безпеки, присвячено праці відомих учених Заходу: Дж.Акерлофа, М.Алле, Д.Белла, Ш.Бланкарта, Дж.Блейклі, Дж.Б'юкенена, А.Вагнера, К.Вікселя, Е.Денісона, К.Ерроу, А.Кавако-Сільви, Дж.Кейнса, А.Лаффера, В.Леонт'єва, Р.Лукаса, А.Маршала, Р.Масгрейва, Ю.Немеца, М.Пантеоні, В.Перло, А.Пігу, П.Самуельсона, Дж.Стріка, Дж.Стигліца, Г.Таллока, В.Танці, М.Тодаро, Ф.Хайєка, Р.Штурма, К.Шоупа, Й.Шумпетера та інших.

Українські вчені також досить плідно працюють у напрямку дослідження фінансової безпеки з використанням бюджетних важелів. Проблемам загальнодержавного бюджетного регулювання економічного зростання присвячено роботи О. Амоші, В. Гейця, А. Даниленка, Б. Кваснюка, В. Мікловди, А. Філіпенка, М. Чумаченка, А. Чухна; впливу податків на економічне зростання – В. Вишневського, Т. Єфименко, П. Мельника, М. Савлука, А. Соколовської, Л. Тарангул; ролі зовнішніх чинників фінансового і, зокрема, бюджетного змісту у динаміці економічного зростання – О. Білоруса, Д. Лук'яненко, Ю. Пахомова, О. Плотнікова, В. Швеця; впливу бюджетної політики на економічне зростання – В. Андрущенко, Ю. Воробйова, А. Гальчинського, Я.Дьяченка, М.Крупки, О.Кириленко, В. Кравченка, І.Луніної, В. Опаріна, Ц.Огня, Д.Полозенка, С.Слухая, В. Федосова, Л. Фільштейна, О. Чернявського, І. Чугунова, С. Юрія; впливу державного боргу на економічну безпеку держави – О. Барановського, З. Варналія, Т. Вахненка, М. Єрмошенка, А. Пересади; ролі фінансової інфраструктури у забезпеченні економічного зростання – І. Алексєєва, М. Білик, І. Бланка, С. Богачова, І. Булеєва, О. Євтуха, С. Каламбет, М. Карліна, Н. Костіної, А. Кузнецової, В. Плаксіна, Д. Полозенка, В. Корнеєва, Л. Костирко, Л. Кузьменко, І. Лук'яненко, І. Лютого, О. Мозгового, П. Нікіфорова, Л. Червової.

Проте, незважаючи на значний обсяг публікацій з цієї проблематики, вони поки що не охоплюють усієї сукупності питань такого складного та багатовимірного процесу, яким є бюджетне регулювання економічного зростання та бюджетна безпека з урахуванням інституціональних особливостей та потенційних можливостей української економіки. Зокрема, в реаліях ХХІ ст. потребують подальшого дослідження: обґрунтування концепції і механізму бюджетного регулювання економічного зростання в Україні та забезпечення бюджетної безпеки з комплексним використанням методів традиційної фінансової науки та суміжних із нею – математичного моделювання, соціології, теорії систем; роль бюджетного потенціалу в регулюванні економічного зростання та забезпеченні бюджетної безпеки; проблеми вибору альтернатив механізму бюджетного регулювання; методи довгострокового бюджетного прогнозування.

Отже, важливість дослідження проблем бюджетного регулювання та бюджетної безпеки в Україні, їх теоретична і практична значимість, а також недостатнє висвітлення в літературі фінансового спонукають до подальших досліджень проблем фінансової безпеки в цілому та бюджетної безпеки держави зокрема. Зростає актуальність проблеми забезпечення фінансової безпеки як однієї з найважливіших складових національної економічної безпеки кожної держави та проблеми, що, долаючи національні кордони, прогресуючими темпами стає глобальною.

*Продіус І.П., д. е. н., професор,
Олейнікова О.О., старший викладач.
Одеський національний політехнічний університет*

РЕСТРУКТУРИЗАЦІЯ ЯК ГОЛОВНИЙ МЕХАНІЗМ ПОКРАЩЕННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Однією з причин виникнення кризової ситуації на багатьох українських підприємствах є низький рівень менеджменту. Саме некваліфіковані та помилкові дії керівництва привели велику кількість суб'єктів господарювання на межу банкрутства. Істотним фактором, який зумовлює прийняття неправильних управлінських рішень, є відсутність на вітчизняних підприємствах фінансового контролінгу.

Аналіз фінансового стану підприємства можна умовно поділити на два напрями: аналіз фінансових коефіцієнтів та аналіз фінансових потоків. Аналіз фінансових коефіцієнтів дозволяє дати статичну оцінку фінансового стану підприємства на визначені дати - на дати складання фінансової звітності. Аналіз фінансових потоків дозволяє оцінити фінансову динаміку підприємства, тобто зміни його фінансового стану, виражені рухом його фінансових потоків.

Так аналіз фінансово-економічних показників на прикладі фрагменту машинобудівних підприємств Одеського регіону за 2007-2009 рр., показав що більшість з них перебувають на грані кризи. Майже на всіх досліджуваних підприємствах було виявлено: перевищення критичного рівня простроченої кредиторської заборгованості; низькі значення коефіцієнтів ліквідності; невиконання зобов'язань перед кредиторами та акціонерами відносно своєчасності повернення позичок, виплат відсотків і дивідендів; наявність простроченої дебіторської заборгованості; наявність наднормативних виробничих запасів; низька маневреність власних обігових коштів; брак вільних грошових ресурсів; низька або повна відсутність рентабельності. Істотними проблемами є: некомпетентне управління і недостатня

кількість кваліфікованих кадрів, які не затримуються на підприємствах через низьку заробітну плату; недостатня кількість інновацій; висока зношеність устаткування, яка іноді доходить до 70%; падіння попиту на вітчизняну машинобудівну продукцію. Привертають увагу високі темпи зростання імпорту машинобудівної продукції, які перевершують темпи зростання виробництва в цій галузі. При цьому імпортується багато продукції, яку могли б виробляти вітчизняні підприємства.

Необхідно відмітити також, що для швидкого виявлення потенційної загрози банкрутства підприємства та розробки попереджуючих заходів, крім аналізу фінансово-економічних показників, необхідно використовувати моделі прогнозування банкрутства. При комплексному запровадженні вітчизняних і зарубіжних методів прогнозування банкрутства можна обґрунтовано проаналізувати причини та глибину кризи на підприємстві та своєчасно подолати негативні тенденції за допомогою внесення необхідних змін у стратегію управління.

Тому при загрозі банкрутства необхідно вибирати основні механізми антикризового фінансового управління підприємством відповідно до масштабів його кризового стану і з урахуванням прогнозу розвитку основних факторів, що визначають загрозу банкрутства, а саме: забезпечення фінансового оздоровлення підприємства за рахунок реалізації внутрішніх резервів господарської діяльності або ж за рахунок зовнішньої допомоги і часткової його реорганізації, а у випадку неможливості фінансового оздоровлення підприємства, припинити господарську діяльність і почати процедуру ліквідації.

Таким чином, систему антикризового фінансового управління підприємством доцільно базувати на наступних принципах:

1. Постійна готовність до можливого порушення фінансової рівноваги підприємства.
2. Діагностика кризових явищ на початкових етапах фінансової діяльності підприємства.
3. Диференціація індикаторів кризових явищ за ступенем їхньої небезпеки для фінансового розвитку підприємства.
4. Терміновість реагування на окремі кризові явища у фінансовому розвитку підприємства.
5. Адекватність реагування підприємства на ступінь реальної загрози його фінансовій рівновазі.
6. Повна реалізація внутрішніх можливостей виходу підприємства з кризового фінансового стану.

Враховуючи економічний стан більшості досліджуваних підприємств, реструктуризація є головним механізмом приведення організаційної і виробничої структур, потужностей, майна і займаних земельних ділянок у

відповідність з обсягом продукції, при одночасному реформуванні системи фінансів.

Реструктуризація - основна складова антикризових заходів і лише один з інструментів досягнення довгострокових цілей підприємств. Далі має бути задіяний механізм використання наявних у підприємства переваг, залучені фінансові ресурси на основі підвищення інвестиційної привабливості, сформована ефективна система антикризового управління. Після ефективно проведеної реструктуризації підприємства поступово стають фінансово стабільними і можуть приступати до стратегій активного розвитку, однією з найважливіших складових яких є інновації, а також підвищення якості продукції, розвиток маркетингової і зовнішньоекономічної діяльності, мотивація персоналу, сучасна організація виробництва, зниження собівартості продукції.

Підводячи підсумок слід ще раз зазначити, що фінансовий аналіз є основою для планування фінансових потоків на майбутній період, яке в свою чергу пов'язане з прийняттям рішень щодо використання фінансових ресурсів підприємства, тобто інвестиційних рішень, рішень щодо вибору джерел фінансування та залучення необхідних фінансових ресурсів, тобто фінансових рішень, а також розробки системи постійного моніторингу виконання прийнятих рішень.

В умовах кризи головним завданням для великих промислових підприємств та представників середнього бізнесу є скорочення витрат. У вирішенні такого складного завдання може допомогти держава, яка створить умови для забезпечення постійного трансферту знань у виробництво. Також слід застосовувати досвід іноземних компаній, які вийшли переможцями з попередньої кризи, а саме управління на основі якості, до якого належить: орієнтація на результат; концентрація уваги на споживачеві; лідерство та відповідність цілям; управління на основі процесів і фактів; розвиток персоналу та підвищення його кваліфікації; постійне навчання, інновації та вдосконалення; розвиток партнерства; відповідальність перед суспільством.

Таким чином, підприємство може мати успіх тільки в тому випадку, якщо знаходиться в стані послідовного і неухильного розвитку, тому повноцінне управління в умовах кризи повинне охоплювати стратегії довгострокових відносин з власниками, інвесторами, кредиторами, клієнтами, кінцевими споживачами, постачальниками та персоналом, без яких неможливі успіхи компанії як у сучасний період, так і в стратегічній перспективі.

ДЕФІНІЦІЯ РІШЕНЬ В АУДИТОРСЬКОМУ ПРОЦЕСІ

В економічній літературі зустрічаються такі визначення терміну, «рішення»: це один із необхідних моментів вольового впливу, суть якого полягає у виборі мети дій і способів її виконання; це акт цілеспрямованої зміни ситуації, вирішення, формула дій, варіант впливу; це дія керівництва, що приводить до вирішення протиріч і зміни ситуації; це результат аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування і вибору альтернативи із великої кількості варіантів досягнення конкретної мети; це процес цілеспрямованого перетворення вихідної інформації про стан і умови функціонування об'єкту в інформацію про найбільш раціональний шлях досягнення цим об'єктом бажаного стану в майбутньому; це вибір, що оснований на оцінці витрат, дій із сукупності альтернативних дій [7, с.22]; це «вибір альтернативи» [9, с.195].

Нами запропоноване таке визначення терміну, «рішення» – це вибір альтернативного варіанта дій на основі збору, систематизації, аналізу, прогнозування, обробки інформації для досягнення бажаної мети.

За стадіями аудиту необхідно розрізняти рішення, прийняті на початковій, дослідній і завершальній стадіях (таблиця 1). Так, до рішень початкової стадії аудиту нами віднесено: рішення про співпрацю з потенційним клієнтом; оцінка системи обліку і внутрішнього контролю; оцінка ризиків бізнесу та ризиків суттєвих виправлень; розробка плану і програми аудиту та ін. Рішеннями аудитора протягом дослідної стадії аудиту будуть: розробка сценаріїв перевірок господарських операцій; рішення щодо величин вибірок під час перевірки певних ділянок господарських операцій; рішення про застосування моделей контрольних моментів (анкет, тестів, технологічних карт); повторна оцінка ризиків суттєвих викривлень; розробка робочих документів аудитора та ін. На завершальній стадії аудитор приймає рішення про застосування моделей оцінки результатів, розробку аудиторського висновку, підготовку пропозицій і рекомендацій стосовно діяльності клієнта.

За відношенням до суб'єктів аудиту рішення поділяються на регламентовані, договірні і незалежні.

Регламентовані рішення в аудиті являють собою рішення, що регламентуються законодавчими та нормативно-правовими актами України. Договірні рішення погоджують з клієнтом до початку проведення аудиту, переважно, це рішення щодо організації перевірки та отримання інформації про реальний стан підприємства. Незалежні рішення приймаються ау-

дитором без погодження з клієнтом, здебільшого це стосується засобів і прийомів перевірки діяльності замовника.

За видом аудиторського контролю рішення поділяють на ті, що прийняті внутрішнім аудитором, і ті, що прийняті зовнішнім аудитором.

Таблиця 1

Класифікація рішень в аудиторському процесі

№п/п	Ознаки класифікації	№п/п	Види рішень
1	2	3	4
1.	За стадіями аудиту	1.1. 1.2. 1.3.	Рішення початкової стадії Рішення дослідної стадії Рішення завершальної стадії
2.	Стосовно суб'єкта аудиту	2.1. 2.2. 2.3.	Регламентовані Договірні Незалежні
3.	За видом аудиту	3.1. 3.2.	Рішення, прийняті внутрішнім аудитором Рішення, прийняті зовнішнім аудитором
4.	За сферою охоплення завдань в аудиторському процесі	4.1. 4.2. 4.3.	Організаційні Основні Конкретні
5.	За періодом виконання аудиту	5.1. 5.2.	До складання річної звітності Після складання річної звітності
6.	За використанням систем імітаційного моделювання аудитором	6.1. 6.2.	З використанням сучасних технологій обробки даних Без використання сучасних технологій обробки даних

Між цими рішеннями є відмінність через значно ширші об'єкти внутрішнього аудиту і функціональні завдання, поставлені перед внутрішнім аудитором. Також впливає різниця у застосованій під час проведення аудиту інформації внутрішнім і зовнішнім аудиторами.

За сферою охоплення завдань в аудиторському процесу рішення поділяють на організаційні, основні і конкретні. Організаційні рішення в аудиті стосуються усіх питань щодо організації аудиторського процесу. Основні рішення охоплюють усі проблемні аспекти щодо проведення аудиторської перевірки, а конкретні рішення аудитор приймає в разі виникнення проблемної ситуації в процесі здійснення своїх повноважень.

За періодом виконання аудиту виокремлюють рішення, прийняті до складання річної звітності підприємством-замовником і після складання річної звітності. Суть цього полягає в тому, що прийняття рішень аудитором до складання річної звітності клієнтом посилює його вплив на процес складання, внаслідок чого зменшується ймовірність виявлення помилок у цьому. А також створюється можливість врахувати та виправити помилки, виявлені в процесі аудиторської перевірки до складання балансу та інших форм звітності.

Рішення, які прийняті аудитором після складання річної звітності, носять дещо ретроспективний характер і не дають змогу використати згадані можливості.

За використанням систем імітаційного моделювання аудитором рішення поділяються на такі, що прийняті на основі даних, отриманих аудитором з використання систем імітаційного моделювання і на такі, що прийняті без використання систем імітаційного моделювання.

До сучасних систем імітаційного моделювання відносять: Process Charter–1.0.2. (компанія „Scitor”, Менло-Парк, Каліфорнія, США); Powersim–2.01 (компанія „Modell Data” AS, Берген, Норвегія); Ithink–3.0.61 (компанія „High Performance Systems”, Ганновер, Нью-Хемпшир, США); Extend+BPR–3.1 (компанія „Imagine That!”, Сан-Хосе, Каліфорнія, США); ReThink (фірма „Gensym”, Кембрідж, Массачусетс, США); Pilgrim (Росія). Використання систем імітаційного моделювання дозволяє аудиторові підвищити не тільки якість проведеної перевірки загалом, але і вийти на значно вищий рівень оперування даними для досягнення бажаної мети.

Окреслене нами коло класифікаційних ознак дозволяє не тільки визначити різновид рішення, що приймає аудитор в процесі перевірки, але і зрозуміти вагомість кожного рішення як зокрема, так і загалом під час аудиторської перевірки.

Література:

1. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту.-Львів: Світ, 1995. – 296 с.
2. Глущенко В.А., Глущенко И.И. Разработка управленческого решения. –Моск. Обл.: ТОО НПЦ ”Крылья”, 1997.
3. Гріфін Р.В., Яцура В. Основи менеджменту: Підручник Львів: БАК, 2001.-624с.
4. Иваниенко В.В. Модели и методы принятия решений в анализе и аудите: Учебное пособие для студ. в.у.з./ Харьков. гос. екон. ун-т. – Харьков: ИНЖЕК, 2004. – 295 с.
5. Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений: Учебн. Пособие.-М.: Русская Деловая Литература, 1991. – 288с.
6. Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб.пособие.-К.:МАУП, 2000. – 256с.:ил

7. Лафта Дж.К. Управленческие решения: Учебное пособие.-М.:Центр экономики и маркетинга, 2002. – 304с.
8. Менеджмент: Учебное пособие / Автор-состав. Г.Б. Казначевская.- Ростов н/д.: Феникс,2000. – 352 с.
9. Мескон М. и др. Основы менеджмента. – М.: Дело ЛТД, 1994-702с.
10. Михайлов Я.В. Эффективный менеджмент.-М.,2001. – 370с.

*Точилін В.О., д. е. н, професор.
ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»*

МЕТОДОЛОГІЯ ПЕРЕХОДУ ВІД МОДЕЛЕЙ “ВИРОБНИЧОГО ТИПУ” ДО МОДЕЛЕЙ “ЕКОНОМІЧНОЇ РІВНОВАГИ”

Економіко-математична модель – це спеціальний (за допомогою математичних символів) опис економічних процесів і явищ. Модель являє собою кінцевий результат процесу моделювання – побудови економіко-математичного аналога (моделі), який відкриває можливість вивчення економічного об’єкта (процесу чи явища) не безпосередньо, а подібного йому аналога, що відображає основні його елементи та суттєві зв’язки між ними і більш доступного для експерименту (імітації).

Економіко-математичні моделі будуються, виходячи з теорії (аксіом, гіпотез) методом математичної формалізації й економічної інтерпретації як елементів та зв’язків, так і основних складних компонентів: рівнянь, систем рівнянь, матриць і т.п. За принципами своєї побудови моделі суттєво відрізняються від математичних задач (наприклад, задач лінійного і нелінійного програмування). Останні використовуються для практичних розрахунків невідомих величин за відомими параметрами. Отже, економіко-математична модель – поняття теоретичне, а економіко-математична задача – практичне. Такий поділ важливий для методології моделювання, тобто теоретичного (модельного) опису й аналізу структури досліджуваного економічного об’єкта.

Будь-яка економіко-математична модель має бути гомоморфною щодо існуючих елементів і зв’язків (тобто структури) описуваного нею об’єкта (оригінала або прообразу). Між моделлю та об’єктом обов’язкові наступні два типи співвідношень: кожному елементу і кожному його зв’язку в об’єкті моделювання відповідає один елемент і його зв’язки в моделі (а не навпаки); якщо для деякого набору елементів об’єкта моделювання мають місце певні зв’язки, то й для відповідних (відображених) елементів моделі обов’язкові ці зв’язки. Природно, що економіко-математична модель відбиває, як правило, лише основні елементи й осно-

вні зв'язки і до того ж у математичній (абстрактній) формі. Зважаючи на це, твердження “модель повинна бути гомоморфною” є з позиції принципів її побудови або моделювання методологічним та фундаментальним. Відносно економіко-математичних задач це твердження можна використовувати не вбуквальному розумінні, оскільки останні, на відміну від моделей, розв'язують вузькоспрямовані задачі (оптимальні виробничі програми, оптимальне розміщення виробництва, оптимізація перевезень і т.п.).

Більш того, моделі повинні бути не тільки гомоморфними, відносно суттєвих елементів та їх зв'язків, але й ізоморфними, тобто тотожної структури. Тотожність тут треба розуміти як математичну й інтерпретаційну (змістовну) відповідність: об'єкт і модель різні за формою, але тотожні за структурою відображених елементів і їх зв'язків: кожному елементу й кожному зв'язку об'єкта моделювання точно відповідає один елемент та один його зв'язок в моделі і навпаки. Іншими словами, теоретично побудованій економіко-математичній моделі відповідає дійсний економічний об'єкт. Це приводить до твердження, що за допомогою правильно побудованої моделі (гомоморфної та здебільшого ізоморфної по відношенню до основних елементів та їх суттєвих, визначальних зв'язків) можливі такі висновки, які не впливають безпосередньо із дослідження об'єкта моделювання іншими (“не модельними”) методами. Більш того, за допомогою ізоморфної моделі можна показати, що об'єкт моделювання не має повної (необхідної та достатньої) для ефективного функціонування системи елементів, або деякі важливі внутрішні (іманентно притаманні) елементи в ній штучно замінені на “привнесені” ззовні.

В цьому полягає одна з найважливіших особливостей економіко-математичного моделювання. Дані моделі як теорія можуть бути “ширші”, ніж описувані об'єкти-елементи економічної системи (планової, ринкової та ін.). Часто лише внесення в модель яких-небудь “обмежувальних” елементів робить її гомоморфною відносно описуваного нею об'єкта. Через це моделі планової економіки були лише гомоморфними, бо в них вносилися штучні “обмеження”: планові (розрахункові) ціни, планова (розрахункова) рентабельність, позаринкова система розподілу ресурсів та ін. Як тільки ці “обмеження” в теоретичній економіко-математичній моделі “знімалися”, вона вступала у протиріччя з існуючою системою господарювання. Дуже яскраво показав це академік Канторович у своїй фундаментальній монографії [1].

Наведемо лише одне з його доведень: оптимально обумовлені оцінки, отримані на базі моделі раціонального використання виробничих ресурсів, є більш важливими, ніж розраховані виробничі програми (плани). Такі оцінки в той час (1960-1970 рр.) називалися по-різному (граничні чи оп-

тимальні оцінки, тіньові ціни), але той факт, що вони не були сумісними із плановими (нормованими, середніми) цінами, був строго доведений за допомогою економіко-математичної моделі. Це означає, що система, яка планує ціни, не є ізоморфною економічною системою. Сама модель Канторовича, незважаючи на її зовнішню простоту, виявилася більш “економічною” або дійсно економічною, ніж та система господарювання підприємств, для яких вона була розроблена.

Внаслідок цього вельми поширене твердження, а саме: “ізоморфна модель може точніше, ніж гомоморфна, відбивати реальність, але на практиці всі економічні моделі – гомоморфні, бо вони спрощено та односторонньо відбивають економічні об’єкти й процеси [2] – є не повністю вірним, бо економіко-математична модель у разі її методологічно правильної побудови може бути більш повною (за елементами і зв’язками), ніж модельований об’єкт, що належить до певної економічної системи, насамперед, планово-розподільчої. Для доведення цього продовжимо приклади.

Після того, як Канторович довів пріоритетність об’єктивно обумовлених оцінок, іманентно притаманних модельованій (виробничій) системі, і особливо після того, як вони в теорії моделювання набули широку “відомість”, але під іншими назвами (оптимальні або граничні оцінки, “тіньові” ціни), виникли методи декомпозиції складних (блочних) моделей багатогалузевих виробничих комплексів. Було доведено [3], що основним зв’язувальним елементом локальних моделей (підприємств, галузей) у глобальну модель (об’єднання підприємств, багатогалузеві комплекси) є саме ці внутрішньосистемні оцінки. Після цього їх правомірно почали протиставляти плановим (розрахунковим) цінам як зовнішнім і саме тому не іманентним системі. Це суперечило економічним принципам колишньої системи, яка розглядала ціни лише як елемент госпрозрахунку: при нормативних, не нижче середньогалузевих витратах (собівартості) вважалося, що такі розрахункові ціни забезпечують розширене відтворення. Основою пропорційного розвитку системи було її народногосподарське планове збалансування щодо виготовлених продуктів та спожитих ресурсів.

У той же час на основі принципів економіко-математичного моделювання та методиці методів декомпозиції було доведено, що це не зовсім так. Основою збалансування (з’єднання) в систему господарювання окремих виробництв є такі оціночні показники, за означенням Канторовича, іманентно притаманні оцінці. Такий підхід був по суті вірним, близьким по ідеї економічної рівноваги, де як економічний регулятор виступають ринкові (а не планово-розрахункові) ціни.

Але зрозуміло було й інше – повністю децентралізованих виробничо-економічних систем не буває. У фундаментальних роботах [4, 5] їх автори, теоретично розв’язуючи цю проблему, використовували методи узго-

дження глобального оптимуму загальної виробничо-господарської системи з локальними оптимумами окремих виробництв (підприємств, галузей). Вони розглядали найбільш типовий випадок: чи досягається повне узгодження виробничих програм (локальних оптимізаційних планів) за допомогою оптимальних оцінок вироблених продуктів і оптимальних оцінок використовуваних ресурсів?

За досить загальних передумов було показано, що якщо виробники товарів керуватимуться лише цими оцінками як деяким аналогами ринкових цін, то в такій економічній (повністю децентралізованій) системі обов'язково буде присутня деяка кількість виробників товарної продукції, чії локальні оптимуми (інтереси) вступлять у протиріччя з глобальним оптимумом (загальнодержавним інтересом). Останнє є вагомим аргументом, але на користь не державного планування, а державного регулювання. При цьому безперечно, що основним (необхідним, але за деяких умов недостатнім) регулюючим фактором економічної системи є ринкові (іманентно притаманні за Канторовичем) ціни.

Розглянутий вище загальнотеоретичний підхід до побудови економіко-математичних моделей тут необхідний для того, щоб показати суттєвий зв'язок і перехід від типових моделей “виробничого типу” до “моделей економічної рівноваги” і, крім того, зазначити, що багато попередніх теоретико-методологічних підходів до економічного моделювання містили “паростки” майбутніх моделей, особливо “перехідних” від попередньої системи через лібералізацію цін та державне регулювання.

«Рівновага-стійкість-зростання» – ця тріада достатньо глибоко досліджена західними економістами: Вальрасом, Нейманом, Гейлом, та узагальнена у фундаментальній роботі Морішими [6] “Рівновага, стійкість, зростання”. Їх праці являють собою синтез збалансованості виробництва на базі ринкових цін, як основного елемента економічної рівноваги, а також умов зростання на основі конкуренції товаровиробників та таких зовнішніх елементів, як податки й відсоткові ставки за залучений до економіки додатковий фінансовий капітал. Для будь-якої виробничо-господарської системи досягнення економічної рівноваги є невід'ємна умова її подальшого зростання або, іншими словами, розширеного відтворення, яке спирається на збільшувану ємність ринку. Збалансована система «попит-пропозиція» опосередковується ринковими цінами, які є рівноважними цінами або цінами рівноваги. У централізованій плановій (розподільній) економічній системі на відміну від ринкової основним методом збалансування є плановий – народногосподарчий план формувався на основі досягнутих галузями базових показників. Основою народного господарства був міжгалузевий баланс. Нові планові показники досягалися шляхом залучення додаткових ресурсів, які розподілялися «зверху-

донизу» першопочатково галузевим міністерствам, а потім виробничим об'єднанням і, нарешті, підприємствам.

У цьому випадку всі балансові пропорції як у продуктивій, так і ресурсній підсистемах визначаються “зовнішніми” цінами, а не планом-завданням на виробництво кінцевої продукції.

Якщо знімається план, то виробництво орієнтується лише на “зовнішні” ціни. У такому разі цільова функція $PY - SX$ „_ тах трактується економічно як “прибуток”. Природно, що у розв'язок увійдуть ті технології з ненульовими (додатніми) інтенсивностями, для яких прибуток буде додатним (а не від'ємним і не нульовим). Всі інші технологічні способи не будуть використовуватися.

Таким чином, якщо відсутній централізовано встановлюваний план, єдиним регулятором виробництва (об'єму випуску) стають “зовнішні” ціни. Вони і є регулятором “економічної рівноваги” локальної виробничої системи.

Такий структурний і інтерпретаційний (економічний) підхід до модифікації моделей виробничого типу повністю відповідає теорії економічної рівноваги. По-перше, теорія економічної рівноваги спирається, як правило, на оптимізаційні моделі. По-друге, у ході дослідження економічної рівноваги виходять з того, що кінцеві випуски продукції (товарів), залежать від цін, і ці залежності (попиту-пропозиції) вельми складні. В оптимізаційних моделях залежності, що визначають пропозицію товарів, визначаються відповідними системами або залежностями, які зв'язують в єдину систему валове і кінцеве виробництво, їх ресурсне забезпечення, витрати виробництва й ціни.

Отже, для завершення доведення того, що розглянута модифікація моделі “виробничого типу” є прообразом моделі економічної рівноваги саме на рівні окремо взятого підприємства, проведемо наступну аналогію з відомою мікромоделлю поведінки підприємства на ринку, тобто вибору підприємством оптимальних обсягів виробництва товарів [8]. Попереднє зауваження: на конкурентному ринку ціна не залежить від об'ємів виробництва на окремому підприємстві, тобто який би не був випуск його продукції, він не порушує масового попиту й ціни, як усередненого показника.

Останнє співвідношення економічно трактується таким чином: оптимальний об'єм виробництва на окремому підприємстві за його орієнтації на ринкові ціни досягається при рівності його граничних змінних витрат даним ринковим цінам. Якщо ціни не змінюються, дані об'єми виробництва приносять підприємству максимальний прибуток. Отже, доведено, що саме ринкові ціни і є регулятором збалансованості розвитку підприємства.

$$P = S + PA + fPUR, P = fPP, (X^*) = fPURX^* = PY^* - SX^*.$$

Граничні витрати на виробництво продукції збігаються із “зовнішніми” (ринковими) цінами:

$$P = rPP = S + PA + rPUR,$$

де $(S + PA)$ – собівартість, $rPUR$ – прибуток, як різниця між ціною товару і витратами на його виробництво $P - S - PA$.

За цих умов досягаються саме і об'єми виробництва, що оптимізують загальний прибуток підприємства. Під час аналізу моделі окремого підприємства для виявлення умов економічної рівноваги встановлюється, що за такої умови досягається збалансованість між об'ємами виробництва, міжпродуктовими зв'язками й цінами. Останні завжди розглядаються як зовнішні (апріорні). Більш складні залежності, які визначають економічну рівновагу, спостерігаються під час переходу від моделювання окремого підприємства до моделювання складних виробничо-господарських систем.

Література:

1. Канторович Л.В. Экономический расчет наилучшего использования ресурсов. – М.: Изд-во АН СССР, 1959. – 341 с.
2. Математика и кибернетика в экономике. М. 34. – Словарь-справочник. – М.: Экономика, 1971. – 223 с.
3. Дангиц Дж., Вульф Ф. Алгоритм разложения для задач линейного программирования. – Математика. – 1964, т. 8. Вып. 1. – С.151–160.
4. Гранберт А.Г. Математические модели социалистической экономики. – М.: Экономика, 1978. – 351 с.
5. Лурье А.Л. Абстрактная модель оптимального хозяйственного процесса и объективно обусловленные оценки. – Экономика и мат. методы, 1962. – 2; Вып. 1. – 12–30 с.
6. Моришима М. Равновесие, устойчивость, рост многоотраслевой анализ. – М.: Наука. – М., 1972. – 280 с.
7. Точилин В.А. Цены и оптимизация межотраслевых связей. – К.: Наукова думка, 1979. – 222 с.
8. Бакаєв О.О., Карагодова О.О., Кутах Ю.О. Основи мікроекономіки. – Київ, КУЕТТ, 2004. – 269 с.

*Мех Я. В., к. е. н., професор,
Соловій О. П., викладач.
Тернопільський національний економічний університет*

ІНФОРМАЦІЙНО-АУДИЙОВАНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СЛУЖБ ПІДПРИЄМСТВА З БЕЗПЕКИ БІЗНЕСУ

Стратегічний курс реформ в Україні та інтеграція її в Європейське співтовариство будуть і надалі пов'язані з формуванням ефективної системи контролю підприємств для економічної безпеки і зростання конкурентних переваг бізнесу. У загальному вигляді проблема може бути сформована так: виявлення способів і джерел об'єктивного і достовірного інформаційного забезпечення служб щодо господарської діяльності підприємства взагалі, і діяльності спрямованої на ефективне використання ресурсів, виявлення і використання внутрішніх резервів. Поставлена проблема торкається багатьох наукових і практичних завдань:

- виокремлення в економіці підприємства, його бізнесі, особливого виду діяльності котра має бути спрямована на підвищення ефективності використання ресурсів, здійснення господарських процесів, раціональне витрачання і економію сировинних ресурсів, ліквідацію непродуктивних витрат, простоїв, а також виявлення і використання внутрішніх резервів (потенційних можливостей збільшення випуску продукції, зниження собівартості, зростання накопичень лише за рахунок "інвестицій ефективності" без будь-яких додаткових вкладень);
- планування, нормування, бюджетування, аналіз і контроль – функції від яких залежить повнота інформаційного забезпечення.

Проведення детального аналізу публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, і на які ми спиралися, показало, що переважна більшість публікацій і останніх досліджень присвячені проблемам становлення управлінського обліку витрат на виробництво [8], що значно звужує предмет як внутрішньогосподарського обліку, так і його роль в управлінні діяльністю підприємства. Очевидно, що управлінський облік, а ще більше стратегічний – повинні охоплювати не тільки витрати, але й діяльність підприємства, спрямовану на ефективність, в основі якої і зниження витрат, і економія, і раціональне витрачання ресурсів, і продуктивність обладнання та праці тощо. Аналіз статистичних даних підтверджує потребу такого обліку. Досить зауважити що в країні майже не рентабельна операційна діяльність, зростає число збиткових підприємств промисловості – 8732 (43% від загальної кількості), недостатньо ефективно використовуються вторинні ресурси: макулатура, шини зношені, сировина полімерна, відходи деревини, брухт і відходи чорних металів, склобій, матеріали текстильні тощо. Частка вторинної сировини втраченої, знищеної або вивезеної на звалище в обсязі знов створеної складає в цілому по промисловості України: в 1996 р. – 35,8%, в 1999р. – 35,6%, в 2000р. – 43,4%, в 2001р. – 19,1%. [1]

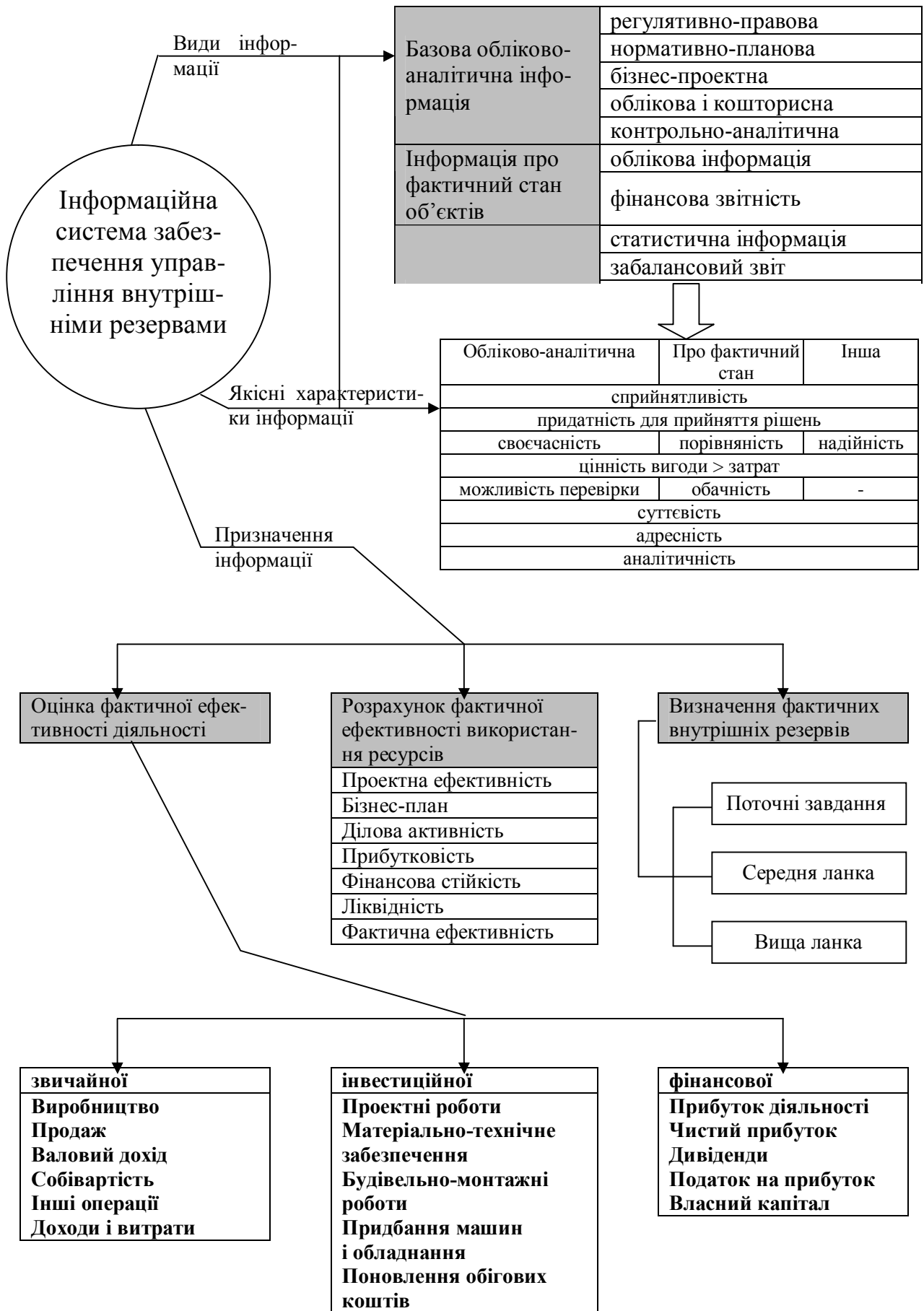


Рис 1. Структура інформаційного забезпечення служб управління внутрішніми резервами.

Виходячи з цього нами була поставлена мета – вивчити досвід країн ЄС з цих питань, врахувати особливості економіки нашої держави і міжнародних вимог, наприклад, бережливого використання ресурсів, дисципліни праці, вимогливості до якості виробів і ін. Крім цього, були поставлені локальні завдання, котрі стосуються теми дослідження: вивчення змісту інформаційного забезпечення; встановлення джерел його одержання; відстеження способів збору, нагромадження і узагальнення даних у розрізі показників використання внутрішніх резервів для прийняття рішень.

Для упорядкування інформаційної системи, що застосовується в управлінні процесами виявлення і використання внутрішніх резервів, на нашу думку, доцільно виходити з того, що в процесі прийняття рішень використовуються три великі групи даних: базова інформація, котра визначає завдання, види, норми, параметри, обмеження; інформація про фактичний стан об'єктів управління; інша інформація, що включає: статистичну, інформацію забалансового обліку, оперативно-технічну та несистемні дані.

Як бачимо з рис. 1 визначення структури інформаційного забезпечення має не тільки і не стільки теоретичне, як практичне значення для управління процесами виявлення і використання резервів. Будь-який вид інформації, поданий у схемі, має інформаційне навантаження і характеристику об'єкта чи суб'єкта внутрішніх резервів. Нормативно-планова інформація характеризує нормативи запасів, устаткування чи оборотних засобів, норм витрачання окремих ресурсів, допустимі чи оптимальні норми витрачання ресурсів і фінансової стійкості підприємства, ліквідності тощо.

Розроблені у вітчизняній і світовій практиці концептуальні основи системи обліку визначають конкретні характеристики, якості, котрі повинна мати інформаційна система забезпечення управління внутрішніми резервами. Професор М.Пушкар справедливо зазначає, що облікова інформація загалом має орієнтуватися: а) на споживача інформації; б) на прийняття рішення [6]. Орієнтація інформаційного забезпечення управління внутрішніми резервами на компетентного споживача усуває цілу низку суттєвих проблем, що мали місце в інформаційній системі.

Основоположні концепції, обліку засновані не тільки на характеристиках облікової інформації, але й спрямуваннях стратегічного та управлінського обліку зокрема: формування обліково-аналітичної інформації за факторами; обліку і аналізу відхилень; обліку нормативних факторів; накопичення даних; майбутньої і поточної вартості об'єкту внутрішніх резервів, обліку фактичних рівнів фактора; врахування умовності в обліку факторів; принципи обмежень; облік елементів (складників) факторів; детальні процедури та методика управлінського (синтетичного та аналітичного) обліку внутрішніх резервів; використання інших облікових систем і даних.

Послідовність обробки даних цих видів обліку можна представити так: збір інформації (тобто формування відповідних документів) щодо кожної

операції, як тільки вона відбулася в розрізі складових факторів або самих факторів; дослідження кожної операції пов'язаної з внутрішніми резервами з метою: а) встановлення їх належності; б) здійснення оцінки; в) вибору схеми (послідовності) обліку; формування аналітичних даних; нормативний облік факторів впливу на показники внутрішніх резервів; синтетичний облік внутрішніх резервів; записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку; формування обліково-аналітичних таблиць та здійснення фінансового аналізу та контролю.

Слід зазначити, що операції щодо показників використання внутрішніх резервів бувають трьох типів: а) зв'язані із змінами усередині фактору; б) ті, що мають характер взаємодії факторів з показниками внутрішніх резервів; в) операції, які зв'язують показники внутрішніх резервів із зменшенням собівартості продукції і додатковим випуском, реалізацією продукції та додатковим нагромадженням власного капіталу.

Кожне з підприємств ще й тепер здійснює розрахунок показників, які складають основу формування інформаційної бази внутрішніх резервів таких як: додатковий випуск товарної продукції в розрізі фабрик і видів продукції за рахунок використання внутрішніх резервів: економія сировини (вихід пряди із волокна, із суміші; вихід відвіток, угарів (прядильних, непрядильних, плутанки); продуктивність устаткування; середній номер пряжі або середня щільність; коефіцієнт змінності; прості устаткування; ефективність використання трудових ресурсів і ін. Структуру бухгалтерії підприємства, яка крім звичайної, здійснює діяльність, скеровану на ефективність і ВВВР, можна подати у вигляді, зображеному на рис. 2.

Вищий управлінський персонал здійснює стратегічне планування і приймає стратегічні рішення: вибору напрямку і основних параметрів діяльності, скерованої на ефективний розвиток підприємства і мобілізацію резервів, доведення цієї інформації до рівня центрів резервів і центрів відповідальності, стикування і затвердження єдиної програми-проекту виявлення і використання внутрішніх резервів.

Виконанням цього напрямку управління обумовлює потребу розрахункової і розрахунково-аналітичної інформації, що спирається на об'єктивні облікові дані про стан ресурсів і ефективність їх використання, оцінку потенційних можливостей отримання майбутніх вигод (ефекту), виходячи з досвіду попередньої діяльності, а також інформації про внутрішні та зовнішні фактори впливу на показники внутрішніх резервів, зокрема кон'юнктури ринку збуту, ціни ресурсів, зміни в податковій політиці держави тощо.

Після виконання прогнозування і напрацювання програми мобілізації внутрішніх резервів адміністрацією до справи мають підключатися бухгалтерія та інші середні ланки управління.

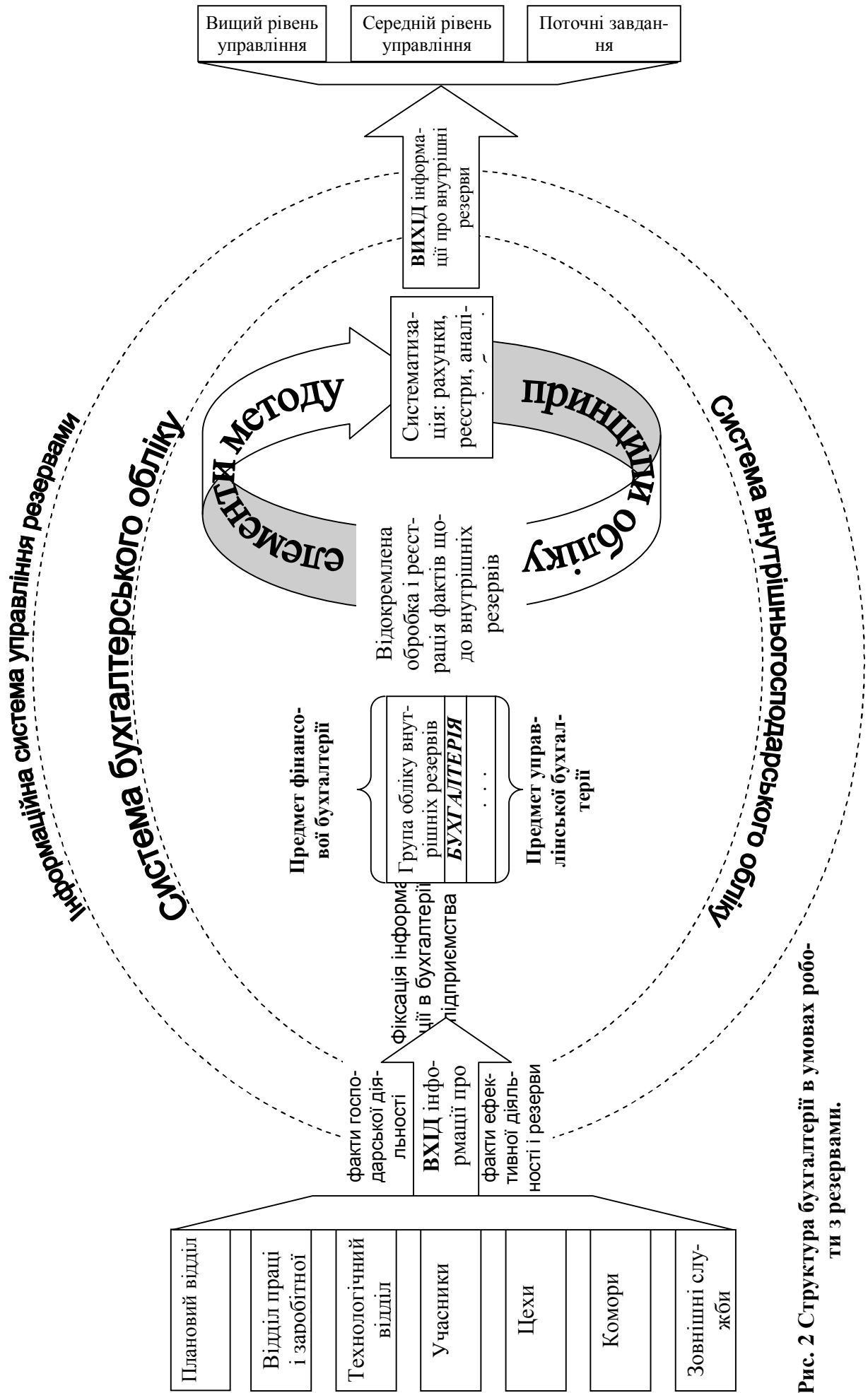


Рис. 2 Структура бухгалтерії в умовах роботи з резервами.

На цьому етапі слід розробити програму дій щодо ефективного використання ресурсів на кожному робочому місці (у центрах відповідальності), забезпечити достовірність обліку показників ефективності виробництва і показників використання внутрішніх резервів. Зрозуміло, що програма дій середньої ланки виконавців і обліково-аналітичних служб більш визначена і конкретна ніж стратегічне прогнозування внутрішніх резервів адміністрацією. Спеціалісти цієї ланки управління займаються безпосередньо ресурсами, від них залежить ефективність їх використання, ВВВР і фактична вигода.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок впливають з детального вивчення досвіду країн ЄС, стосовно інформаційного забезпечення служб фірм та компаній об'єктивними даними управлінського обліку. Досвід цих країн може бути реально використаний у таких напрямках діяльності українських підприємств:

- З огляду на функції і завдання виявлення та використання внутрішніх резервів їх можна представити як процес, вид діяльності, аналогічний операційній, інвестиційній чи фінансовій діяльності. У цього процесу є всі атрибути динаміки: ефективне використання майна; рух коштів у результаті використання внутрішніх резервів; наявність збільшених доходів, фінансових результатів і зменшених витрат від даного виду діяльності.
- Порівняльна характеристика облікових систем дала змогу встановити їх основні відмінності у сфері виявлення і використання внутрішніх резервів. Серед головних ознак, характерних для бухгалтерського обліку, можна виокремити: надмірне державне регулювання обліку; оцінка майна та ресурсів з використанням затратного методу і відсутності альтернатив, орієнтація обліку на податкове законодавство, відображення у системі обліку тільки звичайної діяльності і повна відсутність обліку ефективної діяльності щодо виявлення внутрішніх резервів.
- Реформування вітчизняної системи обліку і аудиту дасть змогу ліквідувати інформаційні проблеми на шляху забезпечення обліково-аналітичними даними системи управління внутрішніми резервами.
- До методик формування внутрішніх резервів у теорії і практиці склалися три підходи: а) обліковий, який базується на даних бухгалтерського обліку і передбачає оцінку фактів, що впливають на показники внутрішніх резервів за фактичними витратами, історичною собівартістю; б) порівняння аналогів – спосіб оцінки факторів впливу за допомогою аналітичних та аудиторських методів, спирається на ринкові принципи оцінки, мало прив'язаних до минулих затрат, що вже відбулися на ринку або мають відбутися; в) прогнозних доходів – методика ВВВР будується на оцінці з позиції очікуваних майбутніх доходів від використання резервів, котра враховує фактор часу, динамічні та інфляційні фактори.

Таблиця 1.

Розподіл функцій управління інформаційним забезпеченням ВВВР

Код функції	Структурні підходи і посади	Концептуальні спрямування відділів і посад на ВВВР															
		головного інженера			Бухгалтерія		головного механіка			головного технолога			головного економіста				
		прогнозування	контроль процесу ВВВР	операційне управління ВВВР	нові техніки	машин, обладнання	інструменти	технічні	автоматичні лінії	безвідходні	нормування	оцінка фактора впливу	постачання, якість, оплата	допоміжні транспортні засоби, складське господарство	Спеціальний підрозділ	прогнозування і стратегії ВВВР	
Зміст функції																	
01	Формування нормативно-планової і розрахунково-облікової інформації в розрізі факторів																
02	Визначення показників, класифікація факторів, встановлення об'єктів обліку, проведення нормування																
03	Щоденний облік внутрішніх резервів, накопичення даних в облікових регістрах																
04	Оцінка і аналіз впливу факторів, аналіз показників внутрішніх резервів																
	...																
055	Формування обліково-аналітичних таблиць, аудит показників, подання звітних форм керівникам підприємства																

Код функції деталізується у просторі і часі з урахуванням особливостей діяльності по виявленню і використанню внутрішніх резервів, зокрема впровадження нової техніки і технологій, зниження матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості і собівартості та підвищення віддачі використання виробничих ресурсів за рахунок резервів. В межах опрацьованих здійснюються витрати на розширення структурних підрозділів або передача функцій від одних до інших

Виходячи з концептуальних основ внутрішньогосподарського обліку подальші розвідки необхідно проводити щодо побудови і графічного представлення моделі інформаційного забезпечення діяльності підприємства по ВВВР. При цьому потрібно врахувати такі основні параметри: види інформації – місце облікової та аналітичної інформації у системі інформаційного забезпечення управління внутрішніми резервами; користувачі інформації – якісні параметри, зорієнтовані на власників, засновників, працюючих (придатність для прийняття рішень, сприйнятливість); призначення інформації – якісні параметри, що зорієнтовані на прийняття рішень (релевантність, надійність, порівняність, аналітичність, вигода вище затрат, обачність). Встановити вузькі місця і напрями покращення інформаційного забезпечення управлінням внутрішніми резервами та ефективності використання ресурсів.

Література:

1. Статистичний щорічник України за 2001 рік.: Київ, "Техніка". 2002
2. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления. – М.: Финансы, 1979. – 72с.
3. Crowninshield G.R., Bettista G.L. The Accounting Revolution // Management Accounting. – July, 1966. – p. 30-39
4. Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Слабинский В.Т. Бухгалтерская отчетность: какой ей быть? // Бухгалтерский учет. – 1993. – №5, С. 14 – 20.
5. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Монографія. –Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 618с.
7. Савельєв Є.В. Європейська інтеграція і маркетинг. Наукові нариси. – Тернопіль: карт-бланш, 2003. – 482с.
8. Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. вип.: Удосконалення роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2003. – 549с.

Alonzo Hudkins.
Senior Lecturer, Ternopil National Economic University

HOW TO PERFORM AN AUDIT

There are four stages to each audit. They are preliminary survey, field-work, reporting, and follow-up verification that prior audit recommendations have been implemented with successful results. The most important stage of the audit work is the preliminary survey. This audit activity starts the planning effort, which is based upon extensive background research, including observation of each type of routine transaction by tracking the transaction's source document from its beginning through its conclusion, and by watching the handling of the organization's property, and any permitted access to it. The preliminary survey work sets the strategy and direction for the rest of the audit activity.

The plan of the audit is called an audit program; its purpose is to establish the theme of the audit research and reporting. If this effort is superficial, or misdirected, then the auditor will risk wasting his time and increasing the cost of the audit activity on insignificant or useless reviews, while serious problems could remain overlooked. The worst mistake that an auditor can make would be to report that all is well when, in fact, property continues to be misappropriated without detection. One problem with public accounting education is that most practicing auditors lack investigative experience, management training, or bookkeeping practice. The substance of their training is often theoretical and abstract from real-world activity. They lack both confidence and the understanding of those inherent risks that only persons who do the accounting work and routines that are being audited could perceive. Being insecure and overwhelmed with the complexity of unknown financial environments, the public accountant often acts pretentiously, like a sophist who claims to possess authoritative knowledge in areas beyond his limited skills and training. Close inspection of most public accountants' work papers will reveal volumes of time consuming clerical tasks that provide little, if any, substance of knowledge about those inherent risks or their exploitation by unscrupulous employees of the audited organization.

During the preliminary survey stage of the audit the auditor will randomly draw a small sample of documents to examine, in order to establish an expected error rate. The auditor will compare the actual error rate within the examined transactions and control practices that he has discovered in the small sample with previous audits' findings. He will then choose the larger of the error rates and use this variable in the statistical formula that will indicate the sample size of the universe that he must select during the field testing of those transactions and control procedures. During the later field work stage of the audit the auditor will select the larger sample size from the formula in order to avoid bias in his

statistical sampling of the selected documents that are tested for compliance accuracy. If an error rate is found to be significantly greater than expected then the sample selection must be expanded.

A competent internal auditor should already know most of the problems that statistical sampling will uncover. His greater concern is in finding the truth of actual events through systematic scan-reading of the entire universe of documents, within reasonableness and practicability. He is looking for discovery of unknown problems that could be missed in more superficial public accounting audit methods. Both the public accountant and the internal auditor must be cognizant of the cost versus benefit of each audit activity. For example, it would make no sense to spend \$ 60,000 perfecting the appearance of audit work papers if the likelihood of court testimony is remote. Time spent beautifying audit work papers and cross-referencing minor disclosures of errors is time that is not spent on investigating transactions and events of greater importance. Some auditors, however, prefer to dress well than to be thorough in investigations of actual problems.

This paper will offer examples of each activity that a field auditor must do, but first, the difference between public accounting and internal auditing should be defined. The title Certified Public Accountant (CPA) describes the duty of this profession. The CPA is not a Certified Public Auditor. He lacks adequate familiarity about the audited organization's staff to be an auditor. Additionally, he is not certified at all, but is licensed by the government to give an opinion on the fair and accurate presentation of financial statements in compliance with legal and professional requirements of financial reporting and disclosure standards. His credentials begin and end there. The CPA is not a member of the management team, he is not an employee of the audited organization, he is not a crime investigator, nor does he have the training or experience to act as a management consultant. If the public accountant will confine his work to his specially trained skills of advising and examining the preparation and presentation of legal and public financial reports, then he will perform the tasks required of his profession with comprehensive accuracy. Any activity outside of this scope detracts his attention and focus from his licensed purpose. Accordingly, CPA's should be barred from performing the generalist activities of internal auditing or of management consulting. Public accounting firms will resist, because they will lose a substantial percentage of income that is gained by performing consulting work, which correctly opens suspicion of conflict of interest. Like the skilled heart surgeon, the CPA should refrain from performing the varied tasks of a general practitioner. He should limit his work to his narrow, but complex, field of knowledge and to do it well.

Internal auditors are communicators. Public accountants are examiners. The internal auditor must thoroughly know the internal interactions of the audited organization and the open-loop external effects on the organization's

growth and survival. An external auditor can not profitably or competently accomplish this role. The best he could achieve would be to pretentiously claim that he has done so—a very dangerous lie. Additionally, the public accountants' fees should be a fixed rate that is established by law and enforced by the courts. The CPA and management should not be allowed to negotiate a fee, nor should the CPA be permitted to receive indirect payments from the audited organization through consulting work or other means. Here again the public accounting firms will resist, as their lobbyist efforts before congresses and parliaments evidence. The licensed accountant can not be both a public servant and a profit-making commercial enterprise. The conflict of interest is obvious.

The internal auditor can not be wholly independent because of his position in the organization as a senior member of the management team, and he holds certain staff management duties and authority that require him to assess all aspects of the plans, operations, and handling of the physical resources of the audited organization. He makes recommendations in each sphere of management and is therefore not impartial in judging the results of his advice. He can interview virtually any employee of the organization and access any secured or open facility there, for the purpose of acting as a check and balance on the work of the line managers. He holds the duty and authority to critique the activities of his peers and higher officials within the management team. Additionally, he is free to discuss related activities with customers, government officers, union leaders, suppliers, and others, in order to appraise the internal and external influences that act upon the success of the audited organization. There are codes of ethics and laws of confidentiality that must be obeyed by both the CPA and the CIA (Certified Internal Auditor), but the internal auditor assumes greater latitude in his allowed communications. The internal auditors of governments possess even greater freedoms of disclosures, within legal guidelines.

Being a member of the management team, the internal auditor owes a subordinate loyalty only to the concept of senior management and not to a particular individual who holds a title of senior authority in the company, if that person commits a crime. Public accountants fail to appreciate the principle of saluting the uniform and not the man who wears it, which is the core cause of much confusion over codes of ethics because of public accounting interference in the profession of internal auditing.

The internal auditor is an investigator, an economist and a managerial accountant during the performance of his reviews. He must perform compliance audits with the applied skills of a legal specialist, especially if he is a government auditor. He must have extensive training and experience in general and personnel management, education and experience as a financial accountant and bookkeeper, and reasonable knowledge about the operations of each department of the organization in which he works. Additionally, he must have developed an

authoritative knowledge of internal controls. The CPA evaluates internal accounting controls for the purpose of establishing the size of his random sample tests. The CIA evaluates all internal controls for the purpose of identifying weaknesses in the system and then recommending corrective action before they are exploited by any dishonest employees.

Within the internal accounting office of many organizations, the financial accountants and managerial accountants disagree as to what data should be collected and categorized in the computer programs of the organization's accounting system. The financial accountants prefer that the recording be limited to that information that is required in financial statement reporting, whereas the managerial accountants demand a greater detail of cost and production data that will assist management analysis of internal daily operations and decision making. The CPA's are by professional training financial accountants and they are less likely to devote time and economic resources toward managerial accounting analysis and auditing of operations than a CIA would pursue. The choice of hiring an audit director who has CPA credentials versus one who holds a CIA certification will effect the expansion or limitation of audit attention toward those activities that do not directly relate to the verification of financial statement record keeping and preparation.

The internal auditor is an expert in the organization's system of internal controls that protect the organization's property and further the likely optimization of profits. Since these goals are not incorporated within the training and duties of writing audit opinions as to the fairness and accuracy of financial statement reporting, public accountants tend to avoid, and even obstruct, the internal auditing and accounting work that considers productivity and asset protection. For this reason, public accountants should be barred from internal audit practice and financial accountants should not hold higher authority within the organization over managerial accountants. The two functions serve different and equally important objectives and thus should be separated. A public accountant should not practice internal auditing any more than a heart surgeon should practice the daily routines of family medicine. Both are doctors, but with different skills and expertise. The same analogy is true between public accountants and internal auditors. They practice different professions that only overlap at certain tangent activities.

Within the internal accounting office of the organization, the accountants perform daily routines. They depend upon the public accounting firms to research and guide them as to the legal and professional changes in the rules and standards of financial statement presentation, which can be very complex for the multinational enterprises during the current transitions into the new world of globalization. No one person can be expert in these issues if his time is also divided into the verification of economy, efficiency and effectiveness of management policies and procedures of the organization, the protection of assets, or the exposing of frauds, embezzlements or other criminal activity within the or-

ganizational structure that often take years to resolve. Nor can a financial statement specialist divert his attention to the analysis and review of workers' activities that are required for compliance and successful result of management's policies, plans and procedures. It is impossible for anyone to perform all of these duties. A public accountant who tries to wear all of these hats cannot truthfully claim that he understands the detail and facts within the financial statements over which he has given an audit opinion.

The university faculty must consider these problems and should make recommendations to legislators and the business community that will improve the auditing and accounting practices, procedures, standards and codes of ethics. Additionally, the universities should divide their programs and staffing of teachers and professors in such a way that each may specialize in a certain sphere of business training and research. They must constantly review what they are teaching and decide if it is the information that today's bookkeepers, accountants and auditors need to know. As with accounting and auditing, it is counterproductive to spread the work of the teacher too thin. Some professors should concentrate on research while others should devote most of their activities to teaching. Although this is truer with scientific fields of learning, it also holds some importance in business education. The men and women of academic letters are trainers of professionals in both thinking and methodologies of practical knowledge, and they are the direction setters and guardians of standards in the professions that they have mastered. If there is a failure in business and society, its roots can be found in education. As Plato wrote, philosophers must return into the cave of darkness and lead the way into the daylight of truth and knowledge. They are the leaders, not merely the observers.

Now that the definitions and duties of auditors and public accountants have been explained, the steps of performing an internal audit can be better appreciated. The practical part of the university audit course should require the students to prepare each of the following documents:

1. Entrance Conference Letter (Engagement Letter).
2. Auditor's internal control questionnaire (additionally, the students will practice holding an entrance conference meeting and interviews with an assigned manager of the audited department in simulated training).
3. Formal and Informal Flowcharts.
4. Positive and Negative Confirmation Letters.
5. Audit Program, and Annual Audit Plan.
6. Audit sample selection work papers, field testing work papers, and the cross-referencing of the audit work papers.
7. Internal Audit Memorandum (IAM) of an audit finding, and the audit report.
8. Simulated pre-exit and exit conference meetings, with critique of the results.

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЕКТНИХ РИЗИКІВ

В умовах нестабільної економіко-політичної ситуації в країні, реалізація інвестиційних проектів характеризується ймовірністю настання ризикових подій, вплив яких може суттєво змінити результати впровадження інвестиційних проектів. Зважаючи на це, інвестиційні проекти потребують аудиторської перевірки, важливою складовою якої є оцінка та виявлення проектних ризиків (аудит проектних ризиків).

Основною метою внутрішнього аудиту інвестиційних проектів є досягнення стратегічних цілей підприємства на основі ефективної організації управління інвестиційними процесами.

Необхідно відзначити, що дії служби внутрішнього аудиту дозволяють підвищити ефективність процесів управління інвестиційними проектами та передбачають:

- чітке встановлення цілей, складності робіт за проектом;
- розподіл відповідальності та ресурсів, планування робіт із врахуванням існуючих ризиків та можливостей проекту;
- здійснення постійного контролю та реагування на можливі відхилення від основних цілей проекту.

У цілому результати внутрішнього аудиту схематично можна зобразити наступним чином (рис. 1).

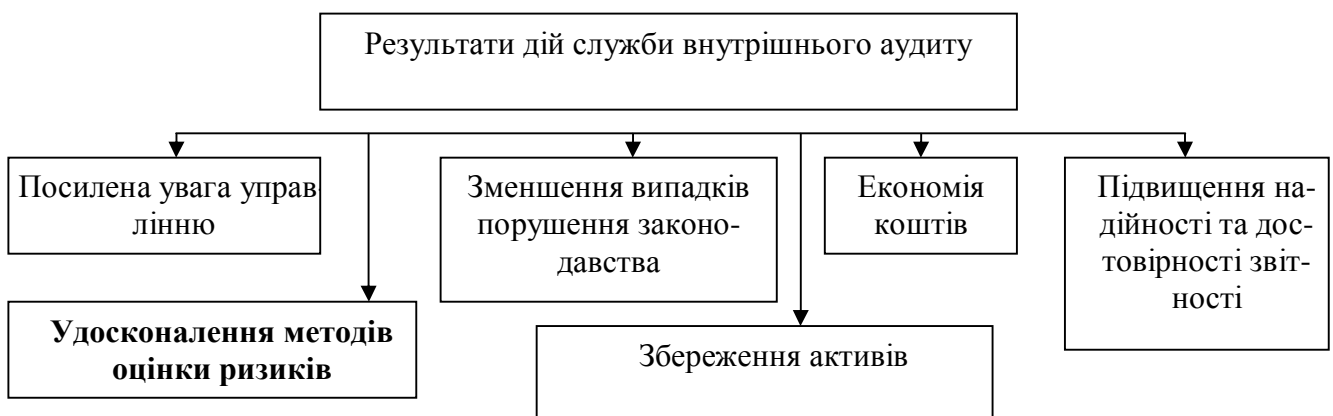


Рис. 1. Результати ефективної роботи служби внутрішнього аудиту

Одним із основних результатів діяльності служби внутрішнього аудиту є удосконалення методів оцінки проектних ризиків. Загалом, функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів органічно вписуються в систему корпоративного планування і контролю інвестицій на стратегічному й

оперативному рівнях та передбачають дії спрямовані на розробку проектно-ї документації, оцінку та виявлення ризиків інвестиційної діяльності та здійснення оперативного контролю за інвестиційним процесом.

Необхідно відзначити, що технологія проектного менеджменту дуже схожа з технологією внутрішнього аудиту. Схожість полягає в чіткому розподілу повноважень; оцінці ризиків та встановленні ймовірності їх настання; постійному контролю за проектними ризиками та розробленні пропозицій щодо реагування на їх виникнення.

Впровадження системи управління проектами вимагає від менеджменту відповідної формалізації здійснених бізнес-процесів, повного їх опису. Опис та надання загальної характеристики бізнес – процесам у системі внутрішнього аудиту є основою для складання карти ризиків підприємства, для визначення „контрольних точок” системи внутрішнього контролю, планування дій служби внутрішнього контролю та служби внутрішнього аудиту. Впровадження проектного менеджменту підвищує якість корпоративного управління компанії, що також є задачею внутрішнього аудиту. Навчання працівників компанії проектного менеджменту підвищує рівень контрольного середовища в компанії.

Іншими словами, служба внутрішнього аудиту зацікавлена у впровадженні елементів проектного управління та приймає участь у розробці методики управління проектними ризиками.

Модель ризик-менеджменту передбачає певну логічну послідовність трьох основних взаємопов'язаних етапів: 1) ідентифікації ризиків; 2) аналізу і оцінки ризиків; 3) розробки стратегії і тактики управління ризиками (див. рис. 2). Кожен із даних етапів складається з узгоджених стадій, які формують єдину комплексну систему цілеспрямованого впливу на ризики інвестиційних проектів.

Перший етап ризик – менеджменту інвестиційного проекту – етап ідентифікації ризиків, який дозволяє оцінити ймовірність настання відповідних ризикових подій при реалізації інвестиційного проекту; визначити причини виникнення проектних ризиків та згрупувати проектні ризики за видами, формами виявлення та значущістю для проекту.

Ключовим моментом є якісний аналіз ризику, який включає виявлення потенційних зон ризику; встановлення всіх можливих видів проектних ризиків; з'ясування практичної вигоди і негативних наслідків, які можуть настати в результаті реалізації рішення, що містить ризик. У процесі якісного аналізу важливо не лише встановити всі види ризиків, які загрожують проекту, а й величину втрат від настання даних ризикових подій. Інтеграція якісного аналізу проектних ризиків до процесів розробки та експертизи інвестиційних проектів, створює засади для найбільш повного виявлення ризикових подій за інвестиційним проектом, а також представляє необхідні дані для проведення кількісного аналізу проектного ризику.

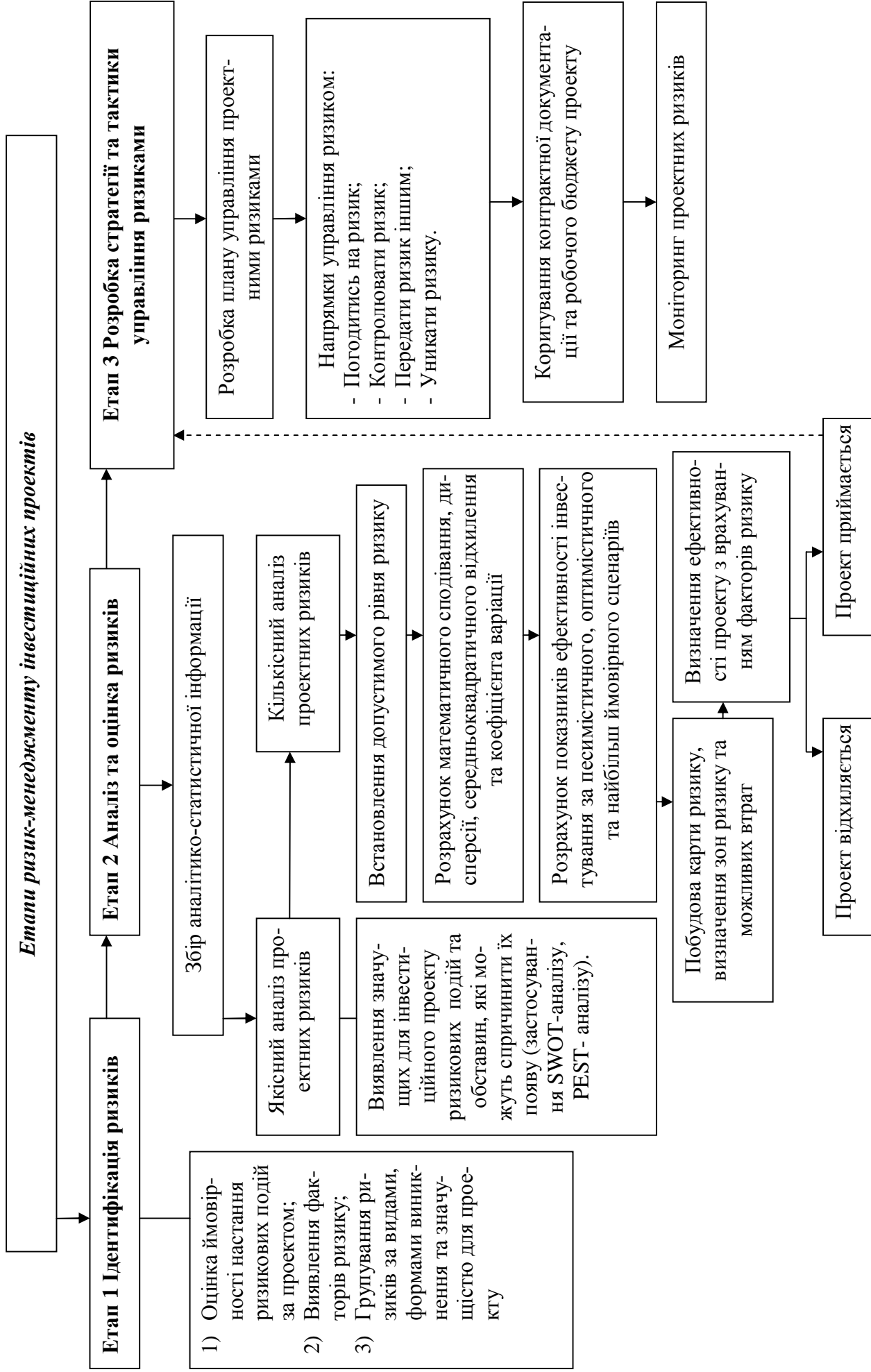


Рис. 2. Модель ризик-менеджменту інвестиційних проєктів

Кількісний аналіз передбачає числове вираження окремих ризиків і ризику проекту (рішення) загалом, шляхом визначення числових значень ймовірності настання ризикованих подій і їх наслідків. На основі проведеного аналізу встановлюється допустимий рівень ризику, визначаються його зони та можливості втрат. Кількісне оцінювання ймовірності настання проектних ризиків, а також їх вираження у величині втрат для проекту дозволить оцінити доцільність інвестування коштів в даний інвестиційний проект та (або) вибрати один із альтернативних.

Завершальною стадією етапу оцінювання ризиків є визначення економічної доцільності реалізації інвестиційних проектів за виявлених ризикових подій. Так, приймаючи рішення про відмову від ризикованої операції, потрібно пам'ятати, що повне запобігання ризику є неможливим, а запобігання одному виду ризику може призвести до виникнення інших видів. Тому, формування рішення про прийняття ризику можливе лише в тому випадку, якщо його рівень не перевищує допустимого значення.

Управління ризиком являє собою процес аналізу ризику з подальшою організацією заходів, які дозволяють найкращим чином, з точки зору цілей інвестиційного проекту, уникнути ризику або знизити його. Виділяють чотири загальних напрямки управління проектними ризиками: погодитись на ризик, тобто взяти його на себе; контролювати ризик, що може бути досягнуто через диверсифікацію, творення резервів та запасів, монополію або отримання додаткової інформації; передача ризику іншим, що забезпечується через страхування, хеджування, положення контрактів; уникати ризику, тобто не вдаватися до ризикових дій.

Вжиття будь-якого з названих заходів спричинює або недоотримання доходів (часткове відхилення від мети), або появу додаткових витрат. У зв'язку з цим наступною стадією цього етапу є коригування контрактної документації і робочого бюджету проекту.

Підсумовуючи викладений матеріал, необхідно відзначити, що служба внутрішнього аудиту має постійно приймати участь у плануванні системи управління проектними ризиками, здійснювати аудит виконання процедур управління проектними ризиками, а також консультувати менеджерів проекту та працівників компанії з питань управління проектними ризиками.

ВИЗНАННЯ КРЕДИТНИХ ВІДНОСИН СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Визначення сутності кредитних відносин суб'єктів господарювання в економічній та науковій літературі до тепер залишається неоднозначним, що у переважній мірі викликано відмінними підходами до трактування понять «суб'єкт господарювання» та «кредитні відносини», а також наявністю значної кількості термінів-замінників та подібних понять у різних галузях економіки. Це в свою чергу ускладнює процес аналізу кредитних відносин суб'єктів господарювання та обумовлює актуальність їх дослідження.

На сьогодні термін «суб'єкт господарювання» є широковживаним та має значну кількість підходів до визначення у вітчизняних законодавчих актах. При цьому слід виділяти два підходи до його трактування, що зустрічаються в Законах України, основна відмінність яких полягає у віднесенні органів державної влади та органів місцевого самоврядування до суб'єктів господарювання (перший підхід) [1] або їх виключенні (другий підхід) [2].

У теоретичній площині, поняття «суб'єкт господарювання» обґрунтовується у теорії господарювання, яка виходить з того, що суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, тобто організації та їхні структурні підрозділи, а також окремі громадяни, якщо вони здійснюють підприємництво без створення підприємства. При цьому, до організацій – суб'єктів господарювання відносять наступні групи: організації, які у вигляді професійного промислу виробляють і реалізують для суспільних потреб продукцію, виконують роботи, надають послуги; організації – споживачі результатів господарської діяльності; організації, що здійснюють професійну управлінську діяльність в економіці.

На нашу думку, поміж існуючих підходів, найбільш коректне визначення поняття «суб'єкт господарювання» надає Господарський Кодекс України, відповідно якому «суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством» [3].

Серед науковців триває дискусія щодо співвідношення понять «суб'єкт господарювання» та «господарюючий суб'єкт». За першого під-

ходу вважається, що наведені поняття є тотожними, а за іншого – зазначається про їх відмінність. При цьому, за другого підходу під суб'єктами господарювання розуміють організації та їх структурні підрозділи, а під господарюючими суб'єктами – лише відокремлені структурні підрозділи, які підпорядковані вищому керівництву та/або засновникам. У даній роботі ми приймаємо сторону дослідників, які зазначають про тотожність понять «суб'єкт господарювання» та «господарюючий суб'єкт», що не суперечить діючому законодавству України.

Розглянемо поняття «кредитні відносини», попередньо зазначивши, що сучасна економічна література досить часто визначає кредит у контексті відносин суб'єктів господарювання. Проведений аналіз підходів до визначення кредиту дозволяє стверджувати, що з переходом до ринкових відносин у вітчизняній економіці кредит стали ототожнювати з механізмом взаємодії суб'єктів господарювання з економічним середовищем, що, по суті, відповідає сучасним уявленням про механізм реалізації кредитних відносин. У контексті зазначеного, на нашу думку, кредитні відносини слід визначити як систему економічних відносин між суб'єктами господарювання у ході організації процесу кредитування, проведення відповідних контрольних-аналітичних досліджень та процедур, а також реалізації відносин економічної власності з приводу надання коштів у позику і плати за неї. До того ж, дослідження сутності кредиту та кредитних відносин дозволяє зробити висновок про значну взаємозалежність аналізованих понять. При цьому, на нашу думку, кредит варто розглядати як об'єктно направлену категорію, у той час коли кредитні відносини несуть у собі переважно суб'єктну направленість.

Кредитні відносини перебувають у тісній взаємодії з елементами товарно-грошових відносин. Як наслідок, основними підсистемами кредитних відносин є кредитно-грошова та кредитно-товарна, відтак кредит як форма руху кредитних відносин може надаватись у грошовій та товарній формі. Перетворення певної суми грошей у позиковий капітал означає, що гроші можуть використовуватись не лише як купівельний та платіжний засіб, а й як капітал. При цьому, грошовий капітал перетворюється у специфічну форму – позиковий капітал. У процесі такої трансформації грошовий капітал не зникає, залишаючись однією з функціональних форм позикового капіталу. На відміну від грошового, позиковий капітал може створювати економічний прибуток (economic profit (EP) – поширена назва в економіці підприємств) або економічну додану вартість (economic value added (EVA) – більш часто використовується в теорії фінансів), що означає спроможність капіталу приносити його власникам додаткову суму доходів, яка перевищує альтернативні рівні інвестування коштів. Таким чином, гроші стають особливим товаром, який створює додаткову вартість

для його власників у вигляді відсотку. Важливою властивістю позикового капіталу також є те, що він не продається, а лише передається у позику на умовах поверненості та платності.

У процесі розвитку різноманітних форм кредиту, кредитні відносини трансформуються у цілісну систему. Загалом, матеріально-речовим змістом кредитних відносин є вартість у товарній та/або грошовій формі, а суспільною формою – відносини економічної власності між різними суб'єктами господарювання щодо надання таких форм вартості в кредит та плати за них. Залежно від суб'єктів-учасників процесу кредитування виділяють наступні види кредитних відносин: міжгосподарський кредит; банківський кредит; державний кредит; міжнародний кредит.

Оскільки банківський кредит є основним видом кредитних відносин переважної більшості суб'єктів господарювання, а самі банки акумулюють та перерозподіляють левову частку кредитних ресурсів на фінансовому ринку, то, на нашу думку, справедливим є твердження, що банки виступають головним суб'єктом кредитних відносин. При цьому, організація кредитних відносин між банками та позичальниками (іншими суб'єктами господарювання) може бути ефективною лише за умови дотримання принципів банківського кредитування: поверненість; строковість; платність; забезпеченість; цільова спрямованість.

З точки зору суб'єктів господарювання, розгляд кредитних відносин повинен включати як залучення, так і розміщення грошових коштів. Прикладом залучення коштів при реалізації кредитних відносин виступає банківський кредит, одержаний суб'єктом господарювання на здійснення інвестицій в основні засоби. Кредитні відносини з позиції розміщення можна продемонструвати на прикладі юридичних та фізичних осіб, які розміщують тимчасово вільні кошти на поточних та строкових рахунках банків і тим самим їх кредитують. Наведені приклади засвідчують, що хоча банки і є головними суб'єктами кредитних відносин, проте вони у однаковій мірі залежні від інших суб'єктів господарювання, які виступають їх кредиторами. Зазначене доводить паритетність кредитних відносин банків та інших суб'єктів господарювання.

Отже, кредитні відносини суб'єктів господарювання являють собою систему відносин між економічними суб'єктами у ході організації процесу кредитування, проведення відповідних контрольно-аналітичних досліджень та процедур, а також реалізації відносин економічної власності з приводу надання коштів у позику і плати за неї. При цьому, у вітчизняній практиці банківський кредит є найбільш поширеним видом кредитних відносин суб'єктів господарювання.

Література:

1. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11.01.2001р., № 2210-III ; [із змін. та допов.] // Офіційний вісник України. – 2001. – №7 (від 02.03.2001р.). – С. 51. – (стаття 260, код акту 17835/2001).
2. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 01.06.2000р., № 1775-III ; [із змін. та допов.] // Офіційний вісник України. – 2000. – №27 (від 21.07.2000р.). – С. 1. – (стаття 1109, код акту 16195/2000).
3. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003р., № 436-IV ; [із змін. та допов.] // Офіційний вісник України. – 2003. – №11 (від 28.03.2003р.). – С. 303. – (стаття 462, код акту 24635/2003).

Белов Є.В., магістр.

Таврійський державний агротехнологічний університет

ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА

До пріоритетних завдань національного економічного розвитку України належить формування та підвищення конкурентоспроможності аграрного виробництва. Це визначається винятковим значенням аграрного підприємства у забезпеченні сталого розвитку аграрного ринку, здійсненні зовнішньоекономічних зв'язків, створення продовольчої безпеки держави. Актуальність вирішення проблеми конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств посилюється фактором вступу України до світової організації торгівлі (СОТ).

Конкурентоспроможність в економічній аграрній науці відноситься до ключових категорій, що відображає ефективність формування та використання ресурсного потенціалу спеціалізації, інвестиційно-інноваційних можливостей та резервів, важелів управління та маркетингу в аграрних підприємствах всіх форм власності та організації виробництва. Для досягнення високого рівня конкурентоспроможності першочергове значення мають ефективна організація та висока культура виробництва, підприємницька ініціатива, рівноправний доступ до ресурсів, сприятлива цінова кон'юнктура, державна підтримка вітчизняного товаровиробника. Важливе значення при цьому має врахування регіональних особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств та формування ринку продовольчої продукції. Саме конкурентоспроможність визначає місце та роль аграрних підприємств у територіальному поділі як в регіоні, так і в країні та за її межами.

Проблеми формування та підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств досліджували відомі українські та зарубіжні економісти: В. Бойко, В. Геєць, О. Гудзинський, С. Кваша, П. Макаренко, М. Малік, Л. Мармуль, Б. Пасхавер, П. Саблук, В. Ситник, І. Топіха, Л. Худолій, О. Шпичак, Г. Черевко, М. Портер. В працях даних економістів розглянуті проблеми формування конкурентного середовища та відносин, державної підтримки товаровиробників, стратегії розвитку підприємств у тому або іншому конкурентному середовищі. Проте питання використання виробничих ресурсів, інвестиційно-інноваційного забезпечення, факторів спеціалізації, інновацій у підвищенні конкурентоспроможності з урахуванням регіональних особливостей функціонування аграрних підприємств висвітлені недостатньо.

Конкурентоспроможність сільськогосподарського підприємства визначається як концентрований вираз сукупності його можливостей та резервів виробляти та реалізовувати на ринку якісну сільськогосподарську продукцію (ресурсного потенціалу, спеціалізації та диверсифікації виробництва, інновацій, організації та управління). Поняття конкурентоспроможності аграрних підприємств набагато складніше і трактується досить неоднозначно. У загальному вигляді конкурентоспроможність сільськогосподарського підприємства може бути визначена як його порівняльна перевага стосовно інших підприємств даної галузі всередині країни і за її межами. Стосовно продукції конкурентоспроможність є розвитком категорії якості. У випадку активних економічних об'єктів – підприємств і організацій, представлених на ринку, конкурентоспроможність являє собою категорію ефективності, але на більш високому рівні.

Своєрідним виразом конкурентоспроможності аграрного підприємства є його конкурентний статус у ринковому конкурентному середовищі та у конкурентній боротьбі. Конкурентний статус та конкурентоспроможність аграрних підприємств формує сукупність конкурентних переваг. Конкурентний статус виділяє сільськогосподарське підприємство у конкурентному середовищі, його позиції в конкурентній боротьбі [1]. Як і конкурентоспроможність, він формується сукупністю конкурентних переваг. Для аграрних підприємств найбільше значення мають: площа землекористування, агрокліматичні ресурси, матеріально-технічна база, впровадження інновацій, кадрове забезпечення, раціональна спеціалізація та організація виробництва, низька собівартість, висока рентабельність, товарність, якість продукції, фінансово-економічна безпека підприємства, державна підтримка аграрного бізнесу, вільний доступ до ринку збуту.

В сучасний період господарювання, коли сільськогосподарські підприємства, особливо ті, що розвивають тваринництво, поставлені в умови виживання, в умовах масовості виробництва, конкурентні переваги досягаються за рахунок низьких виробничих витрат (стратегія домінування).

Проте в останні роки аграрні підприємства виробляють нові види продукції, органічну (екологічно чисту) продукцію, що свідчить про досягнення конкурентних переваг на основі стратегії диференціації [3]. Оскільки конкурентні переваги сільськогосподарських підприємств проявляються насамперед у виробництві якісної продукції з найменшими затратами, то сільськогосподарська продукція є матеріальним носієм конкурентних переваг. Саме у сільськогосподарській продукції проявляються основні складові конкурентних переваг – фінансова (через прибутковість виробництва) та маркетингова (через відповідність споживчому попиту).

Важливим аспектом формування конкурентоспроможності аграрних підприємств є їх економічна безпека, яка розуміється як захищеність потенціалу підприємства від прямих та непрямих загроз або ризиків. Складовими економічної безпеки, які здійснюють найбільш значний вплив на конкурентоспроможність підприємства, є: фінансова, інтелектуальна, техніко-технологічна, політико-правова, інформаційна, екологічна [2]. Особливе значення для формування конкурентоспроможності аграрних підприємств мають фактори, які на неї впливають, а саме: природно-ресурсний потенціал, організація діяльності, рівень управління, маркетингові стратегії щодо виробництва та реалізації продукції. Втіленням конкурентоспроможності сільськогосподарських товаровиробників є конкурентоспроможність аграрної продукції. Вона проявляється також через якість та ціну продовольчих товарів. Для об'єктивної оцінки ситуації виробник і споживач повинні використовувати аналогічні критерії конкурентоспроможності, а також враховувати її динаміку в часі.

Конкурентоспроможність продукції відображає її відповідність суспільній потребі та витрати на її задоволення. Центральним моментом її характеристики є конкурентні переваги, які включають маркетингові, фінансові, виробничі аспекти [4]. Згідно обраних стратегій розвитку, підприємства галузі формують конкретні переваги своєї продукції за такими напрямками: а) конкуренція зусиль та ресурсів на властивостях та якостях продукції; б) конкуренція на конкурентах; в) орієнтація на споживачів; г) орієнтація на ринкову перспективу.

На практиці виділяються наступні правила формування конкурентних переваг: 1) виробництво і пропозиція на ринок продукції за певними елементами; 2) підтримка порогових стандартів за іншими складовими цінності; 3) домінування на ринку на основі постійного підвищення цінності продукції; 4) побудова високоорганізованої операційної моделі діяльності, що забезпечить надання найвищої цінності продукції.

Таким чином, особливий вплив на формування конкуренції в сільському господарстві здійснюють взаємовідносини між сільськогосподарськими товаровиробниками і підприємствами переробної промисловості. Конкуренція між ними проявляється насамперед у формуванні ціни на

сільськогосподарську продукцію як сировину. Формування належної конкурентоспроможності аграрного виробництва ускладнюється повільним техніко-технологічним переозброєнням галузей на фоні загальної деіндустріалізації; через фрагментацію сільськогосподарських угідь; через низьку продуктивність праці. Тому, для цього потрібно застосовувати методи державного регулювання, такі як: підтримка товаровиробників з метою забезпечення конкурентоспроможності може здійснюватися у формі субсидування; субвенцій; пільгового кредитування; податкового та інвестиційного стимулювання.

Література:

1. Азоев Г.Л. Конкуренция: анализ, стратегия и практика. — М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. — 256 с.
2. Гейця. В.М. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця. — К.: Фенікс, 2003. — 325 с.
3. Пасхавер Б. Дійова конкурентність аграрного сектора // Економіка України.- 2007. — №1. — С. 78—87.
4. Саблук П.Т. Економічний механізм АПК у ринковій системі господарювання // Економіка АПК. — 2007. — № 2. — С. 3-10.
5. Фатхутдинов Р.А. Управление конкурентоспособностью организации. — М.: Изд-во Эксмо, 2007. — С. 34.

Будник Л. А., к.е.н., доцент.

Тернопільський національний економічний університет

СУТНІСТЬ ТА МЕТОДОЛОГІЯ СТРАТЕГІЧНОГО АУДИТУ

В сучасних умовах господарювання більшість підприємств, які працюють на ринку прийшли до розуміння того, що завоювання і збереження лідерських позицій, підвищення конкурентоздатності можливе лише за умови формування відповідної системи стратегічного менеджменту, що полягає в настанові на ініціювання та попередження, а не на захист і наслідування.

Важлива роль в системі стратегічного управління належить стратегічному аудиту. Як показують дослідження, від аудиторів очікують не лише оцінки історичної фінансової звітності. Користувачі інформації вимагають вивчити можливість безперервного функціонування підприємства у майбутньому, аналізу стратегії розвитку і прогнозних фінансових показників. Розвиток стратегічного аудиту обумовлений потребами замовників аудиторських послуг у підготовці та перевірці фінансових прогнозів і планів, стратегічних управлінських рішень. Стратегічна фінансова інформація користується попитом у кредиторів, потенційних інвесторів, вищого управ-

лінського персоналу підприємства. Потреба у проведенні стратегічного аудиту існує на підприємствах, які практикують розробку довгострокових планів розвитку, реалізують складні інвестиційні проекти. Корпоративне планування передбачає обов'язковий контроль прогнозів і планів не тільки після їх реалізації, але й на стадії розробки.

Теорія і практика стратегічного аудиту висвітлені у наукових працях М.Т.Білухи, В.С.Рудницького, К.І. Радченка, В.Я. Савченка та інших вчених. Однак не враховані стратегічні підходи в умовах сучасного мінливого економічного середовища. Метою даної статті є розкриття необхідності та сутності, функцій та об'єктів стратегічного аудиту.

У найзагальнішому вигляді аудит – це перевірка даних фінансового обліку і показників звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1]. Аудит має переваги в порівнянні із іншими видами контролю: незалежність, гармонізацію, достовірність, об'єктивність, професіоналізм, стабільність, своєчасність. Стратегічний аудит – це діагностичний інструмент, який дозволяє отримати незалежну, неупереджену інформацію про стратегію розвитку підприємства, достовірність фінансових планів та прогнозів.

Проведені нами дослідження дозволили визначити фактори, які обмежують розвиток і впровадження в діяльності вітчизняних аудиторських фірм і служб методів стратегічного аудиту. До них відносять:

- консерватизм менеджерів та інвесторів у виборі інформаційних джерел та інструментів управління;
- відсутність ефективних методів прогнозування фінансової та інвестиційної стратегії розвитку підприємства;
- складність і трудомісткість процедур оцінки прогнозної фінансової інформації;
- нестабільність вітчизняних ринкових макроекономічних показників, що не дає можливості зменшити ризики при оцінці фінансових прогнозів і планів,
- відсутність висококваліфікованих спеціалістів у сфері стратегічного менеджменту;
- нестабільність економічної політики держави.

В той же час існують протилежні тенденції, які передбачають розвиток стратегічного аудиту:

- необхідність забезпечити гнучкість і надійність функціонування підприємства;
- розвиток ринку інвестицій, залучення підприємствами значних вкладень вітчизняних та зарубіжних компаній (стратегічна фінансова інформація користується попитом у потенційних інвесторів);

- необхідність створення продуманої системи дій щодо забезпечення ефективного функціонування підприємства та уникнення багатьох ризиків. Основними функціями стратегічного аудиту є:
- оцінююча – відбувається оцінка достовірності та реальності розроблених підприємством стратегій та фінансових планів;
- інформаційна – керівники, топ – менеджери, інвестори, кредиторі одержують інформацію про ефективність і безперервність функціонування підприємства у майбутньому;
- управлінсько – стратегічна – на основі одержаних даних уточнюється стратегія розвитку підприємства, відбувається внесення корективів в управління, фінансове планування, прогнозування;
- прогнозна – прогнозується розвиток компанії у перспективі, вживаються превентивні заходи щодо антикризового управління.

Для того щоб вивчити стратегічну інформацію та методи її підготовки, аудиторі необхідно ознайомитися із середовищем в якому вона створена. На рис. 1 зображені чинники, які впливають на стратегічний рівень підприємства і які необхідно оцінити аудиторі при дослідженні фінансових планів і прогнозів.

Щоб оцінити стратегічний рівень підприємства аудитор повинен отримати відповіді на такі запитання:

1. Якими є рівень знань і наявний обсяг інформації про ситуацію: в економіці, на ринку, в галузі, у конкурентів, у партнерів, у розробників нових продуктів та технологій?

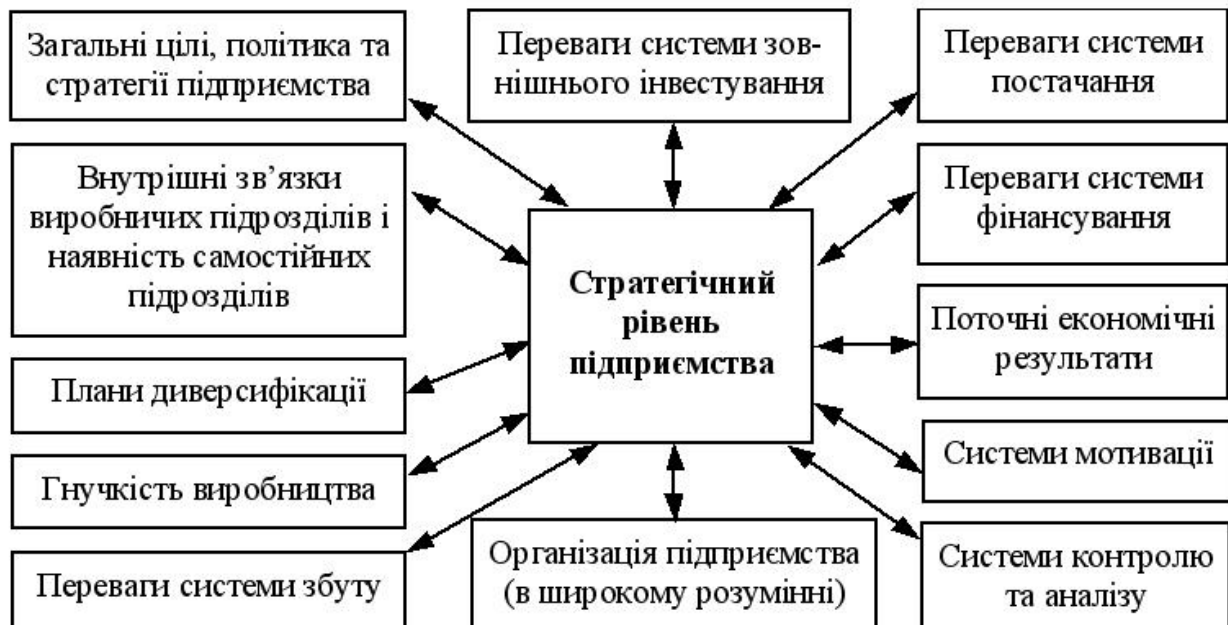


Рис.1. Чинники, які впливають на стратегічний рівень підприємства

2. Чи відповідає наявний стан підприємства вимогам розвитку в середовищі, що склалося?

3. Чи є на підприємстві обґрунтована система цілей розвитку в коротко- та довгостроковому періоді?

4. Як розробляється стратегія підприємства, за допомогою яких методів?

5. Чи сформульовано загальну, цілісну стратегію підприємства?

6. Які стратегії за окремими підсистемами підприємства (виробничими, функціональними, ресурсними), а також за окремими ринками, споживачами та ін., тобто чи є обґрунтований «стратегічний набір»?

7. Чи враховано в «стратегічному наборі» обмеження за ресурсами (насамперед фінансовими), а також взаємозалежність окремих складових?

8. Який рівень стратегічного планування на підприємстві (за змістом планів, їхнім переліком і формою)?

9. Чи встановлено в стратегічних планах відповідальність за проведення стратегічних дій, а також послідовність і терміни виконання окремих планових завдань?

10. Як відбиваються стратегічні заходи в поточних планах і бюджетах?

11. Чи відповідає система організації управління, прийняття рішень, обліку та контролю вимогам стратегії та як вони будуть розвиватися?

12. Чи готові до стратегічних перетворень працівники підприємства?

14. Як збудовано систему мотивації стратегічної діяльності?

Позитивна або негативна відповідь на ці запитання, що потребує глибоких різнобічних досліджень, дає змогу оцінити рівень стратегічної орієнтації підприємства.

Основними об'єктами стратегічного аудиту, на наш погляд, є стратегічне та фінансове планування і стратегічний облік.

Стратегічне планування як явище та процес передбачення майбутнього та підготовки до майбутнього трактується досить широко: як інтегральний процес підготовки та прийняття рішень певного типу, як формулювання цілей та визначення шляхів їхнього досягнення, як забезпечення підготовленості підприємства для конкурентної боротьби на ринках тощо. Треба зробити акцент на тому, що стратегічне планування — це адаптивний процес, за допомогою якого здійснюються регулярна розробка та корекція системи досить формалізованих планів, перегляд змісту заходів щодо їхнього виконання на основі безперервного контролю та оцінки змін, що відбуваються зовні та всередині підприємства. Стратегічне планування охоплює систему довго-, середньо- та короткострокових планів, проектів і програм, однак головний змістовний акцент при цьому робиться на довгострокові цілі та стратегії їхнього досягнення.

Фінансове планування є складовою частиною фінансового менеджменту та однією з найважливіших функцій управління господарськими структурами. Фінансові плани і прогнози розглядаються менеджерами на різних рівнях як цільові орієнтири фінансово-господарської діяльності і критерії кількісної оцінки досягнутих результатів.

Як об'єкт аудиту фінансове планування розглядається у двох аспектах:

- 1) як підсистема інформаційної системи господарського суб'єкта, у середовищі якої формується стратегічна фінансова інформація;
- 2) як процес науково обґрунтованого дослідження грошових потоків та їх прогнозування, який можна перевірити на відповідність критерію оптимальності [2, 54].

Сучасна система обліку носить в основному ретроспективний характер і не завжди може надавати своєчасну необхідну інформацію. М. Бромвіч запропонував наступне визначення економічного терміну «стратегічний облік»: «надання і аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках на протязі ряду періодів» [3, 27]. Стратегічний облік має важливе значення для прийняття ефективних управлінських рішень і на нашу думку є важливим джерелом інформації в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій.

В умовах ринкових відносин є багато факторів, які сприяють розвитку стратегічного аудиту. Ці чинники в основному пов'язані з інвестиційними процесами. Розвиток стратегічного аудиту обумовлений потребами замовників аудиторських послуг у підготовці та перевірці фінансових прогнозів і планів стратегічних управлінських рішень. Необхідність підтримки стратегічної орієнтації підприємства вимагає від аудиторів орієнтації на прогноз ринкового середовища як відправну точку дослідження.

Література:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» N 3126-XII від 22.04.93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
2. Радченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів. – Львів: Видавництво ЛКА, 2001. – 402с.
3. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisation and Society. – 1990. – № 1. P. 27-46.

ЗАСТОСУВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ОПЕРАТИВНОСТІ ЇХ КОНТРОЛЮ

Основою ефективного контролю на будь якому підприємстві є правильно і своєчасно розраховані планові показники, оформлені таким чином, щоб представлена інформація максимально відповідала потребам управління.

Вважаємо, що методика оцінки витрат для потреб управління і контролю, повинна виходити з методологічної єдності їх безперервного та гнучкого планування і здійснення оперативного аналізу відхилень. Найбільш повно усім цим вимогам відповідає бюджетне планування.

Бюджет – це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до визначеного періоду часу. Відповідно процес планування та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів називають бюджетуванням.

Схема управління витратами підприємства з використанням бюджетного планування для забезпечення потреб оперативного контролю подана на рис. 1.

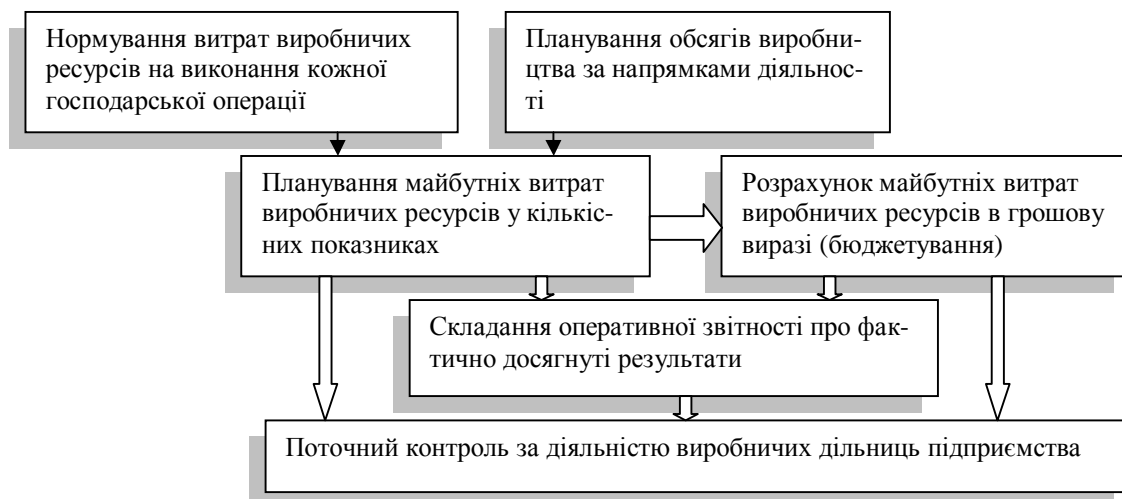


Рис. 1. Схема взаємозв'язку нормування, планування, бюджетування при здійсненні контролю витрат

Для контролю та планування витрат доцільно складати короткотермінові бюджети у рамках розробленого довготермінового, де останній слід уточнювати після закінчення кожного періоду короткотермінового планування.

Таким чином, бюджетування на підприємстві виступатиме як безперервний процес. Залежно від того, як закінчується місяць чи квартал, з урахуванням нових даних, додаватиметься новий бюджет. Завдяки цьому забезпечується постійне дванадцятимісячне планування, незалежно від місяця бюджетного року. Щоквартальне чи щомісячне оновлення даних у першу чергу забезпечить безперервний контроль за фактичними і плановими показниками.

Перевагою гнучкого бюджету є врахування зміни витрат залежно від зміни рівня виробництва, він являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів з плановими показниками. Гнучкий бюджет включає витрати, що коригуються відповідно до фактичного обсягу виробництва. Якщо в статичному бюджеті показники плануються, то в гнучкому вони розраховуються. При користуванні гнучким бюджетом застосовується факторний аналіз результатів. Гнучкий бюджет надає більш об'єктивні дані для аналізу діяльності підприємства. Зокрема, в ньому для виробничих витрат спочатку визначатимуться норми в розрахунку на одиницю виконаних робіт, а потім на основі цих норм обчислюватиметься плановий обсяг виробничих витрат залежно від рівня фактично виконаних робіт. Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління та контролю.

Д.Р.Хенсен, зокрема, відзначає, що гнучкі бюджети – це потужний інструмент контролю, тому що вони дозволяють менеджерам обчислювати необхідний розмір витрат для будь-якого рівня діяльності [1, с.591].

З метою використання усіх переваг бюджетування як управлінської технології, важливо, щоб воно виступало не лише інструментом планування, але й інструментом контролю за станом підприємства загалом і напрямків його діяльності.

В узагальненому вигляді бюджетний контроль як продовження планування охоплює три взаємопов'язані стадії: реєстрація фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету; зіставлення фактичних результатів із бюджетними й аналіз відхилень; забезпечення зворотного зв'язку і за необхідності перегляд бюджетів [2, с.639]. Отже, поряд із розрахованими показниками на визначений період повинні складатись звіти про їх виконання з метою зіставлення планових і фактичних даних.

Важливо, щоб інформативність таких звітів була максимальною. Зокрема, представлені в них показники повинні відображатись не лише в грошовому вираженні, але й у кількісному, що дозволить посилити зв'язок досягнутих результатів з відображеними сумами грошових коштів. Тому важливо у звітних формах поряд із вартісним вираженням витрачання ресурсів і виконуваних робіт відображати дані про їх кількісний обсяг.

Необхідно визначити основні фактори впливу на величину витрат. Проведені дослідження вказують на необхідність виділення таких чинників: зміна обсягу виробництва (виконаних робіт, наданих послуг); зміна діючої норми витрат; зміна фактичних витрат від встановленої норми; зміна ціни на ресурси.

Важливо розрізняти такі фактори як «зміна діючої норми витрат» та «зміна фактичних витрат від встановленої норми».

Зміна діючої норми витрат – це внесення уточнень в уже заплановані норми, внаслідок удосконалення технічних засобів, технології чи організації праці. Необхідно зазначити, що в сучасних умовах господарювання важливо враховувати міру впливу зазначеного фактору, оскільки очевидною є тенденція до зростання в майбутньому кількості норм, що переглядатимуться на більшості підприємств України.

Фактор «відхилення фактичних витрат від встановлених норм» характеризує відхилення від діючої технології чи нормальних умов праці, які за своїм характером можуть бути і позитивними і негативними.

Оцінка впливу на витрати фактору «відхилення фактичних витрат від встановлених норм» дозволяє вчасно виявити причини і характер допущених відхилень та на основі цього активно вносити корективи у виробничий процес, сприяти попередженню перевитрат матеріальних ресурсів та грошових коштів, закріпленню новітніх форм організації праці, більш повному використанню виробничих резервів.

Важливо зазначити, що в умовах застосування гнучкого планування одні фактори впливу можна врахувати ще на етапі розрахунку планових показників, а інші лише після виконання цього плану, аналізуючи величину отриманого відхилення.

Зміни в обсягах виробництва, як і уточнення норм витрат, можна врахувати при гнучкому плануванні. Завдяки цьому є можливість значно посилити оперативний контроль за діяльністю підприємства. Це велика перевага перед діючою системою планування у більшості вітчизняних підприємств, оскільки аналіз показників, отриманих в кінці звітного року не даватиме можливості своєчасно усувати випадки неекономного витрачання ресурсів.

Величину відхилення за такими факторами впливу на витрати, як «зміна фактичних витрат від встановленої норми» і «зміна ціни на ресурси» необхідно розраховувати після встановлення причини виникнення виявленого відхилення (рис. 2).

Отже, безперервне гнучке планування витрат у поєднанні з оперативним складанням звітності про виконання розрахованих бюджетів та детальним аналізом допущених відхилень забезпечить проведення ефективного оперативного контролю.

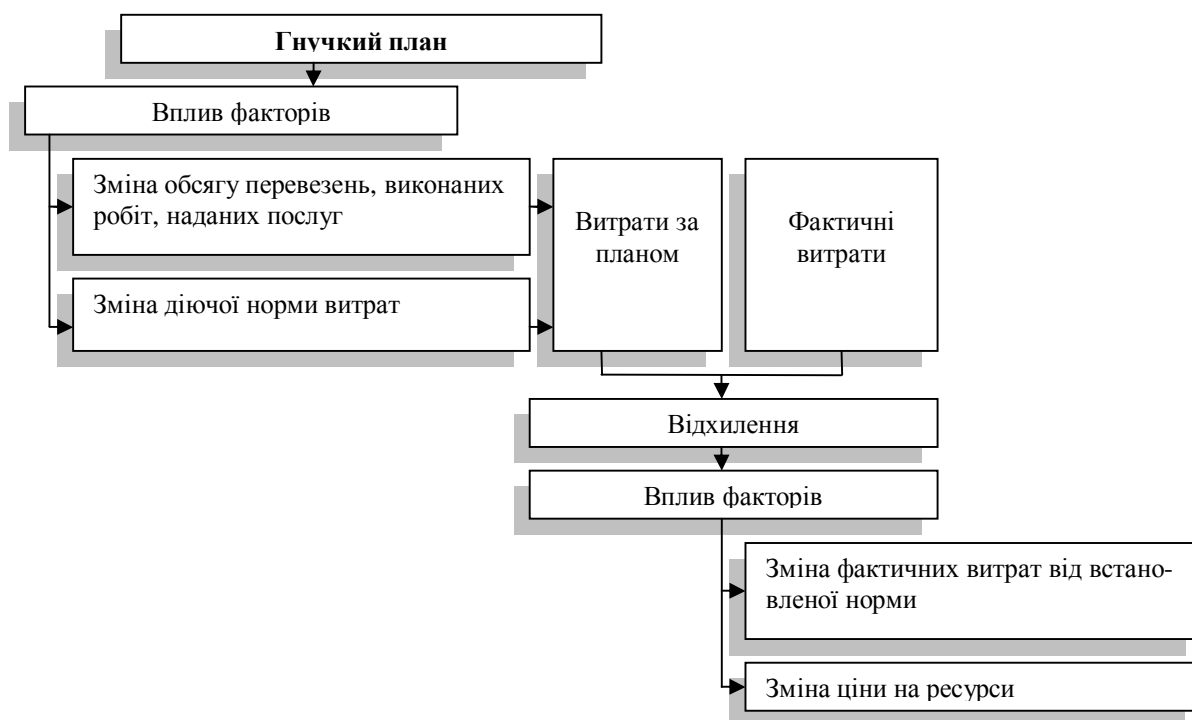


Рис. 2. Схема здійснення аналізу відхилень в умовах гнучкого планування витрат

Література:

1. Управлінський облік: підручник для вищ. нав. закладів / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліес, Д.У. Сенков та ін. (пер. с англ.). Міжнародний інститут бізнесу – пер з 5 канадського видання. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
2. Фаріон І.Д. Управлінський облік: Підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 850 с.

Бурденюк Т. Г., викладач.

Тернопільський національний економічний університет

МАТРИЧНІ МЕТОДИ АНАЛІЗУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТА БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ефективними методами формування стратегії конкурентоспроможності підприємства, визначення його позиції стосовно конкурентів та оцінки збалансованості товарного портфеля є матричні методи стратегічного аналізу. Метою матричного аналізу є визначення конкурентної стратегії ком-

панії та її окремих підрозділів. Його суть полягає в розподілі конкурентів зі схожими методами конкурентної боротьби на групи та вибір власної стратегії враховуючи співвідношення сил на ринку.

Варто зазначити, що застосовувані в різних моделях аналітичні показники є досить однорідними. Які б конкретні випадки за допомогою матричних моделей не розглядали, завжди два критерії структурують матрицю і роблять сутнісно односпрямованим аналіз. У всіх випадках йдеться про:

- конкурентну позицію, що дає можливість оцінити конкурентоспроможність, рентабельність діяльності або конкурентний ризик підприємства в певному сегменті;
- цінність певного напрямку діяльності для підприємства через його привабливість, галузевий ризик, фінансові потреби та ін.

На рис. 1 наведено спектр матричних моделей стратегічного аналізу, в котрих стратегія конкурентоспроможності формують на основі аналізу напрямів діяльності.

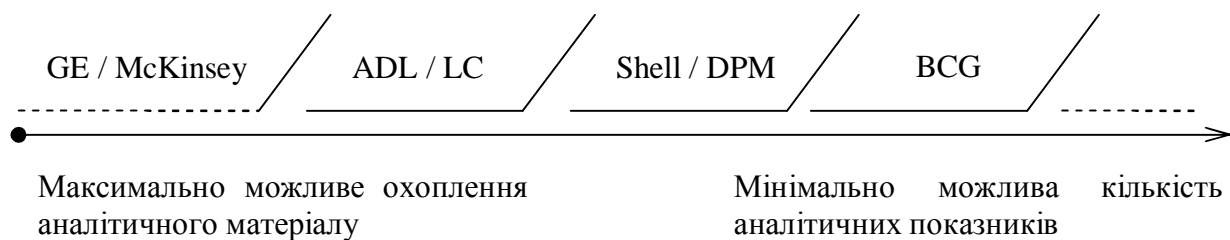


Рис. 1. Спектр моделей стратегічного аналізу [1, 118].

Метод Бостонської консалтингової групи (BCG) полягає у визначенні за допомогою матриці співвідношення «зростання ринку» та «відносної частки на ринку» і використовують для зіставлення стратегічних зон господарювання. Матриця BCG дає можливість визначити стратегічну позицію щодо кожного виду продукції підприємства і на основі аналізу цієї позиції обрати правильну стратегію дій щодо виготовлення і реалізації продукції, а також оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між різними видами діяльності. Метод стратегічного аналізу є інструментом вироблення стратегічних альтернатив щодо діяльності підприємства в межах його продуктового портфеля, і бізнесу в цілому.

Завдяки своїй системній природі використання матриці BCG є послідовним процесом, котрий пропонуємо реалізовувати в кілька етапів:

1. сегментація діяльності підприємства (виділення основних видів продукції);
2. оцінка зростання ринку для кожного виду продукції;
3. розрахунок відносної частки ринку для всього асортименту продукції;

4. складання матриці та визначення особливостей кожного напрямку діяльності;
5. ідентифікація оптимальної стратегії для кожної стратегічної зони господарювання і графічне представлення аналітичної динаміки ринкових часток.

При заповненні матриці «зростання – відносна частка ринку» основні труднощі виникають при визначенні найбільшого в регіоні виробника певного виду продукції. Також проблематичним є отримання достовірних даних про ринкові частки досліджуваного підприємства та його найбільшого конкурента. Дефіцит інформації та різниця в оцінках використаних джерел обмежують період і поле аналізу.

Поля матриці «зростання – відносна частка ринку» утворюють чотири квадрати на осях координат ОХ та ОУ. Ринок розглядається як швидкозростаючий, у випадку, коли річні темпи зростання становлять понад 10%. Десятипроцентна межа, відкладена на осі ОУ, свідчить про те, що продукти, розташовані вище неї перебувають на стадії зростання. Асортиментні позиції, що займають становище нижче зазначеної межі, ідентифікують як такі, котрі перебувають на стадії зрілості, або на стадії спаду життєвого циклу товару. За межу між високою і низькою відносною часткою ринку приймають значення 1,5 на осі ОХ. Будь-яка відносна частка ринку, що розташована справа від значення 1,5, показує границю конкурентоспроможної сили на досліджуваному ринку.

Модель McKinsey/General Electric (у редакції інших авторів «Екран бізнесу», «привабливість ринку – конкурентоспроможність») має кілька спільних рис із моделлю BCG. Обидва підходи базовані на ідеї управління диверсифікованою компанією шляхом вибіркового перерозподілу ресурсів від успішних, у даний момент, напрямів діяльності до перспективних у майбутньому. В моделях використана концепція незалежних стратегічних зон господарювання (підрозділ підприємства, напрям діяльності, продукт), як основних одиниць аналізу. Проте, на відміну від методу BCG, матриця McKinsey/General Electric використовує значно ширше коло показників для визначення привабливості ринку (на відміну від єдиного значення темпу приросту ринку в матриці «зростання – відносна частка ринку») та конкурентоспроможності підприємства (показник відносної ринкової частки в матриці BCG). Матриця екрана бізнесу складається з дев'яти комірок, на відміну від чотирьох запропонованих Бостонською матрицею, та фокусується на прибутку на інвестований капітал. Концептуальна основа методу McKinsey/General Electric – це узагальнена теорія конкурентних переваг. Відтак матриця екрана бізнесу має ширшу сферу застосування, гнучкіший підхід до формування стратегії і є об'єктивнішим методом аналізу продуктового портфеля підприємства [2].

Сучасна динаміка зовнішнього середовища відзначається рядом особливостей, пов'язаних із глибокою економічною кризою: висока інфляція, дороговизна банківських кредитів, різке зменшення практично у всіх галузях норм прибутковості тощо. В схожих умовах була розроблена і введена у практику стратегічного аналізу модель компанії Shell, в основі котрої лежить матриця DPM (Direct Policy Matrix – матриця спрямованої політики). У моделі Shell/DPM порівняно з моделлю McKinsey/General Electric основний акцент здійснено на кількісних параметрах бізнесу. Якщо критерій стратегічного вибору в моделі BCG ґрунтувався на аналізі грошового потоку, що є показником короткотермінового планування, а в моделі McKinsey/General Electric – на аналізі прибутковості інвестицій, що є показником довготермінового планування, то модель Shell/DPM пропонує при виборі стратегічних альтернатив керуватися цими двома показниками одночасно. Метод Shell/DPM базований на припущенні, що загальна стратегія підприємства має забезпечувати баланс між грошовим надлишком і його дефіцитом шляхом розвитку нових перспективних видів бізнесу. Модель орієнтує аналітика на перерозподіл фінансових потоків із тих напрямків діяльності, котрі генерують грошову масу у виробництві з високим рівнем рентабельності інвестицій у майбутньому [2; 3].

Основна ідея методу ADL/LC полягає у тому, що господарський портфель, котрий визначають стадією життєвого циклу продукту і конкурентоспроможністю, необхідно збалансованим. Будь-який напрям діяльності підприємства перебуває певній стадії життєвого циклу, й аналізувати його необхідно у контексті цієї стадії. Конкурентоспроможність може перебувати в одній із п'яти позицій: гранична, слабка, середня, сильна, домінуюча. Пропонуємо розглядати матрицю ADL/LC за двома аспектами: стратегічним та фінансовим. Стратегічна інтерпретація матриці дає можливість обрати загальну стратегію та уточнити стратегії для відповідних напрямів діяльності. Фінансовий аспект забезпечує визначення рівня рентабельності, ризику інвестування та потреби в додаткових ресурсах для відповідного виду виробництва.

Отже можна зробити висновок, що матричні моделі стратегічного аналізу сприяють розвиткові аналітичного і стратегічного мислення менеджерів, допомагають виділяти важливі питання та приймати рішення в умовах дефіциту інформації тощо. Однак, їх використання передбачає ряд обмежень: результати моделювання визначають за суб'єктивним твердженням аналітика, що створює можливості для маніпулювання та підвищує залежність висновкам щодо рішень від кваліфікації виконавців. Разом з тим такий методичний апарат досить простий і наочний, проте надмірне його спрощення може призвести до втрати суттєвої інформації.

Література:

1. Наливайко А. П. Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку: [текст] / Наливайко А. П. – К.: КНЕУ, 2001. – 227 с.
2. Ковтун О. І. Стратегія підприємства: навчальний посібник / Ковтун О. І. – [2-е вид., стереотип]. – Львів: «Новий Світ – 2000», 2006. – 388с.
3. Фляйшер К. Стратегический и конкурентный анализ: Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / Крег Фляйшер. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 541 с.

*Бучинська Ю. В., магістрант.
Тернопільський національний економічний університет*

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА

На сьогодні ефективне законодавство і, відповідно, ефективне правове регулювання є одним з обов'язкових умов послідовної трансформації суспільства у демократичне з соціально орієнтованою ринковою економікою. Питання правового регулювання підприємницької діяльності набувають особливого значення в умовах фактичного переходу української економіки від традиційної до інноваційної моделі суспільно-економічного розвитку держави. Однак на практиці ще багато принципів питань правового регулювання підприємницької діяльності залишаються невирішеними.

Стосовно дослідження впливу законодавства на трансформаційні перетворення в Україні, якісним слід визнати таке законодавство, форма і структура побудови, досконалість якого повинні забезпечувати: умови та ефективне використання результатів розвитку ринкової інфраструктури, гарантії правового захисту діяльності щодо розвитку інфраструктури, повноту правового регулювання цих питань. Повнота правового регулювання означає, що правовими актами регулюються усі види та форми відносин, які виникають у процесі формування ринкової інфраструктури, через матеріальні та процесуальні норми, а також шляхом встановлення охоронних санкцій за порушення регулятивних норм.

Державне регулювання підприємництва забезпечується за допомогою спеціального державно-правового механізму, який складається, по-перше, з організаційно-структурних формувань, по-друге, з адміністративно-правових засобів впливу на відносини, що складаються в даній сфері. Державними органами, що компетентні на законодавчому рівні впливати на питання нормативно-правового забезпечення підприємництва є комітети Верховної Ради України: Комітет з питань економічної політики та Ко-

мітет з питань промислової і регуляторної політики та підприємництва. В складі Міністерства Юстиції України діє Департамент фінансового законодавства на який покладено ряд функцій зокрема, розроблення проектів нормативно-правових актів з питань фінансового законодавства, проведення правової експертизи щодо відповідності Конституції України, законам та іншим нормативно-правовим актам України та міжнародним договорам.

Законодавство, що становить сучасну правову базу регулювання підприємницької діяльності, носить багатоструктурний характер і включає такі складові, як: 1) загальне законодавство, на основі якого здійснюється функціонування і розвиток усіх правових інститутів; 2) галузеве законодавство (зокрема цивільне, податкове, адміністративне, земельне та ін.), яке закріплює певні однорідні суспільні відносини та має на меті їх врегулювання, і поряд з цим визначає певні засади діяльності підприємств; 3) спеціальне законодавство в сфері підприємництва, тобто норми, які регулюють діяльність підприємств дуже розкидані по різних нормативних актах.

Проголошення України незалежною державою стало передумовою для створення власної правової бази відповідно до духу національної економіки. Великим досягненням законодавців, які зрозуміли нагальну необхідність регулювання підприємницької діяльності, стало прийняття низки законодавчих актів, в яких уперше подавалося визначення підприємництва, перелік його ознак та принципів. Завершенням першого етапу становлення інституту підприємництва в Україні стало закріплення Конституцією України 28 червня 1996р. права на заняття підприємницькою діяльністю, (ст. 42) що віддзеркалило у концентрованому вигляді правовий простір, в якому здійснюється розвиток підприємництва в нашій країні.

Правовим джерелом забезпеченням підприємницької діяльності є також чинні закони України, укази Президента, постанови Кабінету Міністрів України, накази та положення міністерств та відомств, установчі договори та статuti підприємств.

Проведений в ході дослідження аналіз законодавчої бази дає змогу констатувати, станом на 10 грудня 2007 року нараховується 2 кодекси, Цивільний та Господарський, близько 40 чинних первинних законів України, що певною мірою регулюють процеси підприємництва в Україні, близько 470 чинних первинних законів в яких вживається термін «підприємство». Основу регулювання даної сфери становлять закони України: від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців»; від 19.09.1991 № 1576-XII «Про господарські товариства»; від 21.12.2000 № 2157-III «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні»; від 19.10.2000 № 2063-

III «Про державну підтримку малого підприємництва»; від 28.12.1994 № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» та інші.

Значну частину правових норм, що регулюють питання підприємництва містять Цивільний та Господарський кодекси України прийняті 16 січня 2003 року і набрали чинності 1 січня 2004 року. Незважаючи на одночасне прийняття законодавчі акти мають деякі неузгодженості та суперечності, що унеможливають їх практичне застосування. Зокрема існують різні підходи двох Кодексів до визначення підприємства. Підприємство є об'єктом у цивільних правовідносинах, у Господарському кодексі України – це суб'єкт господарювання. Стаття 62 Господарського кодексу України розкриває поняття підприємства як самостійного суб'єкта господарювання, створеного компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами. На відміну від зазначеного, стаття 191 Цивільного кодексу України визначає, що підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. Ряд суперечностей у кодексах також стосується питання правоздатності юридичної особи; створення та видів акціонерного товариства, виключної компетенції його загальних зборів; тощо.

Аналіз чинного законодавства України з питань оподаткування підприємств свідчить про наявність у ньому колізійних норм, які призводять до неоднозначного їх тлумачення, і, як наслідок, на практиці дуже часто виникають спірні ситуації, тому очевидна потреба у реформуванні та систематизації податкового законодавства у Податковий кодекс, який би зняв надмірний податковий прес на підприємництво та врегулював існуючі питання між платниками податків та органами державної податкової служби.

Щоб уявити місце правого забезпечення українського підприємництва та дію юридичних норм на практиці у порівнянні зі світовими, варто звернути увагу на дослідження «Ведення бізнесу» (DOING BUSINESS), яке Всесвітній банк проводить спільно з Міжнародною фінансовою корпорацією. Прогнозний рейтинг зіставляють за показниками покращення умов ведення бізнесу, які базуються на аналізі даних в 10 областях регулювання підприємницької діяльності. При складанні рейтингу враховують час і вартість виконання вимог, що ставить законодавство держави до оформлення нового підприємства, його діяльності, ведення зовнішньоторгових операцій, податкового навантаження і закриття підприємства. В рейтингу «Ведення бізнесу 2008» представлені 178 країн. Вже другий рік поспіль перше місце займає Сінгапур, Україна – 139-е, Ірак – 141.

Отже, реформування національного законодавства безпосередньо пов'язане з вирішенням проблем організації фінансової діяльності підприємств, забезпеченням їх стійкості шляхом створення передумов для ефективного застосування новітніх концепцій нормативно-правового регулювання.

Одним із головних напрямків подальшого удосконалення законодавчої бази підприємництва є приведення її у відповідність до швидкозмінюваних вимог ринкової економіки, ліквідація неоднозначності та суперечливості в деяких законодавчих актах, забезпечення ясності та простоти їх розуміння.

Можна погодитися з думкою багатьох науковців, які вважають за необхідне систематизувати законодавство України про підприємництво у вигляді Зводу законів про підприємництво. Процес систематизації законодавства про підприємництво має здійснюватись на основі глибокого пізнання соціально-економічної сутності та закономірностей розвитку підприємництва, а також на засадах єдиного розуміння стратегії державної політики розвитку підприємництва в Україні й ринкового реформування господарського механізму

*Вітренко О.В., к.е.н., доцент.
Донецький університет економіки та права*

ЛОГІСТИЧНА МОДЕЛЬ КОНТРОЛЮ ПОКАЗНИКІВ ПОВ'ЯЗАНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЧИХ СИСТЕМ

Господарські процеси складають єдину виробничу систему, яка характеризується певними показниками діяльності підприємства та може бути відображена як сукупність елементів адитивної економіко-математичної моделі. Сучасна наука пропонує моделі обліку і контролю діяльності за центрами відповідальності, місцями виникнення затрат, центрами прибутку тощо. Важливість цих методик незаперечна, проте контроль результатів діяльності окремих сегментів не може бути ефективним без врахування факторів впливу пов'язаних процесів або результативних показників попередніх дій або процесів. Саме цим визначається актуальність дослідження проблеми моделювання системи контролю виробничих систем на основі врахування логістичних впливів.

Дослідження різних аспектів проблеми оцінки та аналізу впливу логістичних показників діяльності підприємств розглянуті у працях В. Беренса, Г. Бірмана, А. Богача, П. Микитюка та інших. Втім, дослідження впливу різних

факторів на систему показників здійснено у межах окремих елементів системи або окремих об'єктів, що зумовлюють певний вплив на систему.

Мета нашого дослідження полягає у визначенні напрямів використання логістичного підходу до формування моделі контролю елементів системи на основі оцінки та аналізу факторів впливу результатів діяльності пов'язаних господарських процесів.

Логістичний підхід визначається як методологічна концепція теорії сучасного обліку, основним вектором розвитку якого є економіко-математичне обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків, оцінка факторів впливу пов'язаних процесів та їх врахування в ході контролю показників діяльності. Концепція логістики в управлінському обліку реалізується через визначення системи параметрів, що характеризують їх вплив на залежні сегменти діяльності і визначають стан об'єктів обліку і контролю [2].

Об'єкти обліку і об'єкти контролю – не тотожні поняття. Так, на підприємствах машинобудування об'єктом обліку витрат діяльності цехів виступають витрати за їх видами, об'єктом контролю – обліково-контрольні пункти (цехові комори, ВТК) та бюджети [3; 4].

Для формування логістичної моделі контролю потрібно визначити сутність логістичних зв'язків виробничої системи. Логістичні зв'язки – сукупність зв'язків між функціями діяльності, яка характеризується ступенем впливу параметрів кожного з процесів (або функцій діяльності) на результативність наступного процесу (або пов'язану функцію діяльності).

Формування інформації щодо витрат процесів господарської діяльності отримує в системі обліку чіткі контури та визначені зв'язки, які відбиваються у механізмі обліку (Рис.1).

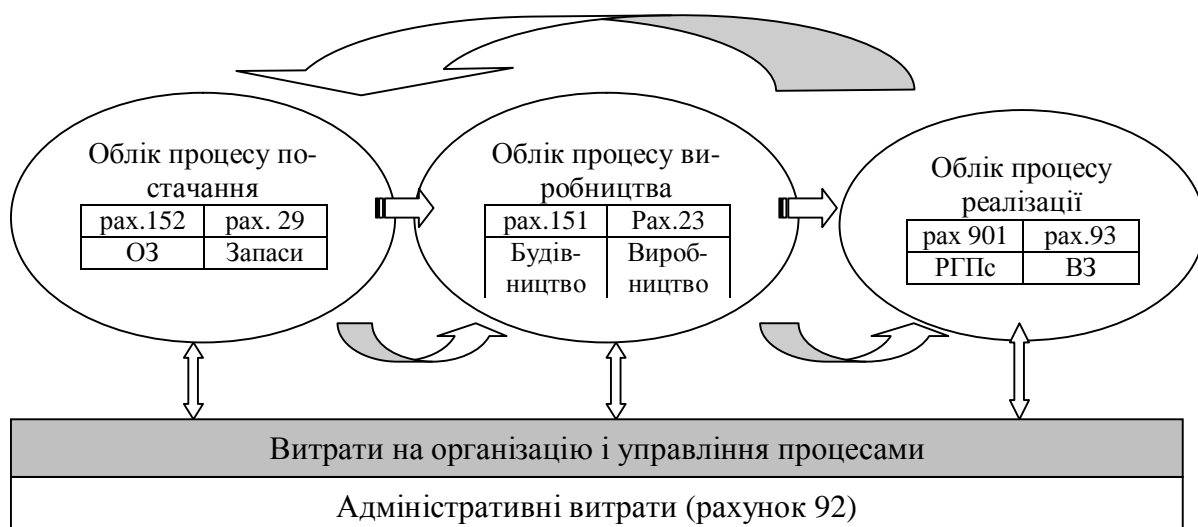


Рис. 1. Функціональні зв'язки і механізм обліку витрат за процесами господарської діяльності

На рисунку показано інформаційний потік, елементами якого є інформація про витрати кожного окремого процесу за функціональною ознакою, та направленість впливів його елементів, які ми називаємо логістичними.

Розглянемо детальніше систему функціональних зв'язків між процесами господарської діяльності, які характеризуються певними ознаками. По-перше, властивістю функціональних зв'язків є циклічність, що передбачає постійну повторюваність руху інформації у заданому колі і є об'єктивним відтворенням діяльності будь-якого виробничого підприємства. По-друге, логістичністю зв'язків, що характеризує ступінь впливу параметрів кожного з процесів (або точніше функцій діяльності) на результативність наступного процесу (або пов'язану функцію діяльності). Якщо властивості циклічності не потребують доведення, то логістичність зв'язків потребує конкретизації.

Логістичні зв'язки математично виражаються залежністю:

$$\pm L \hat{E} \times k_L, \quad (1)$$

де ОК – об'єкт контролю;

k_L - коефіцієнт логістичного впливу.

Коефіцієнт логістичного впливу визначається як доля показника у системі визначених відхилень за окремими факторами (кількісними, вартісними, іншими), що визначають попередній вплив. У цьому зв'язку важливо визначити сутність логістичних параметрів.

Логістичні параметри – показники сегментів витрат за функціями діяльності, що формують параметри впливу на залежні сегменти. Сукупними логістичними параметрами діяльності сегмента виступають коефіцієнт ефективності витрат і коефіцієнт відхилення, які характеризують ступінь і якість відхилення фактичних витрат діяльності від запланованих, що спричинює подальші логістичні впливи.

Ефективність витрат сегменту постачання вимірюється за формулою:

$$\mathcal{E}_B^{SII} = \frac{N_B^{SII}}{F_B^{SII}}, \quad (2)$$

де \mathcal{E}_B^{SII} – коефіцієнт ефективності витрат сегмента постачання;

N_B^{SII} – нормативні витрати сегмента постачання;

F_B^{SII} – фактичні витрати сегмента постачання.

Цей механізм визначення результативності діяльності сегменту дозволить забезпечити вимір вкладу підрозділів у фінансовий результат, а отже створити необхідні стимули для подальшого підвищення показників роботи підрозділу.

Отже, логістичні параметри діяльності підприємства – це результативні параметри діяльності підрозділів і служб підприємства, що забезпечують діяльність інших підрозділів і служб, які стають вхідними щодо до них і зумовлюють певний вплив. Потрібно відзначити, що ці вхідні параметри стають тими внутрішніми факторами, які здатні викривити оцінку діяльності сегмента і тому потребують врахування в системі оперативного контролю.

Визначення факторних впливів на результат діяльності є важливим завданням оперативної системи контролінгу, для вирішення якого потрібно визначити критерії релевантності відхилень показників діяльності кожної окремої функції. Релевантність у цьому контексті – критерій відхилення, який зумовлює вплив на прийняття управлінського рішення або впливає на результати пов'язаних процесів.

Логістичні параметри класифікуються за наступними ознаками: за відношенням до господарського процесу – це параметри процесів організації, постачання, виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг); за ступенем регульованості (підконтрольності); за відображенням адресності (як у частині відповідальності, так і у частині зони впливу); за видами (якісні, кількісні); за рангом (наявність попередніх впливів логістичних параметрів у загальній системі, їх кількість); за відношенням до типів сегментів обліку, що відображають специфічну інформацію для окремих типів управлінських задач (прямі й непрямі).

За визначенням І.О. Бланка система моніторингу складає основу контролінгу, найбільш активну частину його механізму та являє собою розроблений на підприємстві механізм постійного спостереження за контрольованими показниками функціонування активів, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачених і виявлення причин цих відхилень [1, с.132]. Отже, дослідник ототожнює систему моніторингу із системою управлінського обліку, вказуючи на необхідність внутрішньої стандартизації системи контрольованих показників, які визнані пріоритетними для управління. Тим самим визначаються поведінкові аспекти діяльності бухгалтера-аналітика і встановлюється, так би мовити, певний стандарт, логіка його дій. Розроблена система моніторингу повинна корегуватися при зміні цілей контролінгу активів і системи показників поточних планів і бюджетів.

Автоматизовані системи обробки облікової інформації дозволяють визначати відхилення показників виконання функціональних бюджетів виробничого підприємства. Для ефективного контролю в умовах автоматизації системи обліку і контролю показників діяльності підрозділів підприємства потрібно:

- 1) визначення критеріїв релевантності показників діяльності підрозділу, яке здійснюється управлінцями і доводиться до бухгалтера-аналітика;
- 2) визначення релевантних відхилень за системою факторів їх виникнення;
- 3) здійснення розрахунку логістичних параметрів;
- 4) при контролі показників функціонального підрозділу підприємства корегувати їх на суму логістичного відхилення, «очищуючи» тим самим показники діяльності об'єкту контролю;
- 5) розробляти проекти рішень щодо уникнення негативних логістичних впливів.

Література:

1. Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк– К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 720 с.
2. Витренко Е.В. Синергетический и логистический подходы к организации учётно-аналитической информации / Е. Витренко // Економіка: проблеми теорії та практики. Зб. наук праць ДНУ. Вип. 124. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – С.203-214.
3. Вітренко О.В. Контроль витрат незавершеного виробництва і калькулювання собівартості підприємств машинобудівної галузі / О.Вітренко // Схід. Науково-практичний журнал. – № 3 (75). – Донецьк, 2006. – С. 43-51.
4. Карпова Т.П. Основы управленческого учёта: [учеб. пособие] / Карпова Т.П. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

Галушка Н. Й., аспірант.

*Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана,*

АУДИТ ВЕКСЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

У процесі здійснення господарської діяльності підприємства вступають у взаємовідносини з іншими підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами. Ці відносини ґрунтуються на різноманітних готівкових та безготівкових розрахунках, одним із складових елементів яких є вексельні операції.

Правильна організації аудиту вексельних операцій сприяє покращанню договірної і розрахункової дисципліни, виконанню зобов'язань перед кредиторами, підвищенню відповідальності за дотримання платіжної дис-

ципліни, скорочення дебіторської і кредиторської заборгованості, прискоренню обігу коштів, і в цілому – покращанню фінансового стану господарюючого суб'єкта.

В процесі здійснення аудиту вексельних операцій, аудитору слід пам'ятати, що для підприємства-клієнта, звітність якого перевіряється, векселі можуть бути активами та зобов'язаннями. Як активи векселі відображаються у балансі за статтями: „Інші фінансові інвестиції”; „Довгострокова дебіторська заборгованість”; „Векселі отримані”; „Інша поточна дебіторська заборгованість”; „Поточні фінансові інвестиції”, як пасиви – „Інші довгострокові фінансові зобов'язання”; „Інші довгострокові зобов'язання”; „Векселі видані”; „Інші поточні зобов'язання” [4, с. 62].

При аудиті вексельних операцій, аудитору слід перевірити правильність класифікації векселів і відображення їх за відповідними статтями. Дана класифікація залежить від терміну, на який видано вексель, та від характеру оформленої ним операції. У випадку, якщо термін, на який видано вексель, більше одного року і зафіксована ним операція не стосується звичайного операційного циклу – такий вексель довгостроковий, в інших випадках – короткостроковий.

Як правило, в обліку векселі повинні відображатися за номінальною вартістю, без попереднього нарахування відсотків. Це пояснюється тим, що за векселями, за якими оформлено заборгованість за товари, роботи, послуги, не нараховується резерв сумнівних боргів, як це роблять за звичайною торгівельною дебіторською заборгованістю. Довгострокові векселі, за якими нараховуються відсотки, відображаються у балансі за дисконтованою вартістю майбутніх платежів. Тому аудитору потрібно звернути увагу на правильність відображення в обліку вексельних сум.

Аудитору слід дуже уважно розглянути сутність кожної операції з обігу векселів на підприємстві та встановити, відіграє вексель роль розрахункового документу чи цінного паперу, що дасть змогу визначити правильність його відображення у фінансовому обліку.

Як правило, вексель, як розрахунковий документ, відображається у балансі за вартістю (номінальною чи історичною собівартістю), яка визначається бухгалтером самостійно. У випадку, якщо вексель використовується як цінний папір, вартість, за якою він повинен відображатися у фінансовому обліку, визначається за правилами оцінки цінних паперів і він повинен відображатися на рахунку 35 „Поточні фінансові інвестиції”. При подальшій передачі такого векселя відповідні суми слід відобразити на рахунках 741 „Дохід від реалізації фінансових інвестицій” і 971 „Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”. Списання цих сум у порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат відображається за рахунком 793 „Результат від іншої звичайної діяльності” [4, с. 62].

В процесі здійснення аудиту вексельних операцій потрібно перевірити також правильність обчислення та відображення в обліку і звітності відсотків за вексями. Доходи і витрати повинні відображатися у формі №2 „Звіт про фінансові результати”. Залежно від того, яка природа вексельних операцій, доходи (витрати) у цій формі повинні відображатися як доходи (витрати) від операційної або неопераційної діяльності. У випадку, якщо векселем оформлено надання (отримання) кредиту, то підприємство відсотки за векселем повинно відобразити як фінансові доходи (витрати), а якщо векселем зафіксовано дебіторську (кредиторську) заборгованість – доходи (витрати) від операційної діяльності[4, с. 62].

Аудит вексельних операцій залежить від видів векселів, порядку заповнення показників векся та їх змісту, порядку видачі та акцепту (прийняття) векся, а також передачі та авалю векся. Враховуючи це, аудиторі слід дуже уважно розглянути сутність кожної операції з обігу векселів на підприємстві та встановити, до розрахункових чи товарообмінних операцій вона відноситься, що зумовлює, перш за все, правильність та своєчасність обчислення податків та розрахунків з бюджетом, а також його відображення в фінансовому та податковому обліку.

Робота аудитора з перевірки вексельних операцій повинна бути задокументована. На підставі зібраної інформації, робочих документів аудитор складає висновок щодо достовірності обліку та звітності підприємства-клієнта в цілому.

Проведення аудиту вексельних операцій дасть змогу виявити негативні явища в їх обліку, встановити причини виникнення, а також розробити рекомендації щодо їх уникнення в майбутньому, з метою фінансового оздоровлення підприємства, збільшення рентабельності, зростання ринкової привабливості, залучення інвестиційних проектів тощо.

Отже, використання аудиту вексельних операцій на українських підприємствах дозволить більш повно задовольняти потреби користувачів інформації: власників, інвесторів, кредиторів, акціонерів, державних органів, третіх осіб тощо, яких цікавить питання забезпеченості оборотними коштами підприємства з метою підвищення його конкурентоспроможності та ринкової привабливості.

Література:

1. Білуха М. Т. Курс аудиту: Підручник / М. Т. Білуха.–[2-е вид., перероб.] – К.: Вища шк.: Т-во „Знання”, КОО, 1999. – 574 с.
2. Большакова О. Методика оперативного аналізу та контролю вексельних операцій суб’єктів господарської діяльності / О. Большакова // Вісник Київського національного. торгово-економічного університету. – 2003. – №1.– С. 78-84.

3. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. [для студентів вищих закладів освіти]. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: „Каравелла”, 2002. – 504 с.
4. Петрик О. Аудит операцій з цінними паперами / О. Петрик, Ю. Кілару // Вісник податкової служби України. – 2002. – №47. – С. 57- 63.
5. Савченко В. Я. Аудит: Навч. Посібник. / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
6. Сулейманова Н. В. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту вексельних операцій підприємств / Н. В. Сулейманова // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2009. – №14. – С. 22-27.
7. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 231 с.

Галько О. Т., аспірант.

Тернопільський національний економічний університет

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ

Зарубіжному досвіду податкової системи присвячено багато праць, серед них О.В Богачової, Роберта Сарноффа, М. Мельник, О.В.Чернова, та інші. Загалом слід визнати, що ця ділянка залишається недостатньо дослідженою і по сьогоднішній день.

Усі податки Федеративної Республіки Німеччина можна розділити на дві групи, при цьому загальні податки становлять близько 70 % податкових доходів зведеного бюджету країни.

Список податків визначено ст. 106 Конституції Федеративної Республіки Німеччина: загальні податки, федеральні податки, податки земель, місцеві податки.

Федеральний уряд має виняткове законодавче право введення і визначення оподаткованої бази і ставок з митних платежів і податків з монополій. З усіх федеральних і загальних податків федеральний уряд і землі приймають спільні рішення. Уряди земель мають законодавчу владу щодо власних податків і акцизів.

Вертикальне вирівнювання в Німеччині здійснюється за допомогою загальних податків, що є регулюючими. Відповідно до Конституції федеральний уряд і землі мають рівні права на прибутковий податок.

При розподілі податку на прибуток корпорацій і податків з обороту федерація та землі також мають рівні права, оскільки в Конституції встановлено, що в різних землях повинні забезпечуватися рівні умови життя і податковий тягар не може бути надмірним. Частка податків з обороту мо-

же змінюватися залежно від зміни співвідношення витрат між федерацією та землями.

Прибутковий податок розподіляється між землями за місцем реєстрації платників податків (резидентів). Податок на прибуток корпорацій розподіляється за формулою. Однак при розподілі ПДВ між землями не можна виходити ані з принципу реєстрації платника, ані з принципу місцезнаходження джерела, тому ПДВ було вирішено розподіляти пропорційно чисельності населення, що має ефект горизонтального вирівнювання.

Починаючи з 1996 р., федерація передає землям 18,2 % надходжень від акцизів на нафту для інвестування в розвиток громадського пасажирського транспорту. Відбувається горизонтальне вирівнювання через перерозподіл ПДВ. Первісний розподіл доходів, отриманих із регулюючих джерел, потім трансформується за допомогою перерозподілу, заснованого на закріпленому в Конституції праві на однакові умови життя в різних землях.

Горизонтальне вирівнювання за допомогою трансфертів. На другій стадії застосовується схема з негативними трансфертами. Розподіл трансфертів споконвіку ґрунтується на прогнозах оподаткованої бази, а пізніше, коли стають відомі фактичні значення бази оподаткування, коригується.

Таким чином, застосована в Німеччині схема трансфертів є схемою вирівнювання доходів на душу населення. На етапі негативних трансфертів відбувається підтягування душових доходів до 95 % “необхідних ресурсів”.

Додаткова фінансова допомога. На наступному етапі вирівнювання душові доходи слабкіших у фінансовому відношенні земель збільшуються до 99,5 % “необхідних ресурсів” за рахунок додаткової фінансової допомоги з федерального бюджету.

Як свідчить порівняння механізмів бюджетного вирівнювання, які застосовуються в різних країнах світу, підходи, що використовуються в Україні, мають з ними багато спільного. Більше того, Україна застосовує ряд елементів, які не тільки дозволяють урахувати особливості міжбюджетних відносин в інших країнах, а й забезпечують вищу порівняно з ними прозорість у розподілі фінансової допомоги.

Головне завдання бюджетного регулювання полягає в тому, щоб у конкретних економічних і політичних умовах обрати найефективнішу модель бюджетних відносин. Для цього насамперед необхідно чітко розподілити видаткові функції між рівнями влади, закріпити відповідні джерела фінансування, сформувати систему надання фінансової допомоги найбіднішим регіонам.

Критерієм ефективності кожної конкретної моделі зрештою можуть виступати тільки якість та обсяг бюджетних послуг, наданих населенню. Різні країни вирішують проблему вибору моделі бюджетних відносин по-різному. Проведений аналіз засвідчив, що ефективність системи міжбюджетних відносин визначається не ступенем централізації/децентралізації бюджетної системи, не наявністю чи відсутністю регулюючих податків, не частками доходів/витрат центрального уряду, не обсягом і способами надання фінансової допомоги, а чітко встановленою та збалансованою системою всіх цих чинників, які точно відповідають особливостям держави.

Література:

1. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
2. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. – М.: Дашков и Ко, 2002.
3. Хорст Риссе. Політика у сфері оподаткування і регулювання доходів: зрівнювання федеральних та регіональних інтересів. Система і досвід Німеччини / Фонд “Україна – США”. Програма сприяння парламентам України – 4 с.
4. Чернова О.В. Податкове стимулювання інноваційної діяльності // Економіка та держава. – 2007.

Гаценко С. В.,

Одеський національний політехнічний університет

ШЛЯХИ ЗМІЦНЕННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

У світовій економіці у 2008 р. розгорнулася найглибша після Великої депресії фінансово-економічна криза. Основними причинами її виникнення стали: криза на ринку іпотечних кредитів США, зростання обсягу спекулятивних операцій з деривативами, нестабільність світового валютного ринку, підвищення світових цін на енергоносії і продовольство.

Світова економічна криза значною мірою вплинула на розвиток економіки України. Згідно даних Державного комітету статистики, в I кварталі 2009 р. ВВП країни скоротився на 20,3 %, що є одним із найгірших показників економічної динаміки в цей період у світі. Все більша кількість промислових підприємств потребують термінової допомоги з боку органів влади й науки, які повинні створити механізми запобігання банкрутству, що забезпечать

керованість кризовими ситуаціями та процесами. За даними експертів, найуразливішими до світової фінансової кризи виявилися підприємства, які працюють на експорт (металургія, транспортне й аграрне машинобудування), а також на споживчий сектор (виробництво автомобілів). Вже в серпні 2008 р. вони зменшили виробництво прокату більш як на 20 %, унаслідок зниження попиту та падіння цін.

Виходячи зі статистичних даних, слід зазначити, що сучасний стан вітчизняних промислових підприємств характеризується, по-перше, швидким вимиванням оборотних коштів через неможливість отримання короткострокових кредитів на оптимізацію поточної діяльності, а також замороженням програм розвитку; по-друге, масовими порушеннями платіжних зобов'язань; по-третє, скороченням обсягів виробництва через зменшення попиту зовнішніх та внутрішніх ринків; по-четверте, масовими звільненнями або відпустками за власний рахунок працівників, скороченням робочих змін.

До чинників, які посилили кризову ситуацію на промислових підприємствах відносяться: незадовільна постановка роботи на ринку, нездатність товару успішно конкурувати з іншими товарами, що знаходяться на ринку, неефективна маркетингова політика, несвоєчасне оновлення асортименту товарної продукції; брак інновацій та раціоналізаторства; дефіцит у фінансуванні; відсутність або незадовільна робота відділів планування, аналізу, інформаційного забезпечення, контролю; великий обсяг капіталовкладень із тривалим терміном окупності; відсутність стимулів праці у працівників підприємства. Загалом усі названі причини кризи досить тісно взаємопов'язані і становлять складний комплекс причинно-наслідкових зв'язків. Ці та інші чинники, діючи в різних напрямках, призводять до руйнування організаційного, економічного і виробничого механізму функціонування підприємства.

За таких умов керівництво підприємствами має забезпечити розробку антикризових заходів. Їх розробка повинна бути комплексною, спрямованою на формування оптимального портфеля антикризових заходів, а саме: зменшення витрат; збільшення надходження коштів; проведення реструктуризації кредиторської заборгованості; проведення реорганізації або реструктуризації підприємства, вдосконалення його організаційної структури та корпоративного управління, формування портфеля технологій виробництва відповідно до умов кризового стану ринку, коригування збутової політики і менеджменту персоналу. Варто доповнити перелік цих методів різними видами диверсифікації, а саме, диверсифікації продукції, ринків збуту і всієї діяльності підприємства.

Кризовий стан компанії вимагає від менеджерів проведення низки нетрадиційних заходів, використання в управлінні методів і підходів, які значно відрізняються від управління в звичних, стабільних, умовах. Необхідність зміцнення конкурентних позицій українських компаній на міжнародних ринках

зумовлює пошук адекватних моделей їхнього розвитку та запровадження відповідних форм і способів організації діяльності як на національній, так й на світовій економічній арені. Одним з найперспективніших напрямів вирішення поставленої проблеми є реалізація моделі зовнішнього розвитку в форматі створення транснаціональних компаній за участю українських експортоорієнтованих підприємств.

В умовах обмеженості доступу до економічних та фінансових ресурсів, загострення конкурентної боротьби та повільної «вичерпаності» внутрішніх можливостей досягнення стратегічних цілей, компанії все частіше використовують форми та методи зовнішнього розвитку, серед яких найпоширенішими залишаються операції злиттів та поглинань, формування стратегічних альянсів, створення спільних підприємств, формування міжнародних та регіональних мереж.

Слід визнати, що існує ряд перешкод на шляху до формування українських транснаціональних структур: нестабільність економічної та політичної ситуації в державі; нерозвиненість законодавчої бази у питаннях статусу та діяльності транснаціональних корпорацій; потужна конкуренція з боку існуючих світових ТНК, які є лідерами у більшості галузей; низька конкурентоспроможність української продукції (переважно внаслідок високої енергомісткості); відсутність відповідної науково-технічної, інноваційної бази, яка б могла конкурувати з технологіями іноземних ТНК; порівняно низький рівень менеджменту; висока «тінізація» економіки; великий податковий тягар; високий рівень інфляції тощо.

Таким чином, в умовах, коли інтеграційні процеси стають невід'ємною частиною господарського життя кожної країни, необхідним елементом успішного економічного розвитку держави є активізація міжнародної економічної діяльності, поглиблення міжнародних економічних зв'язків між провідними компаніями, інтенсифікація міжнародної торгівлі. У сучасному світі саме транснаціональні корпорації активно впливають на економічне, політичне і соціально-культурне життя країн та залишаються одним з найважливіших чинників впливу розвинених держав на інші регіони.

Гридіна О. Г., аспірант.

Рада національної безпеки і оборони України,

Інститут проблем національної безпеки

ОЦІКА СТАНУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ЯК ЗАСІБ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

В умовах стрімкої глобальної інтеграції зростають не тільки взаємозв'язки між державами, але й стає більш жорсткою міжнародна конкурен-

ція, що може призводити до зіткнень та протистоянь різнопланових інтересів держав. За сучасних умов саме інформаційна безпека є однією з основних складових національної безпеки, оскільки рівень сучасних інформаційних технологій надає можливості державам послабити, або завдати значної шкоди конкурентним державам без застосування воєнної сили.

Інформаційну безпеку можна охарактеризувати стійкістю основних сфер життєдіяльності, стосовно небезпечних (дестабілізуючих, деструктивних) інформаційних впливів та загроз. При цьому інформаційна безпека набуває особливого значення в умовах глобалізації, оскільки глобалізація обумовлює виникнення певних процесів, які відкривають нові можливості та створюють спритятливі умови. Проте є процеси, які спричиняють додаткові труднощі, які виражені:

- прагненням кожної держави реалізувати та захистити власні національні інтереси, направлені на формування та накопичення національного інформаційного потенціалу в умовах глобалізації світових інформаційних процесів;
- необхідністю не лише розвивати й посилювати національний інформаційний потенціал, але й захищати від широкого спектра існуючих та потенційних інформаційних загроз;
- існуванням реальної потреби в захисті всіх суб'єктів інформаційних стосунків від можливих негативних наслідків впровадження та використання інформаційних технологій;
- наявною можливістю інформаційного тиску на країну, навіть інформаційної агресії з боку розвинутих країн світу з метою одержання односторонніх переваг в політичній, економічній, військовій та інших сферах, а також інформаційного впливу на свідомість і підсвідомість індивідів, на сім'ю, суспільство й державу, що загрожує національній безпеці країни.

Отже, глобалізація інформаційного середовища істотно впливає на суть інформаційної безпеки і всіх механізмів захисту інформації. Країнам із слаборозвинутими інформаційними технологіями важко сподіватися на інформаційне домінування у світовому інформаційному просторі, для них головне – не відстати, зберігаючи національну, інтелектуальну, культурну, мовну самобутність, швидко орієнтуючись та відповідно адаптуючись у сучасному інформаційному середовищі, а також не стати вразливим суб'єктом, щодо загроз, які несе глобалізація.

Тому глобалізаційні процеси створюють не тільки нові можливості, а й висувають нові проблеми, для вирішення яких, є потреба постійного моніторингу та оцінки стану інформаційної безпеки. При цьому важливого значення набуває оцінка стану зовнішнього та внутрішнього інформаційного середовища, як основних складових інформаційної безпеки в цілому.

Для того, щоб повною мірою визначити стан зовнішнього та внутрішнього інформаційних середовищ, треба в комплексі оцінити вплив зовнішніх та внутрішніх загроз, сильні та слабкі сторони, а також визначити їх можливості. Універсальною системною технологією, що дає змогу оцінити ці категорії, є SWOT-аналіз.

Кінцевим результатом при раціональному проведенні SWOT-аналізу, направлено на визначення та формування загального потенціалу інформаційної безпеки України, повинні бути ефективні рішення- вироблення стратегічних та тактичних цілей, які б в кінцевому результаті допомогли фахівцям розробити таку стратегію, яка б врегулювала проблеми інформаційної безпеки, та забезпечила її ефективність.

Розробки SWOT-моделей, з врахуванням різних сценаріїв розвитку можливих ситуацій в сфері забезпечення інформаційної безпеки, можна застосовувати для:

- аналізу факторів конкурентного оточення в інформаційній сфері. На сьогодні, в рамках технології стратегічного планування SWOT-аналіз розглядається як окремий етап оцінки та структурування інформації;
- планування та реалізації стратегій забезпечення інформаційної безпеки. Цей інструментарій SWOT-аналізу дозволить визначити найбільш важливі напрямки стратегічного розвитку інформаційної безпеки України, та основних виконавців цих стратегій розвитку;
- конкурентної розвідки, що є дуже важливим фактором забезпечення інформаційної безпеки, оскільки це визначає можливості інформаційної безпеки, та попередить загрози з боку конкурентних держав. Згідно огляду (Survey of SCIP membership conducted by The Pine Ridge Group, Inc. and the T.W. Powell Company, 1998) SWOT-аналіз широко застосовується в різноманітних сферах при конкурентній розвідці. В 55,2% випадків застосування конкурентної розвідки був використан SWOT-аналіз для вивчення розвідувальної інформації про конкурентів.

Таким чином, поняття інформаційної безпеки в умовах глобалізації має важливе значення для економічної безпеки держави, що вимагає розробки і впровадження стратегічних проектів за інформаційним середовищем.

РОЛЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ПОСИЛЕННІ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Проблеми економічної безпеки потрапили в поле зору представників вітчизняної економічної науки порівняно недавно. Чинником виникнення та постійного посилення уваги до цих проблем є трансформаційна криза української економіки, яка охопила всі сфери і стала суттєвою перешкодою на шляху забезпечення сталого розвитку підприємства.

Однією з основних складових частин економічної безпеки є інформаційна безпека, яка досягається за рахунок використання комплексу систем, методів та засобів захисту інформації від можливих зловмисних дій конкурентів та з метою збереження її цілісності та конфіденційності.

Тривалий час розуміння інформаційної безпеки в наукових та нормативно-правових джерелах ототожнювалося тільки з безпекою інформації, що значно звужувало її сутність. Саме тому надзвичайно актуальним на даний час є питання адаптації функцій обліку та контролю до необхідності забезпечення захисту інформації від можливих загроз, що знижують економічну захищеність підприємства та його стійкість у ринковому середовищі. Для вирішення цього питання потрібні спеціальні цілеспрямовані дослідження та прийняття адекватних наукових рішень, які дозволили б поглибити орієнтацію обліку та контролю на цілі посилення інформаційної безпеки підприємства.

Розглядаючи роль обліку та контролю в посиленні інформаційної безпеки зазначимо, що облік створює інформаційні передумови для забезпечення економічної стійкості підприємства, а контроль дає змогу встановити недоліки діяльності виробничих і управлінських структур, які стримують можливість досягнення цілей і тим самим створюють загрозу безпеці підприємства. У зв'язку з цим, вважаємо, що інформаційна безпека полягає у створенні ефективного обліково-контрольного забезпечення основних сфер діяльності підприємства.

На даний час функції обліку та контролю повинні зосереджуватися в основних центрах загроз інформаційній безпеці підприємства, що передбачає необхідність їх організаційної інтеграції. Практичні шляхи такої інтеграції передбачають зосередження сукупності функцій обліку та контролю у структурних підрозділах, що безпосередньо здійснюють управління економічними процесами основних сфер діяльності підприємства.

Виходячи з такого розуміння проблеми, мета працівників підприємства повинна полягати в створенні умов для поступового розвитку цілісної системи управління в інтересах підтримки стійкості підприємства у ринковому

середовищі і запобігання загроз їх інформаційній безпеці. Для досягнення зазначеної мети, персонал підприємства повинен забезпечити можливість своєчасного створення достовірної інформації про економічні об'єкти, яка є достатньою для виконання функцій управління, збереження конфіденційності такої інформації, а також здійснення превентивного, поточного і наступного контролю для виявлення відхилень, виникнення яких знижує ефективність діяльності підприємства та послаблює його стійкість.

Збереження конфіденційності інформації має передбачати неможливість вільного доступу до даних суб'єкта господарювання, які містять інформацію про його фінансову діяльність, розмір заробітної плати працівників, про засновників, контрагентів, клієнтів і партнерів підприємства. Облік та контроль при цьому повинні запобігати таким внутрішнім загрозам економічній безпеці підприємства, як відкриті та завуальовані розкрадання, перевитрата ресурсів, штрафи, пені, тощо.

Персонал підприємства повинен знати про цінність інформації, якою він користується та має бути навчений правилам роботи з нею. Оцінити інформацію надзвичайно складно, оскільки її цінність є кошторисною категорією, яка відображає конкретний розмір прибутку при її використанні, чи розмір збитків при втраті.

Крім того, управлінський персонал підприємства стикається з проблемою співставлення можливих витрат на забезпечення безпеки і вигод, що отримуються при запровадженні системи інформаційної безпеки. При цьому застосовується декілька методів:

- підрахунок зниження витрат, що досягаються внаслідок застосування заходів безпеки;
- розрахунок рентабельності витрат, що передбачає оцінювання дійсної (чистої) вартості ресурсів, що захищаються.

Облік витрат для забезпечення інформаційної безпеки підприємства повинен базуватися на використанні системи показників:

- 1) витрат на здійснення заходу;
- 2) розміру відверненої шкоди;
- 3) розміру заподіяної шкоди;
- 4) ефективності здійсненого заходу (як різниця відверненої та заподіяної шкоди, поділеної на витрати на здійснення заходу).

Розрахунок витрат здійснюється за допомогою облікових прийомів, а їх зниження забезпечується шляхом застосування науково обгрунтованих методів контролю.

Міра цінності інформації та необхідна надійність її захисту знаходяться в прямій залежності. Тому керівництво суб'єкта господарювання повинно забезпечити створення ефективної системи захисту інформації.

На кожному підприємстві система захисту інформації має бути цілком індивідуальною. Її повнота та дієвість залежать від існуючої в державі законодавчої бази, від обсягу матеріально-технічних та фінансових ресурсів, виділених керівниками підприємств, від розуміння кожним з працівників важливості забезпечення інформаційної безпеки.

Система захисту інформації має включати комплекс організаційних, технічних і технологічних методів, які перешкоджають несанкціонованому доступу до інформації. При цьому власник інформації особисто повинен визначити склад цінної інформації, яка належить захисту та відповідні способи та засоби захисту. Одночасно ним мають бути розроблені міри матеріального і морального стимулювання співробітників, які дотримуються порядку захисту цінної інформації і міри відповідальності персоналу за розголошення таємниці підприємства. Система захисту інформації повинна бути багаторівневою з ієрархічним доступом до даних, гранично конкретизованою і прив'язаною до специфіки суб'єкта господарювання, відкритою для регулярного оновлення, вона не повинна створювати співробітникам підприємства серйозних незручностей у роботі.

Процес створення системи інформаційної безпеки підприємства повинен передбачати виконання облікових та контрольних завдань, а саме:

- 1) збирання всіх видів інформації, що має відношення до діяльності підприємства;
- 2) перевірка отриманої інформації;
- 3) оцінка рівня інформаційної безпеки та розробка рекомендацій для підвищення цього рівня на підприємстві;

Виконання зазначеного переліку завдань дасть змогу відповідним службам посилити інформаційну безпеку та сприятиме забезпеченню інтересів управління підприємством.

Література:

1. Близнюк І. Інформаційна безпека України та заходи її забезпечення //Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. – 2003. – № 5. – С. 206-214
2. Братель О. Поняття та зміст доктрини інформаційної безпеки //Право України. – 2006. – № 5. – С.36-40
3. Бут В.В. Проблеми безпеки в інформаційній сфері – сутність понять та їх термінологічне тлумачення //Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. – 2003. – № 5. – С. 225-232.
4. Гуцалюк М. Інформаційна безпека у сучасному суспільстві //Право України. – 2005. – № 7. – С.71-73.
5. Гуцалюк М. Інформаційна безпека України: нові загрози //Бизнес и безопасность. – 2003. – № 5. – С. 2–3

6. Інформаційна безпека України: проблеми та шляхи їх вирішення //Національна безпека і оборона. – 2001. – № 1. – С. 60-69
7. Остроухов В. До проблеми забезпечення інформаційної безпеки України //Політичний менеджмент. – 2008. – № 4. – С. 135-141.
8. Цимбалюк В. Інформаційна безпека підприємницької діяльності: визначення сутності та змісту поняття за умов входження України до інформаційного суспільства (глобальні кіберцивілізації) //Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 88-91
9. Чубарук Т. Проблеми законодавчого забезпечення інформаційної безпеки в Україні //Право України. – 2007. – № 9. – С. 67 – 69
10. Щербина В. М. Інформаційне забезпечення економічної безпеки підприємств та установ //Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 10. – С. 220 – 225.

*Гончар В. І., асистент
Національний університет імені Юрія Федьковича*

СУЧАСНИЙ СТАН ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ОПТОВОГО ФАРМАЦЕВТИЧНОГО РИНКУ

Галузь фармацевтичного забезпечення населення та лікувальних установ є важливим аспектом суспільного розвитку, особливо в умовах становлення соціально-орієнтованої ринкової економіки. Значну роль в цьому процесі відіграють учасники та складові оптового фармацевтичного ринку, організація їх роботи та взаємодії.

Оптову та роздрібну торгівлю здійснюють близько 5200 суб'єктів господарювання, в сфері управління яких знаходиться більше 22,5 тис. місць реалізації (аптек, аптечних пунктів, аптечних кіосків, аптечних складів). Серед зазначених суб'єктів господарювання 81% здійснюють роздрібну торгівлю, 13% – оптову торгівлю, 6% – мають як оптову, так і роздрібну мережу [1].

Аналіз фармацевтичного ринку України показує необхідність визначення та завоювання власної ринкової ніші для різних категорій суб'єктів ринку, оскільки лише таким чином можна забезпечити як сталий економічний стан підприємств, так і максимальне задоволення потреб споживачів [2].

На основі опитувань представників провідних оптових фармацевтичних підприємств, роздрібною ланки та вітчизняних виробників, визначено та наведено провідні тенденції розвитку цього ринку. (табл. 1).

**Довгострокові тенденції розвитку
оптового фармацевтичного ринку в Україні [3]**

Основні напрямки динаміки ринку	За оцінками окремих суб'єктів ринку, %		
	вітчизняних виробників	Оптової ланки	роздрібної ланки
Скорочення кількості ОФП	8,3	21,2	22,4
Зростання кількості ОФП	16,6	9,1	22,4
Спеціалізація ОФП	41,7	48,5	47,8
Укрупнення ОФП	41,7	39,4	31,3

Єдиною позитивною стратегічною перспективою вітчизняної фармацевтичної галузі, в тому числі її оптової ланки, в умовах жорсткої конкуренції може бути першочергова спрямованість на максимальне задоволення потреб клієнтів, доступність та надійність їх обслуговування [4].

У зв'язку з цим очікується подальше укрупнення "сильних" та зникнення з ринку "слабких" оптових фармацевтичних підприємств, спеціалізація решти частини середніх та малих оптових фармацевтичних підприємств на певних специфічних асортиментних групах [3]. При цьому виникає суттєва суперечливість між прагненням оптових фармацевтичних підприємств до максимального задоволення попиту замовників, утриманням для цього певного рівня, складу товарних запасів та необхідністю забезпечення оптимального рівня їх обігу [5].

Тенденція до зменшення числа оптових фармацевтичних підприємств (їх укрупнення) з ряду причин є вигідною і для виробників фармацевтичної продукції. В такому разі скорочується кількість контактів виробників з ними, що зменшує витрати на реалізацію продукції, прискорюється також її оплата, збільшується обсяг замовлень та зростає їх регулярність, що позитивно впливає на ритмічність виробництва.

Розвиток та вдосконалення діяльності оптових фармацевтичних підприємств передбачають, як основні складові, моніторинг ринку збуту, сегментацію споживачів, аналіз діяльності конкурентів, вивчення попиту на продукцію та планування пропонованого клієнтам асортименту, формування оптимальних товарних запасів [6].

Серед нових тенденцій в окремих організаційно-виробничих складових функціонування оптових фармацевтичних підприємств можна, перш за все, відмітити практичне впровадження принципово нових технологій продажу та

організації збутової діяльності (прямий маршрутний та попередній продаж, телемаркетинг, електронний бізнес та торгівля з використанням мережних інформаційних інтернет-технологій тощо) [5]. Організація сучасних складських систем також стає суттєвим чинником раціоналізації розподільчих систем, в тому числі при дистрибуції лікарських засобів [1].

Взагалі, динамічний розвиток оптової ланки українського фармацевтичного ринку, її глибокі структурні та функціональні зміни, викликають необхідність розгляду та аналізу нових відповідних завдань.

Література:

1. Часопис "Фармація України: від з'їзду до з'їзду" / Автори-укладачі: В.П. Черних, А.С. Немченко, С.В. Хіменко та ін. – Х.: Фактор, 2005. – 344 с.
2. Черних В.П. Усвідомлення парадигми розвитку фармацевтичної галузі України / В.П. Черних, О.В. Посилкіна, Г.В. Зайченко // Вісник фармації. – 2005. – № 1(41). – С. 3-9.
3. Толочко В.М. Маркетингові дослідження суб'єктів фармацевтичного ринку: виробник – оптова фірма – аптека: Метод. рек. / В.М. Толочко, І.В. Пестун. – Х.: НФАУ, 2000. – 28 с.
4. Гудзенко О.П. Служба Public Relations у світлі ефективної діяльності фармацевтичних фірм / О.П. Гудзенко, О.Д. Немятих, Г.С. Бабічева // Вісник фармації. – 2006. – № 2. – С. 41-45.
5. Громовик Б.П. Логістичні рішення у збутовій діяльності фармацевтичних фірм // Фармац. журн. – 2001. – № 5. – С. 12-23.
6. Обухов С. Пути развития оптового фармацевтического рынка: мнение операторов // Провизор. – 2002. – № 1. – С. 5-6.

Данилюк І.В., к.е.н., доцент.

Данилюк О.А.

Тернопільський національний технічний університет

РОЛЬ КОМП'ЮТЕРНОЇ ТЕХНІКИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Впровадження комп'ютерів в обліковий процес суттєво вплинуло на проведення аудиту. При цьому велике значення мають власні характеристики системи обробки даних, тому що вони впливають на характеристику внутрішнього контролю, вибір виду перевірок, на основі яких можна визначити характер, тривалість і обсяги аудиторських процедур.

Розвиток суспільства за останній період характеризується такими стадіями науково-технічного прогресу, як індустріалізація, комп'ютеризація та інформатизація. Початком застосування сучасних технологій вважають 50-ті роки ХХ ст., коли в США були створені перші моделі електронної машини для облікових розрахунків. Поступово застосування комп'ютерів охопило різні сфери економіки.

Інтенсивний розвиток комп'ютерної техніки дав відповідний поштовх започаткуванню, а відтак і удосконаленню методів аудиту в комп'ютерному середовищі.

Сферу використання комп'ютерної техніки в аудиті багато науковців оцінюють по-різному. Деякі автори вважають, що застосовувати комп'ютеризацію необхідно лише у випадках здійснення складних економіко-математичних розрахунків, зберігання аудиторського архіву, складання і оформлення документів. Справді застосування комп'ютерної техніки є перспективним і необхідними для аудиту.

В економічній літературі останніх років розглядаються питання з комп'ютеризації аудиту, теорії і методичних підходів, які використовуються аудиторами в умовах комп'ютерного середовища. Серед них необхідно відмітити роботи С.В. Івахненкова, А.Н. Романова, Б.Е. Одінцева, Г.В. Федорової, які приділили значну увагу та визначили загальні вимоги до автоматизованих систем проведення аудиту.

Основним недоліком організації аудиту на сучасному етапі є низький рівень технологічності, який виявляється при проведенні аудиторських перевірок і наданні послуг, супутніх аудиту. Саме високий рівень технологічності властивий великим та середнім західним аудиторським фірмам. Вони користуються чітко розробленими методиками перевірок, які дозволяють швидко і якісно виконувати роботу, висококваліфікованому персоналу, та численним асистентам. Подібний досвід знижує час проведення аудиту та підвищує його ефективність. [1, с. 54]

Комп'ютеризація не змінює методики фінансового обліку. Натомість методика аудиту фінансової звітності підприємств, яке використовуює комплексні комп'ютерні інформаційні системи підприємств (КІСП) та комп'ютерні системи бухгалтерського обліку (КСБО), зазнає значних і суттєвих змін. При цьому загальна мета аудиту не змінюється. В аудиторських фірмах персональні комп'ютери можуть використовуватися та активно застосовуватися як для проведення аудиту економічних суб'єктів, так і для автоматизації управлінських робіт самої аудиторської організації. [5] Використання персональних комп'ютерів при проведенні аудиту може включати наступні види робіт:

- виконання нескладних розрахунків;

- друкування типових форм аудиторських документів, анкет, тестів, тощо;
- використання нормативно – правової бази, довідкової інформації в електронному вигляді;
- організація запитів до електронної бази даних, сформованої в автоматизованій системі фінансового обліку;
- перевірка окремих розрахунків, виконуваних на ділянках фінансового обліку;
- формування реєстрів фінансового обліку і альтернативного балансу з використанням електронної бази даних;
- проведення комплексного аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання.

У зв'язку з широким застосуванням обчислювальної техніки і комп'ютерних інформаційних мереж та систем у бізнесі та фінансовому обліку, перед аудиторами постало завдання пристосування технології своєї роботи (або навіть значної її зміни) до використання спеціальних методів і комп'ютерних програм при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств. На жаль, незважаючи на беззаперечну актуальність проблем, пов'язаних із застосуванням комп'ютерів в аудиті, українські автори не приділяють їм належної уваги. Можна лише відзначити таких науковців як проф. В.П.Завгородній посібник “Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту” та спеціалізовану працю із зазначених питань Івахненкова С.В. Натомість, у світовій практиці аудиту питанням застосування інформаційних технологій приділяють значну увагу, зокрема, професійні організації. Про це свідчать, наприклад, постійне оновлення (з інтервалом в 1-2 роки) фактично всіх Міжнародних стандартів аудиту, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів, в яких найбільших змін зазнають саме стандарт і положення про Міжнародну аудиторську практику, що стосується комп'ютеризації аудиту.

Однак на сьогодні Стандарти значно перебудовані, за винятком Положення 1013 “Електронна комерція – вплив на аудит фінансових звітів” і тепер фактично весь аудит розглядається як комп'ютерний, тобто в умовах застосування облікових комп'ютерних інформаційних систем (КІС) і з використанням комп'ютерних методів аудиту.

Загальна мета і обсяг аудиту не змінюються в середовищі комп'ютерних інформаційних систем (КІС). Але поряд з цим використання комп'ютерів вносить зміни у процес обробки, зберігання і передачі фінансової інформації і може впливати на систему фінансового обліку та внутрішнього контролю клієнта. Тому застосування КІС допоможе вплинути на:

- процедури, яких дотримується аудитор у процесі отримання достатньої уяви про систему фінансового обліку і внутрішнього контролю;
- аналіз властивого (притаманного) ризику і ризику системи внутрішнього контролю для визначення загального аудиторського ризику;
- розробку і виконання аудитором тестів контролю і процедур перевірки по суті, що необхідні для досягнення мети аудиту [1, с. 95].

Варто зазначити, що в деяких системах обліку, де використовують комп'ютерну обробку значної частини операцій, можуть виникати складнощі в отриманні чітких результатів без допомоги спеціальних комп'ютерних програм. Хоча, з іншого боку, при невеликих обсягах даних ефективнішими можуть бути методи обробки даних без використання комп'ютера. До того ж, можна не отримати адекватної технічної допомоги від клієнта, що зробить використання спеціалізованих методів аудиту не ефективним. Але в цілому КІСП спонукає аудиторів здійснювати аудиторські перевірки з використанням комп'ютеризованих методів аудиту (*Computer-Assisted Audit Techniques — CAATs*). Дж. Чемплейн дав найбільш загальне визначення комп'ютерним технологіям в аудиті — це будь-які комп'ютерні програми, що їх використовують для підвищення ефективності аудиту через автоматизацію процесів, збільшення розміру аудиторської вибірки та створення нових аудиторських процедур. Є два основні типи *CAATs*, що їх використовує аудитор:

- програмне забезпечення аудиту: комп'ютерні програми, що їх використовують для перевірки змісту файлів клієнта;
- контрольні дані: дані, що їх використовують для комп'ютерної обробки з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм клієнта [2; с.60].

Аудитор повинен володіти достатніми знаннями КІС для того, щоб правильно оцінювати систему фінансового обліку і внутрішнього контролю, в якій використовується КІС. Рівень необхідних знань залежить від складності, суті КІС та методів проведення аудиту при сприянні комп'ютера.

Однак прикладна програма може поставити аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю. Ці різнобічні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи Аудиту при Сприянні Комп'ютера (МАСК)». До них належать: програмне забезпечення контролю і тестування [3; с. 205].

Програмне забезпечення контролю складається з ряду комп'ютерних програм, які аудитор використовує як частину процедур перевірки, що об-

робляють контрольні тести системи обліку. Перевірку методом тестування використовують під час проведення процедур контролю.

Основні дії аудитора під час використання прикладної програми МАСК:

- а) визначення мети прикладної програми;
- б) визначення змісту і доступності файлів об'єкта аудиту;
- в) визначення типів операцій і шляхів, котрі необхідно перевірити;
- г) визначення аудиторських процедур у системі програми;
- д) визначення розподілу обов'язків між комп'ютерним персоналом та керівництвом;
- е) зіставлення вигідності від використання ПЗК та витрат на її впровадження;
- ж) оцінка рівня впевненості, що ПЗК будуть правильно оформлені, зафіксовані і зареєстровані;
- з) визначення дефіциту в комп'ютерній техніці і вміння користуватися нею;
- и) використання функцій програми і оцінка отриманих результатів [6].

Необхідність використання МАСК виникає за тих обставин, коли відсутні вхідні документи і неможливо простежити повний хід операцій (контрольний слід), а також тоді, коли ефективність аудиту можна значно поліпшити використанням спеціальної комп'ютерної аудиторської програми.

Аудиторське програмне забезпечення складається із комп'ютерних програм, що використовуються аудитором як елемент аудиторських процедур для обробки даних, що мають суттєве значення для аудиту і взяті з облікової системи клієнта. Програмне забезпечення може складатись із пакета програм, програм спеціального призначення (використання) і програм-утилітів.

На якість рішень в аудиторському процесі і підвищення інформаційного забезпечення впливають такі обставини:

- збільшення кількості факторів, які враховуються аудитором при дослідженні поставлених проблем;
- поглиблення аналізу господарських операцій, що здійснюються аудитором при перевірці;
- чітке і досконале формування висновків аудитора [4; с.201].

Забезпечення цих вимог потребує формування комплексного шляху до використання технологій електронної обробки даних, які впливають на перспективність аудиторської перевірки.

Отже, використання комп'ютерної техніки в аудиті скорочує терміни аудиторського процесу і підвищує його вплив на результати діяльності підприємства.

Література:

1. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. – К: Знання, 2005.– 286с.
2. Ніконова О. В. Системи СААТ – новий інструментарій у проведенні аудиту // Фінансовий контроль, 2007. – №6 – с. 60- 64.
3. Ільвіна С.Б. Основи аудиту: Навчально – практичний посібник.– К.: Контор, 2006р – 378с.
4. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Організація і методика аудиту: Підручник – К: Каравела, 2009. – 544с.
5. Лісіна В.Ю. Інформаційні технології у обліку та аудиті. Аудит інформаційних технологій // /www.gc.ua
6. Назаренко О.О., Михайленко Ю.В. Автоматизація аудиту в Україні: підходи і програмне забезпечення // /www.rusnauka.com

Діброва О. Ю., аспірант.

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ОЦІНКА В СИСТЕМІ ГЛОБАЛЬНОГО ПРОЕКТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Сучасний світ перебуває на стадії глобального розвитку. Якщо раніше процеси глобалізації були менш відчутними, діяльність суб'єктів економічних відносин обмежувалась рамками та кордонами однієї країни, то сьогодні, разом із набуттям міжнародними економічними відносинами все більшої ваги, географічні та політичні кордони перестають стримувати розвиток бізнесу, рух капіталів та інформації, людських та сировинних ресурсів.

Ключові завдання, які ставлять перед собою глобальні корпорації та міжнародні організації в більшості випадків втілюються в життя за допомогою проектів. Розробка нового продукту, вдосконалення вже існуючих його моделей, вихід компанії на новий ринок, реалізація соціальних програм міжнародних організацій – всі ці види діяльності є проектами. Визначаючи термін «проект», варто звернути увагу, що він характеризує унікальну діяльність, яка спрямована на досягнення конкретного результату (створення продукту проекту), має певні чітко визначені часові рамки, при цьому він (проект) має чіткі обмеження в бюджеті та повинен відповідати вимогам щодо якості та рівня ризику.

Всі учасники міжнародного економічного середовища виважено та обґрунтовано підходять до питань розробки та втілення проектів в життя, формують вимоги до кінцевого продукту, розробляють підходи до його

створення, оцінюють ризики, розраховують необхідні обсяги матеріальних ресурсів, часу, робочої сили та рівня її кваліфікації тощо. Проте сучасне світове економічне середовище часто вносить свої корективи в діяльність його суб'єктів. Якщо мова йде про глобальні проекти, їх реалізація ускладнюється тим, що в більшості випадків вони є більш тривалими, потребують врахування значної кількості ризиків, середовище їх реалізації є менш стійким, а ресурси, яких вони потребують часто можуть скласти річний бюджет пересічної країни. Пропорційно всім понесеним затратам інвестори планують отримати доходи.

З метою прогнозування отримання подальших грошових потоків після реалізації проекту та оцінки його прибутковості, для кожного з них розраховуються показник теперішньої приведеної вартості (NPV). Цей показник дає змогу визначити суму дисконтованих значень чистих грошових потоків, що генеруються проектом і перевищують початкові інвестиції. Процедура дисконтування дозволяє врахувати вартість грошей у часі, тим само даючи інвестору відносно об'єктивну інформацію про суми доходів, які будуть отримані в майбутньому. Таким чином, якщо значення NPV є більшим за 0, проект вважається прийнятним та доцільним для реалізації. Це означає, що усі грошові надходження в майбутньому від його реалізації перевищать в перерахунку суму всіх проінвестованих коштів, а також будуть більшими за альтернативні доходи від зберігання грошей у банку. В більшості випадків, отримавши додатне значення NPV, інвестор приймає позитивне рішення щодо втілення проекту в життя. Слід звернути увагу, що значення NPV залежить від часових меж інвестиційної фази проекту (під час якої створюється продукт проекту) та вчасності початку його експлуатаційної фази, коли починається отримання грошових потоків.

Для прийняття рішення щодо початку проекту і переходу від передінвестиційної до інвестиційної фази, орієнтуються саме на показник NPV та інші зазначені вище параметри прийняття інвестиційних рішень. Проте, як відомо, більшість труднощів, збоїв, відхилень виникає вже під час реалізації проекту. На питання подальшої актуальності реалізації проекту NPV відповіді дати не може, тому виникає необхідність комбінування зазначених методик з методами оцінки статусу проекту на стадії його реалізації. Для цього світова використовується метод «освоєного обсягу». Він базується на визначенні затрачених ресурсів та часу на виконання робіт по реалізації проекту на певну контрольну дату. Даний метод дає змогу оцінювати ефективність кожного проекту в трьох основних областях: обсягах, часі, вартості. Використовуючи діаграму Гантта, ця концепція дає змогу оцінити стан проекту, обчисливши та порівнявши три вартісні його характеристики:

- бюджетна вартість робіт (Planned Value (PV)), які повинні бути виконані згідно графіку проекту на контрольну дату;
- освоєний обсяг (Earned Value (EV)) – планові витрати на фактично виконаний обсяг робіт;
- фактичні витрати (Actual Cost (AC)) виконаних робіт на контрольну дату.

Визначивши три ключові вартісні характеристики проекту, можна розрахувати його відхилення по вартості (CV) та по строках (SV):

$$CV = EV - AC, \text{ де } CV - \text{Cost Variance};$$

$$SV = EV - PV, \text{ де } SV - \text{Schedule Variance}.$$

Окрім цього можна розрахувати:

- коефіцієнт по затратах (Cost Performance Index (CPI)): $CPI = EV/AC$;
- коефіцієнт по строках (Schedule Performance Index (SPI)): $SPI = EV/PV$.

У випадку, якщо $EV > AC$, $CV > 0$, а $CPI > 1$, має місце економія бюджету, у протилежному випадку – навпаки.

Аналогічна ситуація складається і з часовими критеріями оцінки ефективності, тобто якщо $EV > PV$, $SV > 0$, а $SPI > 1$, графік проекту випереджається.

Розрахувавши приведені вище коефіцієнти, можна дати оцінку фактичному стану проекту щодо дотримання строків та бюджету. Якщо коефіцієнти по затратах або по строках мають значення менше 1, то віднявши це значення від 1 можна побачити, наскільки фактичний бюджет перевищує запланований та на яку суму не виконано робіт у порівнянні із затвердженим графіком.

Варто зазначити, що метод освоєних обсягів не дає змоги оцінити фактичний вплив перевищення обсягу фактичних витрат ресурсів чи часу на результати проекту, що отримуються під час його експлуатації. Інакше кажучи, якщо інвестиційна фаза триває довше, ніж було передбачено за планом, та потребує додаткових інвестиційних затрат, це певним чином позначиться на фактичних значеннях NPV і в разі суттєвих відхилень може призвести до його негативного рівня. Таким чином, необхідно встановлювати допустимі межі коливань показників статусу проекту з метою визначення доцільності його подальшої реалізації.

Література:

1. Денисенко Н.П., Гречан А.П., Чигирин К.А. Риски внедрения инвестиционных проектов. //Достпно з <http://www. iee.org.ua>

2. Драган З. Милошевич Набор инструментов для управления проектами: (Пер. с англ. Мамонтова Е.В.); – М.: Компания АйТи; ДМК Пресс, 2006. – 729 с.: ил.
3. Флеминг В. Квентин, Коппелман М. Джоул Методика освоенного объема в управлении проектами. — М., 1999.
4. Фурта С. О проблемах использования метода освоенного объема для анализа статуса проекта. // Доступно з <http://www.e-executive.ru>.

*Дорошенко О. О., аспірант.
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Оскільки бюджетні установи є розпорядниками бюджетних коштів, контроль за їх діяльністю повинен бути організований так, щоб забезпечити максимально законне та ефективне використання фінансових ресурсів держави. З огляду на це правильна організація контролю має винятково важливе значення і повинна бути науково обґрунтованою. Початковим етапом є визначення об'єктів організації контролю.

Проф. Свірко С.В. у розрізі етапів і напрямів облікового процесу виділяє такі об'єкти організації бухгалтерського обліку:

- облікові номенклатури;
- носії облікової інформації;
- рух носіїв облікової інформації;
- інформаційне забезпечення облікового процесу;
- технічне забезпечення облікового процесу [1, с.179].

Оскільки об'єктами контролю є відносини, пов'язані із використанням бюджетних коштів у процесі виконання функцій установою, здійснення контрольного процесу базується на використанні даних бухгалтерського обліку. Об'єктами організації контролю господарської діяльності, виходячи із наведеного підходу, будуть:

- номенклатури контролю;
- носії інформації в контрольному процесі;
- рух носіїв інформації.

Контрольний процес потребує належного забезпечення інформаційними ресурсами, що суттєво впливає на результативність контролю; а також необхідним є достатнє забезпечення технічними засобами для раціонального розподілу часу та максимально ефективного виконання постав-

лених завдань. Передумовою проведення контрольних заходів є їх правове забезпечення, що дає змогу вчасно реагувати та мати можливість усунути виявлені порушення. Таким чином, у контексті забезпечення контролю об'єктами його організації будуть:

- інформаційне забезпечення контрольного процесу;
- технічне забезпечення контрольного процесу;
- правове забезпечення контрольного процесу;
- організаційне забезпечення контрольного процесу.

Завдання і вимоги, що стоять перед ревізорами, що здійснюють інспектування, та завдання і вимоги, що стоять перед державними аудиторами, різні мають різні нормативи часу. Тому слід розмежовувати також працю виконавців залежно від форми здійснюваного ними контролю.

Об'єктами організації контролю у розрізі дій виконавців є:

- структура і система зв'язків контролюючих органів;
- структура відділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів, ревізорів, державних аудиторів щодо здійснення різних форм контролю;
- нормативи часу на проведення як контрольних заходів в цілому, так і окремих контрольних операцій;
- ергономічне, соціальне, мотиваційне забезпечення ревізорів та аудиторів;
- етичні принципи поведінки ревізорів та аудиторів.

Зважаючи на існування багатьох слабких місць в організації системи контролю господарської діяльності бюджетних установ, та необхідність приведення існуючої вітчизняної практики до міжнародних стандартів існує необхідність розвитку контролю. У межах розвитку контролю слід виділити такі об'єкти організації:

- розвиток наукового підґрунтя контролю;
- розвиток методології контролю;
- розвиток методики контролю;
- застосування інформаційних технологій в діяльності контролюючих органів;
- підвищення рівня комунікаційних зв'язків між контролюючими органами.

Таким чином, організацію контрольного процесу слід здійснювати за виділеними об'єктами контролю господарської діяльності бюджетних установ.

ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Інформатизація усіх сфер життєдіяльності, впровадження новітніх технологій обробки та поширення інформації актуалізувала питання захисту та безпеки інформаційних масивів, як на макро- так і мікрорівнях. Тривалий час розуміння інформаційної безпеки в нормативно-правових та літературних джерелах ототожнювалося тільки з безпекою інформації, що значно звужувало її сутність. Саме тому, з низки питань, присвячених розгляду проблем забезпечення інформаційної безпеки України, найбільш вивченими та дослідженими її аспектами є питання інформаційно-технічної безпеки. Висвітлення окремих аспектів інформаційної безпеки знайшло своє відображення у працях вітчизняних та зарубіжних фахівців серед них праці С. Алексеєва, І. Арістова, В. Артемова, І. Бачило, Д. Белла, К. Белякова, В. Білоуса, В. Богуша, В. Брижко, Д. Ермоленка, В. Калюжного, М. Левицького, В. Ліпкана, О. Литвиненка, О. Логінова, Г. Почепцова, В. Цимбалюка, О. Юдіна та інших.

На нашу думку, проблему інформаційної безпеки доцільно розглядати в двох площинах:

перша – це розробка механізмів протидії протизаконному збору і використанню інформації, унеможливлення несанкціонованого доступу до інформаційних ресурсів, виключення незаконного копіювання, запуску програм-вірусів, знищення та модифікації даних у інформаційних системах;

друга – це потреба врахування в системі управління підприємством внутрішніх та зовнішніх ризиків, невизначеності функціонування економіки країни, що в свою чергу вимагає створення систем наукового передбачення можливих загроз та підбору інструментів їх протидії. Серед таких систем особливе місце повинно відводитися контролінговому інструментарію захисту управлінської інформації підприємств, установ та організацій.

Контролінг (англ. *controlling*) – це комплексна система управління підприємством, що включає в себе управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю всіх статей витрат, всіх підрозділів і всіх складових виробленої продукції або наданих послуг, а також їх наступне планування [1]. Контролінг забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку процесів прийняття рішень та містить у собі управління ризиками (стра-

ховою діяльністю підприємств), управління системою фінансових індикаторів, управління системою реалізації стратегічного, тактичного й оперативного планування, систему менеджменту якості.

Одним із перших обґрунтував особливості використання контролю для забезпечення інформаційної безпеки вітчизняних підприємства Оліфіров О.В. в монографії «Контролінг інформаційної системи підприємства» (2003р.)[2], який на основі дослідження бізнес-процесів розробив інформаційно-аналітичну модель, засновану на факторному аналізі ризиків підсистем інформаційного забезпечення управління підприємством та комплекс оптимізаційних та імітаційних моделей, заснованих на критеріальній оцінці ризиків і їх ймовірнісному аналізі.

Однак питання системи ефективного управління ризиками в умовах динамічного середовища через контролінгові важелі є недостатньо відпрацьованим і вимагає подальших наукових досліджень. Тому в рамках даної публікації вважаємо за доцільне обґрунтувати організаційно-методичне забезпечення використання контролю для управління інформаційними масивами в умовах макроекономічної нестабільності з метою їх ідентифікації та нейтралізації.

З метою своєчасної ідентифікації чинників, які сигналізують про той чи інший напрям розвитку окремих показників суб'єктів господарювання доцільно використовувати інструментарій стратегічного контролю, який за допомогою інструментарію стратегічного аналізу (бенчмаркінг, портфельний аналіз, SWOT-аналіз, ABC – аналіз (оцінка незначного числа кількісних величин, які є найціннішими та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників), XYZ- аналіз), стратегічного прогнозування (експертні методи, екстраполяція, кореляційно-регресивний аналіз), економіко-математичне моделювання (моделюванні впливу ризиків за допомогою основних критеріїв прийняття рішень в умовах невизначеності: критеріїв сподіваного значення, граничного значення, найбільш імовірної події, критеріїв Лапласа, Ваальда, Севіджа, Гурвіца (критерій оптимізму-песимізму), Бейеса, (максимум середнього виграшу), мінімуму середнього ризику), яке дозволяє виявляти реальні та приховані загрози, настання яких може призвести до втрати потенційних шансів для розвитку підприємства.

Процес створення ефективної системи контролю інформаційної безпеки доцільно організувати в розрізі таких організаційних процедур:

1) створення інформаційно-аналітичної бази для проведення моніторингу. При цьому до основних сфер спостереження в рамках внутрішньої діагностики належать: організаційна, адміністративна, фінансова, виробнича, маркетингова, кадрова, комунікаційна підсистеми. Зовнішня діагностика повинна бути побудована на аналізі ринкової кон'юнктури а та

кож політичного, економічного, соціального, екологічного, зовнішньоекономічного, науково-технічного середовища;

2) вибір індикаторів раннього попередження, які можуть указувати на розвиток того чи іншого негативного процесу, що матиме суттєвий вплив на безпеку підприємства. При цьому площина моніторингу повинна стосуватися як внутрішнього середовища підприємства, так і його конкурентів. До таких індикаторів повинні входити загальноекономічні (індикатори, які дозволяють своєчасно виявити зміни в тенденціях розвитку кон'юнктури економіки в цілому); ринкові індикатори, які дають змогу виявити тенденції на ринках, на яких здійснює свою діяльність підприємство; технологічні індикатори, які дають інформацію щодо розвитку нанотехнологій; соціальні індикатори, які відтворюють демографічну ситуація в країні; політичні індикатори, які характеризують зміни в інституційному середовищі;

3) розрахунок коридору граничних значень індикаторів, які гарантують безпеку підприємству на ринку, нахшталт, податкової спроможності, фінансової стійкості, точки беззбитковості, рівня конкуренції, продуктивності праці, показника Free Cash-flow, який відтворює рух грошових коштів у рамках операційної та інвестиційної діяльності й оперативно сигналізує про проблеми в сфері збуту, виробництва, управління оборотними активами [3];

4) формування аналітичних завдань, що стосуються стратегічного передбачення та проектування розвитку підприємства. Наприклад, метою стратегічного проектування дистрибутивної мережі підприємства є розробка моделі, що визначає найекономічніше доцільний спосіб розподілу товару при стабільних або зростаючих потребах клієнта. Проектування дистрибутивної мережі повинно дати відповідь на головне питання, як максимізувати прибуток і поліпшити якість послуг, як кількісно визначити ступінь відповідності рівня логістичних витрат і рівня обслуговування клієнтів. При цьому етапи проектування включають: 1) логістичний аудит дистрибутивної мережі (збір і аналіз даних та інформації про історію і поточний стан операцій; аналіз рівня забезпечення вимог клієнтів (customer service levels); ухвалення допущень, пов'язаних з планом розвитку; формалізація поточної системи дистрибуції; формулювання рекомендацій по поточній модернізації системи дистрибуції); 2) моделювання дистрибутивної мережі (ухвалення планових показників, пов'язаних з побудовою проектної моделі; розробка моделі поточної системи дистрибуції, верифікація моделі, розрахунок показників з урахуванням плану розвитку; розробка альтернативних схем і побудова альтернативних моделей); 3) вибір оптимальної моделі та її впровадження (порівняння, аналіз, оцінка і вибір оптимальної моделі; розробка генерального плану впровадження; контроль впровадження; оцінка функціонування розробленої моделі); 4) впровадження системи динамічної модернізації розподільчої мережі (визначення і формалізація функції пос-

тійного моніторингу і аналізу логістичних параметрів дистрибутивної мережі; тюнінг і модернізація дистрибутивної мережі);

5) формування інформаційних потоків, так званого матричного балансу, який поєднує джерела отримання та напрямки використання управлінської інформації: забезпечення інформаційного зв'язку між джерелами інформації та системою раннього реагування, між системою та її користувачами;

б) розробка рекомендації щодо розвитку сильних сторін та нейтралізації слабких факторів, що можуть вплинути на діяльність суб'єктів господарювання.

Особливе місце в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності підприємства за допомогою контролінгових систем повинно відводитися системам фінансового прогнозування з застосування інструментарію бюджетування, казуального прогнозування, екстраполювання, що стосуються ліквідності, структури капіталу, кредиторської і дебіторської заборгованості, інвестицій, оборотності оборотних активів тощо.

Для активного використання контролінгового інструментарію в сфері діагностики кризових явищ необхідно формувати відповідні фахові знання та професійні вміння. Контролінг лише тоді зможе активно виконувати функцію інформаційної безпеки, коли він вдало інтегруватиме основні елементи організації і управління діяльністю підприємства, а саме: всі категорії бізнес-процесів і їх витрати; адміністративну систему; систему планування і бюджетування; систему управлінського обліку; систему стратегічного управління, засновану на стратегічному позиціонуванні; документообіг; оперативне управління; моніторинг і аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Це безперечно, дозволить своєчасно діагностувати можливі загрози, і сприятиме кращому позиціонуванню діяльності підприємства на ринку.

Література:

1. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примаков, С.Г.Фалько. – М., 2003. – 256 с.
2. Оліфіров О.В. Контролінг інформаційної системи підприємства: Монографія. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2003. – 325 с.
3. Волчков С.А., Балахонова И.В. Использование современных стандартов управления предприятием (MRP II, ERP, CSRP, ISO 9000) для непрерывного улучшения бизнес-процессов (BPI) // Организатор производства. – 2008. – № 1.

ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИНЦИПУ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВИЩОГО ОРГАНУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Сьогодні в результаті реформування сфери державних фінансів у міжнародній практиці широкого розповсюдження набула така форма контролю, як державний аудит. Він є системою незалежного, зовнішнього, суспільного аудиту діяльності державних органів стосовно використання національних ресурсів країни та є одним із основних інститутів державного фінансового контролю, який забезпечує взаємозв'язок між державою, суспільством та людиною. Правильна організація державного аудиту забезпечує суспільство інформацією про якість роботи уряду та дає змогу судити про ступінь демократичності, відкритості та ефективності органів влади.

У більшості країн світу державний аудит проводять незалежні органи, які не підпорядковуються уряду: рахункові палати, державні контрольні палати, незалежні контрольні управління, національні управління аудиту, аудиторські суди і ін. Наявність такого органу є основною умовою існування державного аудиту в країні.

Що ж стосується України, то на сьогоднішній день законодавством не визначено єдиних науково-методичних підходів як до самого визначення державного аудиту, так і до організації та діяльності вищого органу державного аудиту. Одним з перших кроків, який сприятиме вирішенню цих проблем, є побудова єдиної системи державного аудиту, яка повинна базуватися на відповідних положеннях Лімської декларації керівних принципів державного аудиту [1], Мексиканської декларації про незалежність вищих органів державного аудиту [2] та інших нормативних документах Міжнародної організації вищих органів державного аудиту – ІНТОСАІ.

Особлива увага при побудові єдиної системи державного аудиту повинна приділятися вищому органу державного аудиту, а саме визначенню:

- основних вимог стосовно конституційно-правового статусу даного органу (ціль та організаційне положення відносно органів, що підлягають перевірці);
- системи повноважень, форм та методів його діяльності.

Варто зазначити, що відповідно до положень Лімської декларації немає особливих вимог до форм, організації органів державного аудиту, його місця в системі розподілу гілок влади. Однак основним положенням даної декларації є вимога незалежності органу державного аудиту. Зокрема, в ст. 5 Лімської декларації говориться про те, що вищі органи державного аудиту можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та

ефективно тільки в тому випадку, якщо вони є незалежними від об'єктів державного аудиту та захищені від зовнішнього впливу. Ці умови виконуються, якщо орган державного аудиту матиме організаційну та функціональну незалежність.

Що ж стосується Мексиканської декларації, то в ній зазначається вісім основних принципів, які забезпечать незалежність даних органів:

- наявність відповідної та ефективної конституційної / статутної / правової структури та фактичне застосування положень цієї структури;
- незалежність Голів та членів вищого органу державного аудиту (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків;
- достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій вищого органу державного аудиту;
- необмежений доступ до інформації;
- право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності;
- самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів;
- наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищого органу державного аудиту;
- фінансова та управлінська / адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів [2].

Незалежність будь-яких державних органів подібна, адже вона впливає з однакових вимог максимальної незалежності і однакових системних обмежень, погоджуємося з думкою Чегринця Е.А. [3], в тому, що при аналізі моделі незалежності органів державного аудиту, що міститься в Лімській декларації, можна використовувати структурні елементи, запропоновані стосовно незалежності центральних банків. Це – цільова автономія, функціональна автономія, інституційно-фінансова автономія, особиста автономія, і юридична автономія.

Цільова автономія полягає у наявності в органу державного аудиту законодавчо чи конституційно закріпленої цілі, на яку направлена його діяльність.

Функціональна автономія – можливість здійснення своїх цілей та задач самостійно, без втручання інших органів.

Інституційно-фінансова автономія – наявність статусу юридичної особи, а також необхідних фінансових ресурсів для виконання поставлених завдань.

Особиста автономія – особиста незалежність керівництва органу державного аудиту. Особиста автономія забезпечується такими гарантіями: порядок призначення відповідних посадових осіб, порядок і підстави їх

звільнення від займаної посади, термін їх повноважень, наявність або відсутність можливості продовження терміну їх повноважень, а також заборону надання їм будь-яких вказівок і інструкцій.

Юридична автономія – спосіб юридичного закріплення положення і повноважень органу державного аудиту, а також можливість зміни відповідних норм. В конституціях повинні бути закріплені такі елементи конституційно-правового статусу контрольно-рахункового органу, як його повноваження, взаємини з парламентом, право направляти свій річний звіт безпосередньо до парламенту або до інших органів, можливість судового захисту його незалежності безпосередньо у вищих судових інстанціях, особиста незалежність членів органу державного аудиту, а також процедура їх відкликання.

Проаналізувавши законодавчо-нормативну базу України можемо відзначити, що Вищий орган державного аудиту повинен бути створений на основі Рахункової палати.

Так, відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» [4] Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який створюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави. Вона є юридичною особою, має печатку із своїм найменуванням і зображенням Державного Герба України. Вона здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком.

Відповідно до норм закону Рахункова палата України здійснює три групи функцій: контрольні, аналітичні та експертні. Проте, діючі положення Закону не дозволяють Рахунковій палаті повною мірою реалізувати контрольні функції щодо виконання державного бюджету як єдиного цілого, оскільки залишають поза контролем його доходну частину. виправити це положення можна тільки шляхом внесення змін до Конституції з подальшим доопрацюванням закону.

Отже, система державного аудиту, яка закріплена в Лімській та Мексиканській деклараціях, передбачає створення такого органу державного аудиту, який би був незалежний від органів як законодавчої, так і виконавчої влади та володів перерахованими вище автономіями.

Рахунковій палаті належить провідна роль у становленні системи державного аудиту в Україні. Проте, відсутність чітких теоретико-методологічної та законодавчої бази організації органів системи держав-

ного фінансового контролю в Україні не сприяє становленню її Вищим органом державного аудиту. Тому необхідно:

- законодавчо визначити статус Рахункової палати як Вищого органу державного аудиту України;
- забезпечити Рахунковій палаті та її посадовим особам незалежність від органів державної влади;
- посилити самостійність в організації виконання покладених на неї функцій у поєднанні з підвищенням відповідальності за повноту і об'єктивність результатів контролю та ін.

Література:

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Текст] // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 56-65.
2. Mexico Delaration on the Supreme Audit Institution's Independence [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org/composite-191.htm>.
3. Е.А.Чегринец. Независимость органов государственного аудита [Текст] // Аксор. – 2009. – № 2 (9). – С. 51-59.
4. Про Рахункову палату [Електронний ресурс] : закон України від 23 грудня 1997 року N 7-зп. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/88465>

Жубіль Г.В., викладач.

Тернопільський національний економічний університет

ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ В АУДИТІ ВНУТРІШНІХ РЕЗЕРВІВ ПРОМИСЛОВОСТІ

Статистична аудиторська оцінка стратегії розвитку будь-якої господарської системи, в.т.ч. системи управління внутрішніми резервами (СУВР) як проблема – не часто постає перед аудиторами. Це пов'язано, насамперед, з тим, що національні стандарти аудиту вимагають тільки фіксувати негативні сторони розвитку системи. Між тим проблема скалярної аудиторської оцінки не тільки від'ємних, але й позитивних траєкторій розвитку будь-яких господарських систем досить актуальна для операційного аудиту, теоретично досліджена в працях багатьох відчизняних і зарубіжних економістів на підставі синтезу динамічних нормативів і застосування непараметричних рангових методів [1, 2].

Особливістю системи виявлення і використання внутрішніх резервів к показує аналіз останніх досліджень і публікацій є те, що і адміністрація, й

аудитор, котрі фіксують і підтверджують параметри поведінки СУВР, можуть опинитися в скрутному становищі, спричиненого тим, що зведена обліково-аналітична інформація за показниками внутрішніх резервів може бути достовірною у всіх суттєвих аспектах, а однак, одержати на її підставі однозначну оцінку розвитку системи, фізично неможливо. Аналізуючи параметри пов'язані з її розвитком завжди можна виявити як негативні, так і позитивні сторони, але важко встановити яка із сторін переважає. Тому, на нашу думку, керівник і аудитор мають можливість одержати конкретну скалярну оцінку перетворення входу цієї системи у вихід за результатами певного режиму її функціонування, поведінки відображених в даних обліку з огляду на мету системи.

В даній статті зроблена спроба виділити невирішені раніше частини загальної проблеми, зокрема визначення суті вибіркової функції розвитку СУВР, динамічних нормативів та статистичної методологічної оцінки досягнення системою кількісних і якісних показників ефективного використання ресурсів підприємства.

В статті рекомендовано здійснити синтез динамічного нормативу кількісного показника, що дозволить перехід від кількісного до структурно-динамічного критерію траєкторії розвитку господарської системи в цілому і, підсистеми СУВР, зокрема. Очевидно, що прибутку, обсягу виробництва та реалізації і показникам, які знаходяться на виході системи повинен бути відданий пріоритет зростання, оскільки вони визначають її результативність та досягнення нею мети. Причому, новий синтезований динамічний показник повинен базуватися на кількісному показнику, але в синтезі з іншими показниками. Число варіантів руху в часі можна підрахувати як кількість підстановок (P_n) із n показників, сумісний рух яких досліджується. Загальна сума підстановок розраховується за формулою: $P_n = n! = 1 \times 2 \times 3 \dots (1-n) \times n$.

Проведене дослідження обґрунтовує правильність нашого підходу щодо того, що скалярну оцінку результатів функціонування системи (суб'єкту перевірки) аудитор може здійснювати використовуючи інформаційні зв'язки, тобто кількісні показники, котрі діють у середині системи управління і у її взаємозв'язках із зовнішнім середовищем. Від інтуїтивних оцінок ефективності аудитори можуть здійснити перехід до постійного науково-обґрунтованого аналізу конкретних цифрових характеристик траєкторії руху згаданої системи. Для цього аудитору необхідно використати непараметричні рангові методи і динамічні нормативи, тобто перейти до структурно-динамічних критеріїв системи.

Методика аудиту побудована на скалярній оцінці розвитку СУВР за допомогою структурно-динамічного критерію додає нового змісту аудиторським свідченням. Разом з тим для його практичного використання необхідна певна послідовність аудиторських процедур.

1. Визначення функції системи що перевіряється. Реалізація цієї функції, а відповідно – і її аудиторська скалярна оцінка має три аспекти: а) один з них визначає одержання прибутку і реалізацію необхідної для різних секторів ринку продукції; б) другий аспект – це використання системою перевірки трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; в) третій аспект – це поведінка системи перевірки, тобто ступінь ефективності (її змін у часі) використання ресурсів, а також управління цими ресурсами;

2. Деталізація концептуального профілю системи перевірки СУВР і, розмежування зони результатів.

3. Визначення фактичної варіації результатів розвитку системи у встановлених масштабах часу.

4. Вирахування параметрів руху показників у часі і їх ранжування.

За допомогою ранжування пропонується зіставити фактичну варіацію подвійних індексів і рангів за кожний період перевірки з динамічним нормативом. При цьому доцільно відмежуватися по деяких аспектах від традиційних способів оцінки і здійснити: а) перехід від вихідних спостережень до рангів; б) зіставлення фактичних рангів з нормативними; в) застосування методів непараметричної статистики (математичного апарату рангової кореляції) дозволяє аудитору здійснити скалярну оцінку розвитку системи за даними управлінського обліку показників внутрішніх резервів; г) можливість на цій підставі визначати, як саме система змінювала свою структуру у звітному періоді, тобто чи вона наближалась чи віддалялась від динамічного нормативу; д) відсутність альтернативних методів конкретної скалярної оцінки траєкторії розвитку системи.

Слід зауважити, що застосування в розрахунках перевірки математичного апарату рангової кореляції дозволяє розрізнити один ряд від іншого за допомогою двох характеристик, які використовуються для оцінки рангової кореляції:

1. Відхиленням (різницею) між новими і новими на відповідні звітні дати ранжированими номерами окремих індексних показників, в кожному ряді в зіставленні з динамічним нормативом;

2. Інверсією фактичного повного ряду або набору рангів до еталонного в динамічному нормативі.

Насамперед можна зробити такі висновки щодо використання в аудиторській перевірці динамічних нормативів непараметричної статистики для оцінки СУВР. Вони дозволяють аудитору:

- покладатися на дані підтвердженої аудитором офіційної фінансової звітності, а також інформацію зведених обліково-аналітичних таблиць;
- готувати на підставі цих даних якісно нову інформацію необхідну для формування аудиторських свідчень;

- виявляти в якому режимі (позитивному чи від'ємному) функціонувала система в кожному періоді перевірки;
- своєчасно визначати наслідки негативних явищ, попереджувати їх і приймати управлінські рішення;
- визначати скалярну оцінку результатів функціонування системи усередині позитивних і негативних режимів.

Мета аудитора – визначити і висловити у своєму аудиторському висновку думку про рівень відповідності звітних даних управлінського обліку внутрішніх резервів поданих у зведених аналітичних таблицях, встановленим критеріям. Очевидно, динамічний норматив, науково-розроблений для кожного конкретного суб'єкту підприємства, також уповні може слугувати аналогічним критерієм на підставі таких причин:

1. Це новий спосіб звіряння економічної інформації за допомогою статистичної методології, придатний для різних господарських систем. Новизна полягає в системному, цілісному, а не просто комплексному розгляді (попарному зіставлені) фактичного і нормативного набору рангів відповідних показників.

2. Це метод перевірки, який має чітку адресність: оскільки цілі різних господарських систем не можуть мати абсолютного збігу, то для кожної з них необхідно синтезувати і використовувати в якості критерія свій власний динамічний норматив.

3. Здатність цілісного і однозначного відображення режиму функціонування господарської системи за допомогою динамічного нормативу.

4. Можливість врахування зміни у значеннях кожного показника синтезованого в динамічний норматив.

5. Можливість впливу на розвиток системи, утримання її розвитку на оптимальному рівні. Будь-які відхилення від цього критерію дадуть значення скалярної оцінки, що нижче одиниці.

6. За допомогою згаданої методики аудиторі можуть оцінити стратегію розвитку підприємства, провести стратегічний аудит.

7. Це метод перевірки який має зворотній зв'язок. Аудиторі після завершення перевірки можуть вносити рекомендації підприємству щодо системи показників, обліку впливу факторів, формування зведених звітних аналітичних таблиць.

Література:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2004. – 1028 с.
2. Пушкар М.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: "Економічна думка", 1998. – 192 с.

КОНТРОЛЬ ЗА РЕАЛІЗАЦІЄЮ СТРАТЕГІЇ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇЇ ВПРОВАДЖЕННЯ

Одним із етапів процесу стратегічного управління є контроль за реалізацією стратегії та оцінка ефективності її впровадження, результативність якого значною мірою визначається і досягається за допомогою використання аналітичних інструментів.

Питання „контролю” як функції управління висвітлюється в економічній літературі, де розкривається суть контролю у порівнянні фактичних результатів роботи з окремих етапів із запланованим ходом виробництва [1;3;5]. Однак, із впровадженням концепції стратегічного управління, як один із шляхів виживання, стабілізації і процвітання вітчизняних підприємств, виникає необхідність більш повного обґрунтування і деталізації питань суті, змісту, завдань, методики здійснення стратегічного контролю та його аналітичного забезпечення.

В економічній літературі стратегічний контроль висвітлюється вітчизняними і зарубіжними авторами серед яких Д. Хан, М. Пушкар, Е. Майер, Р. Манн, І. Білобжецький, Х. Фольмут, В. Рудницький. Необхідність здійснення контролю за реалізацією стратегії обґрунтовують науковці-дослідники стратегічного управління З.Є. Шершньова та С.В. Оборська, В.Ф. Оберенчук, В.Д. Немцов та М.Є. Довгань та інші.

Контроль є функцією управління підприємством, яка дає змогу своєчасно виявляти проблеми (відхилення), розробити та здійснити заходи щодо коригування ходу та змісту робіт в організації. Одночасно за допомогою контролю можна виявляти, підтримувати та поширювати позитивні явища та починання, найефективніші напрямки діяльності на підприємстві.

Головна мета контролю – сприяти зближенню фактичних і необхідних результатів виконуваних робіт, тобто забезпечувати виконання завдань (досягнення цілей) підприємства.

Стратегічний контроль є однією із головних форм контролю і передбачає встановлення певної політики, процедур, правил, обґрунтованість яких значною мірою визначає досяжність поставлених цілей. Суть його полягає у визначенні того, чи можливе подальше здійснення стратегій, чи приведе їх реалізація до досягнення цілей.

Стратегічний контроль – це особливий вид управлінської діяльності на підприємстві, що полягає у спостереженні та оцінці проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених

цілей та виконання обраних стратегій через встановлення стійкого зворотного зв'язку [4, 357].

Змістом стратегічного контролю є виявлення правильності реалізації стратегії та з'ясування її цільової направленості та ефективності, що визначає завдання та методику системи стратегічного контролю.

Система стратегічного контролю, яка забезпечує успішне досягнення поставлених цілей, передбачає: контроль за виконанням стратегічних і тактичних цілей; спостереження за етапами виконання; оцінювання рівня виконання поставлених цілей; зворотній зв'язок, який забезпечує менеджерів інформацією про діяльність підприємства та необхідність коригуючих дій.

Методика та етапи здійснення контролю висвітлюється в літературі по-різному. Однак, спільним для них є: встановлення стандартів (показників) оцінювання функціонування підприємства, створення системи моніторингових змін, яка забезпечує оцінювання ступеня досягнення цілей, порівняння результатів реального функціонування підприємства з визначеними цілями, оцінка результатів порівняння та у разі необхідності розробка коригуючих дій.

Визначення стандартів (показників) оцінки реалізації стратегії власне і є стратегічним завданням від якого залежить успішне виконання стратегії. При формуванні показників для стратегічного контролю необхідно враховувати наступні моменти. Це – визначення пріоритетності з метою одержання однозначного висновку, тобто обрані показники не повинні суперечити одне одному; встановлення субординації часових переваг, що відображає стратегічне ставлення організації довго- та короткострокового погляду на ефективність; – склад показників повинен відображати структуру інтересів окремих груп впливу, оскільки формування цілей організації здійснюється на основі їх балансу.

Тому до стандартів, які необхідно встановити в процесі стратегічного управління слід зараховувати перш за все ті, які відображають ключові фактори успіху, закладені в обраній стратегії. Кожна із стратегій, яка складається із набору стратегій має свої стандарти. Однак, стан організації може фіксуватись у наступних групах показників: показники соціальної та економічної ефективності; показники використання всіх видів ресурсів; показники, що характеризують стан зовнішнього середовища; показники, що характеризують внутрішньоорганізаційні процеси.

Стратегічний контроль, а відповідно і його аналітичне забезпечення має свої особливості, що полягають в орієнтації, рівнях управління, цілях, завданнях, методах та інструментах здійснення. Одночасно він не може існувати без поточного та заключного контролю, так само як стратегічне управління базується на поточній діяльності підприємства.

Другим елементом стратегічного контролю є створення системи моніторингу, яка забезпечує оцінювання ступеня досягнення цілей та комплекс взаємопов'язаних заходів, спрямованих на постійне спостереження стану зовнішніх і внутрішніх факторів оточення підприємства. Відомі такі підходи до побудови систем вимірювання і моніторингу: – ринковий підхід в основі якого є ринкові показники функціонування підприємства (ціни на продукцію підприємства, ціни на акції та інші); – вимірювання і моніторинг внутрішнього стану підрозділів підприємства та оцінювання їх досягнень; – бюрократичний підхід, при якому детально описуються дії, процедури, правила поведінки. За такого підходу відстежуються і контролюється не те, що отримано, а те наскільки правильно виконуються правила і процедури. При бюрократичному підході описуються дії, основою якого є стандартизація; встановлення норм відносин і системи цінностей в організації, при цьому контроль перетворюється на самоконтроль.

Третій елемент системи контролю – порівняння результатів реального функціонування підприємства зі встановленими цілями. За такого порівняння менеджери можуть стикатися з трьома ситуаціями, тобто коли реальний стан: кращий від бажаного; відповідає бажаному; гірший від бажаного.

Четвертий елемент – оцінювання результатів порівняння і розробка за потреби коригуючих дій. Коли реальний стан гірший від бажаного, необхідно з'ясувати причину такого відхилення і здійснити коригуючі дії у поведінці організації.

Процес коригування проходить наступним чином. Насамперед переглядають параметри контролю. Для цього з'ясовують, наскільки обрані параметри контролю і визначений для них бажаний стан відповідають встановленим цілям підприємства і обраній стратегії. Якщо існують суперечності, параметри коригують. Якщо ж параметри контролю не суперечать цілям і стратегіям, то починають переглядати цілі. Для цього керівництво порівнює обрані цілі з поточним станом середовища, у якому функціонує підприємство. Якщо середовище організації не дає можливості досягти мети, необхідно переглянути обрані стратегії.

Перегляд стратегії передбачає з'ясування того, чи не призвели зміни в середовищі до того, що реалізація стратегії не забезпечує досягнення цілей. Якщо це так, необхідно переглянути стратегію. Якщо ні, то причини незадовільної роботи підприємства треба шукати в його структурі, в системі інформаційного забезпечення, у функціональних системах забезпечення діяльності організації або ж на рівні окремих операцій і процесів. У цьому разі коригування повинно охопити виконання співробітниками їх функцій. Коригування має бути спрямоване на поліпшення систем мотивації, підвищення кваліфікації персоналу, удосконалення організації праці та внутрішньоорганізаційних відносин.

Контроль та оцінювання обраної стратегії є завершальним етапом формування стратегії. Відтак базується на вичерпній інформації про середовище функціонування підприємства і полягає у визначенні наслідків, до яких може привести обрана стратегія.

Література:

1. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предс. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304с.
2. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер с нем. / Под ред. и с предис. М. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 288с.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800с.
4. Шершньова З.Є., Оборська С.В. Стратегічне управління: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 384с.
5. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

Іньшакова О.О., інженер.

Одеський національний політехнічний університет

ВИЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНІХ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПЕРСОНАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Глобальна фінансово-економічна криза стала найважливішою реальною характеристикою сучасної економічної системи, яка торкається практично всіх сфер громадського життя, включаючи економіку, політику, ідеологію, соціальну сферу, культуру, екологію, безпеку, спосіб життя, а також самі умови існування людства. Заради збереження переваги конкурентоспроможних ринків при наявності чітких правил та політичних і географічних кордонів і спрямованості цих перетворень на задоволення потреб людини, управління має ставати більш ефективним і скоординованим. В першу чергу це стосується управління персоналом, тому що саме людський фактор є одним з визначальних для підприємств в умовах кризи.

Сьогодні роль людини у виробництві суттєво змінилася: людина є не тільки найважливішим елементом виробничого процесу на підприємстві,

але й головним його стратегічним ресурсом. В системі виробництва та економічних відносин центральне місце посідає людина. Вона визначає цілі та напрями розвитку виробництва, організовує його, виробляє товари й надає послуги для свого життя та розвитку. Тому ефективність економіки будь-якого суспільства насамперед визначається якістю наявних трудових ресурсів та способом їх використання у виробництві, адже основною продуктивною силою є люди з їхніми здібностями та можливостями.

За ринкових відносин розвиток кадрового потенціалу стає обов'язковою умовою завоювання стійких та лідируючих позицій на ринку. Якість трудових ресурсів безпосередньо впливає на конкурентні можливості фірми і є однією з найважливіших сфер створення конкурентних переваг. Одним із найважливіших питань при проведенні оцінки кадрового потенціалу є комплексне використання методів дослідження: математико-статистичні методи, серед яких виділяються кореляційний аналіз, метод головних компонент, факторний аналіз, а також інші, які можуть найбільш точно і повно розкрити сутність та природу кадрового потенціалу підприємства.

Тому принципами побудови сучасної системи управління трудовими ресурсами є: ефективність відбору і розміщення працівників; справедливість оплати праці і мотивації; професійний ріст працівників відповідно до результатів праці, кваліфікації, здібностей, особистих інтересів, потреб підприємства; швидке й ефективне розв'язання особистих проблем.

Сучасний зміст функцій управління трудовими ресурсами визначається відношенням до трудових ресурсів, як до основного ресурсу підприємства, джерела його конкурентної переваги. Результати діяльності багатьох підприємств і накопичений досвід їхньої роботи з кадрами свідчить, що формування виробничих колективів, забезпечення високої якості кадрового потенціалу є вирішальними факторами забезпечення конкурентоспроможності підприємств.

До головних завдань системи управління людськими ресурсами належать: забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами; створення необхідних умов для ефективного використання знань, навичок і досвіду працівників; удосконалення системи оплати праці і мотивації; підвищення задоволеності працею всіх категорій персоналу; надання працівникам можливостей для розвитку, підвищення кваліфікації і професійного росту; стимулювання творчої активності; формування і збереження сприятливого морально-психологічного клімату; удосконалювання методів оцінки персоналу; управління внутрішніми переміщеннями і кар'єрою працівників; участь у розробці організаційної стратегії.

На сучасному етапі розвитку економіки все більшої актуальності набуває нова антикризова стратегія управління персоналом, яка дозволить

змінити усталені уявлення й стереотипи та створити прогресивну технологію управління зазначеною сферою. Ця технологія дозволила б менеджерам і підприємцям вчасно запобігати кризі, ефективно управляти персоналом в умовах кризового стану організації і забезпечувати вихід організації з кризового стану з мінімальними втратами. Найкращим механізмом для вирішення цього питання може стати аутсорсинг, а саме передача певних функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у відповідній галузі.

Кадровий аутсорсинг в умовах кризи є найбільш сприятливим засобом економії і скорочення статті адміністративних витрат. При цьому якість послуг, що надаються, стоїть на високому професійному рівні за рахунок вузької цілеспрямованої спеціалізації компанії-провайдера.

Підприємства, які вводять використання зовнішніх послуг в свою роботу, в результаті зменшують загальні витрати. Тимчасовий працівник, на відміну від постійного, одержуватиме тільки зарплату залежно від реально відпрацьованого за місяць часу. Термін такого контракту може бути до одного року, після чого його або повернуть в штат, або переведуть на інший тимчасовий проект.

Підприємство отримує багато переваг при застосуванні аутсорсингу, а саме:

- фокусування власних ресурсів на основних цілях бізнесу;
- зниження собівартості функцій, переданих аутсорсеру;
- отримання доступу до ресурсів, яких немає у підприємства, наприклад, при розвитку діяльності в регіонах, або при створенні нового бізнесу;
- доступ до новітніх технологій;
- надійність. Аутсорсинг передбачає виконання компанією-аутсорсером численних однотипних завдань клієнтів, що забезпечує швидке накопичення практичного досвіду;
- передача відповідальності за виконання конкретної функції;
- збільшення інвестицій в інфраструктуру підприємства. Аутсорсинг знижує необхідність інвестування на підтримку другорядних функцій і в розвиток напрямів, що не забезпечують основну частку прибутку підприємства.

Підводячи підсумок, можна стверджувати, що кадровий аутсорсинг сьогодні одним з найдієвіших інструментів, яким може скористатися підприємство для підвищення ефективності використання персоналу та скорочення витрат і стабілізації фінансового положення.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЗАПОРУКА ДОСЯГНЕННЯ ЦІЛІЙ ПІДПРИЄМСТВА

Стратегія формування систем внутрішнього контролю – важлива складова бізнес-стратегії підприємства. Говорячи про внутрішній контроль, важливо усвідомлювати, що він є корисним тільки у випадку спрямованості на досягнення конкретних цілей. Перш ніж оцінювати результати контролю, необхідно визначити основні цілі внутрішнього контролю:

- 1) надійність і повнота інформації;
- 2) відповідність діяльності політиці, планам, процедурам, законодавству;
- 3) забезпечення збереженості активів;
- 4) економічне та ефективне використання ресурсів;
- 5) досягнення підрозділами компанії поставлених завдань.

Системи контролю в тій або іншій формі існують на кожному підприємстві. Проте доводиться констатувати, що практика формування в Україні повноцінних систем внутрішнього контролю тільки починає складатися. Чим більший розмір має підприємство, чим складнішою є його організаційна структура, тим ширшими є вимоги до систем контролю, тим актуальнішим є завдання підвищення їх якості.

У вузькому тлумаченні термін "внутрішній контроль" може означати процес збору інформації про об'єкт контролю. Такого роду контроль здійснюється всіма менеджерами підприємства (суб'єктами контролю) у рамках виконуваних ними функцій. У широкому розумінні контроль – це безперервний процес управління діяльністю підприємства, який включає збір інформації, її аналіз, прийняття на основі даного аналізу рішень управлінського та коригувального характеру, забезпечення процедур зворотного зв'язку.

Будь-яка управлінська функція, реалізована на підприємстві, є глибоко інтегрованою з контрольною, кожен етап управління супроводжується стадією контролю. Саме з цієї причини досить складно відокремити контрольну функцію від інших функцій управління та описати її роботу в автономному режимі.

У практиці вітчизняних підприємств (відповідно до оцінок наглядових органів і публікацій в економічній літературі) можна визначити наступні джерела проблем, що виникають у ході організації системи внутрішнього контролю:

- у сфері контролю з боку Наглядової ради;

- у сфері розподілу повноважень і відповідальності;
- у сфері внутрішньої нормотворчості;
- у сфері ризик-менеджменту;
- у роботі служби внутрішнього контролю.

Такому стану системи внутрішнього контролю сприяють об'єктивні та суб'єктивні фактори, насамперед – існуючі об'єктивні обмеження застосування загальних принципів внутрішнього контролю на підприємствах:

- 1) у невеликих філіях і підрозділах підприємства важко реалізувати принцип розподілу обов'язків через невелике число працівників;
- 2) проблеми можуть виникнути у випадку змови: між робітниками, між працівниками підприємства та зовнішньою стороною (наприклад, клієнт бажає вигіднішої за звичайну цінової пропозиції або операції на власну користь) тощо;
- 3) некомпетентність і недостатня підготовка співробітників підприємства;
- 4) високі темпи розвитку бізнесу (можуть негативно позначитися на механізмі звіряння даних тощо);
- 5) суб'єктивні судження менеджменту (викликають прийняття неправильного або неефективного рішення, яке може бути як зловмисним, так і помилковим);
- 6) додаткові витрати на створення механізмів внутрішнього контролю (у першу чергу цей чинник проявляється у невеликих підприємствах);
- 7) управлінські рішення, прийняті в інтересах бізнесу, можуть суперечити політиці та процедурам, прийнятим на підприємстві, що негативно позначається на стані внутрішнього контролю.

Для формування ефективного внутрішнього контролю необхідними є воля та погоджена робота менеджерів і власників підприємства. Природною реакцією персоналу підприємства на посилення системи внутрішнього контролю спочатку буде явна або прихована протидія, природою якої є:

- протидія через інерційність до сприйняття нового;
- протидія у силу властивого значній частині людства відношення до матеріальних об'єктів контролю як до потенційних об'єктів привласнення;
- протидія через незабутий досвід підміни суворо описаного контролю формальними відписками у радянському минулому;
- протидія через відсутність досвіду розпізнавання ризиків і можливостей.

Організація системи внутрішнього контролю знаходиться під впливом наступних факторів:

- відношення керівництва до внутрішнього контролю;
- зовнішні умови функціонування підприємства, його розміри, організація, масштаби та види діяльності;
- кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;
- стратегічні установки, мета та завдання;
- ступінь механізації та комп'ютерної забезпеченості діяльності;
- ресурсне забезпечення;
- рівень компетентності кадрів.

Метою створення системи внутрішнього контролю є забезпечення контролю за:

- а) належною реалізацією рішень, ухвалених органами управління підприємством;
- б) створенням необхідної внутрішньої нормативної документації;
- в) виконанням вимог зовнішньої та внутрішньої нормативної документації;
- г) збереженістю активів;
- д) адекватним і вірним відображенням операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- е) створенням (реструктуризацією) організаційних структур підприємства;
- ж) розподілом повноважень і функцій між підрозділами, виключенням їх дублювання та повнотою розподілу.

Крім контрольних функцій, система забезпечує вирішення наступних завдань:

- а) мінімізації витрат (у тому числі – на оплату послуг зовнішнього аудитора);
- б) забезпечення керівництва необхідною інформацією щодо відхилень від регламентів;
- в) відстежування ризиків і вжиття комплексу заходів, що сприяють їх зменшенню;
- г) вирішенню конфліктів інтересів, які виникають у процесі діяльності підприємства.

Контрольні процеси мають дві основні форми організації:

- структурно-функціональну: через функціональні зв'язки між структурними підрозділами;
- форму прямого контролю: через спеціалізовані відособлені підрозділи, основною функцією яких є контроль діяльності.

Формування якісної системи контролю в середніх і великих підприємствах завжди припускає наявність обох форм. Спеціалізованими підрозділами внутрішнього контролю є служби внутрішнього аудиту та контро-

льно-ревізійні управління, що підлягають генеральному директорові підприємства або комітету з аудиту при наглядовій раді.

Наявність спеціалізованої служби внутрішнього контролю в структурі підприємства визначається масштабом та особливостями ведення бізнесу, структурою акціонерного капіталу підприємства та відношенням керівництва до внутрішнього контролю. Наприклад, така служба, як комітет з аудиту при наглядовій раді, властива великим підприємствам, що мають у наглядової раді представників декількох власників. Поява служби – результат прагнення вищого органу управління підприємством (наглядової ради) одержувати об'єктивну та незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління.

Важливо відзначити, що метою підприємства не є створення системи контролю, яка б повністю гарантувала відсутність відхилень, помилок та неефективної роботи, а системи, що допомагала б вчасно виявляти та усувати їх, сприяючи підвищенню продуктивності роботи. Адже ресурси, спрямовані підприємством на створення надлишкового контролю, могли б бути використані для досягнення інших цілей і завдань.

Література:

1. Сотникова Л.А. Внутрішній контроль и аудит. Учебный посібник. – М.: Фінстатінформ, 2005.
2. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація. Монографія.- Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008.
3. Растамханова Л.Н. Методологія и організаційні особливості систем внутрішнього контролю в управлінні організаціями // Монографія. – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008.

*Кизенко О. О., к.е.н., доцент.
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»*

СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Стратегічний контролінг – це відносно новий напрямок інтердисциплінарних досліджень, в якому інтегруються та розглядаються на якісно новому рівні до цього часу розмежовані питання стратегічного управління, економіки підприємства, внутрішньовиробничого (управлінського) та бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю. Зважаючи на те, що межі пре-

дметної області стратегічного контролінгу є дискусійним питанням, у цьому дослідженні визначимо стратегічний контролінг як систему управління реалізацією стратегії підприємства, в межах якої функціонує механізм оцінювання ефективності обраних стратегій з метою прийняття рішень про доцільність реалізації поточної стратегії протягом визначеного довгостроковим планом часового горизонту.

Як будь-яку соціально-економічну систему, стратегічний контролінг можна розглядати у функціональному та організаційному аспектах. Сутнісно функціональний аспект характеризується взаємопов'язаними підсистемами планування, обліку, аналізу і оцінки ступеня досягнення підприємством запланованих стратегічних показників діяльності. Організаційний аспект системи контролінгу показує механізм забезпечення виконання функцій стратегічного контролінгу працівниками підприємства. У відповідності до повноважень, відповідальності та підпорядкованості працівників підприємства утворюється організаційна структура системи стратегічного контролінгу.

Визначені два аспекти системи стратегічного контролінгу є взаємопов'язаними між собою: досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства залежить від їх структурної декомпозиції відповідно до функціональних обов'язків працівників в системі управління організацією. Відповідно, досягнення стратегічних цілей неможливо без постановки конкретних завдань працівникам підприємства у відповідності до рівня їх компетентності та відповідальності. Тому питання побудови організаційної структури системи стратегічного контролінгу є актуальним для кожного підприємства як на етапі розробки та впровадження відповідної системи, так і на етапі її трансформації.

На сьогодні у переважній більшості досліджень з питань стратегічного контролінгу детально розглядається лише функціональний аспект системи, зокрема до сьогодні наукові дискусії точаться навколо сутнісно-змістовного наповнення поняття контролінгу загалом, і виділення його стратегічної складової зокрема. Принципова різниця при розгляді даного питання полягає у співвідношенні між контролінгом і менеджментом, тобто чи є розмежування між системою контролінгу і системою менеджменту на підприємстві.

Перший підхід розмежовує контролерів і менеджерів, а отже контролінг розглядається як окрема специфічна система, що забезпечує інформацією керівників підприємства для прийняття управлінських рішень. Другий підхід передбачає інтеграцію традиційних функцій контролерів і менеджерів для окремих працівників різних рівнів в організаційній структурі підприємства. Авторська позиція полягає в тому, що розгляд системи контролінгу одночасно у функціональному та організаційному аспектах до-

зволяє розглядати сутнісне наповнення поняття стратегічного контролінгу на підприємстві і визначати функціональне навантаження цієї системи в управлінні підприємством на якісно новому рівні інтеграції контролінгу і менеджменту в економічній організації.

Для прикладу представимо результати досліджень науковців у різних країнах щодо організаційної структури системи стратегічного контролінгу, яка визначає функціональні обов'язки окремих працівників підприємства, підпорядкованість підрозділів та відповідальність посадових осіб за досягнення стратегічних цілей компанії.

В США в більшості випадків контроллер – це комерційний директор підприємства. Йому підпорядковані служби фінансової та виробничої бухгалтерії, організації виробництва, страхування і за часту інформаційно-обчислювальний центр.

В Німеччині, як правило, посада контроллера вводиться на великих і середніх фірмах, які використовують систему контролінга. Із звичайної виробничої структури йому підпорядковані виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування і прогнозування. Головний бухгалтер і його служба безпосередньо контроллеру не підпорядковуються.

В машинобудівному концерні «Клекнер Гумбольдт Дойц» контроллеру прямо підпорядковано лише бюро економічного аналізу. Головний бухгалтер і керівники інших функціональних підрозділів йому адміністративно не підпорядковані, але контроллер має більш широкі повноваження щодо сфер прийняття рішень, ніж кожен з них. Головна задача контроллера полягає у встановленні цілей і пошуку пропозицій, що дозволили б концерну підвищити економічний ефект від ведення господарської діяльності підприємства.

На трикотажній фірмі «Фальке», відділу контролінгу немає, а головним контроллером є комерційний директор, якому підпорядковані всі економічні служби управління. Керівники цих служб виконують функції контроллерів в своїх підрозділах. [1]

На вітчизняних підприємствах контролінг як система тільки починає впроваджуватись. Тому можна до певної міри говорити про практику функціонування системи оперативного контролінгу із застосуванням інструментарію управлінського обліку чи бюджетування.

На думку фахівців Групи IntelCont, стратегічна складова системи контролінгу, що формується на російських підприємствах, повинна розглядатись як система інформаційного забезпечення для менеджерів. [2] Працівники відділу контролінгу надають інформацію менеджерам підприємства і беруть участь в процесі управління як внутрішні консультанти. Контроллери нижнього рівня займаються обробкою і наданням інформації, а контроллери вищого рівня в ієрархії оргструктури системи контролінгу в першу чергу є внутрішніми консультантами. При цьому в окремих компаніях

така роль контролера поєднується з рядом обов'язків, зазвичай притаманних менеджеру.

Підсумовуючи результати прикладних досліджень системи стратегічного контролінгу в організаційному аспекті, можна зробити наступні висновки. Предметна область стратегічного контролінгу є однозначно не визначеною, тому вимагає комплексного дослідження з позиції застосування елементів загальної теорії систем з метою її ідентифікації.

На рівні підприємства стратегічний контролінг слід розглядати як специфічну соціально-економічну систему у функціональному та організаційному аспектах, що дозволяє конкретизувати функціональне навантаження цієї системи в управлінні підприємством через декомпозицію функціональних обов'язків працівників підприємства. Такий підхід дозволяє уникнути дублювання функцій чи повноважень і відповідальності у прийнятті окремих управлінських рішень між різними посадовими особами, що працюють в одній організації: менеджерами і контролерами.

Література:

1. Манн, Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью: пер. с нем./ Р. Манн, Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с.
2. Сафаров, А. «Правильный» контроллинг: мнение практика / А.Сафаров. – // Управленческий учет. – 2006. – № 1 – С. 74-79.

Кифяк В.І, асистент.

Дерій І.

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича,

ОЦІНКА ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Фінансова безпека держави визначається фінансовою стійкістю підприємств, а виняткове місце агропромислового комплексу та аграрного сектора в господарському комплексі держави зумовлює необхідність забезпечення фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств.

У ринкових умовах суб'єкти господарювання самостійно залучають фінансові ресурси, намагаються ефективно їх розміщувати з метою забезпечення безперервної підприємницької діяльності, здійснюють самостійний пошук контрагентів. Ефективне фінансове забезпечення підприємства характеризується таким станом фінансових ресурсів, який відповідає потребам розвитку та вимогам ринку, стає якісною характеристикою фінансових можливостей підприємства та його партнерів.

Ринкова трансформація підприємств у сільському господарстві вимагає якісно нового підходу до оцінки фінансового забезпечення підприємств, до обґрунтування його необхідності та значущості у системі фінансового управління.

Саме удосконалення механізму оцінки фінансового забезпечення сільгоспвиробників, яке б сприяло більш детальному аналізу та адекватному відображенню фінансово-господарського стану господарюючих суб'єктів, призведе до збільшення обсягів залучення необхідних фінансових ресурсів.

В існуючих методологічних положеннях оцінки фінансової стійкості спостерігається надмірна кількість коефіцієнтів. Ряд з них суперечать один одному, є доповнюючими або оберненими до інших коефіцієнтів. В різних роботах значно різняться системи коефіцієнтів, їх назви та визначення, нормативні величини. Значна кількість коефіцієнтів є іноземними запозиченнями і не відповідають вітчизняній інформаційній базі. Крім того, доцільність вибору тих чи інших показників повинна обумовлюватись специфікою діяльності підприємства. Існуючі методи дуже трудомісткі, складнішим стає процес формування висновків про фінансовий стан підприємства. Істотним їх недоліком є та обставина, що зміни величин коефіцієнтів у динаміці не можуть бути інтерпретовані належним чином. Багато методів не узгоджуються з такими сторонами оцінки діяльності підприємства, як його конкурентоспроможність, кредитоспроможність, ринкова й ділова активність, тобто потребують подальшого розвитку.

Отже, основні напрями вдосконалення методів оцінки фінансового забезпечення підприємства сільського господарства повинні базуватись на наступних аспектах:

- за економічним змістом фінансові показники повинні мати однобічну направленість, тобто зростання коефіцієнта вказує на поліпшення фінансового забезпечення підприємства;
- фінансові показники мають бути максимально відомими як науковцям, так і практичним працівникам. Крім того, вони повинні бути інформаційними, щоб мати уявлення про загальну картину забезпеченості фінансовими ресурсами підприємства;
- множина показників, що повинна відображати тенденції зміни фінансового забезпечення повинна враховувати всі складові фінансового стану підприємства: показники ліквідності; показники фінансової стійкості; показники рентабельності (прибутковості); показники ділової активності;
- зведений коефіцієнт фінансового забезпечення повинен враховувати також наявність трьох основних видів фінансових ресурсів: власних, позичених та залучених, наявність та співвідношення між якими мають визначальне значення;

- використання дискримінантних й нечітких моделей аналізу фінансового стану підприємств та оцінки його перспектив на основі незалежних змінних, відібраних шляхом перевірки початкового набору найбільш інформативних показників на мультиколінеарність. Ці моделі виявили значну точність передбачення банкрутств українських підприємств порівняно з відомими дискримінантними моделями [1, с.116];
- максимальне врахування умов зовнішнього й внутрішнього середовища, конкурентоспроможності підприємства на ринку;
- галузева універсалізація методів оцінки фінансового стану підприємства;
- адаптація системи оцінки діяльності підприємства до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [2, с.198].

Враховуючи вищезгадані пропозиції, алгоритм оцінки фінансового забезпечення сільськогосподарських підприємств передбачатиме наступні етапи:

1. Визначення факторів, що впливають на фінансовий стан сільгосппідприємства та показників, які їх відображають.
2. Розрахунок показників фінансового забезпечення підприємств за конкретними групами.
3. Оцінка виробничого потенціалу, економічної ефективності, ринкової позиції, фінансового стану та грошового потоку підприємства.
4. Інтегральна оцінка фінансового забезпечення підприємства.
5. Прийняття рішення про необхідність залучення додаткових фінансових джерел, їх обсягу та способів залучення на основі інтегральної оцінки сільгосппідприємства.

Найбільш вдалим для оцінки фінансового забезпечення досліджуваних підприємств, враховуючи специфіку галузі, вважаємо наступні групи показників:

Перша група коефіцієнтів включає коефіцієнти: швидкої ліквідності (x_5), поточної ліквідності (x_9), коефіцієнт абсолютної ліквідності (x_{10}) та коефіцієнт самофінансування (x_7). Ліквідність характеризує здатність підприємства своєчасно і в повному обсязі розрахуватися по короткостроковим зобов'язанням.

Друга група характеризує результати й ефективність основної виробничої діяльності підприємства, має вагомість 0,2 і включає наступні показники: коефіцієнт оборотності балансу (x_6), коефіцієнт оборотності оборотних коштів (x_{11}) та капіталовіддача (x_4).

Третя група включає фінансовий леве́рідж (x_2), коефіцієнт маневреності власного капіталу (x_3) та коефіцієнт ефективності використання власного капіталу (x_8). Вони характеризують ефективність використання власних обігових і залучених коштів.

До четвертої належить коефіцієнт автономії (x_{14}), коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними оборотними коштами (x_4). Ці коефіцієнти характеризують фінансову стабільність підприємства.

П'ята – рентабельність активів (x_{12}) та рентабельність продаж (x_{13}). Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, дохідність різних напрямів діяльності, окупності витрат. Вони характеризують кінцевий результат господарювання, тому що їх величина показує відношення ефекту з наявними чи використаними ресурсами.

Визначення оцінки фінансового забезпечення окремого підприємства потрібно проводити з урахуванням вагомості кожної компоненти.

Тому формула визначення оцінки фінансового забезпечення підприємства матиме вигляд (формула 1):

$$R = \sqrt{K_r \sum_{i=1}^4 (1 - X_{ir})^2 + K_r \sum_{i=1}^3 (1 - x_{ir})^2 + K_r \sum_{i=1}^3 (1 - x_{ir})^2 + K_r \sum_{i=1}^3 (1 - x_{ir})^2 + K_r \sum_{i=1}^2 (1 - X_{ir})^2} \quad (1)$$

де

R – коефіцієнт фінансового забезпечення підприємства;

K_r – коефіцієнт вагомості r -ої компоненти ($r = [1;5]$);

X_{ir} – фінансовий коефіцієнт підприємства ($i = [1;15]$.) [3, с.86-87].

Отже, запропоновані напрямки вдосконалення досліджуваних методів фінансової діагностики стану підприємства не лише дадуть можливість охарактеризувати економічну ефективність вкладених видів фінансових ресурсів у розрізі всіх напрямків діяльності підприємства, а й усвідомити дію основних чинників його розвитку, кількісно оцінити їх вплив, виявити можливість та доцільність окремих чинників і їх пропорцій для мобілізації фінансових ресурсів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Література:

1. Матвійчук А.В. Діагностика фінансового стану підприємства із застосуванням інструментарію нечіткої логіки / А.В. Матвійчук, О.А. Сметанюк // Фінанси України. – 2007. – №12. – С.115-128.
2. Матейко С.В. Фінансова звітність як інформаційна база аналізу фінансових ресурсів та шляхи її вдосконалення / С.В. Матейко, І.В. Руденко // Держава та регіони. – 2006. – №3.—С.196-199.
3. Музиченко А.О. Рейтингова оцінка фінансового забезпечення розвитку підприємств / А.О. Музиченко // Економіка АПК. – 2009. – №11.—С.84-88.

*Корж Т.І., аспірант.
Міжнародний науково-технічний університету
ім. академіка Юрія Бугая,*

МОНІТОРИНГ СЕГМЕНТІВ РИНКУ СИРНОЇ ПРОДУКЦІЇ УКРАЇНИ

Виробництво сирної продукції є одним із основних напрямів молочної промисловості. Український ринок сиру на сьогоднішній день оцінюється приблизно у 120 млн.т., або у 550-600 млн.грн. за рік. Сировиробництво в Україні за останні роки, не зважаючи на економічну кризу, розвивається достатньо стабільно і є конкурентоздатним сектором ринку молочних продуктів. Про це свідчить і той факт, що співвідношення пропозиції та споживання продукції на внутрішньому ринку практично не змінилося за 2008-2009 роки порівняно із докризовим періодом. На ринку сиру конкурують між собою більш ніж 400 підприємств, які об'єднані в 17 груп. Найбільшими виробниками сиру є.

ЗАТ «Молочний альянс» є безперечний лідер сироварної галузі України. До складу цього холдингу входять 9 виробничих підприємств молочної галузі, частка яких у виробництві сирів у вересні 2009 року склала 21%. На сьогодні продуктовий портфель холдингу збалансований та є таким, що дозволяє надати пропозиції для різних верств населення та каналів збуту.

ТЗОВ «Торговий дім «Західна молочна група», представляє інтереси в молочному секторі 8 молокопереробних заводів. В асортиментний цього оператора ринку ряд входить близько 20 видів твердого сиру, 17 видів плавлених сирів[5].

Відомою торговою маркою та значними обсягами пропозиції різних видів сирної продукції на ринку характеризується корпорація «Клуб Сиру», до складу якої входять 17 підприємств. Про потужність цього виробника свідчить і той факт, що лише два підприємства – ВАТ «Канівський маслосирзавод» і ВАТ «Світловодський маслосиркомбінат» – на сьогоднішній день виготовляють 105 т сиру за добу або більше 38000 т сиру за рік[6]. Безперечно, це – найбільший сироварний комплекс в Україні.

ДП «Мілкіленд-Україна» також характеризується значною виробничою потужністю, адже до складу холдингу входять 16 виробничих підприємств. Компанія Мілкіленд-Україна пропонує сири тривалого визрівання, із застосуванням складних технологічних процесів[4].

Компанія «Моліс», до складу якої входять 3 молочних заводи Запорізької області та торгова фірма, відома своєю спеціалізацією на виробництві плавлених сирів.

До значних виробників ринку сиру України необхідно також віднести «Укпродукт Груп» – основу його бізнесу складають 5 сертифікованих за

стандартом ISO заводів загальною потужністю 70 000 тон молочної продукції в рік. Сирна продукція представлена плавленим та твердим сиром різних найменувань.

Аналіз найбільших виробників буде недостатнім без оцінки конкурентних позицій за окремими сегментами ринку сиру. Загальноприйнятою класифікацією визначено наступні продуктові групи сирної продукції: сичужні, тверді, плавлені, м'які та свіжі сири. Вище ми розглянули рейтинг операторів ринку за критерієм загальної виробничої потужності. Однак, необхідно зазначити, що в кожній з продуктивних груп сиру є свої лідери.

Сичужні сири. Сукупна частка 5-ти найбільших груп-виробників у 2008 році становить 52% (у 2007 р. – 53%). У 2008 році трійка лідерів виробництва залишається сталою: Молочний Альянс (16%), Альмира (11,9%), Мілкіленд (11,9%). [1]

Тверді сири. Лідерами ринку твердих сирів у 2008 році є: Молочний Альянс – 11,1% (у 2007 р. – 10,4%); Терра-Фуд – 10,9% (у 2007 р. – 6,2%); Мілкіленд – 7,0% (у 2007 р. – 7,7%); Шостка-Вел – 6,85 (у 2007 р. – 6,4%); Моліс – 4,4% (у 2007 р. – 4,0%)[4]. Зазначимо також, що сегмент твердих сирів є одним із найбільш експортоорієнтованих на ринку молочних продуктів. А даний фактор є одним із визначальних для пріоритетності інвестування підприємства, визначення конкурентного статусу на внутрішньому ринку та розробки і реалізації маркетингової політики.

Плавлені сири. Структура ринку наступна: Укрпродукт – 22% на ринку та 23% по виробництву; Моліс – 15% на ринку та 16% по виробництву; Новокаховський завод плавлених сирів – 7% на ринку та 8% по виробництву; Молочний альянс – 62% на ринку та 7% по виробництву; Фабрика делікатесних сирів – 5% на ринку та 5% по виробництву. Необхідно звернути увагу, що загальна частка на ринку сирної продукції та на сегменті виробництва плавлених сирів майже у всіх підприємств співпадає, виключенням є лише лідер молочної продукції України – концерн «Молочний альянс».

М'які сири. Сегмент м'яких сирів в Україні майже не розвинутий: об'єми виробництва складають лише 1% в загальному об'ємі виробництва сичужних сирів, а на частку двадцятьох найбільших виробників (із 40 існуючих) припадає 87% виробленої продукції. Лідер виробництва – ВАТ „Володарський молочний завод” (входить до групи „Геркулес”) – має частку на ринку 22,2%.

Свіжі сири. Лідерами ринку свіжих сирів у 2008 році є: Молочний Альянс – 14,9% (у 2007 р. – 13,1%); Українсько-болгарське СП ТОВ «НАК» – 9,4%; Злагода (Комбінат «Придніпровський») – 6,8% (у 2007 р. – 3,7%); Хмельницька маслосирбаза – 6,0% (у 2007 р. – 6,2%); Сири Волині – 5,1% (у 2007 р. – 5,8%). У 2008 році м'які сири з України експортували тільки 7 компаній, більша частина експорту приходилась на ча-

стку Надворнянського заводу молочних продуктів (71%), ХМСБ (15%), Титан (6%).

Основними напрямками діяльності вищезазначених асоціацій та груп є проведення єдиної технічної, технологічної та економічної політики в галузі, розробка та здійснення Національної програми розвитку молочної промисловості, розповсюдження та впровадження досягнень науки, передового досвіду про ефективні технології, зниження витрат та більш раціональне і повне використання сировини; підготовка пропозицій, проектів документів, розрахунків та подання їх на розгляд у державні органи з метою підтримки галузі; надання інформаційно-консультаційних послуг з економічних, технологічних, технічних та інших питань; розробка нормативно-технічної документації на молочну продукцію в цілому; надання допомоги в придбанні обладнання, матеріальних ресурсів; допомога у визначенні маркетингової стратегії та розвитку виробництва; сприяння підприємствам у реалізації матеріальних ресурсів та продукції, тощо. Необхідно зазначити, що самотужки молокопереробним підприємствам практично неможливо опанувати такий обсяг організаційно-технічних робіт, тому об'єднання виробників у асоціації та групи є об'єктивною необхідністю, обумовленою сучасними вимогами ринку.

На внутрішньому ринку України змінилася структура виробників молочної продукції, в тому числі сирів. Якщо раніше в Україні було 25 молочно-об'єднань, сформованих за територіальним принципом, які виробляли весь спектр молочної продукції – від продукції з незбираного молока до сирів і молочних консервів, – то сьогодні відбувається формування нових молочно-об'єднань, заснованих на новому принципі – спеціалізації. Тому маємо всі підстави прогнозувати, що ринок сирної продукції України має тенденцію до укрупнення, надалі українське сировиробництво розвиватиметься шляхом утворення нових спеціалізованих об'єднань. Відбудеться подальше поглинання невеликих заводів і формування великих інтеграційних об'єднань з виробництва сирної продукції. Отже, для забезпечення конкурентоспроможності операторам ринку необхідно здійснювати постійний моніторинг конкурентного оточення.

Література:

1. Офіційний сайт «Аграрний сектор України». Режим доступу: <http://www.agroua.net/news>
2. Офіційний сайт ІКГ «АСТАРТА–ТАНИТ». Режим доступу: <http://www.astarta-tanit.com.ua/product/milk>
3. Офіційний сайт компанії «ЮНІМІЛК». Режим доступу: <http://www.unimilk.ru>
4. Офіційний сайт компанії «Мілкіленд Україна». Режим доступу: <http://milkiland.org>

5. Офіційний сайт компанії «Торговий дім «Західна молочна група». Режим доступу: <http://www.komo.ua>
6. Офіційний сайт компанії «Клуб Сиру». Режим доступу: <http://www.cheeseclub.com.ua>

*Литвиненко Н. О., аспірант.
Національний університет «Львівська політехніка»*

КОНТРОЛЬ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ ДОСТОВІРНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Операції з переміщення активів, здійснювані в межах одного підприємства або кількох підприємств, які належать до однієї економічної групи, у сфері внутрішніх розрахунків (як явних, так і прихованих) нерідко виступають засобом маніпуляцій з метою варіювання обсягом продаж, витрат, а, відтак – обсягом прибутку кожного окремого підприємства. За умови, що такі операції не відобразатимуться на рахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахункових операцій (приховані внутрішні розрахунки), а обліковуватимуться як операції із зовнішніми контрагентами, фінансова звітність підприємства чи групи підприємств не буде репрезентативною, оскільки, з одного боку, доходи, зазначені у ній, можуть бути завищені, а з іншого – завищеним буде і розмір витрат за виплатами працівникам, оскільки показники виручки чи доходу здебільшого є базою для розрахунку додаткової заробітної плати у вигляді премій та бонусів найманих працівників.

Порядок формування фінансової звітності для прийняття та реалізації управлінських рішень досліджували такі вітчизняні вчені, як О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, М. Кужельний, В. Пархоменко, М. Пушкар, В. Сопко, а також зарубіжні автори М. Брюханов, Ч. Гаррісон, К. Друрі, Р. Ентоні, Р. Каплан, Р. Манн, Е. Майер, Б. Нідлз, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, А. Шеремет. У працях згаданих авторів здебільшого висвітлювалися аспекти аналізу показників фінансової звітності, в тому числі як інструментарію контролю, проте питання контролю за здійсненням та відображенням у фінансовій звітності розрахункових операцій у рамках підприємства чи їх групи упущено. Відсутність розробок щодо контролю внутрішніх розрахунків як передумови формування достовірної фінансової звітності визначає актуальність обраної теми та цільову спрямованість публікації, метою якої є узагальнення окремих можливих способів спотворення показників фінансової звітності та наведення стислої характеристики запровадження певних напрямів контролю внутрішніх розрахунків, нехтування яких може призвести до того, що фінансова звітність підпри-

емств із наявними відокремленими підрозділами чи економічних груп підприємств буде недостовірною.

Зважаючи на зростання ролі внутрішніх розрахунків у національному та міжнародному переливі капіталу, на особливу увагу заслуговує узагальнення найбільш поширених у світовій практиці способів спотворення фінансової звітності за наявності розрахункових операцій у межах певних економічних груп та об'єднань і адекватність їх відображення в обліку та фінансовій звітності. Наявність внутрішніх розрахунків та шахрайство із операціями, здійснюваними через такі розрахункові операції може призвести до спотворення фінансової інформації про:

- розмір виручки та прибутку компанії (шляхом невідображення понесених витрат у фінансовому обліку: відображення доходів в обліку головного підприємства (компанії), при фактичному проведенні в обліку частини здійснених витрат за рахунок підконтрольних компаній; включення до складу виручки від продажу роялті та комісійних зборів з асоційованих компаній) [1];
- обсяг активів та пасивів компанії (за рахунок необґрунтованого збільшення ціни власних акцій, які реалізуються дочірній компанії, може бути завищено суму гудвілу, який обліковують у складі активів [1]; варіювання обсягом зобов'язань та дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок здійснення внутрішніх розрахунків із афілійованими, асоційованими чи дочірніми підприємствами, відображуваними на рахунках фінансового обліку інших, ніж передбачено для обліку внутрішніх операцій, призводить до зміни структури балансу в частині оборотних активів та поточних зобов'язань).

Безумовно, що ні фінансова звітність окремих підприємств, які належать до однієї групи ні, тим більше, консолідована чи зведена за таких умов не будуть достовірними та репрезентативними. Тому, як внутрішній, так і зовнішній фінансовий контроль повинен базуватись на незалежності осіб, причетних до його проведення, а безпосередньо документальний контроль потрібно розпочинати із вивчення облікової політики групи підприємств (чи підприємства із наявними, виділеними на самостійний баланс підрозділами) та проведення співставності окремих показників фінансової звітності, висвітлення яких є обов'язковим у примітках до фінансової звітності, наведеним в обліковій політиці. До таких показників, за умови наявних внутрішніх розрахунків, належить перелік кола пов'язаних сторін (оскільки, у випадку, якщо виручка від операцій із пов'язаними сторонами становить суттєву частину від загальної виручки компанії, то існує ймовірність того, що інтересам акціонерів нанесено збиток); застосовувані методи ціноутворення при здійсненні операцій в рамках однієї групи підприємств; процедури складання фінансової звітності відокремленими структурними підрозділами, процедури консолідації (в тому числі й з врахуванням наявних зведених балансів в рамках однієї економічної групи). Проте,

першопочатковим при вивченні облікової політики повинно бути дослідження цього документу на предмет його «відповідності специфіці бізнес-процесів компанії», відтак перевірка того, «чи не є вона набором скопійованих стандартних положень та витягів з правил ведення фінансового обліку» [2, с.45].

Однак, вже на етапі попереднього контролю внутрішніх розрахунків службі внутрішнього контролю компанії доцільно перевіряти не лише коректність відображення фінансових операцій, здійснюваних у межах таких розрахункових операцій, а й вживати заходів щодо запобігання шахрайству. Наприклад, «щоб мінімізувати у звітності факти відображення фіктивної виручки можна увести багатоступінчасту систему авторизації договорів. До процесу прийняття рішень залучаються фінансовий контролер, фінансовий та генеральний директори» [1]. Залежно від масштабу компанії та обсягу бізнесу, доцільно встановлювати розмір суми угод та їх кількість на основі встановленої (лімітованої) суми із однією і тією ж пов'язаною стороною, за якою не може бути прийнято одноосібного рішення. Крім того, кожна група підприємств, як з метою здійснення поточного та подальшого контролю, так і з метою ведення фінансового та управлінського обліку, перш за все, повинна запровадити певні форми внутрішньої звітності. Слід зазначити, що структура та показники внутрішньої періодичної звітності (як фінансової, так і управлінської) повинні бути продумані з урахуванням можливості порівнянності їх даних зі звітами територіальних представників і бути співставними (або містити обґрунтовані розбіжності) із даними, що відображаються на рахунках (субрахунках), призначених на підприємстві (групі підприємств) для узагальнення господарських операцій, здійснюваних у межах внутрішніх розрахунків та відображуваних у фінансовій звітності в розрізі звітних періодів.

Усі способи контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків, які виступають індикатором ефективної роботи топ-менеджменту, можна умовно поділити на традиційні (зовнішній і внутрішній контроль) та нетрадиційні (непрямі або опосередковані). Нетрадиційні способи контролю зводяться до того, що з метою посилення контролю на підприємстві працюють осіб-інформаторів, здійснюють періодичну ротацию менеджерів, налагоджують приятельські чи дружні стосунки із окремими контрагентами [3, с.76]. Поява в Україні таких нетрадиційних способів контролю, на нашу думку, є ще одним свідченням того, що метою жорсткої регламентації обліку в Україні і запровадження нових видів контролю є сприяння достовірності та прозорості фінансової інформації, усунення шахрайств при її складанні, і, перш за все, є забезпечення інтересів транснаціональних корпорацій.

Результати дослідження свідчать про можливі помилки та шахрайства у фінансовій звітності суб'єктів господарювання із внутрішніми розрахунками (як явними, так і прихованими), а неправильне відображення в облі-

ку призводить до спотворення показників фінансової звітності, особливо у частині визначення суми прибутку (збитку). Також частково втрачається контрольна функція обліку, як наслідок, фінансова звітність складена без врахування обліково-правових особливостей операцій, здійснюваних між пов'язаними сторонами, не є репрезентативною. З метою мінімізації та недопущення помилок і шахрайства при відображенні в обліку та фінансовій звітності внутрішніх розрахунків підприємства чи групи підприємств, перш за все, повинна бути створена адекватна система мотивації менеджерів та працівників, відповідальних за складання фінансової звітності і запроваджена дієва методика як традиційного внутрішнього і зовнішнього контролю, так і нетрадиційна, окремі аспекти впровадження якої було охарактеризовано вище. Варто зазначити, що запозичення та імплементація нетрадиційних напрямів контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків є закономірними та такими, що спрямовані на збереження капіталу й забезпечення інтересу транснаціональних корпорацій.

Відтак, передумовами формування ефективної системи контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків, як запоруки формування достовірної фінансової звітності, повинно стати вивчення специфіки організаційної структури та бізнес-процесів компанії, узагальнення на прикладі підприємств галузі типових помилок, що можуть бути допущені при відображенні в обліку та фінансовій звітності результатів здійснення того чи іншого бізнес-процесу (у тому числі процесу переливу капіталу та результатів його здійснення); визначення переліку внутрішніх організаційно-розпорядчих документів та форм звітності, які повинні бути запроваджені на підприємстві (групі підприємств), що в подальшому підлягатимуть обов'язковому контролю у розрізі його етапів (попередній, поточний, подальший). До перспектив подальших наукових розвідок слід віднести потребу в розробці моделі контролю внутрішніх розрахунків, яка б ґрунтувалася на узгодженні видів контролю за часом його здійснення (попереднього, поточного і наступного) та етапами і процесами фінансового обліку, спрямованими на максимальне усунення можливих облікових помилок, що призводять до спотворення фінансової звітності підприємств із відокремленими підрозділами та економічних груп підприємств.

Література:

1. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6 – Режим доступу до журн.: <http://www.intalev.ru/index.php?id=23208>
2. Колисник М. Сигнальные флажки / М. Колисник // Бизнес. – 2010. – № 13. – С.45 – 47.
3. Курячая Е. Достать на расстоянии / Е. Курячая // Бизнес. – 2007. – № 41. – С.76 – 79.

ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

Здійснення успішної діяльності підприємства у сучасних конкурентних умовах господарювання вимагає від системи обліку, аналізу та контролю підприємства здатності ефективного управління процесом формування прибутку. Для переважної більшості підприємств України ця проблема є актуальною особливо у час економічної кризи. Вирішення такої проблеми потребує застосування адекватних методів ціноутворення, обліку витрат і доходів, а також створення відповідної системи внутрішнього контролю діяльності підприємства.

Визначальним елементом створення облікової системи підприємства є визначення та розуміння принципів її побудови. Побудову системи обліку варто починати з наступних кроків: вибір головного контуру введення первинної інформації (первинний бухгалтерський чи управлінський); регламентація правил міграції даних; стандартизація нормативно-довідкової інформації; уніфікація господарських операцій, опис налаштувань в розрізі кожного з видів обліку.

Ці кроки за своєю суттю є визначальними та регламентуючими у процесі створення системи обліку підприємства.

З точки зору побудови та напрямків руху інформації, при інтеграції поопераційно-орієнтованого обліку будь-яку операцію можна кваліфікувати за одним з трьох типів:

1. Бухгалтерський і управлінський – однаково відображується, як в системі бухгалтерського, так і управлінського обліку.

2. Тільки бухгалтерський (БО) – підлягає реєстрації тільки в бухгалтерському обліку і не показується в управлінському.

3. Тільки управлінський (УО) – підлягає реєстрації тільки в управлінському обліку і не реєструється в бухгалтерському.

Якщо в первинних документах вказувати тип операції як додатковий елемент аналітики, то завжди шляхом відбору можна побудувати необхідну звітність. Наприклад, зі всього масиву даних для побудови фінансової звітності ми вибираємо тільки ті, у яких ознака рівна «БО + УО» і «БО». Якщо ж ми хочемо скласти управлінську звітність, відповідно ознака повинна бути рівна $B + U$ і U . Для будь-якої системи обліку здійснити той або інший відбір не складе ніяких труднощів.

Аналіз останніх наукових досліджень доводить існування доцільності підходу до застосування АВС/М методу у обліку діяльності підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу. На практиці традиційно розглядають

застосування ABC/M у промисловості, однак ця технологія управління витратами цілком застосовна і у сфері торгівлі та послуг, зокрема для торгівлі автомобілями та їх сервісу, де частка накладних витрат є значно вищою. Більше того, у Європі частка сервісних організацій (51%), що впровадили ABC/M, перевищує цей показник серед виробничих компаній. Об'єктом побудови ABC/M-моделі може обиратися ціле підприємство, це необхідно для об'єктивної оцінки рентабельності продукції. Або ним може бути окремий цех чи виробництво, територіально відокремлений підрозділ чи філія, або сфера діяльності.

Впровадження ABC/M методу має два основних напрями впливу на управління діяльністю підприємства. Перший напрямок призначений для оперативного управління, метою якого є підвищення ефективності операцій, зменшення поопераційних витрат, покращення використання активів. Другий напрямок забезпечує стратегічну складову управління витратами. Він базується на припущенні, що ефективність виконання кожної окремої операції є незмінною і спрямований на виявлення ситуацій, коли підприємство не покриває доходами витрати на їх обслуговування. Основна логіка стратегічного управління витратами полягає в оптимізації портфеля продукції чи споживачів з метою зменшення надмірного попиту на певні операції, і зокрема, операції, виконання яких є витратним для компанії.

З огляду на досягнення ефективно діючої системи корисним є розрахунок вартості бізнес-процесів, які являють собою логічну послідовність декількох операцій, оскільки результати попередньої стають входом для іншої. У кінці кожного бізнес-процесу, як правило, перебуває зовнішній споживач. Для підвищення точності визначення собівартості розробники ABC/M прикріплюють за кожною операцією певні атрибути (драйвери), які чітко ідентифікують її як у схемі калькулювання витрат продукції чи споживачів, так і у схемі калькулювання вартості процесів. Для потреб поглибленого дослідження бізнес-процесів операції необхідно групувати за процесами, в які вони включені, а також за відповідальними особами. Дані про драйвери та процеси є необхідними для функціонування системи збалансованих показників та поопераційно-орієнтованого бюджетування.

На основі проведеного вище дослідження можна стверджувати, що запровадження ABC/M на підприємстві дозволить краще реалізувати його потенціал. У даний час лише невелика кількість підприємств України застосовують цю технологію.

Актуальність розгляду системи внутрішнього контролю в умовах застосування поопераційно-орієнтованого обліку та управління витратами обумовлюється динамікою та унікальністю бізнесу, у тому числі підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу, живої праці (людей), нестабільного стану економіки та ринків, зміною смаків споживачів, розвитком технологій та високими різноманітними ризиками.

Дуже важливо розглядати внутрішній контроль в аспекті контролінгу, оскільки саме ця ідея дозволяє отримати цілісну побудову системи управління. Систему контролю потрібно побудувати для досягнення ряду цілей, використовуючи розуміння ефективності та економічності операцій, інформацію про які власне і забезпечує АВС/М. Щоб щось контролювати, керівництву підприємства важлива інформація не тільки про результати, але й від викладених вище факторів, які впливають на цей результат, а також забезпечувати, щоб ці фактори сприяли його досягненню. Контроль можливий за ресурсами та витратами («на вході»), за процесами (операціями) і за результатами (об'єктами). Керування у роботі принципом системності дозволяє впливати одночасно на декілька факторів, щоб змінити результат. Враховуючи цілі та стратегію компанії та ще ряд важливих факторів ми створюємо власну «під себе» систему показників на всіх рівнях, на яких можливий контроль за всіма важливими аспектами бізнесу.

Компанія з ефективною системою внутрішнього контролю володіє гнучкими елементами захисту і реагування на ризики, які виникають. У розрізі такого твердження можна виділити декілька ключових особливостей (моментів).

Керівництво вищого рівня, які відповідають за основні процеси у компанії, повинне володіти необхідними внутрішніми інструментами, щоб управляти ризиками. Як згадувалося вище, при розгляді особливостей операційного обліку витрат, важливими моментами є класифікація, опис і зміст бізнес-процесів (операцій), оперативне визначення собівартості, тобто, наприклад, основні процеси продаж: управління активами та допоміжними процесами – виробництвом, фінансами, безпекою, юридична служба, інформаційні технології.

При цьому система внутрішнього контролю повинна бути побудованою таким чином, щоб негативні події, які можуть завадити досягненню цілей, були максимально швидко виявлені (ідентифіковані).

Відповідно до вище сказаного, науковці приділяють найбільшу увагу наявності ефективного контрольного середовища. Тобто коли менеджмент встановлює стандарти діяльності у компанії, такі як письмові політика і процедури, кодекс етики, стандарти поведінки і т.д. Ці стандарти доводяться до відома персоналу, а персонал, в свою чергу, розуміє свої повноваження і обов'язки та прагне виконувати операції етично.

Етап розробки та впровадження політики, яка регламентує бізнес-процеси, здійснення оцінки і моніторингу ризиків, застосування контролю є логічним продовженням процесу побудови системи внутрішнього контролю.

Таким чином, можна визначити три відмінності сучасної системи контролінга: процесно-орієнтована інтеграція завдань, самовідповідальність і самоврядування, орієнтації на клієнта.

При впровадженні системи контролінгу підприємства необхідно ретельно обирати та оцінювати набір її інструментів. Окрім цього потрібно

зважувати на ризики складності впровадження таких інструментів, адекватності підготовки персоналу підприємства у їх використанні, необхідності, відповідності отримуваної інформації моделі стратегічного та поточного управління діяльністю підприємства. Розроблення методики впровадження контролінгу дозволяє оптимізувати використання усіх наявних ресурсів підприємства. На нашу думку, можна виділити такі методи інструменти, що можуть бути використані у сучасній системі контролінгу: системи раннього розпізнавання, необхідні для своєчасного розпізнавання значущих змін і розробки відповідних заходів; управління вартістю, необхідне для збільшення вартості компанії в довгостроковій перспективі; збалансована система показників (balanced scorecard), дозволяє реалізувати стратегію компанії; розрахунок цільових витрат, що дозволяє створювати продукти відповідно до вимог ринку; управління витратами процесів і процесно-орієнтоване вимірювання результативності (performance measurement) (activity-based costing management), використовувані для побудови прозорих і оптимальних з погляду часу, якості і витрат бізнес-процесів; бенчмаркінг, що дозволяє структуровано проводити порівняння з певним орієнтиром і постійно удосконалюватися; процесно-орієнтоване бюджетування, що дозволяє складати бюджети, орієнтовані на кінцевий результат; прайсинг (activity-based pricing) – одне із рішень, які є інструментами та функціями системи контролінгу; АВРА (activity-based performance analysis) – процесно-орієнтований аналіз рентабельності – інструмент вимірювання ефективності системи управління.

Система управління у світлі сучасних тенденцій невід’ємна від системи контролінгу. Розвиток інформаційних систем та перехід на новий рівень технологій зумовив зміни у всіх сферах діяльності підприємств. Технології зазнали змін у теоретичних і практичних аспектах обліку, аналізу та контролю. Багато гідних уваги концепцій, методів та способів обробки інформації зазнали невдач у зв’язку із прагненням показати їх як єдино можливими та незмінними. Проаналізувавши перемоги та невдачі, науковці разом із практиками почали створювати інтегровані, споріднені, поєднані системи та їх інструменти.

Саме результатами цього є необхідність поєднання сучасного контролінгу на підприємствах торгівлі автомобілями та їх сервісу із методами та елементами системи попроцесно-орієнтованого управлінського обліку витрат і доходів, калькулюванням за життєвим циклом, на основі діяльності, попроцесно-орієнтованим ціноутворенням, з використанням збалансованої системи показників та бюджетування. Саме з цим пов’язане наше бачення наступних наукових досліджень.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИДАВНИЧО-ПОЛІГРАФІЧНОГО КОМПЛЕКСУ

Сприйняття управління, як інформаційного процесу, означає визнання закономірності та об'єктивності поглядів на облік як інформаційну систему, складові якої визначаються функціями управління.

Проблемам структури системи обліку, його підсистем приділяється значна увага у зарубіжній та вітчизняній літературі. Аналіз літературних джерел свідчить про актуальність дослідження співвідношення підсистем обліку в залежності від інформаційних потреб різних рівнів менеджменту і характеру управлінських завдань, які вирішуються на цих рівнях управління. У зв'язку з цим доцільно розглянути сутність управлінського обліку, його місце в інформаційній системі менеджменту та типовий набір проблем, які виникають під час впровадження цієї системи.

Система обліку виступає як важливий інструмент ефективної діяльності підприємства, покликаний забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення оперативних цілей підприємства, зокрема, завдань пов'язаних із плануванням виробництва, управлінням запасами та витратами виробництва і формуванням відповідних моделей обліку витрат і доходів, реалізацією інвестиційних проектів.

У сучасній науковій літературі виділяють чотири групи елементів, що складають основу методу управлінського обліку, а саме планування і контроль, облік витрат, економічний аналіз, прийняття управлінських рішень [7, 8].

Проведений аналіз вітчизняних та зарубіжних підходів до науково-практичного застосування методу управлінського обліку дає змогу виділити його основний і найбільш ефективний інструментарій відповідно до вищевказаних груп елементів управлінського обліку, таких як:

1. Для планування і контролю: планування та нормування витрат; змінні, напівзмінні і постійні витрати; гнучкі виробничі кошториси; трансфертне ціноутворення;
2. Для обліку витрат: методи обліку витрат “стандарт-кост” і “директ-кост”; облік за центрами витрат і центрами відповідальності; калькулювання за операціями (функціями); калькулювання за процесами; калькулювання за замовленнями; стандартні витрати і відхилення за стандартними витратами; спеціальні методи розподілу витрат для визначення собівартості продукції в комплексних виробництвах; нормативне і фактичне калькулювання;
3. Для економічного аналізу: аналіз відхилень від стандартних витрат виробництва; аналіз порогу рентабельності; кореляційно-регресійний аналіз; факторний аналіз коливань витрат під впливом різних чинників;

4. Для прийняття управлінських рішень: лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; прийняття альтернативних рішень (доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних, виробляти чи купувати, оптимізація розміру замовлення, інвестиційні рішення, тощо).

До важливих особливостей зазначених методів слід віднести:

- вибір таких варіантів дій (на основі цих методів), які б забезпечували скорочення витрат за умови одночасного максимального задоволення потреб споживачів;
- безперервне впровадження вдосконалень на всіх етапах життєвого циклу продукції;
- постійне порівняння вартості кожної функції витрат з отриманими вигодами, які забезпечують ці функції;
- удосконалення тільки тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

Проф. Л. В. Нападовська відзначає, що предметом традиційного обліку вважають діяльність підприємства, то предметом управлінського обліку є «поведінка» підприємства, тобто механізм ефективного оперативного управління підприємством.

Розробка та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах – це частина загального процесу реформування системи обліку в Україні [1, 2].

Призначенням та суттю обліку є створення інформації для здійснення ефективного управління підприємством. Аналіз призначення управлінського обліку, як складової частини системи управління дозволяє виділити основні напрями використання інформації як продукту діяльності системи управлінського обліку підприємства: формування оперативної складової стратегії розвитку (стратегічного управління); поточного планування і контролю діяльності; прийняття оперативних управлінських рішень; оптимального використання ресурсів; розкриття інформації для акціонерів та інших зовнішніх користувачів; розкриття інформації для працівників; збереження активів; створення нових інструментів забезпечення конкурентних переваг у поточній діяльності підприємства.

Управлінський облік дедалі частіше розглядають як складову процесу стратегічного управління діяльністю підприємства. Це пов'язано із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях та системах управління. Якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на стратегічний управлінський облік [2], а також у його логічне еволюційне продовження – стратегічний облік. Стратегічний облік у свою чергу є складовою сучасної прогресивної концепції управління діяльністю підприємства – контролінгу [6].

У системі сучасного управлінського обліку, використовується зовнішня та внутрішня інформація, що забезпечує потреби не тільки виробництва, а й

маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу [6]. Така інформація дозволяє здійснювати аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо [6].

З огляду на це головною метою сучасного управлінського обліку є допомога компанії у досягненні її поточних, а відповідно й стратегічних цілей розвитку [2, 6]. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо).

Тому основну увагу зараз концентрують на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників шляхом ефективного використання ресурсів підприємства.

Успішність створення системи управлінського обліку на підприємствах видавничо-поліграфічного комплексу України залежить від успішного вирішення ряду проблем, які умовно можливо згрупувати у дві групи: проблеми організаційної та методичної складової процесу впровадження.

До групи проблем організаційної складової відносять: зацікавлення, розуміння та активну участь вищого керівництва або власників підприємства; кваліфікованих спеціалістів; достатньої кількості потрібних ресурсів підприємства.

До групи проблем пов'язаних із методичною складовою процесу відносяться: існування стратегії розвитку та системи управління діяльністю підприємства; класу інформаційних технологій якими володіє підприємство; напрацьованої бази знань підприємства.

Розглянемо детальніше важливість кожної з вище зазначених проблем побудови системи управлінського обліку підприємства.

Проблема визначення ролі, функцій та місця системи управлінського обліку підприємства у процесі стратегічного управління діяльністю підприємства залежить від структури цієї системи, її архітектури та складових елементів, а також цілей та завдань, що поставлені менеджментом підприємства. Ключем до початку успішного впровадження системи управлінського обліку на підприємстві, на наш погляд, є позиція яку займає вище керівництво або власники підприємства.

Нерідко на практиці спостерігається ситуація у якій керівництво підприємства повністю делегує усі повноваження спеціалістам із впровадження системи управлінського обліку, а також не проводить належного контролю та втручається у процес побудови системи управлінського обліку підприємства. Такий підхід сприяє зростанню невизначеності рівня управління діяльністю підприємства не тільки у поточній, а й у довгостроковій перспективі розвитку. Дана позиція керівництва підприємства є абсолютно невірною, оскільки система управлінського обліку створюється в першу чергу саме для задоволення потреб менеджменту підприємства, а керівники підприємства повинні виступати ініціаторами даного впровадження. Для правильної побудови системи управлінського обліку спеціаліст підприємства повинен тісно співпрацювати із керівництвом підпри-

емства та досконало володіти концепцією розвитку підприємства. Базуючись на отриманих від керівництва підприємства даних спеціаліст створює архітектуру системи управлінського обліку підприємства. Таким чином, необхідна безпосередня участь керівництва підприємства на початковому та наступному етапах впровадження системи управлінського обліку. Саме на початковому етапі спеціаліст із впровадження розкриває усі потенційні можливості системи управлінського обліку керівництву підприємства.

Безпосередня участь керівництва у наступних етапах впровадження системи є необхідною для відпрацювання злагоджених дій працівників на різних рівнях управління та у всіх структурних підрозділах підприємства.

Варто відзначити і те, що зацікавлення керівництва підприємства у впровадженні системи управлінського обліку прямо залежить від рівня професійної обізнаності менеджменту.

Після вирішення проблем наявності стратегічного плану розвитку підприємства, системи стратегічного управління його діяльністю та отримання підтримки керівництва підприємством, щодо бажання впровадження системи управлінського обліку на підприємстві постає проблема залучення кваліфікованих працівників, які безпосередньо здійснюватимуть дане впровадження.

Існує декілька варіантів успішного вирішення даної проблеми на практиці:

- залучення сторонніх спеціалістів у сфері консалтингових послуг;
- підвищення кваліфікації існуючого персоналу;
- створення «нових» працівників – фахівців із впровадження управлінського обліку на підприємстві, шляхом навчання молодих спеціалістів (випускників профільних вузів).

Перший варіант вирішення даної проблеми є найбільш витратним, проте водночас є найшвидшим та най безболіснішим із точки зору витрат часу. Однак йому притаманний ще один суттєвий недолік – наступна «залежність» від послуг обраної консалтингової компанії.

Другий запропонований варіант є неоптимальним із точки зору витрат часу та містить приховані труднощі відносин у ракурсі колектив – підприємство. Він як правило, тягне за собою кадрові перестановки, підвищення витрат підприємства з оплати праці, а також зміну функціональних обов'язків працівників або навіть цілих підрозділів підприємства.

Третій із запропонованих варіантів відрізняється найдовшими витратами часу та ресурсів, проте володіє потенційною перевагою «нового погляду» на діяльність підприємства загалом. Вибір даного варіанту дій містить також і ще одну перевагу – напрацювання власного досвіду впровадження системи управлінського обліку у повній мірі, а також створення спеціальної бази знань підприємства.

Вибір конкретного варіанту дій залежатиме від ситуації у якій знаходиться підприємство, наявності конкретного часового діапазону, як найкритичнішого параметру, наявних ресурсів і позиції керівництва підприємства, із точки зору найбільшої майбутньої корисності прийнятого рішення.

Після вирішення проблеми наявності кваліфікованих спеціалістів, керівництво має зосередити свою увагу на необхідних для даного впровадження ресурсах підприємства.

Розгляд проблеми пошуку необхідних ресурсів завжди потрібно здійснювати з позиції співвідношення – «витрати – переваги». Значну увагу варто звернути на питання вивільнення людських ресурсів на момент активного впровадження та тестування системи управлінського обліку на підприємстві, подбати про додаткове матеріальне та інше стимулювання задіяних працівників. Оскільки на практиці нерідко, існує типова ситуація коли позиція керівництва підприємства зводиться лише до матеріального стимулювання працівників, а перед працівниками підприємства ставиться завдання побудови системи управлінського обліку у позаробочий час.

Критично важливим з точки ефективності функціонування створеної системи управлінського обліку є тип інформаційних технологій якими володіє підприємство.

Підхід до вибору інформаційних технологій підприємства має ґрунтуватись на оптимальній відповідності наступним характеристикам: способу реалізації у інформаційній системі; ступеня охоплення завдань управління; класу реалізації технологічних операцій; типом користувацького інтерфейсу; варіантами використання мережевих технологій, які обслуговують предметну область задач.

Інформаційна технологія передбачає вміння грамотно працювати з інформацією і обчислювальною технікою. Неодмінною умовою підвищення ефективності управлінської праці є оптимальні інформаційні технології, що володіють гнучкістю, мобільністю та адаптивністю до зовнішніх впливів.

Інформаційний ресурс підприємства – це узагальнений термін, який використовується для позначення управлінської інформації різної природи. Інформаційний ресурс забезпечує досягнення цілей організації шляхом надання організованої, чітко структурованої і своєчасної інформації. А сама інформація є найважливішим стратегічним ресурсом будь-якого бізнесу. Таким чином інформація, інформаційний ресурс – це особливий вид ресурсу організації, який ґрунтується на ідеях, знаннях, накопичених у результаті науково-технічної діяльності людей, і поданий у формі, придатній для збирання, накопичення, зберігання, відтворення та реалізації.

Знання – це комбінація досвіду, цінностей, контекстної інформації, експертних оцінок, за допомогою якої новий досвід може перетворюватися у інформацію. Знання існує у свідомості людей. Творцем знань є людина, тільки вона здатна їх створювати, ефективно використовувати, поповнювати, розвивати, спрямовувати їх на удосконалення своєї власної діяльності та заохочувати до цього інших. Для здобуття та накопичення знань окремою людиною недостатньо лише технологічних навичок. На цей процес значною мірою впливають психологічні характеристики та потреби людини, які відображаються у її поведінці. Кожна організація здатна до створення та накопичення знань. З практичної точки зору накопичення знань як організаційного ресурсу

зможе служити успішною базою для розвитку діяльності організації. Накопичувати знання організація не може без постійного навчання [4, 5].

Запровадження процесів менеджменту знань в організації не дасть очікуваного ефекту без урахування особливостей людського фактора, зокрема, якщо організаційна культура не заохочує співробітників до обміну ідеями та досвідом. Тому процес запровадження менеджменту знань передбачає зміни внутрішньої структури та культури організації.

Важливо, щоб кожний керівник організації володів знаннями свого бізнесу та своєї сфери діяльності. Важливо розуміти природу отримання та використання знань для того, щоб створити організаційну інфраструктуру, у якій знання як організаційний ресурс породжуються, накопичуються, розподіляються, координуються і, насамперед, цінуються як джерело особливих здібностей.

Підсумовуючи вище викладений матеріал та аналізуючи праці вітчизняних та закордонних вчених можна стверджувати, що база знань підприємства матиме таку загальну структуру: знання культури підприємства; знання бізнес-процесів підприємства; особисті знання співробітників; навички застосування інформаційних технологій; знання про зовнішнє середовище компанії.

Для побудови адекватної системи управлінського обліку потребам системи управління підприємства видавничо-поліграфічної галузі, необхідно враховувати, широкий спектр можливостей системи управлінського обліку з однієї сторони, та складність процесу створення й наявні можливості організації з іншої сторони. Проведене наукове дослідження також свідчить і про значні наукові й практичні здобутки у галузі управлінського обліку вітчизняних та закордонних вчених, що створює необхідну базу знань та досвіду для вітчизняних підприємств, які потребують такої системи обліку.

Література:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Голов С. Ф. Парадигма конкурентоспроможного обліку / С. Ф. Голов // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 11. – С. 9 – 11.
3. Голов С. Ф. Обмеження бухгалтерського обліку та шляхи їх подолання / С. Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: Етапи становлення і проблеми розвитку – Львів : видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – № 577. – С.88 – 92.
4. Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту ; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К. : Знання – Прес. – 2003. – 349 с.

5. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики. / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2006. – С. 52 – 58.
6. Лозовицький Д. С. Формування моделі управлінського обліку підприємства / Д. С. Лозовицький // Наукові записки Української академії друкарства. – 2006. – № 2 (10). – С. 52–59.
7. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [Підруч. Для студ. вищ. навч. закл.]. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
8. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.
9. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль. : Карт-бланш. – 2007. – 359 с.

*Микитюк Н. Я., к. е. н., доцент.
Тернопільський національний економічний університет*

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО МОНІТОРИНГУ

В останні роки у загальній сумі капіталу фірм зростає частка нематеріальних активів, зокрема об'єктів інтелектуальної власності. Це пояснюється активізацією інноваційної діяльності, яка характеризується науковими відкриттями, створенням нових технологій, розробкою нових видів продукції, раціоналізаторських пропозицій, що сприяє вирішенню проблеми збереження матеріальних ресурсів і ефективного управління.

Нематеріальні активи є найбільш незрозумілою і недоброякісною статтею балансу. Це пов'язано насамперед з їх нематеріальністю. Визначити вартість, термін експлуатації і отримання економічних вигод від використання того, що немає речової форми, дуже складно.

Окремі науковці ставлять під сумнів віднесення прав (права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторського та суміжного з ним права) до активів, так як вони не відповідають терміну "активи", який визначено законодавчо, а саме, що вони є ресурсами [2,221].

Категорію ресурсів найбільш повно розкрили американські вчені Кемпбелл Р. Макконелл та Стенлі Л. Брю [3,25-26]. Вони виділили такі різновиди ресурсів:

- земля – дарункові блага природи;
- реальний капітал – засоби виробництва;
- фінансовий капітал – гроші та інші монетарні активи;

- праця – усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів та послуг;
- підприємницькі здібності – здатність підприємця брати на себе ініціативу з'єднання землі, капіталу і праці в єдиний процес виробництва, приймати основні рішення по веденню бізнесу, вводити в обороти на комерційній основі нові продукти, нові виробничі технології і навіть нові форми ведення бізнесу, йти на ризик.

Із перерахованих ресурсів до нематеріальних активів можна віднести такі: "праця" або "усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів та послуг" і "підприємницькі здібності". Вони можуть охоплювати все – від інтелектуальної власності до вигідного лізингового контракту, – що відповідає визначенню нематеріального активу.

Використання об'єктів нематеріальних активів не завжди дає економічну вигоду у вигляді прямих грошових надходжень. Виконуючи свої функції у процесі господарської діяльності, вони опосередковано сприяють збільшенню економічних вигод. Всі "добрі наміри" керівників щодо здійснення діяльності підприємства можуть бути обірвані через відсутність ліцензії, яка засвідчувала б права підприємства на таку діяльність. Не захищеність інформації, яка представляє комерційну таємницю може привести до втрати майна підприємства, зробити його не конкурентоздатним. У більшості випадків нематеріальні активи – це вкладення в об'єкти промислового призначення: купівля ліцензій на використання технологій виготовлення продукції, витрати на надання технічної допомоги й інженерних послуг з проектування і розташування виробничих потужностей, організації управління технологічними процесами, збуту й обслуговування ліцензованих виробів. Ефективність цих вкладень визначається через прибутковість виробництва.

Значимість нематеріальних активів можна оцінити лише експертним шляхом. Важливим критерієм визнання об'єкта нематеріальним активом є можливість їх достовірної оцінки. При формуванні оцінки створених на підприємстві об'єктів нематеріальних активів необхідно врахувати витрати на їх створення і юридичне оформлення. Придбані права мають зараховуватися на баланс підприємства за первісною вартістю, формування якої залежить від способу їх надходження, а також витрат на юридичне оформлення права власності.

Усунення критерію, який би визначав термін експлуатації об'єктів, що зараховуються до складу нематеріальних активів, яке відбулося внаслідок внесення змін до П(С)БО 8, дасть можливість збільшити капіталізацію витрат на створення і придбання цих активів.

Зростання нематеріальних активів приводить до зменшення величини оборотного капіталу. В результаті погіршуються показники забезпеченості підприємства власними обіговими коштами, що спричиняє труднощі у фінансуванні поточної операційної діяльності підприємства. Недостачу фі-

нансових ресурсів підприємства покривають за рахунок позичених і додатково залучених джерел.

Важливим показником, який характеризує активи є ліквідність. Вкладення капіталу в нематеріальні активи за рівнем ліквідності оцінюються як низько ліквідні. Їх реалізованість є нижчою за реалізованість основних і оборотних активів (це пояснюється властивостями, які характерні для даних об'єктів – дорожнеча, обмеження кола споживачів, недостатня права захищеність). Тому при необґрунтованому збільшенні питомої ваги нематеріальних активів у майні підприємства структура балансу погіршується, знижуються показники поточної ліквідності, зменшується фондовіддача необоротних активів і сповільнюється обіг всього капіталу.

В свою чергу ігнорування нематеріальних активів здатне "затемнити" важливу інформацію про підприємство, його діяльність і справжню вартість його активів. Збільшення вартості нематеріальних активів приводить до зростання основного капіталу, що позитивно впливає на його фінансовий стан.

Таким чином, нематеріальні активи є важливою і складною статтею балансу. Тому їх величина має бути достовірною і обґрунтованою.

Література:

1. П(С)БО8 "Нематеріальні активи";
2. Галасюк В.В. Проблемы теории принятия управленческих решений: Монография. – Днепропетровск: Новая идеология, 2002. – 304с.
3. Макконнел К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2т.: Пер. с англ. 11-го изд. Т.1. – М.: Республика, 1992. – 399с.

Михайлишин Н.П., к.е.н, доцент

Мельник Н. Г., к. е. н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

ТЕХНОЛОГІЯ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Одним з найбільш важливих аспектів контролінгу є його практична реалізація на конкретному підприємстві. На сьогоднішній день для контролінгу склалися сприятливі умови, що демонструють його можливості в плані підвищення ефективності бізнесу і доводять потребу в ньому як власників, так і менеджменту компаній.

Контролінг не є альтернативою менеджменту, а контролери не звільняють менеджерів від виконання їх безпосередніх обов'язків. Тому ключовим питанням при впровадженні контролінгу є делегування компетенцій контролінгу від менеджера до контролера. На рис. 1 наведено чотири моделі з різним ступенем делегування компетенції контролінгу від менеджера до контролера [1].

Децентралізована модель	Координаційна модель	Коопераційна модель	Централізована модель
Всі завдання контролінгу в компетенції менеджера	Управлінські рішення в компетенції менеджерів; облік, координація – в компетенції контролерів	Управлінські рішення в компетенції менеджерів на основі варіантів, підготовлених контролерами	Всі завдання контролінгу в компетенції контролерів
«+»	«+»	«+»	«+»
Гнучкість при ухваленні рішень на оперативному рівні	Ефективний облік на оперативному рівні управління	Можливість використання спеціалізованих знань контролерів при ухваленні стратегічних рішень	Виключення опортуністичних витрат за рахунок «рівновіддаленості» контролерів
«-»	«-»	«-»	«-»
Знання менеджерів обмежені їх функціональною сферою, опортуністичні витрати	Стратегічні рішення ухвалюються без участі контролерів, не дотримується принцип «рівновіддаленості»	Ускладнення нової і координаційної роботи	Зниження гнучкості організації на оперативному рівні

Рис. 1. Моделі розподілу компетенцій контролінгу на підприємстві

Вибір тієї чи іншої моделі для реалізації на конкретному підприємстві обумовлений в першу чергу тими завданнями, які переслідує впровадження контролінгу, а також чинниками, що характеризують поточний рівень розвитку підприємства (розмір підприємства, організаційна структура, стиль управління, організаційна культура, технологія виробництва ринкова кон'юнктура, професіоналізм співробітників, система мотивації співробітників тощо).

Після ухвалення рішення про розподіл компетенцій між менеджерами і контролерами, переходять безпосередньо до впровадження системи контролінгу на підприємстві. Інтерес до контролінгу насамперед виявляють великі компанії. У міру зростання компанії зазвичай пропадає внутрішньофірмова прозорість, а бажання тримати руку на пульсі залишається. Великі компанії можуть собі дозволити фінансувати впровадження нових управлінських технологій, адже якщо хоч би одна з цих технологій «вистрілить», ефект від її впровадження покриє витрати на всі інші «новинки». Малі і середні компанії бюджетами на ризикові проекти, як правило, не володіють і чекають результатів впровадження нових ідей у великому бізнесі [2].

Для становлення і розвитку контролінгу на підприємстві повинна бути підготовлена база, вибрані пріоритети, забезпечена послідовність виконання задач. Ефективна діяльність контролера неможлива без розуміння керівництвом підприємства важливості вирішуваних контролером задач і безумовної підтримки.

Якщо говорити про позиціонування підрозділу контролінгу на підприємстві, то потрібно вирішити, в якій формі він існуватиме (служба, бюро, відділ) і кому буде підпорядковуватись. У таблиці 1 наведено форми функціонування підрозділу контролінгу на підприємстві.

Таблиця 1

Варіанти форм організації контролінгу на підприємстві

Варіанти форм організації контролінгу	Сутність	Переваги
Власний підрозділ контролінгу	Служба, відділ, бюро	<ul style="list-style-type: none"> - співробітники знають специфіку тих чи інших бізнес-процесів; - отримані навички і досвід залишаються усередині компанії; - керівництво може використовувати підрозділ контролінгу для кар'єрного росту управлінських кадрів
Аутсорсинг	Функції контролінгу повністю делегуються спеціалізованій компанії або зовнішньому консультанту	<ul style="list-style-type: none"> - доступ до висококваліфікованих консультантів, що володіють спеціальними знаннями, що сприяє підвищенню економічності, цілеспрямованості та ефективності контролінгової діяльності; - робота зовнішніх спеціалістів незалежна та неупереджена
Косорсинг	В рамках компанії створюється власний підрозділ контролінгу, але на стадії постановки служби контролінгу, а також для вирішення окремих завдань в процесі її функціонування залучаються експерти спеціалізованої компанії або зовнішній консультант	<ul style="list-style-type: none"> - підсилення компетенцій внутрішнього підрозділу контролінгу; - якісне вирішення завдань при раціональних витратах

До аутсорсингу та ко-сорсингу вдаються різні організації. Це можуть бути як невеликі фірми, у яких немає достатніх фінансових ресурсів для створення власного підрозділу, так і великі компанії.

Найчастіше на практиці використовують два варіанти позиціонування служби контролінгу в організаційній структурі підприємства:

1. Служба контролінгу входить до складу підрозділів фінансово-економічного блоку і підпорядковується заступнику директора з економіки і фінансів (фінансовому директору).

2. Служба контролінгу є самостійною структурою і підпорядковується безпосередньо директору підприємства.

Не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальнику планово-економічного відділу чи головному бухгалтеру. Планово-економічний відділ вважатиме діяльність служби контролінгу «вторгненням на свою законну територію» і може бойкотувати діяльність цієї служби. Хоча насправді працівники планово-економічного відділу завантажені поточною роботою і їх зусилля спрямовані далеко не на аналіз господарської діяльності підприємства.

Побутує думка, що недоцільно створювати на підприємстві ще один структурний підрозділ, оскільки виробленням пропозицій щодо покращення діяльності можуть займатися спеціально створені тимчасові групи, які збиратимуться з певною періодичністю (наприклад раз у два тижні). До складу цих груп можуть входити спеціалісти планового, фінансового відділів і бухгалтерії. Але з такою постановкою питання також не можна погодитися, тому що аналітична робота – це системна робота і вона повинна здійснюватися на постійній, а не на тимчасовій основі. Це ж стосується й процесу безперервного покращення економічної діяльності підприємства. Тому оптимальним і виправданим є створення окремого підрозділу – служби контролінгу – рівноправного з іншими фінансово-економічними службами підприємства. Більше того, служба контролінгу ставиться в дещо привілейоване положення, оскільки інші служби підприємства зобов'язані надавати їй усю необхідну інформацію. Плановий, фінансовий відділи, бухгалтерія, служба контролінгу повинні працювати єдиною командою і не дублювати функції один одного.

Можливі два основні способи структурування служби контролінгу на середніх за розміром підприємствах:

1. Служба контролінгу організовується відповідно до функцій менеджменту. За підтримку кожної функції відповідає контролер або група контролерів, які є фахівцями вузького профілю

2. Служба контролінгу організовується відповідно до функціональних напрямків діяльності підприємства (постачання, виробництво, збут, фінансова, інвестиційна, інноваційна діяльність). За кожним напрямком за-

кріплюється контролер або група контролерів, які є фахівцями широкого профілю

У ряді випадків дані способи комбінують.

Для того, щоб працівники служби контролінгу могли ефективно виконувати свої функції, необхідно: високо її позиціонувати в ієрархії управління і просувати не як контрольно-ревізійну, а як консультаційно-сервісну службу для керівників. Тобто керівництво компанії ставить мету, а працівники служби контролінгу вирішують, як її досягти.

Література:

1. Зискель К.А. Формирование системы стратегического контроллинга на промышленном предприятии. Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.05 / Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2008. – 20 с.
2. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Контролинг как образ мышления современного менеджера // Чиновникъ.уара.гу Выпуск № 607 (52)
3. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 336 с.

Наумюк Ю. магістрант.

Тернопільський національний економічний університет

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

На сучасному етапі ігнорування соціо-психологічних особливостей, властивих людині як головній рушійній силі в господарському процесі, призводить до створення нежиттєздатних (у кращому випадку низькоефективних) систем управління. Для внутрішнього контролю як функції управління, що уособлює безпосередню взаємодію керуючої і керованої підсистем за допомогою каналів зворотного зв'язку, це твердження набуває особливої актуальності.

Принципово новим є підхід до розуміння сутності внутрішнього контролю, який акцентує увагу на ступені значущості цього процесу для власника. Це сприяє розв'язанню конфлікту інтересів між власниками капіталу і тими особами, хто ним безпосередньо керує. Сутність внутрішнього контролю діяльності підприємства полягає в можливості реалізації волі власників стосовно ресурсів підприємства шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів.

Власником капіталу керує мотив нагромадження багатства (капіталу), однак він (в умовах діяльності корпоративного підприємства) найчастіше позбавлений можливості постійного доступу до нього. Реалізація даного мотиву можлива за допомогою визначення власниками політики ефективного використання капіталу і постійної, неухильної її реалізації в системі господарювання. Наймані ж працівники за умови деградованої трудової мотивації бажають за мінімуму затрачених зусиль одержувати максимально можливу заробітну плату. Менеджери вищої ланки (наймані керівники), користуючись необмеженим постійним доступом до ресурсів, мають за мету власне збагачення. Засобами досягнення поставленої мети (часто незаконними чи етично неприйнятними) є порушення принципів ефективності, економічності й доцільності управління капіталом, порушення посадових інструкцій, перевищення та зловживання службовим становищем, змова з контрагентами тощо.

Конфлікт інтересів і засобів, що їх задовольняють, очевидний. На межі зіткнення суперечливих господарських інтересів виникає внутрішній економічний контроль, ініційований власником. Головною метою внутрішнього контролю є захист інтересів власника капіталу за допомогою сприяння керованості об'єкта управління.

Важливо акцентувати увагу на тому, що в основі зазначених протиріч, а отже, і в ініціації внутрішнього контролю лежать поняття зі сфери психології та соціології – мотивація діяльності (спонукальна активність до дій і засобу досягнення поставленої мети), конфлікт і захист інтересів. Саме це положення стало відправним моментом запропонованого в дисертаційній роботі соціо-психологічного підходу до вирішення проблем організаційного і методичного характеру в контексті внутрішнього контролю.

З організаційної точки зору внутрішній контроль розглядається як сукупність підрозділів винятково контрольного характеру і підрозділів, до чийх обов'язків (в тому числі) входить реалізація функцій внутрішнього контролю. Із цього погляду внутрішній контроль є сукупністю двох підсистем: внутрішнього аудиту (ВНА) і внутрішньогосподарського контролю (ВГК). За цих обставин підсистема внутрішньогосподарського контролю є складною і, у свою чергу, складається з внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю (ВГБК) і контролю, реалізованого посадовими особами – керівниками структурних підрозділів, відділів і їхніх заступників.

З функціональної точки зору внутрішній контроль розглядається як функція управління. У цьому аспекті внутрішній контроль забезпечує оцінку фактичного стану ресурсів, досягнуті результати і, таким чином, дозволяє встановити ступінь досягнення поставлених цілей. А потім по каналах зворотного зв'язку ця інформація передається в центр прийняття

рішень. Крім того, проникаючи в кожну з інших функцій управління, внутрішній контроль забезпечує можливість успішної їх реалізації в ході управлінського циклу.

В інформаційному аспекті внутрішній контроль слід визначати як інформаційну діяльність: об'єктом контролю є інформація про стан ресурсів і характер процесів, засобом контролю є методики контрольних дій (інформаційний ресурс) і, нарешті, результатом контролю також є інформація (залежно від етапу контролю – проміжна чи підсумкова).

Із соціо-психологічних позицій внутрішній контроль є процесом взаємодії людей: тих, хто перевіряє, і тих, кого перевіряють. При цьому на хід контрольного процесу і достовірність його результатів впливають особливості людини, не властиві механічним системам, здатним брати участь у певних процесах. Такими особливостями справедливо вважати приналежність людини до соціуму (що зумовлює поведінку) і властивості людської психіки (переконання, воля, знання, сприйняття тощо). На сьогодні це найбільш пріоритетний аспект вивчення внутрішнього контролю, оскільки дотепер багато вчених звертали увагу на нерозв'язаність проблеми «обмежень контролю» через вплив людського фактора. Для забезпечення якості (вчасності, об'єктивності, достатності і т.д.) результатів контролю необхідно враховувати психологічні особливості учасників контрольного процесу, а також вплив соціуму на поведінку людини.

Такий підхід є синтезом усіх можливих проявів внутрішнього контролю й основою для визначення дефініції системи внутрішнього контролю, реальних принципів її організації і розробки повноцінного регламентного забезпечення.

Павлов П.В.

Хмельницький національний університет

ВИМОГИ ДО СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ

Сучасні умови господарювання, обумовлені закономірностями розвитку ринкових відносин, вимагають кардинальних змін в управлінні аптечними закладами, які б враховували вплив зовнішнього середовища, зокрема зміни в законодавстві.

Особливість діяльності аптечних закладів, як закладів охорони здоров'я, зумовлена спрямованістю на виконання соціальної функції – забезпечення населення та лікувально-профілактичних закладів лікарським засобами та виробами медичного призначення, а також отримання прибутку, що є запорукою функціонування самої аптеки.

Ефективність управління залежить від достовірного і своєчасного інформаційного забезпечення всіх його рівнів. Сьогодні основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень є фінансова звітність яка не дозволяє дати повну оцінку діяльності аптечного закладу, тому що фіксує минулі події і зорієнтована на комунікацію з зовнішніми користувачами.

Тому для підвищення ефективності аптечного закладу необхідна інша система, яка б могла надавати необхідну інформацію щодо систематичного спостереження та перевірки функціонування основних процесів відповідно до встановлених планів, вимог, нормативів тощо.

Призначення такої системи – здійснювати моніторинг основних процесів, які є складовими господарської діяльності аптечного закладу та зовнішнього середовища.

Функція системи внутрішнього контролю полягає в інформаційному забезпеченні вимог управління, що реалізується в оцінці реального стану, виявленні відхилень від встановлених стандартів і параметрів та вибору оптимальних управлінських рішень.

Цього можна досягти за умов належної організації системи внутрішнього контролю (СВК), коли контрольні процедури чітко визначені, забезпечується точна обробка даних і контроль над інформацією.

Цільова функція внутрішнього контролю зорієнтована на реалізацію мети аптечного закладу – забезпечення населення та лікувально-профілактичних закладів лікарськими засобами під час здійснення господарської діяльності.

Це реалізується шляхом моніторингу господарської діяльності аптечного закладу, в ході якого досліджується законність і доцільність господарських операцій, пов'язаних з придбанням, зберіганням та реалізацією лікарських засобів та оцінкою їх стану.

З іншого боку, необхідний контроль ефективності господарської діяльності, який передбачає зберігання та раціональне використання ресурсів якими володіє аптечний заклад і співставлення з отриманими результатами. Своєчасна адаптація до змін зовнішнього і внутрішнього середовища, функціонування і розвиток в умовах багатопланової конкуренції.

Підставою для впровадження і підтримки СВК в аптечному закладі є допомога у досягненні мети аптечного закладу, а також виявлення ступеня досягнення цієї мети.

Правильно розроблена СВК яка здатна ефективно функціонувати, є важливим інструментом, за допомогою якого можна визначити ступінь досягнення цілей. СВК потрібно розробити таким чином, щоб забезпечити точність і цілісність даних. Наявність надійних даних, в тому числі облікових, є необхідною складовою процесу прийняття рішень.

В системі внутрішнього контролю, залежно від рівнів управління, можна виділити поточний контроль за господарською діяльністю та стратегічний, який інформує за виконанням довгострокових планів.

В свою чергу, серед поточного контролю потрібно виділити доопераційний (попередній), операційний і післяопераційний (подальший) блоки.

При розробці і підтримці СВК необхідно враховувати вимоги зовнішнього середовища, зокрема встановлені закони, норми, правила. Аптечний заклад повинен слідкувати за змінами у законодавстві, з метою внесення відповідних змін в СВК.

Ефективність СВК залежить від того, наскільки вона сприятиме досягненню завдань, що ставить перед собою аптечний заклад. При цьому вона не повинна сприйматись як система обмежень дій працівників в аптечному закладі.

Створена в аптечному закладі СВК повинна відповідати певним критеріям.

СВК повинна бути простою і зрозумілою, що передбачає усвідомлене виконання відповідним персоналом зрозумілих контрольних процедур. Складність механізму контролю провокуватиме його ігнорування. Ефективний контроль узгоджується з плануванням діяльності аптечного закладу. Із цією метою доцільно розробити внутрішні стандарти, на основі яких можна контролювати реалізацію планів. Гнучкість СВК передбачає можливість швидкого реагування на зміну параметрів зовнішнього середовища або внутрішніх чинників, що дозволяє оперативно приймати управлінські рішення. Контрольні механізми повинні враховувати структуру організації, різноманіття операцій і типи контрольних процедур. Велике значення має точність інформації, на підставі якої приймаються рішення, так як неточна інформація призводить до невідповідних рішень і втрати ресурсів. Інформація, сформована в СВК, повинна бути своєчасною і доцільною.

Контрольні системи повинні бути динамічними, щоб мати змогу враховувати фактори зовнішнього і внутрішнього середовища. Деякі складники системи можуть не змінюватись протягом тривалого часу, тоді як інші потребують частих і значних змін.

Розробка і впровадження ефективних механізмів управління передбачає обов'язкове впровадження системи внутрішнього контролю. СВК дозволяє підвищити ефективність структури управління аптечним закладом. Ефективна система внутрішнього контролю покликана оптимізувати діяльність підприємства на шляху досягнення мети.

ІНТЕРНЕТ-МАРКЕТИНГ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ КОНТРОЛЮ ДИСКУСІЙ ОНЛАЙН-СПІЛЬНОТ

Глобальна система World Wide Web на сьогодні є найбільшим середовищем передачі рекламної та маркетингової інформації.

Популярність соціальних середовищ, зокрема форумів, породила таку форму розміщення інформації на сайтах онлайн-спільнот як публікації без зворотньої реакції. Цей підхід у загальному випадку є шкідливим та низькоєфективним для маркетингу. Відсутність оберненого зв'язку призводить до:

- браку реальної інформації про споживчі якості продукту;
- звуження інформаційної бази, у якій здійснюється просування продукції;
- втрати можливості залучення до просування продукції лояльних користувачів;
- втрати можливості оперативного реагування на негативні настрої серед потенційних користувачів;
- втрати можливості подання іміджу компанії як високотехнологічної та відкритої у роботі з клієнтами;
- втрати можливості використання «чужих» обчислювальних, мережевих та людських ресурсів для просування продукції.

Двонаправлений потік за своєю природою є значно складнішим, адже у цьому випадку інформація лише частково контролюється і створюється маркетологами. Головними ускладнюючими факторами для маркетингу продукції через двонаправлені потоки в соціальних середовищах є:

- можливість появи критичних відгуків користувачів;
- можливість паралельного просування продукції конкуруючих фірм;
- необхідність адаптації маркетологів до встановлених правил формування дописів та врахування комунікативних особливостей конкретного соціального середовища.

На сьогодні досить чітко прослідковуються дві тенденції у ставленні до використання онлайн-спільнот у Інтернет-маркетингу і відповідно способів обговорення маркетингової інформації:

- Ігнорування соціальних середовищ;
- Використання їх для формування однонаправлених потоків.

У випадку ігнорування соціальних середовищ маркетолог практично усувається від участі в обговоренні якості та характеристик продукції, що

відбувається в соціальних середовищах, а це призводить до ряду негативних наслідків, серед яких:

- можливість компрометації продукції конкурентами та незадоволеними клієнтами;
- ігнорування об'єктивної інформації та цінних побажань клієнтів;
- звуження каналів спілкування з потенційними клієнтами та партнерами;
- формування суспільної думки про підприємство, як про пасивне та негнучке у питаннях використання сучасних інформаційних технологій.

Враховуючи очевидні програти від ігнорування соціальних середовищ, на сьогодні з'явилася тенденція до активного, проте «формального», використання соціальних середовищ як засобу маркетингової комунікації, тобто для формування однонаправлених потоків.

У такому разі формально маркетинголог свою функцію з інформування спільноти про продукцію виконує у формі створення окремих тем дискусій. Проте, у подальшому, маркетинголог уже не бере участі у дискусії, тим самим у значній мірі понижаючи ефект.

Згідно з існуючою практикою соціальних середовищ, нормальним явищем є поява критичних коментарів, зауважень, питань. У випадку дистанціювання маркетинголога від дискусії відсутність його коментарів з великою імовірністю призводить до створення негативного образу підприємства та продукції.

Така бездіяльність також викликає несприйняття в адміністрації спільноти, так як веде до зниження якості інформаційного наповнення за рахунок появи питань без відповідей та нерозкритих тем. В окремих випадках особи, що налаштовані негативно, отримують можливість інформаційної атаки на підприємство у формі жорсткої критики та компрометації.

Важливим також є той факт, що для онлайн-середовищ є характерним ототожнення або співставлення особистості автора, що займається маркетингом, із самою продукцією та підприємством у цілому. Це означає, що бездіяльність та примітивність дій маркетинголога швидше за все призведуть до загальної компрометації продукції та підприємства.

Таким чином, ключовим аспектом успішної маркетингової діяльності підприємства в соціальних середовищах інтернету є активне формування двонаправлених потоків маркетингової інформації, що включає неперервний контроль потоків маркетингової інформації, постійну повноцінну участь представників маркетингових служб у контрольованих дискусіях.

Механізмами контролю дискусій у онлайн-спільнотах є ведення неперервного комп'ютерного обліку дискусій у формі спеціалізованої бази даних та систематичного інформаційного пошуку нових дискусій та спільнот, релевантних до напрямків маркетингової діяльності підприємства.

СТРАТЕГІЧНИЙ МОНІТОРИНГ У ФІНАНСОВІЙ СТРАТЕГІЇ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Успішне формування і реалізація фінансової стратегії функціонування промислового підприємства багато в чому залежить від того, наскільки швидко воно може адаптуватися до мінливого змінного ринкового оточення в умовах існуючої конкурентної середовища. Важливим концептуальним аспектом у зв'язку з цим є визначення ефективних інструментів виконання ключових функцій управління: аналізу стану підприємств і зовнішнього середовища; узгодження і досягнення цілей; інформаційного забезпечення ухвалюваних рішень, які ухвалюються.

Значуща роль у вирішенні даної проблеми відводиться моніторингу фінансово-економічного стану підприємств, як одному з найбільш ефективних методів оцінки, мета якого полягає в отриманні і обробці інформації раннього попередження про стан підприємства і тенденції його розвитку.

Питання моніторингу, теорії і практики ухвалення управлінських рішень розглядалися в працях учених Т. С. Бердникової, М. І. Бланка, Н. М. Горбунова, Р. Р. Леонтьєва, Е.С. Масалітіной, О. А. Мінаєвої, А. А. Льохового, Н. Н. Симоненко, С. А. Уварова, С. Т. Шишмакової та ін.

Дослідження цих учених внесли істотний вклад до розробки вказаних проблем. Разом з тим, відчувається відносно недостатня розробленість питань застосування моніторингу до оцінки фінансової стратегії економічного розвитку підприємства. Актуальність і недостатня дослідженість проблем і зумовили мету статті.

Вдосконалення проведення стратегічного моніторингу, як дієвого інструменту відстеження і оцінки якості реалізації вибраної стратегії підприємства є актуальною проблемою підприємств в ринковому середовищі.

Прагнення до підвищення ефективності діяльності підприємств, зміцнення ринкових позицій, зниження рівня невизначеності в постачанні і збуті продукції є основними передумовами використання моніторингу при розробці механізму фінансового регулювання економічним розвитком промислового підприємства.

Моніторинг і оцінка виконання стратегії є логічно завершуючим процесом, здійснюваним при розробці механізму формування і реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства (рис. 1).

Сучасний стратегічний менеджмент повинен використовувати не лише фінансові, а й нефінансові заходи, що означає включення нефінансових показників на всіх рівнях організаційної структури підприємства охо-

плюючи сферу бізнесу підприємства в цілому та контролюючи розвиток бізнесу від минулого до майбутнього, оцінюючи на перспективу хід його розвитку і правильність вибраного стратегічного шляху. В даний час конкурентні переваги набагато важче одержати за рахунок ефективного фінансового менеджменту і інвестицій у фізичні активи, оскільки здатність підприємства мобілізувати і використовувати свої нематеріальні активи стала більш значущим чинником. В умовах ринкової конкуренції набагато більше значення має довгостроковий розвиток, основними факторами якого є ефективне стратегічне управління, раціональність бізнес-процесів, капітал підприємства, втілений у знаннях і кваліфікації співробітників, здатність підприємства утримувати і приваблювати нових клієнтів, інвестиції в інформаційні технології.

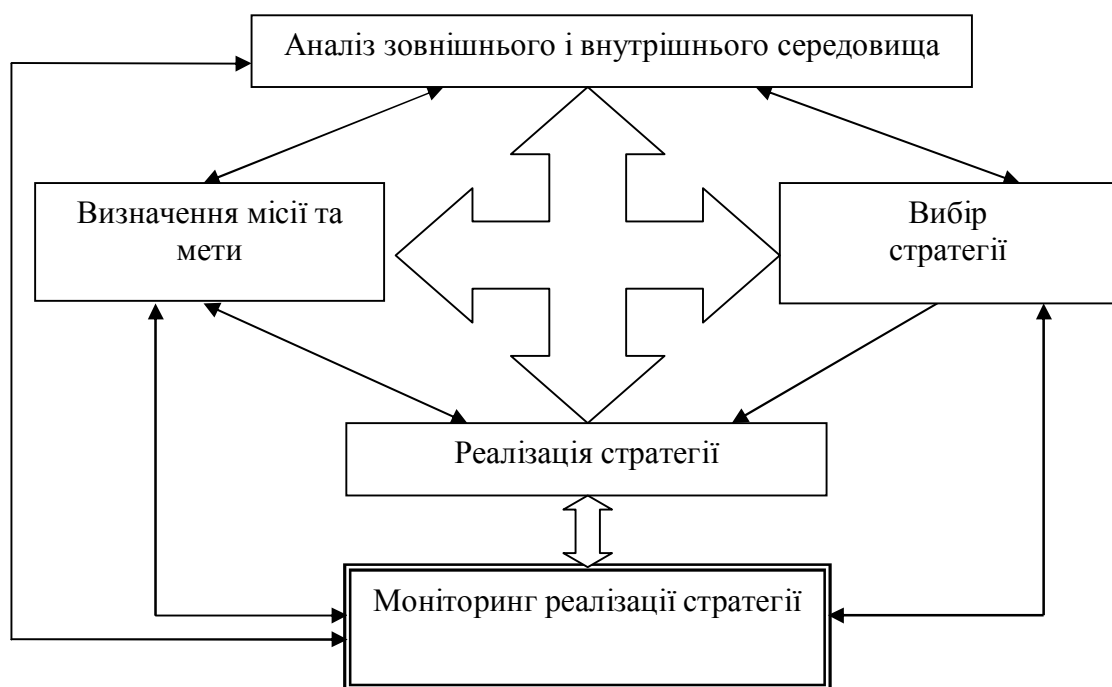


Рис. 1 Стратегічний моніторинг в системі формування і реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства

Для успішного досягнення стратегії встановлюють моніторинг на основі зворотнього зв'язку процесу формування і реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства.

Використання моніторингу для оцінки реалізації стратегії на всіх значущих напрямках діяльності підприємства, а також застосування нефінансових показників, як індикаторів системи моніторингу, дозволяє уточнити зміст поняття стратегічний моніторинг.

Стратегічний моніторинг підприємства означає систему безперервного збору, оцінки і вивчення економічної інформації господарюючого су-

б'єкта на всіх стадіях його життєвого циклу з метою контролю за формуванням і реалізацією фінансової стратегії, оцінки її якості і ухвалення ефективних управлінських рішень.

Застосування моніторингу на багатьох підприємствах різних галузей значною мірою стримує відсутність переліку послідовних дій з боку керівництва щодо його реалізації, тобто відсутність алгоритму проведення стратегічного моніторингу.

Стратегічний моніторинг дозволяє в процентному вираженні оцінити рівень реалізації того або іншого напрямку (фінансового, виробничого, маркетингового та ін.) і його внесок в успіх реалізації стратегії підприємства. Тому оцінку пропонуємо здійснити за допомогою показника якості реалізації фінансової стратегії розвитку підприємства за формулою

$$KC = \frac{K_{СПП}}{K_{СПП \max}} * 100\% , \quad (1)$$

де KC – якість реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства, %;

$K_{СПП}$ – загальний показник оцінки якості реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства;

$K_{СПП \max}$ – максимально можливий загальний показник оцінки якості стратегічного потенціалу підприємства.

Запропонований показник якості реалізації фінансової стратегії розвитку підприємства дозволяє адекватно оцінити рівень досягнення поставлених стратегічних цілей.

Оцінка стратегічного потенціалу підприємства передбачає вимір рівня якості реалізації стратегії розвитку підприємства за допомогою якісного показника. Переведення кількісних характеристик в якісні може бути здійснене за наступного інтерполяційної формулою [3]:

$$k_i = \frac{(x_i - x_{\min})(b - a)}{x_{\max} - x_{\min}} + a, \quad (2)$$

де x_i – величина i -го чинника;

x_{\max} і x_{\min} – максимальне і мінімальне значення шкали оцінки;

b і a – верхня і нижня межі рівня інтервалу.

Рівень якості реалізації фінансової стратегії економічного розвитку підприємства представлено у табл. 1.

У ринкових умовах незалежно від життєвого циклу підприємства основним критерієм виконання поставлених цілей є збільшення ринкової вартості підприємства.

**Рівень якості реалізації фінансової стратегії
економічного розвитку підприємства**

Рівень якості реалізації стратегії розвитку підприємства	Якісна характеристика якості реалізації стратегії розвитку підприємства
Високий тах рівень 60-100%	Підприємство вмiло використовує організаційно-управлінські, науково-технічні, виробничі, економічні, ринкові та інші засоби для здійснення ефективної господарської діяльності. Можливе поліпшення ринкових позицій промислового підприємства
Середній (достатній) med рівень 40-60%	Виробничий, фінансовий, ринковий, науково-технічний потенціал підприємство використовують на достатньому рівні. Можливе збереження ринкових позицій промислового підприємства
Низький (незначний) min рівень 0-40%	Низька ефективність використання засобів підприємства. Наявність проблем за всіма складовими стратегічного потенціалу підприємства. Втрата наявних ринкових позицій підприємства

Показником, що дозволяє оцінити ефективність розробленої стратегії може бути мультиплікатор вартості підприємства (співвідношення між ринковою і балансовою вартістю підприємства).

Прагнення до підвищення ефективності діяльності підприємств, зміцнення ринкових позицій, зниження рівня невизначеності в постачанні, збуті продукції є основними передумовами використання стратегічного моніторингу при розробці фінансової стратегії економічного розвитку підприємства, що забезпечує безпеку підприємства на тривалу перспективу.

Література:

1. Минаева О. А. Инструменты измерения и методы управления экономическим потенциалом промышленной организации : автор. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / О. А. Минаева. – Волгоград, 2007. – 25 с.
2. Погребный А. А. Методы адаптивного управления промышленным предприятием: автор. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / А. А. Погребный. – Санкт-Петербург, 2007. – 25 с.
3. Саати Т. Аналитическое планирование. Организация систем: Пер. с англ. / Т. Саати, К. М. Керис. – М. : Радио и связь, 1991 – 224 с.
4. Шандова Н. В. Визначення механізму прогнозування показників розвитку виробництва / Н. В. Шандора // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - №2(32). – С. 182 – 189
5. Шубін О. Стратегічне управління як основна частина системи менеджменту підприємства / О. Шубін // Журнал європейської економіки. – 2003 - №4. – С. 470–475.

ПРОГРАМНО–АПАРАТНА РЕАЛІЗАЦІЯ АЛГОРИТМІВ БЛОКОВОГО ШИФРУВАННЯ ДСТУ ГОСТ 28147:2009 НА БАЗІ ПЛІС

Розвиток науки, передусім в галузі мікроелектроніки дає можливість розширювати базу для створення нових програмних та апаратних криптографічних засобів захисту інформації. Обмеженість обчислювальних ресурсів представлених платформ актуалізує дослідження ефективної реалізації криптографічних алгоритмів, розгляд їх архітектурних та структурних особливостей, пошук компромісу між затраченими ресурсами та продуктивністю. Особливо гостро визначена проблема стосується вітчизняної галузі, оскільки в Україні чинні власні стандарти криптографічного захисту інформації [1], дослідження реалізації яких на сучасних апаратних платформах потребує значно глибшого вивчення.

Сучасні реконфігураційні платформи, такі як *ПКВМ (FPGA)*, містять велику кількість логічних та арифметичних вентилів, таблиць відповідності, регістрів необхідних для реалізації основних компонентів алгоритму. Паралельність обчислень на рівні ітерацій досягається завдяки застосуванню декількох стратегій побудови архітектури шифру [2, 3]:

- ітеративної (iterative);
- розгорнутого циклу (loop unrolling);
- зовнішнього конвеєра (outer-round pipelining);
- внутрішнього конвеєра (inner-round pipelining);
- зовнішнього і внутрішнього конвеєра (inner- and outer-round pipelining).

Розглянемо детальніше основні компоненти алгоритму [1], з точки зору реалізації на базі ПКВМ:

Регістри $N1$ і $N2$. Відповідають внутрішній структурі ПКВМ (таблиці відповідності, тригери).

КЗП. Блок пам'яті, що зберігає один або декілька секретних ключів криптографічного перетворення. Функціонування блоку ОЗП (Distributed RAM) організується на базі таблиць відповідності, крім того більшість сучасних ПКВМ містять спеціальні високопродуктивні блоки пам'яті (Block RAM).

Суматор за модулем 2^{32} . Найпрацемісткіший компонент алгоритму, що реалізується у вигляді комбінаційної схеми на базі загальнодоступних ресурсів ПЛІС: таблиць відповідності, мультиплексорів, вентилів арифметичної логіки.

Таблиці заміни $K1...K8$ можуть бути виражені через логічні функції на основі таблиць відповідності або як блоки ПЗП на основі Distributed/Block RAM.

Регістр циклічного зсуву не використовує жодних додаткових ресурсів, оскільки є всього лиш відповідним з'єднанням сигналів на вході і на виході.

Регістр XOR, як і інші булеві функції ефективно реалізується на базі таблиць відповідності та вентилів арифметичної логіки.

Для дослідження реалізації ітеративної архітектури алгоритму, за допомогою програмного середовища *ISE WebPACK 10.1* було створено проєкт на мові опису апаратних компонентів *VHDL*. В якості базової платформи вибрано бюджетний пристрій *Spartan-3A (XC3S400A)*, фірми *Xilinx*, що поєднує помірну вартість з достатньою кількістю обчислювальних ресурсів загального призначення (400 000 еквівалентних вентилів).

Проєкт реалізує шифрувальний пристрій в режимі простої заміни, з наступним функціональним призначенням сигналів (див. рис.):

- шина вхідних даних (блоку) повідомлення *plain_text*;
- шина, що визначає ключ перетворення *key_addr*;
- тактуючий сигнал *clk*;
- сигнал скиду *rst*;
- сигнал, що визначає режим роботи шифратора (шиф-ня/дешиф-ня) *cipher_mode*;
- шина вихідних даних (блоку) повідомлення *cipher_text*.
-

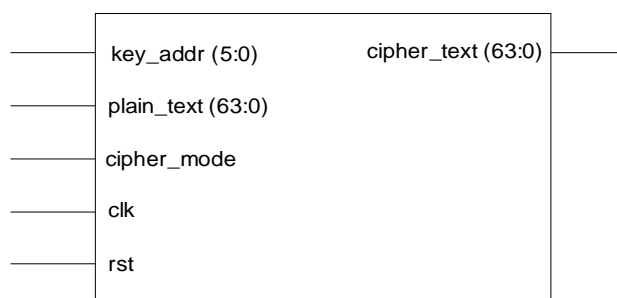


Рис. Інтерфейс схеми шифратора ДСТУ ГОСТ 28147:2009

Компоненти алгоритму реалізовані у вигляді структурних *VHDL*-блоків. Поряд з тим, заявлена платформа *XC3S400A* містить 20 блоків *ОЗП*, що дозволяє заощадити ресурси на реалізації *КЗП*. Зокрема в даному проєкті був використаний готовий компонент *RAMB16BWE_S36* бібліотеки *UNISIM*, що задіює 1 блок *ОЗП*, сконфігурований для зберігання 512 слів довжиною 32 біти. Вибір відповідного раундового ключа здійснюється схемою управління, що реалізована в основній архітектурі проєкту.

Для синтезу зовнішньої конвеєрної архітектури, були використані 32 компоненти (ядра) ітеративної структури. Після кожного спрацювання тактуючого сигналу *clk*, сигнали з виходів компонентів подаються на входи наступних. Крім того, під час процедури ініціалізації (скидання сигналу *rst*) ключ заноситься у 8 проміжних регістрів, дані з яких в подальшому паралельно використовуються для кожного структурного компоненту.

Таблиця.

Порівняльна характеристика реалізацій алгоритмів блокового шифрування.

Алгоритм	К-ть раундів	Режим роботи	Архітектура	Ресурси ПЛІС	Платформа	Період (макс. част.)	Прод.
ДСТУ ГОСТ 28147:2009 (проста заміна)	32	шифр/дешифр	ітеративна	91 slice (2 %) 172 LUT (4-1) (2 %) 1 BRAM (18 кбіт) (5 %)	Spartan-3A (XC3S400A)	9,682 нс (103,3 МГц)	206,6 Мбіт/с
ДСТУ ГОСТ 28147:2009 (гамування зі зворотнім зв'язком)	32	шифр/дешифр	ітеративна	145 slice (4 %) 243 LUT (4-1) (3 %) 1 BRAM (18 кбіт) (5 %)	Spartan-3A (XC3S400A)	9,342 нс (107 МГц)	214 Мбіт/с
ДСТУ ГОСТ 28147:2009 (проста заміна)	32	шифр/дешифр	зовнішня конвеєрна	2307 slice (64 %) 3088 LUT (4-1) (43 %) 1 BRAM (18 кбіт) (5 %)	Spartan-3A (XC3S400A)	7,715 нс (129,6 МГц)	8,29 Гбіт/с
DES [4]	16	шифр/дешифр	зовнішня конвеєрна	3328 LUT (4-1) (54 %) 960 flip-flops (54 %)	Spartan-2E (XC2S300E)	14,7 нс (68 МГц)	4,25 Гбіт/с
DES [5]	16	шифр/дешифр	конвеєрна (внут. і зовн.)	5036 LUT (4-1) (49 %)	Virtex-2 (XC2V1000)	4,219 нс (237 МГц)	15,1 Гбіт/с
AES-128 [6]	10	шифр/дешифр	конвеєрна (внут. і зовн.)	17,425 slice (43 %)	Spartan-3 (XC3S2000)	5,099 нс (196,1 МГц)	25,1 Гбіт/с

Висновки. Ітеративна структура криптографічних алгоритмів сприяє ефективній реалізації їх архітектури на базі ПЛСМ. Виходячи з ресурсів конкретної платформи, комбінування внутрішніх і зовнішніх по відношенню до схеми проміжних регістрів дозволяє досягнути максимальної продуктивності [2, 3].

Встановлено, що в структурі алгоритмів ДСТУ ГОСТ 28147:2009 є компонент, що обмежує максимальну продуктивність реалізації в порівнянні з іншими алгоритмами. Тривалість періоду ~10 нс (див. табл.) визначається максимальною затримкою комбінаційної схеми ядра (раунду) алгоритму, з якої затримка 32-ох бітного арифметичного суматора складає ~7 нс. Застосування стратегії внутрішнього конвеєра з цієї причини виглядає неефективним, оскільки час проходження одного раунду таким чином, складатиме ~14 нс.

У представлених в порівняльній таблиці алгоритмах DES і AES основними компонентами є прості з точки зору апаратної реалізації компонен-

ти заміни, перестановки, суматори XOR, що й зумовлює їх перевагу в швидкодії. Поряд з тим ДСТУ ГОСТ 28147:2009 відзначається простотою реалізації схеми планування раундових ключів.

В особливих застосуваннях, максимальна потужність роботи шифрувального пристрою досягається розміщенням схеми кожного раунду на одній платформі (зовнішня конвеєрна архітектура). Зокрема таким чином при використанні 64 % ресурсів бюджетної платформи *Spartan-3A (XC3S400A)* було досягнуто рівень швидкодії ~8 Гбіт/с.

Література:

1. Системы обработки информации. Защита криптографическая. Алгоритмы криптографического преобразования : ДСТУ ГОСТ 28147:2009. — [Чинний від 2009-02-01]. — К. : Держспоживстандарт України, 2008. — 28 с. — (Національний стандарт України)
2. Cryptographic Algorithms on Reconfigurable Hardware / Rodriguez-Henriquez F., Saqib N. A., Díaz Pérez A., Кос С.К. — New York : Springer Science+Business Media, 2007. — 362 p. — ISBN: 978-0-387-33883-5.
3. Cryptographic Engineering / [editor Кос С.К.]. — New York : Springer Science+Business Media, 2009. — 522 p. — ISBN: 978-0-387-71816-3.
4. Баркалов А.А. Реализация алгоритма шифрования DES на базе FPGA / Баркалов А. А., Красичков А. А., Кузьменко В.О. // Обчислювальна техніка та автоматизація: наукові праці ДНТУ. — Донецьк : ДонНТУ, 2009. — № 16(147). — С. 116—120.
5. Pasham V. Trimberger S. High-Speed DES and Triple DES Encryptor-Decryptor [Електронний ресурс] / Application Note: Virtex-E Family and Virtex-II Series (XAPP270), Xilinx, 2001. — Режим доступу : http://www.xilinx.com/support/documentation/application_notes/xapp270.pdf.
6. Good T., Benaissa M. AES on FPGA from the Fastest to the Smallest / LNCS: Cryptographic Hardware and Embedded Systems — CHES 2005.— Berlin: Springer, 2005. — Vol. 3659. — P. 427—440.

Рижа Т. В., аспірант.

Хмельницький національний університет

УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ У ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

Загальна криза неплатежів, яка охопила всі сфери національної економіки, негативно позначилась і на фінансовому стані вищих навчальних

закладів (ВНЗ). У процесі здійснення діяльності державні заклади освіти отримують кошти з державного та/або місцевих бюджетів. Але, разом із тим, значну частку коштів заклади освіти заробляють самостійно, надаючи платні послуги юридичним та фізичним особам відповідно до Постанови КМУ від 20 січня 1997р. № 38 “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами”. Найбільшу частку в загальному обсязі платних послуг складають послуги у сфері освітньої діяльності, а саме: навчання іноземних і вітчизняних студентів у вищих навчальних закладах в межах ліцензованого прийому; здобуття другої вищої освіти; післядипломна освіта (на умовах контракту з фізичними та юридичними особами), тощо. Майже кожен навчальний заклад має на балансі студентські гуртожитки, які на платній основі надають студентам послуги з проживання. Підставою для надання цих послуг є договір про умови навчання та підготовку фахівця відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня та договір на проживання.

Отже, замовники, якими виступають юридичні або фізичні особи, підписуючи договір, беруть на себе зобов'язання своєчасно вносити плату за відповідні освітні послуги в розмірах та у строки, що встановлені договором.

Останнім часом типовою стала ситуація, коли внаслідок неплатоспроможності юридичних осіб та населення відбуваються затримки в оплаті. Внаслідок невиконання договірних відносин замовника, навчальним закладом порушуються строки платежів за надані послуги. Така ситуація спричиняє утворення дебіторської заборгованості, яку слід своєчасно ліквідувати, інакше це може призвести до неплатоспроможності самого закладу освіти, оскільки видатки ВНЗ плануються в межах надходжень. У випадку утворення дебіторської заборгованості в доходній частині кошторису ВНЗ стають неспроможними оплатити власні бюджетні зобов'язання, в тому числі і такі першочергові, як оплата праці з нарахуваннями, господарське утримання установи. Це, в свою чергу, призводить до утворення кредиторської заборгованості у видатковій частині кошторису.

Адміністрація навчального закладу повинна мати повну та оперативну інформацію про стан розрахунків за надані освітні послуги, що надає можливість своєчасно реагувати та вживати заходів щодо усунення заборгованості. Інформація про стан дебіторської заборгованості за відповідний проміжок часу є економічною інформацією, яка є складовою управлінської інформації, тому що містить дані про склад матеріальних і грошових ресурсів та стан об'єктів управління на відповідну дату. Інформаційні потоки плати за навчання у ВНЗ представлено на рис. 1.

Одним із факторів, який сприяє ефективному управлінню дебіторською заборгованістю, є формування інформаційної бази за допомогою комп'ютерного забезпечення 1С: Підприємство 7.7.

В умовах застосування комп'ютерної техніки 1С: Підприємство 7.7 інформація про студента на підставі наказу про зарахування заноситься в електронну картку із зазначенням наступних реквізитів: прізвища, ім'я та по-батькові студента, паспортних даних, дати вступу та закінчення навчання, відмітки про перебування студента в академічній відпустці, суми вартості навчання за семестр, суми стипендії, відомостей про проживання студента у гуртожитку.

Нарахування оплати за навчання чи проживання в гуртожитку здійснюються на підставі документа "нарахування заборгованості". У цьому документі вказують календарний період, за який проводиться нарахування оплати, факультет, курс та сума нараховувань. У випадку, коли плату за навчання не було внесено вчасно, то по відповідному студенту формується дебіторська заборгованість.



Рис. 1. Інформаційні потоки плати за навчання у ВНЗ.

Стан розрахунків зі студентами відображають в оборотно-сальдовій відомості по відповідному рахунку бухгалтерського обліку, в якій вказується надходження коштів за навчання, нарахування вартості освітніх послуг за відповідний період та формується сальдо, яке показує дебіторську або кредиторську заборгованість.

Комп'ютерне забезпечення 1С: Підприємство: 7.7 дозволяє запровадити облікові реєстри різного рівня деталізації і узагальнення, які передбачатимуть накопичення інформації з дебіторами. Оперативний облік заборгованості за допомогою комп'ютерної програми 1С: Бухгалтерія 7.7 можна здійснювати на будь-яку дату по кожному окремому студенту, в розрізі курсів навчання, факультетів або в цілому по навчальному закладу.

Щоденний аналіз стану розрахунків за навчання та проживання в гуртожитку кожного студента сприятиме одержанню повної і достовірної інформації для оперативного втручання щодо погашення та недопущення дебіторської заборгованості в майбутньому.

Література:

1. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання, 2006. — 350с.
2. "1С: Підприємство 7.7. Конфігурація "Бухгалтерський облік для бюджетних установ України. Редакція 2". Опис конфігурації. – М.: Фірма "1С", 2007. – 314 с.

Рожелюк В.М. к. е. н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В РИНКОВИХ УМОВАХ

Найкращим інструментом оптимізації діяльності вітчизняних підприємств відповідно до вимог ринкового середовища є запровадження ефективної системи внутрішнього контролю. У зв'язку з цим існує об'єктивна необхідність у формуванні основних засад внутрішнього контролю, його складових елементів та частин задля забезпечення стабільності функціонування українського сектору підприємництва та національної економіки в цілому.

Внутрішній контроль передбачає перевірку дотримання умов законодавчих і нормативних актів за здійсненими господарськими операціями та оцінку економічності й ефективності операцій, проведених на підприємстві. Він охоплює такі основні напрямки: контроль політики і методу управління підприємством, організаційної структури підприємства, реаль-

ності, повноти, розташування, точності, класифікації облікових даних; перевірку рівня досягнення програмних цілей підприємства; перевірку правильності формування кореспонденції рахунку по господарських операціях зіставленням усіх операцій з Довідником відповідності бухгалтерських проведення; перевірку відповідності даних інвентаризації фактичним даним вибірковою імітацією процесу інвентаризації і звірянням її результатів з фактичними даними; перевірку підсумкових даних установленням взаємозв'язків між ними і здобуттям необхідної інформації про відхилення; виявлення відхилень від установлених нормативних даних звірянням фактичних витрат на виробництво з нормативно-довідковою інформацією; виявлення причин і винуватців відхилень на основі бази знань; підтвердження вірогідності інформації, що міститься в бухгалтерській звітності; оцінку діяльності підприємства; моделювання облікового процесу з метою одержання необхідної інформації для управління підприємством; імітацію облікових даних для планування і прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Тому, внутрішній контроль доцільно розглядати як систему заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства [2].

Не менш важливим аспектом внутрішнього контролю є забезпечення зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Зворотний зв'язок завдяки функціонуванню підрозділів системи внутрішнього контролю дає змогу уявити стан не лише окремих її елементів, а й усієї системи в цілому.

Не зважаючи на суттєву ефективність та доцільність запровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві, організація останньої може мати суттєві недоліки та складності при утворенні. В результаті проведених досліджень стану внутрішнього контролю на підприємствах України впливають факти недостатньої ефективності контролю, неправильної його організації та незадовільного дотримання його вимог. Серед основних таких недоліків найчастіше зустрічаються зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності та економічності.

Основною причиною виникнення даних проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення. До того ж, сукупність даних порушень повинна виявлятися на рівні внутрішнього контролю, а не на рівні державного контролю, як вона виявляється на сучасному етапі в Україні. Це зумовлено не тільки недо-

статньою організацією внутрішнього контролю на підприємствах, а й наявністю певних проблем на державному рівні, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

З огляду на дані проблеми та недоліки важливого значення набуває розробка конкретних пропозицій та дієвих заходів щодо покращення функціонування внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах.

Серед методів підвищення ефективності системи внутрішнього контролю на сучасних підприємствах найбільш доцільними та дієвими є методи розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками підприємницької діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, формування справи-досьє на покупців і замовників, діагностика і прогнозування проблем [2].

Особливо важливим методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від запланованих, їх причини та забезпечує відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і кварталних контрольних звітах.

З метою формування конкретних економічних проблем, які виникають на підприємствах, і започаткування реформ внутрішнього контролю в Україні, особливе значення має розробка методики організації внутрішнього контролю для підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості; розробка оптимальної моделі внутрішнього контрольного процесу; формування управлінської моделі; розподіл функцій посадових осіб.

Для посилення боротьби з нестачами і розкраданнями необхідно здійснювати внутрішньогосподарський контроль об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Підвищення ефективності організації контролю полягає не лише в його своєчасності, але й повноті операцій і процесів, розробці внутрішніх стандартів контролю.

Таким чином, застосування наведених методів в практичній діяльності безсумнівно забезпечить перетворення контролю із формальної констатації фактів і результатів діяльності підприємства в дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємств та його економічного зростання.

Формування нової стратегії внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах з урахуванням досвіду та вимог світового співтовариства стане запорукою їх ефективної діяльності та покращення стану усього сектору національної економіки України в цілому.

Література:

1. Економічний сутність складових господарського контролю. // Економіка АПК, 2007, № 9 с.78-83.
2. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи // Вісник податкової служби України. – 2009.- № 21. – С. 62 – 65.
3. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163 – 171.
4. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Онови аудиту: Навч.посіб. – К.: «Каравела» Львів: «Новий світ» – 2000», 2002. – 504с.
5. Усач Б.Ф.Контроль і ревізія: Підручник. – 5-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2004. – с.253.

*Романів С. Р., к. е. н., доцент
Тернопільський національний економічний університет*

МОДЕЛЮВАННЯ ПРОЦЕСУ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ СИСТЕМ ОБРОБКИ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

В процесі функціонування підприємства важливе значення має проведення інвентаризації. Виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою ділянкою, тому що необхідно перевірити десятки і сотні тисяч одиниць елементів об'єкту, їх якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. Довготривала інвентаризація призводить до втоми членів комісії і матеріально відповідальних осіб, а також до помилок і прорахунків. Часто це використовується нечесними матеріально відповідальними особами для приховування недостач і розкрадань.

У зв'язку з цим постає проблема використання в процесі інвентаризації наявних на підприємстві обчислювальної техніки і комп'ютерних програм. При комп'ютеризації обліку інвентаризація майна та фінансових зобов'язань зберігає свій зміст, хоча комп'ютеризація вносить певні зміни як до порядку облікового контролю, так і до проведення інвентаризації. На проведення інвентаризаційного процесу в сучасних умовах значно впливає ступінь комп'ютеризації обліку і управління на підприємстві.

Застосування автоматизованої системи обліку не тільки дозволяє проводити інвентаризацію попроцедурно і допомагає в опрацюванні результатів, але може значно полегшити проведення інших облікових процедур.

Наприклад, вартісний облік реалізації ТМЦ замінюється натурально-вартісним обліком із зазначенням найменування, ціни і кількості. Те ж саме можна сказати і про переоцінку ТМЦ. Так як система містить відомості про наявність товарно-матеріальних запасів на будь-яку дату, то достатньо ввести у програму результати переоцінки і сформуванати за її допомогою необхідні документи, що реєструють проведену переоцінку.

Комп'ютеризація вносить певні зміни в хід інвентаризаційного процесу. Велике значення при застосуванні комп'ютерних програм має розробка відповідних процедур. Послідовне виконання наведених процедур комп'ютеризованого сегменту методики інвентаризаційного процесу розв'язує низку проблемних питань, серед яких: дотримання об'єктивності, точність первинних і вторинних показників, скорочення загального терміну проведення, зменшення трудомісткості інвентаризаційного процесу.

Методика проведення інвентаризації за допомогою комп'ютерної техніки може бути представлена у вигляді наступної схеми (рис.1).

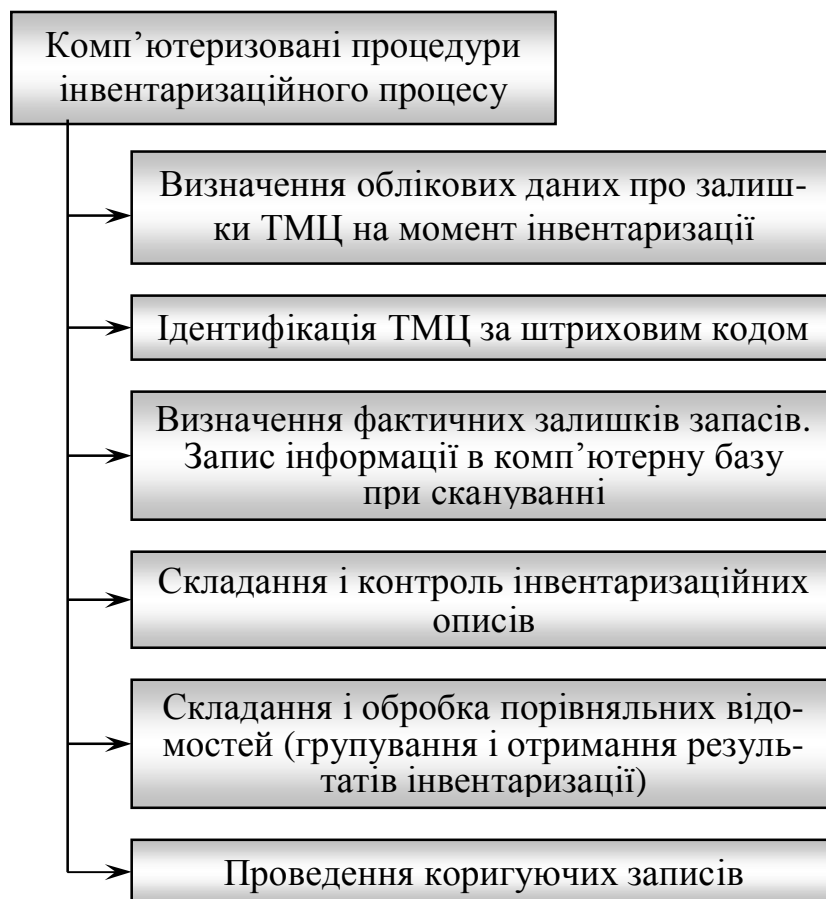


Рис.1. Комп'ютеризований сегмент інвентаризаційного процесу

Практика показує, що можна механізувати не тільки обробку інвентаризаційних матеріалів, але і весь процес проведення інвентаризації і порівняння її даних з обліковими. Цю роботу можна механізувати за допомогою засобів сучасної оргтехніки. Значний інтерес в цьому питанні може представити досвід використання диктофонів у Чехії і Німеччині. Суть інвентаризації з використанням диктофонів полягає в тому, що завідуючий складом або його помічник (при бригадній матеріальній відповідальності) після перевірки певної одиниці запасу називає вголос його найменування, артикул, сорт та інші відмінні ознаки, а також кількість і ціну за одиницю. Контролер перевіряє правильність підрахунку і відмінні ознаки товару і диктує через магнітофон необхідні дані про фактичну наявність товару. Інформація фіксується на аудіокасету. Надиктована касета передається оператору комп'ютера для складання інвентаризаційних відомостей. Читання аудіозаписів з відомістю фактичних залишків товарів проводиться оператором за допомогою навушників.

У цьому випадку таксування, посторінковий підрахунок натуральних одиниць і суми товарів, а також підсумків за описом проводиться за допомогою комп'ютера. Тому поки іде запис на другу касету, перша половина інвентаризаційної відомості може бути вже готова і підписана перевіряючим. Друга касета також негайно передається для машинної обробки.

Такий метод реєстрації при перевірці залишків товарно-матеріальних цінностей дозволяє звільнити час інших членів бригади для забезпечення підготовки товарно-матеріальних цінностей до перемірювання і перерахування. Крім того, використання диктофонів дає можливість звільнити від участі в інвентаризації облікових працівників і зменшити затрати облікової праці на оформлення інвентаризаційних матеріалів.

Методика і техніка проведення інвентаризації постійно удосконалюються завдяки розвитку обліку в цілому та його технічної бази. Зокрема, використання сучасної комп'ютерної техніки та впровадження АРМ в організацію обліку дозволяє підвищити оперативність обліку, виключає несанкціонований доступ до облікових даних, підвищує контрольність та аналітичність облікової інформації і тим самим значно знижує обсяг та частоту проведення інвентаризацій.

Однак специфічні можливості щодо проведення інвентаризації декларуються тільки в окремих програмах. Найчастіше можливість проведення інвентаризації вказується при роз'ясненні можливостей програм щодо обліку ТМЦ (табл.1).

**Можливості окремих бухгалтерських програм
щодо проведення інвентаризації**

№ з/п	Програма	Можливості
1	Бухгалтерський комплекс “Гарант-учет”	Містить програмний модуль “Складський облік”, тісно пов’язаний з завданнями управління постачанням та реалізацією. До основних можливостей модуля “Складський облік” належать: формування відомості фактичної наявності, порівняльної відомості за підсумками інвентаризації, відомості за неузгодженими позиціями
2	“Аккорд”	Автоматичне формування інвентаризаційного опису, порівняльної відомості і документів, що фіксують розбіжності за результатами проведеної інвентаризації
3	“1С: Бухгалтерія 7.7”	Є засобом для створення алгоритмів для автоматизації різних облікових задач, в т.ч. інвентаризації. Дозволяє самостійно будувати форми первинних документів та звітів. З одного боку, є бухгалтерським конструктором, з іншого — інтегрованою програмою комплексного обліку
4	“ОмніЛінк” (+Excel)	Дозволяє приймати інформацію від терміналів збору даних, містить необхідні інструментальні засоби для організації взаємодії з терміналами збирання даних з прикладних програм; набір інструментальних засобів для управління процесом обміну даними з терміналами збору даних. Працює тільки в поєднанні з іншими програмами
5	Програмний комплекс “Галактика 5.20”	Містить контур бухгалтерського обліку в модулях “Основні засоби”, “Матеріальні активи”, “Нематеріальні активи”. Має функції, що дозволяють скласти відповідні інвентаризаційні описи, порівняльні відомості у розрізі складу, МВО, структурних підрозділів

Одним з найефективніших засобів, що дозволяє підвищити швидкість та ефективність і покращити якість проведення інвентаризації в цілому є використання штрихових кодів. Штриховий код – це особлива система кодування символічної інформації про товари або інші товарно-матеріальні цінності у вигляді послідовності темних та світлих смуг, яка може бути прочитана автоматичним цифровим пристроєм. Штрихове кодування є домінуючою технологією автоматичної ідентифікації, а символ штрихового коду — найбільш важливим компонентом цієї технології і основою даних для автоматичної обробки.

Штрихове кодування базується на таких елементах: штриховому коді; апаратних засобах його нанесення і зчитування; автоматизованій системі розпізнавання ТМЦ за кодом; комп’ютерної системи обліку, що здатна працювати із кодовою інформацією.

При виборі системи штрихових кодів (EAN-кодів) одним з критеріїв є розмір об’єкту, який маркується. EAN-коди звичайно використовуються для маркування малогабаритних об’єктів. EAN-код має малі розміри і тому може загубитися на великій тарі. Крім цього він потребує високої точності друкування, чого неможливо досягти використовуючи картон, дерево та інші подібні матеріали. У цьому випадку застосовується ITF-код,

який може бути значно більшого розміру і для нього допускаються значні відхилення ширини ліній і прогалів, що робить можливим пряме друкування навіть на низькоякісному матеріалі. Гнучкість цього коду у відношенні довжини робить його більш придатним, ніж EAN з його жорстко фіксованими розмірами. CODE 39 - розповсюджений в основному у некомерційній сфері. Його використовують у випадку, коли потрібна різна довжина ліній коду, а також при використанні літерних символів.

Даний прийом поряд із значним полегшенням інвентаризації дозволить здійснювати також додатковий контроль за збереженням вищезазначених активів, оскільки система обліку з використанням штрихових кодів може виконувати ще й функції електронної системи захисту від крадіжок. Етикетка із зображенням штрихкоду може мати у своїй структурі тонкий прошарок, що складається із спеціальної речовини. При самовільній спробі пронести ТМЦ через встановлені на виході магнітоакустичні пристрої лунає сигнал тривоги.

Таким чином можна майже повністю комп'ютеризувати процес інвентаризації ТМЦ, на яких проставлені штрихкоди. Таке проведення інвентаризації вирішує одразу декілька проблемних питань, а саме: дотримання об'єктивності, точність результатів, термін проведення, зменшення обсягу трудових затрат. Однак ми вважаємо, що зняття фактичних залишків повинно проводитися комісією, щоб уникнути повторного сканування однієї одиниці товару з метою приховування недостачі або небажання сканувати ТМЦ, щоб не показати лишки. Недоліком проведення інвентаризації шляхом сканування штрихкодів є те, що сканер не може визначити повторно проскановану одну і ту ж одиницю запасів.

На нашу думку, з метою полегшення проведення інвентаризації також доцільним є запровадження штрихового кодування основних засобів другої, третьої та четвертої груп, а також усіх виробничих запасів.

Отже, автоматизована система, що використовується для проведення інвентаризації, ефективна тільки тоді, коли вона побудована в єдиному інформаційному просторі з бухгалтерською системою і системою складського обліку, або, принаймні, інтегрується з ними за даними. Крім того, у такій системі повинні підтримуватись розвинені розрахункові механізми, генератор звітних форм, єдині довідники і словники.

Ронська О. Г., стажист-дослідник,

Островська З. З. інженер.

Тернопільський національний економічний університет

КОНТРОЛІНГ, ЯК ІНСТРУМЕНТ ЯКІСНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДТРИМКИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ.

У сучасній вітчизняній економічній літературі, контролінг вже тривалий час утримує статус модної концепції, яка є доцільною для впрова-

дження на українських підприємствах [4]. У країнах ЄС, Сполучених Штатах Америки та інших державах з розвинутою економікою контролінг або його елементи вже давно впроваджені майже на всіх підприємствах усіх форм власності. Але досліджень стану впровадження контролінгу на підприємствах України, на жаль, не існує. Безумовно, для відстеження тенденцій у різних галузях слід зробити подібні дослідження галузевими.

Вагомий внесок у розробку теоретичних і методичних засад контролінгу зробили вчені-економісти: Е.А. Ананьїна, О.І. Благодарний, Н.В. Васильєва, В.В. Верещагін, М.І. Гладкіх, М.С.Пушкар, С.Ф. Голов, С.В. Данилочкін, Н.Г. Данилочкіна, О.О. Дегтярьова, Э. Майер, Р. Манн, Л.С. Мартюшева, І.О. Мозіль, Л.В. Нападовська, Н.И. Оленєв, Н.Ю. Петрусевич, А.Г. Примак, В.В. Прохорова, М.С. Пушкар, В.В. Толкач, С.Г. Фалько, Х.Й. Фольмут, Д. Хан, Х. Хунгенберг, І.І. Циглик, Н.П. Шульга, та інші.

Під контролінгом слід розуміти управлінську технологію, що забезпечує досягнення місії та стратегічних цілей підприємства, охоплює усі напрями діяльності, бізнес-процеси та бізнес-об'єкти, дозволяє здійснювати ефективне управління суб'єктом підприємництва не тільки в реальному режимі часу, а й його майбутньою діяльністю, а також сприяє розвитку комунікацій на підприємстві завдяки створенню відповідної системи інформаційного забезпечення, сервісній підтримці реалізації усіх управлінських функцій, вивчення та розповсюдженню позитивного досвіду управління, дослідженню і синтезу передових теоретичних наукових напрацювань у сфері менеджменту, маркетингу, економіки, фінансів, аналізу, логістики, інвестицій, інновацій та інше; постійному моніторингу ключових показників діяльності підприємства; яка здатна до адаптування, саморозвитку та самовдосконалення, що забезпечується прямим підпорядкуванням служби контролінгу вищому менеджменту та незалежністю від керівників нижчих рівнів. В свою чергу, під контролінгом в управлінні торговельними мережами слід розуміти контролінг як сучасну управлінську технологію головна увага якої сконцентрована на ефективному інформаційному забезпеченні, принципах маркетинг-орієнтованого управління, специфічному наборі кількісних та якісних показників, особливому методичному інструментарію, застосуванні методологічного інструментарію дослідження та планування показників діяльності суміжних сфер економіки, забезпеченні самоокупності, гнучкості та самостійності усіх елементів торговельної мережі з акцентом на зовнішні та внутрішні логістичні системи, ефективність використання торговельних площ, а також на забезпеченні належного рівня фінансового стану.

Важливість дослідження проблем інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні торговельними підприємствами полягає в тому, що

на сьогодні інформацію характеризують як важливий ресурс, який являє собою сукупність повідомлень, що відображують конкретний стан об'єкту або явища, події або господарської діяльності [1]. В.Л. Плескач, Ю.В. Рогушина та Н.П. Кустова ставлять інформацію в один рядок із такими важливими ресурсами суспільства як нафта, газ, корисні копалини. Деякі дослідники, вважають, що інформація в умовах ринку виступає як один з основних товарів. Білл Гейтс у книзі «Бізнес зі швидкістю думки», зазначав, чимало проблем у бізнесі є проблемами інформаційними, але майже ніхто не послуговується інформацією так, як вона на те заслуговує [2. с.17].

Сучасні умови функціонування підприємств в Україні зумовлюють особливу необхідність в обґрунтованості прийнятих управлінських рішень. Постійні кризові явища, політична та економічна нестабільність, висока залежність від економічних подій у світі суттєво впливають на ефективність діяльності будь-яких підприємств, та вимагають від керівників швидкого реагування на зміни та прийняття кваліфікованих, раціональних, оперативних та обґрунтованих рішень. В таких умовах питання створення ефективної системи контролю та управління інформаційними потоками на підприємстві набуває пріоритетного значення в загальній системі управління підприємством.

Сучасний етап розвитку суспільства дозволяє характеризувати його як інформаційне. Перехід суспільства до інформаційних технологій вводить в обіг інформаційні ресурси та підвищує вимоги до їх якості. Жодна сфера діяльності не може на сьогодні функціонувати не тільки без виробничих ресурсів та технологій але і без інформаційних [5]. Основним ресурсом, що споживається контролінгом є інформація. Отже дослідження проблем інформаційного забезпечення є важливим науковим завданням. Ефективність реалізації функцій контролінгу в управлінні торговельними підприємствами залежить від якості інформаційного забезпечення, а також від того, на скільки оперативною та достовірною буде інформація, що надходить до служби контролінгу. Вирішення завдань оптимізації системи інформаційних потоків на підприємстві можна за допомогою інформаційного контролінгу.

Інформаційний контролінг – це напрямок контролінгу, який передбачає скоординовану дію планування, аналізу та контролю ефективності використання інформаційних ресурсів, рівня інформаційного забезпечення, ефективності впровадження та існування інформаційної системи на підприємстві.

Контролер, який виконує функції інформаційного контролінгу повинен:

- а) створювати інформаційну достатність, слідкувати за раціональною інформаційною насиченістю;

- б) забезпечувати безперервну доставку інформації;
- в) створювати оптимальний алгоритм формування, руху інформації в документах, інформаційній базі даних, між окремими користувачами;
- г) забезпечувати ефективність використання інформаційних систем та технологій.

Таким чином, з метою задоволення інформаційних потреб контролерів торговельної мережі необхідно створити необхідне інформаційне забезпечення, яке можливо розглядати як систему та як процес. Як система, інформаційне забезпечення включає в себе такі елементи: підсистема збору інформації про стан зовнішнього середовища, підсистема збору інформації про стан внутрішнього середовища, підсистема інформаційних потоків та інформаційні технології. Як процес, інформаційне забезпечення передбачає реалізацію наступних етапів: встановлення інформаційних потреб контролерів, збирання, або отримання необхідної інформації від інших підрозділів, її обробка, передача інформації та її інтерпретація, зберігання інформації, аналіз інформації.

Ефективне функціонування інформаційного контролінгу на підприємстві можна забезпечити шляхом створення в загальній організаційній структурі підприємства єдиного центра управління інформацією, який має бути посередником між виробником та споживачем інформації. Єдиний центр управління інформацією має слідкувати за оптимальністю інформаційного забезпечення та ефективним впливом використаної інформації на загальний результат діяльності підприємства. Подальші дослідження слід направити на розробку методичних принципів оцінки якісних характеристик інформації.

Література:

1. Ананькина Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкина; Под. ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
2. Гейтс Б. Бізнес зі швидкістю думки // Експрес.-26 березня, 2002. с.17.
3. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / І. Є Давидович. – К. : Центр навч. л-ри, 2008. – 552 с.
4. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 1997. – 146 с
5. Horvath & Partners Контроллинг в торговых компаниях, в страховых компаниях, в банках [Электронный ресурс]. – Электрон. текстовые данные
6. (126 976 байт). – Режим доступа : www.gaap.ru/biblio/.../039.asp

ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ ЯК ЗАСІБ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Процес реорганізації компаній шляхом злиття та поглинання сягає початку ХХ ст. У світовій економіці спостерігалось п'ять хвиль злиттів і поглинань, внаслідок чого з'явилися компанії супергіганти.

Якісно новим етапом розвитку процесу злиття чи поглинання стали 70-ті роки минулого століття, коли почали створюватися альянси конгломератного типу між компаніями різних галузей економіки.

Практично всі укладені угоди про злиття компаній характеризувались взаємною зацікавленістю учасників, тобто мали дружній характер. Починаючи з 80 – 90-х років характер угод про злиття та поглинання змінився: виникає тенденція ворожих поглинань та укладення угод із чітким стратегічним розрахунком отримати синергічний ефект від нового бізнес-альянсу.

Для кожної компанії характерні властиві саме їй мотиви та причини. Змусити чи спонукати компанію укласти угоди з конкурентом можуть наступні групи чинників:

- внутрішня потреба компанії, зумовлена необхідністю пошуку нового напрямку чи способу свого розвитку;
- зовнішні умови, спричинені зміною бізнес-середовища, що загрожує зниженням ефективності діяльності компанії та змушує її шукати нові шляхи розвитку;
- васні бажання, плани та амбіції менеджменту компанії.

Дослідження економіко-правових засад корпоративного управління, та покращення ефективності їх державного регулювання є основою для формування потужного корпоративного сектору економіки.

Ринок злиття та поглинання в Україні знаходиться на початковому етапі розвитку. Недостатній рівень розвиненості фондового ринку впливає на доступність інформації щодо кількості проведених угод, а також про подальший розвиток компаній. Як наслідок, відсутність статистичної бази здійснених угод.

У законодавстві України немає визначення поняття «поглинання». На практиці це означає отримання контролю однією компанією над акціями або активами іншої компанії. Існують три загальноприйняті моделі поглинання: придбання корпоративних прав; придбання активів; придбання боргів.

У результаті корпоративної реструктуризації (реорганізації) змінюється правовий статус юридичної особи. За формальними ознаками розглядають три види реорганізації:

- спрямовану на укрупнення підприємства (злиття, приєднання, поглинання);
- спрямовану на подрібнення підприємства (поділ, виділення);
- без змін розмірів підприємства (перетворення).

При реорганізації підприємства слід враховувати такі законодавчі передумови та вимоги:

- порядок державної реєстрації (перереєстрації) та ліквідації суб'єктів господарювання;
- вимоги антимонопольного законодавства;
- вимоги щодо захисту інтересів кредиторів підприємства, його власників, персоналу, тощо;
- порядок емісії акцій (у разі реорганізації акціонерного товариства);
- можливі екологічні, демографічні та інші наслідки локального масштабу.

До основних форм реорганізації, результатом яких є укрупнення підприємств, належить злиття кількох підприємств в одне, приєднання одного або кількох підприємств до одного, а також їх взаємне поглинання.

За роки незалежності в Україні було сформовано масштабний корпоративний сектор економіки (табл. 1).

Таблиця 1.

Динаміка питомої ваги корпоративного сектора у загальній кількості підприємств в Україні за 2004-2008 рр.

Роки	2004	2005	2006	2007	2008
Всього об'єктів в Україні згідно з ЄДРПОУ	981054	1023396	1070705	1133200	1187028
Корпоративний сектор всього	40456	40583	40008	39134	38053
%	4,12	3,96	3,73	3,45	3,2

В антимонопольних законодавствах більшості країн розглядають горизонтальне злиття (приєднання, поглинання) та вертикальне.

Горизонтальне злиття – це об'єднання двох фірм, які виробляють однаковий товар чи надають однакові послуги.

Вертикальне злиття – це злиття одного підприємства з його постачальником сировини чи споживачем продукції.

Зараз в Україні багато галузевих підприємств показують зростання більше 30% на рік. Коли темпи знизяться до 5–10%, тоді рости доведеться

тільки за рахунок злиття і поглинань, у зв'язку з чим відбуватиметься укрупнення і консолідація бізнесу.

Розв'язання проблеми злиття (поглинання) підприємств в у всіх галузях промисловості України нашою проблемою є ряд перешкод державного регулювання зовнішніх механізмів корпоративного управління: незавершеність приватизації великих та середніх підприємств; відсутність належних гарантій захисту приватної власності; складності доступу до іноземної валюти; недосконалий режим зовнішньої торгівлі; низька норма прибутку на вкладений капітал та тривалі терміни окупності; недостатньо високий рівень інвестиційної привабливості корпорацій; незавершеність формування інфраструктури ринку цінних паперів; низький рівень розвитку підприємництва.

Подолання розглянутих перешкод вимагає реформування національної економіки України, що буде сприяти активізації механізмів корпоративного управління, формуванню потужних вітчизняних корпорацій у різних галузях економіки.

Література:

1. Грищенко Н.В. Світовий досвід реструктуризації підприємств / Грищенко Н.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №6. – С.67-72.
2. Кириченко О.А. Деякі аспекти злиття та поглинання компаній у світлі побудови нової інтеграційної системи економіки / Кириченко О.А. // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №2 (92). – С. 45-55.
3. Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України: статистичний бюлетень станом на 1 липня 2008 року. – К.: – 2008. – 70 с.

Серединська В.М., к. е. н., доцент,

Саченко С.І., к. е. н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

САНАЦІЙНИЙ АУДИТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ

Сучасні умови господарювання визначаються активним розвитком кризових явищ як на макро, так і на макрорівнях. Даний факт підтверджується значною кількістю збиткових підприємств та збільшенням кількості справ про банкрутство, розглянутих господарськими судами. Банкрутство підприємства та його ліквідація означають не тільки збитки для акціонерів, кредиторів, виробничих партнерів, споживачів продукції, а й зменшення податкових надходжень у бюджет, а також збільшення безробіття, що теж може стати одним із факторів макроекономічної нестабільності.

Все це потребує використання спеціальних механізмів, спрямованих на подолання кризових явищ в діяльності господарюючих суб'єктів, недопущення їх ліквідації. Важливою складовою антикризового управління бізнесом є санаційний аудит. Незважаючи на те, що санація, як система заходів спрямованих на оздоровлення фінансово-господарського стану боржника, є об'єктом дослідження таких науковців як К.В.Багацької, Я.Д.Крупки, К.А. Мараховської, Л.І.Лачковою, О.О.Терещенка та інших, проблемам санаційного аудиту не приділено належної уваги. Не можна не зауважити, що висновки санаційного аудиту надзвичайно важливі, бо дозволяють обґрунтувати підстави для ліквідації підприємства, або ж визначити доцільність його санації.

Актуальність вивчення і вдосконалення процедур санаційного аудиту обґрунтовується комплексністю та багатоаспектністю санації, а також необхідністю урахування інтересів усіх зацікавлених сторін – власників підприємства, кредиторів, держави, працівників в процесі формування та реалізації стратегічних цілей оздоровлення підприємства. Різноманітність досліджуваних питань та їх важливе значення для суб'єктів господарювання підтверджує необхідність поглиблення теоретичних розробок, які стосуються організації і методики проведення санаційного аудиту.

Автори статті поставили перед собою мету розкрити особливості санаційного аудиту, а також сформуванню систему показників, що дозволять оцінити масштаби фінансової кризи підприємства.

Об'єктом санаційного аудиту є прогнозна інформація, а його призначення полягає у наданні користувачам обґрунтованого рівня впевненості, що інформація про фінансово-майновий стан боржника є достовірною і повною, план антикризових заходів є реалістичним, вибрана найкраща із існуючих альтернатив розвитку підприємств.

Користувачами санаційного аудиту підприємств, які охоплює фінансова криза можуть бути: безпосередньо власники підприємства-банкрута, якщо вони висувають пропозицію про укладання мирової угоди та проведення санації у процесі провадження справи про банкрутство, або приймають рішення про збільшення статутного фонду; потенційні санатори; позикодавці – при надання санаційного кредиту; державні органи – при прийнятті рішення про надання державної підтримки санованому підприємству. Це дозволяє стверджувати, що санаційний аудит можна розглядати як один з інструментів зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для інвесторів, кредиторів та інших осіб, які бажають узяти участь у фінансовій санації неспроможного підприємства [2]. Загалом санаційний аудит можна поділити на такі етапи: ідентифікація даних; експертиза; висновки; формулювання рекомендацій.

Ідентифікація даних передбачає збір інформації, на підставі якої можна оцінити масштабність фінансової кризи, що охоплює підприємство можливості її подолання. Під експертизою розуміється всебічний аналітичний процес, спрямований на здобуття об'єктивних знань про поточний і перспективний стан об'єкта аудиту, ефективність існуючої санаційної концепції. Дані експертизи, наявні докази та їх комплексний аналіз створюють підґрунтя для висновків про санаційну спроможність підприємства та рекомендацій щодо вдосконалення чи розробки санаційної концепції та зниження ризиків, пов'язаних з її реалізацією.

З метою оцінки санаційної спроможності підприємства в процесі аудиту виконують такі аналітичні процедури: вивчають виробничо-господарську діяльність підприємства, його фінансовий стан; досліджують ситуацію, в якій перебуває підприємство на ринку предметів та засобів виробництва, збуту готової продукції, виявляють сильні та слабкі сторони виробничої сфери підприємства з метою розробки рекомендації щодо їх мобілізації чи усунення.

Аналізуючи виробничо-господарську діяльність підприємства, аудитор вивчає його загальновиробничу структуру, оцінює рівень існуючої технології виробництва, аналізує виробничі витрати, рівень собівартості та технічний стан основних засобів, оцінює ефективність використання кадрового потенціалу та ін.

Вивчаючи фінансовий стан підприємства, що перебуває у кризі, аудитор оцінює динаміку та структуру валюти балансу, аналізує формування та рух власного капіталу та зобов'язань, обсяг здійснених реальних та фінансових інвестицій, оцінює ліквідність активів підприємства та його платоспроможність, ділову активність.

Аналізуючи ситуацію на ринку збуту готової продукції, аудитор вивчає основні параметри маркетингової політики, особливу увагу звертаючи на визначення попиту на продукцію та її конкурентоспроможність, відповідність якості товарів вимогам ринку, існування концепції оновлення товарного асортименту та його диверсифікації, розширення інноваційної діяльності та ін.

Аудитор встановлює причини фінансової кризи, визначає її вид та фазу, а також виявляє фактори, які вплинули на кінцеві показники діяльності підприємства, сильні та слабкі місця в його діяльності. У зв'язку з цим, нами розроблена система показників, що дозволить оцінити масштаби фінансової кризи за рівнем небезпеки для розвитку підприємства (таб.1). Система показників охоплює найбільш суттєві об'єкти. До них варто віднести: чистий грошовий потік ; структуру капіталу; склад боргових зобов'язань і боргових прав; склад активів; склад поточних витрат підприємства; рівень ефективності використання капіталу, рівень ризику.

**Система показників для оцінки масштабності
фінансової кризи підприємства**

Показники	Показники-індикатори				
	абсолютні	негативна тенденція, критичне значення	відносні	негативна тенденція, критичне значення	
1	2	3	4	5	
1. Чистий грошовий потік	1. Сума чистого грошового потоку по підприємству	Зменшення, менше 0	1. Коефіцієнт достатності чистого грошового потоку	Зниження, менше 1	
	2. Сума чистого грошового потоку по операційній діяльності, інвестиційній і фінансовій діяльності	Зменшення, менше 0	2. Коефіцієнт ліквідності грошового потоку	Зниження, менше 1	
			3. Коефіцієнт рентабельності грошового потоку	Зниження, менше 1	
			4. Коефіцієнт реінвестування грошового потоку	Зниження, близьке до 0	
2. Структура капіталу	1. Сума власного капіталу	Зменшення	1. Коефіцієнт автономії	Зниження, рівне 0	
	2. Сума позиченого капіталу	Збільшення	2. Коефіцієнт фінансового важеля	Збільшення, більше 1	
3. Склад активів підприємства	1. Сума необоротних активів	Збільшення	1. Коефіцієнт маневрування	Зменшення, менше 0,2	
	2. Сума оборотних активів	Зменшення	2. Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власним оборотним капіталом	Зменшення, менше 0,1	
	3. Сума грошових активів	Зменшення	3. Коефіцієнт майна виробничого призначення	Зменшення, менше 0,5	
			4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Зменшення, менше 0,2	
			5. Коефіцієнт проміжної ліквідності	Зменшення, менше 0,6	
				6. Коефіцієнт загальної ліквідності	Зменшення, менше 1,5
				7. Коефіцієнт Бівера	Не перевищує 0,2

1	2	3	4	5
4. Склад фінансових зобов'язань і боргових прав	1. Сума довгострокових зобов'язань	Зменшення	1. Коефіцієнт співвідношення довгострокових і короткострокових зобов'язань	Зменшення
	2. Сума короткострокових зобов'язань	Збільшення	2. Коефіцієнт співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей	Збільшення
	3. Обсяг дебіторської заборгованості	Збільшення	3. Співвідношення періоду обороту дебіторської і кредиторської заборгованостей	Збільшення
	4. Обсяг кредиторської заборгованості	Збільшення		
	5. Період інкасації дебіторської заборгованості	Збільшення		
	6. Тривалість обороту кредиторської заборгованості	Збільшення		
5. Загальна сума поточних витрат	1. Загальна сума змінних витрат	Збільшення	1. Коефіцієнт витратомісткості продукції	Збільшення, більше 1
	2. Загальна сума постійних витрат	Збільшення	2. Коефіцієнт операційного важеля	Збільшення
6. Рівень ефективності використання капіталу	1. Сума прибутку	Зменшення	1. Рентабельність капіталу	Зменшення, менше 1
	2. Чистий дохід	Зменшення	2. Оборотність капіталу	Зменшення
	3. Зона безпеки підприємства, що відображає різницю між фактичним і беззбитковим обсягом продажу	Зменшення, дорівнює 0	3. Коефіцієнт, що відображає зону безпеки підприємства	Зменшення, дорівнює 0
7. Рівень ризику	–	–	1. Рівень ризику фондового портфеля	Збільшення
			2. Ризик здійснення реальних інвестиційних проектів	Збільшення

Всі показники-індикатори поділяються на абсолютні (виражені абсолютною сумою) та відносні (виражені відносними величинами). Ріст розміру негативних відхилень в динаміці, досягнення ними критичних значень характеризує наростання кризових явищ фінансової діяльності, які створюють загрозу банкрутства.

Завершальним етапом санаційного аудиту є складання висновку. У ньому відображається реальне фінансове становище підприємства, загальна оцінка його санаційної спроможності та формулюються пропозиції щодо доцільності ліквідації чи санації підприємства.

Ефективність санації визначається шляхом оцінки співвідношення результатів (ефекту) і витрат на її здійснення.

Результати санації (хоча і спрямовані для усунення неплатоспроможності і відновлення фінансової стійкості) в кінцевому підсумку можуть бути оцінені розміром додаткового прибутку підприємства в порівнянні з сумою прибутку (збитку), що воно отримувало в умовах кризового свого розвитку (до санації).

Ці витрати можуть бути розглянуті як інвестиції санатора в сановане підприємство з метою отримання прибутку. Такий підхід дозволяє використовувати для оцінки ефективності санацій ті ж методи, які використовують для оцінки ефективності реальних інвестицій. Порівняння ефективності різних форм санації дозволяє вибрати найбільш оптимальний варіант її здійснення.

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що запропонована етапність робіт з санаційного аудиту та система показників-індикаторів фінансової кризи, дозволить підвищити ефективність антикризового управління на підприємстві.

Література:

1. Крупка Я.Д. Санаційний аудит: мета,об'єкти, організаційні аспекти // Аудит: міжнародний досвід та національні особливості. – Житомир :ЖТДУ, 2004. – С.48-52.
2. Терещенко О.О. Управління санацією підприємств: Підручник.- К.: КНЕУ, 2009. – 550 с.
3. Серединська В.М,Загородна О.М., Білоус О.С.Федорович РВ. Економічний аналіз. – Тернопіль : видавництво Астон, 20107. – 416 с.

СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

В умовах глобалізації та переходу суспільного устрою до постіндустріального суспільства економічна система характеризується мінливістю конкурентного середовища, постійним подорожчанням ресурсів, короткотривалим життєвим циклом продукції, зростанням ролі інформаційних технологій. За таких умов зростає значення стратегії розвитку, її комплексного обґрунтування і всебічної оцінки та існує необхідність стратегічного управління підприємством.

Однією з причин нездатності підприємств виживати в довгостроковому періоді є як відсутність чітко сформульованої стратегії, так і труднощі, пов'язані з її реалізацією. Особливо це стосується великих підприємств стратегічного значення, які займають монопольне чи близьке до нього становище на ринку, на яких задіяні значні виробничі потужності і багаточисельний персонал. Стратегічне управління, необхідність якого усвідомлюється переважною більшістю керівників підприємств, потребує подальшого дослідження і максимальної адаптації до умов «нової економіки».

Аналіз наукової літератури доводить необхідність стратегічного управління, що не може бути ефективним без контролю, який вказує на відхилення, забезпечує зворотний зв'язок і сигналізує про можливе виникнення проблеми. Разом з тим, проблематика становлення та розвитку стратегічного контролю не є об'єктом досліджень науковців, або ж згадують про нього в контексті реалізації стратегічних планів. Можливо це пов'язано з проблемами становлення та розвитку стратегічного обліку, існування якого, як облікової підсистеми, активно заперечують дослідники облікової науки (за поодинокими винятками), незважаючи на заяви менеджського корпусу про важливість стратегічної інформації та необхідність її створення.

Тому виникає проблема розвитку стратегічного контролю в аспекті його інформаційно-аналітичного забезпечення. В цьому контексті існує потреба теоретичного обґрунтування стратегічного контролю та стратегічного обліку як основи його інформаційного забезпечення; визначення принципів формування системи стратегічного контролю; визначення його функцій, структури та місця в системі управління; визначення методики проведення та системи показників стратегічного контролю.

Традиційно контроль розглядається як заключна фаза процесу управління підприємством. Вважається, що його завдання полягає в тому, щоб встановити недоліки процесу реалізації наміченого і виявити відхилення від плану. Стратегічний контроль не може ґрунтуватися на такому підході. Він охоплює весь процес менеджменту. Це пов'язано з тим, що процес планування протікає в умовах неминучої неоднозначності ситуації і прагнення до певності позиції, що дозволяє достатньо впевнено діяти. При аналізі ситуації, висуванні гіпотез щодо можливого розвитку подій у майбутньому менеджмент повинен відкидати частину інформації, що викликає небезпеку помилок у доборі і неврахуванні окремих чинників. Тому весь процес менеджменту повинен знаходитися під постійним контролем. Таким чином, на контроль покладається компенсуюча функція, що обмежує ризик неправильного вибору у процесі планування та забезпечує постійну перевірку надійності процесу планування і реалізації.

Як показано на рис. 1, стратегічний контроль містить у собі контроль стратегічних передумов і контроль стратегічного управління, що відбуваються у рамках стратегічного нагляду.

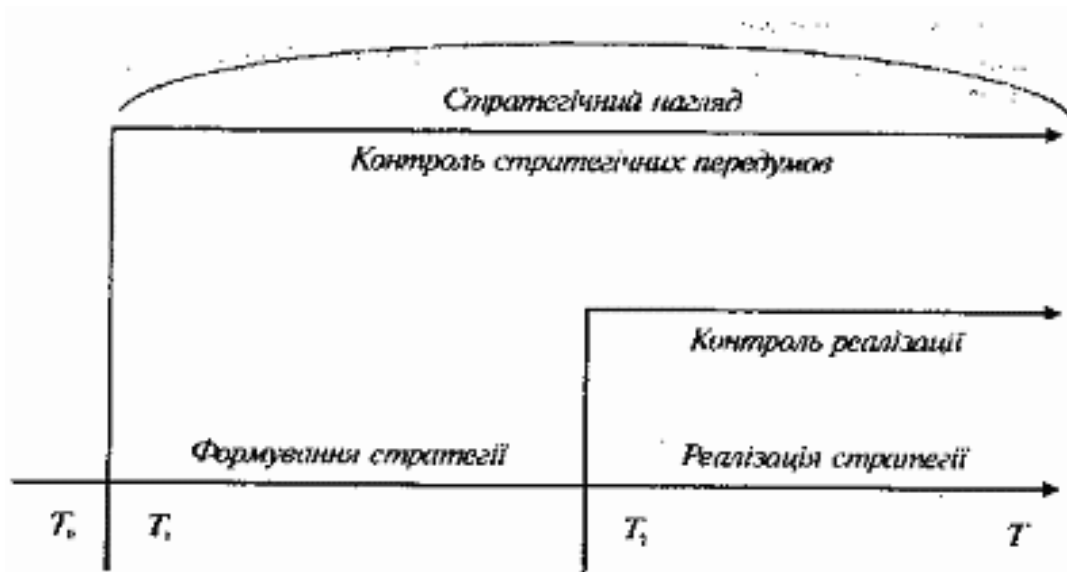


Рис. 1. Процес стратегічного контролю

Контроль передумов охоплює припущення, зроблені у процесі планування, наприклад, поточний контроль можливої динаміки темпів приросту, курсів основних валют або числа безпосередніх конкурентів.

Контроль реалізації спрямований на врахування відхилень у процесі втілення стратегії. Він може здійснюватися у формі контролю досягнення заданих проміжних цілей, наприклад, шляхом перевірки того, чи були плани інвестицій виконані у встановлені терміни.

Стратегічний нагляд спрямований на те, щоб ще раз перевірити основні параметри планування і дії, прийняті стратегічним менеджментом. Інакше кажучи, це той контроль, що спрямований на виявлення можливих у майбутньому, але не врахованих дотепер у процесі планування подій, які суттєво вплинуть на діяльність підприємства і зможуть поставити під сумнів успіх планованих заходів. Прикладом слугуватимуть глибокі політичні зміни в країні, де фірма передбачає створити дочірнє підприємство. В цьому випадку стратегічний нагляд повинен звернути увагу на такі тенденції, не включаючи їх поки що в основні припущення, зроблені в процесі планування. Для того, щоб реалізувати ідею стратегічного контролю, на підприємстві має існувати спроможність ставити усе під питання та піддавати все сумніву. Лише тоді може здійснитися всебічний стратегічний контроль процесу менеджменту загалом.

Перший етап стратегічного контролю полягає у порівнянні фактичних і планових значень індикаторів реалізації стратегії (контроль відхилень). Проте стратегічний контроль не може зводитись до функції оперативного контролю реалізації стратегії – необхідно врахувати зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, пристосування до яких вимагає корекції стратегічних планів.

Тому другим етапом повинен бути контроль передумов для стратегічних планів, в процесі якого перевіряється, чи припущення стосовно зовнішніх чинників та власного ресурсного потенціалу, що лягли в основу стратегічного планування, зберігатимуть свою силу в майбутньому.

Відповідно до теорії нечітких сигналів будується третій етап системи стратегічного контролю – система завчасного попередження, сутність якої полягає у реєстрації і коректній інтерпретації тенденцій розвитку ключових змінних (специфічних зовнішніх і внутрішніх чинників ефективності діяльності підприємства) і забезпеченні інформації для прийняття рішень з усунення стратегічних відхилень. Четвертим етапом можна вважати стратегічний моніторинг – несфокусоване спостереження за ринковим середовищем, яке передусім забезпечує підготовку стратегічних планів.

Функціонування системи стратегічного контролю повинно опиратися на відлагоджену інформаційно-аналітичну базу. Під інформаційно-аналітичним забезпеченням стратегічного контролю розуміють комплекс методів і прийомів створення, групування, ущільнення, аналізу і розподілу інформації, які необхідні для виконання функцій стратегічного контролю – встановлення зв'язків між довго- і короткотерміновими, загальнокорпоративними і локальними цілями, виявлення і аналізу відхилень, перевірки релевантності стратегічних планів, завчасного попередження про появу нових можливостей і загроз.

Існуючі системи показників (Du Pont, ZWEI, RL, система вибіркового показників Вебера та ін.) мають обмежений характер для вирішення завдань інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного контролю. Для побудови збалансованої системи показників стратегічного контролю необхідно здійснити інвентаризацію існуючих показників оцінки діяльності за двома критеріями – значення для стратегічних цілей і фактично приписувана їм важливість. У системі стратегічного контролю велике значення відіграє якісна інформація, і для її аналізу недостатньо традиційного контролю відхилень, який передбачає незмінні знання про технології та процедури і опирається на статистично передбачувані коливання значень.

На основі обмежень та недоліків існуючих систем показників можна сформулювати основні вимоги до їх функціонування:

- відображення у показниках контролю збалансованого погляду на стратегічні цілі, враховуючи інтереси усіх власників підприємств і стратегічні інтереси держави;
- відтворення моделі підприємства, яка враховує причинно-наслідкові взаємозв'язки між різноманітними чинниками і цілями його діяльності, а також вплив виробничої діяльності на фінансовий стан підприємства;
- охоплення всіх основних сфер діяльності підприємства і придатність до здійснення контролю як на різних рівнях управлінської ієрархії підприємства, так і органів державного управління;
- забезпечення завчасного попередження про виникнення проблем (зокрема, на основі дослідження взаємозв'язку між індикаторами зовнішнього середовища та внутрішніми показниками діяльності підприємства) з метою їх локалізації і коригування стратегії;
- поєднання універсальних та унікальних критеріїв оцінки діяльності – система повинна включати як показники, загальні для всіх підприємств, так і показники, що залежать від конкретної обраної стратегії;
- відкритість архітектури – можливість включення нових показників і їхніх груп, які б враховували специфіку перехідного періоду.

Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного контролю базується на двох ключових групах показників: внутрішньо-орієнтованих (сфера бізнес-процесів та інноваційна сфера) і зовнішньо-орієнтованих (фінансова сфера та сфера споживачів).

Оцінку ефективності виробничої діяльності підприємств доцільно проводити у розрізі бізнес-процесів, використовуючи для цього такі групи показників: показники виконання (час виконання процесу, кількість працівників, що беруть участь у виконанні процесу), вартості (вартість виконання процесу та його підтримки в стані очікування), ефективності (відношення фактичного часу виконання процесу до планового часу виконан-

ня, додана вартість, створювана процесом), якості (ступінь задоволеності користувача результатами процесу), моніторингу (охопленість інформаційною системою), регульованості (можливість управління бізнес-процесом).

Таким чином, систему стратегічного контролю діяльності підприємств визначаємо як сукупність чотирьох елементів – контроль відхилень від стратегічних планів, контроль передумов для стратегічних планів, завчасне попередження, стратегічне несфокусоване спостереження.

Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного контролю це система інформації та показників стратегічного контролю що відображає збалансований погляд на стратегічні цілі, дає змогу комплексно аналізувати причинно-наслідкові взаємозв'язки між показниками, забезпечує здійснення контролю на різних рівнях управління, передбачає можливість формування показників та їхніх груп, які б враховували специфіку функціонування підприємства.

Інформація яку формує підсистема стратегічного обліку дає можливість враховувати усі складні взаємозв'язки між чинниками зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, керувати підприємством як комплексною відкритою системою, виявляти і усувати конфлікти інтересів між різними групами впливу (держави, вітчизняних та іноземних інвесторів, управлінців, працівників, місцевих спільнот);

Процес стратегічного контролю – це безупинний адаптивний і творчий процес, що враховує зміну зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Існує кілька моделей процесу стратегічного контролю.

Оцінка і контроль реалізації стратегії логічно завершують процес стратегічного управління, тому основними задачами стратегічного контролю можуть бути:

- визначення, що і за якими показниками перевіряти;
- оцінка стану контрольованого об'єкта відповідно до прийнятих стандартів;
- з'ясування причин відхилень, якщо останні виявлені в ході оцінки;
- коректування, якщо це необхідно і можливо.

Література:

Мачкур Л.А. Стратегічний контроль та його місце в системі управління підприємством // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 129. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002 р. – С.150-158.

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ

Зміни в соціально-економічній ситуації і в системі господарського управління України вимагають радикальних змін в організації та методології контролю. Сучасна економічна система повинна використовувати такі важелі, які б сприяли забезпеченню принципу максимальної економічної ефективності і досягнення найбільшого кінцевого результату.

У зв'язку з тим, що підприємства увесь час перебувають у ситуації ризику і невизначеності значення контролю суттєво зростає

Внутрішньогосподарський контроль розглядають скоріше як функцію обліку, а не як функцію управління, тому внутрішньогосподарський контроль функціонує фактично як контроль, який здійснюється в межах бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Суттєвим недоліком є недостатній вплив внутрішнього контролю на організацію аналізу. Накопичення інформації про фактичну діяльність підприємств в обліковій службі унеможливорює проведення економічного аналізу в центрах витрат, що призводить до не обґрунтованого і скоріше інтуїтивного прийняття управлінських рішень зі сторони керівників структурних підрозділів. Найбільш ефективним є контроль за місцем виникнення витрат за результатом діяльності з метою підвищення ефективності діяльності.

Недоліки аналітичного обліку витрат за функціями управління надзвичайно ускладнюють завдання визначення меж відповідальності за витрати, призводять до суттєвого послаблення, і інколи повністю унеможливають здійснення контролю за діяльністю окремих підрозділів, і зокрема відділів і служб підприємства по формуванню витрат [1].

Труднощі у здійсненні ефективного контролю пов'язані з тим, що ні у виробничих підрозділах, ні в обліковій службі не здійснюється оперативне групування виявлення відхилень по причинах, винуватцях, відповідальних особах і підрозділах, в сфері впливу яких знаходяться ці витрати.

Вказані недоліки суттєво послаблюють значення планових показників як контрольних параметрів та не дають оцінити реальну ситуацію у формуванні витрат.

Повна відсутність контролю на етапі стратегічного планування, який покликаний координувати здійснення всіх функцій системи управління, ще більше посилює суто функціональні інтереси планово-економічного відділу та відділу бухгалтерії.

Причиною цього став нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, недоліком якого зведено до то-

го, що вся система обліку відхилень направлена на їх виправлення відхилень від норм в розрізі відповідних витрат на виробництво і наступного їх списання на собівартість виготовленої продукції. Як наслідок – повна відсутність системної направленості обліку на кінцевий результат, тобто не здійснювалось вимірювання відхилень від нормативів і планів відповідно в витратах, випуску і результатах, що й привело до витратного характеру. З метою здійснення належного контролю за господарською діяльністю підприємства та ефективного регулювання доцільно було б включити у 9-й клас рахунків рахунок «Відхилення витрат» з відповідними субрахунками. Облік відхилень на рахунках надасть можливість організувати ефективну систему контролю фінансової і господарської діяльності підприємств, управлінців забезпечить необхідною інформацією для оцінки їх дій, і, відповідно прийняття заходів для коригування отриманих результатів.

Дана пропозиція створить реальні передумови для формування попереджувальної системи управління, зокрема:

- буде сприяти активній участі відповідальних осіб в процесі контролю;
- посилить взаємозв'язок оперативного, виробничого і бухгалтерського обліку;
- активізує оперативний облік витрат на місцях;
- посилить відповідальність керівників структурних підрозділів та виконавців за величину витрат та результатів своєї діяльності і як наслідок – підвищить ефективність виробництва.

Отже, основними завданнями організації контролю витрат є:

1. Оцінка обґрунтованості і своєчасності розробки планових витрат по підприємству та в розрізі центрів відповідальності.
 2. Попередній контроль та аналіз можливих витрат та резервів виробництва і скорочення витрат.
 3. Оперативний контроль витрат в розрізі відхилень, причин, місць виникнення, центрів відповідальності.
 4. Контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємообумовленості планової і облікової інформації.
 5. Постійний контроль окремих складових комплексних статей.
 6. Контроль цільового спрямування всіх видів витрат.
 7. Оперативний контроль витрат та результатів діяльності в розрізі центрів відповідальності.
 8. Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішнього та зовнішнього середовища та коригування планів у діяльності.
1. Модель організації контролю витрат можемо запропонувати у такому вигляді (табл. 1) [1].

Модель організації контролю витрат [1]

Вид контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
Попередній контроль	Оцінка основних напрямів витрат з урахуванням стратегічного розвитку діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту
	Оцінка тактичних планів з точки зору витрат окремих структурних підрозділів згідно напрямків їх діяльності, виробничих можливостей та стратегічних напрямків діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту Керівники структурних підрозділів
	Визначення критеріїв подальшого здійснення контролю діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів, зокрема	Відділ внутрішнього аудиту
	Попередній контроль можливих резервів виробництва та скорочення витрат	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ
	Виявлення сфер, де необхідно посилювати контроль	Відділ внутрішнього аудиту
Поточний контроль	Контроль відхилень фактичних витрат від планових	Керівники структурних підрозділів Відділ матеріально-технічного забезпечення Плановий відділ
	Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішніх і зовнішніх умов та коригування планів і діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ Керівники структурних підрозділів
	Виявлення порушень в існуючій системі та розмежування їх по причинах та центрах відповідальності	Керівники структурних підрозділів
	Контроль реалізації прийнятих рішень	Відділ внутрішнього аудиту
	Контроль за діяльністю окремих відповідальних осіб та виконавців	Керівники структурних підрозділів Відділ внутрішнього аудиту
Наступний контроль	Контроль відхилень фактичних витрат від планових в розрізі причин, місць виникнення та джерел їх покриття	Бухгалтерія Плановий відділ
	Контроль законності здійснення операцій	Бухгалтерія
	Оцінка стану бухгалтерського обліку витрат	Відділ внутрішнього аудиту

Запропонований системний підхід до організації контролю витрат буде сприяти розмежуванню відповідальності за виникнення витрат, а отже, його посиленню, що позитивно буде впливати на результати діяльності.

Література:

1. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2000. – 224с.
2. Облік і контроль витрат в системі управління підприємством : Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.Я. Тринька; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. — Х., 2004. — 20 с. — укр.
3. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888с.

*Слободяник Ю.,
ДВНЗ «Українська академія банківської справи
Національного банку України»*

ЕФЕКТИВНІСТЬ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

Побудова в Україні громадянського суспільства тісно пов'язана з розвитком ефективного і прозорого державного управління з обов'язковою участю громадськості. Можливість економічних і соціальних успіхів країни напряму залежить від співробітництва на основі довіри між громадянами, соціальними інститутами і державою. Особливо важливою в умовах глибокої економічної і фінансової кризи виявляється роль держави в підвищенні ефективності управління економічними, людськими, природними і фінансовими ресурсами.

Основні характеристики системи контролю державних фінансів залежать від державного устрою. В умовах командно-адміністративної системи превалював жорсткий контроль, що проводився у формі ревізій і перевірок, направлених на виявлення порушень законодавства і покарання винних. Ринкова економіка побудована на партнерських взаємовідносинах держави і господарюючих суб'єктів. При цьому виникає потреба застосовувати переважно нефіскальні форми контролю, основна мета яких поля-

гає у попередженні порушень і підвищенні ефективності управління суспільними ресурсами.

Аналіз сучасного стану системи контролю державних фінансів в Україні виявляє наступні проблеми:

- відсутність концепції розвитку системи контролю державних фінансів;
- нерозвиненість термінології, часткова підміна понять;
- наявність розгалуженої системи контролюючих органів, які працюють неефективно внаслідок відсутності загальної координації їх роботи;
- невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, які представляють різні гілки влади;
- відсутність єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів тощо.

За оцінками фахівців зазначені проблеми призвели до того, що з року в рік результативність контрольних заходів зростає, але при цьому погіршується ситуація з усуненням порушень и реагуванням на їх виявлення. За останній рік було відшкодовано лише 6 % від загальної кількості виявлених порушень. Такий контроль не досягає мети – законного, економічного, ефективного, результативного і прозорого управління державними фінансами, не може задовольнити ні суспільство, ні державу.

Істотною проблемою залишається визначення статусу, повноважень і функцій контролюючих органів, що представляють законодавчу і виконавчу гілки влади. Відсутнє чітке розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, значна частина контрольних функцій з розпорядження фінансовими ресурсами належить органам виконавчої влади, що уповноважені розпоряджатися цими ресурсами тощо.

На жаль, в Україні, як і в інших країнах пострадянського простору, система контролю державних фінансів не була перебудована кардинально. Всі реформи були частковими і не мали системного характеру, отже, – поки що не принесли й значного успіху.

Суспільство повинно мати гарантію цільового і ефективного використання коштів, що акумулюються в бюджеті і позабюджетних фондах на забезпечення колективних суспільних потреб. У розвинутих країнах таким гарантом зазвичай виступає наділений відповідними повноваженнями вищий орган контролю державних фінансів. Таким органом в Україні є Рахункова палата, статус, права і функції якої визначені Конституцією і Законом України «Про Рахункову палату» [1]. За статусом вона є постійно діючим органом контролю державних фінансів, що створений Верховною Радою України, і підзвітний їй. Як незалежний орган парламентського контролю державних фінансів Рахункова палата функціонує з 1997 року. Основні її завдання полягають у наступному:

- організація і проведення контролю своєчасності виконання видаткової частини Державного бюджету України, витрачання бюджетних коштів за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;
- контроль створення і погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу;
- визначення ефективності і необхідності витрачання бюджетних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони навколишнього середовища;
- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету і підготовка пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного процесу в цілому тощо.

Слід зазначити, що Рахункова палата України визнана світовою спільнотою одним з кращих вищих органів контролю державних фінансів серед країн Європи. Підтвердженням цього є те, що Рахункова палата є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) з 1998 року, Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) з 1999 року, Ради керуючих Вищих органів фінансового контролю країн – учасниць СНД з 2000 року. Також у квітні 2009 року Рахункову палату України було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ) терміном на один рік з правом переобрання ще на два роки. І хоча Україна є членом цієї організації, факт обрання її в якості зовнішнього аудитора є надзвичайним, оскільки вперше в історії ОБСЄ цю посаду посіла країна колишнього СРСР. До цього зовнішній аудит здійснювався вищими органами фінансового контролю Швейцарії, Фінляндії, Швеції, Великобританії та Норвегії. А вже у квітні 2010 року на засіданні Постійної Ради ОБСЄ термін повноважень Рахункової палати України, як зовнішнього аудитора цієї організації, було продовжено ще на два роки. За це рішення одностайно проголосували всі 56 членів цієї організації.

Крім цього, Рахункова палата України співпрацює зі Світовим банком, зокрема перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти GRECO також визнали Рахункову палату України дієвою в питаннях боротьби з корупцією.

Все ж таки діяльність Рахункової палати не можна зводити суто до контрольно-ревізійної, оскільки вона має надавати суспільству і органам влади незаангажовану об'єктивну інформацію щодо стану управління суспільними ресурсами. Проблемними в цьому плані залишаються питання ефективності контролю державних фінансів.

Так, за словами керівника Рахункової палати України В. Симоненка, у 2009 році було виявлено близько 40 млрд. грн. коштів державного бюджету, які були витрачені неефективно. Третя частина зазначених коштів була витрачена ще й незаконно. При цьому штат Рахункової палати налічує 479 осіб, на яких у 2009 році було витрачено 54 млн. грн. [2]. Отже, на кожного співробітника було витрачено близько 100 тис. грн., при тому на кожного з них припадає близько 80 млн. грн. виявлених порушень. На перший погляд – ефективна робота. Але кількість знайдених порушень, навіть порівняна з коштами, що були витрачені на проведення такого контролю, не може надати повне уявлення про ефективність або неефективність системи контролю державних фінансів в країні.

На наш погляд, питанню ефективності системи контролю державних фінансів необхідно приділити більше уваги. І весь комплекс заходів щодо трансформації і розвитку національної системи контролю державних фінансів має виходити з міркувань її ефективності. Для цього необхідно виконати наступне:

- на законодавчому рівні закріпити статус вищого органу контролю державних фінансів за Рахунковою палатою, яка як спеціальний конституційний орган, здійснюватиме загальну координацію контрольної діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, розробку стандартів проведення контрольних-аналітичних та експертних заходів, їх уніфікацію, методологічне та нормативне забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю, перевірку та аналіз результатів діяльності контрольних органів, надання допомоги та консультацій з питань змісту контролю, узгодження планів контрольних заходів;
- розробити концептуальні основи і уточнити нормативно-правове забезпечення діяльності органів, що проводять контроль державних фінансів;
- визначити перелік контрольних органів, їх ієрархію, підпорядкованість, сформувані узгоджену концепцію координації діяльності усіх контрольних органів;
- щорічно складати єдиний план заходів загальнодержавного фінансового контролю;
- створити науково-дослідницьку та навчальну бази діяльності органів державного фінансового контролю і аудиту, сформувані систему кадрового забезпечення;
- організувати адекватну інформаційну інфраструктуру;
- створити систему постійного оцінювання якості і результатів контролю, розробити критерії його ефективності.

Таким чином, демократизація суспільства, зміни в економіці потребують трансформації національної системи контролю державних фінансів, яка має бути орієнтованою на якість, інновації, ефективність кадрового потенціалу тощо. Досягти ефективності такої системи можна лише за допомогою розробки і впровадження чіткого механізму взаємодії всіх органів контролю державних фінансів на всіх рівнях державної влади. Адже сучасна ефективна система контролю має забезпечувати глибокий аналіз питань ефективності використання бюджетних коштів і якості фінансового менеджменту для більш широкого використання результатів цього аналізу при формуванні бюджетів і прийнятті управлінських рішень.

Література:

1. Про рахункову палату: закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Симоненко, В. Бюджетной системе Украины необходимо глубокое стационарное лечение [Электронный ресурс] / В. Симоненко. – Режим доступа: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16726183>

Сович І. А., аспірант.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ПРИБУТКУ В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ

Ефективність кінцевих результатів діяльності підприємств знаходиться в пропорційній залежності з системою прийняття управлінських рішень із врахуванням обраних стратегічних цілей. Невід'ємною складовою процесу управління прибутком підприємств є процес моніторингу фінансово-господарського стану. Необхідною умовою досягнення гармонійності зазначених процесів є облік та аналіз, як основних джерел надання повноцінної економічної інформації.

З метою виявлення причин змін обсягу прибутку на підприємствах, потрібно вивчати інформацію про стан показників, які формують прибуток, і надавати результати аналізу управлінському персоналу для ліквідації негативних причин, що впливають на зниження прибутку (якщо встановлено факт зниження прибутку), або прийняття ефективних рішень та збільшення прибутковості підприємства.

Об'єднання в єдиний процес бухгалтерського обліку та аналізу прибутку підприємств за етапами: первинний, поточний та підсумковий облік

у поєднанні з оперативним, підсумковим та перспективним аналізом дозволить досягнути головних цілей підприємства.

Розподіл облікового процесу підприємств на первинний, поточний та підсумковий облік впливає на характер забезпечення аналітичного процесу обліковою інформацією і обумовлює доступ користувачам для постійного моніторингу та діагностики процесів утворення прибутку.

Первинний облік передбачає первинне спостереження та сприйняття господарського факту, вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксація у носіях облікової інформації. На цьому етапі відбувається процес створення облікових номенклатур, метою якого є конкретизація господарських операцій з приводу утворення прибутку підприємств за усіма складовими елементами (доходи та витрати).

Поточний облік дозволяє узагальнити облікову фактографічну інформацію щодо доходів, витрат та прибутку, перш за все, за відповідними періодами, застосовуючи встановлені законодавством методичні прийоми.

Підсумковий облік знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства і є узагальненням облікової інформації [1,2].

З метою створення інформаційної бази для моніторингу прибутку та прийняття ефективних управлінських рішень щодо збільшення прибутковості підприємств доцільно проводити ретроспективний аналіз, за результатами якого управлінський апарат складає тактичні плани доходів, витрат, та, відповідно, прибутку підприємства у наступних планових періодах.

Для запобігання непередбачених втрат від ведення діяльності, контролю та своєчасного виявлення відхилень діяльності, оперативного реагування на можливі зміни, на підприємствах доцільно проводити оперативний аналіз, завдяки якому буде досягнуто гнучке маневрування та швидке реагування на зміни обсягів прибутковості.

На сам кінець, ведення на підприємствах перспективного аналізу надасть інформаційну базу для оцінки можливих змін загальних витрат, собівартості продукції та інших складових, пов'язаних із зміною макроекономічних показників, та проектування у кінцевому результаті короткострокової, середньострокової та довгострокової перспективи діяльності, виявлення можливих напрямів її оптимізації [2, 3].

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

2. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навч. закладів. – К.: Вища школа, 2003. – 278 с.
3. Семенов Г.А., Бугай В.З., Семенов А.Г., Бугай А.В. Фінансове планування і управління на підприємствах: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 431 с.

Сундук А.М.

Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України, м. Київ

КОНКУРЕНТНІ ПЕРЕВАГИ БІЗНЕСУ І ЗОВНІШНІ ВПЛИВИ

На початку ХХІ століття світові соціально-економічні процеси визначаються існуванням глибоких, кардинальних і всеохоплюючих змін, які мають вагомий потенціал трансформації наявної системи відносин. В контексті переходу від індустріальної до постіндустріальної формації інтенсифікуються процеси обміну капіталом, товарами, послугами, інформацією, наявні зміни в середовищі ведення бізнесу, звичайними стали масштабні міграційні процеси, а стрімкий розвиток інформаційних технологій тільки активізує соціально-економічні трансформації. Наведені процеси значною мірою визначають особливості реалізації власної політики суб'єктами різних рівнів, які “працюють” на міжнародній арені.

Визначаючи місце і значення держави в цих процесах, необхідно зазначити, що не всі країни знаходяться в однакових умовах, що обумовлено їх історичними, географічними, природними особливостями. Зокрема, серед теперішніх країн, дотримуючись узагальненого підходу, можна виділити групу тих, які мають сформовану систему переваг, є активними суб'єктами на світовій арені і можуть встановлювати правила гри, країни з медіанними позиціями, а також коло тих, які займають позиції очікування і є, здебільшого, “реципієнтами” встановлених порядків. Однак, окремі наявні переваги не є постійними, а з часом можуть мінімізуватися (нафта для країн Перської затоки, Росії).

Крім того, наявний значний рівень кореляції між світовими процесами та функціонуванням самої держави як суб'єкта міжнародних відносин з комплексом сутнісних параметрів, властивостей, значень. Наведені процеси здійснюють значний вплив на особливості розвитку держави та її позиціонування у світовому просторі.

Одним з наслідків взаємозв'язку між процесами глобального рівня і державними формуваннями є ситуація, коли більшість держав світу, під-

порядковуючись загальним тенденціям світової політики та зважаючи на вплив міжнародних організацій, приймають безпосередню участь у вирішенні глобальних світових проблем (енергетичної, продовольчої, кліматичної та ін.). Для здійснення таких заходів вони приймають відповідні законодавчі акти, які створюють правове поле для участі держави, виділяють необхідні ресурси, забезпечують реалізацію організаційних засад для адекватної відповіді на очікування світової спільноти.

Для ефективного розвитку в наведених умовах кожна держава світу повинна формувати власне конкурентне середовище, в межах якого відбувається функціонування вітчизняного бізнесу. Складовими такого середовища можуть виступати законодавчий, політичний, адміністративний, соціальний, економічний, територіальний компоненти. Поряд із зазначеними, важливу роль відіграють і зовнішні впливи, які можуть здійснювати вагомий вплив на український бізнес. Якщо держава може впливати на внутрішні складові, то щодо зовнішніх її роль є певною мірою обмеженою. Володіючи вагомим потенціалом, саме останні можуть значно впливати на розвиток конкурентного середовища держави та визначати його основні риси. Наприклад, це може стосуватися наявного кола конкурентних підприємств на ринку товарів і послуг, умов ведення бізнесу тощо.

З метою ефективного функціонування в умовах глобалізованого світу кожна держава повинна будувати таку систему управління, яка б максимально ефективно реагувала на новітні виклики і загрози та нейтралізувала несприятливі впливи. Мова йде про кваліфікований державний менеджмент, який мав би повноваження, ресурси і можливості протистояти зовнішнім викликам.

Для реалізації такого підходу необхідно активізувати наявні та розробити принципово нові засади побудови ефективної системи загальнодержавного моніторингу, яка б відповідала поточним вимогам та необхідності вивчення і спостереження за процесами різного спрямування (в т.ч. і зовнішнього). До складу зазначеної системи можуть належати переважно державні органи влади центрального та місцевого рівнів, хоча, в якості консультаційних можуть і залучатися приватні структури, діяльність яких безпосереднім чином пов'язана з процесами зовнішнього походження. З метою реалізації та впровадження обґрунтованих рішень раціональним є залучення представників наукових установ, а також інших спеціалізованих структур.

Відповідно до наведеного, кадровий потенціал системи моніторингу складають фахівці, які працюють в державних структурах із залученням спеціалістів з інших установ. В цьому відношенні доцільним є використання наявного вітчизняного досвіду організації такого моніторингу та використання передових закордонних розробок.

ЗНАЧЕННЯ ПІДГОТОВЧОГО ЕТАПУ ПРИ ФОРМУВАННІ ТОВАРНОЇ ПОЛІТИКИ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розробка товарної політики на підприємствах оптової торгівлі в умовах ринкової економіки повинна бути спрямована на реалізацію стратегічних цілей підприємства, формування оптимального асортименту товарів та номенклатури супутніх послуг з урахуванням потреб оптових покупців свого сегменту ринку та забезпечення необхідного рівня рентабельності збутової діяльності. В сучасних умовах оптові підприємства представлені різними типами оптових посередників, які вирішують різні цілі і які мають різне функціональне призначення. Отже, і підходи до розробки товарної політики у них будуть різні. Однак, характерною особливістю для всіх оптових торговельних підприємств при розробці товарної політики повинно бути застосування стратегічного цільового підходу.

Одним з важливих етапів у формуванні товарної політики є підготовчий етап до її розробки. На основі зібраних та проаналізованих інформаційних матеріалів здійснюється розробка товарної політики. Отже, перший етап є підґрунтям для подальшої роботи, як у формуванні товарної політики, так і в діяльності підприємства в цілому. Збирання інформації не можливе без застосування комп'ютерної техніки, що дає можливість не лише реєструвати зміни зовнішніх та внутрішніх факторів, а й пропонувати варіанти рішень з того чи іншого питання.

Підготовчий етап до розробки товарної політики починається з визначення місії та встановлення стратегічних цілей підприємства. Це є базовою основою для формування товарної політики оптового підприємства. Місія оптового підприємства маркетингової орієнтації повинна відтворювати ті різновиди своєї діяльності, на які орієнтується підприємство, з урахуванням ринкових потреб, кола оптових покупців, особливостей товарів господарського призначення та наявності конкурентних переваг. Визначення місії оптового підприємства надає можливість встановити його стратегічні цілі, які мають відповідати таким вимогам, як підпорядкованість, кількісна визначеність, реальність, сумісність, гнучкість.

Визначені напрямки діяльності підприємства обумовлюють мету товарної політики та вимоги до неї. Визначаючи цілі розвитку оптового підприємства, необхідно враховувати життєвий цикл підприємства і якщо метою діяльності обирається "збільшення частки ринку", то її досягнення передбачає вирішення наступних питань: розширення асортименту това-

рів, що реалізується, залучення більшої кількості споживачів за рахунок відносно низьких цін, удосконалення технологічного процесу складської обробки товарів, підвищення якості обслуговування оптових покупців, розширення номенклатури супутніх послуг тощо. Реалізація цих завдань дозволяє збільшити обсяг реалізації товарів, за рахунок чого зростає маса прибутку (за умови, що темп росту доходу більший за темп росту витрат обігу).

Досягнення головної цілі діяльності оптового підприємства забезпечується певним обсягом товарообороту, який можливий лише при наявності відповідного обсягу та асортименту товарних ресурсів. Таким чином, діяльність оптових підприємств щодо формування товарної політики є визначальною умовою та інструментом досягнення головної цілі підприємства. Аналіз фінансового стану підприємства є постійною необхідністю кожного оптового підприємства, бо не можна здійснювати господарську діяльність без аналізу його доходів і витрат.

Суттєвими завданнями аналізу фінансових можливостей підприємства є: виявлення чинників, що впливають на формування прибутку, вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку, виявлення резервів його збільшення, розробка заходів щодо використання цих резервів. У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) дещо змінилося традиційне розуміння таких понять, як доходи, витрати, відшкодування. Так, стаття „Доходи (виручка) від реалізації” формується від реалізації товарів і послуг та доходів від страхової діяльності. Тут також відображаються суми знижок, наданих покупцям. Аналіз цих складових частин доходів можна проводити як за видами товарів і послуг, так і за організаційними формами збуту, що дозволяє підприємствам поглиблювати аналіз і приймати більш обґрунтовані рішення.

Основними методами аналізу фінансових можливостей підприємства, які використовуються в практиці господарської діяльності, є: горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний та факторний аналізи. Якість фінансового аналізу залежить від застосованої методики, достовірності даних фінансової звітності, а також від кваліфікації фахівців, які проводять даний аналіз. Внутрішній аналіз здійснюється на основі нормативів та їх порівнянні з фактичними показниками фінансової діяльності оптового підприємства.

Один із варіантів відбору аналітичних показників для визначення фінансових можливостей підприємства наведено у таблиці 1.

**Сукупність аналітичних показників оцінки
фінансових можливостей підприємства**

Напрямки аналізу	Показники
1. Оцінка економічного потенціалу підприємства	
1.1. Оцінка майнового стану	1. Величина основних фондів та їх частка в загальній сумі активів 2. Коефіцієнт зносу основних фондів 3. Загальна сума коштів, що знаходиться в розпорядженні підприємства
1.2. Оцінка фінансового стану	1. Величина власних коштів та їхня частка в загальній сумі джерел 2. Коефіцієнт покриття (загальний) 3. Частка власних обігових коштів у загальній їх сумі 4. Частка довгострокових залучених коштів у загальній сумі джерел 5. Коефіцієнт покриття запасів
1.3. Наявність негативних статей у звітності	1. Збитки 2. Позики і позички, не погашені вчасно 3. Прострочена дебіторська і кредиторська заборгованість 4. Векселі видані (одержані) прострочені
2. Оцінка результатів фінансово-господарської діяльності	
2.1. Оцінка прибутковості	1. Прибуток 2. Рентабельність загальна 3. Рентабельність основної діяльності
2.2. Оцінка динамічності	1. Порівняльні темпи зростання обсягу продажу, прибутку та авансованого капіталу 2. Оборотність активів 3. Тривалість операційного та фінансового циклу 4. Коефіцієнт виплачування дебіторської заборгованості
2.3. Оцінка ефективності використання економічного потенціалу	1. Рентабельність авансованого капіталу 2. Рентабельність власного капіталу

Підготовчий етап щодо розробки товарної політики є достатньо складним і пов'язаний зі збором інформації з питань кон'юнктури ринку, споживчого попиту на господарські товари, споживачів, оптових покупців, товаровиробників, конкурентів. Це потребує розробки спеціальної про-

грами збору, обробки та аналізу інформації. Вихідними даними для таких програм є показники статистичної та бухгалтерської звітності, матеріали проведених маркетингових досліджень.

Збір та аналіз інформації про кон'юнктуру ринку на підготовчому етапі до розробки товарної політики дозволить виявити ситуацію, яка склалася на ринку. У процесі аналізу кон'юнктури визначається взаємозв'язок між такими складовими: виробництво – його обсяг, структура, завантаженість виробничих потужностей; попит і споживання за окремими групами споживачів; ціни, їх рівень, динаміка, співставлення за товарами або товарними марками та країнами або регіонами, політика в галузі ціноутворення. Значну частку необхідної інформації про кон'юнктуру ринку можна знайти в статистичній звітності Держкомстату України та його регіональних управлінь, у мережі Інтернет, у періодичних друкованих виданнях економічної орієнтації, інформаційно-аналітичних бюлетенях та інших джерелах.

Основними методами кон'юнктурних спостережень, які застосовуються на практиці, є статистичний аналіз даних обліку і звітності про рух товарів на складах оптового підприємства, аналіз та узагальнення повідомлень, які надходять з роздрібних торгових підприємств, які обслуговуються, особисті спостереження фахівців. Ускладнення оцінки стану та перспектив розвитку товарного ринку обумовлено й економічними коливаннями, які виникають на ньому. Коливання, які відображають кон'юнктурні цикли переходу від більш чи менш позитивної ринкової ситуації до кризи, депресії, оживлення і знову до позитивної ситуації, є циклічними. Існують різні класифікації циклів, їх послідовність і подовженість, наприклад, виділяють двадцятирічний цикл, який обумовлений зрушеннями в сфері обігу; цикл Джанглера (7-10 років), який виявляється як підсумок взаємодії грошово-кредитних факторів; цикл Катчіна. (3-5 років), обумовлений динамікою обертання запасів; особисті господарські цикли (від 1-12 років), які обумовлені коливаннями інвестиційної активності.

Суттєвим обґрунтуванням прогнозу обсягів продажу товарів господарського призначення повинні служити дані дослідження намірів споживачів. Такі дослідження перш за все стосуються товарів і послуг, закупівля яких планується потенційними покупцями заздалегідь. Після проведеної роботи оцінюють динаміку кон'юнктури ринку (висока, стабільна чи така, що знижується). У ході проведеної роботи визначають найбільш вірогідний стан ринку та умови реалізації товару.

Оцінка обсягу та структури споживчого попиту на товари має важливе значення для розробки товарної політики. Для цих цілей слід використовувати результати опитування постійних оптових покупців, експертні оцінки, тестування ринку, аналіз відповідних даних минулих років. Однак

найважливішим джерелом інформації про обсяги і структуру попиту оптових покупців є комп'ютеризований облік даних про обсяги надходження товарів, їх реалізацію та товарні запаси, причому в асортиментному розрізі по товаровиробникам. Необхідно ретельно відслідковувати динаміку обсягу і структури оптового продажу у розрізі оптових покупців, згрупованих за видами та типами роздрібних торгових об'єктів.

Отже, товарна політика для кожного окремого підприємства залежить від специфіки та стану розвитку ринків збуту, особливостей та перспектив розвитку попиту, фінансових та інших ресурсів, умов зовнішнього та внутрішнього середовища.

Література:

1. Абрютіна М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. Учеб.-практ. пос. – 2-е изд., испр. – М.: Издательство « Дело и сервис», 2000. – 256 с.
2. Армстронг Г., Котлер Ф. Маркетинг. Загальний курс, 5-те видання.: Пер. з англ.: Навч. пос. – М.: Видавничий дім „Вільямс”, 2001. – 608 с.
3. Мазаракі А.А., Лігоненко Л.О., Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. / Під ред. проф. Н.М.Ушакової. – К.: „Хрещатик”, 1999. – 800 с.
4. Статистика: Підручник / С.С. Герасименко, А.В.Головач, А.М.Єріна та ін.; 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 467 с.

Фаріон А. І., аспірант.

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»*

ФІНАНСУВАННЯ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ТА СПЕЦІАЛЬНИМИ ФОНДАМИ ТА ЇХНІЙ ОБЛІК

Зважаючи на те, що єдиним джерелом надходжень до військових частин Збройних Сил України є кошти Державного бюджету України, одним із основних видів операцій є операції з коштами. Головним розпорядником та розпорядником бюджетних коштів другого ступеня в ДКУ відкриваються такі поточні рахунки: на видатки установи і для переказу підвідомчим установам.

Для обліку доходів за загальним фондом і внутрішніх розрахунків, які виникають в процесі виконання кошторисів між вищими розпорядниками коштів і підвідомчими їм військовими частинами, призначений субрахунок 70 “Доходи загального фонду”. Субрахунки 681 “Внутрішні розрахунки за загальним фондом” та 682 “Внутрішні розрахунки за спеціальним

фондом”, через які було можливо проводити розрахунки, скасовані наказом ДКУ від 21.01.05 № 11 “Про затвердження Змін та доповнень до наказу Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 липня 2005 року за № 184/10464.

Оскільки до відміни субрахунки 681 та 682 також були задіяні в операціях з обліку фінансування, то на даний момент облік фінансування підвідомчих установ потрібно здійснювати на субрахунках третього та четвертого порядку синтетичного рахунку 70 “Доходи загального фонду”.

Базовою теорією бухгалтерського обліку є теорія подвійного запису, яка означає, що якщо операція записується за дебетом (кредитом) одного рахунку, то вона обов’язково відображається і за кредитом (дебітом) іншого рахунку. Відповідно всі операції з фінансуванням розпорядників бюджетних коштів другого рівня відображаються за дебітом одного рахунку та кредитом іншого. Наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 серпня 2000 року за № 497/4718 затверджено Інструкцію про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ.

Кошти, отримані від головного розпорядника бюджетних коштів та перераховані військовим частинам як фінансування загального фонду бюджету, відображаються на субрахунках 321 “Реєстраційні рахунки” або 322 “Особові рахунки” (залежно від того, який номер субрахунку визначений Наказом керівника про облікову політику на поточний рік).

На субрахунку 321 “Реєстраційні рахунки” обліковуються кошти, виділені головному розпоряднику коштів та розпоряднику коштів нижчого рівня із загального фонду бюджету на утримання військової частини та на централізовані заходи. Кошти витрачаються відповідно до кошторису доходів та видатків.

На субрахунку 322 “Особові рахунки” обліковуються кошти, виділені з бюджету розпоряднику коштів другого ступеня для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки розпорядників коштів третього рівня.

При проведенні бухгалтерських записів бюджетними установами застосовуються субрахунки (рахунки другого порядку), установлені Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, виходячи із загальнодержавних та галузевих потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Рахунок 70 “Доходи загального фонду” є пасивним. За кредитом записуються: суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом; суми виявлених лишків матеріалів і грошей у касі, а також безоплатно одержані матеріали.

За дебетом записуються: суми відкликаних коштів; суми фактичних видатків, що списуються наприкінці року на підставі річних звітів; суми списаних недостач матеріалів і безнадійних до одержання боргів.

Рахунок 32 “Рахунки в казначействі” є активним. За дебетом цих субрахунків записуються суми асигнувань та інших доходів, що надійшли на ім'я військової частини, а також суми, внесені на відшкодування касових видатків.

Залишки на рахунку 32 “Рахунки в казначействі” в бухгалтерському обліку повинні бути підтверджені залишками коштів із виписки з особового, реєстраційного, спеціального реєстраційного рахунків органу ДКУ.

Аналітичний облік надходження грошових коштів ведеться за кожним субрахунком в розрізі кодів функціональної класифікації на картках аналітичного обліку грошових коштів.

Література:

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник/ П.Й.Атамас. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Базась М. Ф., Шевченко Т. І. Навчальна програма дисципліни “Облік у бюджетних установах” (для бакалаврів). – К.: МАУП, 2008. – 32 с.
3. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / За загальною редакцією О.А.Заїнчовського, доктора економічних наук та Т.М. Сторожук, кандидата економічних наук. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002, – 535 с.

*Хаблюк О., к. е. н., доцент,
Яцишин С., к. е. н., доцент.*

Тернопільський національний економічний університет

ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ ОЦІНКИ БЕЗПЕКИ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВ

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань державного фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення основних складових його системи. Згідно з Міжнародною організацією вищих контрольних органів аудит ефективності визначають як рівень адміністративної діяльності, який сприяє ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені наказом Головкиру від 2 квітня 2003р. № 75, ця форма контролю являє собою сукупність дій зі збору та

аналітичної обробки статистичних і звітних даних матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення фактів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. Відповідно головною метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Створення та розвиток аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні є предметом дослідження таких вчених, як А.О.Асанов, М.В.Бариніна-Зарікова, О.В.Грибовський, С.Левицька, А.В.Мамишев, Н.І.Рубан, І.Б.Стефанюк.

Зокрема у працях наведених авторів звернено увагу на необхідність визначення критеріїв ефективності, що є орієнтиром для оцінки раціонального використання бюджетних коштів.

Критерії формують після визначення цілей і масштабів перевірки. В управлінні соціально-економічними системами склалися такі підходи до визначення критеріїв якості як: частковий, універсальний і ситуативний. При частковому підході критерії управління базуються на будь-якому одному з показників, пропонованих за локальний критерій (доходи, структура власності, соціальна захищеність та ін.). Локальним називається критерій, який використовують при оцінці діяльності окремих елементів системи. В рамках універсального підходу використовуються узагальнюючі, або інтегральні (інтеграційні) критерії, що реалізують ідею комплексної оцінки даної проблеми, мету або навіть сенс існування і розвитку системи, її місію. Інтегральними називають критерії, що є комбінацією (сумою) локальних (приватних) критеріїв, що підпорядковуються їм.

Проблема вибору критеріїв полягає в суперечності між необхідністю мати універсальний критерій і прагненням врахувати специфічні особливості кожної із сторін об'єкту.

Процес аудиту ефективності реалізується відповідно до визначених критеріїв, що забезпечують цілеспрямованість і практичну орієнтацію контрольної роботи. Практично від рішення проблеми критеріїв залежить відповідність роботи цілям контрольних органів, їх орієнтація на рішення соціально-політичних проблем розвитку суспільства і держави.

Слід зазначити, що критерії аудиту ефективності не закладені безпосередньо в системі обліку, проте певні джерела формування критеріїв в ньому існують. Вироблення системи критеріїв для цілей аудиту групується на таких початкових положеннях:

- параметри оцінок, які застосовувалися раніше при проведенні аналогічних аудитів;
- загальні оціночні критерії, розроблені в процесі аудиторської діяльності;

- критерії, опубліковані зарубіжними аудиторськими фірмами;
- стандарти оцінок ефективності діяльності, вживані економічним об'єктом або сформульовані раніше якими-небудь офіційними інстанціями (відомствами, урядом, законодавцями);
- економічні одиниці, які схожі з тими, що розглядаються, тобто організації, що займаються схожою діяльністю або мають клієнтів за аналогічними програмами – як усередині країни, так і за кордоном;
- пропозиції професійних дослідницьких організацій, які розробляють стандарти аудиту;
- наукова література з досліджуваної проблеми (аналізу, менеджменту і ін.).

Ці положення служать основою для розробки критеріїв аудиту, проте з метою підвищення адекватності критеріїв можлива їх модифікація інтерпретація. Критерії повинні бути реалістичні і зважати на специфіку економічного об'єкту.

Аудит ефективності державних витрат навіть по одному напряму реалізується практично в рамках алгоритму залежно від постановки завдання контролю. Проблема оцінки ефективності в загальному плані завжди пов'язана з використанням множини критеріїв, які в подальшому можна розділити на аналітично задані та суб'єктивно визначені критерії. Аналітично задані критерії, як правило, формалізовані, тоді як суб'єктивно задані часто слабо формалізовані і розглядаються як думка одного з експертів, який виділяє кілька альтернативних оцінок.

Розробка показників і нормативів ефективності для програм витрат є найважливішою проблемою аудиту. Як правило, вся відповідальність за розробку показників лягає на працівників планових і адміністративних органів, які планують і здійснюють програми соціального розвитку. Проте часто виявляється, що такі нормативи офіційно не встановлені, а якщо навіть і були встановлені, то носять проміжний характер (і не відображають кінцеву мету програми), або сформульовані таким чином, що неможливо такі показники проаналізувати і тим більше проконтролювати. При виявленні таких проблем, контролери самі встановлюють показники і нормативи, але часто їм заважає відсутність досвіду розробки таких показників, недоступність інформації відсутність стандартів тощо.

При використанні цього підходу перевіряючі беруть участь у процесі оцінки як експерти. У ситуаціях, коли немає необхідної інформації, для оцінити результату, аудиторі беруть на себе рішення даної задачі, експертно здійснюючи оцінку витрат і результатів.

Оцінка ефективності починається з визначення критеріїв вивчення яких проводиться спочатку в узагальненому вигляді. У міру проведення вивчення об'єкту формулювання критеріїв розширюють і конкретизують. Після завершення вивчення ефективної роботи організацій, критерії оцінки повинні бути достатньою мірою деталізовані, щоб служити чітким мірилом на стадії проведення перевірки.

Група перевіряючих, перш за все, повинна виявити наявність розроблених критеріїв, які можуть бути використані для цілей даної перевірки, що вимагає вивчення усіх можливих джерел вибору критеріїв, зокрема:

- законодавчі та інші нормативні акти, а також документи, що відносяться до сфери діяльності або роботи організації, що перевіряється, які містять процедури і/або показники оцінки результатів її діяльності;
- результати роботи організації, що перевіряється, в попередній період;
- результати роботи інших організацій в державному або приватному секторі, які здійснюють подібну діяльність або виконують аналогічні види робіт;
- стандарти і правила, розроблені професійними асоціаціями і експертними організаціями, які мають безпосереднє відношення до сфери діяльності, що перевіряється, або роботи організації;
- звіти про результати проведення аналогічних перевірок;
- статистичні дані;
- спеціальну літературу з питань сфери діяльності або роботи організації, що перевіряється.

При виборі критеріїв оцінки ефективності інспектори повинні спочатку з'ясувати, чи існують в організації, що перевіряється, документи, які містять конкретні процедури і показники для оцінки власної роботи, затверджені її керівництвом або відповідним вищестоящим органом. У разі наявності таких документів перевіряючі повинні вивчити їх і вибрати процедури і показники, які можуть бути використані як критерії оцінки ефективності. При цьому необхідно переконатися в їх відповідності цілям даної перевірки і обґрунтованості.

Якщо в організації, що перевіряється, немає обґрунтованих і відповідних цілям перевірки показників для вимірювання або оцінки результатів її роботи, інспектори можуть вибрати критерії оцінки ефективності виходячи з положень законодавчих і інших нормативних актів, правил і стандартів, розроблених професійними асоціаціями і експертними організаціями, які мають безпосереднє відношення до сфери діяльності, що перевіряється, або роботи організації.

За відсутності перерахованих вище за джерела визначення критеріїв оцінки ефективності перевіряючі повинні розробляти критерії самостійно на основі аналізу завдань, які повинна вирішувати організація, що перевіряється, в рамках основних сфер її діяльності. Для цього можна використовувати відповідні статистичні матеріали, результати роботи організації, що перевіряється, в попередній період, а також інших організацій в державному або приватному секторі, які здійснюють подібну діяльність або виконують аналогічні види робіт.

Вибрані критерії повинні володіти і визначеними властивостями, серед яких: надійність і універсальність, об'єктивність, повнота, досяжність

і можливість кількісного визначення, відповідність, прийнятність, сумісність, придатність, зрозумілість, зіставність.

Всі перераховані властивості зрозумілі, проте окремо необхідно прокоментувати:

- «відповідність» має на увазі, що вироблені критерії відповідають і зважають на специфіку і особливості об'єкту аудиту;
- «прийнятність» має на увазі, що при розробці критеріїв були враховані норми і досвід розробки критеріїв іншими загальноновизнаними професійними організаціями і експертами;
- «сумісність» має на увазі сумісність розроблених критеріїв із загальною метою, функціями, завданнями і стратегією діяльності органу фінансового контролю. Критерії також повинні бути зрозумілі всім зацікавленим сторонам;
- «зіставність» має на увазі зіставність з міжнародними стандартами підготовки критеріїв, зіставність з критеріями, розробленими раніше для проведення аудиту ефективності схожої тематики.

Враховуючи багатоплановість державних витрат, буде доцільним у кожному конкретному випадку (об'єкті аудиту) використовувати критерії (параметри оцінки), напрацьовані практикою і наукою в цих сферах з врахуванням цільового завдання, яке вирішується аудитом ефективності.

У аудиторських оцінках використання бюджетних коштів, як правило, відсутні головні компоненти – оцінки довготривалого ефекту використання ресурсів, їх вплив на рівень економічної динаміки і добробут населення країни.

Забезпечення ефективного використання державних коштів залежить від специфіки напрямів витрат. Так, контроль затрат у виробничій сфері пов'язаний перш за все з оцінкою ефективності інвестицій; у соціальній сфері – із забезпеченням параметрів життєзабезпечення; у фінансово-кредитній сфері – з досягненням певних параметрів прибутковості операцій.

Державні витрати – це складний багатоступінчатий процес, який реалізується в різних формах, що обумовлює необхідність використання спеціально орієнтованих на об'єкт витрат систем показників, сфера використання яких обмежується особливими взаємозв'язками об'єкту із здійснюваними витратами державних коштів. При цьому окремі приватні показники ефективності витрат характеризують інтенсивність і результативність використання коштів з окремих сторін, а комплексну оцінку дають на основі інтегрованих критеріїв.

Таким чином, критерії повинні бути свого роду “нормативною моделлю” або, інакше кажучи, показувати, що повинно бути в сфері, що перевіряється, або діяльності об'єкту перевірки і який результат є свідомством ефективного використання державних коштів. На основі порівняння фактичних даних про діяльність організації, що перевіряється, одержаних в

процесі перевірки, зі встановленими критеріями робляться висновки за наслідками аудиту ефективності.

Якщо реальні результати в сфері діяльності, що перевіряється, або роботі об'єкту перевірки відповідають встановленим критеріям або перевищують їх, то це означає, що державні кошти використовуються з достатнім ступенем ефективності, а діяльність організації, що перевіряється, є цілком задовільною. Недотримання ж даних критеріїв свідчить про наявність недоліків і необхідності поліпшення діяльності організації.

Критерії вимірювання ефективності діяльності об'єктів перевірки, які використовують бюджетні кошти, носить принциповий характер щодо бюджетної безпеки держави, оскільки відсутність таких критеріїв знижує якість контролю і призводить до зловживань (нераціональне використання коштів, крадіжки, шахрайство, махінації зкоштами тощо.)

*Хома Д. М., ст. викладач,
Хмельницький університет економіки і підприємництва*

УНІФІКАЦІЯ ВИДІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, ЯКІ ГАРАНТУЮТЬ БЕЗПЕКУ ПІДПРИЄМСТВА

Вивчення класифікації є важливим та актуальним напрямом дослідження внутрішнього аудиту, лише його різноманітність всебічно розкриває сутність цієї науки. Кожен з видів внутрішнього аудиту розкриває окрему сторону його мети та визначає завдання. Чим ширша класифікація, тим ефективніше буде застосування внутрішнього аудиту при виконанні аудитором своїх функцій.

Вітчизняні та зарубіжні вчені з різних сторін досліджували проблематику внутрішнього аудиту, але, питанням його класифікації приділено небагато наукових праць. Особливої уваги заслуговують погляди аудиторів Великобританії, що висвітлені у підручнику АССА [1], та професора Львівської комерційної академії В.С. Рудницького [2, 3, 4].

На основі аналізу літературних джерел щодо класифікації внутрішнього аудиту можна визначити коло питань, які досліджували фахівці цієї галузі. Наразі існує досить спрощена класифікація внутрішнього аудиту. Закордонні фахівці поділяють його лише на фінансовий, операційний та управлінський аудит. Вітчизняні вчені подають більш детальну, проте недостатньо повну класифікацію. Вважаю, що необхідно уточнити та доповнити її, щоб повністю розкрити сутність внутрішнього аудиту.

Зарубіжні спеціалісти використовують різні терміни для визначення його окремих напрямів. У підручнику АССА за редакцією аудиторів Великобританії, внутрішній аудит поділяють на фінансовий, операційний та управлінський [1, с. 379].

Внутрішній фінансовий аудит – це звичайна робота, пов'язана з дослідженням облікових записів з метою виявлення помилок і запобігання

шахрайству. Він передбачає перегляд поточних фінансових та управлінських звітів, пошук помилок у цифрах, що дає змогу аудитору визначити суттєві відхилення від норми.

Внутрішній операційний аудит охоплює вивчення процедур контролю та їхнє дослідження (виконуються вони чи ні). Це дає можливість аудитору виявити сфери, котрі потребують підвищення рівня ефективності, а також з'ясувати недоліки внутрішнього контролю та внутрішньої перевірки. Одним із підвидів внутрішнього операційного аудиту, що набув широкого застосування за кордоном, є аудит економічності, мета якого полягає у прагненні досягти оптимальності затрат, продуктивності й ефективності.

Внутрішній управлінський аудит – це оцінювання управлінської структури організації та діяльності менеджерів. Він передбачає вивчення й аналіз середовища застосування навичок менеджменту, а також оцінювання зовнішньої управлінської діяльності відповідно до встановлених критеріїв.

Більш розширено класифікує внутрішній аудит В.С. Рудницький. Зокрема, цей вид аудиту науковець класифікує так [3, с. 20]:

за напрямом діяльності на аудит фінансової звітності, аудит відповідності, операційний аудит;

- за часом виконання на попередній, поточний і ретроспективний;
- за обумовленістю здійснення на ситуаційний та програмний;
- за обсягом перевірки на комплексний і тематичний;
- за функціональним змістом на технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий.

Різні контрольні функції внутрішніх аудиторів є багаточисельні та глибоко інтегровані, тому, враховуючи попередні дослідження науковців пропонуємо класифікувати внутрішній аудит за такими ознаками (рис. 1).

Технологічний аудит – це контроль професійного рівня і поточного стану техніки і технології, що використовується об'єктом аудиту. Організаційний аудит – це контроль (функціонування процесу або побудови організації) на основі прийнятих норм, законів і принципів організації як процесу. Правовий аудит – це контроль обов'язкових для виконання міжнародних, державних і місцевих законодавчих актів і положень, а також статутних документів і розпоряджень керівництва. внутрішній екологічний аудит – це процес вивчення і оцінки екологічної інформації про підприємство з метою визначення її відповідності вимогам національного і міжнародного екологічного законодавства. Об'єктом соціального внутрішнього аудиторського контролю або аудиту персоналу є умови праці і відпочинку штатних працівників підприємства, дотримання законодавчих вимог під час прийому на роботу і звільнення. Маркетинговий аудит дозволяє застосувати аудиторський підхід до комплексного контролю і аналізу актуальних проблем маркетингу, що стали для більшості компаній питаннями виживання і для всіх підприємств без виключення – питаннями стабілізації і розвитку.

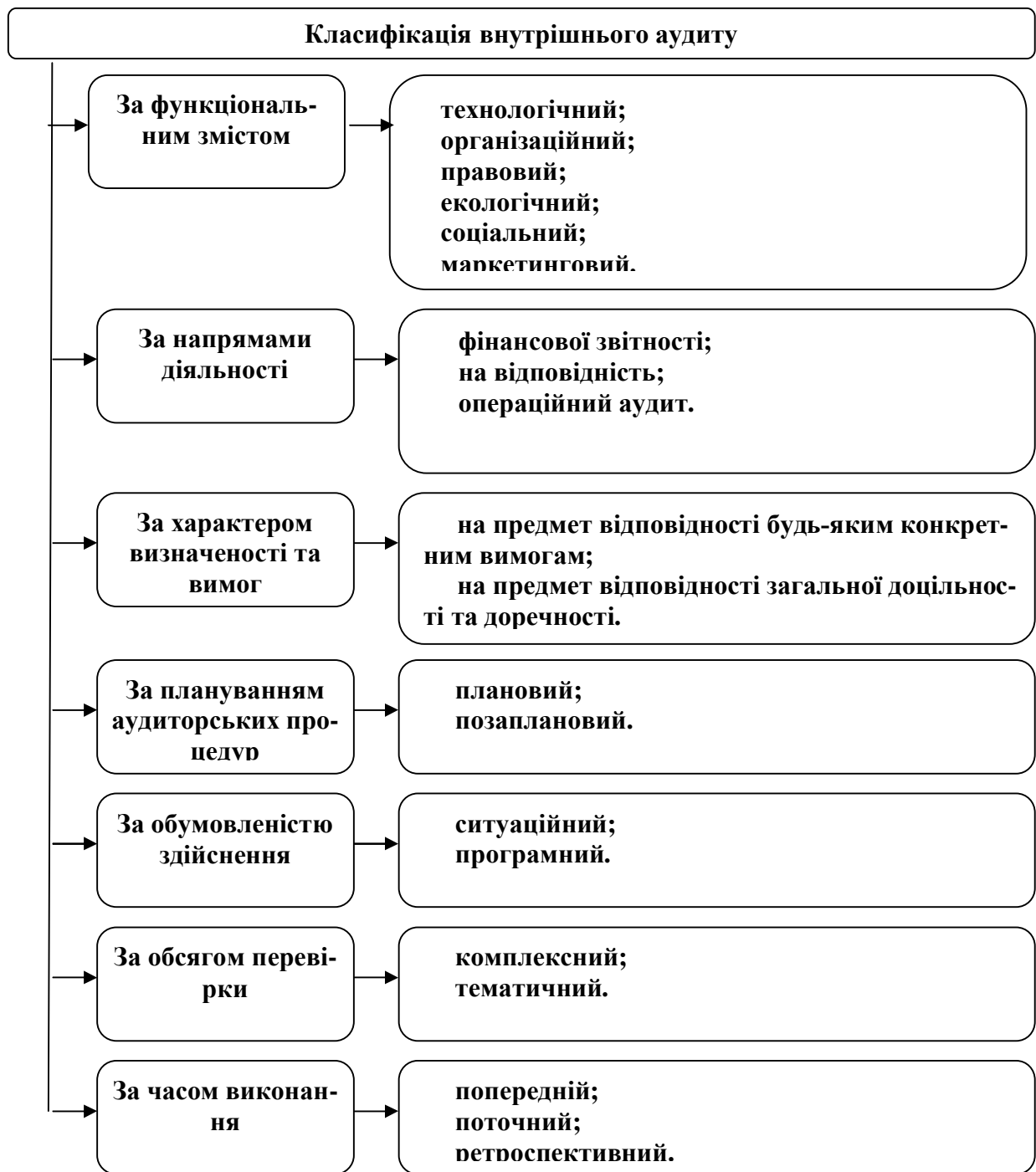


Рис. 1. Класифікація внутрішнього аудиту

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою визначення правильності її складання у відповідності з встановленими правилами ведення обліку і формами обов'язкової звітності. Аудит відповідності – це перевірка дотримання в господарській системі підприємства норм законодавчих актів і інструктивних матеріалів, а також процедур або правил, що передбачені адміністрацією для персоналу. Операційний аудит – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму підприємства з метою оцінки їх ефективності, надійності і корисності для управління.

Функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів дають змогу перевірити:

- відповідність будь-яким конкретним вимогам;
- загальну доцільність і доречність вжитих заходів.

На основі цього можна виокремити аудит щодо відповідності приписам і їхньої доцільності.

Внутрішній аудит щодо відповідності приписам відображає процедури аудиторського контролю за дотриманням:

- установлених нормативних актів;
- формальних правил і завдань, розроблених керівництвом.

До цього виду перевірки належить аудит облікових реєстрів і фінансових звітів на предмет відповідності законодавчим на внутрішньо фірмовим регламентам.

Аудит доцільності та доречності вжитих заходів охоплює діяльність посадових осіб щодо прийнятих ними управлінських рішень. Так, наприклад, можна перевірити наскільки доцільним є використання альтернативних варіантів обліку окремих господарських операцій, складені кошториси, різні проекти, бізнес-плани, мотивація праці тощо.

За плануванням аудиторських процедур внутрішній аудит доцільно поділити на плановий і позаплановий аудит. Плановий аудит виражає процедури контролю, що здійснюється за конкретними програмами, розробленими відповідно до генерального плану діяльності відділу внутрішнього аудиту. Генеральний план складає головний аудитор спільно з адміністрацією (замовником) на тривалий період (3 – 5 років).

Позаплановий аудит виражає процедури контролю, який здійснюється за позаплановими (оперативними) спеціальними завданнями адміністрації (замовника). Наприклад, позаплановий внутрішній аудит передбачає визначення причин неефективності окремих складових автоматизованої системи управління, перевірку діяльності посадових осіб, котрих підозрюють у зловживанні тощо.

Ситуаційний внутрішній аудит здійснюється на вимогу керівництва у разі необхідності, при виникненні певних обставин. Програмний внутрішній аудит обумовлюється затвердженим регламентом перевірок (планом).

Комплексний внутрішній аудит передбачає застосування системного підходу у вивченні функціонування окремого структурного підрозділу підприємства, суцільний характер перевірок. Під час тематичного внутрішнього аудиту перевірячі підлягають окремі аспекти діяльності досліджуваного об'єкту, переважно застосовують вибіркові методи контролю.

За часом дії внутрішній аудит доцільно класифікувати на попередній, поточний і ретроспективний.

Попередній внутрішній аудит здійснюється до початку господарської операції, на стадії прийняття управлінського рішення і спрямований на запобігання незаконності і недоцільності виконання робіт, здійснення господарських операцій в організації. Поточний внутрішній аудит використовується безпосередньо під час виконання робіт або в процесі здійснення господарських операцій і спрямований на оперативне усунення недоліків,

впровадження науково обґрунтованих розробок. Ретроспективний внутрішній аудит здійснюється після виконання робіт і закінчення господарських операцій.

Внутрішній аудит доцільно класифікувати за функціональним змістом, напрямом діяльності, характером визначеності та вимог, плануванням аудиторських процедур, обумовленістю здійснення, обсягом перевірки та часом виконання. Запропонована класифікація внутрішнього аудиту дає можливість всебічно розкрити його сутність, визначити функції та завдання, які має виконувати внутрішній аудитор для досягнення своєї мети, є основою формування плану та програми внутрішнього аудиту. Разом з тим, динамічні ринкові перетворення, що відбуваються сьогодні в Україні, вимагають подальшого дослідження класифікації внутрішнього аудиту, а також інших його категорій.

Література:

1. АССА : [учеб. аудиторів Великобританії]. – К., 2001. – 400 с.
2. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль, 2000. – 108 с.
3. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : моногр. / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. А. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с. : іл.
4. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль : “Економічна думка”, 1998, – 192 с.

Чорний Р. С., к. е. н., доцент.

Тернопільський національний економічний університет

ЕКОНОМІЧНА СТРАТЕГІЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА

Сучасна економіка характеризується подальшим удосконаленням економічної стратегії за всіма рівнями управління. Тенденції загальноекономічної стабілізації, насичення вітчизняних ринків, посилення конкуренції, перспективи входження підприємств у господарські зв'язки обумовлюють необхідність комплексного стратегічного управління і, у першу чергу, його головної складової – розробки і впровадження стратегії економічної діяльності підприємств.

Трансформаційні зміни, що повинні здійснюватись як у теорії стратегії, так і в її реалізації, загострюють необхідність наукового пошуку, спрямованого на створення теоретико – прикладних засад стратегії діяльності підприємств. Вирішення проблеми стабілізації і відродження економіки України, її подальший розвиток в умовах ринкових відносин можливі лише при створенні конкурентоспроможного промислового виробництва, особливо в таких галузях, як хімічна, вугільна, металургійна, машинобудівна, енергетична. Сучасним підприємствам необхідно враховувати ряд найважливіших чинників, що впливають на ефективність економічної

стратегії, а саме ті, які складають зовнішнє і внутрішнє середовище, силу й активність конкурентної боротьби, потенціал маркетингу, економічні складники.

Для ефективної діяльності підприємства в умовах конкурентного середовища необхідне формування організаційно-економічного механізму на базі систематичного вивчення ринку, поведінки споживачів, їх вимог до товару. Це потребує створення переважно нової системи стратегічного планування і управління підприємствами, адаптованої до проблем розвитку економіки України.

В економічній літературі сформульовано велику кількість понять стратегії та стратегічного управління, виходячи з того, що основою стратегічного управління є система стратегії, необхідно було розглянути етимологію самого поняття „стратегія”. Розгляд цього поняття дозволив виявити три класифікаційні ознаки, за якими поняття стратегії відрізняється у різних авторів: стратегія як програма, план, напрям; стратегія як дія, діяльність; стратегія як засіб.

Зростання продуктивності праці, насичення ринку високотехнічною і високоякісною продукцією, що спостерігається в останнє десятиліття в світі, надали конкуренції як основній рушійній силі перехідної економіки нову якість. І тільки реалізуючи стратегії розвитку, безупинно здійснюючи інноваційні процеси у всіх сферах своєї життєдіяльності, підприємства можуть досягти успіху в конкурентній боротьбі.

Управління починається з визначення стратегії. Основна її мета – довести, яким може бути у майбутньому суб’єкт. Стратегія дає можливість визначити етапність розвитку події. Не маючи розробленої стратегії, вище керівництво змушене управляти у „ручному режимі”, керуючись інтересами окремих груп, що лобіюють. Звідси стратегічне планування розглядається завжди позитивно, тому що воно дає можливість здійснювати стратегічне управління.

Як показало дослідження процесів формування стратегічного управління, врахування впливу зовнішнього і внутрішнього середовища підприємств є передумовою ефективної діяльності господарюючих суб’єктів. Виникає необхідність урахування чинників зовнішнього і внутрішнього середовища здійснювати за результатами дослідження суб’єктів промислового ринку підприємств (структури навколишнього середовища) і специфіки структури підприємств як організаційної системи (внутрішнє середовище).

Удосконалення господарського механізму управління диктує необхідність застосування концепції маркетингу як філософії ведення бізнесу, з одного боку, і діючого інструменту підвищення конкурентоспроможності підприємства, з іншого.

Застосування принципів системного підходу до управління сучасним підприємством диктує необхідність переходу від аналізу окремих функцій до розгляду його як єдиного цілого, що складається з підсистем управління виробництвом, збутом, комунікаціями, які мають на меті задоволення вимог ринків і споживачів.

Стратегічне управління конкурентоспроможністю промислового підприємства має комплексний, регулярний характер і для успішної його реалізації необхідна розробка й упровадження відповідного підходу, що полягає у взаємозалежній розробці як соціально-економічної підсистеми управління, що визначає цілі та зміст процесу управління, так і організаційної підсистеми, що визначає форму існування такого процесу. Щодо кожного окремого промислового підприємства, резерви використання сучасного маркетингового інструментарію можуть бути виявлені при консультиванні та пошуку оптимальних сучасних економічних підходів у плануванні й організації маркетингової діяльності.

Таким чином, визначення потенціалу маркетингу як економічної категорії дозволить кількісно оцінювати повноту використання маркетингових ресурсів вітчизняними підприємствами і буде сприяти більш обґрунтованому прийняттю управлінських рішень у сфері маркетингу.

Використання принципів системного підходу до формування економічної стратегії сучасного підприємства диктує необхідність переходу від аналізу окремих його функцій до розгляду його як єдиного цілого, що складається з підсистем управління маркетингом, виробництвом, збутом, комунікаціями, які націлені на задоволення вимог ринків і споживачів.

Системне управління конкурентоспроможністю продукції промислового підприємства має комплексний, регулярний характер, і для успішної його реалізації необхідна розробка й упровадження відповідного підходу, що полягає у взаємозалежній підготовці як соціально-економічної підсистеми управління, що визначає цілі та зміст процесу управління, так і організаційної підсистеми, що визначає форму існування цього процесу.

Перед вітчизняними промисловими підприємствами, що впроваджують окремі елементи маркетингових інформаційних систем, гостро стоїть питання вибору критеріїв рівня інформаційного забезпечення управління маркетингом і підприємством у цілому. На основі аналізу теоретичних розробок і практичної діяльності підприємств сформовано перелік критеріїв шляхом інтерпретації отриманих експертних оцінок.

Література:

1. Шубін О.О. Хімічна промисловість України: генезис, перспективи, стратегія. – Донецьк: ІЕП НАН України, 2003. – 514 с.
2. Александрова О. С., Зубчик О. А. Конкуренція: благо чи зло: Специфіка та тенденції розвитку / Центр досліджень проблем конкуренції. – К. : Обрії, 2006. – 144с.
3. Гончарук Т. І. Конкуренція і конкурентоспроможність: зміст і розвиток у перехідній економіці. — Суми : ВВП "Мрія-1" ЛТД, 2003. – 60с.
4. Пахомов С. Ю. Глобальна конкуренція: нові явища, тенденції та чинники розвитку: монографія / Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К. : КНЕУ, 2008. – 224с.

АВТОМАТИЗАЦІЯ ПРОЦЕДУР СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛЮ

Процес стратегічного контролю являє собою досить складну процедуру і для того, щоб максимально спростити його (там де це можливо) використовують відповідні засоби автоматизації обліку процесів. Ці засоби являють собою програмне забезпечення, за допомогою якого можна прослідкувати як відбувається реалізація стратегії підприємства в тих чи інших його підрозділах.

Перед тим створенням переліку звітів, які підлягають контролю, необхідно визначити ключові процеси, які необхідно піддавати регулярному аналізу і моніторингу, а також необхідний рівень глибини такого аналізу та деталізації. Це необхідно, щоб усунути інформаційний шум, «не загубитися в цифрах», коли величезне число варіантів обчислення даних приводить до проблем з виділенням дійсно корисних параметрів від псевдопоказників, що являють собою просто набір цифр, сформованих різними способами.

Для переліку контрольних показників необхідно визначити задачі та вимоги щодо їх моніторингу. Наприклад, аналіз продаж полягає у визначенні поточної ситуації та стану основних контрольних показників та вимагає моделювання базових сценаріїв продаж для наступного контролю, а також визначення результативності рекламно-маркетингових заходів.

Наявність статистичних даних про продажі як мінімум за 2 роки, наявність можливості оперативного завантаження даних в системи обробки інформації (наприклад, Access чи Excel) – є основною вимогою при створенні автоматизованих систем забезпечення стратегічного контролю.

Контрольні показники з метою автоматизованої обробки доцільно розподілити на групи:

1. Показники первинного виявлення змін (наприклад сума середньої виручки є стабільною і її відхилення є первинним індикатором зміни ситуації. Відхилення сум середньої виручки стосовно попереднього місяця цього року + значення цього ж параметра торік. Так у випадку виявлення зміни середньої виручки відбувається відділення дійсно "штучних" значень від змін, викликаних сезонними коливаннями. Приріст виробництва в грошовому, кількісному, і %-ому співвідношенні стосовно минулого року (щомісячно) також дозволяє визначити реальні та "штучні" зміни від сезонних коливань, але головним чином це необхідно для визначення структури щорічного приросту – які підрозділи (і в які місяці) внесли більший вклад у зростання виробництва).

2. Показники деталізованого аналізу змін (структура продаж кожної товарної категорії/групи/підгрупи з розбивкою по місяцях (однією таблицею) дозволяє деталізувати і звузити коло пошуку причин росту/падіння загальних продаж, а також дозволяє чітко і з високою точністю окреслити криву сезонних коливань для кожної товарної групи. Структура реалізо-

ваної продукції кожного відділу/групи/підгруп з розбивкою по цінових групах (12-ю таблицями – по одній на кожен місяць) дозволяє деталізувати структуру продаж продукції різних цінових категорій у різні місяці і тим самим відслідковувати внесок тієї чи іншої продукції у формування виручки).

Розповсюдженою помилкою застосування отриманих у такий спосіб результатів є складання на їхній основі прогнозів майбутніх продаж. Справа в тому, що динаміка товарного оборотів будь-якого підприємства є досить еластичним параметром. Тому для обчислення її майбутніх значень цілком достатньо більш простого способу прогнозування – стандартного методу екстраполяції (на основі динаміки сумарних значень грошового обороту минулих періодів (минулого року) визначається діапазон оборотів майбутнього періоду).

Обчислення структури оборотності запасів більш складний процес, метою якого є оцінка можливостей оптимізації процесу постачань. В більшості випадків втрата прибутку компанії відбувається через збитки, понесені від надлишків товарних запасів або від погано організованого процесу постачань. Використовувані для цієї мети спрощені формули автоматичного формування замовлень як правило засновані на обчисленні середньозважених значень про поставки та продажі за найближчі попередні періоди і звичайно не можуть враховувати вплив сезонних факторів і т.п.

Вирішення цієї проблеми є полягає використанні кібернетичного (частково машина, частково людина) підходу, коли на отримані результати накладаються додаткові коефіцієнти виправлення.

Таким чином, за допомогою автоматизації можна домогтися спрощення певних процедур стратегічного контролю.

Література:

1. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Навч. посібник. – К. : Вища школа, 1994. – 364 с.
2. Видмиш А. А. Розробка алгоритмів і програмного забезпечення мікропроцесорних інформаційно-вимірювальних систем контролю та обліку енергоспоживання на промислових підприємствах: Автореф. дис... канд. техн. наук: 05.11.16 / Вінницький держ. технічний ун-т. – Вінниця, 1996. – 16с.
3. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 432с
4. Волосский А. А. Корпоративный финансовый контроль: Учеб. пособие / Новосибирская гос. академия экономики и управления. – Новосибирск, 2000. – 187с.

*Мех Я.В. – к.е.н. професор,
Кулик Р.Р. – к.е.н. доцент.
Тернопільський національний економічний університет*

НАПРЯМКИ І ПРИНЦИПИ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки не можна залишатися осторонь екологічних проблем. Вплив сучасних технічних засобів на навколишнє середовище настільки великий, що приймає яскраво виражені глобальні масштаби і приводить до виникнення аварійних ситуацій, екологічних катастроф, а це в свою чергу викликає значні економічні втрати, і появу принципово нових негативних екологічних факторів. Незважаючи на такі обставини екологічні питання часто є другорядними для здійснення господарчої діяльності. На перший план постають проблеми максимізації прибутку. Але якщо належним чином не буде приділятися увага екологічним проблемам: невідновним ресурсам, руйнівним викидам у атмосферу і таке інше - це неминуче призведе до екологічних катастроф.

Існуюча в Україні екологічна ситуація і тенденції її зміни багато в чому визначаються промисловим виробництвом і господарською діяльністю в цілому. Незважаючи на окремі успіхи і досягнення, Україна належить до країн з високим рівнем негативних екологічних наслідків виробничої діяльності.

Загальна картина тут продовжує погіршуватися, що в майбутньому може призвести до екологічної кризи. Основна причина подібного положення полягає в низькій ефективності існуючих механізмів екологічного контролю і управління на промисловому виробництві, переважно заснованих на командно-адміністративних методах і примушуванні.

Очевидною є необхідність розробки та впровадження нетрадиційних підходів до вирішення існуючих і потенційних еколого-економічних проблем, пошуку компромісу між інтересами, з одного боку, економічного і науково-технічного прогресу, а з іншого, потребами екологічної безпеки. Одним з таких нових інструментів, що дозволяють ефективно регулювати еколого-економічні відносини, стає екологічний аудит. Який, по-перше, забезпечує високий рівень проведення системних досліджень при оцінці екологічних проблем, що вкрай важливе, оскільки розгляду підлягає цілий комплекс питань, серед яких фінансово-господарські і юридичні аспекти займають не менше місце, чим хімічні, біологічні і інші чинники. По-друге, в аудиторському підході пріоритет віддається критеріям незалежності і об'єктивності при проведенні досліджень і формуванні думок і висновків. По-третє, аудитор, будучи, з одного боку, підприємцем, а з іншого - неупередженим аналітиком і перевіряючим, неминуче набуває навиків практичного психолога і соціального дипломата. По-четверте, екоаудит дозволяє зменшити інформаційний і комерційний ризик, пов'язаний із прийняттям управлінських рішень.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить про широке практичне застосування процедури екологічного аудиту, як засобу одержання й оцінки екологічної інформації про підприємство чи інший господарський об'єкт з метою вироблення необхідних коригувальних заходів і прийняття рішень на різних рівнях управління: від керівництва конкретним підприємством, організацією до органів державної влади на рівні міського чи адміністративного району, або міста в цілому.

Впровадження екологічного аудиту в нашій країні є необхідним кроком для інтеграції національних і міжнародних інтересів в умовах сучасного соціально-економічного розвитку.

Перші спроби застосування його методики на основі аналізу зарубіжного досвіду в Україні були започатковані в 1992 р. Позитивним є прийняття Закону України "Про екологічний аудит" 24 червня 2004 р. Слід також зауважити, що незважаючи на прийняття закону «Про екологічний аудит» системне й фундаментальне дослідження питань екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Стримуючим моментом є незавершеність процесів формування необхідної правової бази, нормативних і методичних документів. Однією з перших спроб розкриття питань екоаудиту стали навчальні посібники „Екологічний аудит” колективу авторів В. Шевчука, Ю. Саталкіна, В. Навроцького та інших, „Екологічний менеджмент і аудит” колективу авторів С. Літвак, С. Рижков та інші, „Екологічний менеджмент” за редакцією В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. Серед російських учених вивченням проблем екоаудиту займався професор І.Потравний, Т. Сергєєва. Проте їх праці лише означили загальну постановку проблеми, яка потребує конкретизації, подальшого дослідження та практичного застосування.

У зв'язку з цим актуальною, в першу чергу, є проблема визначення суті екологічного аудиту як самостійного виду незалежного контролю і напрямків його розвитку. Слід зазначити, що дотепер питання розвитку понятійного апарату, критеріїв і показників екоаудиту залишаються гостро дискусійними.

Однією із основних особливостей екологічного аудиту є необхідність його проведення для забезпечення потреби користувачів в інформації про екологічний стан об'єкта господарювання. При цьому користувачами такої інформації можуть бути як власники об'єкта господарювання так і інші юридичні або фізичні особи, що мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності цього об'єкта. Принциповим є те, що аудитор несе відповідальність тільки за свої висновки і не відповідає за стан господарсько-фінансової звітності даного об'єкта.(1)

Аналіз чинного законодавства і зарубіжного досвіду у сфері регулювання екологічного аудиту дозволяє виділити ряд основних принципів його формування в Україні:

1. Запобігання шкоді навколишньому середовищу;
2. Охорона життя і здоров'я людини;
3. Гуманність по відношенню до тваринного і рослинного світу;

4. Залучення громадян і громадськості до механізму охорони навколишнього середовища і ухвалення рішень;
5. Забезпечення раціонального використання природних ресурсів;
6. Вільний доступ до екологічної інформації;
7. Платність природокористування;
8. Облік екологічних вимог в господарській діяльності підприємств;
9. Гармонізація українського законодавства в області охорони навколишнього середовища із загальноприйнятими міжнародними принципами і нормами.

Виходячи із суті і принципів формування екологічного аудиту, його розвиток в Україні необхідно проводити за такими наступними напрямками:

1. Як один з видів діяльності на ринку робіт і послуг природоохоронного призначення, що підлягає ліцензуванню і проведенню з метою підвищення ефективності процедур екологічних оцінок, екологічного контролю і практики дозволів для різних видів діяльності, здатних спричинити потенційно негативний вплив на стан навколишнього середовища;

2. Як аудит природокористування. Він одержав розвиток поки що лише в сфері надрокористування, пов'язаного зі специфікою гірського виробництва, небезпекою життєдіяльності як на рівні ландшафтів, так і в підземних умовах. Очевидно, що в перспективі система екологічного аудиту повинна охопити і інші сфери природокористування (водогосподарську діяльність, лісове господарство, рекреаційну діяльність та ін.).

3. Третім напрямком аудиту, як інструмента екологічної політики повинний стати екологічний аудит території (регіон, місто, район). На жаль, даний напрямок застосування екоаудиту в Україні розроблено в найменшій мірі, хоча багато проблем соціально-економічної й екологічної незбалансованості зароджуються саме на регіональному і місцевому рівні.

Слід зауважити, що конкретні завдання екологічного аудиту в кожному окремому випадку можуть визначатися і доповнюватися замовником, виходячи з його потреб, характеру діяльності і т.п.

Разом з тим, як і будь-яка нова область діяльності, екологічний аудит в Україні потребує розробки концептуальних основ, методичних й організаційних форм, цілісної системи науково-методичних підходів до його проведення, що повинно стати предметом подальших наукових досліджень.

Література:

1. Екологічний менеджмент і аудит: Навчальний посібник / С.М. Літвак та інші. – К.; ВД „Професіонал”, 2005, - 112 с.
2. Екологічний менеджмент: Навчальний посібник/За ред. В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. – Київ, Центр навчальної літератури, 2004.- 407 с.
3. Экологический аудит: Учеб.пособие для студентов вузов/Т.В. Сергеева. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2005. – 207 с.
4. Кулик Р.Р. „Екологічний аудит: зарубіжний досвід і необхідність впровадження в Україні.” – Научный журнал; Культура народов Причерноморья. №3, 2007. с.230-233

Наукове видання

**ЗБІРНИК ТЕЗ ДОПОВІДЕЙ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ
СИСТЕМА КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ:
ЗАКОНОМІРНОСТІ ТА ПРОТИРІЧЧЯ**

11 червня 2010 року

Підписано до друку 26.05.2010
Формат 60x84/16. Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Умов.-друк. арк.5,8. Обл.-вид. Арк 6,69.
Тираж 100 прим.

Віддруковано ФО-П Шпак В. Б.
Свідоцтво про державну реєстрацію № 073743
СПП № 465644
тел. 8 097 299 38 99, 8 063 300 86 72
E-mail: tooums@ukr.net