

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
КРЕМЕНЧУЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ МИХАЙЛА ОСТРОГРАДСЬКОГО

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Коллективна монографія

За редакцією
Касич А.О.
Хоменко М.М.

Кременчук
2012

УДК 330.1.001“71”
ББК 65.011
А 43

Рекомендовано до друку вченою радою Кременчуцького національного
університету імені Михайла Остроградського, протокол №4
від 27.12.2011 року

Рецензенти:
Гончаров Ю.В., доктор економічних наук, професор
Комеліна О.В., доктор економічних наук, доцент
Турлило А.М., доктор економічних наук, професор

*Автори зміщених матеріалів висловлюють свою думку,
яка не завжди збігається з позицією редакції. За зміст матеріалів
відповідальність несуть автори.*

Актуальні питання розвитку економіки: теорія і практика.

А 43 Колективна монографія / За ред. А.О. Касич, М.М. Хоменко – Кременчук:
ТОВ «Кременчуцька міська друкарня», 2012. – с.

ISBN 978-617-641-008-9

В монографії викладені результати досліджень колективу вичизнянних науковців щодо актуальних теоретичних та практичних питань розвитку сучасної економіки.

В монографії розглянуто широкий спектр проблем з таких напрямів:

- макроекономічні параметри розвитку національного господарства в сучасних умовах;
- соціально-економічні проблеми розвитку вичизнянних підприємства та організації;
- обґрунтовано напрями удосконалення обліково-аналітичної діяльності на вичизнянних підприємствах.
- Розраховано на студентів, аспірантів, викладачів, наукових співробітників та фахівців, які займаються питаннями стійкого розвитку національного господарства.

ISBN 978-617-641-008-9

© Кременчуцький національний
університет імені М. Остроградського, 2012

2

ЗМІСТ

**РОЗДІЛ 1. МАКРОЕКОНОМІЧНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ РОЗВИТКУ
ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

- 1.1. Особливості та проблеми управління комерціалізацією технологій як умови сталого інноваційного розвитку та конкурентоспроможності України (Бондар О.В., к.е.н., доц., Полтавський університет економіки і торгівлі) 8
- 1.2. Теоретико-прикладні засади підвищення якості та забезпечення розвитку трудового потенціалу економіки (Постна І.С., аспірантка, Львівська комерційна академія) 15
- 1.3. Впровадження систем управління якістю – шлях до сталого розвитку економіки (Сіднєва Ж.К., к.е.н., ст. наук. співробітниця, доц., НУХТ) 20
- 1.4. Роль освіти і науки у розвитку національної економіки: досвід України та інших країн світу (Касич А.О., д.е.н., проф., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 24
- 1.5. Особливості управління розвитком людських ресурсів в умовах глобалізації світової економіки (Сардак С.Е., к.е.н., доц., Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара) 28
- 1.6. Сучасні проблеми безробіття молоді в Україні (Яценко Н.М., к.е.н., доц.; Попадок О.О., аспірантка; Яковенко Я.Ю., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 32
- 1.7. Теоретична концептуалізація соціальності і її забезпечення в доктрині сталого розвитку (Каховська О.В., к.е.н., доц., Дніпропетровський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України) 37
- 1.8. Соціально-економічні основи розвитку кооперації (Ушкаренко Ю.В., д.е.н., проф., Херсонський національний технічний університет) 43
- 1.9. Державний борг України: теоретичні та еволюційно-емпіричні аспекти (Сидельникова Л.П., к.е.н., доц., Херсонський національний технічний університет) 51
- 1.10. Удосконалення інструментів наглядової діяльності НБУ на консолідованій основі (Башлай С.В., к.е.н., доц., Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України») 59
- 1.11. Аналіз формування та використання коштів стабілізаційного фонду державного бюджету України (Глухова В.І., к.е.н., доц.; Загіряк Д.М., к.е.н., доц.; Кияница І.М., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 64
- 1.12. Доходи і видатки пенсійного фонду: проблеми збалансування (Каченко І.В., ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 72

3

- 1.13. Роль державного казначейства України в бюджетному процесі (Лактіонова Л.О., ст. викладач; Заволока О.І., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 76
- 1.14. Вплив результатів зовнішньоторговельної діяльності на стійке функціонування національної економіки (Семко Т.В., к.е.н., доц.; Слободяник К.П., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 82
- 1.15. Проблеми розвитку малого інноваційного бізнесу в Україні (Мігашенко Т.Т., ст. викладач; Жук Д.С., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 88
- 1.16. Вплив екологічного фактору на стійкий розвиток економіки (Караван Ю.В., к.фіз.-мат.н., доц., Львівський інститут економіки і туризму) 93
- 1.17. Ресурсовикористання і економічне зростання в контексті проблеми забезпечення сталого регіонального розвитку (Тимошенко Л.М., д.е.н., проф.; Зуб Т.Г. викладач, Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара) 99
- 1.18. Концептуалізація соціально-економічної динаміки територій на основі системної парадигми (Огданський К.М. к.е.н., доц., Дніпропетровський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України) 106
- 1.19. Забезпечення сталого розвитку АПК на основі формування інтегрованих структур (Скопенко Н.С., к.е.н., доц.; Михайленко Г.А. к.е.н., доц., Національний університет харчових технологій, м. Київ) 112
- 1.20. Парадигма управління потенціалом соціалізації в процесах забезпечення сталого розвитку територій (Стеблянко І.О., к.е.н., доц., Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара) 122
- 1.21. Конкурентоспроможність банківських установ України (Черевик Н.В., ст. викладач; Таран А.А., Гнатівка А.О. Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 128
- 1.22. Вдосконалення функціонування ринку іпотечного кредитування життя (Футало Т.В., д.е.н., проф.; Асуплюк С.Л. к.е.н., асистент, Львівська комерційна академія) 132
- 1.23. Особливості організації і регулювання валютних відносин в Україні (Вірбулевіська О.В., ст. викладач; Кравченко Т.М., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 145
- 1.24. Доходна база місцевих бюджетів і резерви її збільшення (Дідур С.В., д.е.н., проф., Глухова В.І., к.е.н., доц.; Пасігухова О., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 148
- 1.25. Перспективи використання інформаційних технологій у страховій сфері (Лактіонов Ю.Г., ст. викладач; Заволока О.І., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 154
- 1.26. Конкуренція на ринку пасажирського вагонубудування (Різніченко Л.В., ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 158
- 1.27. Аналіз ринку целюлозно-паперової промисловості в сучасних умовах господарювання (Іванець О.О. асистент, Херсонський національний технічний університет) 162
- РОЗДІЛ 2. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ УКРАЇНИ**
- 2.1. Напрями підвищення економічної надійності виробничих систем (Федорченко Н.Л., ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 168
- 2.2. Роль керуючої системи в досягненні стійкого стану розвитку підприємства в ринкових умовах функціонування (Семечка І.Є., к.е.н., доц., Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара) 170
- 2.3. Сучасний стан та проблеми інноваційної діяльності промислових підприємств України (Примак І.О., асистент, Херсонський державний технічний університет) 178
- 2.4. Проблеми розвитку інноваційної діяльності підприємств (Макаренко К.П. ст. викладач; Лозовська О.О., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 181
- 2.5. Активізація інвестиційної діяльності підприємств шляхом формування кластерної моделі організації виробництва у сільському господарстві (Циган Р.М., ст. викладач; Кравченко А., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 186
- 2.6. Адаптивність як системний підхід у розвитку підприємства(Олійник Т. В., асистент, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 191
- 2.7. Проблеми і перспективи виробничої логістики (Дашко Ю. А., аспрантка, ДВНЗ «Київського національного економічного університету імені Валдима Гетьмана») 194
- 2.8. Оцінка ефективності використання власних інвестиційних ресурсів підприємств малого бізнесу: регіональний аспект (Скрильник А. С., асистент, Полтавського національного технічного університету імені Ю. Кондратюка) 197
- 2.9. Планування рационального природокористування на підприємствах гірничої промисловості України (Семеніхіна В.В., асистент, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 204
- 2.10. Фактори податкового ризик-менеджменту у системі управління підприємством (Шаповал Л.П., к.е.н., доц.; Руквицько О.С., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 207
- 2.11. Економіко-організаційні чинники функціонування будівельних підприємств(Авраменко О.І., ст. викладач; Шара В., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 211

- 2.12. Економія енергоресурсів процесі виробництва загірдулних обкотишів шляхом диверсифікації енергоносіїв (Сокур М.І., д.т.н., проф.; Кошол І.О., аспірантка; Сокур І.М., науковець, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 214
- 2.13. Обґрунтування критеріїв конкурентоспроможності аудиторських фірм (Гноєва І.М. ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 218
- 2.14. Позиціонування та формування бренду вищого навчального закладу в умовах сталого розвитку (Почтовюк А.Б., кандидат наук з державного управління, доц., Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 223
- 2.15. Конкурентоздатність банків України (Черевик Н.В. ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 226
- 2.16. Використання зарубіжного досвіду створення виноробних кооперативів в Україні (Грек В.І., здобувач, Херсонський національний технічний університет) 229
- 2.17. Особливості розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в сучасних умовах господарювання (Пеглоченко В.В., ст. викладач, Херсонський національний технічний університет) 232
- 2.18. Роль страхових компаній в розвитку підприємства в Україні (Долбенева Д.В., аспірантка, Львівська державна фінансова академія) 237
- РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**
- 3.1. Удосконалення амортизаційної політики підприємств (Сокур М.І., д.т.н., проф.; Сундирев О.В., аспірант, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 245
- 3.2. Чинники розвитку стратегічного аналізу діяльності промислових підприємств (Романенко О.В., аспірантка, ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Валдима Гетьмана) 248
- 3.3. Оцінка ефективності управлінських рішень (Кришлан О.Ф., аспірант, Дніпропетровського університету економіки та права) 251
- 3.4. Актуальні питання визначення показника податкової собівартості (Шкалабан І.М., ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 256
- 3.5. Шляхи мінімізації дебіторської заборгованості банків (Шевченко Б., аспірант, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 259
- 3.6. Пропозиції щодо вдосконалення обліково-аналітичного процесу в контексті змін у законодавстві (Одінцова Л.М. ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 265
- 3.7. Особливості проведення оперативного аналізу ресурсів господарюючого суб'єкта в сучасних умовах розвитку національного господарства (Вагрій К.Л., ст. викладач, Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ) 269
- 3.8. Стратегічний управлінський облік – нова інформаційна модель управління (Рилєєв С.В., к.е.н., доц.; Романчук А.Л., к.е.н., ст. викладач, Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ) 273
- 3.9. Аналіз системи заохочень на підприємствах: шляхи підвищення ефективності праці (Штерма Т.В., в.о. доцента, ПВНЗ «Буковинський університет», м.Чернівці) 280
- 3.10. Особливості обліку витрат на управління та модернізацію основних засобів готельного господарства (Мустеца І.В., ст. викладач, Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ) 286
- 3.11. Еволюція змісту і ролі сучасного управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту (Чебан Т.М., к.е.н., доц., Херсонський національний технічний університет) 291
- 3.12. Облікова політика з урахуванням стратегічних цілей підприємства на довгострокову перспективу (Циган Р.М., ст. викладач, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 299
- 3.13. Аналіз структури попиту на трудові ресурси підприємств машинобудівної галузі (на прикладі торгової фірми ПАТ „КВБЗ”) (Прахіна К.А., аспірантка, Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського) 304

бути визані активами, але з точки зору стратегічного аналізу їх важливо формувати, розвивати та аналізувати.

Існуючі підходи щодо напрямів аналізу та протозу діяльності корпоративних структур, викладені вітчизняними авторами³⁶⁸ не в повній мірі відповідають критеріям комплексності, системності та перспективності, які є визначальними принципами економічного аналізу на даному етапі. Відповідно існує необхідність застосування стратегічних підходів в процесі традиційних напрямів аналізу: аналізу витрат, виробництва, фінансових результатів, ефективності використання виробничих ресурсів тощо.

Так, Мозенков О.В. стосовно обліку витрат аргументує, що «самою великою стратегічною проблемою для підприємства, яке не обрало відповідну методологічну базу для управління витратами виробництва, полягає в тому, що воно не зможе визначити хоча б приблизні часові крапки стадій життєвого циклу або продукції, що виготовляється, що неминуче веде до банкрутства»³⁶⁹. Ситуація, яка складається на підприємствах вітчизняного машинобудування виглядає наступним чином: переважають традиційні методи обліку витрат, які використовуються протягом багатьох років.

В умовах, коли більшість підприємств забезпечили диверсифікацію виробництва та потребують ефективного управління асортиментом продукції зростає значення удосконалення методів калькулювання продукції у відповідності з обсягами виробництва, серійністю, які визначаються вимогами ринку щодо кількості, якості та ціни продукції. Динаміка цін на продукцію вітчизняних підприємств, в тому числі на сировинному ринку, необхідність застосування гнучких цін та постійна потреба в інформациі про динаміку витрат визначає необхідність удосконалення обліку, зокрема витрат діяльності підприємства та калькулювання собівартості продукції.

3 чинник. Розвиток нормативно-правової бази.

Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО) визначає необхідність для інтегрованих підприємств складання звітності за міжнародними стандартами та визначення даних, які підлягають консолідації. Однак цей процес в Україні йде дуже повільно та є дуже завуальованим, адже інформація не розміщується на сайтах самих підприємств.

Так, на думку Модерова С.В. «Чим раніше бухгалтери та фінансові директори визнають необхідність вивчення МСФО та впровадження їх в своїх організаціях, тим більше конкурентних переваг вони отримають в середньостроковій та довгостроковій перспективі»³⁷⁰.

³⁶⁸ Артемченко Л.П., Дзус А.М. Комплексна оцінка ефективності системи стратегічного управління промисловим підприємством // Режим доступу: http://www.nbpu.gov.ua/le-konpalek/PSE/2010_2/leas_210.htm.
³⁶⁹ Мозенков О.В. Підвищення ефективності стратегічного управління фірмою за рахунок вдосконалення управлінського обліку // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №1(91). – С. 191-196. Сепаративна Д.С. Методологічні основи оцінки ефективності корпоративних структур // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №2(104). – С. 28-32.

³⁷⁰ Мозенков О.В. Підвищення ефективності стратегічного управління фірмою за рахунок вдосконалення управлінського обліку // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №1(91). – С. 193

³⁷¹ Модерова С.В. Контроль над компаніями. МСФО і Закон «О консолидированной финансовой отчетности» // Режим доступу: <http://www.fpproui.pl/print/001958>.

МСФО створювались як стандарти для великих транснаціональних корпорацій, акції яких котируються на міжнародних біржах. Ці підприємства є активними учасниками конкурентної боротьби на світовому ринку, а тому активно застосовують методи стратегічного аналізу на практиці.

При цьому виникають певні протиріччя:

по-перше, тенденції до інтеграції та консолідації звітності – це процеси, які є протилежними до процесів організаційної реструктуризації та формування множинних структур, які в 90-ті роки забезпечили виявлення системи розрахунків.

по-друге, вимоги МСФЗ вимагають забезпечення прозорості взаємодії всіх структурних підрозділів компанії, в тому числі офшорних компаній, банків, що в окремих випадках протирічить інтересам

по-третє, структура та зміст фінансової звітності відповідно до ПСБОУ побудована в інтересах контролюючих органів та органів державного управління. В цілому облікова політика підприємства спрямована на не професійні судження бухгалтера, а на врахування нормативної бази.

по-четверте, застосування фінансової звітності за МСФО дасть можливість провести власне стратегічний аналіз підприємства та його конкурентів не зважаючи на той факт, що як звітність за національними, так і за міжнародними стандартами передбачає вельо два періоди відображення.

Наведені чинники, на нашу думку, є важливими аргументами теоретико-методологічного та організаційно-методичного виокремлення стратегічного аналізу в системі економічного.

3.3. Оцінка ефективності управлінських рішень

Підвищення ефективності прийняття управлінських рішень в моделях перспективного, поточного і оперативного управління підприємством представляє актуальну і складну проблему. При переході від стратегічного до поточного і потім до оперативного управління у міру дезагрегування інформації в планових рішеннях збільшується рівень конкретизації виробничих (у тому числі технологічних) властивостей об'єктів управлінської діяльності. Найбільш характерною особливістю сучасного стану проблеми управління підприємством, і, у його складі, прийняттям управлінських рішень є побудова цільної і завершеної концепції їх ефективності.

Практичне значення розробок і досліджень механізмів ефективності управління носять наукові праці визначних вчених, таких, як Ф.Ф. Аунану, І.Ансофф, Г.Савицкая, К. Балдин, Вагомий дослідницький внесок мають вітчизняні вчені В.А. Каченко, А.І. Амоша, В.Ф. Бессєдін, В.М. Гесьль, Я.А. Жаліло, А.А. Пересада.

В сучасних умовах функціонування промислових підприємств оцінка ефективності прийнятого управлінського рішення виходячи з його компонентів поділяє в:

- об'єднуванні теоретично знайденого рішення;
- оцінці практично реалізованого рішення.

Процес оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень є важким для використання резервів підвищення ефективності суцільного виробництва. Іншими словами, оцінка ефективності виступає мірою доцільності зміни в системі управління підприємством та повинна визначати характер і зміст конкретних змін в діяльності підприємства.³⁷¹

Слід зазначити, що оцінку ефективності прийнятого управлінського рішення не слід розглядати відокремлено від оцінки ефективності виробництва. В той же час пряме використання оцінки ефективності виробництва виявиться нецугливим до змін в управлінні, тому необхідно виявляти конкретніші, більш вузькі показники ефективності власне управлінської діяльності.

Нами встановлено, що в умовах сучасного управління у зв'язку з участю великої кількості фахівців в процесі розробки і прийняття рішень вони зменшення співвідношення зусиль керівників, направлених на ухвалення рішень, організацію і контроль їх виконання.

У зв'язку з цим перевага у діяльності керівника поступово переміщається з сфери розробки рішень в сферу організації і контролю їх виконання, а також підтримку безперервності і стабільності усього процесу підготовки, прийняття і реалізації рішень. Проте, це не знижує, а навпаки, підвищує відповідальність керівників, а отже, і їх роль на підприємстві.

Таким чином, для успішної реалізації рішень підприємство повинно мати механізм їх виконання. Важливо підкреслити, що складність організації виконання рішень полягає в необхідності координувати значну кількість пов'язаних, одночасно виконуваних управлінських рішень, що знаходяться на різних стадіях реалізації.

У цих умовах стадія реалізації управлінського рішення складається з наступних процедур³⁷²:

- розробка плану реалізації рішення;
 - управління реалізацією;
 - контроль виконання рішення;
 - оцінка результатів реалізації.
- Отже, при оцінці ефективності прийнятого управлінського рішення необхідно вирішити наступні основні завдання організаційного механізму реалізації рішень.

На етапі розробки плану реалізації рішення слід визначити:

- комплекс необхідних робіт;
- необхідний обсяг ресурсів;
- кількість виконавців;
- розподіл робіт, ресурсів і виконавців по об'єктах, завданнях і термінах.

Управління реалізацією рішення припускає розв'язання наступних завдань:

- проведення інструктивно-методичних заходів з виконавцями;
 - особисте розпорядництво в ході виконання рішень;
 - надання допомоги виконавцям у разі виникнення труднощів.
- Контроль виконання рішення забезпечує:
- контроль за дотриманням основних характеристик реалізованого рішення;

- контроль за дотриманням термінів реалізації;
 - контроль за станом проблемної ситуації;
 - виявлення причин відхилень в ході реалізації рішення;
 - виявлення (у разі потреби) змін до програми реалізації рішення.
- Оцінка результатів реалізації полягає в:

- перодичній оцінці фактичної ефективності рішення;
- прогнозуванні закінчення терміну ефективної дії рішення;
- визначенні необхідності в коригуванні діючого або ухваленні нового рішення;

- накопиченні і систематизації досвіду і розробці алгоритмів реалізації стандартних рішень.

У зв'язку з цим одним з головних питань при ухваленні управлінських рішень є питання про відповідальність керівників, яка виникає у разі спричинення шкоди підприємству або елементам його зовнішнього середовища. Відповідальність за результати прийнятого рішення і його виконання (невиконання) - важливий чинник управлінської діяльності, тому керівник в процесі розробки управлінського рішення повинен оцінити можливий рівень відповідальності у разі вибору кожної з можливих альтернатив. Для цього необхідно, передусім, визначити вид відповідальності (юридична, адміністративна, соціальна, моральна) і рівень відповідальності.

Таким чином, при оцінці адаптивності прийятих управлінських рішень необхідно враховувати те, що іноді результати запропонованих заходів відрізняються від очікуваних. Причини може бути декілька. Одна з них - відмінність умов, в яких проводиться запропонований захід від врахованих при плануванні. Це призводить до того, що результати виявляються нижче очікуваного або витрати на його досягнення вищі від запропонованих. Крім того, значення окремих величин, що характеризують результати, можуть виявитися гірше очікуваних із-за дії випадкових чинників.

Розглядаючи варіанти дій і прагнучи знайти найкращий, не можна забувати, що їх результати залежать не лише від вибраного варіанту, але і від чинників, не залежаних від прийятих рішень. У загальному випадку ефективність використання ресурсів характеризується вектором \bar{W} :³⁷³

$$\bar{W} = \bar{W}(X_1, X_2, \dots, Y_1, Y_2, \dots)$$

Важливо підкреслити, що не завжди вдалося чітко поділити керовані і керувані параметри. Параметри об'єкту, залежні від рішення, що

³⁷¹ Аунану Ф.Ф. Научные методы принятия решений / Ф.Ф. Аунану. - М.: Экономика, 1974. - 250 с.
³⁷² Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф [сокр. пер. с англ.]. - М.: Экономика, 1989. - 519 с.
(Науч. ред. и авт. предисл. Д. И. Евенко).

³⁷³ Технологічний імператив розвитку інтелектуального потенціалу України: наук.-концепт. алмахану У 7 кн. - Д. Мовшонт, 2010. - Кн. 1. Концепція розвитку технологічного потенціалу України: Монографія / В.А. Ткаченко, В.І. Ткаченко, В.І.Холод за науковою редакцією д.с.н., проф. В.А. Ткаченко. - 320 с.

Приймається, розглядаються як керовані, інші параметри залежно від конкретних умов можуть розглядатися як некеровані (слабокеровані).

Усе, що істотно впливає на результати планованих заходів але не включено до складу системи розглядають як зовнішні середовища. Параметри, що характеризують систему розглядають як зовнішні середовища. Параметри, тільки частинна з них дійсно некерована, часто вважають некерованими. Зрозуміло, характеризують природні явища. Значну частину того, що відносять до зовнішнього середовища, складають об'єкти, на параметри яких ми не чинимо безпосереднього впливу. Це дозволяє умовно віднести параметри таких об'єктів до некерованих³⁷⁴.

Внаслідок того, що результати реалізації плану значною мірою залежать від некерованих параметрів, при плануванні дуже важливо мати інформацію про їх можливі значення (про обстановку, яка може скластися в майбутньому при реалізації прийнятого рішення).

Вплив середовища на заплановані результати зростає відповідно до віддалення від початку планового періоду і збільшення його тривалості: чим більш тривалий плановий період, тим вища вірогідність зміни середовища. Кількість станів середовища, в які воно може перейти з початкового, назвичайно велике. Варіант дій, що представляється найбільш доцільним в даний момент, може виявитися абсолютно неприйнятним через певний час, тому для об'єктивної оцінки альтернатив і вибору найкращої потрібно мати в розпорядженні інформацію про можливі зміни параметрів обстановки в майбутньому.

Значення параметрів, що характеризують можливий стан середовища в майбутньому, завжди в тій або іншій мірі невизначені, так само як і майбутні значення параметрів об'єкту, відносно якого приймається рішення.

Для обґрунтування стратегічних рішень, передусім, пов'язаних з довгостроковим перспективним плануванням, бажано мати в розпорядженні інформацію про діапазон, в якому знаходяться значення некерованих параметрів. Це пов'язано з можливою зміною потреб, появи нових засобів їх задоволення, а також із зміною обстановки, в якій будуть реалізовані намічені заходи. Підготовка такої інформації є обов'язковим етапом обґрунтування управлінського рішення.

У зв'язку з цим наявність системи кількісних заходів, елементи якої відповідають певним властивостям об'єктів або варіантів рішень (альтернатив), дозволяє кількісно характеризувати ці властивості. Так, усі предмети мають певні розміри, масу, тощо. Кожна характеристика предмета відображає його властивості з якоюсь одного боку³⁷⁵.

Отже, кількісна характеристика певної властивості є показником, на підставі якого можна судити про міру її відповідності вимозі або потребі. Деякі властивості альтернатив можуть бути виражені словесно. Такій опис

³⁷⁴ Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф [соавт. пер. с англ.]. - М.: Экономика, 1989. - 519 с.
(Науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко).

³⁷⁵ Каченко В. А. Социально-экономическая структура архипелага в экономичных системах: Монография / В. А. Каченко. - Д.: ДУЕП, Монолит, 2008. - 256 с.

визначеної властивості може використовуватися як показник, що характеризує альтернативи.

При оцінці адаптивності рішень безглуздо намагатися врахувати усі без виключення властивості або особливості альтернатив. Віднесення тієї або іншої властивості до категорії істотних значною мірою суб'єктивне. Звичай, перелік обраних до уваги властивостей альтернатив при їх порівнянні неодноразово уточнюється. Кожен показник характеризує одну з властивостей альтернатив. Отже, усі їх істотні властивості можуть бути відображені тільки набором показників.

Рішення, що приймаються при плануванні і управлінні, досить часто пов'язані з розподілом ресурсів, який є особливістю функціонування промислових підприємств. Для характеристики варіантів розподілу ресурсів в загальному випадку доцільно використовувати три групи показників³⁷⁶:

1. очікувані результати (ефективність);
2. передбачувані витрати;
3. час, необхідний для досягнення результатів.

Ефективність використання ресурсів характеризується усіма показниками, що відображають ватомі сторони можливостей об'єкту (галузі, промислового об'єднання, підприємства), на розвиток якого виділяються ресурси. При порівнянні альтернатив доцільно брати до уваги як показники, значення яких покращуються, так і ті показники, значення яких не змінюються або погіршуються. В іншому разі будуть відсутні достатні підстави для об'єктивної оцінки альтернатив. Іноді має сенс покращувати одні характеристики роботи об'єкту оцінки адаптивності за рахунок деякого погіршення інших. В окремих випадках використання усіх наявних ресурсів в одному напрямі може виявитися доцільним. Проте для більшості практичних завдань, особливо пов'язаних з плануванням, характерно зворотне.

Рішення, що приймаються при плануванні, спрямовані на задоволення певних потреб. Оскільки потреби ростуть, ресурси обмежені і не дозволяють повністю задовольнити усі потреби, при розподілі ресурсів постійно доводиться вирішувати задачу знаходження найбільш раціонального їх використання. Очевидно, це можна зробити, якщо очікувана ефективність характеризується сукупністю показників, що відображають рівень задоволення загальних потреб.

При розгляді оцінки ефективності методологічно важко достовірно визначити ефект, отриманий в результаті реалізації конкретного управлінського рішення, тобто його ринкову вартість. Отже, як методи оцінки ефективності слід застосовувати наступні методи:

1. непрямий метод порівняння різних варіантів;
 2. порівняння у відповідності з кінцевими результатами;
 3. порівняння по безпосереднім результатам діяльності підприємства.
- Застосування вказаних методів дозволяє як показники ефективності прийнятих управлінських рішень розглядати:

³⁷⁶ Аунану Ф. Ф. Научные методы принятия решений / Ф. Ф. Аунану. - М.: Экономика, 1974. - 250 с.

- збільшення рівня економічного потенціалу промислового підприємства;
- підвищення вартості підприємства;
- забезпечення умов стійкого розвитку підприємства.

Даний підхід дозволяє зробити висновок, що використання вказаних методів допомагає керівництву підприємства приймати тільки ті рішення, які зміцнюють позиції підприємства на ринку. При цьому економістська час керівників за рахунок того, що вони концентруються на рішенні виключно стратегічних проблем, що визначають стійкий розвиток підприємства. Усі інші оперативні питання делегуються нижньому рівню керівників, від яких безпосередньо залежить їх рішення. Причому вище керівництво легко контролює результати роботи нижчого рівня по мінімальному набору показників.

Можна зробити висновок про те, що методика оцінки управлінських рішень на підприємстві, в яку слід включити критерії ефективності управлінських рішень, методи обґрунтування управлінських рішень, оцінку ефективності управлінського рішення може і повинна виступати одним з елементів побудови механізму забезпечення ефективності управлінських рішень на промислових підприємствах.

3.4. Актуальні питання визначення показника податкової собівартості

Одним із позитивних моментів Податкового кодексу є наближення податкового обліку до бухгалтерського³⁷⁷. Але бухгалтери і далі обчислюють як бухгалтерські витрати (собівартість), так і податкові. Тому питання визначення податкової собівартості є досить актуальним на сьогодні і потребує подальшого розгляду і вирішення. Тим паце саме визначення показника податкової собівартості, вклучення до її складу загальновиборничих витрат викликало у бухгалтерської спільноти жваві дискусії.

Спочатку розглянемо формування собівартості продукції в бухгалтерському обліку. Згідно П(С)БО №16 "Витрати" підприємство повинно розраховувати два види собівартості: виробнича (Дт 23 "Виробництво") та собівартість реалізованої продукції (Дт 90 "Собівартість реалізації"). В свою чергу до виробничої собівартості вклучають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- прямі витрати на соціальні заходи;
- інші прямі витрати (наприклад втрати від браку);
- загальновиборничі витрати (змінені та постійні розподілені).

Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиборничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Тобто, до складу собівартості продукції вклучаються лише витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, а витрати періоду (адміністративні, на збут та інші операційні витрати) не вклучаються, а йдуть на зменшення фінансового результату.

З введенням в дію норм Податкового кодексу України від 04.04.2011 року введено поняття податкової собівартості. Підприємство облікує податкову собівартість на окремому субрахунку 23 рахунку – Дт 23/податкова собівартість.

В період з 01.04.2011 р. до 01.08.2011 р. податкову собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) формували витрати, прямо пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг (згідно п. 138.8 ст. 138 ПКУ), а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інші прямі витрати³⁷⁸.

Тобто підприємство може вклучати до складу інших прямих витрат частину загальновиборничих витрат, якщо вони є прямими по відношенню до об'єкту витрат (виду продукції, робіт, послуг). На віднесення витрат до прямих або непрямих впливають наступні фактори:

- 1) об'єкт обліку витрат;
- 2) метод обліку витрат (попередільний, позамовний);
- 3) організація технологічного процесу;
- 4) точність та деталізація обліку.

Стосовно загальновиборничих витрат, то вони згідно п. 138 ПКУ не вклучались до складу податкової собівартості, а відносились до інших витрат наряду з адміністративними, витратами на збут та іншими операційними витратами.

Дані нововведення потягли за собою низку змін нормативних актів, а саме: П(С)БО №16 "Витрати", П(С)БО №2 "Звіт про фінансові результати" та П(С)БО №25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства". Більш значущі зміни стосувались П(С)БО №16 "Витрати", в якому змінено порядок обчислення виробничої собівартості продукції. Тепер виробничої собівартості повинна була визначатись лише за прямими витратами, а непрямі (загальновиборничі) не вклучались до складу собівартості. Особливі витрати зараховувались до витрат періоду. В свою чергу витрати періоду - це витрати, які були у підприємства в звітному періоді, але вони не пов'язані з виробництвом продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати – Дт 92,93,94 рахунків відповідно. Дані витрати в кінці

³⁷⁷ Шершун І. Загальновиборничі витрати: порядок обліку та розподілу/ Ірина Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №100.

³⁷⁸ Податковий кодекс України.

звітного періоду (місяця) списуються на зменшення фінансового результату – в Дт 79 “Фінансовий результат”. До їх переліку прислали і загальновиrobничі витрати (Дт 91).

Новий підхід визначення бухгалтерської собівартості був викликаний нормами ПКУ. Визначення показника виrobничої собівартості, як для цієї бухгалтерської так і податкового обліку, лише за прямими витратами був схожий на зарубіжній метод обліку витрат – директ – кост. Систему „директ-костинг”, згідно з якою до складу собівартості включаються тільки змінні затрати, запровадив відомий американський економіст Джонатан Гаррісон у 1936 р. У наш час система „директ-костинг” широко застосовується в усіх розвинених країнах. Так, в Німеччині та Австрії вона відома як „облік часткових затрат” або „облік суми покриття”, у Великобританії її називають „облік маржинальних затрат”, у Франції – „маржинальна бухгалтерія” або „маржинальний облік”.

Калькулювання за системою директ-костинг, тобто калькулювання неповних витрат, частково почали застосовувати в Україні з прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Його суть полягає у визначенні неповної собівартості продукції, до якої включаються лише змінні виrobничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних і неповних витрат полягає у способі обрахунку постійних виrobничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат (директ-костинг), на відміну від калькулювання повної собівартості, до собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) не включаються не тільки адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати підприємства, але й постійні загальновиrobничі витрати. Вони розглядаються як витрати того періоду, в якому їх було здійснено. Згідно П(С)БО №16 в Україні до виrobничої собівартості включаються як змінні накладні витрати, так і частинна постійних загальновиrobничих витрат (розподілених згідно нормальної потужності підприємства). Тобто даний метод відрізняється від зарубіжних аналогів і називається – калькулювання за неповними витратами.

Змінами в Податковому Кодексі та стандартах бухгалтерського обліку пропонується до витрат періоду відносити навіть змінні загальновиrobничі витрати. Застосування методики обрахунку собівартості продукції лише за прямими витратами мало на меті:

1. Зниження рівня виrobничої собівартості, що вплине на рівень цін на продукцію. Але, як відомо, при формуванні цін на свою продукцію підприємство керується законами ринку, і ціна визначається з урахуванням адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.
2. Підвищення точності визначення собівартості продукції внаслідок виключення накладних витрат зі складу собівартості, які мають тенденцію до постійного зростання у структурі затрат підприємства.
3. Стимулювання скорочення постійних затрат, що сприяє збільшенню чистого прибутку.

4. Оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє стимулюванню продуктивності різних сегментів бізнесу.

5. Надання важливої інформації для управління затратами на основі аналізу поведінки постійних та змінних затрат.

Але новий підхід до визначення показника собівартості продукції впроваджував недовго, а точніше швидко. Тепер собівартість продукції в бухгалтерському та податковому обліку розраховується за звичним для бухгалтерів варіантом, тобто з включенням загальновиrobничих витрат до складу виrobничої собівартості³⁷⁹.

Багато невизначених питань щодо розподілу нерозподілених постійних загальновиrobничих витрат. В бухгалтерському обліку дані витрати включаються в Дт 90 “Собівартість реалізації” одночасно з визнанням доходу від їх продажу. За 11 років бухгалтері вже пристосувались до особливостей розподілу непрямих витрат. А в податковому обліку це питання залишається невирішеним, а саме: нерозподілені постійні загальновиrobничі витрати необхідно ув’язати з обсягом реалізованої продукції або в повному обсязі відносити до собівартості виготовлених та реалізованих товарів. Для бухгалтерів – практиків дані питання потребують додаткового вивчення.

Стосовно обліку витрат в бухгалтерському та податковому обліку багато невизначеностей, які з року в рік викликають багато дискусій і питань. Бухгалтерам залишається постійно вивчати зміни в нормативних та законодавчих актах та пристосовуватись до них. Законоворорям перш ніж змінювати нормативні акти, треба вивчити можливість їх практичного застосування на підприємствах та якщо вже змінювати, то ці зміни повинні бути обґрунтованими та виваженими, щоб не було необхідності постійно їх виправляти.

3.5. Шляхи мінімізації дебіторської заборгованості банків

Невід’ємною складовою проведення банківської діяльності є дебіторська заборгованість банків. Це питання набуло особливої актуальності в після кризовий період, коли банки стали проводити більш виважену політику співробітництва, обираючи надійних партнерів. Наявність дебіторської заборгованості вимагає банк формувати резерви під її погашення, що призводить до «відкладання» коштів, які раціонально було б використувувати в своїй діяльності. Існування дебіторської заборгованості в діяльності банку повністю усунути не можливо, але одним із основних завдань комерційного банку є мінімізація дебіторської заборгованості за рахунок аналізу основних її елементів.

Слід відзначити, що теоретико-методичні питання управління дебіторською заборгованістю банку були висвітлені в працях вітчизняних і зарубіжних учених: Мороза А.М., Савлука М.І., Пуховквіної М.Ф., Сук Л.К.,

³⁷⁹ Шершун І. Загальновиrobничі витрати: порядок обліку та розподілу/ Грина Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №100.

Бутинця Ф.Ф.³⁸⁰, та інших. Разом з тим банківський аспект дебіторською заборгованості потребує більш детального вивчення та аналізу з урахуванням сучасних умов.

Метою даної статті є проведення аналізу стану дебіторської заборгованості на прикладі АКБ «Індустріалбанк», що дозволить визначити причини виникнення та шляхи мінімізації дебіторської заборгованості банку.

В сучасних умовах господарювання облікова політика банку спрямована на дотримання мінімальних та обґрунтованих розмірів дебіторської заборгованості, адже її відсутність є джерелом коштів для подальшого господарського циклу.

Методологічні принципи формування і виображення у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість (ДЗ) та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", Планом рахунків для обліку в банках та Інструкцією про застосування Плану рахунків, Положенням про порядок формування і використання банками резерву для відшкодування можливих втраг від дебіторської заборгованості, а також внутрішньобанківською документацією.

Під дебіторською заборгованістю банку розуміють заборгованість юридичних або фізичних осіб перед банком. Загальна структура дебіторської заборгованості наведена на рис. 3.2.

На розмір резерву банку для відшкодування можливих втраг від дебіторської заборгованості впливає термін прострочення та вид дебіторської заборгованості. За терміном заборгованість поділяють на строкову (погашену вчасно), прострочену (не погашена в визначені договірними терміни), а також безнадійну (погашення якої відбувається за рахунок резерву банку).

Детальніше розглянемо формування резерву, виходячи з класифікації дебіторської заборгованості за групами ризику (табл. 3.1.).

Резерв під дебіторську заборгованість за відповідною групою ризику формується з урахуванням кількості днів прострочення (колонка 5 табл.) за відповідним коефіцієнтом, але не меншим, ніж коефіцієнт, що встановлений, виходячи із загального строку обліку на балансі (колонка 2-4 табл.)³⁸². Тобто, якщо в договорі чітко вказані умови виконання зобов'язань іншими організаціями чи установами і має місце їх порушення, то вид дебіторської заборгованості визначається згідно 5 колонки таблиці, з урахування терміну прострочення у днях. Якщо терміни договором не встановлені, то визначення

³⁸⁰ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджено Постановою НБУ №280 від 17.06.2004, вихідні операції: Підруччя/А.М.Мороз М.І.Савчук, М.Ф.Духовнік, — К.: КНЕУ, — 2000, — 382 с. Сук Д. К. Бухгалтерський облік. Навч. посіб. — К.: Інститут після-дипломної освіти Київського університету ім. Тараса Шевченка. — 2001. — 339 с. Організація бухгалтерського обліку: перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 592 с.
³⁸¹ Сук Д. К. Бухгалтерський облік. Навч. посіб. — К.: Інститут після-дипломної освіти Київського університету ім. Тараса Шевченка. — 2001. — с.211
³⁸² Положення про порядок формування і використання банками резерву для відшкодування можливих втраг від дебіторської заборгованості Постановою Правління Національного банку України від 13 грудня 2002 року N 505

виду дебіторської заборгованості відбувається за колонками 2-4 з розподілом за групами ризику.

Таблиця 3.1. Коефіцієнт резервування в залежності від групи ризику дебіторської заборгованості³⁸³

Група ризику	ДЗ, що виникає за			Інша ДЗ	Кількість днів прострочення (договір)	Коефіцієнт резервування (%)
	капітальними вкладеннями та з прибуття немаршалованих активів	придбання цінних паперів на відкритому (вторинному) ринку	ДЗ з			
1	2	3	4	5	6	
I група	0-180	0-30	0-90	0-7	0	
II група	181-270	31-60	91-180	8-90	20	
III група	271-360	61-90	181-360	91-180	50	
IV група	361 і більше	91 і більше	361 і більше	181-360	100	

Сума дебіторської заборгованості, що віднесена до першої групи ризику вважається стандартною, всі інші групи оцінюються як нестандартна дебіторська заборгованість. Причому четверта група ризику являє собою збиткову дебіторську заборгованість, у результаті:

- прострочення дебіторської заборгованості на термін, що відповідає 2-5 стовпчикам таблиці, та відноситься до IV групи ризику;
- переформовлення старого договору, по якому існує збиткова дебіторська заборгованість, новим договором;
- переведення збиткової дебіторської заборгованості на нового боржника;

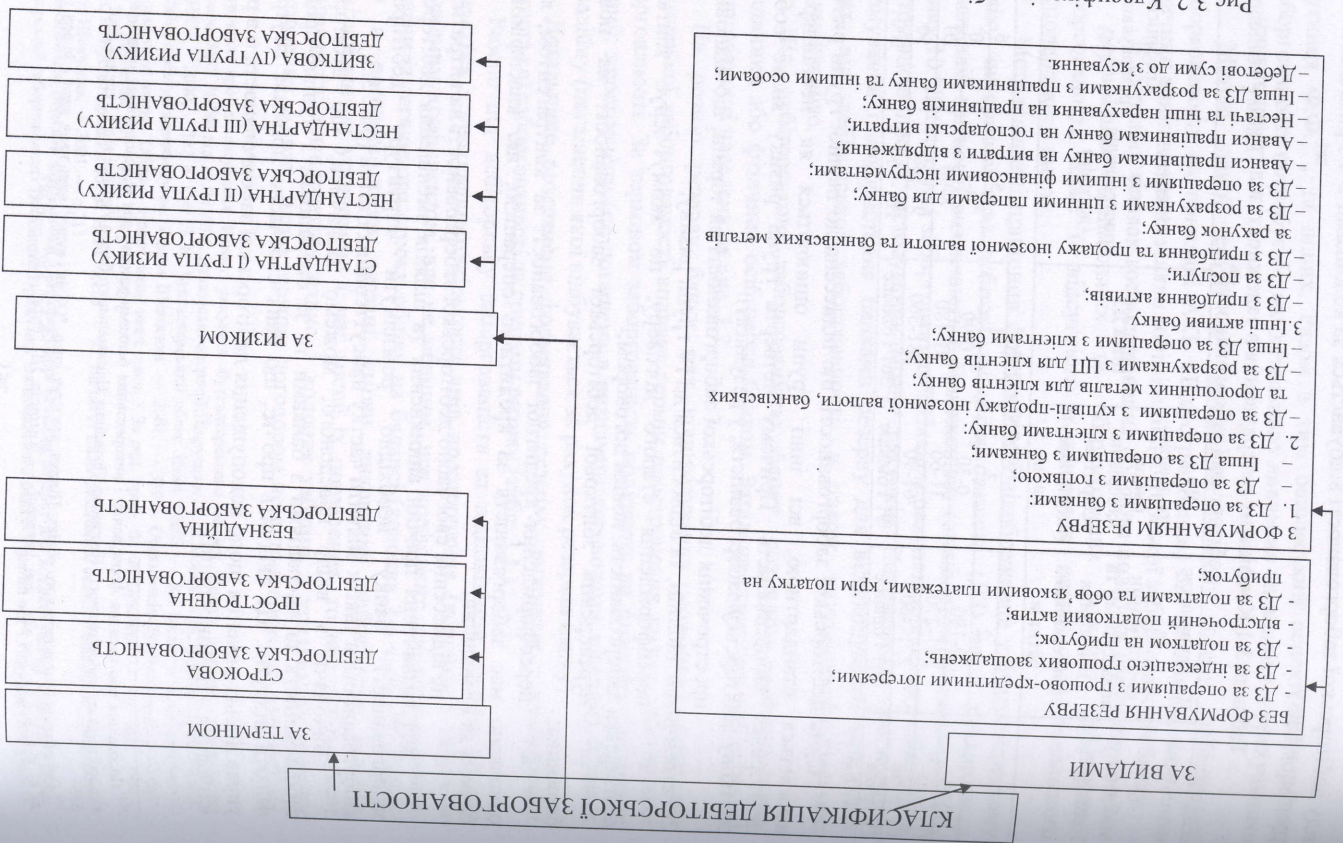
- переформовлення кредитної заборгованості за контрагентом, який одночасно має заборгованість за кредитною операцією, що класифікована банком як безнадійна.

Для визначення причин виникнення та шляхів зменшення дебіторської заборгованості банку необхідно розглянути структуру дебіторської заборгованості, а також виявити частку найсуттєвіших статей (рис. 3.3.).

Виходячи з вище наведеного, можемо заявити, що дебіторська заборгованість за операціями з банками та за операціями з купівлі-продажу валюти відсутні. Це свідчить про те, що банк своєчасно приймає внутрішні управлінські рішення щодо недопущення дебіторської заборгованості, а в разі її існування — до мінімізації.

³⁸³ Положення про порядок формування і використання банками резерву для відшкодування можливих втраг від дебіторської заборгованості Постановою Правління Національного банку України від 13 грудня 2002 року N 505
³⁸⁴ Організація бухгалтерського обліку: Підруччя для студ. спец. "Облік і аудит" вивч. навч. закн. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — с.287

Рис 3.2. Класифікація дебіторської заборгованості



Найбільшу питому вагу у загальній структурі дебіторської заборгованості банку займає заборгованість за податком на прибуток (27,77%), дебіторська заборгованість за операціями з фінансовими інструментами сягає 25,92%, витрати майбутніх періодів становлять 21,17%. Так як погашення заборгованості за податком на прибуток відбувається у встановлені законодавством терміни, доцільним є розгляд складу та динаміки дебіторської заборгованості з фінансовими активами (табл.3.2., рис. 3.4).

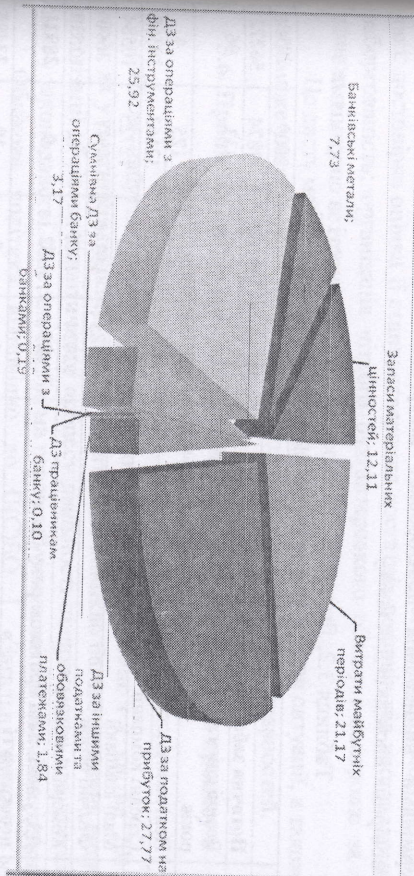


Рис. 3.3. Структура дебіторської заборгованості АКБ «Індустріалбанк» на 01.01.2010 року, у %³⁸⁵

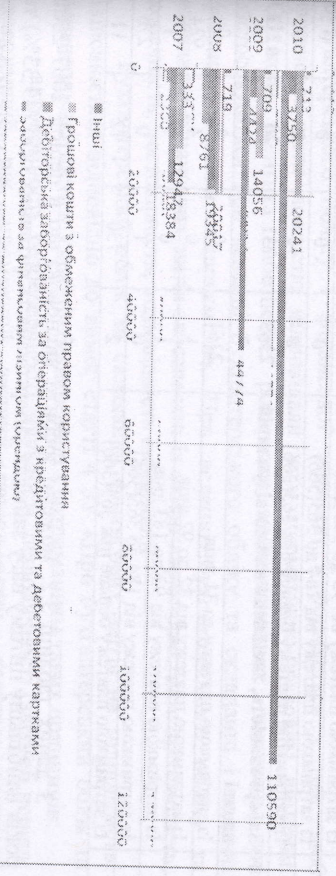


Рис. 3.4. Динаміка дебіторської заборгованості за фінансовими активами за 2007-2010 рр.³⁸⁶

³⁸⁵ Фінансова звітність АКБ «Індустріалбанк» за 2007-2010 роки // Екст. ресурс http://industrialbank.ua/about/fin_gor/apl_per_tps/
³⁸⁶ Фінансова звітність АКБ «Індустріалбанк» за 2007-2010 роки // Екст. ресурс http://industrialbank.ua/about/fin_gor/apl_per_tps/

Дані рисунка 3.4. свідчать про збільшення заборгованості за усіма видами фінансових активів, крім операцій з дебітовими та кредитивними картками. Така ситуація є наслідком скорочення об'ємів кредитування на період фінансової кризи, проте паралельно спостерігаємо ріст майже вдвічі по показнику фінансового лізингу, що було викликане порушенням існуючих домовленостей. При такій динаміці всіх показників доцільним є дослідження даних статей за термінами виникнення дебіторської заборгованості, з метою визначення ймовірних наслідків для банку.

Таблиця 3.2. Динаміка дебіторської заборгованості за операціями з фінансовими активами за 2007-2010 роки³⁸⁷

Стаття	2007	2008	2009	2010
1 Поточна заборгованість	31116	39204	49874	56272
Великі клієнти з кредитною історією більше 2 років	125	36	433	96
Нові великі клієнти	76	252	125	4
Середні компанії	21	302	32163	29368
Малі компанії	82	23	12725	10584
Фізичні особи	18385	19340	4417	3690
Комерційні банки	12424	19251	11	12530
2 ДЗ, умови якої протягом року були переглянуті	625	82	0	28921
3 Прострочена, але не знецінена	1	0	10	33495
Із затримкою платежу до 31 днів	1	0	10	30799
Із затримкою платежу від 32 до 92 днів	0	0	0	2696
Із затримкою платежу від 93 до 183 днів	0	0	0	0
Із затримкою платежу від 184 до 365(366)	0	0	0	0
Із затримкою платежу більше ніж 365(366)	0	0	0	0
4 Заборгованість, знецінена на індивідуальній основі	2365	731	20	1211
Із затримкою платежу до 31 днів	2361	0	3	0
Із затримкою платежу від 32 до 92 днів	1	0	4	924
Із затримкою платежу від 93 до 183 днів	1	0	1	1
Із затримкою платежу від 184 до 365(366)	0	1	0	275
Із затримкою платежу більше ніж 365(366)	2	730	12	11

З даних таблиці 3.2. можемо зрозуміти висновок, що в період 2007-2008 років найбільшу питому вагу займала заборгованість фізичних осіб (49,33%) та комерційних банків (49,10%), в 2009 році переважає частка середніх (64,49%) та малих компаній (25,51%), період 2010 року характеризується збільшенням усіх параметрів, включаючи прострочену і знецінену заборгованість. На звільнену частку кожного наступного року поточна заборгованість. На звільнену частку збільшується. Причиною даної тенденції є банківська та фінансова криза 2009 року, що впливала як на діяльність банку, так і на його партнерів. З метою мінімізації таких ситуацій банку необхідно більш уважливо підходити до

вибору партнерів, а також проводити частий моніторинг дебіторської заборгованості.

Отже, наявність дебіторської заборгованості банку є одним з елементів його діяльності, проте банк повинен проводити свою діяльність з метою максиміального її зменшення. Негативною стороною існування дебіторської заборгованості є необхідність формування резервів, що є причиною «відкладення» коштів, а в разі остаточного її неповернення і витратами. Тому основними шляхами мінімізації дебіторської заборгованості банку можуть бути такі: достовірна оцінка її стану; створення достатніх резервів під нестандартну заборгованість; організація чіткого бухгалтерського обліку і контролю за її станом.

Це дасть можливість оперативно реагувати на конкретні ситуації, а також допоможе уникнути нестандартних за ризиком і терміном заборгованостей.

3.6. Пропозиції щодо вдосконалення обліково-аналітичного процесу в контексті змін у законодавстві

Після набуття чинності Податкового кодексу України з 1 квітня 2011 року, як у платників податку, так і у податківців виникло багато запитань щодо організації обліково-аналітичного процесу діяльності підприємства в контексті змін у законодавстві. Постає проблема перегляду існуючої облікової політики.

Облікова політика відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством з метою складання та подання фінансової звітності. Облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності і формується з тим, щоб фінансові звіти повністю відповідали всім нормативно-правовим вимогам. Облікова політика забезпечує розкриття найважливіших положень, які застосовуються при веденні бухгалтерського обліку та складанні і поданні фінансових звітів підприємства. При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансових звітів забезпечені їх якісні характеристики: зрозумілість, доречність, достовірність, відповідність інформації³⁸⁸.

Бухгалтерський облік та складання фінансових звітів на підприємстві здійснюється відповідно до вимог статті 4 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» безперервно з дотриманням таких принципів:

- автономності, безперервності діяльності, періодичності (звітний період, календарний рік, проміжний звітний період-місяць, квартал; звітність складається наростаючим підсумком з початку звітного року);
- нарахування та відповідності доходів і витрат;
- обачності та історичної (фактичної) собівартості;
- повного висвітлення та перевагування змісту над формою;
- єдиного грошового вимірника.

³⁸⁷ Фінансова звітність АKB «Індустріалбанку» за 2007-2010 роки// Елект. ресурсе http://industrialbank.ua/tv/about/fin_report_pns/

³⁸⁸ Лист ДПАУ від 08.09.2011 р. № 8283/15-1212: [електронний ресурс] - Режим доступу: www.zakon.gov.ua

Підприємством застосовуються оцінки і методи ведення обліку та подання облікової інформації в фінансових звітах, які передбачені П(С)БО та відповідують особливостям діяльності підприємства. Згідно П(С)БО та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів (крім звіту про доходи та витрати, тобто для визначення фінансового результату звітного періоду слід з'ясувати доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів. При складанні фінансових звітів визначають або суттєвості, яка дорівнює 100,00 гривень.

Основним засобом визнається актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), устанавлений засіданням виробничої комісії, більше року (або операційного циклу, якщо він більше року), а вартісна оцінка якого дорівнює сумі, що перевищує 1 000 грн. у 2011 році, а починуючи з 1 січня 2012 року суму, що перевищує 2 500 грн.

До малопісних необоротних матеріальних активів відносяться активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в п. 5 П(С)БО 7 "Основні засоби"), вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 1 000 грн. у 2011 році, а починуючи з 1 січня 2012 року суму, що не перевищує 2 500 грн.

Термін корисного використання нематеріальних активів встановлюється наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий нематеріальний актив введений в експлуатацію.

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства із застосуванням рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання (створення, будівництво, монтаж, налагодження, доставку) згідно з вимогами П(С)БО 7. Переоцінка основних засобів проводиться, якщо їх залишкова вартість значно (більше ніж на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Відповідно до п.п. 145.1. ст.145 ПКУ значно розширено класифікаційні групи з 4 (за діючими нормами) до 16. При цьому кожній класифікаційній групі присвоєно мінімально допустимий строк корисного використання (в залежності від груп становить від 5-20 років).

Для визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за новими групами з метою нарахування амортизації на кожному підприємстві станом на 01.04.2011 року проведено інвентаризацію. Облік основних засобів тепер необхідно вести по кожному об'єкту, а не місяці, а не раз на квартал, а по – друге, окремо по кожному об'єкту.

Амортизація нараховується по п'яти методах, а саме: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 «Машини та обладнання» та 5 «Транспортні засоби»;

Передбачено особливі правила нарахування амортизації для деяких активів, а саме: амортизація об'єктів груп 9, 12, 14 та 15 нараховується за прямолінійним та виробничим методами, також амортизація малопісних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Згідно з пп. 145.1.7 ПКУ на основні засоби груп 1 «Земельні ділянки» та 13 «Проводні ресурси» амортизація не нараховується³⁸⁹.

Витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єктів в робочому стані, у тому числі орендованих, включаються до складу витрат у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року, в тому звітному періоді, в якому такі витрати були здійснені. Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта (п.146.12.п.146.15)³⁹⁰.

Нематеріальні активи згідно П(С)БО 8 зараховуються на баланс за первісною вартістю. Нарухування амортизації (зносу) НМА здійснюється прямолінійним методом, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання нематеріального активу. Технічна комісія підприємства може переглядати термін корисного використання нематеріальних активів та метод їх амортизації на практиці звітного року, якщо в наступному періоді очікується зміна терміну корисного використання або зміна умов отримання майбутніх економічних вигод.

Придбані (отримані) запаси на баланс підприємства зараховуються згідно П(С)БО 9 за первісною вартістю, виготовлені власними силами запаси відображаються в балансі згідно П(С)БО 16 по виробничій собівартості.

Бухгалтерський облік запасів здійснюється згідно класифікації:

- малопісних та швидкозношуваних предметів (МШПД);
- сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, комплектуючі, запасні частини та інші матеріальні цінності, які використовуються для надання по слуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, придбаних (отриманих) для цілей подальшого продажу.

³⁸⁹ Податковий кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI. ВРУ: [електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua
³⁹⁰ Податковий кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI. ВРУ: [електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

Аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей організовується відповідно до номенклатурних груп. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Застосовується постійна систематична оцінка запасів. Облік транспортно-заготовчих витрат здійснюється збірною розподільчим методом на субрахунках відповідних рахунків обліку запасів³⁹¹. Оцінка запасів при відпуску у виробництво та реалізацію здійснювалася здійснюється за методами передаченими П (С) БО 9 «Запаси».

При передачі в експлуатацію малих цінностей та швидкозношуваних предметів, що використовуються терміном не більше одного року або нормального операційного циклу і обліковуються на рахунок 22, їх вартість виключається зі складу активів та списується на рахунок обліку витрат.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємство щорічно проводить інвентаризацію активів та зобов'язань, під час якої перевіряються та документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Таким чином, з метою гармонізації бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України необхідно³⁹²:

- для цілей бухгалтерського обліку, використовувати альтернативний підхід ведення бухгалтерського обліку, передбачений змінами внесеними до П(С)БО

- наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 року № 372;

- первісну вартість основних засобів збільшувати на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством;

- первісну вартість об'єкта основних засобів збільшувати на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7;

- у випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання, то кожному з цих частин визначати в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів;

- нарахування амортизації здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством;

- при визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, використовувати підхід «прямих витрат». Тобто, загальновиробничі витрати вважати витратами періоду та відносити на фінансові результати періоду в якому вони фактично понесені.

Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звітті про

³⁹¹ Податковий кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI. ВРУ [електронний ресурс] - Режим доступу:

www.rada.gov.ua

³⁹² Податковий кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI. ВРУ [електронний ресурс] - Режим доступу: www.rada.gov.ua

фінансові результати окремою статтею.

3.7. Особливості проведення оперативного аналізу ресурсів господарюючого суб'єкта в сучасних умовах розвитку національного господарства

У статті досліджуються особливості та важливість проведення оперативного внутрішньогосподарського аналізу ресурсів господарюючого суб'єкта в сучасних умовах розвитку національного господарства.

Найважливішою, суттєвою характеристикою сучасного виробництва є його економічна ефективність. За сучасних умов розвитку національного господарства ефективність господарювання стає вирішальною передумовою соціально-економічного прогресу незалежної України і, у свою чергу, залежить від успіху ринкової трансформації економіки, активізації стимулюючих факторів вільної конкуренції, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників на внутрішньому і зовнішньому ринках, створення системи господарського управління ефективністю, адекватною ринковій економіці.

При цьому важливо зазначити ту відмінну обставину, що в кожний даний момент не всі факти підвищення економічної ефективності є однаковими і рівнозначними з точки зору економічних інтересів підприємства та його конкурентоспроможності. Є резерви ефективності, мотивація яких пов'язана із зростанням поточної прибутковості виробництва, з рентабельністю продукції, яка випускається, а є резерви ефективності, що залежать від використання ресурсів, авансованого капіталу, активів підприємства³⁹³.

Основою для вирішення даних питань виступає оперативний внутрішньогосподарський аналіз, що надає повну, неупереджену та актуальну інформацію для прийняття управлінських рішень.

В його основі знаходиться аналіз і управління ресурсами суб'єкта господарської діяльності. Головними виконавцями оперативного внутрішньогосподарського аналізу на підприємствах є, насамперед, бухгалтери. У розвинених країнах існують апробовані методи комплексного оперативного внутрішньогосподарського аналізу. Але звичайне та просте механічне їх перенесення у практику економіки України неможливе і недоцільне. В нашій країні подібні методи, що відповідають ринковим умовам, лише опрацьовуються та запроваджуються в господарську діяльність підприємств.

Управління підприємством в оперативному режимі повинне здійснюватися на підставі оперативного внутрішньогосподарського аналізу, що проводиться з метою забезпечення прийняття своєчасних управлінських рішень у питаннях раціонального використання ресурсів й уникнення кризових ситуацій.

Оперативний аналіз має забезпечити гнучкість у підготовці та прийнятті управлінських рішень, повинну реалізацію можливостей швидко перебудовуватись і реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього

³⁹³ Чигринська О. С. Теорія економічного аналізу: навчальний посібник / О. С. Чигринська, Т. М. Власюк. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 332 с.

середовища, не втрачаючи здатності використовувати умови, що відкриваються інноваціями і ринком.

Він є важливим засобом формування економічної поведінки суб'єктів, свідомого впливу на досліджувані об'єкти з метою надання їм визначеної спрямованості та одержання бажаних результатів.

Теоретичні, організаційні та методологічні засади оперативного економічного аналізу знайшли відображення у працях відомих українських і зарубіжних вчених-економістів М.І. Баканова, І.І. Каракоза, А.Н. Кашаєва, Д.І. Кравченка, А.І. Муравйова, В.В. Самборського, Р.В. Федоровича, А.Д. Шеремета та інших.

Галузеві його аспекти теоретичного і прикладного характеру одержали розвиток у працях Є.В. Мниха, Г.В. Савицької, М.Г. Чумаєнко, В.І. Стражева, С.І. Шкарабана та інших.

Оперативний внутрішньогосподарський економічний аналіз – одна з важливих функцій управління виробництвом, від правильної організації якого багато в чому залежать об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень, спрямованих на раціональне використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємств і об'єднань. Оперативний економічний аналіз служить для забезпечення інформацією про стан об'єкта осіб, які приймають рішення щодо оперативного регулювання процесів виробництва, постачання і збуту.

Його здійснюють у системі оперативного управління виробництвом за декаду, тиждень, добу, зміну, коли ще відсутні фактична інформація за звітний місяць і шоденні позитивні та негативні відхилення від програми (норм). В оперативному економічному аналізі застосовують переважно індуктивний метод дослідження управлінських об'єктів, тобто виявлення і вимірювання окремих факторів та первинних причин загального відхилення аналізованого показника³⁹⁴.

Кінцевим підсумком аналізу є шоденне виявлення відхилень від встановлених завдань, причини яких непомітні на поверхні економічних явищ. Розкриття їх суті, взаємозв'язків і взаємозалежностей і є змістом оперативного економічного аналізу.

Успіх оперативного-економічного аналізу залежить від правильної науково об'єднаної його організації.

Організацію оперативного економічного аналізу розуміють як систему заходів, спрямованих на шоденне виявлення економічних результатів, їх зв'язків і взаємозалежностей з метою забезпечення нормального функціонування об'єкта і високоєфективного управління ним. Більш узагальнено організація – це визначення чіткого порядку і підвищення дієвості оперативного економічного аналізу.

Від вибору системи показників, від того, наскільки методично правильно розрахований той чи інший показник, залежить повнота оцінювання шоденних

процесів використання виробничих запасів, виявлення у виробничому процесі відхилень, визначення резервів і потенційних можливостей суспільного виробництва. Тому необхідно забезпечити комплексний систематичний підхід, що базується на ретельному оперативному аналізі та розрахунках, які виконують за допомогою різних економічних, техніко-економічних, кількісних і якісних показників.

На відміну від системи показників інших видів економічного аналізу в оперативному економічному аналізі коло показників значно вужче. Це пояснюють тим, що необхідність орієнтування в господарських процесах у ході їх здійснення накладає обмеження щодо кількості показників і способів їх обчислення. Систему показників створюють для кожного рівня управління виробництвом, і вона має найповніше відображати об'єкт оперативного управління з урахуванням специфіки галузі, підгалузі, окремих виробництв.

При створенні окремих показників оперативного економічного аналізу ресурсів необхідно, перш за все, враховувати обов'язковість відображення у них елементарних первинних процесів визначених ресурсів і застосовувати переважно натуральні показники, що є однією з характерних рис оперативного економічного аналізу.

Оперативний аналіз охоплює:

- визначення відхилень від бізнес-плану за основними якісними та кількісними показниками роботи підприємства в цілому і його підрозділів;
- оцінки ступеня впливу різних факторів на відхилення від плану за цими показниками;

- з'ясування конкретних причин дії окремих факторів, встановлення винних та невинних;

- швидка розробка і здійснення заходів, що направлені на ліквідацію негативних факторів, розповсюдження передового досвіду.

Оперативний аналіз проводять зазвичай за такими групами показників:

- виробництво;
- відвантаження та реалізація;
- використання робочої сили, виробничого обладнання і матеріальних ресурсів;
- соціальність;
- прибуток та рентабельність;
- платоспроможність³⁹⁵.

Задачі оперативного аналізу полягають у виявленні величини відхилень від нормального ходу виробничої діяльності, швидкому виявленні зовнішніх та внутрішніх причин, що викликали ці відхилення; оцінці ситуації, що склалася з позиції виконання зовнішніх зобов'язань, підготовки варіантів управлінських рішень в залежності від параметрів відхилень і необхідності втручання керівників різних рівнів.

У процесі проведення аналізу необхідно вивчати не всі фактори, що

³⁹⁴ Датує М. І. Теоретичні основи аналізу та визначення сутності економічного потенціалу підприємства / М. І. Датує // Форумвання ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 4 (83). – С. 32-35.

³⁹⁵ Галуза С. Оцінка використання активів у аналізі ефективності підприємства / С. Галуза // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 86-89.

впливають на виробництво продукції і її собівартість, а лише основні, вирішальні на даний час і в даний ланці виробництва, тобто ті, які призводять до суттєвих відхилень від програм виробництва й собівартості продукції.

Вибірковий підхід спричинено такими умовами: неможливістю оперативного аналізу впливу всіх факторів і часто великою залежністю від якого одного фактора.

Оперативний аналіз характеризується такими особливостями:

- 1) терміновість, тобто необхідним строків проведення аналізу до часу здійснення виробничо-фінансових операцій, що полегшує й прискорює виявлення та усунення недоліків, викриття виниклих;
- 2) дійовість, оскільки шоденне (шогодинне) проведення аналізу сприяє негайному усуненню недоліків і використанню виявлених резервів;
- 3) достовірність, оскільки відомою є величина відхилення фактичних показників від планових або нормативних за кожний день роботи;
- 4) масовість, тобто широким залученням безпосередніх виконавців виробничого процесу;
- 5) цілеспрямованість, бо такий аналіз завжди має конкретну мету та завдання і досліджує окремі, найважливіші показники роботи підприємства.³⁹⁶

В якості джерел інформації використовуються: первинний і статистичний облік, оперативний облік за центрами відповідальності і витрат, матеріали безпосередніх спостережень за діяльністю, бесіди з керівниками підрозділів і виконавцями, оцінки спеціалістів-експертів тощо.

Частіше за все в документах економічні показники подаються в натуральному виразі.

Крім всього вище зазначеного, оперативний аналіз має свої переваги і недоліки, які виявляють свої характеристики в процесі його здійснення.

Перевагами оперативного аналізу ресурсів підприємства є: виявлені під час здійснення аналізу невикористані резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності та недоліки можливо виправити у звітному періоді. При здійсненні оперативного аналізу широко використовуються такі методи, як порівняння а також система показників, яка обмежена періодом, в якому здійснюється прийняття управлінських рішень.

Недоліками оперативного аналізу ресурсів є: недостатня повнота і точність аналізу в зв'язку з можливо неповним інформаційним забезпеченням на момент здійснення аналізу. За результатами оперативного аналізу не можна встановити тенденції чи виявити закономірності в розвитку того чи іншого явища.

Отже, можна зробити висновок, що оперативний внутрішньогосподарський аналіз проводиться безпосередньо в ході господарської діяльності або слідом за її здійсненням з метою оперативного впливу на техніко-економічні показники підприємства і його структурних підрозділів. При цьому основну інформацію для аналізу постає оперативний

облік, що включає пасивне очікування звітних даних. Намалання поєднати проведення аналізу з процесом виробництва з відносно невеликими виробничими етапами (доба, тиждень) зумовлюється потребами активізації економічної роботи, включення аналізу в систему оперативного управління підприємством. Завданням оперативного аналізу є не лише виявлення негативних явищ, а й сприяння їх своєчасному виправленню протягом певного періоду, що дає змогу реально поліпшити кінцеві наслідки роботи підприємства.

Розвиток оперативного аналізу з самого початку зумовлювався вимогами поточного управління. Тому він щільно приймає до науки й практики управління.

Таким чином, в умовах розвитку національного господарства важливе значення має оперативний внутрішньогосподарський аналіз, тому що своєчасно одержана необхідна якісна аналітична інформація має вирішальний вплив на результати управління. Тим більше, що вимоги компетентності, відповідальності за прийняття рішення в умовах самостійності, конкуренції не розосереджуються на численних виконавцях, а конкретизують на кожному рівні управління. І, крім цього, для підвищення оперативності економічного аналізу створюють об'єктивні умови, зумовлені прогресом команди йотризації, вдосконаленням техніки і технологій та обробки економічної інформації.

3.8. Стратегічний управлінський облік – нова інформаційна модель управління

В статті авторами систематизовано досвід та розробки вітчизняних та зарубіжних вчених в сфері стратегічного управлінського обліку. Уточнено визначення, місце та призначення стратегічного обліку в системі управління сучасного підприємства. Визначено перелік базових показників стратегічного управлінського обліку відповідно до інформаційних потреб керівництва підприємства.

Сучасні ринкові перетворення в Україні суттєво вплинули на систему управління суб'єктів господарювання та одночасно вимагають перегляду традиційного відношення до фінансової інформації як ретроспективного, так і стратегічного (прогнозного) характеру. Для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку партнерів, інвесторів і кредиторів, керівництво повинно володіти повноцінною інформацією стратегічного характеру.

Бухгалтерський облік, який традиційно мав виключно ретроспективний характер, починаючи з другої половини XIX ст. поступово почав розширювати свій часовий горизонт. Відправною точкою даного процесу можна сміливо вважати перші спроби розробки та використання в управлінні кошторисів (бюджетів), оскільки в цих документах вже тоді відображалась планова інформація. Це було першим кроком на шляху розширення протності функції бухгалтерського обліку, поступової інтеграції обліку, планування і контролю.

³⁹⁶ Галуза С. Оцінка використання активів у аналізі ефективності підприємства / С. Галуза // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 86-89

Таблиця 3.3. Розкриття терміну "стратегічний облік" в літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Райан Б. ³⁹⁷	Стратегічний облік поєднує у собі управлінський та фінансовий облік, та розглядає їх як єдине ціле. Сферою стратегічного обліку є саме область перетину різних фінансових функцій.
2	Богатая І.Н. ³⁹⁸	Стратегічний облік – система ресурсації, узалучення і надання даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень, менеджерами суб'єктів господарювання. Особливість стратегічного обліку – формування інформації щодо зовнішніх факторів середовища.
3	Дмиричен ко Є.Д. ³⁹⁹	Стратегічний управлінський облік дозволяє враховувати їм не лише внутрішні фактори ризику, але й зовнішні, враховувати не лише фінансові показники, що дозволяють врахувати ступінь ризику, але й не фінансові.
4	Симмондз К. ⁴⁰⁰	Стратегічний облік – це забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про компанію, її конкурентів та використання при розробці та контролі за стратегією, в особливості відносно рівня та тенденцій в реальних затратах і цінах, обсягах, частки ринку, потоку грошових коштів та потреб заальної частки засобів фірми.
5	Керімов В.Е. ⁴⁰¹	Стратегічний облік являє систему рестрації, узалучення та надання даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом суб'єкта господарювання
6	Лвашкевич В.В. ⁴⁰²	Стратегічний облік передбачає інтеграцію прогностичних, планових та обліково-аналітичних функцій; одніку результатів поточної та майбутньої діяльності; розробку декількох варіантів стратегії розвитку організації та вибір найбільш оптимального; врахування факторів часу, капіталу, людських ресурсів.

³⁹⁷ Райан Б. Стратегічний учет для руководителей / Б. Райан : [пер. с англ.] / общ. ред. В. А. Милукова. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – с. 45

³⁹⁸ Богатая И. Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И. Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 44.

³⁹⁹ Дмириченко Е. Д. Стратегический управленческий учет рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных предприятиях / Е. Д. Дмириченко. – [электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.science.li/26-824>.

⁴⁰⁰ Чиркова М. В. Стратегический учет амортизации основных средств организации: монограф. / М. В. Чиркова. – М.: Мир, 2009. – с. 27

⁴⁰¹ Чиркова М. В. Стратегический учет амортизации основных средств организации: монограф. / М. В. Чиркова. – М.: Мир, 2009. – с. 27

⁴⁰² Чиркова М. В. Стратегический учет амортизации основных средств организации: монограф. / М. В. Чиркова. – М.: Мир, 2009. – с. 28

7	Суворова С.П. ⁴⁰³	Стратегічний управлінський облік – це відкрита система, ефективність функціонування якої досягається певним взаємозв'язком елементів у досягненні єдиної мети
8	Каверина О.Д. ⁴⁰⁴	Основна мета стратегічного управлінського обліку – це розробка заходів для успішної роботи підприємства у довгостроковій перспективі шляхом розвитку його виробничого потенціалу
9	Дарічкін Ф.Д., Каретніко в С.В. ⁴⁰⁵	Стратегічний облік – комплекс даних та їх співвідношень (показників), що характеризують положення фірми через певний період (вартість фірми, суми прибутку, амортизаційного фонду, резервів) у результаті реалізації певного стратегічного рішення
10	Шеремет Д.А. ⁴⁰⁶	Стратегічний управлінський облік орієнтований на процес прийняття стратегічних рішень, у рамках якого передбачається ретельний аналіз бізнес-середовища у якому організація здійснює свою діяльність.

Призначення стратегічного управлінського обліку - надання власнику важливу інформацію для прийняття обґрунтованих стратегічних рішень. Яка ж інформація є базовою та необхідною для системи управління ?

В область першочергового інтересу власника включають такі стратегічні облікові фактори:

1) сумарне значенням прибутку бізнесу, що породжує необхідність оцінки показників прибутку;

2) для прийняття управлінських рішень в частині поведження компанії на ринку необхідна інформація про порівняльну прибутковості портфеля продукції;

3) ризики, які власник повинен розуміти і приймати на себе залежно від своєї прихильності до них;

4) облік порівняльної результативності різних бізнес одиниць.

Задовлення таких інформаційних інтересів керівництва за допомогою стратегічного управлінського обліку можливе із визначенням та оцінкою основних ключових показників за всіма напрямками діяльності підприємства.

Такий підхід передбачає необхідність суттєвого розширення предмета і методів традиційного управлінського обліку, зокрема: а) розширення кола

⁴⁰³ Суворова С. П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология : автореф. дис. док. экон. наук по спец. 08.00.12 – учет и статистика / С. П. Суворова. – Орел, 2007. – с. 4

⁴⁰⁴ Каверина О. Д. Управленческий учет: система, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – с. 20

⁴⁰⁵ Даричкин Ф. Д. Эволюция учета и управления затратами и их особенности в комплексе производств / Ф. Д. Даричкин, Е. В. Каретников // Цветная металлургия. – 2006. – № 2. – [электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://smr.socnet.ru/16.doc>.

⁴⁰⁶ Шеремет Д. А. Маркетинговый анализ в стратегическом управленческом учете : автореф. на соиск учен. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 – учет и статистика / Д. А. Шеремет. – [электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.scom.ru/files/Shepmet.pdf>

показників управлінської інформаційної системи; б) використання додаткових методів збору та аналізу цих показників (відмінних від бухгалтерських і статистичних методів).

Разом з тим, стандартний набір методів управлінського обліку, описаних в роботах К. Дуррі, П. Атрілла, Е. МакЛейна, М.А. Вахрушиной, Т.П. Коропової калькуляції собівартості продукції і прийняття рішень з питань ціноутворення, асортиментній політиці.

Безумовно, цінність існуючих методів управлінського обліку (стандарт-кост, директ-кост та ін.) має величезне значення та їх впровадження значне суттєво підвищити прозорість виробничої та фінансової діяльності підприємства. Поруч із тим, їх використання є обов'язковим елементом системи управлінської звітності, оскільки дозволяє здійснювати оперативне управління внутрішніми процесами в організації, вчасно виявляти й аналізувати виявлені відхилення та вносити необхідні корективи. Однак застосування тільки даних методів та показників не дозволяє з'ясувати справжні причини виникнення проблеми (зниження обсягу продажів або зниження рівня рентабельності продукції).

За відсутності дослідження впливу зовнішніх факторів, менеджери, володіючи неповною інформацією, прийматимуть помилкові рішення. У короткостроковому періоді така ситуація може призводити до видимого поліпшення фінансових показників, але в довгостроковому періоді призведе до втрати контролю підприємством над ринком, оскільки не були враховані тенденції у зміні цього ринку.

Тому наявні методичні розробки оперативного управлінського обліку, який орієнтований на повне і детальне вивчення внутрішніх процесів господарської діяльності повинні бути доповнені широким колом показників, що характеризують зміну ринкової ситуації (зовнішні процеси).

Однак серед вчених не спостерігається єдності щодо розробки інтегрованої системи показників діяльності, які можна було б використовувати в якості основи для прийняття стратегічних рішень.

Так, К.Дуррі для системи стратегічного управлінського обліку пропонує такі групи показників:

- а) фінансової перспективи організації;
- б) споживчої перспективи;
- в) перспективи внутрішніх бізнес-процесів;
- г) перспективи навчання і зростання;
- д) функціонування в організації обслуговування⁴⁰⁷.

В свою чергу П. Атрілл і Е. МакЛейн оцінку стратегічних змін проводять із застосуванням наступних показників: а) прибутковості конкурента; б) прибутковості замовника; в) зміна акціонерної вартості; г) нефінансових

показників (лояльність клієнтів, рівень інновацій продукції та ін.)⁴⁰⁸. На думку А. Апчерча, оцінка діяльності підприємств та керівників багатогранна і не всі результати можна кількісно оцінити, тому особливу увагу повинна бути приділена нефінансовим і якісним оцінкам. З цією метою вчений додатково пропонує ряд показників:

- а) рентабельності вкладеного капіталу і залишкового прибутку за сегментами діяльності (сегментарна управлінська звітність);
- б) показники, що характеризують ступінь орієнтації бізнесу на покупця (число повторних замовлень, середній час обробки заявки, частка претензійних товарів, кількість нових клієнтів і т.д.);
- в) внутрішні індикатори (відсоток відмов від продукції, число повернень, час простоя обладнання, лінність кадрів);
- г) показники розвитку підприємства (частка нових товарів (послуг), впроваджених на ринок; середній час розробки і впровадження новинки; кількість поточних розробок і т.д.)⁴⁰⁹.

Систематизуючи та узагальнюючи підходи даних авторів, а також практичний досвід, доцільно виділити в стратегічному управлінському обліку дві основні групи показників, які будуть складати основу цього обліку: зовнішні та внутрішні (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Основні групи показників стратегічного управлінського обліку

Зовнішні показники		Внутрішні показники	
Показники ринкової перспективи	Показники споживчої перспективи	Показники ефективності внутрішніх процесів	Показники роботи покупцями
- обсяг ринку; - частка ринку	- число існуючих сегментів; - число потенційних споживачів; - частка лояльних споживачів	- привабливість операційного циклу; - час простоя; - кількість повернень; - повторні роботи; - витрати на післяпродажне обслуговування	- кількість нових клієнтів; - частка постійних клієнтів; - рівень задоволення клієнтів
	- кількість конкурентів; - частка ринку конкурентів; - частка лояльних споживачів конкурентів		- середній час виконання замовлення; - передпідготовка та підвищення кваліфікації;
	- кількість каналів розподілу; - обсяги продаж за каналами розподілу; - рівень обслуговування за каналами		- частка постійних та нових працівників
			- частка нових товарів (послуг); - частка новинки впровадженіх на ринку

⁴⁰⁷ Дуррі К. Висвітлене в управлінському і провозводственому учет / К. Дуррі : [пер. с англ.] / общ. ред. С. А. Таовшиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - с. 581-594

⁴⁰⁸ Атрілл П. Управлінський учет для нефінансових менеджерів / П. Атрілл, Э. МакЛейн : [пер. с англ.] / под ред. С.Л. Канглина - Днепропетровск, 2003. - с.450-484

⁴⁰⁹ Апчерч А. Управлінський учет: принципи и практика / А. Апчерч : [пер. с англ.] / общ. ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2002. - с.721-750

Підводячи підсумки, можна виділити основні особливості стратегічного управлінського обліку, які необхідно враховувати в подальших методичних розробках і в практиці:

- 1) зміна значимості функцій управління, а саме: посилення функцій попереднього аналізу зовнішніх і внутрішніх факторів, на основі яких здійснюється прогнозування майбутньої діяльності;
- 2) розширення системи показників, які дозволяють оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, за рахунок включення показників зовнішнього середовища;
- 3) використання додаткових методів, що не застосовуються в традиційних моделях управлінському обліку (аналіз сильних і слабких сторін, можливостей та загроз (SWOT-аналіз), методи оцінки лояльності і т.д.);
- 4) зміна обсягу і складу інформації, яка використовується різними рівнями управління для обґрунтування стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, істотно доповнюючи і збагачуючи управлінський облік, стратегічний облік виводить його на якісно новий етап, вищий ступінь підприємства. При цьому ряд організаційних та методичних питань створення стратегічно орієнтованої бухгалтерії на вітчизняних підприємствах потребує додаткових досліджень та вивчення передового зарубіжного досвіду.

3.9. Аналіз системи заохочень на підприємствах: шляхи підвищення ефективності праці

Сучасне підприємство діє в умовах постійних змін, й на певному етапі його розвитку настає критичний момент, коли внутрішні зміни визначають подальший хід бізнес-процесів. Якщо в такий момент ситуація є недостатньо контролюваною, реакція працівників може бути непередбачуваною. Впровадження комплексної системи мотивації (матеріальної та нематеріальної) зводить до мінімуму прогресуючий ризик, посилює згуртованість колективу, вчить управляти змінами та вироблення глобальних напрямів розвитку суспільства. Адаже "розбудова України як демократичної соціальної держави, орієнтованої на інтеграцію до світових політичних та економічних організацій, потребує натального визначення власних місця і ролі на світових ринках, у міжнародному поділі праці в умовах глобалізаційних процесів... Першочерговим національним пріоритетом має стати забезпечення входження України до нової світової економічної системи в якості розвиненої країни з відповідним рівнем людського розвитку"⁴¹⁰.

Для аналізу системи заохочень здійснено анкетне опитування, яке свідчить про наявність постійного заохочення у 56% респондентів, періодичного – у 13% та зовсім не впроваджена така система на 31%

досліджуваних підприємствах (рис. 3.6). Будь-яке заохочення підштовхне до забезпечення стійких і високих темпів економічного зростання, яке визначається як збільшенням прибутків підприємства, так і підвищенням середньої заробітної плати його працівників.

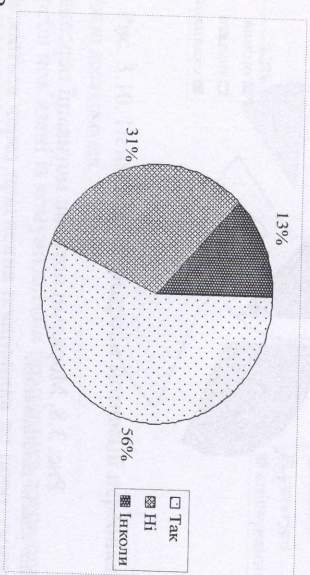


Рис. 3.6. Використання заохочень на підприємствах Чернівецької області
Джерело: власні дослідження.

Нематеріальні потреби, що є основою для вибору засобів мотивації праці, розподілилися таким чином по всій вибірці: соціальні (вміння – 59%, навички – 36%, самоствердження – 5%) (рис. 3.7.); моральні (подяка – 55%, схвалення – 33%, оцінка – 12%) (рис. 3.8.); економічні (статус – 55%, кар'єра – 45%, влада – 0%) (рис. 3.9.); психологічні (повага – 64%, спілкування – 24%, культура – 12%) (рис. 3.10.); творчі (потенціал – 55%, саморозвиток – 27%, відкритість – 18%) (рис. 3.11.).

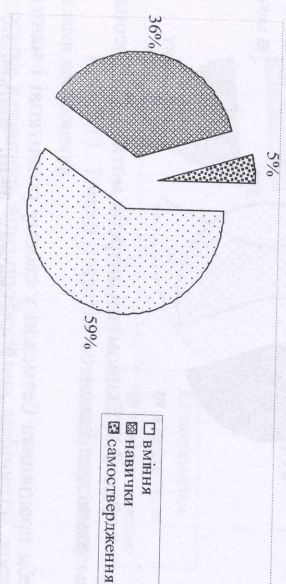


Рис. 3.7. Соціальні потреби мотивації персоналу
Джерело: власні дослідження.

Потреби характеризують можливість споживання, але щоб ця можливість реалізувалася, слід виробити адекватні життєві засоби. Величезна роль потреб полягає в тому, що вони спонукують людей до дії. Отже, виробництво має забезпечувати різноманітні блага, які становлять необхідні умови життя і розвитку працівника. Продуктивні сили, безперечно розвиваючись, не лише створюють умови для задоволення потреб, які склалися, а й стають підрунтям

⁴¹⁰ Парож В. Н. Мотиваційне управління в сфері малого підприємництва. Монографія / В. Н. Парож. – Харків: ОЛД-Лінес, 2003. – с. 236

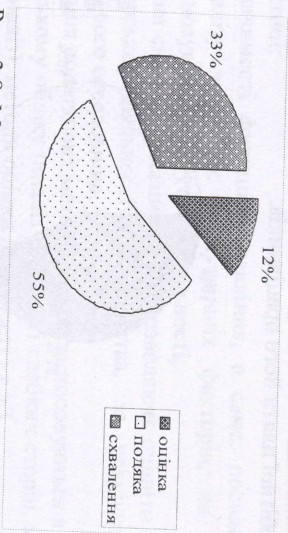


Рис. 3.8. Моральні потреби мотивації персоналу
Джерело: власні дослідження.

Зростання різноманітності споживних вартостей у результаті зростання продуктивних сил зумовлюють зміну структури виробництва і заміщення старих потреб новими. Цей процес відбувається безперервно. Розвиток продуктивних сил, міжнародний поділ праці, спеціалізація сприяють економічному зближенню персоналу, що зумовлює розширення складу продуктів праці, а отже, — призводить до появи нових потреб.

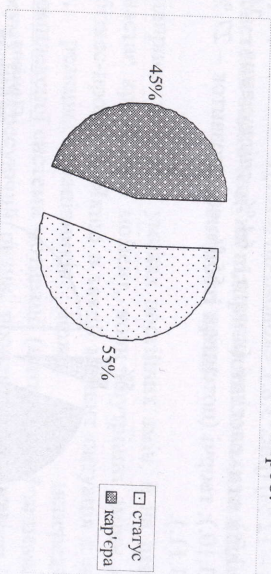


Рис. 3.9. Економічні потреби мотивації персоналу
Джерело: власні дослідження.

Потреби працівника безмежні у своєму розвитку і мають тенденцію до зростання, тобто до якісних і кількісних змін, відповідно до дії закону зростаючих потреб. Задоволення економічних потреб працівника суттєву роль у відтворенні здібностей працівника, який може поставити свої потреби під свідомий контроль, посилюючи або послаблюючи свої діяльності. 45% опитаного персоналу готові всі сили віддати на благо підприємства задля особистого кар'єрного росту. Такі результати дослідження обґрунтовують необхідність обов'язкової ідентифікації керівництвом власної мети діяльності кожного конкретного працівника на підприємстві.

Працівнику важко успішно працювати, самовдосконалюватися, самостверджуватися, не контактуючи з іншими, тому спілкування, культура, повага розглядаються в якості однієї із важливих потреб людини як соціальної

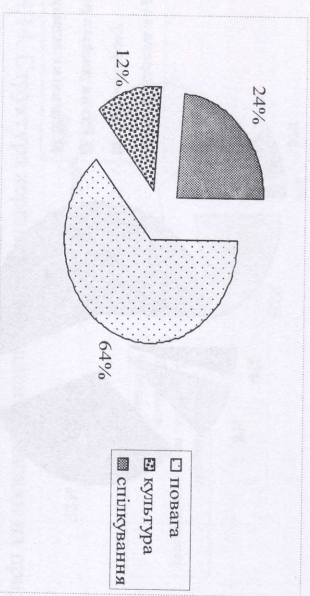


Рис. 3.10. Психологічні потреби мотивації персоналу
Джерело: власні дослідження.

істоти. Такі потреби пов'язані із комунікаціями працівника всередині трудового колективу і виявляються через прагнення працівника до порозуміння з іншими його членами. Сучасний керівник має бути ерудованою, висококультурною людиною, що володіє основами науки управління, здатний створити команду однодумців. Найважливіше завдання керівника сучасного виробництва вбачається у забезпеченні ефективного функціонування підприємства, може зреалізуватися як цікава робота та сприяння сільському розвитку зокрема.

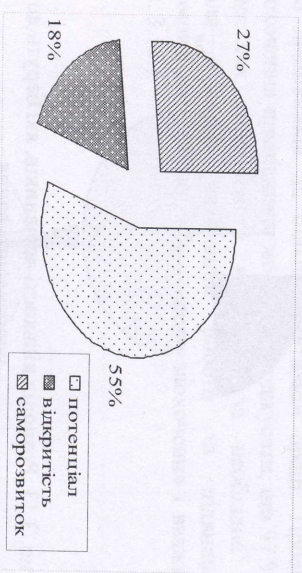


Рис. 3.11. Творчі потреби мотивації персоналу
Джерело: власні дослідження.

Від рівня освіти керівника, його професійних здібностей, досвіду роботи, уміння управляти громадською думкою трудового колективу та мотивувати персонал значною мірою залежить успішне керівництво підприємством. Але для того, щоб бути дійсно справжнім сучасним керівником необхідно відвідувати різноманітні семінари, тренінги, виставки та обмінюватися досвідом, що і було проаналізовано (рис. 3.12.).

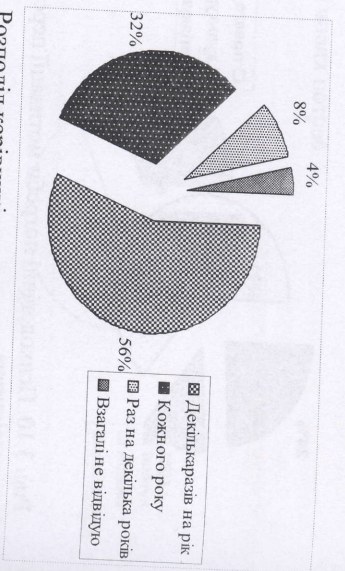


Рис. 3.12. Розподіл керівників за частотою відвідування різноманітних семінарів, тренінгів, виставок

Одним із основних важелів нематеріальної мотивації персоналу – мета працевлаштування. В результаті дослідження встановлено, що 76% керівників беруть до уваги конкретну мету працевлаштування людини на підприємство, і лише 24% не враховують цей чинник (рис.3.13).

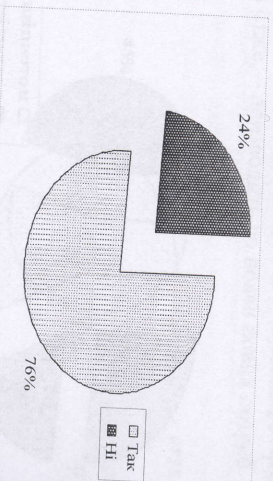


Рис. 3.13. Розподіл кількості керівників, які беруть до уваги мету працевлаштування

Джерело: власні дослідження.

Створення мотиваційного середовища на підприємстві, насамперед, через забезпечення якості винагородження працівника від досягнутих ним результатів і кваліфікації, максимальної зацікавити людей у реалізації свого фізичного або інтелектуального потенціалу – головне завдання сучасних керівників, від його успішного рішення залежить ефективність діяльності підприємства, які вони очолюють.

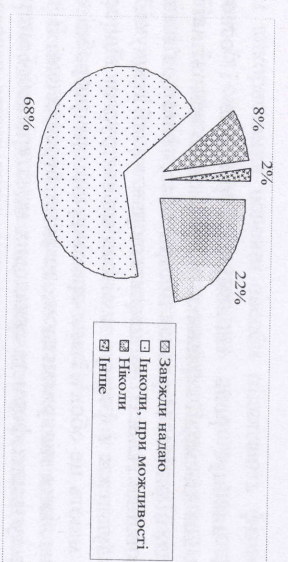


Рис. 3.14. Структура керівників, які надають знижки на придбання продукції підприємства

Джерело: власні дослідження.

Можна стверджувати, що жодні ідей, інноваційні технології, найсприятливіші зовнішні умови не спроможні замінити підготовленого та мотивованого персоналу. І, якщо раніше, при працевлаштуванні робітники насамперед звертали увагу на розмір заробітної плати, то нині враховують, які види немонетарного заохочення може запропонувати підприємство, в т. ч. і знижки на придбання продукції підприємства (рис.3.14).

Мистецтво керівництва полягає саме в тому, щоб знайти відповідні підходи і методи, які б забезпечили бажаний перебіг подій на підприємстві і спонукали його працівників до більш ефективної праці. Проаналізувавши необхідність заохочення працівників можна стверджувати, що 97% керівників сільськогосподарських підприємств вважають за необхідне мотивувати працівників для якісного виконання роботи та підвищення рівня конкурентоспроможності і тільки 3% – проти заохочення і вважають, що це непотрібно (рис. 3.15).

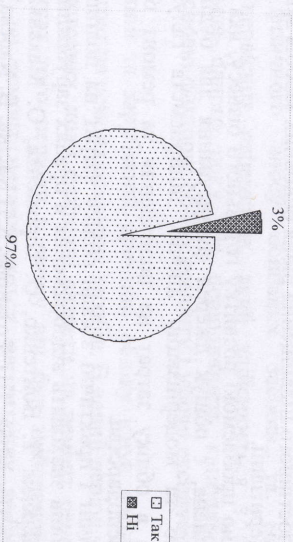


Рис. 3.15. Усвідомлення необхідності заохочення працівників для якісного виконання роботи

Джерело: власні дослідження.

Отже, з'ясовано, що в економічній системі головною продуктивною силою є людина, персонал підприємства. Своєю працею він створює цінності. Чим вище мотивація, тим краще людина працює. Персонал одночасно на

підприємстві виконує роль економічних ресурсів і основних чинників виробництва. Без взаємодії керівника та працівника неможливі ні виробництво, ні споживання, ні ринок. Персонал підприємств, тісно пов'язаний між собою в процесі трудової діяльності, не тільки створює новий продукт, виконує роботу та надає послуги, але і формує нові соціально-трудові відносини. Керівники підприємств мають це обов'язково враховувати при розробці та імплементації системи управління підприємством, зокрема персоналом. В цьому контексті застосування сучасних форм та складових нематеріальної мотивації персоналу на підприємствах сприятиме підвищенню рівня життя населення, подоланню бідності мешканців за рахунок створення сприятливого середовища для зростання їх добробуту, покращення доступу до соціально необхідних послуг, поступового наближення умов їх життя до рівня економічно розвинутих країн, забезпечення конкурентоспроможності та повної реалізації їх економічного потенціалу на шляху розбудови громадянського суспільства.

3.10. Особливості обліку витрат на управління та модернізацію основних засобів готельного господарства

Процес інтеграції української економічної системи в європейську і світову спільноту висуває вимогу тогожності принципів і методів бухгалтерського обліку в Україні міжнародному рівню з метою адекватного сприйняття інформації користувачами фінансової звітності з різних країн. Крім того, готельний бізнес повинен дотримуватися Міжнародних стандартів готельної індустрії. Абсолютна якість обслуговування не може бути досягнена в силу людського фактору, а відповідно, прятання до якості, є доцільним процесом. В сучасних ринкових умовах вирішення питань якості готельним обслуговуванням являє собою шлях до перемоги в конкурентній боротьбі, яка неможлива без постійного підвищення рівня основних засобів завдяки ремонтам і постійній модернізації.

Головною проблемою розвитку готельного бізнесу, яка на сьогоднішній день не вирішена, є пошук джерел фінансування для будівництва нових і реконструкцію та модернізацію діючих підприємств галузі. Та коректне відображення в обліку затрат на поліпшення та ремонт основних засобів готельного господарства.

Теоретичні і практичні засади обліку затрат на поліпшення та ремонт основних засобів знаходять відображення в працях зарубіжних та вітчизняних науковців, зокрема: Т. Войтенко, О. Піроженка, О. Маханька, В. Кузнєпова Н.І. Івануца, О. Папінова, Т.П. Розанова, К.П. Касіна, В. Карєва, В.С. Сеніна, А.В. Денисенка, М.М. Могилюва⁴¹¹.

⁴¹¹ Войтенко Т., Піроженко О., Маханька О., Кузнєпов В. Все про облік основних засобів (фондів) 2-ге вид., чергові і доп. -Х.-:Факт-УТдор- 2008.-440 с. Івануца Н.І. Організація обліку ремонтів і модернізації необхідних матеріальних активів// Наука і економіка – 2008.- №4(12). С 89-93. Папінова О. Витрати на поліпшення основних фондів: зміни порядку розподілу//Баланс-комплекс-2004.-16 березня (№11) – С 55-58. Карєва В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» // Бухгалтерський облік і аудит.-2004.-№6.- С 23-25. Розанова Т.П., Касіна К.П. Международные стандарты гостиничной индустрии // Вестник ФЭА.-2008.-№6.- С 122-132. Сенін В.С., Даниленко А.В. Гостиничный бизнес: классификация гостиниц и других средств размещения.-М.: Финансы и статистика.-2004.- 320 с. Могилюва М.М. Міжнародна та вітчизняна практика обліку необхідних активів: порівняльна характеристика // Науковий вісник ДАСОН.-2006.-№3.- С 46-49.

У процесі використання основних засобів підлягають фізичному зносу, ріння в умовах їх експлуатації призводить до того, що окремі об'єкти основних засобів, їх складові елементи зношуються нерівномірно. Звідси виникає необхідність замінити або відновлення зношених конструктивних елементів засобів праці з метою відтворення їх споживчих властостей та підтримування у робочому стані до закінчення терміну корисної експлуатації. Здійснюється все це за допомогою ремонтних робіт.

З метою ефективного вирішення цього питання готельними господарствам необхідно чітко розподілити заходи щодо покращення основних засобів на:

- заходи по покращенню основних засобів, здійснення яких призведе до отримання майбутніх економічних вигод від використання такого основного засобу. До таких заходів можна віднести модернізацію, реконструкцію, модифікацію, добулову, дообладнання тощо. Іншими словами, проведені підібних заходів повинно привести до зміни якісних характеристик об'єкту основних засобів, внаслідок чого підвищиться ефективність від експлуатації такого об'єкту;

- заходи по покращенню основних засобів, проведення яких направлено на підтримку робочого стану основних засобів і одержання в майбутньому певних економічних вигод, які були властиві об'єкту основних засобів на початку використання такого засобу. До таких заходів відносять всі види ремонтів і технічного обслуговування об'єктів основних засобів.

Відновлення об'єктів основних засобів готельних господарств відбувається за допомогою ремонту. Мета поточного ремонту полягає у підтримці основних засобів у працездатному виді шляхом проведення регулярних ремонтно-профілактичних операцій для усунення невеликих пошкоджень і попередження прогресуючого фізичного зносу. Метою середнього ремонту є забезпечення нормального стану основного засобу між двома капітальними ремонтами. Мета капітального ремонту полягає у відшкодуванні фізичного зносу основних засобів та максимальному відновленні їх первісних параметрів, який здійснюється з періодичністю проведення більше одного року. На періодичність капітального ремонту впливають два основні фактори: об'єкт ремонту і умови експлуатації основних засобів.

У вітчизняній та зарубіжній практиці обліку існує декілька варіантів відображення витрат на ремонт основних засобів. В даний період часу в Україні застосовуються методика, коли фактичні витрати на ремонт основних засобів належать до витрат того періоду в якому він був здійснений. За другого варіанта затрати на ремонт накопичуються на рахунок витрат майбутніх періодів у міру їх виникнення. Після закінчення робіт витрати рівномірно списуються на витрати наступних звітних періодів.

Витрати на покращення основних засобів з метою відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями при умові, що балансова вартість активу не перевищує суму його очікуваного відновлення. Сумою очікуваного відновлення вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або справедлива вартість

майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи їх ліквідаційну вартість.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» зазначено, що витрати, здійснені для підтримування об'єкта основних засобів у робочому стані й одержання з самого початку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат. І тільки ті витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, можуть бути віднесені на збільшення його первісної вартості⁴¹².

Цілком очевидно, що фінансовий результат діяльності підприємства готельної індустрії прямо залежить від того, якими мають бути визанані витрати, пов'язані, наприклад, з реконструкцією основних засобів. Визнавати витрати можна шляхом віднімання з доходу всієї суми витрат на реконструкцію відразу після завершення робіт або вираховувати її поступово, в міру амортизації об'єкту протягом п'яти кількості років. Тому питання чіткого розмежування затрат, пов'язаних з підтриманням об'єктів у робочому стані, і витрат на їх поліпшення, є важливим і актуальним.

Щодо технічного поліпшення об'єкта, то однією з основних технічних характеристик засобів є їх термін служби. На основі цього параметра здійснюється розрахунок різних економічних показників, у тому числі майбутніх економічних вигод, які передбачається одержати від експлуатації об'єкта. Якщо в процесі ремонтних робіт здійснюється заміна основних агрегатів і вузлів об'єкта, то збільшується термін їх експлуатації (в такому разі ме місце технічне обслуговування об'єкта). В усіх розглянутих вище випадках перед бухгалтером постає непросте завдання – визначити, який результат проведення робіт з ремонту – відновлення працездатності обладнання, його технічне удосконалення чи поліпшення. Для вирішення цього завдання на виробничих підприємствах залучають відповідних фахівців, інженерів, які можуть визначити відповідні прогностичні показники, а от у готельному бізнесі визначити результат проведення робіт по ремонту досить проблематично.

М.І. Бондар пропонує затрати на поточний ремонт через їх незвичайний розмір одноразово відносити на витрати підприємства. Затрати на капітальний ремонт варто розподіляти між сумжними звітними періодами, оскільки їх розмір звичайно є суттєвим, а сам ремонт може здійснюватися протягом тривалого часу. Для розмежування капітального і поточного ремонту він пропонує керуватися показниками тривалості міжремонтних періодів, терміну, причин і характеру ремонту. На нашу думку, методику відображення в бухгалтерському обліку затрат на ремонт варто застосовувати не залежно від виду ремонту – поточного або капітального, як пропонує Бондар М.І., а від частотності ремонтних робіт. Адже навіть усунення незначних ушкоджень шляхом часткової заміни деталей – що трактується як поточний ремонт – може суттєво вплинути на фінансовий результат періоду, в якому здійснювалися такі роботи. Тому кожному готельному господарству необхідно, урахуваючи свій

фінансово-господарський стан і особливості діяльності, встановити межу суттєвості розміру витрат на ремонт і тоді спеціально фіксувати її в Наказі про облікову політику підприємства. Якщо собівартість ремонтних робіт є меншою від встановленого критерію, то вся сума одразу відноситься на затрати діяльності; якщо ж більша – то розподіляється рівними частинами між сумжними періодами⁴¹³.

Я.Д. Курпка пропонує власний варіант розподілу та визначення витрат поточними чи капітальними. Враховуючи те, що в міжнародній практиці обліку капіталізації підлягають затрати при виконанні хоча б однієї з умов, а саме: 1) збільшується строк корисного використання об'єкта основних засобів, включаючи збільшення його виробничої потужності; 2) поліпшується якість продукції, що випускається; 3) запроваджуються нові виробничі процеси, що призводять до значного зменшення операційності витрат; учений доводить, що витрати на відновлення основних засобів не можна відносити до поточних витрат, їх слід вважати капітальними інвестиціями, які відносяться на збільшення вартості активів. Поточними витратами науковець вважає витрати на збереження активів у робочому стані, підтримання раніше визначеного рівня продуктивності тощо⁴¹⁴.

Таким чином, якщо в результаті проведених робіт відбулося поліпшення технічних характеристик і параметрів об'єкта, то це класифікують як модернізацію, якщо здійснюється зміна об'єкта і з'являються нові функції – модифікацію, відновлення первісних властивостей об'єкту, то мова йде про реконструкцію. Роботи з будови або дообладнання сприяють, як правило, поліпшенню об'єктів не тільки за технічними, а й за економічними параметрами, тобто збільшенню майбутніх економічних вигод від експлуатації об'єктів порівняно з тими, що були в них до проведення робіт.

Вануца Н.І. стверджує, що якщо внаслідок порівняння передбачуваних до одержання економічних вигод до і після проведених робіт з модернізації, модифікації, будови, дообладнання і реконструкції об'єктів основних засобів буде мати місце їх збільшення, то всі затрати, пов'язані з ремонтом, необхідно віднести на збільшення балансової вартості поліпшених об'єктів, а якщо збільшення не відбувається, то вищезазначені затрати списуються на витрати поточного періоду⁴¹⁵.

З урахуванням вищезазначеного, термін, протягом якого розподіляються витрати на ремонт основних засобів, має залежити від того, чи ремонт є плановим або непередбаченим. Якщо роботи з відтворення первісного ресурсу основних засобів або підтримки їх у робочому стані є плановими, і на підприємстві встановлена періодичність здійснення таких робіт з кожного об'єкта, то сума витрат повинна розподілятися рівними частинами протягом планового міжремонтного періоду. Якщо ж ремонт носить раптовий

⁴¹² Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04/М.І.Бондар.-К.:2001.-22 с.

⁴¹³ Курпка Я.Д. Облік інвестицій: Монографія.-Тернопіль: Економічна думка, 2001.-302 с.

⁴¹⁴ Вануца Н.І. Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів// Наука й економіка – 2008.- №4(12). С 89-93

⁴¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства України від 27.04.2000 р. №92//./www.liga.ua

характер, що пов'язано з аварійним виходом з ладу, то витрати з їх усунення повинні розподілятися протягом періоду корисного використання об'єктів, що залишилися.

Таким чином, готельним господарством з метою удосконалення обліку ремонту основних засобів, рекомендується визначати суттєві розміри витрат на відновлення основних засобів, які повинні бути закріплені в Наказі на облікову політику. Якщо собівартість цих робіт не перевищує встановленого підприємством критерію, то вона має відноситися на витрати місяця їх здійснення. Суттєві для підприємства затрати, тобто ті, що перевищують встановлений вартісний ліміт, необхідно розподіляти рівними частинками між декількома звітними періодами.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відносяться витрати на проведення ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта⁴⁶. За Податковим кодексом критерії майбутніх економічних вигод також застосовуються, при цьому встановлюється вартісний критерій⁴⁷. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму затрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добулова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Порядок відображення витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію власних об'єктів зазначені в п.146.11 і п.146.12 ст.146 Податкового кодексу України, відповідно, якого фінансування таких заходів може здійснюватися з власних джерел підприємства за рахунок відрахувань від прибутку, амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних засобів, виручки від реалізації вибулого та зайвого майна, орендної плати від здавання в оренду майна іншим підприємствам і організаціям та інші джерела фінансування⁴⁸.

Витрати на капітальний ремонт основних засобів, на відміну від витрат на поточний ремонт, не повинні в повному обсязі включатися до собівартості продукції у тому періоді, коли проводився капітальний ремонт, оскільки вони мають різні періоди проведення, причини і характер здійснення, а також суттєво відрізняється за своєю вартістю. Такі затрати пропонуємо обліковувати на спеціальному субрахунку 156 «Капітальний ремонт основних засобів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і в подальшому списувати за рахунок спеціально створеного забезпечення на покриття затрат з капітального ремонту основних засобів або відносити на збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів.

Спосіб списання затрат залежить від того, який об'єкт підлягає капітальному ремонту – вже функціонуючий або шойно придбаний. Забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту слід створювати на спеціальному субрахунку 479 «Забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту» до рахунку 47 «Забезпечення наступних витрат і платежів» шляхом щомісячних відрахувань доходу від операційної оренди активів, що обліковується на рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» та 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Запропонований варіант також дає змогу рівномірно включати до собівартості продукції вищезазначені витрати. На момент здійснення затрат на капітальний ремонт вже існує реальне джерело їх фінансування. Крім того, запропонований нами спосіб списання витрат на капітальний ремонт дозволяє не вилучати кошти, які були спрямовані на поточну діяльність готельного господарства, а кошти амортизаційного фонду можна використати на придбання нових об'єктів основних засобів.

З метою удосконалення бухгалтерського обліку затрат на ремонт основних засобів необхідно на законодавчому рівні вирішити ряд проблем, пов'язаних з розбіжностями у податковому та фінансовому законодавстві, подолання яких могло б стимулювати інвестиційну діяльність готельних господарств. Визначення порогів суттєвості для виконання ремонтних робіт готельними господарствами залишається відкритою проблемою, потребує подальших досліджень.

Проведене дослідження дало змогу зробити наступні висновки:

- 1) Активізація інвестиційних процесів готельного бізнесу в Україні повинна здійснюватися з урахуванням умов Міжнародних стандартів готельної індустрії;
- 2) Для цієї ж бухгалтерського обліку необхідний чіткий розподіл заходів по покращенню основних засобів з метою визначення затрат;
- 3) Прогнозатичним висутпає визначення результату від проведеного ремонту чи модернізації об'єктів основних засобів готельних господарств, згідно вимог П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- 4) Затрати на ремонт пропонуємо обліковувати на спеціальному субрахунку 156 «Капітальний ремонт основних засобів» до рахунку «Капітальні інвестиції» і в подальшому списувати за рахунок спеціально створеного забезпечення на покриття затрат з капітального ремонту основних засобів або відносити на збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів.

3.11. Еволюція змісту і ролі сучасного управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту

Характерними рисами світової постіндустріальної економіки є глобалізація бізнесу, інформатизація суспільства та перехід до нової моделі економічного зростання, сформованої на засадах концепції сталого розвитку. Поширення цих тенденцій на вітчизняну економіку, загострення конкуренції, підвищення рівня динамічності та невизначеності зовнішнього середовища

⁴⁶ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства України від 27.04.2000 р. №92//www.rada.ua

⁴⁷ Податковий кодекс України станом від 2.12.2010 р. №2755-VI

⁴⁸ Податковий кодекс України станом від 2.12.2010 р. №2755-VI

підприємств зумовлене доцільність переходу до нової системи управління стратегічного менеджменту. Впровадження сучасних концепцій стратегічного управління ставить першочерговим завданням створення на підприємстві відповідного обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних рішень. В зв'язку з цим значно актуалізуються теоретико-методологічні проблеми управління обліку, який беззаперечно визнано основним інформаційним фундаментом системи управління підприємства. Однією з широкого кола цих проблем є дослідження еволюції змісту і ролі сучасного управління обліку в системі стратегічного управління підприємства.

Слід зазначити, що ця проблема не є новою для вітчизняної та зарубіжної теорії управління обліку. У контексті зазначеної проблеми існує велика кількість досліджень зарубіжних і вітчизняних вчених таких як А. Алчер, П.И. Вахрушина М.А., Карпова Т.П., Нагадовська Л.В., Пушкар М.С. та інші. Однак, як свідчить проведений аналіз, наявні різноманітні підходи щодо позиціонування зовнішнього середовища функціонування суб'єктів господарювання та відповідні інформаційні потреби стратегічного менеджменту потребують уточнення теоретико-методологічних засад управління обліку, а саме його змісту і ролі в системі стратегічного менеджменту.

Метою статті є дослідження еволюції змісту і ролі управління обліку в системі стратегічного управління підприємством.

Опрацювання фахових видань свідчить, що вітчизняні науковці, розглядаючи питання щодо позиціонування управління обліку, використовують різні підходи: досліджують місце управління обліку в обліковій системі підприємства; в системі управління; в реалізації окремих функцій процесу управління, зокрема – в прийнятті управлінських рішень; в реалізації окремих стадій управлінського циклу та інші. Наявне різноманіття підходів пояснюється складністю процесу управління та обліково-аналітичної системи як його інформаційної бази. Зважаючи на наведені обставини автор вважає за доцільне узагальнюючі наявні підходи надати комплексну характеристику еволюції змісту управління обліку і його місця в системі стратегічного менеджменту. Для цього використовуватиметься наступна послідовність проведення дослідження:

- висвітлення ролі управління обліку в здійсненні основних функцій управління;
- визначення місця управління обліку в реалізації окремих стадій управлінського процесу;
- обґрунтування ролі управління обліку в здійсненні окремих процесів та етапів управлінського циклу.

При проведенні дослідження враховані еволюційні зміни методології управління обліку на історичних етапах його розвитку, що відповідає загально визначеній парадигмі наукового пізнання.

Для вирішення поставлених задач у відповідності із запропонованою послідовністю з'ясуємо зв'язок традиційного управління обліку з

класичними функціями управління: прогнозування, планування, організація, мотивація, контроль, регулювання (рис. 3.16.).

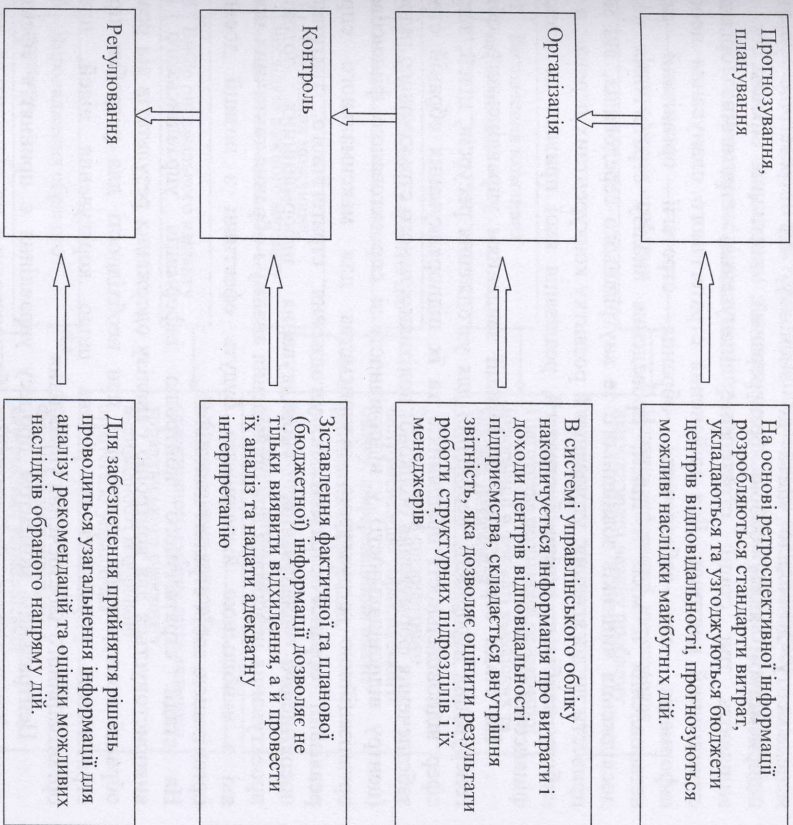


Рис. 3.16. Роль управління обліку в реалізації основних функцій управління

Наведена систематизація завдань управління обліку переконливо свідчить про їх підпорядкованість змісту основних функцій управління та більш тісний його зв'язок із оперативним контролем та регулюванням, що відповідає місці і головній меті управління обліку на перших етапах його розвитку.

Дослідження історичних аспектів становлення і розвитку управління обліку, проведені вітчизняними та зарубіжними фахівцями доводять, що однією з головних причин урізноманітнення методів і інструментів управління обліку є необхідність задоволення потреб системи управління підприємствами. «У сучасних умовах головним завданням управління обліку є інформаційне

та методичне забезпечення процесу досягнення стратегічних цілей підприємства»⁴¹⁹. Узгодження підходів представників різних шкіл менеджменту дозволило дійти до висновку, що стратегічне управління підприємством являє собою безперервний циклічний процес, у якому виділяють три стадії: стратегічне планування, стратегічна організація, стратегічний контроль. Для здійснення стратегічного планування необхідна інформація, яка забезпечить: обрання стратегії організації шляхом встановлення її місці й цілей; проведення аналізу стратегічних позицій; дослідження чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, які можуть привести до досягнення, утримання й розвитку конкурентних переваг; а також вибору найбільш успішної стратегії, реалізація якої приведе до адекватної фінансової віддачі.

На стадії стратегічної організації завданням управлінського обліку є генерування інформації, необхідної для узгодження ресурсів, цілей, завдань і сфер відповідальності працівників та їх підпорядкування обраній стратегії; забезпечення формування облікової політики кожного структурного підрозділу (центру відповідальності) у відповідності зі спроектованою фінансовою та організаційною структурою підприємства для максимального сприяння реалізації обраної стратегії та угодження стратегічного, тактичного й оперативного планування; упорядкування інформаційних потоків проектування інформації для проведення аналізу і обрання тактичних програм, які з найбільшою ймовірністю будуть ефективні з позиції досягнення організацією своїх стратегічних цілей.

На стадії стратегічного контролю інформація управлінського обліку використовується для контролю і аналізу одержаних результатів від реалізації обраної конкурентної стратегії і при необхідності для розробки проектів стратегічних управлінських рішень щодо корегування цілей, планів і організаційного забезпечення управління⁴²⁰.

Центральним моментом процесу управління є прийняття ефективних економічних рішень, що, звичайно, безпосередньо не відносяться до сфери управлінського обліку та не є прерогативою бухгалтерів-аналітиків. Однак проекти управлінських рішень готуються менеджерами на основі інформації, генерованої в системі управлінського обліку. Зважаючи на те, що процес прийняття управлінських рішень є послідовністю кількох логічних кроків, розглянемо роль управлінського обліку в розрізі кожного з них (рис. 3.17).

Очевидно, що роль облікової інформації і управлінського обліку як її постачальника в процесі розробки, прийняття та моніторингу реалізації управлінських рішень різна, а вимоги щодо змісту і формату інформації визначають методичні прийоми та інструменти управлінського обліку.

Результатом стратегічного управління є ухвалення стратегічних рішень, які:

- орієнтовані на майбутнє і закладають основу для прийняття оперативних управлінських рішень;
 - пов'язані із значною невизначеністю, оскільки враховують неконтрольовані зовнішні фактори, що впливають на підприємство;
 - пов'язані із залученням значних ресурсів і можуть мати надзвичайно серйозні, довготривалі наслідки для підприємства⁴²¹.

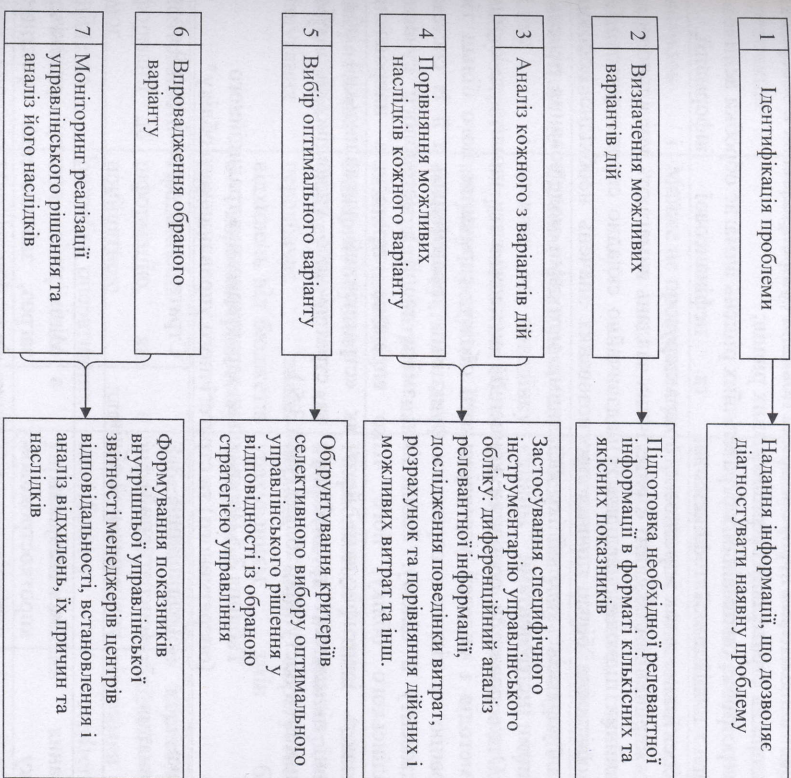


Рис. 3.17. Роль управлінського обліку в реалізації процесу прийняття управлінських рішень

Специфіка стратегічних управлінських рішень обумовлює особливості не тільки організаційно-методичного механізму їх розробки й прийняття (застосування методів ризик-менеджменту, що передбачає ідентифікацію ризиків у наявних стратегічних альтернативах, оцінку рівня ризику і вибір

⁴¹⁹ Голова С.Ф. Суцесний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні. - Автореферат дис. доктор. екон. наук. - Київ, КІНЕУ, - 2009.

⁴²⁰ Гулина О.В. Проблеми та перспективи запровадження стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buv.gov.ua>

⁴²¹ Маркова В.Д. Стратегічний менеджмент: курс лекцій / В.Д. Маркова, С.А. Кузнєцова. - М.: ИНФРА-М. Новосібірськ: Сібірське соціалістичне, 2002. - с. 14

методів управління ним), а й особливості формування інформаційного забезпечення, а саме процедур збору та обробки інформаційних потоків засобами управлінського обліку:

- основна стратегія підприємства складається з великої кількості підстратегій дріллого, третього і інших рівнів, які розробляються, приймаються, реалізуються і контролюються на всіх рівнях управління. Через це необхідна облікова та аналітична інформація, яка повинна бути спрямована й зосереджена на послання стратегічних рішень різних рівнів;

- розробка оптимальних стратегічних рішень вимагає обробки величезних обсягів аналітичної фінансової та нефінансової інформації, як ретроспективного, так і прогнозного характеру;

- вирішення більшості стратегічних завдань вимагають унікального, а не традиційних підходів, наслідки їх надзвичайно складно спрогнозувати. Тому для досягнення більш точних прогнозів значення необхідно поповнити арсенал управлінського обліку складними методами моделювання рішень та сучасними інструментами⁴²².

Отже розвиток основних концепцій менеджменту вимагає докорінних змін методів і моделей управлінського обліку, спричиняє його більш тісну інтеграцію не тільки з окремими функціями управління, а й із системою менеджменту в цілому. Еволюційні зміни теорії і методології сучасного управлінського обліку, його чітко виражена стратегічна направленість дозволяють ідентифікувати його як «стратегічний управлінський облік». Основні відмінності традиційного та стратегічного управлінського обліку узагальнені в наступній таблиці (табл.3.5.).

Таблиця 3.5. Порівняльна характеристика традиційного (оперативного) та стратегічного управлінського обліку*

Ознака порівняння	Традиційний (оперативний) управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
1	2	3
Завдання обліку	Забезпечувати короткостроковому періоді отримання максимального прибутку при мінімальних витратах	Мінімізація впливу ризиків та загроз, забезпечення ефективного функціонування підприємства в довгостроковому періоді, максимізація привабливості інвестиційної підсилення потенціалу на ринку та стабільного економічного зростання

⁴²² Шапкан А.В. Збір та обробка інформаційних потоків системою бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління підприємством/ А.В.Шапкан/ Науковий вісник Букovinської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 4 (13). – Чернівці: БУФД, 2008. – С.378-382.

Діагностика факторів внутрішнього середовища	Надлишкова концентрація внутрішніх факторів і процесів	на стратегічних факторах і	Проводиться в площині реалізації стратегічних цілей підприємства
Моніторинг факторів зовнішнього бізнес-середовища	Або взагалі не проводиться	або проводиться неретуплярно	Увага приділяється систематизації та аналізу інформації про ринки, на яких підприємство реалізує свої продукти, затрати конкурентів, моніторингу стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках протягом декількох періодів
Контроль і аналіз фінансових показників	Майже не проводиться	не	Проводиться системний облік і оцінка не фінансових показників (якість, надійність, гнучкість та задоволення потреб клієнтів)
Віношення до обліку і аналізу затрат	Єдиним фактором, що впливає на поведінку витрат визнається обсяг випуску продукції. Він використовується для розподілу витрат на змінні та постійні.	що витрат визнається обсяг випуску продукції. Він використовується для розподілу витрат на змінні та постійні.	Обсяг випуску продукції не є єдиним і найбільш суттєвим фактором, що обумовлює поведінку затрат
Використання інструментів планування	Використовується бюджетування, передбачає аналіз відхилень від бюджетів в короткостроковому періоді	яке передбачає аналіз бюджетів в короткостроковому періоді	Розробляється план діяльності підприємства в довгостроковому періоді, який корегується з урахуванням змін бізнес-середовища
Адаптованість інформації до вимог прийняття управлінських рішень	Представляє інформацію, яка є прийнятною розробки оперативних і тактичних рішень	є інформацією, необхідною для прийняття оперативних і тактичних рішень	Забезпечує надання користувачам інформації, необхідної для впровадження, підтримки та моніторингу управлінських рішень
Орієнтація на групи користувачів	Менеджерів нижчого і середнього рівня, в яких компетенції прийняття оперативних управлінських рішень	і середнього рівня, в яких компетенції прийняття оперативних управлінських рішень	Топ-менеджерів і власників підприємства

Інструментарій	Методи	вивчення	поведінки	затрат,
	калькулювання на основі повних та змінних витрат (direct costing), система «standart-cost», ABC - калькулювання, СVP - аналіз та інш.			
	Економіко-математичні методи прогнозування та дисконтування (бенчмаркінг, SWOT-аналіз, концепція ланцюга цінностей, позиціонування, збалансовані показники, система ключових показників ефективності (КРІ - Key Performance Indicators)			

* Систематизовано на основі⁴²³ та доповнено автором

Основними відмінностями стратегічного управлінського обліку від традиційного (оперативного) є:

- концентрування уваги на майбутніх явищах;
- процесний підхід, який передбачає стратегічний аналіз «від зовнішнього до внутрішнього», що пов'язаний з врахуванням очікувань клієнтів як відправної точки;
- трактування інформації про засоби підприємства в стратегічному контексті;

- концентрація уваги не тільки на результатах виробничого процесу, а комплексне дослідження процесів постачання, збуту, фінансової та інвестиційної діяльності;

- використання спеціальних інструментів для вимірювання, аналізу та редукції ризиків;

- розуміння стратегічних концепцій, участь в розробці стратегії підприємства та моніторингу її реалізації;

- включення в "управлінське поле" всіх трудових, матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів, які можуть бути об'єктами регулювання через прийняття управлінських рішень.

Традиційний управлінський облік на всіх історичних етапах відіграв важливу роль та створював інформаційний фундамент для реалізації основних функцій управління, здійснення етапів управлінського циклу та стадій прийняття управлінських рішень.

Стратегічна направленість процесу управління спричинила нові вимоги до традиційного управлінського обліку, що вимагає використання сучасних інструментів і моделей, значно змінює зміст управлінського обліку та є причиною виокремлення нового етапу в його еволюційному розвитку – етапу формування стратегічного управлінського обліку.

Роль стратегічного управлінського обліку суттєво зростає, що пояснюється тим, що стратегічний управлінський облік націлений на перспективу, розглядається як заручливими, так і вітчизняними дослідниками не тільки як потенційний напрямок розвитку облікової системи підприємства, а й інструмент забезпечення його сталого розвитку.

Зростання ролі стратегічного управлінського обліку та його більш тісний зв'язок з іншими функціями стратегічного менеджменту обумовлює в перспективі створення нової модифікованої моделі управлінського обліку та її інтеграцію в систему управління.

Обґрунтування методологічних засад стратегічного управлінського обліку, архітектури облікової системи стратегічного типу та позиціонування стратегічного управлінського обліку є актуальними напрямками подальших наукових досліджень.

3.12. Облікова політика з урахуванням стратегічних цілей підприємства на довгострокову перспективу

Проблеми оподаткування, бухгалтерського та податкового обліку останнім часом все більше привертють увагу науковців і практиків, оскільки у даному випадку стикаються інтереси держави, підприємств та фізичних осіб – платників податків. У сучасних умовах господарювання напрямком розвитку облікової науки є зближення фінансового і податкового обліку. Прийняття податкового кодексу має стати першим кроком у досягненні такого зближення, що підвищить якість наданої інформації для прийняття управлінських рішень та полегшить роботу бухгалтера. Також, його прийняття змусить бухгалтерів та фінансових директорів більш відповідально відноситись до формування облікової політики.

Як в теорії, так й на практиці завжди існують різноманітні підходи до виображення стану та руху активів, доходів і витрат, фінансових результатів діяльності підприємства в обліку, тому є можливість виникнення різного представлення одного й того ж факту по-різному.

Таким чином, при використанні різних облікових методів інформація може надаватися абсолютноно протилежна (наприклад, одна операція може бути представлена як прибуткова або як збиткова). Як правило, при розробці облікової політики, підприємство не приділяє достатньо уваги питанням, що мають розкривати сутнісні характеристики методичних підходів до організації обліку та не враховують галузеві особливості діяльності суб'єктів господарювання.

Питання пов'язані з формуванням облікової політики підприємства у своїх працях розглядають такі науковці: Ф. Ф. Бугинець, Л. З. Шнейдман,

⁴²³ Казора О.Л., Иванова Е.В. Стратегическое аспекты управленческого учета в принятии перспективных управленческих решений / О.Л.Казора, Е.В.Иванова // Вестник ОрелГИЭТ. 2010. № 2(12). – С.106-111.

Т. М. Сторожук, М. В. Кужельний, Т. В. Барановська⁴²⁴ та інші. Дослідження даної проблематики вченими проводяться у такій послідовності: спочатку уточнюється та доповнюється поняття терміну «облікова політика», розглядаються фактори впливу на облікову політику підприємства, пропонується її класифікація та зміст основних розділів. Але, все ж такі зашифровані невирішеними питання розкриття інформації в обліковій політиці підприємства з урахуванням змін в оподаткуванні та стратегічних завдань управління фінансово-господарською діяльністю.

Тому, метою дослідження є розробка підходу до формування ефективного облікової політики, що відповідає стратегічним цілям підприємства та враховує зміни в оподаткуванні його діяльності в Україні.

Для досягнення поставленої мети потребують вирішення такі завдання:

- виділити основні фактори впливу на процес складання облікової політики;

- визначити наповнення облікової політики в залежності від обраних стратегічних цілей та податкових особливостей;
- визначити елементи, які мають підвищувати ефективність облікової політики.

Д.З. Шнейдман⁴²⁵ виділяє в обліковій політиці два рівня:

- перший – макрорівень визначає політику державних органів щодо розвитку обліку в Україні;

- другий – мікрорівень це вже політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійної фінансової звітності.

Також, Олександр Сторожук⁴²⁶ розглядає облікову політику у двох аспектах:

- облікова політика держави щодо підприємства, при цьому законодавчо регулюються і встановлюються нормативними актами такі складові, як принципи складання звітності, її форми, критерії визначення окремих видів активів, зобов'язань, доходів і витрат, зміст статей звітності тощо, тобто ті складові, які можуть змінюватися лише у результаті зміни змісту положень бухгалтерського обліку;

- власне облікова політика.

Виходячи з вищезгаданого, можна констатувати, що в Україні склалась багаторівнева система нормативного регулювання обліку та складання фінансової звітності суб'єктів господарювання.

⁴²⁴ Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Ліницький – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика [текст]: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.06.04 / Т.В. Барановська. Нап. автор. укр.-К., 2005. – 21 с. – укр. Облікова політика підприємства: сутність і призначення / Сторожук Т.М. // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2009. – №3(46). – С. 130-137. Організація бухгалтерського обліку [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с. Форум бухгалтерського учета и моделирование их развития [текст]: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Д.З. Шнейдман. – М., 1991. – 22 с.

⁴²⁵ Форум бухгалтерського учета и моделирование их развития [текст]: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Д.З. Шнейдман. – М., 1991. – 22 с.

⁴²⁶ Олександр Сторожук. Теорія розвитку і проблеми реформування облікової політики / Олександр Сторожук // Вісник податкової служби України. – 2007. – №26 – С.23-27

1) Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»⁴²⁷, інші законодавчі акти, укази Президента та постанови уряду України з питань бухгалтерського обліку;

2) національні та міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

3) методичні вказівки, інструкції, листи податкової адміністрації та інші документи;

4) внутрішні документи підприємства, такі як накази тощо.

Перші три рівні формуються державними органами, підприємство не може на них впливати.

Четвертий рівень формується саме підприємством виходячи зі специфіки організаційно-правової форми діяльності підприємства та інших факторів.

Отже, у якості основного документу четвертого рівня підприємства розглядають самостійно створену облікову політику.

В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципи питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування необхідно підходити дуже відповідально й продумано, адже від вибору облікових одиниць підприємства залежить фінансовий результат та об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності⁴²⁸.

На підприємствах України складається облікова політика для цілей фінансового та управлінського обліку, як правило загальної. Акімова Н.С., Беспалова О.О. у своїй статті надають класифікацію облікової політики відносно до користувачів та пропонують поділити її на облікову політику: щодо фінансової звітності; щодо податків та зборів (податкових відносин); щодо отримання даних управлінського обліку⁴²⁹.

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є зосередження уваги на виділених тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарчої системи, а саме галузеві особливості, які визначають порядок формування облікової політики⁴³⁰.

У процесі розробки облікової політики конкретним підприємством, на думку, Кужельного М.В. найбільш важливими є такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова структура підприємства;

- галузеві особливості, які й визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;

- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції тощо;

- відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання;

⁴²⁷ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] / Закон України. [вид 16.07.99 р. №96-ХІV]: зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: www.zakonolada.gov.ua.

⁴²⁸ Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів). [навчальний посібник] / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2007. – 288 с.

⁴²⁹ Організаційно-методичні аспекти облікової політики акціонерного товариства / Акімова Н.С., Беспалова О.О. // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №4(8). – С. 137-144

⁴³⁰ Житний П.Є. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / П.Є. Житний П.Є. // Вісник ЖДПУ. Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – 7 с.

- умови постачання та збуту продукції; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками;
 - система та умови матеріальної зацікавленості, відповідальності тощо;⁴³¹
 - Узагальнюючи та розширюючи вищезгадане, автор вважає що на вибір облікової політики значно впливають такі фактори:
 - організаційно-правова форма підприємства (акціонерне товариство, державне підприємство тощо);
 - галузева приналежність або вид діяльності (промисловість, будівництво, торгівля, посередницька діяльність);
 - обсяги діяльності, організаційна структура управління підприємством, середньоспискова чисельність;
 - податкове поле діяльності підприємства (звільнення від різного роду податків, ставки податків, пільги з оподаткування тощо);
 - ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку (перш за все, мається на увазі можливість самостійного прийняття рішень у питаннях ціноутворення, вибору контрагентів, постачальників тощо);
 - наявність матеріально-технічної бази (забезпечення комп'ютерної технікою та іншими засобами ортехніки, програмно-методичного забезпечення тощо);
 - система інформаційного забезпечення підприємства (за всіма необхідними для ефективної діяльності організації напрямками);
 - рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної ініціативності та винахідливості керівників фірми;
 - система матеріальної захищеності в ефективності роботи підприємства і матеріальної відповідальності за кожно зобов'язань, що виконуються;
 - стратегія розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, напрямки інвестицій, що очікуються, тактичні підходи до рішення перспективних задач тощо).
 - Включення внутрішніх документів підприємства у склад системи нормативного регулювання не дає права на повну свободу у розробці документів та порядку їх прийняття, тому що держава контролює цей процес за допомогою законодавства.
- Сама облікова політика також впливати на організацію обліку підприємства. Існують елементи облікової політики які впливають тільки на процес збору та обробки облікової інформації, але є такі, що прогнозуємо впливають на звітність й відповідно на фінансові результати діяльності.
- Для досягнення мети дослідження, на думку автора, необхідно визначити елементи облікової політики з довгостроковими цілями.
- Елементи облікової політики з довгостроковими цілями це:
- переоцінка основних засобів;

⁴³¹ Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Ділляк. - К.: КНЕУ, 2001. - 334 с.

- порядок списання вартості малоцінних необоротних активів, з визначенням їх вартості;
 - вартісне обмеження віднесення до основних засобів;
 - метод нарахування амортизації основних засобів;
 - способи ремонту основних засобів (шляхом створення ремонтного фонду);
 - метод нарахування амортизації нематеріальних активів;
 - оцінка матеріально-виробничих запасів, що списуються;
 - переведення довгострокової заборгованості у короткострокову;
 - способи оцінки вибуття цінних паперів, за якими не визнається поточна ринкова вартість;
 - способи формування первісної вартості фінансових вкладень;
 - порядок визнання виторгу від виконання довготермінових робіт;
 - створення резервного фонду;
 - метод обліку надходження державної допомоги у вигляді субсидій, дотацій тощо;
 - способи відображення у звітності відстроєних податкових активів та відстроєних податкових зобов'язань.
- Об'єднано обрані елементи облікової політики дають можливість прийняття раціональних та ефективних управлінських рішень з урахуванням стратегічних завдань. Тобто, підприємства повинні розробляти ефективну облікову політику – це закріплена внутрішньою документальною сукупністю принципів, прийомів та правил ведення обліку, яка сприяє стратегії розвитку підприємства, допомагає отримати максимальний ефект від правилно побудованої і впровадженої системи обліку з урахуванням законодавчої бази, що дозволяє досягти поставленої мети.
- Для впровадження елементів облікової політики працівники підприємства, що залучені до її розробки мають вивчити також зміни, які відбулись в оподаткуванні у зв'язку із прийняттям податкового кодексу. Оскільки, необхідно при формуванні облікової політики для цієї оподаткування обрати один спосіб нарахування податку із декількох законодавчо встановлених. Також її треба погоджувати із головним бухгалтером та керівниками підприємства, тому що саме вони відповідають за правильне нарахування та сплату податків та зборів у бюджет.
- Правильно побудована облікова політика знижує податкові ризики та може допомогти при вирішенні проблем пов'язаних з оподаткуванням у суді на користь підприємства.
- Результати проведеного дослідження підтверджують важливість світового підходу до процесу формування облікової політики. Практичне застосування запропонованих заходів дозволить підприємству сформулювати оптимальну для конкретного суб'єкта господарювання облікову політику. Дана тема потребує подальшого розгляду та вивчення у рамках глобалізації та уніфікації облікової науки.

3.13. Аналіз структури попиту на трудові ресурси підприємств машинобудівної галузі (на прикладі торгової фірми ПАТ «КВБЗ»)

Ринок праці займає особливе місце в системі ринкових відносин. Більшість економічних, соціальних, демографічних явищ та процесів відбуваються прямо або побіжно, повністю або частково на ринку праці.

На сучасному ринку праці зростає попит на фахівців машинобудівної галузі, працівників нових професій пов'язаних з модернізацією устаткування і технологій, розширенням обсягів виробництва і номенклатури продукції, що випускається промисловими підприємствами, освоєнням нових ринків, в тому числі закордонних.

Проблеми попиту на інженерні висококваліфіковані трудові ресурси вивчають такі вчені як: В. Журавський, В. Приходько, І. Федоров, вони відмічали те, що сьогоденний стан вітчизняної системи інженерної освіти, в значно більшій мірі, ніж в інших країнах світового співтовариства, суперечить перспективним потребам машинобудівних підприємств країни. Вітчизняні вчені Б. Данилишин та О. Шапуров присвятили дослідженню проблем та перспектив розвитку машинобудівної галузі значну кількість праць.

Але не дивлячись на наявність наукових робіт, малодослідженими залишаються питання аналізу потреб підприємств машинобудівної галузі у кадрах на регіональному ринку праці.

Метою статті є дослідження теоретичних підходів та розробка практичних рекомендацій щодо необхідності вивчення попиту машинобудівних підприємств на трудові ресурси з подальшою формуванням пропозицій для утримання балансу на ринку праці.

Трудові ресурси є об'єктом управління на рівні держави, регіону, галузі, підприємства. На рівні суб'єкта господарської діяльності для характеристики всієї сукупності працівників підприємства трудові ресурси визначаються такими термінами, як «персонал», «кадри», «трудова колектив». Кадри – це основний (штатний) склад працівників установи, підприємства, організації тієї чи іншої галузі діяльності, всі постійні працівники. Для кадрів машинобудівної галузі основними характеристиками є професія та кваліфікація.⁴³²

За даними опитування керівників, в сучасних умовах підприємствах машинобудування виникла додаткова потреба в кваліфікованих робітниках, у тому числі знатних обслуговувати новітні технологічне обладнання. Більше двох третин роботодавців заявили про підвищення попиту на фахівців нового профілю. Крім того, на більшості об'єктів підприємств ростуть вимоги до рівня професійної кваліфікації працівників у зв'язку з інноваційним розвитком підприємств. Тим не менше у всій країні ситуація з відтворенням наукових та інженерних кадрів як і раніше залишається дуже складною. Головна причина такого становища – недостатній приплив молодих працівників, закріплення на підприємствах, низька заробітна плата. Переважає кількість випускників шкіл

не поступає вибирати собі інженерні професії, вважаючи, що вони не престижні, не користуються попитом на ринку праці.

Дослідження структури попиту на трудові ресурси згідно основних характеристик проводилося на прикладі Торгової фірми машинобудівного підприємства Крюківського вагонубудівного заводу (ПАТ «КВБЗ») розташованого у місті Кременчугі. Завод випускає різноманітну продукцію: вагони вагонубудування: напіввагони, бункерні і спеціалізовані вагони, вагон-платформи, крилі вагони, вагон-цистерни, візки, колісні пари, запасні частини, пасажирські вагони серії 779, пасажирські вагони серії 788, візки, колісні пари, запасні частини; а також продукцію машинобудування: автогрейдерів, спеціальна інженерна техніка, горно-шахтне обладнання (Табл. 3.6.).

Дані табл. 3.6. показують, що фактична чисельність працівників торгової фірми збільшилася майже вдвічі порівняно з 1999 роком. Для більш детального аналізу структури штату Торгової фірми ПАТ «КВБЗ» персонал був поділений згідно розділів національного класифікатора професій.⁴³³

Таблиця 3.6. Загальні показники діяльності та чисельності Торгової фірми ПАТ «КВБЗ» протягом 1999-2009 рр.

Період	1999	2000	2001	2005	2006	2007	2008	2009
Фактична чисельність працівників торгової фірми	57	59	51	87	87	85	94	79
Об'єм реалізації, тис. грн.	172373	136354	146725	1347618	1100848	1997864	3179079	1074048
Кількість вантажних вагонів, шт.	922	521	452	6144	4349	7650	6387	2458

4.1 Законодавці, вищі державні органи, службовці, керівники, менеджери (управителі).

4.2 Професіонали. Цей розділ вміщує професії, що передбачають високий рівень знань у галузі фізичних, математичних, технічних, біологічних, агрономічних, медичних чи гуманітарних наук.

4.3 Фахівці. Цей розділ вміщує професії, що вимагають знань в одній чи кількох галузях природознавчих, технічних і гуманітарних наук.

4.4 Технічні службовці. Цей розділ вміщує професії, що передбачають знання, необхідні для підготовки, збереження, відновлення інформації та проведення обчислень.

4.5 Працівники сфери торгівлі та послуг. До цього розділу належать професії, що передбачають знання, необхідні для надання послуг.

⁴³² Шекін Г. В. Основи кадрового менеджента: Учебник / Г. В. Шекін. – 1999. – 288 с.5. Экономика машиностроительного производства. – М.: Высшая школа, 2003. – 303 с.

⁴³³ Шекін Г. В. Основи кадрового менеджента: Учебник / Г. В. Шекін. – 1999. – 288 с.5. Экономика машиностроительного производства. – М.: Высшая школа, 2003. – 303 с.

4.9 Найпростіші професії. Цей розділ охоплює найпростіші професії (роботи), що потребують знань для виконання простих завдань (Табл. 3.7.).

Результати табл. 3.7. показують, що динаміка попиту Торгової фірми постійно змінюється, згідно даними середній рівень ряду загальної кількості працівників становить 92,4 чоловіки. У 2009 році відбулися масові збільшення на підприємстві, які були пов'язані зі світовою економічною кризою, яка торкнулася усіх сфер промисловості. Різне зменшення замовлень на вагонубудівну продукцію призвело до збільшення у Торговій фірмі 13 чоловік. Найбільшу долю кадрів становлять інженери від 44,71% до 49,47% від загальної чисельності працівників. Керівні посади займають близько 29% в середньому, це зумовлено великою кількістю начальників відділу та бюро. Кількість фахівців в середньому за 5 років становить 9,8 чоловіки. Найменша кількість кадрів зосереджена в сфері обслуговуючого персоналу – працівники торгівлі та послуг, а також секретарі.

Таблиця 3.7. Загальна характеристика чисельності штату Торгової фірми ПАТ «КВБЗ» у 2006-2010 рр. *

Професія	2006		2007		2008		2009		2010		Y
	q	d, %	q	d, %	q	d, %	q	d, %	q	d, %	
4.1	27	30,00	27	28,42	28	28,87	27	28,42	27	31,76	27,2
4.2	42	46,67	47	49,47	46	47,42	45	47,37	38	44,71	43,6
4.3	10	11,11	10	10,53	10	10,31	10	10,53	9	10,59	9,8
4.4	1	1,11	1	1,05	2	2,06	2	2,11	1	1,18	1,4
4.5	2	2,22	1	1,05	1	1,03	1	1,05	1	1,18	1,2
4.9	8	8,89	9	9,47	10	10,31	10	10,53	9	10,59	9,2
Всього	90	100,00	95	100,00	97	100,00	95	100,00	85	100,00	92,4

* Складено та розраховано автором

Окрім професійного складу штату працівників Торгової фірми розглянемо попит на їх кваліфікаційну характеристику (табл. 3.8.).

За результатами розрахунків табл. 3.8. найбільшим попитом користуються висококваліфіковані кадри з повною вищою освітою: у 2006 році їх доля становила 85,56%, у 2007 році – 86,32%, починаючи з 2008 року цей показник становить близько 83%, в середньому це 78 чоловік. Це й не дивно, оскільки підприємству для конкурентоспроможної діяльності необхідні провідні інженери та техніки.

Некваліфікованих працівників у Торговій фірмі в середньому 9,2 чоловіки, це близько 9% від загальної чисельності штату. Попит зі сторони підприємства на кадри з базовою, неповною освітою та кваліфікованих робітників сягає від 1% до 3% протягом 2006-2010 рр.

Таблиця 3.8. Кваліфікаційна характеристика штату Торгової фірми ПАТ «КВБЗ» у 2006-2010 рр. *

Кваліфікація	2006		2007		2008		2009		2010		Y
	q	d, %	q	d, %	q	d, %	q	d, %	q	d, %	
Повна вища	77	85,56	82	86,32	81	83,51	79	83,16	71	83,53	78
Базова вища	1	1,11	1	1,05	1	1,03	1	1,05	1	1,18	1
Неповна вища	3	3,33	2	2,11	3	3,09	3	3,16	3	3,53	2,80
Кваліфікований робітник	1	1,11	1	1,05	2	2,06	2	2,11	1	1,18	1,4
Некваліфікований робітник	8	8,89	9	9,47	10	10,31	10	10,53	9	10,59	9,2
Всього	90	100	95	100	97	100	95	100	85	100	92,4

* Складено та розраховано автором

Таким чином, важко переоцінити потребу у кваліфікованих молодих інженерних кадрах, без яких неможливо створювати наукомісткі, високоефективні, конкурентоспроможні технічні системи в галузі машинобудування, неможливо перейти до економіки, заснованої на знаннях і високих технологіях. В умовах ринкових відносин чисельність працівників носить гнучкий характер, тому що виникає попит на різні професії, які пов'язані не тільки з рівнем підготовки, а й досвідом роботи, віком, тому постійні дослідження потреб ринку дозволять визначити необхідну пропорцію для збалансування регіонального ринку праці.