

**Міністерство освіти і науки України
Чернігівський національний технологічний університет**

А. В. Дмитренко

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ
ТА ПРАГМАТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ
СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У СФЕРІ БІЗНЕСУ**

МОНОГРАФІЯ

Чернігів
2019

УДК 005.935:658.15]:303.433.2

Д53

Рекомендовано до друку рішенням вченої ради
Чернігівського національного технологічного університету
Протокол № 1 від 21 січня 2019 р.

Рецензенти:

Ільчук В. П., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Чернігівського національного технологічного університету;

Пушкар О. І., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри комп'ютерних систем і технологій Харківського національного економічного університету ім. С. Кузнеця;

Онишко С. В., доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансових ринків Національного університету державної фіскальної служби України.

Дмитренко А. В.

Д53 Теоретико-методологічні засади та прагматика організації фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу : монографія. – Чернігів : ЧНТУ, 2019. – 354 с.

ISBN 978-617-7571-69-7

У монографії комплексно розглянуто теоретичні основи та практичний інструментарій фінансового контролінгу спільної діяльності. Розкрито інструментарій та методи забезпечення результативності фінансово-господарської діяльності спільного підприємства. Визначено концептуальні засади та методи вартісно-орієнтованого й стратегічного фінансового контролінгу спільної діяльності, системи збалансованих показників, фінансової діагностики й моніторингу.

Для спеціалістів фінансово-економічних служб, фінансових контролерів, бізнесменів і фахівців у сфері управління фінансами, працівників практичної сфери, наукових працівників, які досліджують проблеми спільної діяльності на підприємствах України, а також викладачів, аспірантів, докторантів та студентів.

УДК 005.935:658.15]:303.433.2

ISBN 978-617-7571-69-7

© А. В. Дмитренко, 2019
© Чернігівський національний
технологічний університет, 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ БІЗНЕСУ	10
1.1. Сутність і значення фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	10
1.2. Домінанти пізнання функціональності фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	45
1.3. Аналіз нормативно-правової бази фінансового контролінгу спільної діяльності.....	72
Висновки до розділу 1	87
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	90
2.1. Систематизація методів та принципів фінансового контролінгу спільної діяльності	90
2.2. Детермінанти формування системи фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	110
2.3. Методичні підходи до оцінки дієвості фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	138
Висновки до розділу 2	150
РОЗДІЛ 3. ДІАГНОСТИКА СУЧАСНОГО СТАНУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ БІЗНЕСУ	152
3.1. Особливості фінансових відносин в процесі здійснення спільної діяльності у сфері бізнесу	152
3.2. Параметричний аналіз спільної діяльності у сфері бізнесу.....	178
3.3. Комплексна оцінка ефективності спільної діяльності	192
Висновки до розділу 3	218
РОЗДІЛ 4. НАУКОВО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	220
4.1. Організаційно-економічні передумови використання фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	220
4.2. Інформаційне забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності.....	242
4.3. Концепція формування системи фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу	260
Висновки до розділу 4	276
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	281
ДОДАТКИ	309

ВСТУП

Актуальність дослідження. Загострення глобальної фінансової кризи, зростання динаміки змін зовнішньоекономічного середовища, прагнення України інтегруватися до Європейського ринку вимагають від підприємств застосування сучасних та ефективних управлінських технологій. Посилення конкуренції, у тому числі й з боку іноземних фірм, скорочення життєвого циклу продукції, забезпечення досягнення підприємствами встановлених довгострокових цілей призводять до необхідності оперативної обробки великого обсягу різноманітної фінансово-економічної інформації, своєчасного її надання керівникам усіх підрозділів для прийняття управлінських рішень, проведення корегування розроблених планів, координації та забезпечення ефективного контролю їх виконання на підприємствах.

На сучасному етапі розвитку економіки на діяльність підприємств впливає велика кількість факторів: загострення конкуренції на ринку, нестабільність зовнішнього середовища, зміна технологій. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність пошуку нових напрямків управління підприємством. Одним із важливих інструментів, який дасть змогу підняти управління на значно вищий рівень, є фінансовий контролінг.

Разом з тим на багатьох підприємствах взаємозв'язок між стратегічним і оперативним плануванням і контролем є слабким, для прийняття управлінських рішень використовуються головним чином дані фінансового обліку, не налагоджена система взаємодії менеджерів з обліковими і аналітичними підрозділами. За таких умов особливої актуальності набуває підвищення ефективності управління підприємствами на основі впровадження фінансового контролінгу.

Фінансовий контролінг є складовою економічної системи підприємства, пов'язаною із плануванням, прогнозуванням, аналізом та контролем. Проблема використання фінансового контролінгу в управлінні підприємством є актуальною, оскільки це дає можливість керівництву отримувати інформацію щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

Застосування системи фінансового контролінгу є новим напрямом в системі управління підприємством як функціонально відокремленого напряму фінансової роботи, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної функції менеджменту, управління формування, використанням і розподілом його фінансових ресурсів, фінансових результатів та рухом грошових коштів, що забезпечує прийняття раціональних оперативних і стратегічних рішень.

У сучасних ринкових умовах нерідко виникають ситуації, при яких суб'єктам господарювання для здійснення своєї діяльності недостатньо власних засобів. Для найбільш ефективного використання майна підприємства можливе спільне його об'єднання на основі підписання договору про спільну діяльність. Спільна діяльність дозволяє залучити вільні засоби підприємств та організацій, розширити сферу їх діяльності, сформулювати ділові відносини з партнерами, отримувати вищі доходи. Необхідною умовою ефективного управління спільною діяльністю є створення налагодженої інформаційної системи.

Поняття «спільна діяльність» широке і багатогранне, але в сучасній економічній літературі трактування сутності і вибору показників, що його характеризують неоднозначне і до кінця не визначено. Здійснення спільної діяльності викликає ряд складнощів. Вони зумовлюються, з однієї сторони, неврегульованістю багатьох питань чинним законодавством України, з іншої сторони, неповною господарсько-правовою розробкою та регламентацією здійснення спільної діяльності в Україні. Питання спільної діяльності відноситься до найбільш актуальних, так як участь в ній дає підприємствам та організаціям додаткові джерела доходів і дозволяє при цьому мінімізувати витрати, понесені в процесі такої діяльності.

Використання фінансового контролінгу в спільній діяльності є досить актуальним з огляду на подальший розвиток системи та переорієнтацією на стратегічні перспективи. Розвиток теорії контролінгу та фінансового контролінгу відображено у працях І. Ансоффа, П. Друкера, Т. Коупленда, М. Мескона, А. Томпсона та інших. Розвитку концептуальних положень присвячені праці таких зарубіжних вчених як: А. Дайлс, Е. Майєр, Р. Манн, Д. Хан, К. Хомбург, Г. Піч, Х. Фольмут, В. Кнауф, С. Данілочкіна, О. Карминський, І. Маринюк, М. Оленєв, О. Потоцька, О. Примак, Ф. Пісчагов, Д. Попов, С. Фалько, Е. Уткін та ін. Дослідженнями проблем контролінгу займалися наступні вітчизняні вчені: І. Бланк, В. Геєць, В. Савчук, В. Сопко, М. Чумаченко, О. Терещенко, С. Козьменко, С. Петренко, М. Пушкар, Л. Сухарева.

Розгляду теоретико-методологічних засад здійснення спільної діяльності та формування бухгалтерської (фінансової) і податкової звітності приділено багато уваги в працях вітчизняних та закордонних економістів. Зокрема, це роботи Х. Андерсена, В.О. Александрова, Н.І. Алпатової, В.В. Бабіча, А.П. Бархатова, В. Батищева, Р. Білик, Ф.Ф. Бутинця, А.С. Богомолова, М.Ю. Бойко, М.А. Булатова, І.І. Вівчар, Т.Т. Войтенко, І.Г. Гайдучок, С.Т. Гачек, Т.Т. Гачек, С.Ф. Голова, Г.І. Горак, В.В. Граневського, Р.М. Грачової, Б.П. Дмитрука, І.Є. Давидовича, В.А. Дерія, Г.Р. Єфран, Є.А. Єфран, І.О. Іртищевої, А.А. Журавльова, О.Є. Ковріжних, Д. Колдуэла, Я.Д. Крупки, А. Кізіми, Т.Г. Кізіми, Г.К. Климко, М.Л. Мащенко, Д.Б. Назаренко, О.В. Небильцової, А.М. Нефьодова, Б. Нідлза, Д.Г. Лук'яненко, В.М. Орлова, В.П. Онищенко, О.М. Мещерякової, М.Г. Михай, С.В. Мочерного, Н.І. Привалової, Н.П. Прищепи, Н.Я. Пітеля, С.М. Подзігуна, Н.О. Рак, В.В. Резнікової, М.А. Сердюка, М.М. Скворцова, Л.О. Солошенко, І.І. Тирпак, В.І. Тирпак, Л.В. Торгової, Р.В. Фроленка, О.В. Хитрої, М.В. Чередниченко, А.В. Череп, С.Ф. Хом'як, М.М. Шестерняк, В.І. Шелемкова, І.В. Шинкаренко, П.П. Шихирєва, С.П. Щерби, М.М. Щирука та інших.

Враховуючи вагомі здобутки вітчизняних та зарубіжних учених, відчувається брак наукових досліджень у галузі фінансового контролінгу спільної діяльності на підприємствах України. Водночас недослідженими залишається низка методологічних та теоретичних питань фінансового контролінгу спільної діяльності суб'єктів господарювання в сфері бізнесу. У зв'язку з цим, виникає необхідність осмислити підходи до методології фінансового контролінгу спільної діяльності без створення та зі створенням

юридичної особи, обґрунтувати потребу у формуванні інформації про внески за договором про спільну діяльність, поточну спільну діяльність без створення юридичної особи та зі створенням юридичної особи, її припинення.

Метою написання монографії є комплексне розв'язання проблем фінансового контролінгу спільної діяльності шляхом розробки теоретичних і практичних рекомендацій та пропозицій в рамках комплексного підходу до побудови та розвитку системи фінансового контролінгу спільної діяльності в сфері бізнесу.

Відповідно до поставленої мети у монографії визначено та вирішено *коло основних завдань*, спрямованих на її досягнення:

- науково - обґрунтовано інтеграцію системи елементів фінансового контролінгу, зокрема: інформаційного забезпечення, обліку, аналізу, контролю і планування та науково доведено тісний зв'язок з такими дисциплінами економічної науки, як: фінанси, фінансова діяльність суб'єктів підприємництва, бухгалтерський облік, податки та система оподаткування, інвестиційна діяльність, фінансовий аналіз, фінанси корпорацій, фінансовий менеджмент;

- науково-обґрунтовано необхідність взаємодії менеджерів з обліковими і аналітичними підрозділами, з метою підвищення ефективності управління підприємствами, що здійснюють спільну діяльність на основі впровадження фінансового контролінгу;

- науково - обґрунтоване визначення «фінансового контролінгу спільної діяльності», що враховує функції, принципи та методи фінансового контролінгу;

- з урахуванням положень нормативної бази з фінансового контролінгу та здійснення спільної діяльності, досліджень праць вітчизняних і зарубіжних вчених запропоновано власне визначення спільної діяльності, яке враховує критерії спільної діяльності, основні мотиви її здійснення та функції;

- на основі досліджень положень міжнародних та вітчизняних нормативних документів з бухгалтерського обліку, праць закордонних та вітчизняних науковців, науково - обґрунтовані визначення «спільного підприємства» та понять «інвестиції» та «власний капітал спільного підприємства», що враховують особливості здійснення спільної діяльності;

- доповнено класифікацію форм та видів спільної діяльності такою формою як спільне фінансування, що дозволяє більш детально обґрунтувати економічну сутність спільної діяльності в Україні з урахуванням удосконалення правової бази країни;

- удосконалено класифікацію договорів про спільну діяльність, з урахуванням їх типів та особливостей спільної діяльності;

- науково - обґрунтовані базові положення фінансового контролінгу спільної діяльності - об'єкт і предмет як основні наукові категорії, проблеми реалізації принципів складання фінансової звітності суб'єктами господарювання, розглянуто елементи методу здійснення спільної діяльності, основні функції при здійсненні спільної діяльності та запропоновано нову захисну функцію;

- науково-обґрунтований такий термін для визначення форм фінансово-господарського контролю за суб'єктами здійснення: «внутрішній фінансовий контроль», як узагальнене поняття, що об'єднує «внутрішньогосподарський фінансовий контроль» та «внутрішньосистемний фінансовий контроль», оскільки

фінансовий контролінг охоплює лише сферу фінансів підприємства і здійснюється на підставі моніторингу, аналізу і контролю фінансових показників;

- в зв'язку з тим, що внутрішній контроль є контролем всередині підприємства та набуває особливого значення як першого ступеня фінансового контролю, так і гаранта зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, запропоновано окреме тестування внутрішнього контролю з питань на підприємствах, що здійснюють спільну діяльність;

- удосконалено проведення аналізу фінансової спроможності договору про спільну діяльність без створення юридичної особи та аналізу вкладених інвестицій, що підвищує ефективність інвестування у спільну діяльність (спільне підприємство), оскільки саме фінансовий контролінг забезпечує орієнтацію управлінського процесу на отримання максимального прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереження ліквідності (платоспроможності) організації;

- удосконалено методичне забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності через розробку проекту Методичних рекомендацій зі здійснення спільної діяльності зі створенням юридичної особи, які сприятимуть упорядкуванню функцій та обов'язків всіх учасників спільної діяльності та формування фінансового результату та розподілу прибутку спільного підприємства;

- умотивовано до застосовування дохідний метод оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів, що вносяться до спільної господарської діяльності у формі простого товариства, що враховує суму доходів від використання таких активів, за яким вартість зазначених активів визначатиметься як сума очікуваних доходів від використаних ділових зв'язків, ділової репутації, реклами, їх рейтингу тощо. Для підтвердження визначення такої вартості пропонується складання Акту про визначення вартості нематеріального активу, в основу якої покладені критерії оцінки за даним методом з метою розвитку фінансового контролінгу спільної діяльності, зокрема концепції орієнтованої на управлінський облік, яка являє собою систему, що адаптує дані бухгалтерського обліку, а також інформацію інших підсистем підприємства до потреб вищого керівництва;

- запропоновано узагальнення поточних даних за спільною діяльністю оператором спільної діяльності за допомогою Звіту оператора спільної діяльності, а кожному учаснику спільної діяльності складати Зведений звіт статутної та спільної діяльності перед складанням фінансової звітності, а також з метою ефективності використання сегментарної звітності на вітчизняних підприємствах складання учасниками спільної діяльності Звіту про діяльність визначеного сегменту за відповідний рік, як окремого звіту;

- обґрунтовано та рекомендовано до застосування альтернативний метод оцінки фінансових інвестицій у спільні підприємства – метод пропорційної участі в капіталі, який враховує частково методику оцінки фінансових інвестицій за методом пропорційної консолідації і методу участі в капіталі та дозволяє надати більш детальну інформацію про активи, у тому числі фінансові інвестиції та капітал спільного підприємства з метою вирішення проблематики

методичних підходів забезпечення системи інвестиційного контролінгу на спільному підприємстві, як складової стратегічного фінансового контролінгу;

- удосконалено методика складання фінансової звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності шляхом виключення двох останніх розділів із форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»: «Елементи операційних витрат» та «Розрахунок показників прибутковості акцій», перемістивши їх як окремі розділи до Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) та додаванням до пункту 9 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» роз'яснень щодо складання першого розділу «Рух коштів від операційної діяльності» Звіту про рух грошових коштів в разі застосування непрямого методу з метою створення належного інформаційного забезпечення фінансового контролінгу, що є основною передумовою розробки адекватних управлінських рішень в галузі управління рухом грошових коштів та забезпечить підвищення ефективності діяльності підприємств, які здійснюють спільну діяльність;

- запропоновано схему оподаткування внесків учасників до спільної діяльності, за якою не передбачається нарахування ПДВ при здійсненні вкладів до спільної діяльності та її припиненні, у випадку ведення спільних справ і внесення до такої діяльності свого майна оператором спільної діяльності, обґрунтовуючи відсутністю переходу права власності на це майно, як одного з елементів фінансового механізму;

- розроблено реєстри для здійснення спільної діяльності, з метою заповнення Декларації з податку на додану вартість за спільною діяльністю з метою удосконалення інформаційного забезпечення фінансового контролінгу у сфері комп'ютеризації.

- удосконалено складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємств шляхом включення показника «Надміру сплачений податок на прибуток від спільної діяльності попереднього звітного періоду» та суми, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах з виділенням для таких сум окремого рядка в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, як системи фінансового контролінгу спільної діяльності, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесами досягнення цілей.

Об'єктом дослідження є діяльність спільних підприємств України та підприємств, що здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, методичні і практичні питання фінансового контролінгу спільної діяльності.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є комплексний та системний підхід у вивченні проблеми фінансового контролінгу спільної діяльності. За методологічну основу дослідження взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану спільної діяльності підприємств. Методологічною основою дослідження є економічна теорія. В процесі дослідження використано: загальні прийоми наукового мислення – аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння; статистичні методи – групування, абсолютні та відносні величини, економіко-математичні методи.

Інформаційною базою дослідження стали накази Президента України, закони України, постанови Кабінету Міністрів України та інші законодавчі акти, що регулюють і регламентують фінансовий контролінг та спільну діяльність підприємств, національні та міжнародні нормативні документи, періодичні та монографічні видання, матеріали міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій, статистичні матеріали, роботи вітчизняних та зарубіжних вчених із окресленої проблеми, внутрішні нормативні документи та звітність спільних підприємств, власні публікації автора.

Монографія буде корисною для працівників практичної сфери, наукових працівників, які досліджують проблеми фінансового контролінгу, викладачів, аспірантів, студентів.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ БІЗНЕСУ

1.1. Сутність і значення фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

В ринковій економіці важливим аспектом для суб'єктів підприємництва є питання необхідності оволодіти мистецтвом управління фінансами в умовах економічної невизначеності. Управління фінансами підприємства потребує гнучкості фінансової стратегії, а також постійного пошуку нових методичних прийомів обґрунтування управлінських рішень та використання нових фінансових технологій та інструментів реалізації цих рішень. Ринкові відносини та глобалізаційні процеси в Україні сприяють необхідності у пошуку та обґрунтуванні принципово нових та ефективних засобів управління підприємством, які орієнтовані на його довгострокове функціонування в умовах господарювання. Розвиток ринкової економіки в Україні вимагає розробки та застосування нових підходів в управлінні підприємствами.

В сучасних ринкових умовах на вітчизняних підприємствах з'явилась необхідність в удосконаленні управління. Інструментом покращання фінансово-господарської діяльності стає введення нової складової в системі управління – контролінгу.

Сформуванню системи управління, яка відповідає вимогам підприємства чи організації на ринку, можна за рахунок використання концепції контролінгу. Контролінг у загальному розумінні є концепцією управління підприємством та визначається як провідна система менеджменту, яка включає взаємопов'язані складові, а саме: планування, координування, моніторинг, управлінський облік, контроль та аналіз. Передумовою виникнення контролінгу стала необхідність об'єднання різноманітних аспектів управлінської діяльності в організаційних системах. Управління підприємством завдяки наявній широкій методичній та інструментальній базі – це і є система контролінгу.

Використання контролінгу на українських підприємствах дасть змогу здійснювати інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень з метою оптимального використання виробничих та інших видів ресурсів, об'єктивної оцінки сильних і слабких сторін діяльності підприємства для досягнення кінцевих результатів: прибутку, зростання продуктивності праці, зниження витрат, економії ресурсів тощо.

Знання історичного розвитку ідеї, філософії та форм упровадження в практику контролінгу допомагає краще зрозуміти стан концепції контролінгу, перспективи його розвитку, усвідомити, наскільки важлива його роль у практиці українських підприємств для їх функціонування.

У XV ст. було введено посаду «countrollour» (Великобританія), яка була покликана вирішувати завдання державного управління за допомогою ідей контролінга. У 1778 році законодавчо засноване відомство «Comptroller, Auditor,

Treasurer and six Commissioners of Accounts» (США). Завданням цього відомства було управління державним господарством і контроль за використанням коштів. У 1880 р. – створена система «Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System» (США) та вперше контролінг використаний на підприємстві переважно для вирішення фінансово-економічних задач, управління фінансовими вкладеннями й основним капіталом. У 1892 р. – компанія «General Electric Company» (США) – перша з індустріальних підприємств, яка ввела посаду контролера. Спочатку контролери займалися тільки фінансово-економічними питаннями та проведенням ревізій. Це пояснювалося особливостями американського корпоративного законодавства, яке передбачає тільки два керуючих органи – Загальні збори акціонерів і Рада директорів. Повноваження Ради директорів поширювалися як на управління організацією, так і на контроль. Відсутність специфічного керуючого органу поряд з іншими причинами: наприклад, сильними позиціями президента, розмірами підприємства, вважалося найважливішим приводом для введення посади контролера. Однак незважаючи на такі факти до початку 30-х рр. ХХ ст. на американських підприємствах контролери майже не були відомі. Економічна криза 1929 р. привела до розуміння ролі виробничого обліку, а також до необхідності впровадження на підприємстві поряд з плануванням елементів контролінгу. У 1931 р. засновано інститут «Controller's Institute of America», як професійну організацію контролерів. У 1934 р. засновано журнал «The Controller», а з 1944 р. існує дослідний інститут «Controlership Foundation». У Німеччині в 30–40-і рр. ХХ ст. не спостерігалось помітного розвитку концепції контролінгу.

У період 1950 – 1970 рр. економіка країни характеризувалася високими темпами зростання прибутків, тому у німецьких підприємств відсутній досвід подолання ситуацій, пов'язаних із загрозою їх існування. Розвиток контролінгу в останні десятиліття пов'язані зі змінами в навколишньому для підприємства середовищі та з принциповою переорієнтацією підприємницького мислення і дій. З 1965 р. в Німеччині прокотилася хвиля формування на великих фірмах центрів прибутку, відокремлених щодо ведення обліку. На початку 1980-х рр. багато підприємств зіткнулися з проблемою неплатоспроможності, що призвело до розуміння необхідності поліпшення інструментарію планування та управління, а також залучення спеціалістів, здатних оцінити дії керівників організації. Підвищення попиту на послуги в області контролінгу призвело до появи в Німеччині наукових і освітніх організацій. Першим виник Інститут контролерів з питань освіти в галузі планування підприємства та обліку, що займається питаннями підготовки кадрів у сфері планування підприємства та обліку. З 1971 р. приватні та громадські семінари проводила Академія контролерів. У 1975 р. було засновано Союз контролерів. Наступним важливим етапом на шляху впровадження ідей і філософії контролінгу стало заснування журналу «Controler» (1989 р.).

Отже, виникнення контролінгу було обумовлене розвитком національних економік на ринкових засадах.

З аналізу праць вітчизняних та закордонних науковців виділяють такі етапи розвитку контролінгу:

1 етап – кінець VIII – кінець IX століття. Даний етап пояснюється швидким розвитком мануфактурного виробництва, центром дослідження облікової проблематики стає система обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції та послуг, у сферу компетенції якої входить: облік витрат, складання кошторисів, розробка механізму контролю за витратами;

2 етап – початок XX-століття – середина 50-х років. Цей етап висвітлює зростання світового капіталізму. Відбувається виділення управлінського обліку як окремої системи та паралельне функціонування двох бухгалтерій: обов'язкової фінансової та «факультативної» управлінської. Управлінський облік починає займатись калькулюванням за системою стандарт COST і обліком виробленої продукції та досягненням результатів за центрами відповідальності;

3 етап – середина 50-х років – 1975рр. даний етап вирізняється розвитком ТНК і БНК. Відбувається впровадження методу прямих витрат, управлінський облік розвивається як самостійна система;

4 етап – оптимізаційний – з 1975 року. На даному етапі інтеграція національних економік країн у єдиний світовий ринок. Контролінг набуває стратегічного характеру, виходить за межі обліку, а бухгалтерія виконує функції планово-ревізійних відділів і аналітичних служб. У більшості розвинених країн з ринковою економікою концепції контролінгу схожі. Відмінності стосуються в основному розуміння двох граничних ситуацій: прагматизму і ступеня вдосконалення системи відповідно до менталітету користувачів. У Німеччині переважає тенденція академізації контролінгу, прагнення створити спочатку теоретично цілісну систему, а потім братися за вирішення конкретних завдань. У США і деяких європейських країнах переважає прагматичний підхід: тут контролінг тісніше пов'язаний з менеджментом, у більшій мірі орієнтованим на вимоги ринку і потреби клієнтів.

В Україні контролінг став набувати практичного втілення лише на початку XXI ст. Найбільший інтерес до контролінгу і в теоретичному, і в практичному аспектах був проявлений з боку комерційних банків. До числа пріоритетних завдань контролінгу віднесені створення системи управлінського обліку та розробка комплексної системи стратегічного і оперативного планування.

Отже, велика економічна депресія 30-х років XX століття показала американським підприємцям значимість управлінського обліку і планування для забезпечення виживання підприємства. Середина 30-х років XX століття у США була періодом інтенсивного зростання числа підприємств, які впроваджували принципи та філософію контролінгу. В кінці 1970-х – початку 1980-х рр. минулого століття по Європі прокотилася хвиля банкрутств, і це підштовхнуло підприємців до розуміння необхідності впровадження на підприємствах сучасного інструментарію планування та управління. Великі підприємства зайнялися децентралізацією управління, що привело до необхідності впровадження системи координації діяльності господарських одиниць. Виникла необхідність у розробленні інформаційних систем, які забезпечують менеджерів достовірною

інформацією про стан підприємства в різних аспектах діяльності. Визначалося поступово коло обов'язків служб контролінгу. Аналіз попиту на ринку трудових ресурсів у Німеччині, показує, що не тільки великі, середні, а останнім часом і малі підприємства запрошують на роботу контролерів – фахівців, здатних виконувати функції і задачі контролінгу. Такий факт свідчить про визнання ефективності управління організацією на принципах контролінгу. У сучасних умовах контролінг стає реальністю роботи менеджерів підприємств і організацій.

За результатами детальних досліджень в Україні поки відомі лише поодинокі випадки функціонування підрозділів контролінгу.

Слово “контролінг” взагалі походить від англійського “to control” і означає контролювати, управляти, підпорядковувати, регулювати. Вислів “to control” означає “реєстр, список, який перевіряється”. Контролінг вперше був запроваджений на підприємствах США на межі XIX та XX століть і розглядався як система підтримки прийняття управлінських рішень і був сконцентрований на фінансових питаннях. Не зважаючи на англійське походження терміну, у Великій Британії та США його практично не вживають, замість нього використовують синонім управлінський облік [240].

Термін “контролінг” в Західній Європі почав впроваджуватися в XX ст. і офіційно вживається у Німеччині, так як в теорії та практиці управління німецькими підприємствами відсутнє поняття “управлінський облік”, а бухгалтерія поділяється на фінансову і виробничу.

Поняття “контролінг” є загальноприйнятим у Німеччині і прийшов до країн СНД, також й до України, де паралельно використовують терміни “контролінг” і “управлінський облік”. В сучасному світі служби контролінгу функціонують у переважній більшості успішних компаній. Термін контролінг інформаційно місткіший, він точніше передає характер цього явища і охоплює не лише облікові функції, а й увесь спектр управління для досягнення конкретних результатів діяльності підприємств [355, с. 56].

З метою уточнення визначення терміну “контролінг” доречним буде дослідити його трактування у працях вітчизняних та зарубіжних вчених.

Так, деякі автори визначає, що контролінг – позафункціональний елемент управління (може застосовуватися до усіх сфер та ієрархічних рівнів управління), який завдяки цілеспрямованому збору та обробці інформації допомагає у процесі прийняття рішень та управління підприємством.

Загородний А.Г., Вознюк Г.Л. та Партин Г.О. [313, с. 456] наголошують, що контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічно-інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. На думку Майер Е. [278, с. 96] контролінг – система забезпечення виживання підприємства стосовно часу. Дайле А. [150, с. 11] визначає контролінг як процес, який розуміється як володіння економічною ситуацією на підприємстві. Хорват П. [370, с. 17] наголосив, що контролінг – сучасна методика координації управлінської діяльності, щодо подальшого розвитку управлінського обліку. Науковці Ананькіна Е.А., Данилочкіна С.В. та

Данилочкина Н.Г. [80, с. 6] визначають контролінг, як функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень. Витковскис Я. [119, с. 21] трактує поняття «контролінг» як контроль витрат і рекомендації по прийнятті рішень, або це перерозподіл функцій управління і наступне їх використання під час досягнення цілі підприємства. Асташов В.А. та Уваров Г.В. [79, с. 93] вважають, що контролінг – це визначена концепція керівництва підприємством, яка орієнтована на його дострокове і ефективне існування у постійно змінних господарських умовах. Пушкар М.С. та Пушкар Р.М [326, с.3] розглядають контролінг, як синтетичну дисципліну, яка розвивається на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю, це концепція ефективного управління підприємством. Терещенко О.О [356, с.58] поняття «контролінг» трактує, як інтегрована саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку прийняття управлінських рішень і включає координацію планування, обліку та контролю, а також інформаційне, методологічне забезпечення та внутрішній консалтинг. Сухарева Л.А. та Петренко С.Н. [350, с. 3], за результатами своїх досліджень визначили, що контролінг – це принципово інша концепція інформації і управління, яка забезпечує підтримання внутрішнього балансу економіки підприємства шляхом формування інформації про витрати та доходи як основу для прийняття оптимальних управлінських рішень. Мовчан В.В. [294, с. 36] визначає контролінг, як складну систему методів та інструментів, що виконує функції інформаційного забезпечення, обліку, аналізу планування та контролю і виживання підприємства в мінливому середовищі та бізнесі. Рудницький В.С. [334, с.70] зазначає, що контролінг – це понад функціональний елемент управління, у системі якого використовують такі функції як планування, організація, облік, аналіз, контроль. Сагайдак Р.А. [336, с.142] дослідив, що контролінг – інструмент, за допомогою якого здійснюється кількісна і якісна оцінка роботи підприємства, а також облік результатів його діяльності. Стефанюк І.Б. [349, с.146] деталізує поняття «контролінг», як вид діяльності посадових осіб будь-якого суб'єкту господарювання, що спрямована на формування і забезпечення функціонування такої обліково – аналітичної системи, яка шляхом синтезу елементів обліку, аналізу планування і контролю забезпечувала б на постійній основі і з мінімальними затратами трудових, фінансових та матеріальних ресурсів досягнення головних цілей суб'єктів господарювання. Панасенко Л.І. та Сологуб О.С [314, с.56] стверджують, що контролінг – це нова концепція управління підприємством, яка включає в себе елементи менеджменту, аналізу, господарської діяльності та управлінського обліку. Коваленко Е.В. [248, с.27] пояснює в своїх дослідженнях, що контролінг – це система управління витратами і результатами виробничо-збутової і фінансової діяльності підприємства. Григорів О.О. [127] розглядає контролінг як адаптивну складну динамічну сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують функцію забезпечення довгострокового ефективного функціонування і розвитку підприємства шляхом координації і спрямування

зусиль усіх підрозділів і служб. Автори Ліпич Л.Г. та Гадзевич І.О. [271] стверджують, що контролінг – це сукупність методів та процедур, які покликані забезпечити методичну і організаційну основу для підтримки основних функцій управлінської діяльності на підприємстві: планування, організування, мотивування, регулювання та контроль. Турило А. М. та Святенко С. В. [360] визначають, що контролінг – аналітично координаційно – консультативна система забезпечення ефективного управління підприємством з метою успішного функціонування в довгостроковому періоді для досягнення стратегічних цілей. Приймак С.В. [325] розуміє під терміном «контролінг» систему інформаційної підтримки управлінських рішень на основі використання сукупності методів та процедур з фінансової діагностики, методичного та консультаційного забезпечення, а також щодо координації планування, обліку, контролю та ризик-менеджменту.

Визначення поняття «контролінг» зарубіжними і вітчизняними дослідниками згруповані автором монографії у додатку А.

Отже, можна стверджувати, що в практиці сучасного управління контролінг є новим явищем, він базується на наукових досягненнях різних дисциплін, а саме: економічній теорії, аналізу господарської діяльності, бухгалтерському обліку, включаючи його управлінський аспект, контроль, планування, менеджмент, кібернетику та соціологію, тому термін “контролінг” часто співвідносять з “управлінським обліком” та “внутрішньогосподарським обліком”.

В літературних джерелах трактування таких понять як: «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting - англ.), «виробничий облік» (Betriebsabrechnung - нім.), «контролінг» (controlling - нім., англ.) не є однозначним. Автори та перекладачі з одного боку дотримуються позиції щодо складних взаємозв'язків між ними в системі управління, а з іншого намагаються довести рівнозначність цих понять. В.В. Карцева вважає, що не можна так поляризувати ці поняття, оскільки в різних виробничих та управлінських ситуаціях, а також при врахуванні особливостей діяльності як окремого підприємства так і економіки в цілому при практичному використанні, ці поняття можуть доповнювати одне одного і забезпечувати можливість побудови контролінгу як дієвої системи управління підприємством [240].

Хоча термін «контролінг» співзвучний до слова «контроль», проте їх функції та форми різні. Зміст контролінгу як науки пов'язаний з управлінням, регулюванням діяльності не лише підприємства, але й, в широкому розумінні, бізнесу взагалі.

Контролінг — це система управління процесом досягнення кінцевої мети підприємства та результатів його діяльності, як система управління прибутком підприємства. Контролінг виник внаслідок того, що з плином часу різко збільшується обсяг інформації, яка надходить не лише з внутрішнього середовища (виробництва), але й з зовнішнього, у вигляді даних про конкурентів, соціально-економічних досліджень, змін у податковій політиці держави, вивчення ринкового середовища тощо.

Термін «контролінг» вперше був використаний у США, він охоплював сукупність завдань у сфері обліку та теорії фінансів. Потім контролінг отримав

ширше тлумачення, до нього увійшли також окремі питання фінансового контролю і оптимального використання фінансових ресурсів.

Різниця між термінами «контроль» і «контролінг» полягає у тому, що контроль спрямований у минуле та зорієнтований на виявлення помилок, відхилень, на пошук винних; а контролінг спрямований у майбутнє та прагне так керувати процесами поточного аналізу і регулювати планові і фактичні показники, щоб не виникали помилки та відхилення.

Контролінг є синтетичною дисципліною, яка на основі менеджменту, маркетингу, бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, систем контролю забезпечує спостереження, оцінку та коригування економічних процесів, що відбуваються на підприємстві чи організації.

Одним з центральних його напрямів у загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється фінансовий контролінг.

Фінансовий контролінг є ефективною системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію.

Фінансовий контролінг можна інтерпретувати як систему інформаційного забезпечення координації всіх підсистем управління, що передбачає використання методів і процедур із бюджетування, стратегічного планування, управлінського обліку, фінансової діагностики, інвестор-релейшнз, управління ризиками та внутрішнього контролю, які в сукупності зорієнтовані на підвищення ефективності фінансово-економічних рішень.

Впровадження контролінгу на підприємствах та організаціях показав, що види контролінгу можна класифікувати не тільки за принципом обхвату на стратегічний та оперативний, але і за напрямками діяльності на: фінансовий контролінг, контролінг маркетингу, логістики, інвестицій, інноваційних процесів, контролінг персоналу тощо.

Фінансовий контролінг є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень.

У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність пошуку нових напрямків управління підприємством. Одним із важливих інструментів, який дасть змогу підняти управління на значно вищий рівень, є фінансовий контролінг. Фінансовий контролінг як складова контролінгу підприємства орієнтований на забезпечення досягнення таких цілей як оптимізація фінансових результатів суб'єкта підприємництва за гарантованої ліквідності і платоспроможності.

Фінансовий контролінг є одним з напрямків контролінгу, поряд з такими як контролінг збуту, контролінг виробництва та закупівель тощо. Для досягнення

цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілий ряд функціональних завдань. Служби фінансового контролінгу на підприємстві безпосередньо не приймають рішення, а здійснюють їх підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією.

Фінансовий контролінг є системою управління, котра спрямована на визначення майбутнього фінансового потенціалу підприємства і шляхів його досягнення, оскільки здійснюється орієнтоване на результат управління фінансами підприємства за допомогою використання відповідних методів та інструментів, забезпечення безперервного потоку внутрішньої і зовнішньої інформації для ухвалення економічно обґрунтованих управлінських рішень.

У контексті даної системи управління здійснюється планування, контроль, аналіз відхилень, координація, внутрішній консалтинг та загальне інформаційне забезпечення керівництва підприємства, забезпечується формулювання альтернативних підходів під час здійснення оперативного і стратегічного фінансового управління і з її допомогою керівники підприємства мають змогу визначити найкращі шляхи досягнення максимального ефекту від своєї діяльності за мінімального ризику.

Система фінансового контролінгу передбачає формування точної інформації, здійснення розрахунків і прогнозів та обґрунтування відповідних рекомендацій. Проте служби фінансового контролінгу на підприємстві безпосередньо не приймають рішення, а лише здійснюють їх підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією.

Фінансовий контролінг при запровадженні на підприємстві допомагає уникненню кризових економічних ситуацій та ідентифікувати причини фінансових проблем. Результативність вирішення проблеми залежить від чіткості координації дій різних рівнів управління з використанням обраних контролінгових інструментів їх реалізації.

Застосування системи фінансового контролінгу є новим напрямом в системі управлінні розвитком підприємства як функціонально відокремленого напрямку фінансової роботи, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної функції менеджменту, управління формування, використанням і розподілом його фінансових ресурсів, фінансових результатів та рухом грошових коштів, що забезпечує прийняття раціональних оперативних і стратегічних рішень.

Фінансовий контролінг як сучасна концепція управління є об'єктом наукового дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців.

В економічній літературі на сьогодні не існує єдиної думки щодо трактування поняття «фінансового контролінгу». Дослідивши точки зору різних науковців можна встановити, що існують різні підходи до трактування сутності фінансового контролінгу. Вони і подібні між собою, і відрізняються лише окремими складовими. З метою визначення сутності даного поняття доцільно систематизувати погляди різних вчених за спільними ознаками, що наведено в табл. 1.1.

**Визначення поняття «фінансового контролінгу»
зарубіжними і вітчизняними дослідниками**

Автор	Визначення
Лаута Ю.С., Герасимов Б.І. [270]	Фінансовий контролінг являє собою контролюючу систему, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію.
Басанцов І.В. [89]	Фінансовий контролінг – це постійно діюча система контролю, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках економічної діяльності підприємств, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від запланованих і прийняття управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію.
Карцева В.В. [241]	Не наводить визначення, але зазначає, що фінансовий контролінг комплексно впливає на діяльність підприємства і забезпечує його функціонування на базі постійних координуючих дій між різними фазами циклу (облік, аналіз, планування, моніторинг і контроль).
Рябенков О.В. [335]	Розглядає фінансовий контролінг як функціональну систему підтримки фінансового менеджменту, яка передбачає комплексне використання методики та інструментів бюджетування, планування, внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення та ризик-менеджменту для оцінки загального фінансового стану підприємства, вчасного виявлення відхилень від запланованих показників та оперативного реагування на вплив негативних факторів і їх своєчасну нейтралізацію з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту.
Коковіхіна О.О. [250]	Фінансовий контролінг – підсистема контролінгу, що здійснює орієнтоване на результат управління фінансами підприємства за допомогою використання методів і інструментів фінансового менеджменту, забезпечення безперервного потоку внутрішньої і зовнішньої інформації для ухвалення управлінських рішень.

Так, більшість науковців під означеною категорією розуміють систему фінансового управління розвитком суб'єктів підприємницької діяльності в напрямку прогнозування й планування механізмів та інструментів досягнення стійкого фінансового стану підприємств чи організацій.

Отже, фінансовий контролінг — це багатофункціональна підсистема забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень, яка базується на використанні методів фінансового аналізу та фінансового планування, фінансового контролю, своєчасності, простоти та гнучкості побудови системи фінансового контролінгу. Фінансовий контролінг слід визначити як підсистему контролінгу, яка базується на фінансових показниках. Таким чином, фінансовий контролінг — це сукупність функцій для забезпечення стійкого фінансового стану підприємства: ліквідності та платоспроможності.

Фінансовий контролінг не обмежується здійсненням внутрішнього контролю фінансової діяльності й фінансових операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем на підприємстві.

Фінансовий контролінг тісно пов'язаний з дисциплінами економічної науки, зокрема: фінансами, фінансовою діяльністю суб'єктів підприємництва, бухгалтерським обліком, податками та системою оподаткування, інвестиційною діяльністю, фінансовим аналізом, фінансами корпорацій, фінансовим менеджментом.

Отже, проведене дослідження дає підстави для висновку, що фінансовий контролінг комплексно впливає на діяльність підприємства і забезпечує його розвиток на базі постійних дій між різними фазами циклу: облік, аналіз, планування, моніторинг і контроль. Головне завдання фінансового контролінгу полягає не в контролі, а в забезпеченні взаємозв'язку між складовими загальної системи управління підприємством.

Головна мета існування будь-якого підприємства полягає в його розвитку, що знаходить своє вираження у монетарних показниках. Досягнення цих цілей забезпечується з використанням фінансового контролінгу.

У сучасних умовах господарювання, для отримання кількісної оцінки змін у системі управління розвитком підприємства є досить складним завданням.

Вищезазначені фахівці зазначають якісний прояв позитивних результатів впровадження фінансового контролінгу, який полягає у наступному:

- підвищенні ступеня адаптації підприємства до змін ринкових умов;
- зростанні швидкості реагування на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищах;
- покращенні функціонування системи планування фінансової діяльності з метою підвищення ефективності перерозподілу фінансових ресурсів підприємства;
- своєчасності отримання точної інформації, необхідної для прийняття фінансових управлінських рішень;
- підвищенні рівня адекватності фінансових управлінських рішень.

Тому фінансовий контролінг розглядають у широкому розумінні як систему методів та інструментів, що включає планування, облік, контроль, аналіз, інформаційне забезпечення менеджменту для досягнення стратегічних і оперативних цілей підприємства за умови ефективного використання фінансових ресурсів. За таким підходом інвестиційний, маркетинговий, виробничий контролінг, контролінг персоналу допомагають досягти цілей фінансового контролінгу.

Також слід зазначити, що на сьогодні недостатньо чітко окреслена специфіка фінансового контролінгу в цілому та його особливості, не визначені риси відмінності фінансового контролінгу від інших його видів.

За цільовим спрямуванням фінансовий контролінг поділяється на стратегічний і оперативний. Під стратегічним фінансовим контролінгом розуміють комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю і ризиками.

Оперативний фінансовий контролінг орієнтований на досягнення короткострокових кількісних цілей, що встановлюються у рамках розроблених стратегічних планів. Оперативний фінансовий контролінг зосереджений на досягненні показників прибутку, витрат, рентабельності капіталу тощо.

Таким чином, методологічні підходи щодо впровадження стратегічного й оперативного фінансового контролінгу на підприємстві, їх інструментарій і методики суттєво відрізняються в залежності від встановлених цілей.

Отже, фінансовий контролінг є ефективною технологією управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, орієнтованою на майбутнє інтегрованою системою елементів інформаційного забезпечення, обліку, аналізу, контролю і планування. Фінансовий контролінг забезпечує досягнення стратегічних і оперативних цілей підприємства на основі координації планів і діяльності усіх підрозділів.

Узгодження теоретичних підходів до визначення сутності фінансового контролінгу є підґрунтям розробки системи теоретичних, методологічних, методичних та практичних рекомендації щодо його провадження на підприємствах з урахуванням особливостей зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування підприємств в теперішній час.

У сучасних ринкових умовах нерідко виникають ситуації, при яких у господарюючих суб'єктів для здійснення своєї діяльності недостатньо власних засобів. Насиченість ринку та посилення конкуренції змушують господарюючих суб'єктів об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним з способів цього досягнення є ведення спільної діяльності (далі – СД). СД виступає одним із ефективних інструментів підприємництва, спроможних залучити необхідну ресурсну базу, забезпечити системне фінансування окремих напрямів бізнесу, реально збільшити продажі і розширити коло потенційних клієнтів. СД дозволяє залучити вільні засоби підприємств і організацій, розширити сферу їх діяльності, сформувати ділові відношення з партнерами, отримувати солідні доходи. Без цього неможливе ефективне функціонування і подальший розвиток господарюючого суб'єкта в умовах конкуренції.

Економічні процеси в суспільстві нерозривно пов'язані з розвитком різноманітних форм господарської діяльності, у тому числі підприємницької, які, в свою чергу, відображають зміни у структурі виробництва, техніці і технології, споживацьких тенденціях, громадському настрої і державній політиці. Через насиченість ринку та посилення конкуренції господарюючі суб'єкти змушують об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним із численних способів цього досягнення є ведення СД.

У процесі задоволення своїх економічних інтересів у суб'єктів господарювання виникає необхідність у СД, змістом якої може бути об'єднання майна, зусиль, організації співпраці для досягнення певної спільної господарської мети. Здійснення СД зумовлюється відсутністю у суб'єктів господарювання достатніх фінансових коштів, майна, ділових зв'язків, ділової репутації, досвіду, знань, технологій для будь-якого виду діяльності, неможливістю здійснювати певний вид діяльності без партнерів через юридичні вимоги, прагнення уникнути ризиків чи їх зменшення тощо.

СД являє собою одну з універсальних форм розвитку господарських зв'язків та сприяє формуванню нової прогресивної структури економіки та

інтеграції країни у світову систему господарювання. СД ліпше задовольняє потреби виробництва та населення в певних видах промислової продукції, сировинних і продовольчих товарах, сприяє надходженню до країни сучасної передової техніки та технології, необхідних матеріальних і фінансових ресурсів, розширює експортну базу країни тощо. Для найбільш ефективного використання майна підприємств і організацій можливе спільне його об'єднання на основі підписання договору про спільну діяльність. Договір про СД є одним із специфічних видів договорів, що підписуються господарюючими суб'єктами.

У тому випадку коли господарюючим суб'єктам недостатньо власних коштів для здійснення діяльності, виходом з такої ситуації може бути СД, яка в результаті обмеженого обсягу матеріальних і фінансових ресурсів окремих її учасників дозволяє вирішувати вагомі економічні завдання. Для найбільш ефективного використання наявного у організацій майна можливе спільне його об'єднання на основі укладання договору СД. Спільна діяльність – це досить перспективний об'єкт залучення вільних коштів підприємства, що дозволяє розширити сферу діяльності організації, сформувані ділові відносини з партнерами, отримувати високі доходи, мати пільги при оподаткуванні. Дана форма організації бізнесу дозволяє об'єднати зусилля юридичних осіб та (або) індивідуальних підприємців, їх фінансові і матеріальні засоби для спільного ведення підприємницької діяльності, скористатися навичками і вміннями багатьох людей, дозволяє розділити ризики і прибутку від СД.

СД є одним з ефективних інструментів бізнесу, здатних повернути необхідну ресурсну базу, забезпечити системне фінансування, реально збільшити продажі і розширити коло потенційних клієнтів, що є умовами забезпечення розвитку в умовах жорсткої конкуренції.

Спільна діяльність поділяється на:

- підприємницьку (комерційну) (спрямовану на отримання прибутку сторонами);
- непідприємницьку (некомерційну) (спрямовану на інші цілі, не пов'язані з отриманням прибутку, прикладом такої СД є благодійна, наукова, освітня, просвітницька діяльність тощо).

Загальноприйнятою є точка зору, відповідно до якої спільна господарська діяльність може здійснюватися в двох формах: без створення юридичної особи та зі створенням юридичної особи. В першому випадку сторони укладають між собою звичайний договір про спільну господарську діяльність, а в іншому – установчий (засновницький) договір.

Отже, спільна діяльність може здійснюватися його учасниками у 2 способи – шляхом створення спільного підприємства або без створення юридичної особи. Останній може здійснюватися шляхом об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників.

Вивченням теоретико-економічних основ спільної діяльності займалася численна кількість як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів, а саме: В. Бабіч [82], А. Бархатов [85], В. Батіщев [90, 91,93], С. Голов [133], Є. Губа [146], І. Даниленко [151], Д. Дем'яненко [155], А. Журавльов [217], А. Нефьодов [299], Т. Ноур [301], Н. Радченко [330], В. Резнікова [333], І. Шинкаренко [386]

та інші науковці. Проте, незважаючи на особливу увагу вчених до такої діяльності, науковці ще не виробили універсального визначення «спільної діяльності», яке відповідало б як теорії її існування, так і трактуванню для цілей бухгалтерського обліку. Отже, визначення основних підходів поняття «спільна діяльність» є актуальним і потребує опрацювання.

На сьогодні визначення спільної діяльності трактується по-різному (табл. 1.2).

ЦКУ прямо встановлює, що СД здійснюється «без створення юридичної особи» [4]. У багатьох випадках створення окремої юридичної особи для здійснення якогось проекту є недоцільним (необхідно докласти багато зусиль для реєстрації юридичної особи, супроводження її діяльності), і в цьому разі укладення договору про СД є більш економічно виправданим кроком: для реєстрації проекту реєструвати нову юридичну особу не потрібно, не потрібно турбуватися про своєчасне здавання безлічі різноманітної звітності тощо.

На практиці зазвичай договір про СД укладається між юридичними особами і одна з цих осіб, яка веде спільні справи має назву оператора СД за нормами П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [67], («уповноваженого учасника» за термінологією деяких науковців, або «уповноваженого платника» за формулюванням податкового законодавства). Така форма передбачає, як правило, делегування такому учаснику, що є юридичною особою, обов'язку з ведення бухгалтерського обліку спільного майна.

Таблиця 1.2

Трактування сутності «спільна діяльність» у нормативно-правових актах

Найменування терміна	Нормативний документ	Визначення
1	2	3
СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.	За договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язані спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законам. Спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання внесків учасників (просте товариство) або без об'єднання внесків учасників [4].
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 травня 2000 року за № 284/4505 (зі змінами та доповненнями).	Спільна діяльність – господарська діяльність зі створення або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними [67].

1	2	3
	Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» (редакція на 01.01.2013 р.)	Спільна діяльність – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами [31].
	Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI	Для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності [6].
	Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII	Спільна підприємницька (господарська) діяльність - діяльність, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення [12].

Переваги СД без створення юридичної особи порівняно зі створенням юридичної особи полягають в тому, що:

1) немає потреби в державній реєстрації (крім взяття на облік договору СД в органах державної податкової служби та реєстрації договорів за участю іноземних інвесторів);

2) менша кількість звітних форм;

3) надається можливість спільного використання майна як у власній господарській діяльності, так і у спільній;

4) немає потреби отримання додаткових ліцензій (якщо один з учасників договору має відповідні ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності, а інші за умови договору зобов'язуються тільки фінансувати здійснення видів господарської діяльності, які підлягають ліцензуванню, отримання додаткових ліцензій учасником договору, що здійснює фінансування, не потрібно).

Згідно МСФЗ 11 «Спільна діяльність» пунктів 4 та 16: «Спільна діяльність – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами»; «Спільне підприємство – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на чисті активи такої діяльності. Такі сторони називаються учасниками спільного підприємства». Крім того пункт 6 визначав спільну діяльність, як спільну операцію або спільне підприємство [31].

У МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах», пункті 3 наводилося наступне визначення спільного підприємства: «спільне підприємство – це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю» [39].

Досліджуючи поняття спільного контролю, фахівець С.Ф. Голов посилаючись на норми МСБО 31 визначає, що контрольний учасник – це учасник СД, який здійснює спільний контроль за нею, а інвестор – це учасник СД, який не здійснює спільний контроль цієї діяльності [133, с. 40].

П(С)БО 12, в свою чергу, визначає спільний контроль, як розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності [67].

Контрактну угоду щодо СД складають у письмовій формі у вигляді контракту чи протоколу переговорів між контролюючими учасниками або положень статутних документів. Контрактною угодою на одного з контролюючих учасників може бути покладений обов'язок керівника (менеджера) СД. Однак, це не означає, що такий учасник контролюватиме цю діяльність, оскільки він діятиме в межах фінансової та операційної політики, узгодженої з іншими контролюючими учасниками, та делегованих йому повноважень.

Отже, наявність контрактної угоди, яка встановлює спільний контроль, чітко відрізняє СД від асоційованої компанії та дочірнього підприємства, в яких інвестор має відповідно суттєвий вплив та контроль.

Пунктом 7 МСБО 31 було визначено три поширені типи СП [39]:

1. Спільно контрольовані операції;
2. Спільно контрольовані активи;
3. Спільно контрольовані підприємства.

Перші два типи СД не передбачали створення юридичної особи. Третій тип передбачав заснування окремої юридичної особи – спільного підприємства.

МСФЗ 11 пунктами 15 та 16 визначає два типи спільної діяльності [31]:

- спільна операція – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язання, пов'язаних з діяльністю;

- спільне підприємство – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на чисті активи такої діяльності.

Поряд з цим у МСФЗ 11 (додаток Б «Керівництво по застосуванню», пункт Б 21) наводиться класифікація СД з урахуванням оцінки прав сторін та їх обов'язків, що виникають в зв'язку з діяльністю за двома класифікаційними ознаками [31]:

- не структурована з використанням окремого утворення – спільна операція;
- структурована з використанням окремого утворення – спільне підприємство.

Дослідження науковцями діяльності українських підприємств показали, що для вітчизняних підприємств характерним є поглиблений варіант, який передбачає проведення спільно контрольованих операцій на ґрунті спільно контрольованих активів. В Україні СД з виробництва і реалізації конкретної продукції здійснюється шляхом об'єднання не тільки основних, але й оборотних засобів, у тому числі коштів, які перебувають під спільним контролем учасників договору. При цьому, кожний з учасників здійснює повний контроль СД, а не окремих операцій чи активів [91, с. 40-51].

Враховуючи відмінності у трактуванні сутності СД вітчизняних і зарубіжних науковців, спільними є такі особливості:

1. Наявність двох або більше контролюючих учасників, пов'язаних контрактною угодою;

2. Спільний контроль, який встановлюється угодою.

Більш детально сутність поняття СД трактує Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», стаття 1: «Спільна підприємницька (господарська) діяльність – діяльність, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення»; тут знаходимо і визначення спільного підприємства: «Спільні підприємства - підприємства, які базуються на спільному капіталі суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків» [12].

Досить вдало наводить визначення СД з юридичної точки зору науковець В.В. Резнікова [332, с. 36]: «спільна господарська діяльність – діяльність двох та більше суб'єктів господарювання, а також негосподарюючих суб'єктів – юридичних осіб (як вітчизняних, так і за участю іноземних інвесторів), що може здійснюватися як у формі господарського договору, так і у формі створення самостійного суб'єкта права – юридичної особи, передбачає наявність у її учасників спільної господарської мети, для досягнення якої вони об'єднують свої зусилля та можливі вклади (грошові кошти, матеріальні та нематеріальні активи), спільно діють протягом певного періоду часу, здійснюють координацію своїх спільних дій, беруть участь у розподілі спільно досягнутого результату (як прибутків, так і збитків)».

Розуміння сутності СД розкривається через виділення та аналіз основних загальнопонятійних ознак СД. Під ознаками розуміються характерні особливості СД.

Основними ознаками, що характеризують особливості СД є наступні [333, с. 269-273]:

- наявність спільної мети та спільної мотивації;
- розподіл діяльності на функціонально пов'язані складові та розподіл їх між учасниками;
- об'єднання окремих суб'єктів та об'єднання індивідуальних діяльностей;
- наявність управління (в т. ч. самоуправління);
- наявність спільних результатів;
- наявність єдиного простору.

Крім того, СД передбачає обов'язкову наявність у самостійних господарюючих суб'єктів спільних економічних потреб, спільного економічного інтересу, спільного господарського ризику. Також здійснення СД повинно ґрунтуватися на засадах самофінансування методом господарського розрахунку.

Основні ознаки СД і якості тісно взаємопов'язані між собою. Серед основних ознак суб'єкта СД виділяють цілеспрямованість, мотивування, рівень цілісності (інтегрування), погодженість, організованість, результативність.

Вчені А.А. Журавльов, П.Н. Шихирєв, Е.В. Щорохов припускають, що поряд з вищевказаними характеристиками маються місце також якості тільки діяльності (наприклад, темп, інтенсивність, ритмічність і т.д.) і тільки колективу (наприклад, згуртованість, сумісність, задоволеність, кваліфікованість і т.д.) [217, с. 19-36].

У вузькому розумінні до ознак, які характеризують господарський договір як договір про СД відносять [332, с. 34-35]: наявність добровільного об'єднання двох або більше суб'єктів господарських правовідносин, наявність спільної для всіх учасників договору мети, для досягнення поставленої мети повинні об'єднуватися зусилля учасників (при здійсненні СД у формі простого товариства, в тому числі також грошових коштів, матеріальних та нематеріальних активів як вкладів), що повинно знайти відображення в предметі договору про СД, в результаті такого об'єднання повинна створюватися спільна часткова власність. При припиненні СД учасники повинні брати участь у розподілі прибутків та збитків, тобто передбачається обов'язкова наявність координованих спільних дій учасників, спрямованих на досягнення спільної мети, спільної часткової власності, спільного кінцевого результату та участі в розподілі прибутків та збитків.

У широкому розумінні до ознак, які визначають належність кожного окремого господарського договору до сфери договорів про СД та характеризують господарський договір як договір про СД відносять: окремі цілі кожного з учасників такої діяльності, які повинні бути об'єднані спільною метою, бажанням досягти певного визначеного результату (прикладом може бути, при частковій – пайовій участі – будівництво певного об'єкту, при комерційній концесії – успішне виробництво та продаж користувачем товарів, виготовлених за технологією праволодільця й під торговою маркою останнього); для досягнення зазначеної мети повинно відбуватися об'єднання зусиль учасників та відповідна координація їхніх дій (не виключеним, хоч і не обов'язковим, є також об'єднання грошових коштів, матеріальних та нематеріальних активів).

Отже, за результатами вищерозглянутих основних ознак СД можна узагальнити такі [333, с. 269-273]:

1) наявність загальних цілей для учасників СД (СД породжується необхідністю досягнення таких цілей, які недоступні окремій людині або досяжні частково; СД є доцільною в тому разі, коли заздалегідь ставляться цілі);

2) учасники СД, окрім індивідуальних мотивів, формують загальну мотивацію для досягнення цілей;

3) розділення єдиного процесу досягнення колективної мети на окремі, але функціонально пов'язані сукупності дій, операції та їх розподіл між учасниками СД;

4) об'єднання індивідуальних діяльностей, як сприяння виникненню взаємозв'язків і взаємозалежностей між учасниками СД;

5) погоджене виконання розподілених і об'єднаних індивідуальних діяльностей усіх учасників СД;

6) потреба в управлінні спільною діяльністю;

7) наявність завершального результату, єдиного для учасників СД;

8) єдине просторово - часове функціонування учасників СД.

Таким чином, з огляду на вищезазначене, СД як особливий вид господарської діяльності характеризується тим, що може здійснюватися у різних сферах, передбачає наявність спільної господарської (комерційної та / або некомерційної) мети, суб'єктами такої діяльності є суб'єкти господарювання та негосподарюючі суб'єкти – юридичні особи, може мати характер як основної, так і допоміжної господарської діяльності.

У процесі задоволення своїх економічних (майнових) та інших інтересів у суб'єктів цивільних правовідносин виникає необхідність у кооперації (від латинської *cooperare* - співробітничати), тобто у спільній діяльності, змістом якої може бути об'єднання майна, трудових зусиль, організація співпраці тощо для досягнення загальної мети.

СД, з точки зору її економічної сутності, нерозривно пов'язана з такими поняттями як «кооперації» та «спільного підприємництва».

Кооперація визначається в економічній літературі як добровільне об'єднання власності (різних об'єктів і форм) та праці для досягнення спільних цілей у різних сферах господарської діяльності. Об'єднання власності передбачає об'єднання її суб'єктів, а об'єктами власності в процесі такого об'єднання є гроші, засоби виробництва (в т.ч. земля), різні види інтелектуальної власності, інформація тощо.

Під кооперацією розуміється така форма організації діяльності, за якої певна кількість суб'єктів (осіб) спільно бере участь в одному й тому ж або в різних, пов'язаних між собою, виробничих процесах.

Термін «кооперація» трактується як форма організації діяльності, в якій певна кількість суб'єктів спільно бере участь в одному і тому ж або в різних, пов'язаних між собою, виробничих процесах.

Відповідно К. Марксу, кооперування людей в праці визвано необхідністю оволодіння таким предметом праці, який недоступний окремій людині, а якщо доступний, то тільки своєю частиною. Звідси наявність єдиної мети для учасників, включених в діяльність, повинно розглядатися обов'язковою ознакою СД [282, с. 333-347].

На основі теоретичного аналізу зазначених підходів видно, що кооперація частково є спільною діяльністю, адже має притаманні їй риси – добровільне об'єднання та спільна участь у здійсненні проектів.

В історії української економічної думки відома теорія кооперації М. Тугана-Барановського. Туган-Барановський зробив величезний внесок у дослідження історії, теорії і практики кооперативного руху та став одним з основоположників кооперативної теорії. Серед багатьох праць головною є праця «Соціальні основи кооперації» (1919 р.), в якій український вчений здійснив глибокі теоретичні узагальнення цієї проблеми, поєднав світовий і вітчизняний досвід. Наукові ідеї і практичні рекомендації набули визнання в усьому світі, справили істотний вплив на подальшу еволюцію кооперативної теорії.

У працях «Соціальні основи кооперації» та «Кооперація, соціально-економічна природа її та мета» М. І. Туган-Барановський провів глибокий теоретичний аналіз соціально-економічних передумов, на якому ґрунтується кооперація, дослідив кооперативний рух у різних країнах. Вчений змалював

модель власного кооперативного ідеалу. Питаннями дослідження основ кооперації М. І. Туган-Барановського займались С. Д. Гелей. і Р. Я. Пастушенко [125], Л. П. Горкіна [131], С. М. Злупко [225], А. О. Пантелеймоненко [316], Г. Н. Сорвіна [345] та ін.

На думку Тугана-Барановського, кооперовані підприємства – це єдина форма господарської організації, що виникла в результаті свідомої діяльності певних соціальних груп населення з метою вдосконалення наявної системи господарювання. Розвиток кооперації, як вважав дослідник, започатковується внаслідок впливу на ринкове суспільство соціалістичного ідеалу, сутність якого полягає в прагненні до економічної рівності всіх членів суспільства і соціальної справедливості на основі заперечення приватної власності.

Вчений зазначав, що кооперація за внутрішньою економічною природою має багато спільного з капіталістичним підприємництвом, однак вона є підприємництвом некапіталістичного типу. Капіталістичне підприємництво здійснюється заради прибутку, а кооперативне, за його переконанням, ніколи не має на меті тільки наживу.

Розгляд та аналіз взаємозв'язків між категоріями «міжнародні економічні відносини», «міжнародна кооперація», «зарубіжні інвестиції», «спільне підприємництво» і, власне, «спільне підприємство» передуює розкриттю сутності СП.

Міжнародні економічні відносини представляють собою зв'язки багатьох господарюючих суб'єктів окремих країн з приводу виробництва та обміну у міжнародному масштабі товарами, послугами, капіталами і робочою силою. Важливе значення для розвитку економіки України має залучення іноземних інвестицій. При цьому, актуальним є використання таких механізмів, які передбачають залучення іноземного капіталу в значних обсягах.

Однією з форм міжнародної кооперації є СП. Спільні підприємства, які створюються компаніями двох або більше країн, дають можливість поєднати ресурси, досвід, зв'язки. Створення спільних підприємств в Україні на сьогодні є актуальним та позитивним, оскільки СП дають значні інвестиції та нові технології управління, стимулюють процес виробництва в Україні конкурентоспроможної продукції, полегшують її вихід на міжнародні ринки.

Регулювання діяльності СП як суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності входить до сукупності проблем сучасних перетворень в Україні, які можна вирішити лише за умови створення надійної законодавчої бази. Правове поле функціонування СП формується з врахуванням складності цієї організаційно-правової форми та включає два аспекти: національно-правовий та міжнародно-правовий [156, с. 37].

Всім видам спільного підприємництва притаманні елементи виробничої кооперації. Особливо в цьому плані відрізняються МСП. Із численної кількості можна узагальнити наступні суттєві особливості МСП:

- виробництво товарів на базі власності, яка об'єднується;
- спільне управління виробництвом;
- поділ партнерами виробничого та комерційного ризиків;
- узгоджений розподіл прибутку підприємств.

Основними ознаками, що характеризують українсько-зарубіжні СП є:

- висока динаміка;
- розширення масштабів, видів і сфер діяльності;
- географічна диверсифікація як за кількістю країн партнерів, так і за розподілом по областях України.

Природним середовищем для ефективного розвитку МСП є ринкова економіка з притаманними їй розвиненими нормативно-правовими та економічними регуляторами і відповідною інфраструктурою.

В Україні МСП розглядається як самостійний вид зовнішньоекономічної діяльності, а створення СП за участю іноземних партнерів – як одна із форм здійснення іноземних інвестицій. Згідно до ЗУ «Про режим іноземного інвестування» до МСП належать підприємства будь-якої правової форми, створені відповідно до чинного законодавства України, якщо протягом календарного року в їх статутному капіталі є кваліфікаційна іноземна інвестиція, що становить не менше 20 % статутного капіталу і водночас не менше від суми, еквівалентної визначеній кількості доларів США [18].

МСП здатні позитивно впливати на масштаби і темпи ринкової трансформації національних економік приймаючих країн, розвиваючи при цьому умови і фактори їх міжнародної конкурентоспроможності. На мікрорівні МСП представляють собою одну із поширених форм самостійного входження фірм у зарубіжний ринок або різновид стратегічних альянсів двох чи декількох фірм, що має певні переваги за рахунок синергічного ефекту від взаємодії різнонаціональних партнерів.

Провідний вчений в галузі світової економіки Д.Г. Лук'яненко систематизує МСП за певними ознаками, що мають важливе значення в процесі комплексного аналізу СП. В цілому систематизація СП, з одного боку, відображає мотивацію як країн базування та приймаючих країн, так і безпосередніх партнерів, а з другого – дає змогу поглиблено проаналізувати процес створення та функціонування СП, методи, інструменти і специфіку їх регулювання (додаток Б) [275, с. 29-33].

Узагальненим визначенням МСП є наступне: під МСП вважають підприємства, які базуються на капіталі двох (чи більше) іноземних партнерів і зареєстровані в третій країні, де ведуть спільне управління та розподіл результатів і ризиків від своєї діяльності.

Засновувані СП в основному є самостійними, незалежними в юридичному та економічному плані організаціями. Однак іноземними партнерами при створенні таких СП дуже часто бувають великі й середні фірми, які входять до системи технічних наукових комплексів транснаціональних компаній (далі – ТНК) і мають накопичений досвід збільшення доходів за рахунок використання переваг внутрішнього переміщення капіталів і прихованого вивозу доходів за кордон. Спеціалізацію СП часто визначають не його співзасновники, а головна організація ТНК, у яку входить іноземний партнер.

Головною ознакою міжнародної корпорації є здійснення нею прямих міжнародних інвестицій із країни свого базування у країни, що її приймає. Розрізняють міжнародні корпорації трьох основних видів:

1. ТНК – їхня головна компанія належить капіталу однієї країни, а філії розкидані по багатьох країнах світу. Це найбільші компанії переважно з однонаціональним акціонерним капіталом і характером контролю над діяльністю всієї корпорації.

2. БНК – їхня головна компанія належить капіталу двох і більше країн, а філії організовані в різних країнах.

3. Міжнародні корпоративні спілки, які найчастіше набувають організаційної форми консорціумів. Переважна більшість сучасних міжнародних корпорацій мають форму ТНК.

Особливості й мотиви при створенні МСП мають ТНК, до яких відносять:

- можливість забезпечення значної економії у масштабах виробництва;
- диверсифікацію виробництва, вступ у нову сферу діяльності;
- зниження затрат на науково-дослідні та науково-конструкторські роботи;
- підвищення ефективності існуючого менеджменту та маркетингу тощо.

Важливими мотивами створення СП можуть також бути уникнення подвійного оподаткування, вихід з-під митних тарифів, подолання несприятливих нормативно-правових умов господарювання.

Вчені-економісти визначають головні мотиви використання СП як стратегії входу в зарубіжний ринок [156, с. 30]:

1. Зниження капітальних витрат і ризику при створенні нових потужностей;
2. Придбання джерел сировини чи нової виробничої бази, розширення діючих виробничих потужностей;
3. Нижча вартість факторів виробництва, особливо трудових ресурсів;
4. Можливість уникнення циклічної та сезонної нестабільності виробництва;
5. Отримання нових каналів реалізації продукції;
6. Можливість проникнення на конкретні географічні ринки та набуття управлінського досвіду на них.

Корпоративні форми не вичерпують всього розмаїття соціально-економічних проявів сучасних транснаціонально-корпоративних відносин. До них, наприклад, відносять:

- ліцензійний договір, що означає використання авторського права, товарного знака, ноу-хау, патенту;
- спільне виробництво, коли повний комплексний продукт або окремі його частини виготовляються одним із закордонних партнерів;
- контракт-менеджмент, коли одне з підприємств, що кооперуються, надає у розпорядження партнерів свої досягнення у сфері розвитку персоналу, тобто, здійснюється передача ноу-хау у формі менеджменту;
- франчайзинг - це тип співробітництва, який характеризується як особливого роду варіант надання ліцензій на здійснення відповідної діяльності з додатковою управлінською та маркетинговою її підтримкою;
- спільне підприємство, стратегічний альянс, розглядається як формальний союз, який створюється двома або більшою кількістю фірм, які здійснюють виробничу, комерційну або фінансову діяльність з метою досягнення обсягу коштів, необхідних для забезпечення раціоналізації або реструктуризації;

- отримання «ефекту масштабу», який проявляється у скороченні витрат на одиницю продукції при збільшенні обсягів виробництва;
- забезпечення ресурсів для інновацій або підвищення ринкової ефективності тощо.

Згідно з статтею 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під терміном «міжнародна кооперація» слід розуміти взаємодію двох або більше суб'єктів господарської діяльності, серед яких хоча б один є іноземним, при якій здійснюється спільна розробка або спільне виробництво, спільна реалізація кінцевої продукції та інших товарів на основі спеціалізації у виробництві проміжної продукції або спеціалізації на окремих технологічних стадіях науково-дослідних робіт, виробництва та реалізації з координацією відповідних програм господарської діяльності [12].

Основні головні та специфічні мотиви, які впливають на прийняття рішення про створення СП зображено за допомогою рисунку 1.1.

В економічній та юридичній літературі на сьогодні немає єдиної думки щодо визначення даного типу підприємств. Поширеними є такі терміни, як «Спільні підприємства», «Змішані підприємства», «Спільні компанії», «Підприємства за участю іноземного капіталу».

Німецькі автори використовують запозичений термін «Joint venture» і вітчизняний «Gemeinschaftsunternehmen», що близько до нашого – спільні підприємства. Поряд має застосування англо-американське поняття «Partnership» (партнерство), що визначає зв'язки сторін, як партнерські. В ряді південноазіатських країн СП мають назву командитних товариств.

Згідно до положень ГКУ (розділ 7, стаття 63) визначено такі види підприємств [3]:

- приватне підприємство; підприємство, що діє на основі колективної власності;
- комунальне підприємство;
- державне підприємство;
- підприємство, засноване на змішаній формі власності.

Таким чином, з вищерозглянутих видів підприємств можна знайти тільки схожі за ознаками до спільних підприємств види – підприємство засноване на змішаній формі власності, підприємство з іноземними інвестиціями, корпоративне підприємство, але відсутній такий вид підприємств як «спільне підприємство».

Деякою допомогою у вирішенні даного питання є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (стаття 1): спільні підприємства – це підприємства, які ґрунтуються на спільному капіталі суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів і ризиків [12]. У вищезазначеному законі суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є СП за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України.

Враховуючи викладене, СП є самостійними учасниками зовнішньоекономічних та базуються на спільному капіталі суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків.



Рис. 1.1. Мотиви, які впливають на прийняття рішення про створення спільного підприємства

Таким чином, зміст поняття «спільне підприємство» в законодавстві України зазнав змін і на сьогодні спільними визначаються лише ті підприємства, які засновані за участю іноземних суб'єктів. Підприємства, які створені на основі поєднання майна, яке є власністю різних українських суб'єктів права власності, належать до категорії підприємств, заснованих на змішаній формі власності. Враховуючи класифікацію, надану ГКУ, спільні підприємства можуть бути віднесені до виду підприємств, заснованих на змішаній формі власності, оскільки вони також створюються шляхом поєднання майна різних форм власності, при цьому, ці поняття не слід ототожнювати, оскільки СП становлять особливу групу таких підприємств – серед їх засновників обов'язково має бути іноземний суб'єкт.

Загальні положення про види та організаційні форми підприємств визначені статтею 63 ГКУ. Так, згідно з наведеним вище положенням залежно від форми власності підприємства та залежно від способу утворення (заснування) та формування статутного фонду в Україні діють підприємства поділяються на види: унітарні та корпоративні. Унітарне підприємство створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний фонд, не поділений на частки (паї),

затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Корпоративне підприємство, згідно з ГКУ, утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб [3].

Отже, враховуючи викладене, СП можуть бути утворені виключно у формі корпоративного підприємства, оскільки його створення передбачає наявність не менше двох учасників (національного та іноземного).

Таким чином, спільне підприємство не може бути визнане самостійною організаційно-правовою формою підприємства, а є лише одним із видів підприємств, що виділяється за ознакою наявності у складі засновників (учасників) цього підприємства іноземних суб'єктів. Віднесення підприємства до спільних підприємств вказує лише на склад його учасників та не відображає порядку його утворення, формування і діяльності його органів управління, розподілу одержаного в результаті діяльності прибутку. Враховуючи наведене, при створенні підприємств цього виду необхідно також визначати їх організаційно-правову форму, відповідно до форм, передбачених чинним законодавством, а саме: акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю тощо.

Такий висновок підтверджується також і положеннями статей 16, 17 Закону України «Про режим іноземного інвестування», відповідно до яких на території України підприємства з іноземними інвестиціями створюються і діють у формах, передбачених законодавством України. Установчі документи підприємств з іноземними інвестиціями повинні містити відомості, передбачені законодавством України для відповідних організаційно-правових форм підприємств, а також відомості про державну належність їх засновників (учасників). Крім того, згідно з Державним класифікатором «Класифікація організаційно-правових форм господарювання», затвердженим наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 року № 97, чинним законодавством не передбачається створення та державна реєстрація нових підприємств з організаційно-правовою формою «спільне підприємство».

Отже, з вищевказаного виходить, що в Україні спільними підприємствами є підприємства, які мають іноземний капітал, але про підприємства з іноземними інвестиціями вже згадувалося вище при розгляді положень Господарського кодексу України. Тому знову підходимо до розбіжностей у сутності поняття «спільного підприємства».

В Україні розвивають свою діяльність спільні підприємства, зазвичай, із зазначенням у назвах юридичних осіб «спільне підприємство», що застосовують

форму співпраці: участь іноземних засновників у статутному капіталі підприємства. При цьому, також слід звернути увагу на те, що законодавство розмежовує спільні підприємства і залежно від розміру участі іноземного капіталу у його статутному фонді. Так, відповідно до статті 116 ГКУ підприємство, в статутному фонді якого не менш як десять відсотків становить іноземна інвестиція, визнається підприємством з іноземними інвестиціями [3]. Законом можуть бути визначені галузі господарювання та/або території, в яких встановлюється загальний розмір участі іноземного інвестора, а також території, на яких діяльність підприємств з іноземними інвестиціями обмежується або забороняється, виходячи з вимог забезпечення національної безпеки. Для спільних підприємств, у статутному капіталі яких частка іноземного інвестора становить менше 10 відсотків, таких обмежень не передбачено.

Важливе значення для розвитку економіки України має залучення іноземних інвестицій. При цьому, актуальним є використання таких механізмів, які передбачають залучення іноземного капіталу в значних обсягах.

Стаття 3 Закону України «Про режим іноземного інвестування» визначає, що однією із форм здійснення іноземного інвестування в Україні є часткова участь іноземних інвесторів у підприємствах, що створюються спільно з українськими юридичними і фізичними особами, або придбання частки діючих підприємств [18].

Поряд з цим, вище уже зазначалося, що СП в Україні мають особливість застосування іноземного капіталу. Але, з огляду основних ознак СД не виключено, що СП можуть створюватися і за участю тільки вітчизняних засновників. В цьому випадку можуть зливатися поняття змішаного підприємства та СП. Отже, з вищерозглянутого можна визначити подвійний зміст терміну «Спільне підприємство»: СП за участю тільки українських партнерів та СП за участю українських партнерів і іноземних інвесторів.

Тому, пропонується називати «спільними підприємствами» ті підприємства, які мають у статутному капіталі тільки вітчизняний капітал або вітчизняний та іноземний капітал. В першому випадку – це підприємства, підтвердженням участі в капіталі яких є договір про створення СП та майно належить власникам, як однієї форми власності, так і різних. В другому випадку – спільним підприємством є те підприємство, якщо в статутному капіталі участь іноземного засновника необмежена певним відсотком, тобто цей відсоток може бути і менше 10 % та господарська діяльність такого підприємства регулюється договором про СД.

Із урахуванням досліджень положень нормативних актів та вітчизняних науковців з питання обліку і правового регулювання діяльності спільних підприємств, пропонується наступне визначення спільного підприємства: «Спільне підприємство – спільна діяльність зі створенням юридичної особи, що заснована на спільному капіталі двох та більше суб'єктів господарської діяльності України або/та іноземних суб'єктів господарської діяльності на основі корпоративних прав, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України».

Зауважимо, що на п'яти правових формах СП наголошують вчені Л.В. Торгова та О.В. Хитра визначаючи, що згідно зі статтею 3 Закону України «Про господарські товариства», який регулює організаційно-правові засади заснування СП «іноземні громадяни, особи без громадянства, іноземні юридичні особи, а також міжнародні організації можуть бути засновниками та учасниками господарських товариств...» [358, с. 117]. Отже, СП як різновид господарського товариства, відповідно до цього Закону, може мати одну з п'яти правових форм:

- 1) акціонерне товариство;
- 2) товариство з обмеженою відповідальністю;
- 3) товариство з додатковою відповідальністю;
- 4) повне товариство;
- 5) командитне товариство.

Заохочуючи спільне підприємництво представник керівництва Міністерства зовнішньої торгівлі Угорщини Я. Мартоні підкреслює, що «спільні підприємства це інтегрований елемент економічної політики головною метою якої є подальший прогрес економічної реформи та більш повна інтеграція народного господарства в світову економіку».

З метою більш кращого розуміння сутності, мети, діяльності СП необхідно розглянути класифікацію підприємств, у тому числі СП, які наводяться у ГКУ, Законі України «Про господарські товариства» та дослідженнях вітчизняних фахівців. З урахуванням досить детальної класифікації СП, запропонованої науковцями Л.В. Торговою та О.В. Хитрою, що зображена у додатку В, наведемо додаткові класифікаційні ознаки та види СП [358, с. 47-50].

Вважаємо за доцільне розширити вказану класифікаційною ознакою, участь в капіталі з виокремленням в їх межах угруповань наступних видів:

- вітчизняні СП (частки у статутному капіталі належить вітчизняним учасникам, які здійснюють спільну господарську діяльність, що заснована на спільному капіталі двох та більше суб'єктів господарської діяльності України, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків);

- іноземні СП (частки у статутному капіталі належать тільки іноземним учасникам);

- СП з іноземним капіталом (спільний капітал суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності без фіксування розміру частки іноземного учасника в статутному капіталі);

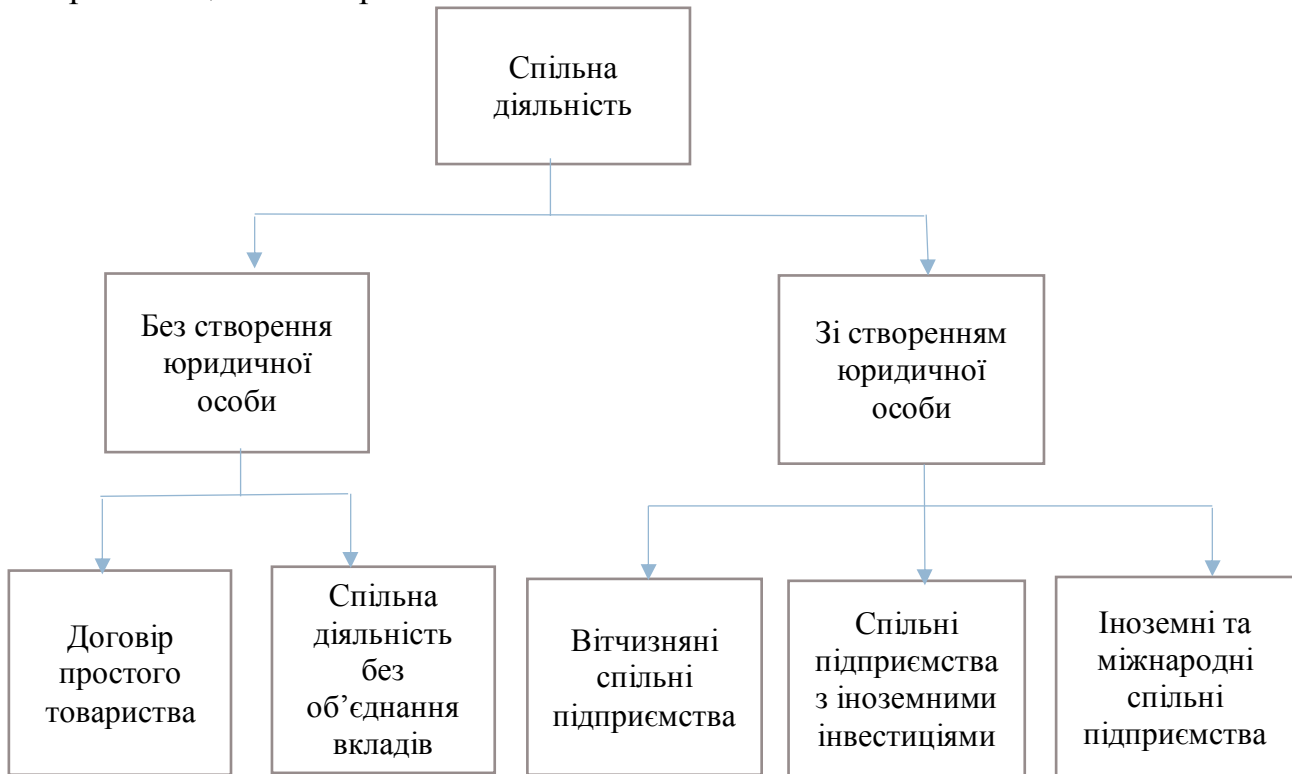
- міжнародні СП (згідно до ЗУ «Про режим іноземного інвестування» - підприємства будь-якої правової форми, створені відповідно до чинного законодавства України, якщо протягом календарного року в їх статутному капіталі є кваліфікаційна іноземна інвестиція, що становить не менше 20 % статутного капіталу і водночас не менше від суми, еквівалентної визначеній кількості доларів США) (рис. 1.2.).

З урахуванням галузей економіки пропонується визначити відповідну окрему класифікаційну ознаку та наступні види СП:

- промислові СП;
- будівельні СП;
- сільськогосподарські СП;

- торгівельні СП;
- СП транспорту і зв'язку тощо.

Спільне підприємництво може здійснюватися у формах: спільного підприємства; спільної діяльності; франчайзингу; лізингу. Найбільш застосованою формою участі іноземних інвесторів у вітчизняному бізнесі є створення СП, які набули помітного поширення у практиці міжнародних економічних відносин за останні два десятиріччя в цілому. Цей процес відображає істотні зміни у структурі світового господарства, що зробило необхідним розробку і впровадження нових форм та методів економічного співробітництва між країнами.



*Рис. 1.2. Запропонована класифікація спільної діяльності за видами**

*розроблено автором

Доцільність створення СП зумовлена рядом переваг порівняно з використанням інших форм міжнародного економічного співробітництва, до яких відносять [156, с. 29]:

- обмеження підприємницького ризику (учасники СП ризикують внеском у статутний фонд);
- СП є часто єдиною можливістю проникнення іноземної фірми на місцевий ринок, забезпечення зв'язків з місцевими постачальниками, органами влади, банківськими структурами;
- СП кооперують фінансові та матеріальні ресурси партнерів, що формують оптимально поєднану матеріально-технічну базу, яку не спроможні самостійно створити ні вітчизняні, ні іноземні учасники;
- СП гарантує найбільшу соціальну ефективність співробітництва, оскільки його працівники мають більшу соціальну захищеність порівняно з працівниками національних підприємств.

На першому плані з'являються СП, які базуються на об'єднанні капіталів з метою виробництва та реалізації продукції і недопущення іноземців до прийняття важливих, економічно вигідних, стратегічно важливих рішень. На рисунку 1.3 подано систему головних та другорядних ознак, які відрізняють СП від інших форм підприємницької діяльності.



Рис. 1.3. Ознаки створення та функціонування СП [358, с. 17]

У найбільш загальному значенні СП прийнято називати таку форму господарського та правового співробітництва з іноземним партнером, при якій створюється спільна власність на матеріальні і фінансові ресурси, які мають застосування для здійснення виробничої, науково-технічної, зовнішньоторгової та інших видів діяльності.

Характерною ознакою СП є націленість на здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Глобалізація економічних процесів у певній мірі позначається і на розвитку СП. Завдяки своїй багатогранній економічній природі СП можуть одночасно виступати як:

- 1) організаційна форма міжнародного бізнесу і, зокрема, форма промислового співробітництва;
- 2) інструмент реалізації інтернаціональної власності;
- 3) різновид іноземного інвестування, стратегія міжнародного фінансування;
- 4) стратегія виходу на зарубіжний ринок;
- 5) комерційний канал передачі технології;
- 6) інструмент конкурентної боротьби;
- 7) елемент системи транснаціональної корпорації;
- 8) складова вільної економічної зони.

Основною метою, функцією і завданням СП, розташованих на території України є залучення в країну іноземного капіталу і прогресивних технологій; підвищення на цих засадах якості продукції робіт і послуг та ефективності виробництва, інтеграції країни в світову систему господарювання.

СП є комплексною формою виробничої кооперації, яка базується на принципах спільної участі партнерів у капіталі, управлінні, розподілі прибутків та ризиків, вони передбачають більшу зацікавленість у виконанні взятих на себе зобов'язань. СП концентрують в собі ті переваги та вигоди, які мають інші форми кооперування, а саме: підвищення технічного рівня продукції, її конкурентоспроможності – випуск продукції у більш стислі строки при менших витратах на виробництво, прискорення проведення науково-технічних робіт та впровадження нових розробок у виробництво, проникнення на ринки інших країн з розширенням експортного продажу на них тощо.

СП є комплексною формою виробничої кооперації, яка базується на принципах спільної участі партнерів у капіталі, управлінні, розподілі прибутків та ризиків, вони передбачають більшу зацікавленість у виконанні взятих на себе зобов'язань. СП концентрують в собі ті переваги та вигоди, які мають інші форми кооперування, а саме: підвищення технічного рівня продукції, її конкурентоспроможності – випуск продукції у більш стислі строки при менших витратах на виробництво, прискорення проведення науково-технічних робіт та впровадження нових розробок у виробництво, проникнення на ринки інших країн з розширенням експортного продажу на них тощо.

Підсумовуючи вищерозглянуте можна сказати, що СП представляють собою високоефективну форму передачі технології, оскільки тут має місце співробітництво на усіх етапах створення, впровадження та комерційної реалізації нової техніки. Спільні підприємства – є однією з найпрогресивніших

форм довготермінового економічного, науково-технічного співробітництва, що ґрунтується на об'єднанні спільних інтересів, капіталів, раціоналізаторських пропозицій, маркетингових досліджень іноземних та вітчизняних підприємців та доповнює торгово-економічні відносини. Формування власності у створенні СП надає змогу враховувати інтереси всіх співзасновників, сприяє їх взаємодії з метою безперервного вдосконалення виробничої бази, застосування нових технологій, зростання якості продукції, її оновлення задля поліпшення кінцевих результатів спільної діяльності.

Спільне підприємництво визначається як володіння кожним з партнерів часткою акціонерного капіталу, а також одержання відповідних дивідендів. Спільне підприємництво є особливою формою співпраці, що передбачає об'єднання і спільне використання матеріально-фінансових ресурсів партнерів, та функціонує як єдиний економічний організм. Спільне підприємництво ототожнюється з поняттям «спільне підприємство». Усім видам спільного підприємництва притаманні елементи виробничої кооперації. Спільне підприємництво також розглядається як процес синергії різноманітних форм зовнішньо-економічної взаємодії, при якому все більшого значення набуває обмін нематеріальними активами між партнерами.

Окрім того, спільне підприємництво може здійснюватися у різних формах:

- 1) створення спільного підприємства;
- 2) створення підприємства в системі франчайзингу;
- 3) укладання договорів про спільну діяльність;
- 4) лізингових угод.

СП, за дослідженнями науковця В.В. Резнікової, розглядається як один із різновидів спільного підприємництва, що являє діяльність, яка ґрунтується на співробітництві з іноземними підприємствами, організаціями або підприємцями на спільному розподілі прибутку і ризиків [332, С. 39-40].

В зарубіжній літературі характеризуються основні варіанти спільної підприємницької діяльності: корпорація, товариство, письмового контракту (партнерство) і усна угода.

Корпоративне спільне підприємство є найбільш складною і розвиненою формою спільного підприємництва, яке має структуру самостійної компанії. Ця форма вибирається при наявності однієї або декількох наступних умов:

- якщо спільне підприємство достатньо велике і складне, потребує створення окремої організаційної одиниці з своїм внутрішнім управлінням;
- якщо партнери вважають доцільним вкласти готівку безпосередньо у спільне підприємство і отримати долю капіталу в новій компанії;
- якщо спільне підприємство має довгострокові завдання.

Друга форма ділового союзу представляється товариством. Це юридична структура, яка розподіляє інвестиції, прибуток, збитки і оперативну відповідальність, і в той же час зберігає автономію учасників. Частіше таку форму вибирають дрібні і рухливі компанії і фірми. Товариство має більшу ступінь гнучкості і тому може бути використано там, де потрібна окрема організація із самостійним управлінням, а також тоді, коли союзу потрібна тільки координаційна рада без створення окремих організацій.

Контрактна письмова угода є більш простішою формою господарювання порівняно з товариством або корпорацією і використовується для створення стратегічного союзу, оскільки підтримує взаємозв'язки між сторонами на підпорядкованій відстані.

Партнерство відповідно своїй правовій основі не є юридичною особою, а представляє собою добровільне об'єднання індивідуальних підприємців. Добровільність означає те, що ні один із партнерів не може бути включений в партнерство проти його волі, і жоден із партнерів не може бути утриманий в складі партнерства, якщо він хоче вийти із нього або перепродати свою долю третій особі. Партнерство призупиняє своє існування в будь-який час.

Поряд з письмовою угодою в зарубіжній практиці підприємництва отримала розвиток усна угода, яка найчастіше використовується в стратегічних союзах при наступних обставинах:

- 1) коли не може бути використана форма письмового контракту;
- 2) коли немає необхідності в окремій організації, що управляє союзом;
- 3) під час проміжного періоду, до того як складені і підписані юридичні документи, але коли вже є необхідність розпочати реалізувати проект;
- 4) коли партнери настільки довіряють один одному, що юридичні документи вважаються зайвими.

Зазвичай усна форма не рекомендується для довгострокових періодів.

За дослідженнями вченого А.П. Бархатова, для вітчизняної ринкової економіки на сьогоднішній день більш привабливою формою спільного підприємництва є спільна діяльність за письмовим договором і у формі спільного підприємства [87, с. 1-16].

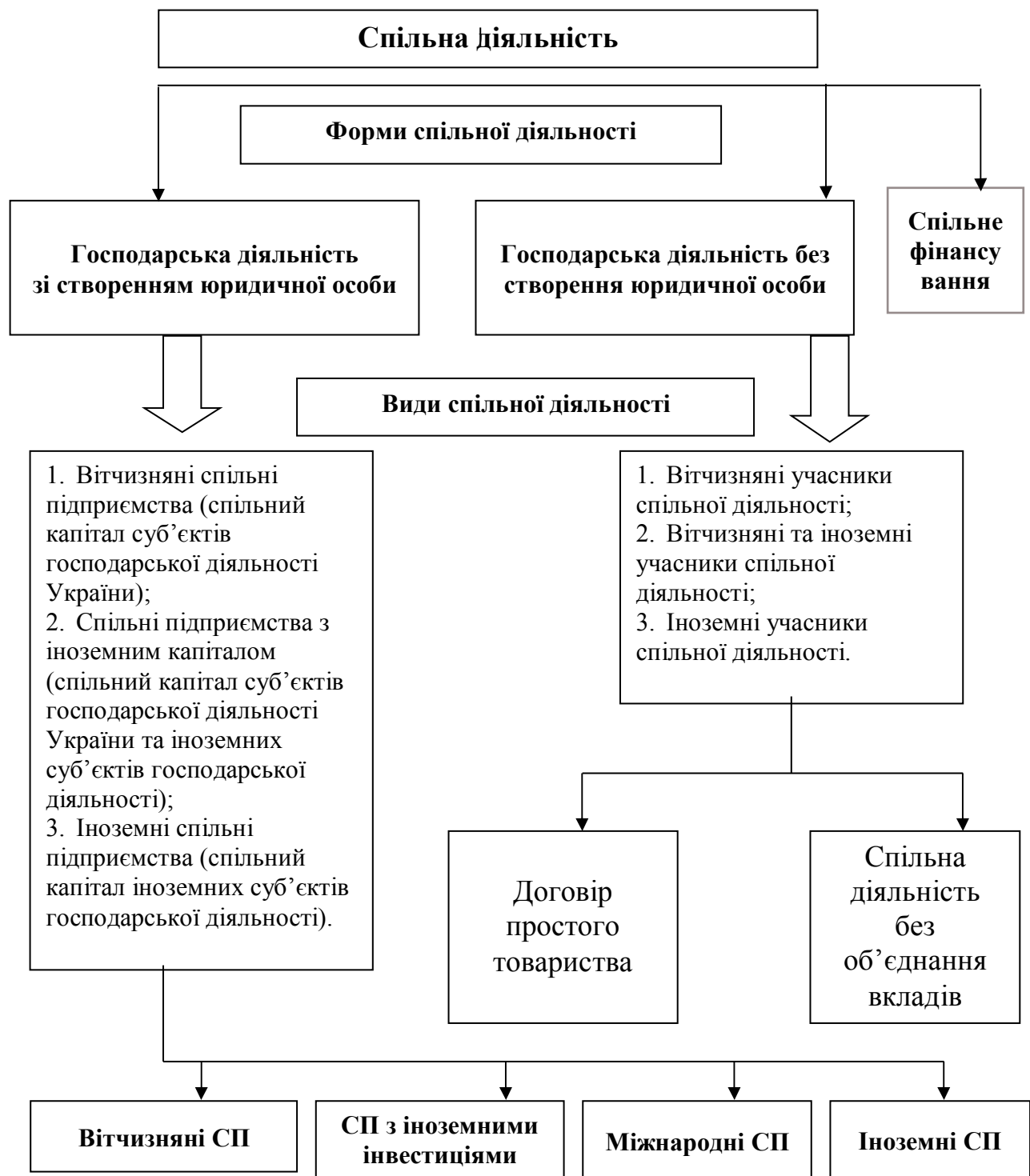
СД представляє єдність двох сторін: по-перше, це спільні дії на загальний предмет праці; по-друге, це дія учасників СД один на одного, які задаються суспільними відносинами виробництва і визивають необхідність виділення інших структурних елементів СД. Учасники СД фактично є активними суб'єктами дії один на одного для досягнення загальної мети СД.

Отже, з вищерозглянутого можна зробити висновок, що на сьогодні немає чіткого визначення СД, а існують лише ознаки які її характеризують. Більш того аналіз нормативних актів, які регламентують здійснення СД по різному трактують СД – одні визначають її без створення юридичної особи, інші – додають ще один вид: спільні підприємства.

Заслуговує на увагу така форма об'єднання капіталу, як спільне фінансування. Економічна енциклопедія трактує спільне фінансування так:

1. Кредитування країн, що розвиваються, у формі об'єднання кредитів різних країн, які фінансують один великий проект.
2. Участь кількох організацій у фінансуванні одного проекту, об'єкта [Ек. енциклопедія].

Виходячи з норм ЦКУ, Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», П(С)БО 12 та інших нормативно – правових актів в Україні немає чіткого визначення форм СД. Тому, на основі вищерозглянутого з урахуванням складу учасників СД пропонується класифікація СД за наступними формами та видами (рис. 1.4).



*Рис. 1.4. Форми та види спільної діяльності (авторський підхід)**
*розроблено автором

Представлені види спільної діяльності без створення юридичної особи та зі створенням юридичної особи обґрунтовуються основними ознаками спільної діяльності та поняттями спільної господарської діяльності. Так, наприклад, запропонований вид спільної діяльності без створення юридичної особи із учасників фізичних осіб суперечить податковому законодавству України, яке наголошує на обов'язковій участі в договорі про спільну діяльність юридичної особи – платника податку на прибуток, але з теоретичної точки зору така форма СД має право на існування [6].

Отже, на сьогодні проблеми здійснення СД у вітчизняній економічній та правовій науці досліджені недостатньо та поверхово з питання визначення СД, її ознак, економічних функцій та класифікації. Тому, для їх вирішення дослідження суб'єктів господарських правовідносин СД потребує комплексного підходу з визначення економіко-правових основ спільної діяльності як без створення юридичної особи, так і зі створенням юридичної особи.

Таким чином, виходячи із того, що на сьогодні науковці майже не приділяють уваги економічній сутності поняття «спільна діяльність», на основі досліджень нормативних економічних та юридичних актів, її основних ознак та економічних функцій пропонується наступне авторське визначення СД: «Спільна діяльність – це підприємницька або непідприємницька діяльність двох або кількох сторін відповідно до письмової угоди та базується на співробітництві між вітчизняними та/або іноземними суб'єктами і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення».

Фінансові проблеми, які виникають у суб'єктів господарювання, у тому числі, що здійснюють спільну діяльність, досить часто зумовлені відсутністю у керівництва чітких стратегічних цілей розвитку, довгострокових фінансових планів та нерозумінням місії суб'єкта господарювання.

Механізм, впровадження системи фінансового контролінгу, може забезпечити організацію ефективного управління діяльністю підприємств різних галузей, даний механізм передбачає виконання послідовності певних етапів.

До трактування сутності фінансового контролінгу, доцільно виділяти його основні етапи формування та розвитку.

Механізм впровадження системи фінансового контролінгу передбачає чотири етапи:

- 1) визначення мети впровадження контролінгу на підприємстві;
- 2) методичну підготовку до впровадження контролінгу;
- 3) впровадження процедури планування;
- 4) введення в дію механізму контролю.

До основних етапів формування та розвитку фінансового контролінгу належать:

1) епоха «ринку продавця», з якої почався розвиток функціонального менеджменту та управлінського обліку;

2) епоха «ринку покупця», яка сприяла появі стратегічного, фінансового й процесного менеджменту, а також інжинірингу організаційної структури підприємства;

3) глобалізація ринків збуту, виробництва, ресурсного забезпечення вплинула на появу такого виду менеджменту, як «управлінський аутсорсинг»;

4) глобалізація фінансових ринків висунула на перший план «якісне управління» й «управління вартістю для акціонерів».

Виходячи з етапів розвитку фінансового контролінгу в практичній діяльності підприємств Н. Собкова [10] розкриває концепції становлення й розвитку контролінгу та виділяє такі:

1. Реєстраційна концепція (виникла на початку ХХ століття й активно розвивалася до 1930-х років). Завдання контролера зводилися до реєстрації інформації та надання її керівництву у вигляді звітів.

2. Обліково-аналітична концепція (почала формуватися під час економічної кризи 30-х років ХХ століття). Контролери починали аналізувати ефективність діяльності підприємства та підрозділів, виробництва та реалізації продукції. Відбувалося активне становлення управлінського обліку.

3. Концепція внутрішньофірмової інтеграції (формувалася в 70-ті роки ХХ століття одночасно з розвитком інтегрованих автоматизованих систем планування виробництва). Головні завдання, які постали в цей час перед контролерами: розробка та інтегрування бюджетів і планів.

4. Координаційно-навігаційна концепція (активне становлення розпочалося наприкінці 80-х — на початку 90-х років ХХ століття). Виникнення цієї концепції пов'язано з розробкою американськими вченими системи збалансованих показників (Balanced Scorecard). Вона передбачає допомогу менеджменту в розробленні й реалізації стратегії розвитку підприємства на основі запровадження й узгодження показників стратегічного та оперативного рівнів з погляду досягнення результату.

5. Концепція стратегічної навігації – постановка й розв'язання завдань інформаційно-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту. Згідно з цією концепцією контролер стає консультантом керівництва в контролі за дотриманням стратегічних цілей, він здійснює інформаційно-аналітичну підтримку стратегічного менеджменту, а оперативні завдання мають вирішуватися в автоматизованому порядку.

6. Концепція контролінгу, спрямована на узгодження інтересів зацікавлених осіб у рамках реалізації принципів корпоративного управління (Corporate Governance).

Однією з перших є концепція, за якої фінансовий контролінг зорієнтований на функцію контролю. У працях американського економіста Р. Хілтона обґрунтовується концепція контролінгу, яка сконцентрована переважно на функції контролю. Учений розглядає контроль як одне з багатьох завдань контролінгу, тоді як багато вітчизняних економістів фактично ототожнюють контролінг з контролем, що, на нашу думку, є не зовсім правильно [411, с. 149].

Аналогічний підхід у трактуванні контролінгу застосував І. Бланк та обґрунтував, що фінансовий контролінг — контролююча система, яка забезпечує концентрацію контрольних процедур на найпріоритетніших напрямках фінансової діяльності підприємства [109, с. 119].

Другою сучасною концепцією фінансового контролінгу є те, що він виконує інформаційну функцію. Умовно ця концепція охоплює згадані вище обліково-аналітичну та реєстраційну функції.

На думку Т. Райхманна, система контролінгу має бути зорієнтована насамперед на інформаційну підтримку процесу планування та контролю. Зміст концепції полягає в тому, що контролінг є елементом системи інформаційного забезпечення підприємства та зорієнтований на збір, обробку та перевірку інформації для прийняття управлінських рішень [409, с. 13].

На думку відомого німецького фахівця з контролінгу К. Серфінга, контролінг – система інформаційного забезпечення управлінських рішень на основі планування, контролю, аналізу та розроблення альтернативних заходів з управління виробничо-господарськими процесами на підприємстві. Згідно з цією концепцією запровадження служби контролінгу на підприємствах та в організаціях зумовлене необхідністю зменшення інформаційної асиметрії між менеджментом та об'єктами управління фінансами [410, с. 120].

Аналогічної думки щодо третьої сучасної концепції фінансового контролінгу, згідно з якою пріоритет надається функції координації різних підсистем управління, передусім планування, контролю та інформаційного забезпечення, дотримуються Й. Вебер [408, с. 28] і П. Хорват [370, с. 20]. Концепція охоплює координаційно-навігаційні та інтеграційні завдання.

Так, Й. Вебер убачав сутність фінансового контролінгу в «координації системи управління». Потреба в цьому зумовлюється поділом системи управління на складові: організація, система планування та контролю, інформаційна система, система управління персоналом, система цілей та принципів управління. Однак, учений вважав, не можна ставити знак рівності між фінансовим контролінгом як функцією координації та системою управління [408, с. 21].

В основу ідеї контролінгу, що ґрунтується на пріоритетності функції координації, покладена інтерпретація контролінгу як самостійної підсистеми управління. На думку П. Хорвата, ця підсистема спрямована на системоутворювальну та системоінтегрувальну координацію: усередині підсистеми управління та між окремими її підсистемами з урахуванням особливостей системи господарювання; на підтримку менеджменту для виконання специфічних завдань координації з урахуванням поставлених цілей.

Отже, для систематизації та узагальнення всіх вищенаведених концепцій, принципів, функцій, доцільно запропонувати визначені етапи впровадження системи фінансового контролінгу на спільних підприємствах, оскільки система управління спільних підприємств має відповідати вимогам сьогодення.

Таким чином, фінансовий контролінг не обмежується здійсненням лише внутрішнього контролю фінансової діяльності й фінансових операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем на спільному підприємстві.

На основі проведеного аналізу, можна стверджувати, що впровадження системи фінансового контролінгу на спільних підприємствах дозволить здійснювати реальну, незалежну оцінку результатів спільної діяльності, надасть змогу контролювати процес виконання поставлених цілей та допоможе забезпечити фінансову стійкість спільних підприємств.

Як показує практика, запровадження контролінгу на спільних підприємствах супроводжується численними проблемами. До основних груп чинників, які перешкоджають успішній організації контролінгу на спільному підприємстві, можна віднести: історичні, зумовлені поглядами на ведення бізнесу, непрозорістю, не завжди достатніми економічними знаннями менеджерів; психологічні, пов'язані зі скептичними поглядами керівництва на запровадження

фінансового контролінгу, результати якого помітні не одразу, а запровадження досить дороге і тривале; організаційні, які зумовлені відсутністю досвіду формулювання бажаних результатів від впровадження фінансового контролінгу, складністю залучення кваліфікованих працівників до цього процесу; методичні, які виникають внаслідок ігнорування потрібної реструктуризації бізнесу, невдалого виділення на підприємстві центрів відповідальності, вибору неадекватних принципів трансфертного ціноутворення, ігнорування потреби створення пакету корпоративних стандартів контролінгу.

Фінансовий контролінг комплексно впливає на діяльність спільного підприємства і забезпечує його функціонування на базі постійних координуючих дій між різними фазами циклу (облік, аналіз, планування, моніторинг і контроль).

Таким чином, головне завдання фінансового контролінгу полягає не тільки в контролі, але й у забезпеченні взаємозв'язку між складовими загальної системи управління підприємством.

На підставі проведеного теоретичного аналізу праць вітчизняних та зарубіжних науковців, запропоновано підхід до визначення сутності фінансового контролінгу як системи забезпечення ефективного управління спільним підприємством для досягнення мети та запланованих результатів спільної діяльності.

Отже, на основі вищепроведених досліджень терміну «фінансовий контролінг» можна дати таке визначення фінансовому контролінгу спільної діяльності: фінансовий контролінг спільної діяльності – це спеціальна саморегульована система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємств, що здійснюють спільну діяльність і охоплює інформаційного забезпечення, облік, аналіз, контроль, планування, координацію, внутрішній консалтинг, прийняття фінансових управлінських рішень.

Таким чином, складовими елементами фінансового контролінгу, як системи управління підприємством, є мета, завдання, функції, принципи, методи, інструменти, інформаційне забезпечення, система документообігу, служба контролінгу.

Фінансовий контролінг є ефективною технологією управління спільною діяльністю підприємства, орієнтованою на майбутнє інтегрованою системою елементів інформаційного забезпечення, обліку, аналізу, контролю і планування.

1.2. Домінанти пізнання функціональності фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

На контролінг як концепцію системи управління, покладені різноманітні функції. До основних функцій контролінгу відносять: інформаційну, інформаційного обслуговування, планову (або планово-нормативну), сервісну, аналітичну, контрольну та управлінську.

Інформаційна функція проявляється в формуванні інформації для управління через узагальнення і систематизацію інформаційних потоків, що забезпечує існування суб'єктів господарювання в довготривалому періоді часу.

Вона полягає в формуванні, перевірці, узагальненні інформаційних потоків, підготовці їх даних для подальшого опрацювання.

Функція інформаційного обслуговування забезпечується за допомогою систем планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності організації.

Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, в тому числі про відхилення, що виявляються засобами обліку. Звітні дані мають аналізуватися службою контролінгу спільно з відповідними адміністративними підрозділами для забезпечення визнання (сприйняття) результатів аналізу та розробки заходів, які впливають з них.

Планова (або планово-нормативна) функція полягає в забезпеченні керівництва плановими показниками та прогнозними даними щодо поточної та перспективної діяльності органів державного управління. Планова функція здійснюється через механізми стратегічного прогнозування, тактичного (поточного) та оперативного планування результатами дії яких є такі документи як бюджети, кошториси, плани, концепції, програми та стратегії розвитку, які базуються на чинних нормативних актах з урахуванням впливу чинників зовнішнього та внутрішнього характеру.

Служба контролінгу розпочинає процес планування в установі та готує керівництво окремих адміністративних підрозділів до виконання завдань планування, координуючи методичні підходи та супроводжуючи окремі фази процесу планування. Під час планування засобами контролінгу здійснюється координація пошуків планових альтернатив. Зокрема при оцінці альтернатив та підготовці рішень адміністративний контролер застосовує спеціальний інструментарій, наприклад: бенчмаркінг, аналіз ключових чинників успіху, сценарний аналіз, аналіз ланцюжка цінностей, визначення чистого грошового потоку, бюджетування, CVP – аналіз (витрати – обсяг – прибуток).

За допомогою облікової функції досягається відстеження реального стану справ у органах державного управління, що дозволяє здійснити своєчасний вплив на процес управління з метою приведення його до оптимального вигляду. Зазвичай складання бухгалтерських, фінансових, оперативних та інших звітів є завданнями окремих структурних підрозділів. Служба контролінгу відповідає за організацію системи звітності, координацію порядку подання й опрацювання таких звітів.

Сервісна функція полягає у підготовці опрацьованої інформації у вигляді готового продукту для її надання керівному складу для використання в управлінні (згідно визначеного формату й обсягу інформації необхідної для прийняття керівництвом управлінських рішень - проекти документів, експертні висновки тощо) та іншим користувачам (відповіді на запити, рекомендації, роз'яснення окремих положень чинних нормативних документів тощо).

Аналітична функція забезпечує аналіз фактичних показників, виявлення відхилень отриманих результатів від планових, визначення впливу різних чинників на ефективність управлінської діяльності. Застосування аналітичної функції дозволяє запропонувати заходи щодо усунення негативних наслідків від прийняття невірних управлінських рішень та напрями оптимізації процесу управління в подальшому.

Контрольна функція контролінгу - передбачає організацію внутрішнього контролю ефективності роботи підрозділів, адміністративно-управлінського апарату органів державної влади й органів місцевого самоврядування та установи в цілому. У межах державного органу влади не передбачається наділяти підрозділ контролінгу правом прийняття рішень, вказівок і санкцій. На відміну від ревізії, контролінг орієнтований на управління поточними та можливими результатами діяльності органів державного управління й не пов'язаний безпосередньо з документальною перевіркою їх фінансово-господарської діяльності.

Управлінська функція контролінгу реалізується шляхом використання даних аналізу відхилень, величин покриття, загальних результатів діяльності для прийняття різних тактичних (оперативних) і стратегічних рішень з регулювання діяльності. Нормотворча складова дозволяє виступати з ініціативами щодо удосконалення діючих та створення нових нормативних та законодавчих актів.

На основі наведеного переліку функцій і завдань контролінгу можна чітко визначити сферу його застосування. Реалізація функцій контролінгу в системі державного управління залежить: від розуміння керівництвом важливості й корисності їх впровадження; конкретних завдань, що визначаються керівництвом до контролерів; кваліфікації працівників служби контролінгу; кваліфікації управлінського персоналу та якості інформації, яку вони формують у своїх структурних підрозділах.

Фінансовий контролінг є системою управління, яка спрямована на визначення майбутнього фінансового потенціалу підприємства та шляхів його досягнення, так як здійснюється управління фінансами підприємства за допомогою використання відповідних методів та інструментів, забезпечення безперервного потоку внутрішньої і зовнішньої інформації для ухвалення економічно обґрунтованих управлінських рішень. У даній системі управління здійснюється планування, контроль, аналіз відхилень, координація, внутрішній консалтинг та загальне інформаційне забезпечення керівництва підприємства, забезпечується формулювання альтернативних підходів під час здійснення оперативного і стратегічного фінансового управління.

Система фінансового контролінгу передбачає формування точної інформації, здійснення розрахунків і прогнозів та обґрунтування відповідних рекомендацій. Служби фінансового контролінгу на підприємстві безпосередньо не приймають рішення, а лише здійснюють їх підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією.

Фінансовий контролінг при запровадженні на підприємстві допомагає уникненню кризових економічних ситуацій та ефективно їх усунути в разі виникнення. Результативність вирішення проблеми залежить від чіткості координації дій різних рівнів управління з використанням обраних контролінгових інструментів їх реалізації. Складовими елементами фінансового контролінгу, як системи управління підприємством, є: мета, завдання, функції, принципи, методи, інструменти, інформаційне забезпечення, система документообігу, служба контролінгу.

Сутність та значення фінансового контролінгу виявляється через його функції. На основі аналізу праць вітчизняних та зарубіжних вчених встановлено,

що важливими функціями системи фінансового контролінгу на підприємстві є: планування, координація, управління та контроль. Проаналізувавши числені літературні джерела можна зробити висновок, що найчастіше вчені виділяють такі функції фінансового контролінгу на підприємстві:

- координація;
- фінансова стратегія;
- планування та бюджетування;
- бюджетний контроль;
- внутрішній консалтинг;
- методологічне забезпечення;
- внутрішній аудит;
- ревізія;
- оцінка ризиків;
- аналіз фінансових відхилень;
- розробка оперативних управлінських рішень для нормалізації фінансової діяльності компанії;
- діагностика серйозних відхилень показників фінансового стану підприємства і суттєвого зниження темпів його фінансового розвитку;
- розробка оперативних управлінських рішень для нормалізації фінансової діяльності компанії;
- прогнозування;
- фінансовий аналіз;
- фінансовий контроль;
- система раннього попередження;
- нагляд за виконанням фінансових завдань, які регулює система фінансових норм і показників;
- коригування певних показників внаслідок зміни зовнішнього фінансового оточення, кон'юнктури фінансового ринку і внутрішніх умов здійснення господарської діяльності підприємства;
- отримання фінансових ресурсів, управління ними та їх використання.

Основні функції і завдання фінансового контролінга узагальнено в таблиці 1.3.

Функції системи фінансового контролінгу на підприємстві впливають з суті функцій, які притаманні контролінгу, а саме:

- планування (фінансове планування, планування і оптимізація податкових виплат, планування зростання вартості підприємства);
- аналіз (використання оптимального набору фінансово-економічних показників для аналізу фінансової звітності);
- облік (розробка системи звітності та методів аналізу звітності);
- моніторинг (розробка системи раннього запобігання банкрутству та аналіз відхилень);
- контроль (контроль відповідності фактичних показників плановим);
- інформаційне забезпечення (розробка системи своєчасного забезпечення інформацією про фінансовий стан і перспективи всіх підрозділів підприємства);
- корегування (корегування за необхідності окремих цілей і показників фінансового розвитку у зв'язку із зміною зовнішнього фінансового середовища).

Конкретними функціями системи фінансового контролінгу на підприємстві великий загаль науковців вважають такі:

1. Визначення фінансової стратегії;
2. Планування і бюджетування;
3. Контроль і аналіз фінансових відхилень;
4. Внутрішній консалтинг і аудит.

Функції контролінгу взагалі визначаються поставленими перед підприємством цілями і включають ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей. До них відносять: облік, підтримку процесу планування, контроль за реалізацією планів, оцінку поточних процесів, виявлення відхилень, їх причин та вироблення рекомендацій для керівництва по усуненню причин, що викликали ці відхилення. У сфері обліку завдання контролінгу включають створення системи збору і оброблення інформації, яка є важливою для прийняття управлінських рішень на різних рівнях керівництва. Це необхідно для розроблення і в подальшому для підтримки системи ведення внутрішнього обліку інформації щодо технологічних процесів.

Таблиця 1.3

Функції і завдання фінансового контролінга

Функції	Завдання
1. Координація	Регулювання інформаційних потоків; Координація процесу планування
2. Бюджетний контроль	Внутрішній (управлінський) облік; Участь у складанні річних, кварталних і місячних звітів; Аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих; Забезпечення постійного аналізу та контролю ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розробка заходів щодо їх нейтралізації; Підготовка звіту про виконання бюджетів і розробка пропозицій щодо коригування планів і діяльності (рапортування)
3. Фінансова стратегія	Активна участь у розробці фінансової стратегії підприємства та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності; Вироблення пропозицій щодо адаптації організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку
4. Планування та бюджетування	Розробка та постійне вдосконалення внутрішньої методики прогнозування та бюджетування; Забезпечення процесу бюджетування; Участь у розробці інвестиційних бюджетів
5. Внутрішній аудит та ревізія	Забезпечення постійного контролю за дотриманням співробітниками встановленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій і повноважень згідно з покладеними на них обов'язками; Проведення внутрішнього аудиту та координація власної діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту підприємства; Забезпечення збереження майна підприємства
6. Внутрішній консалтинг та методологічне забезпечення	Розробка методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів; Надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розробки фінансової стратегії, планування, розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем

Підтримка процесу планування полягає у виконанні таких завдань контролінгу:

- формування і розвиток системи комплексного планування;
- розроблення й упровадження методів планування;
- визначення необхідної для планування інформації, джерел інформації та шляхів її отримання.

Система контролінгу інформаційно підтримує розроблення базових планів підприємства, координує окремі плани за часом і змістом, перевіряє складені плани на повноту й достовірність, дозволяє скласти єдиний оперативний план підприємства. В рамках системи контролінгу визначається період, коли необхідно планувати, а також оцінюється можливість реалізації запланованих дій. Служба контролінгу не визначає що планувати, а радить як і коли планувати та оцінює можливість реалізації запланованих заходів. Система контролінгу повинна забезпечувати збір, оброблення та надання керівництву суттєвої для прийняття управлінських рішень інформації. До завдань контролінгу належать також проведення спеціальних досліджень, що визначають стан і тенденції розвитку організації (підприємства) в ринкових умовах. У кожному окремому випадку функції служби контролінгу залежать від багатьох обставин, але якщо узагальнити існуючу практику підприємств, то можна одержати деякий ідеальний перелік основних функцій і завдань контролінгу:

- облік: – збір та оброблення інформації; – розроблення та ведення системи внутрішнього обліку; – уніфікація методів і критеріїв оцінювання діяльності підприємства та його підрозділів.

- планування: – інформаційна підтримка при розробленні базових планів (продажу, виробництва, інвестицій, закупівель); – визначення потреби в інформації і часу для окремих кроків у процесі планування; – координація процесу обміну інформацією; – координація та агрегування окремих планів за часом і змістом; – перевірка пропонованих планів на повноту і реалізованість; – складання зведеного плану підприємства.

- контроль і регулювання: – визначення величин, контрольованих у тимчасовому та змістовному розрізах; – порівняння планових і фактичних величин для вимірювання та оцінювання ступеня досягнення мети; – визначення допустимих меж відхилень величин; – аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для зменшення відхилень.

- інформаційно-аналітичне забезпечення: – розроблення архітектури інформаційної системи; – стандартизація інформаційних носіїв і каналів; – надання цифрових матеріалів, які дозволили б здійснити контроль і управління організацією; – збір та систематизація даних, найбільш значущих для прийняття рішень; – розроблення інструментарію для планування, контролю та прийняття рішень; – здійснення консультацій щодо вибору корегуючих заходів і рішень; – забезпечення економічності функціонування інформаційної системи.

До спеціальних функцій відносять:

– збір та аналіз даних про зовнішнє середовище: ринки грошей і капіталів, кон'юнктури галузі, урядові економічні програми;

- порівняння з конкурентами;
- обґрунтування доцільності злиття з іншими підприємствами або відкриття (закриття) філій;
- проведення калькуляції для особливих замовлень;
- розрахунки ефективності інвестиційних проектів.

Системи планування, обліку, контролю та аналізу діяльності являються найважливішими складовими контролінгової діяльності [329, с. 244].

Отже, під фінансовим контролінгом розуміють систему забезпечення ефективного управління підприємством на основі виконання функцій планування, координації та контролю для досягнення мети та запланованих результатів діяльності.

Служби контролінгу безпосередньо не приймають рішення, а здійснюють їх підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією. Інформаційне забезпечення менеджменту повинно здійснюватися у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується і подається користувачам у формі рапортів, звітів, доповідних записок, резюме, рекомендацій, прогнозів тощо.

На практиці розрізняють різні напрями (сектори) контролінгу:

- фінансовий контролінг;
- контролінг збуту;
- дивізіональний контролінг;
- контролінг виробництва та закупівель тощо.

Отже, сутність та значення фінансового контролінгу виявляється через його функції. На основі аналізу праць вітчизняних та зарубіжних вчених встановлено, що до найважливіших функцій системи фінансового контролінгу на підприємстві відносять: планування, координація, управління та контроль.

Економічні процеси, які відбуваються в суспільстві, нерозривно пов'язані з розвитком різноманітних форм підприємницької діяльності, що відображають зміни у факторах структури виробництва, техніці і технології, споживацьких тенденціях, громадському настрої і державній політиці.

Функціями СД як однієї з форм підприємництва є:

1) творча, яка полягає в реалізації нових ідей, здійсненню техніко-економічних, наукових розробок, проектів, що пов'язані з господарським ризиком;

2) ресурсна, що передбачає націленість на найбільш ефективне використання матеріальних, трудових, фінансових та інформаційних ресурсів з урахуванням досягнень науки, техніки, управління і організації виробництва та організаційна, котра зводиться до поєднання ресурсів виробництва в оптимальних пропорціях, здійснення контролю за їх використанням;

3) інформаційна, яка полягає в забезпеченні інформацією про ефективне використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, що використовуються у СД;

4) контрольна, що передбачає контроль збереження та ефективного використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, які мають за мету здійснення СД.

Однією з найважливіших складових контролінгової діяльності є облік. У системі управління бухгалтерський облік виконує ряд функцій, основними з яких є [81, С. 18-21]:

- контрольна;
- забезпечення схоронності власності;
- інформаційна;
- зворотного зв'язку;
- аналітична.

1. Контрольна функція. Посилення контрольної функції бухгалтерського обліку СД в умовах удосконалювання управління, наявності різних форм власності, формування ринкових відносин відбувається завдяки розвитку його форм і методів, використанню закордонного досвіду, широкому впровадженню обчислювальної техніки, використанню можливостей автоматизованих робочих місць бухгалтера, економіста, аналітика.

Працівники облікового апарата, контрольно-ревізійних служб, банків, аудиторських фірм, податкових служб, спираючись на нові методи господарювання, повинні здійснювати діючий контроль, за використанням різних видів ресурсів. У єдиній цілісній системі бухгалтерського обліку роль його контрольної функції підсилюється і здобуває ще більшого значення.

Контроль – це процес, що дозволяє визначити досягнення організацією своїх цілей. Якісна облікова інформація дозволяє здійснювати контроль на різних стадіях виробництва, контролювати в разі потреби у всіх деталях діяльність СП і його підрозділів, аналізувати її і на базі цієї інформації підготувати, обґрунтовувати і приймати відповідні управлінські рішення на різних рівнях управління.

Контроль може здійснюватися за наступними напрямками:

- виконання планів (програм) по обсягах виробленої і проданої продукції підприємствами, що здійснюють СД;
- забезпечення збереження власності СП;
- раціональне й ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- використання основних коштів, амортизаційних відрахувань, ремонтного фонду;
- формування фактичних витрат на виробництво продукції і калькулювання собівартості продукції (виконаних робіт і зроблених послуг);
- виконання різних видів кошторисів витрат;
- діяльність різних підрозділів СП;
- операції, пов'язані з цінними паперами (акціями, облігаціями, векселями);
- формування фінансових результатів діяльності СП;
- зниження витрат, пов'язаних з формуванням випущеної і реалізованої продукції;
- фінансовий стан СП, а також інформація про підприємств-конкурентів;
- формування прибутку, що підлягає оподатковуванню, і, прибутку, що залишається в розпорядженні СП, його використання.

Реалізації завдань по посиленню контрольної функції бухгалтерського обліку в управлінні сприяє широке застосування електронно-обчислювальних машин на всіх стадіях облікового процесу, починаючи зі збору, виміру, реєстрації інформації і закінчуються одержанням необхідних проміжних, результативних і звітних показників.

Сферою контролю з ведення бухгалтерського обліку СД з боку головного бухгалтера, працівників облікового апарата разом з керівниками, працівниками відповідних підрозділів і служб є:

- дотримання встановлених правил оформлення приймання і відпуску товарно-матеріальних цінностей;
- правильність і обґрунтованість застосовуваних цін в умовах дії ринкового механізму;
- правильність нарахування заробітної плати працівників, що задіяні в СД підприємства, утримань з нарахованих сум;
- правильність застосування тарифних таблиць, посадових окладів, суворе дотримання штатної, фінансової і касової дисципліни;
- дотримання встановлених правил проведення інвентаризацій коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних коштів, розрахунків і зобов'язань, що стосуються здійснення СД;
- стягнення у встановлений термін дебіторської і погашення кредиторської заборгованості, дотримання платіжної дисципліни;
- законність списання різних нестач, утрат, дебіторської заборгованості;
- правильність визначення прибутку, оподаткованого податком;
- правильність визначення і своєчасність виплати дивідендів акціонерам;
- правильність визначення прибутку від СД, що залишається в розпорядженні підприємства, і напрямків його використання.

У процесі контролю систематично перевіряється і спостерігається діяльність всіх об'єктів управління, усіх ділянок, виробництв, виявляються причини відхилень, відступів від цілей, поставлених перед конкретним об'єктом, і в оперативному порядку приймаються заходи для їхнього усунення.

2. Забезпечення схоронності власності. Ця функція тісно пов'язується з удосконалюванням системи бухгалтерського обліку СД і посиленням його контрольної функції. Для реалізації цієї функції необхідні відповідні передумови: наявність обладнаних складських приміщень, контрольних і вимірювальних приладів, мірної тари і інше.

В умовах удосконалювання управління, формування ринкової економіки, росту числа власників, розвитку зовнішньоекономічної діяльності значення цієї функції бухгалтерського обліку СД зростає. Інструментом для реалізації цієї функції є інвентаризація майна підприємства, що дозволяє визначити зміни, що виникли в складі власності.

Отже, діюча система бухгалтерського обліку СД дозволяє разом з іншими службами забезпечити схоронність власності, створити перешкоду різним видам розкрадань, псування і втрат.

3. Інформаційна функція. Інформаційна функція – це одна з головних функцій, що виконує бухгалтерський облік СД у системі управління в умовах

формування ринкової економіки. Облік є найважливішим джерелом, постачальником фактичної інформації різним об'єктам управління: службам підприємства, підрозділам, менеджерам, що, використовуючи цю інформацію з іншими даними, виробляють і приймають відповідні управлінські рішення. Системний бухгалтерський облік СД фіксує і накопичує всебічну синтетичну (узагальнюючу) і аналітичну (деталізовану) інформацію про стан і рух майна і джерелах його утворення, господарських процесах, про кінцеві результати фінансової і виробничо-господарської діяльності підприємства. Бухгалтерська інформація широко використовується в оперативно-технічному, статистичному обліку, для планування, прогнозування, вироблення тактики і стратегії діяльності.

До бухгалтерської інформації пред'являються такі вимоги, як об'єктивність, вірогідність, своєчасність, оперативність. Вона повинна бути високої якості й ефективної, задовольняти потреби власника, у тому числі іноземного партнера, що приймає участь у створенні і функціонуванні СП. Тобто бухгалтерська інформація повинна містити мінімальну кількість показників, але задовольняти максимальне число її користувачів на різних рівнях управління. Бухгалтерська інформація повинна формуватися з найменшими витратами праці і часу.

Інформаційно місткими ділянками бухгалтерського обліку СД є такі, як облік розрахунків з персоналом по оплаті праці, облік виробничих запасів, облік витрат на виробництво, облік готової продукції і її продажу. Завдяки бухгалтерській інформації для розрахунків, аналізу праці і заробітної плати, для управління трудовими ресурсами створюється достатня інформаційна база.

У сучасних умовах, що припускають широке використання електронно-обчислювальних машин, інших коштів обчислювальної техніки, можливостей автоматизованих робочих місць бухгалтера, економіста, аналітика, аудитора, важливим теоретичним і методологічним питанням є не стільки ріст обсягів облікової й аналітичної інформації з розрахунків з персоналом по оплаті праці, скільки якість її використання для підготовки, обґрунтування і прийняття відповідних рішень на різних рівнях управління.

Використання обчислювальної техніки, функціонування автоматизованих робочих місць забезпечують можливість одержання трудових показників будь-якого ступеня деталізації і за будь-які проміжки часу. Кінцевим результатом одержуваної інформації є цілеспрямовані єдині дії всіх працівників підприємства по поліпшенню якості роботи, підвищенню продуктивності праці, досягненню високих фінансових результатів як від здійснення статутної діяльності, так і СД.

4. Функція зворотного зв'язку. Використовуючи зворотний зв'язок за допомогою бухгалтерської інформації, що відображає фактичні значення показників, здійснюють контроль за виконанням планових показників, стандартів, норм і нормативів, кошторисів, дотримання ощадливого використання усіх видів ресурсів, установлюють різні недоліки, виявляють резерви виробництва і ступінь їхньої мобілізації і використання. Система бухгалтерського обліку СД забезпечує управління зворотним зв'язком на будь-якому рівні.

5. Аналітична функція. Аналітична функція тісно зв'язана з інформаційною; однак розглядати її як інформаційне забезпечення для аналізу неправомірно.

У сучасних умовах удосконалювання управління і формування ринкових відносин аналітична функція важлива, оскільки достовірна і юридично обґрунтована бухгалтерська інформація використовується для аналізу фінансової і виробничо-господарської діяльності СП і його підрозділів. Реалізація цієї функції дозволяє здійснювати аналіз по всіх розділах бухгалтерського обліку СД, у тому числі використання усіх видів ресурсів, витрат на виробництво і продаж продукції, правильності застосовуваних цін. Специфічні прийоми, методи і форми бухгалтерського обліку СД, широке використання коштів обчислювальної техніки, функціонування автоматизованих робочих місць дозволяють деталізувати аналізований показник аж до даних первинного документа.

Введення в електронно-обчислювальні машини необхідних фактичних даних, зіставлення їх зі стандартами, нормами і нормативами, плановими, кошторисними показниками дозволяють мати згруповані відповідним чином відхилення (із причин, винуватцям і іншим ознакам), що використовуються в аналізі фінансової, виробничо-господарської діяльності СП; для оперативного управління, підготовки, обґрунтування і прийняття відповідних управлінських рішень, а також для визначення положення підприємств на ринку, серед підприємств-конкурентів. Посилення аналітичних функцій викликано розвитком ринкових відносин і конкурентноздатності, що припускає поглиблення фінансового аналізу [81, С. 18-21].

Бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – регулювання) виконує такі функції:

- інформаційну;
- контрольну;
- оціночну;
- аналітичну.

Організація бухгалтерського обліку СД повинна надавати її учасникам можливість приймати ефективні управлінські рішення, здійснювати контроль за ефективним використанням активів СД, зовнішнім користувачам, здійснювати контрольні та аналітичні функції щодо результатів такої діяльності.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку СД полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність СП для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Контрольна функція бухгалтерського обліку СД полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів, підписаних суб'єктами господарювання, які за мету мають здійснення СД.

Оціночна функція бухгалтерського обліку СД полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності суб'єктів господарювання СД, їх рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку СД.

Аналітична функція бухгалтерського обліку СД полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і

руху ресурсів та результатів підприємств, що здійснюють СД із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

До складу основних функцій бухгалтерського обліку СД, на нашу думку, доречно буде віднести захисну функцію. Під захисною функцією бухгалтерського обліку СД розуміють забезпечення охорони майнових інтересів учасників такої діяльності. Захисною функцією бухгалтерського обліку СД є забезпечення повного збереження майна учасників СД через документування факторів господарського життя та встановлення матеріальної відповідальності за його витратами, знищенням або розкраданням.

Розрізняється дві складові захисної функції бухгалтерського обліку: попереджувальну (превентивну) та охоронну.

Превентивна функція направлена на побудову системи бухгалтерського обліку СД таким чином, щоб всі учасники СД, які здійснюють господарські операції за такою діяльністю були максимально прозорими.

Охоронна функція реалізується через систему наступного фінансового контролю. Вона повинна забезпечувати здатність системи бухгалтерського обліку СД відображати відхилення в господарській діяльності.

Перспективи та ефективність успішної роботи багатьох вітчизняних підприємств та національної економіки в цілому значною мірою залежать від рівня та якості управління процесом залучення іноземного капіталу, що проявляється у формах та методах залучення і використання іноземних інвестицій. Однією з таких форм є СП, яка виступає універсальним розвитком зовнішньоекономічних зв'язків.

У міжнародній економічній теорії та практиці виділяють такі характерні особливості СП [24, с. 12]:

- наявність згоди про довгострокові завдання співробітництва;
- об'єднання сторонами активів;
- оцінка об'єднаних активів як капіталовкладень обох сторін;
- реалізація погоджених завдань через самостійні органи управління, незалежні від органів управління сторін;
- участь обох сторін у прибутках та збитках, відповідно до вкладеного капіталу.

СП – це єдина або найбільш заохочувана форма проникнення підприємницького капіталу в іншу країну. Однією з найбільш універсальних форм розвитку міжнародних економічних відносин є залучення іноземних інвестицій шляхом організації СП. Особливо актуальною є проблема створення СП в Україні, де СП розглядаються, насамперед, як сполучна ланка між нашою державою і світовим співтовариством. Завдяки іноземним інвестиціям, що надходять в основному через канали СП, уряд України намагається підвищити конкурентоздатність вітчизняної продукції на міжнародних ринках, а відтак завоювати авторитет на світовій політичній арені. СП характеризуються наявністю сильного партнерського зв'язку, довгостроковим співробітництвом сторін та особливим ступенем складності. Залучення іноземних інвестицій в економіку окремих підприємств є прототипом створення СП. СП діють аналогічно до інших підприємств, тобто укладають контракти, залучають

фінансування, контролюють активи, беруть на себе зобов'язання, несуть витрати і отримують дохід. За участю іноземного капіталу в Україні створюються СП, які характеризуються різною величиною статутного капіталу, кількістю зайнятих працівників, профілем діяльності тощо [275, с. 12].

Фахівці-економісти Б.П. Дмитрук, Н.Я. Пітель та С.М. Подзігун до етапів створення СП відносять підготовчий етап, як один з перших, що включає визначення цілей створення СП, пошук іноземного партнера, відбір найбільш вигідного варіанту з попереднім розрахунком економічних, технічних і організаційних умов створення СП [156, с. 52-53].

У сучасних умовах розвитку підприємницької діяльності набула поширення СД без створення юридичної особи. Така організація партнерських відносин між суб'єктами підприємницької діяльності досить часто використовується як один із способів оптимізації оподаткування. Саме тому основні положення законодавчого регулювання СД без створення юридичної особи встановлюються ПКУ.

СД є досить новою системою господарювання, що перш за все, вимагає її інформаційного забезпечення, висуває підвищені вимоги як до організації бухгалтерського обліку, так і елементам системи аналізу, оцінки ефективності прийнятих фінансових рішень, розробки нових критеріїв і підходів у вивченні та оцінці інвестиційної діяльності.

Питаннями економічної сутності СД без створення юридичної особи, класифікації договорів про СД, з урахуванням їх типів та особливостей здійснення спільної діяльності та умовами договору про СД без створення юридичної особи займалася численна кількість як закордонних, так і вітчизняних вчених-економістів, а саме: В.В. Бабіч [84], О.Є. Ковріжних [247], В.В. Резнікова [332], А.М. Поддєрьогін [84] та багато інших науковців. Проте, незважаючи на вагомий дослідження вчених до цих питань, на сьогодні відсутня чітка класифікація договорів про СД, чітко окреслені положення договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи, що і потребує додаткових уточнень та досліджень.

Ведення СД за такою формою характеризується тим, що з одного боку, це не приводить до створення юридичної особи, але з іншого – створюється новий суб'єкт господарювання й окремий платник податків.

ЦКУ закріплює ряд принципових позицій щодо СД:

- по-перше, СД не передбачає створення нової юридичної особи;
- по-друге, не обмежує цілей СД, головне, щоб мета СД не суперечила закону. Виходячи з наведеного визначення СД поділяється на: підприємницьку (спрямовану на отримання прибутку сторонами) та непідприємницьку (спрямовану на інші цілі, не пов'язанні з отриманням прибутку, прикладом такої СД є благодійна, наукова, освітня, просвітницька діяльність тощо);
- по-третє, не обмежується коло учасників СД. Тобто в договорі про СД передбачається можливість участі як юридичних, так і фізичних осіб. На сьогодні юридичні особи цілком законно можуть укладати договори про СД з фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.

Наявність спільної мети та потреба в об'єднанні зусиль задля її досягнення змушують суб'єктів господарювання об'єднуватися в розрізі коопераційної структури стратегічного характеру, що дозволяють їм більш ефективно

організувати виробництво та збут своїх товарів. Отже, суб'єкти господарювання, а також негосподарюючі суб'єкти – юридичні особи, бажаючи досягти певного результату в сфері господарської діяльності, об'єднують своє майно та діяльність, координують свої зусилля. При цьому між ними виникають взаємовідносини з приводу передачі певних майнових внесків на спільні потреби, із узгодження та здійснення цілеспрямованої СД, розподілу її результатів.

Характерними рисами СД без створення юридичної особи є спільність:

- права власності;
- інтересів діяльності;
- управління;
- відповідальності.

Кожна з цих рис розглядається як джерело для генерації основних видів синергічного ефекту – початкового, потенційного, інвестиційного, операційного синергізму, синергізму продажів, менеджменту, реального синергізму. Синергетика у СД без створення юридичної особи в історичному аспекті виступає як одна з форм протидії обмеженням ділової практики, що не заперечує перспектив використання концепції синергічної взаємодії в сучасних умовах господарювання, які характеризуються високим рівнем конкурентної боротьби.

Деталізувати риси СД можна наступним чином [333, с. 269-273]:

1. СД є цілеспрямованою при наявності свідомо поставленої мети та підпорядкованості СД її досягненню.
2. Спільна мета і спільна мотивація – обов'язкові умови не просто виконання СД різними її учасниками, а формування з окремих учасників СД.
3. Об'єднання чи поєднання індивідуальних діяльностей. Спільність як особлива якість діяльності породжується таким об'єднанням її учасників, при якому між ними виникають взаємозв'язок та взаємозалежність.
4. Розподіл єдиного процесу СД на окремі функціонально пов'язані операції та їх розподіл між учасниками СД. Розподіл індивідуальних діяльностей відбувається у спільності, створеній для виконання СД та потребує суворо узгодженого, координованого виконання розподілених та взаємопов'язаних дій, обов'язків.
5. Координація індивідуальних діяльностей учасників СД. Передбачає чітко визначену послідовність операцій у відповідності з попередньо визначеною програмою. Досягається за допомогою управління. СД не може здійснюватися без установа чітких зв'язків між різними операціями й між її учасниками, без координування їхньої діяльності. Управління – це одна з важливіших ознак СД.
6. Наявність для учасників СД спільного кінцевого результату. Спільний кінцевий результат необхідно співвідносити зі спільними цілями СД і тим самим визначати, наскільки така діяльність дійсно була цілеспрямованою. Зіставлення спільного результату з витратами на його досягнення дозволяє визначати ефективність чи результативність СД.
7. Наявність єдиного простору та одночасність виконання індивідуальних діяльностей різними суб'єктами СД.

Основним правовим документом, який регулює взаємовідносини між суб'єктами інвестиційної діяльності без створення юридичної особи є договір або угода. При укладенні договору сторони ставлять перед собою мету реалізації економічної, науково-технічної і соціальної політики своїх колективів.

Договір про спільну діяльність, а саме, (тип договору) поділяє численна кількість науковців на два види:

1) договір, що опосередковує здійснення спільної діяльності з об'єднанням вкладів учасників (договір простого товариства);

2) договір, що обумовлює здійснення спільної діяльності без об'єднання вкладів (власне договір про спільну діяльність у вузькому розумінні), а класифікувати його можна за різними критеріями.

По-перше, за критерієм наявності в учасників обов'язку внесення вкладів, коментовані договори поділяються на:

1) договір, що обумовлює здійснення спільної діяльності з об'єднанням вкладів учасників (просте товариство);

2) договір, що обумовлює здійснення спільної діяльності без об'єднання вкладів (договір про спільну діяльність у вузькому розумінні).

По-друге, залежно від характеру мети, для досягнення якої укладається договір про спільну діяльність, можна вирізнити:

1) договір про спільну діяльність, що укладається з метою отримання прибутку;

2) договір про спільну діяльність з метою досягнення соціального ефекту.

По-третє, за кількістю учасників договору про спільну діяльність розрізняють:

1) двосторонні;

2) багатосторонні договори. За юридичною спрямованістю (метою) у системі договірних зобов'язань договір про спільну діяльність відноситься до спільно-цільових договорів.

Група спільно-цільових зобов'язань складається з двох договірних типів:

1) ті, що спрямовані на створення нового суб'єкта - юридичної особи;

2) ті, що спрямовані на організацію спільної діяльності без створення юридичної особи. Перший – це засновницький договір, а другий – договір про спільну діяльність.

Крім того виділяють наступні організаційно-правові форми спільної діяльності:

1) спільна діяльність без поєднання вкладів учасників. Договір про спільну діяльність без поєднання вкладів учасників характеризується наявністю спільної мети і відсутністю вкладників учасників. У цивільно-правовій літературі такі договори прийнято вважати „договорами про спільну діяльність у широкому розумінні”;

2) спільна діяльність з об'єднанням вкладів учасників. Ці відношення оформляються за допомогою договору простого товариства;

3) спільна діяльність зі створенням юридичної особи. Зазначені види спільної діяльності, незважаючи на суттєві відмінності, мають риси, що їх об'єднують. Усі вони належать до багатосторонніх консенсуальних угод організаційного характеру.

Договір про СД без створення юридичної особи повинен бути поставлений на облік в органах податкової служби платником податків (резидентом), призначеним учасниками договору відповідальним за ведення справ, утримання і сплату податків до бюджету.

Договір простого товариства є однією з найзручніших форм взаємодії суб'єктів цивільного права, а також правовим засобом узгодження їхніх інтересів, оскільки юридична сутність простого товариства полягає в тому, що особи, які об'єднуються для однієї спільної мети, юридично не зникають у створеному ними союзі. На сьогодні договір про СД є зручним засобом державно-приватного співробітництва на території державних підприємств, оскільки дозволяє використовувати державне майно, отримуючи прибуток та наповнюючи таким чином Державний бюджет України.

СД без створення юридичної особи є особливою формою підприємницької діяльності, яка має певні переваги:

- СД на підставі укладеного договору між учасниками звільняє їх від необхідності реєструвати суб'єкт підприємницької діяльності;
- немає необхідності набирати додатковий штат працівників;
- відсутня потреба у придбанні (орендуванні) приміщення чи виробниче обладнання тощо.

Це робить СД досить привабливою, особливо при реалізації короткострокових проектів.

З урахуванням власних досліджень стосовно ведення СД можна констатувати факт, що в останній час договір про СД стає більш популярною формою співпраці між суб'єктами цивільного права, оскільки дозволяє без здійснення додаткових дій, таких як реєстрація юридичної особи, спільно діяти для досягнення певної мети, причому досягти таку мету можливо як об'єднуючи свої вклади (мають на увазі договір простого товариства), так і без відповідного об'єднання. Договір про СД є найбільш зручною на сьогодні формою співробітництва юридичних осіб, заснованих на підставі різних форм власності, наприклад, державних та приватних підприємств, оскільки надає змогу регулярно, а не один раз, як у випадку приватизації, наповнювати державний бюджет, не відчужуючи при цьому об'єкти державної власності та одночасно залучати приватні інвестиції для відновлення та ефективного використання державного майна.

Таким чином, з'являється дві сторони (суб'єкти) підприємницької діяльності, які не можуть самостійно діяти в повному обсязі і потребують поєднання їх капіталів або цінностей для досягнення кінцевих результатів таких, як прибутку і соціального розвитку своїх колективів. В результаті з'являється два потенційних інвестори, які можуть і бажають вкладати свої капітали в загальну справу, що дасть змогу забезпечити їм нормальну життєдіяльність.

За дослідженнями російських науковців [342, с. 3-4], договір про СД на практиці може мати різні назви:

- договір про просте товариство;
- договір про науково-технічну співдружність;
- консорціум;
- договір про дольову участь;
- договір про спільну кооперацію;

- договір про взаємодію;
- договір про співпрацю;
- спільне фінансування.

Ці договори не відрізняються за юридичною природою, змістом прав та обов'язків учасників

Науковець В.В. Резнікова договори про спільну господарську діяльність умовно поділяє на дві групи [332, с. 27-35]:

- 1) договори, що встановлюють рівноправні взаємовідносини між контрагентами, або договори про співпрацю;
- 2) договори, що встановлюють нерівноправні взаємовідносини між контрагентами, або інтеграційні договори.

До першої групи відносить договір про взаємодію, про співпрацю, про спільне фінансування (інвестування), про часткову (пайову) участь, про творчу співпрацю, договір про СД, в тому числі у формі простого товариства та інші.

До другої групи договорів про спільну господарську діяльність відносить так звані «інтеграційні договори».

У вузькому розумінні до договорів про СД відносяться ті договори, правове регулювання яких на даний час регулюється розділом 77 ЦКУ, тобто ті договори про СД, що укладаються суб'єктами господарських правовідносин між собою, з господарською (в тому числі комерційною) метою, як з обов'язковим об'єднанням вкладів (у формі простого товариства), так і без їх об'єднання [4].

У широкому розумінні до договорів про СД відносяться всі різновиди господарських договорів незалежно від їх найменування, якщо вони містять ознаки господарської діяльності.

Залежно від особливостей співробітництва та цілей, які ставлять перед собою учасники, договори про спільну діяльність поділяються на два типи: «спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників». Договір, що не передбачає об'єднання вкладів відомий на практиці як «договори про співпрацю» («про кооперацію», «про взаємодію» тощо).

Закон України «Про режим іноземного інвестування», статтю 23 передбачає договори (контракти) про виробничу кооперацію, спільне виробництво та інші види спільної інвестиційної діяльності, не пов'язані із створенням юридичної особи [18].

Заслужують на окрему увагу договори про науково-технічне співробітництво, які зміцнюють і розвивають співробітництво в сфері науки і технологій між державами на основі рівності і взаємної вигоди.

Сторони сприяють розвитку співробітництва, що включає такі форми:

- а) виконання спільних науково-дослідницьких проектів, обмін їх результатами, а також вченими і спеціалістами, що беруть участь в реалізації цих проектів;
- б) проведення спільних наукових конференцій, семінарів, виставок та інших заходів, а також організація курсів навчання та стажування;
- в) обмін науковою, науково-технічною інформацією та документацією;
- г) створення спільних науково-технічних центрів і творчих колективів [16].

Сторони, на основі взаємної домовленості, можуть використовувати інші форми наукового і науково-технічного співробітництва.

Науково-технічне співробітництво надає можливість використовувати додаткові інформаційні, технологічні, інтелектуальні й інші ресурси, які сприятимуть створенню науково-технічної продукції.

Такі договори укладаються з метою налагодження партнерських зв'язків між суб'єктами для підвищення рівня знань осіб у тій або іншій галузі технологій, обміну досвідом, інформацією, шляхом організації конференцій, симпозіумів, семінарів, проведення спільних наукових досліджень, створення нових технологій, одержання та використання нових знань у всіх галузях техніки й технологій.

Договори про науково-технічне співробітництво можуть укладатися як між резидентами України, так і між науковими установами, підприємствами, організаціями України й інших країн у межах міжнародного науково-технічного співробітництва, окресленого в міжнародних договорах України в сфері науково-технічної діяльності.

Законодавство України не виділяє окремо такий вид договору, як договір про науково-технічне співробітництво. Тож при визначенні умов договору сторони керуються статтю 6 Цивільного кодексу України, відповідно до якої сторони мають право укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства [4].

Отже, договори про науково-технічне співробітництво поділяють на дві групи:

1. Договори про наміри, що не породжують юридичних наслідків;
2. Договори, які встановлюють права й обов'язки сторін, а значить спрямовані на встановлення цивільних прав та обов'язків.

Договори про науково-технічне співробітництво деякі науковці відносять до договорів про спільну діяльність. На думку В. Батової, договір про науково-технічне співробітництво може бути договором про спільну діяльність, лише якщо він породжує юридичні наслідки, тобто не є договором про наміри [94, с. 49-55].

З вищерозглянутого можна дійти висновку, що на сьогодні відсутня чітка класифікація договорів про спільну діяльність як в нормативній літературі, так і в працях фахівців з даного питання. Якщо брати до уваги рекомендації вищевказаних науковців, то всі договори про СД доцільно зазначати, як «договір про спільну діяльність», а вже від особливостей здійснення спільної діяльності необхідно підрозділяти на:

- договір простого товариства (договір про спільну діяльність з об'єднанням вкладів);
- договір про співпрацю (договір про спільну діяльність без об'єднання вкладів при рівноправних взаємовідносинах);
- інтеграційні договори (договір про спільну діяльність без об'єднанням вкладів при нерівноправних взаємовідносинах).

Інші типи договорів (договір про взаємодію, про спільне фінансування (інвестування), про часткову (пайову) участь, про творчу співпрацю), рекомендується застосовувати, як різновиди основних видів договорів про спільну діяльність.

Найбільш простою формою організації, відомою ще з часів римського права, є просте товариство. В міжнародній практиці такий договір відомий як угода про консорціум.

Якби не була назва договору він повинен відповідати встановленим нормам щодо даного роду договорів, зокрема:

- предмет договору;
- мета договору;
- форма, види, термін, розмір (у грошовому еквіваленті) внесків учасників спільної діяльності;
- зобов'язання кожного з учасників спільної діяльності;
- перелік конкретних дій кожного учасника зокрема;
- порядок провадження в контексті ведення спільної діяльності;
- порядок внесення учасниками грошових та майнових внесків у спільну діяльність;
- порядок розподілу кінцевих фінансових результатів спільної діяльності;
- термін дії договору та умови його припинення.

Договір про СД (договір простого товариства) є однією з найзручніших форм взаємодії суб'єктів цивільного права, а також правовим засобом узгодження їхніх інтересів, оскільки юридична сутність простого товариства полягає в тому, що особи, які об'єднуються для спільної мети, юридично не зникають.

За договором простого товариства або договором про СД сторони (учасники) зобов'язуються шляхом об'єднання майна і зусиль разом діяти для отримання прибутку або досягнення мети, яка не заперечена законом. Особиста участь у діяльності простого товариства не є обов'язковою, якщо інше не передбачено договором [238, с. 251].

Договір простого товариства укладається:

- 1) без обмеження терміну, тобто безстроково;
- 2) із зазначенням конкретного терміну його дії;
- 3) з формулюванням, що його дія продовжиться до досягнення поставленої мети.

Договори простого товариства поділяються на договори укладені між українськими юридичними та фізичними особами та між ними і іноземними особами. Суб'єктами договору простого товариства виступають громадяни і юридичні особи.

Учасники договорів простого товариства можуть мати на меті не тільки отримання прибутку, але й досягнення іншого результату – соціального ефекту. Це обумовлює поділ договорів простого товариства на підприємницькі і непідприємницькі, тобто такі, що передбачають немайнову мету (наукову, освітню, благодійну).

Договір про СД може бути двостороннім або багатостороннім. СД може бути організована як для здійснення короткострокових, так і довгострокових проектів:

- 1) спільне ведення виробничої або торгівельної діяльності;
- 2) придбання для спільного користування об'єктів основних засобів;
- 3) створення або виготовлення об'єктів основних засобів з метою їх подальшого спільного використання чи продажу.

Договір про СД оформляється у письмовій формі та містить таку інформацію:

- сторони договору: фізичні і юридичні особи, у тому числі нерезиденти;
- предмет договору: будь-яка діяльність, що не суперечить закону.

Предметом договору є СД сторін для досягнення загальної господарської мети;

- термін дії договору: встановлюється за домовленістю сторін (на певний строк, безстроковий, обмежується у часі досягненням певної мети);

- права та обов'язки сторін: учасник договору про СД має право брати участь в управлінні такої діяльності, розподіляти прибуток та зобов'язаний зробити внесок до СД, брати участь у покритті збитків, які виникли в результаті такої діяльності, не допускати дій, що суперечать меті і завданням СД;

- вклади сторін: зазвичай вклади сторін відображаються у договорі про СД із зазначенням відсоткової частки кожного учасника. Пропорційно цим часткам відбувається розподіл прибутку між учасниками СД;

- спільне майно: внесене учасниками майно, яким вони володіли на праві власності, а також виготовлена в результаті СД продукція й отримані від такої діяльності плоди і доходи є спільною пайовою власністю сторін;

- управління і ведення спільних справ: здійснюється як усіма, так і окремим учасником СД;

- розподіл прибутку: розподіляється пропорційно вартості вкладів учасників у спільне майно, якщо інше не встановлене договором про СД або іншою домовленістю учасників;

- спільні витрати і збитки сторін: відшкодування витрат і збитків, пов'язаних із СД учасників, визначається за домовленістю між ними;

- відповідальність сторін і вирішення спорів: це майнова відповідальність сторін, установлена договором або чинним в Україні законодавством.

Договір простого товариства повинен містити обов'язково інформацію про:

- предмет і мету договору;

- обов'язки сторін (учасників);

- ведення спільних справ;

- внески і частки сторін (учасників);

- спільне майно сторін (учасників) за договором;

- розподіл результатів спільної діяльності, а саме: порядок використання доходів від спільної діяльності, відшкодування матеріальних витрат, граничний термін підбиття підсумків спільної діяльності та розподілу прибутку, перелік звітних документів, які складає уповноважений учасник і передає іншим учасникам спільної діяльності, оподаткування прибутку від спільної діяльності тощо;

- витрати і збитки сторін (учасників) за договором;

- відповідальність сторін (учасників) і вирішення спорів;

- термін дії договору; інші умови договору.

Учасники договору можуть робити вклади трудовою участю. Трудова участь – це обумовлена договором сукупність практичних дій учасника, що полягає в безпосередньому виконанні трудових функцій для досягнення результату (мети) спільної діяльності. Вкладом можуть бути знання, ділові зв'язки, ділова репутація тощо, вартість яких оцінюється сторонами.

Загальною умовою для договорів є укладання їх у письмовій формі шляхом складання одного чи кількох документів або шляхом обміну листами, телеграмами. При складанні договору простого товариства сторонам буде недостатньо обмінятися листами або телеграмами. Учасникам СД потрібно обов'язково складати документ, який має назву «Договір простого товариства», причому для юридичних осіб крім підпису уповноваженої особи на договорі потрібен і відбиток печатки. Основними ознаками господарського договору, які дозволяють віднести його до категорії договорів про СД є:

- наявність спільної мети для всіх учасників СД згідно до договору;
- об'єднання майна та зусиль для досягнення поставленої мети згідно до умов договору.

Вкладом учасника є все, що він вносить до СД, у тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація і ділові зв'язки. Вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає з договору простого товариства або фактичних обставин. Грошова оцінка вкладу учасника здійснюється за погодженням між учасниками. Строки внесення вкладів узгоджуються в договорі. Учасники можуть установлювати договірну відповідальність за несвоєчасне виконання цього обов'язку у формі як штрафу (пені), так і відшкодування збитків.

Внесене учасниками майно, яким вони володіли на праві власності, а також вироблена в результаті СД продукція та одержані від такої діяльності плоди і доходи є спільною пайовою (частковою) власністю учасників, якщо інше не встановлено договором простого товариства або законом. Кожний учасник, володіючи часткою в спільній власності, може вільно нею розпоряджатися, тобто дарувати, продавати, закладати, хоча в першу чергу переважне право купівлі все одно належить іншим учасникам. Тому, учасник спільної власності, який бажає продати свою частку, зобов'язаний письмово повідомити іншим учасникам про свій намір, указавши при цьому ціну та інші умови продажу.

В тому випадку, коли вкладом виступає майно, яке не є власністю учасника (наприклад, орендований автомобіль), то це майно також стає спільним. Це не означає переходу права власності, при цьому всі учасники можуть користуватися цим майном і всі вони несуть обов'язки з утримання такого майна і відшкодування відповідних затрат.

Кожен учасник договору простого товариства має право знайомитися з усіма документами щодо ведення спільних справ учасників. Відмова від цього права чи його обмеження, у тому числі за погодженням учасників, є нікчемною.

Порядок відшкодування витрат і збитків, пов'язаних із СД учасників, визначається за домовленістю між ними. У разі відсутності такої домовленості кожен учасник несе витрати і збитки пропорційно вартості його вкладу у спільне майно. Пропорційний критерій покладено і в основу для розподілу прибутку, якщо інше не встановлено учасниками в договорі.

Залежно від того, з якою метою створено у ЦКУ передбачено часткову або солідарну відповідальність учасників. Якщо договір простого товариства не пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, кожен учасник відповідає за спільними договірними зобов'язаннями всім своїм майном

пропорційно вартості його вкладу у спільне майно. Якщо ж договір простого товариства пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення [4].

Отже, будь-які дії стосовно такого майна має бути погоджено між усіма учасниками. Порядок дій з майном простого товариства встановлюється в договорі.

Особливостями договору про просте товариство є:

1. Поняття вкладу учасника.

Під поняттям «вклад» розуміються грошові кошти, майно (рухоме або нерухоме) і трудова участь. Тепер нарівні з вищевикладенимкладають майнові права, а також професійні та інші знання, навички й уміння, ділову репутацію і ділові зв'язки.

Вартість вкладів сторони зазначають у договорі. За відсутності такого визначення вартості вклади вважають рівними. Визначення вартості пов'язане з визначенням відповідальності. Грошова оцінка проводиться за узгодженням між учасниками.

2) Статус унесеного майна.

Відповідно до статті 1134 ЦКУ внесок до СД може бути зроблений не тільки власним майном, але й таким, що належить учаснику на інших правах (наприклад, на правах оренди) [4].

Майно, яке унесене до СД за умови, що учасник є власником такого майна, стає спільною пайовою власністю так само, як і вироблена продукція або плоди СД, якщо договором не буде передбачене інше. Кожний учасник, володіючи часткою в спільній власності, може вільно нею розпоряджатися, тобто дарувати, продавати, закладати, хоча в першу чергу переважне право купівлі все одно належить іншим учасникам. Тому учасник спільної власності, який бажає продати свою частку, зобов'язаний письмово повідомити іншим учасникам про свій намір, указавши при цьому ціну та інші умови продажу.

Якщо ж вкладом виступає майно, яке не є власністю учасника (наприклад, орендований автомобіль), то це майно стає спільним. Таке формулювання не означає переходу права власності, при цьому всі учасники можуть користуватися цим майном і всі вони несуть обов'язки з утримання такого майна і відшкодування відповідних затрат.

3) Відповідальність учасників простого товариства.

Характер відповідальності залежить від ряду факторів: чи пов'язаний договір з підприємницькою діяльністю та які зобов'язання перед третіми особами порушені: загальні договірні чи загальні позадоговірні.

Можливі такі варіанти відповідальності:

- пайова (тобто пропорційна вартості внеску).

Така відповідальність застосовується у випадку, якщо укладений договір не пов'язаний з підприємницькою діяльністю і порушені загальні договірні зобов'язання перед третіми особами. Вона передбачає, що спочатку збитки покриваються за рахунок спільного майна учасників, у разі його недостатності кожний з учасників відповідає своїм майном пропорційно вкладу;

- солідарна, яка застосовується: якщо укладений договір не пов'язаний з підприємницькою діяльністю, але виникли загальні позадоговірні зобов'язання перед третіми особами (прикладом може бути, мета договору, яка полягала в проведенні спільних наукових досліджень, і при цьому в результаті досліджень було пошкоджено особисте майно громадян, які не мають відношення до договору); якщо укладений договір пов'язаний з підприємницькою діяльністю і порушені будь-які загальні зобов'язання; у разі припинення договору про СД за всіма невиконаними загальними зобов'язаннями перед третіми особами.

4) Умови відповідальності учасників за невиконання або неналежне виконання обов'язків за договором визначаються в договорі простого товариства.

Багатосторонні договори простого товариства можуть бути припинені щодо тільки одного учасника (наприклад, у зв'язку зі смертю фізичної особи, але залишитися в силі для інших учасників, про це повинно бути прямо вказано в самому тексті договору). При настанні таких умов договір припиняється для всіх учасників. Сторони можуть передбачити договором і інші обставини, за яких договір підлягає припиненню, - головне, щоб вони не суперечили законодавству.

Розглянувши структуру договору простого товариства можна дійти висновку, що договір про СД без об'єднання вкладів повинен мати простішу форму, оскільки в даному випадку відсутні вклади учасників. Але, обов'язковими положеннями повинні бути:

- мета договору;
- умови ведення спільних справ;
- порядок покриття спільних витрат і збитків;
- частка участі кожного учасника;
- умови використання результатів СД, оскільки кожний учасник у різній величині застосовує у СД свої основні засоби, нематеріальні активи, виробничі запаси, грошові кошти, трудові ресурси тощо.

З огляду на вищевказане пропонуються наступні умови договору про СД без об'єднання вкладів, виходячи з того, що угода про спільну діяльність передбачає порядок розподілу прибутку між учасниками СД:

- мета спільної діяльності;
- взаємні права та обов'язки учасників (двосторонні чи багатосторонні);
- частки кожного учасника в результатах діяльності (в залежності від понесених витрат та використаних активів у спільній діяльності);
- координація спільних дій або ведення спільних справ за договором (у тому числі визначення учасника, відповідального за ведення спільних справ);
- порядок відшкодування затрат і збитків;
- порядок розподілу прибутку (порядок розподілу залежить від частки кожного учасника у спільній діяльності – понесені витрати, використані активи тощо);
- порядок визначення суми перерахувань учасникам;
- термін дії договору;
- умови припинення договору і можливість подальшого існування договору при настанні певних умов;
- відповідальність за порушення учасниками умов договору.

Учасниками договору про СД можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, у тому числі іноземні інвестори. Кожний учасник зобов'язаний за СД виступати одночасно як боржник і як кредитор. Жодна зі сторін не може вимагати виконання для себе особисто, так само як і не повинна виконувати зобов'язання безпосередньо іншій стороні.

Популярним видом виробничо-технічних зв'язків без створення юридичних осіб між суб'єктами господарської діяльності різних країн є міжнародне виробниче кооперування. Його суть полягає в тому, що самостійні виробники різних країн створюють окремі види продукції, що мають чітко адресне призначення.

Найважливішою особливістю міжнародного кооперування є те, що його учасники на основі попереднього узгодження умов договору про СД пристосовують своє виробництво до здійснення такої діяльності. Розвиток міжнародної спільної інвестиційної діяльності, виробничого кооперування в сучасних умовах обумовлено багатьма причинами й обставинами, в основі яких лежить об'єктивний процес подальшого розвитку виробничих сил, поглиблення міжнародного поділу праці, спеціалізація й інтеграція виробництва.

СД без створення юридичної особи на території України за участю нерезидента зовсім недавно була привабливою формою іноземного інвестування. Але в умовах економічної кризи цей вид інвестиційної діяльності втратив привабливість для багатьох іноземних інвесторів. Найчастіше резидент України є відповідальним за ведення спільних справ за договором. Тому, у разі припинення такої діяльності необхідно дотримуватися усіх вимог податкового законодавства як щодо повернення внесків, так і щодо виплати доходів.

Учасниками договору про СД можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, у тому числі іноземні інвестори. Кожний учасник зобов'язаний за СД виступати одночасно як боржник і як кредитор. Жодна зі сторін не може вимагати виконання для себе особисто, так само як і не повинна виконувати зобов'язання безпосередньо іншій стороні.

Популярним видом виробничо-технічних зв'язків без створення юридичних осіб між суб'єктами господарської діяльності різних країн є міжнародне виробниче кооперування. Його суть полягає в тому, що самостійні виробники різних країн створюють окремі види продукції, що мають чітко адресне призначення.

Найважливішою особливістю міжнародного кооперування є те, що його учасники на основі попереднього узгодження умов договору про СД пристосовують своє виробництво до здійснення такої діяльності. Розвиток міжнародної спільної інвестиційної діяльності, виробничого кооперування в сучасних умовах обумовлено багатьма причинами й обставинами, в основі яких лежить об'єктивний процес подальшого розвитку виробничих сил, поглиблення міжнародного поділу праці, спеціалізація й інтеграція виробництва.

СД без створення юридичної особи на території України за участю нерезидента зовсім недавно була привабливою формою іноземного інвестування. Але в умовах економічної кризи цей вид інвестиційної діяльності втратив привабливість для багатьох іноземних інвесторів. Найчастіше резидент

України є відповідальним за ведення спільних справ за договором. Тому, у разі припинення такої діяльності необхідно дотримуватися усіх вимог податкового законодавства як щодо повернення внесків, так і щодо виплати доходів.

Учасником СД без створення юридичної особи може бути іноземний інвестор. Загальний порядок здійснення такої спільної діяльності є аналогічним, як і без його участі. Особливості стосуються лише порядку реєстрації таких договорів, оподаткування внесків у таку діяльність та валютного регулювання і оподаткування у разі репатріації доходів.

Договори кооперації за участю іноземного інвестора підлягають державній реєстрації. Реєстрація договорів (контрактів) відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» є підставою для здійснення іноземної інвестиції за такими договорами [18].

Договори (контракти) про спільну інвестиційну діяльність (виробничу кооперацію, спільне виробництво тощо), не пов'язану зі створенням юридичної особи, укладаються як між резидентами України, так і між резидентами та іноземними інвесторами. Такі договори бувають як двосторонніми, так і багатосторонніми, тобто без обмеження кількості учасників СД.

Договір про СД за участю нерезидента підлягає державній реєстрації в Міністерстві економіки України. Державна реєстрація договору про СД є підставою для здійснення іноземної інвестиції за таким договором. Обов'язок щодо реєстрації договору про СД покладають на суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності України – учасника договору, якому доручене ведення СД, або на уповноважену їм особу.

Підтвердженням державної реєстрації таких договорів (контрактів) є картка встановленої форми та спеціальна позначка про державну реєстрацію на договорі. Картка видається в трьох примірниках для подання її митним і податковим органам, а один примірник залишається в суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Незалежно від реєстрації договору про СД внески іноземного інвестора також підлягають реєстрації. Реєстрація іноземної інвестиції є підставою для одержання пільг і гарантій.

На думку Державної податкової адміністрації, просте товариство, як і СД загалом, не визнається суб'єктом господарювання. У зв'язку із цим податківцями ставиться під сумнів отримання таким товариством торгового патенту або ліцензії. Отже, метою простого товариства можуть бути види підприємницької діяльності, які підлягають патентуванню або ліцензуванню, - торговий патент може бути придбано однією із сторін договору. Аналогічно вирішуються питання заняття простим товариством ліцензованими видами діяльності.

Таким чином, просте товариство як форма співробітництва суб'єктів цивільного права, яка не передбачає створення окремої юридичної особи, з одного боку, є зручною формою ведення бізнесу, що не потребує вчинення додаткових реєстраційних дій, а з іншого, може викликати деякі труднощі, пов'язані із укладенням договорів із третіми особами, у правовідносинах із органами влади щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, оскільки при правовідносинах між простим товариством та третіми особами необхідно врахувати той факт, що в такі правовідносини вступає той з учасників, який має

достатній обсяг правосуб'єктності, а також те, що такий учасник діє від імені усіх учасників простого товариства.

З огляду на вищевказані ознаки СД до договору про СД, згідно з розділом XVIII, статті 335 п.п. 335. 1 ПКУ, можна віднести угоди про розподіл продукції. Згідно такого договору протягом його дії і в межах діяльності, пов'язаної з виконанням такої угоди, стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків та зборів, замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором [6].

Під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор сплачує такі податки і збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на додану вартість;
- плату за користування надрами для видобування корисних копалин.

Податок на прибуток сплачується інвестором з його прибутку, отриманого від виконання угод про розподіл продукції. При укладенні багатосторонньої угоди про розподіл продукції або в разі, якщо інвестором виступає об'єднання юридичних осіб, нарахування та сплата податку на прибуток покладається на оператора-інвестора, який веде окремий бухгалтерський та податковий облік операцій, що здійснюються за угодою. Визначення оператора-інвестора та його повноважень здійснюється в порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

Постачання на митній території України продукції, набутої інвестором у власність у результаті її розподілу за угодою про розподіл продукції, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

Порядок, ставки сплати за користування надрами для видобування корисних копалин та умови її сплати під час виконання угод про розподіл продукції визначаються такими угодами. Облік нарахованих і сплачених інвестором сум плати за користування надрами для видобування корисних копалин на умовах угоди про розподіл продукції ведеться в порядку, визначеному угодою.

Підтвердженням віднесення угоди про розподіл продукції до договору про СД є ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (наданням послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, окремо від обліку інших видів діяльності з метою уникнення подвійного відображення компенсаційних витрат інвестора [6]. Порядок такого обліку визначається угодою про розподіл продукції відповідно до вимог законодавства України. У разі якщо за угодою про розподіл продукції роботи проводяться на кількох ділянках надр, інвестор здійснює консолідований облік своєї господарської діяльності.

Отже, об'єднання капіталів двох підприємств або підприємців, які самі по собі не давали користі ні підприємству, ні суспільству на основі СД принесуть вигоду, яка оцінюється прибутком і іншими показниками, характеризуватиме ефективність спільної діяльності.

У разі припинення договору простого товариства речі, передані у спільне володіння та (або) користування учасників, повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін [4].

При припиненні договору простого товариства продовжують існувати певні майнові відносини між учасниками. Учасник, який вніс річ, визначену індивідуальними ознаками, має право на її повернення. Речі, що були передані

не у власність товариству, також повертаються учасникам, які їх надали, без виплати відповідної винагороди.

При припиненні договору про СД та відповідному поділі майна, умовами такого договору може передбачатися, що усе майно, яке було створене та/або придбано у період СД, залишається у розпорядженні одного з учасників, оскільки у подальшому таке майно буде використовуватися у власній господарській діяльності одного з учасників, а інші учасники договору отримують грошову компенсацію своєї частки у спільному майні відповідно до умов договору простого товариства.

Поділ майна здійснюється на підставі норм, передбачених для поділу спільної власності. З моменту припинення договору простого товариства його учасники несуть солідарну відповідальність за невиконаними спільними зобов'язаннями щодо третіх осіб.

Правові наслідки дострокового виходу учасника простого товариства залежить від терміну дії укладеного договору.

Так, відмова учасника від подальшої участі в безстроковому договорі простого товариства буде правомірною, якщо він заявить про свій вихід з простого товариства не пізніше ніж за 3 місяці до виходу. При цьому умова в договорі простого товариства про обмеження або заборону права на вихід учасника з безстрокового договору вважається нікчемною.

Таким чином, на сьогодні законодавче регулювання СД в Україні потребує доопрацювання й удосконалення. Дана форма підприємницької діяльності одержала розвиток найбільше у малому та середньому бізнесі. СД без утворення юридичної особи дає змогу двом і більше суб'єктам підприємницької діяльності шляхом об'єднання своїх цілей і засобів здійснювати нові види діяльності й освоювати нові ринки збуту, у тому числі і закордонні. При цьому потрібно значно менше накладних, організаційних та інших витрат, ніж при проведенні повної реорганізації підприємств.

Отже, СД без створення юридичної особи визначається як окремий суб'єкт підприємницької діяльності, який утворюється шляхом мобілізації ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних, трудових, інформаційних), що належать як юридичним, так і фізичним особам, зі встановленням спільного права власності на залучені фактори виробництва, для спільного здійснення виробничої, торгівельної, науково-технічної та інших видів діяльності на засадах спільного управління заради досягнення спільних цілей, що передбачає спільну відповідальність сторін за результатами господарювання.

Таким чином, фінансовий контролінг спільної діяльності не обмежується здійсненням лише внутрішнього контролю фінансової діяльності й фінансових операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем на підприємствах, що здійснюють спільну діяльність.

1.3. Аналіз нормативно-правової бази фінансового контролінгу спільної діяльності

У загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється фінансовий контролінг. Оскільки контролінг базується на наукових досягненнях різних дисциплін, а саме – економічної теорії, аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, включаючи його управлінський аспект, контролю, планування, менеджменту, кібернетики та соціології, то доречним буде зробити дослідження проблематики нормативно-правової бази контролю в складі більш ширшого цього поняття.

Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення контролю в Україні займалися вчені Л.В. Гуцаленко [149], В.М. Жук [216], В.П. Пантелеєв [315], Н.І. Петренко [318], М.С. Пушкар [327] та інші. Але на сьогодні, багато проблем контролю та звітності залишилось не вирішеними як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями аналізу діючої нині нормативно-правової бази контролю і її порівнянню з колишньою, з'ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів та контролю діяльності підприємств, об'єднань підприємств, видів економічної діяльності.

Нормативно-правове забезпечення контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і кожного підприємства, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, з нашої точки зору, варто відносити:

- Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- “Про державну контрольно-ревізійну службу”;
- “Про аудиторську діяльність”;
- “Про державну податкову службу України”;
- Укази Президента України;
- постанови і рішення Кабінету Міністрів України;
- накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;
- Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо);
- методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо);
- вказівки, інструкції, положення;
- плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказ про облікову політику підприємства;
- графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Заслуговує на увагу думка науковців, що нормативно-правова база справа не проста і нелегка. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків.

М.С. Пушкар та М.Т. Щирба нормативно-правове регулювання розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [327, с. 41].

Отже, вважається, що I рівень назвають найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим. На сьогодні розроблена чотирирівнева модель нормативно-правової бази з регулювання контролю із прив'язанням до вітчизняних підприємств з транспортування газу. Ця модель передбачає чотири рівні: перший рівень – нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України.

Оригінальною є класифікація, яка поділяє акти нормативно-правового забезпечення на такі групи:

- 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);
- 3) положення стандарти бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;
- 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх 4-ох групах документів цього забезпечення.

В.П. Пантелеєв детально описав законодавчі засади внутрішньогосподарського та внутрішнього аудиту в Україні за період з 1991 до 2008 рр. Зокрема, він наводить перелік з 29 назв документів, що визначають межі етапу регламентації та нормативні положення з регламентації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, чинні під час даного етапу. Серед цих документів і Закони України (“Про підприємства”, “Про господарські товариства”, “Про державну контрольну ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про банки і банківську діяльність”, “Про захист економічної конкуренції” і т д); рішення аудиторської палати України (національні нормативи аудиту; міжнародні стандарти аудиту; програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України; перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) тощо); державні стандарти України, накази, постанови, рішення, розпорядження НБУ, Державного казначейства України, ДКЦПФР України, Міністерства фінансів України щодо затвердження положень,

методичних рекомендацій та вказівок про організацію бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього аудиту і т.д. [315, с. 27-31, 432-435].

Н.І. Петренко, О.В. Філозоф переконані, що питання внутрішнього аудиту на великих підприємствах України не може регулюватись лише іноземним законодавством. Треба мати і національну нормативно-правову базу, котра б враховувала національні особливості ведення підприємницької діяльності [318, с. 219].

Отже, нормативно-правова база економічного контролю в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база фінансової звітності. На найвищому державному рівні є впливові політичні та бізнесові структури, які не зацікавлені у ефективному і якісному державному економічному контролі, тому він уже протягом майже двадцяти років залишається найуразливішим місцем в системі державного управління економікою України через яке у значних масштабах поширюється корупція. За його переконанням, існує надзвичайна потреба у реформуванні та підвищенні ефективності системи державного фінансового контролю, становленні та розвитку громадського контролю за станом і послідовністю здійснення реформ у сфері вітчизняної економіки, поліпшенні умов та зростанні витрат на оптимізацію структури внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю і підтримання його в належному дієвому стані.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю, за його переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України. Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп. Цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку та контролю, яка зовсім недосліджена);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

На підставі висловлених вище думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення контролю сформувалася класифікація.

За видами:

- Закони України;
- Укази і розпорядження Президента України;
- Постанови і рішення Кабінету Міністрів України міністерств та відомств;
- Кодекси України;
- Методичні рекомендації, інструкції, вказівки;
- Положення;
- Листи, роз'яснення;
- Графіки виконання обліково-звітних і контрольно-ревізійних робіт.

За рівнями:

- I. Міжнародні або континентальні.
- II. Загальнодержавні (національні).
- III. Галузеві (відомчі).
- IV. Регіональні (обласні, районні).
- V. Внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

За місцем і роллю в регулюванні економічного контролю:

1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, постанови КМУ).
2. Інші нормативно-правові документи з фінансової звітності.
3. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, Головкинстру, НБУ, Держкомстату, ДКУ та інших центральних виконавчих органів.
4. Нормативно-правові акти місцевого походження.
5. Рішення (накази, розпорядження).

За обов'язковістю виконання:

- обов'язкові;
- необов'язкові (рекомендаційні).

За групами:

- загальні документи;
- за напрямками (ділянками);
- за галузевою спрямованістю економічного контролю.

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо контролю діяльності підприємств, запропоновані зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;
- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань контролю, оподаткування;
- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

Таким чином, належне нормативно-правове забезпечення контролю є важливою умовою ефективної організації контролю в підприємствах, у тому числі на підприємствах, що здійснюють спільну діяльність. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство.

Отже, подальші дослідження доцільно здійснювати в напрямку детальнішого вивчення і критичної оцінки кожного із перелічених вище актів нормативно-правового забезпечення контролю діяльності підприємств з метою конкретизації їхніх назв, форм, змісту, повнішого використання вітчизняного і зарубіжного досвіду, усунення протиріч й незрозумілих термінів та фраз.

Так, як контролінг включає окремі питання фінансового контролю і оптимального використання фінансових ресурсів, то доречним буде розглянути систему нормативно-правових норм фінансового контролю.

Регулювання відносин державного фінансового контролю неможливо уявити без нормативно-правової бази, тобто системи фінансово-правових норм, інституціолізованих у формі нормативно-правових (юридичних) актів, розроблених і затверджених державою. Дотримання положень цих актів об'єктами контролю з одного боку і нагляд за їх дотриманням з боку суб'єктів з іншого, є зовнішнім проявом сутнісних властивостей суспільних відносин державного фінансового контролю.

Значення фінансового контролю визначається характером фінансової діяльності держави, соціальною спрямованістю фінансової політики, що у свою чергу вимагає усе більше й більше коштів. Раціональне та ефективне використання обмежених фінансових ресурсів можливе лише за умови існування дієвої системи контролю за дотриманням законності, фінансової дисципліни і доцільності у процесі мобілізації, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів коштів, в першу чергу публічних. Отримані у процесі фінансового контролю результати забезпечують виконання бюджетів за доходами і видатками, дають змогу знайти резерви збільшення обсягів фінансових ресурсів, виявити і ліквідувати диспропорції у розподілі фінансових ресурсів, забезпечити цільовий характер використання коштів та реалізувати інші функції органів публічної влади.

За ознакою часу дії науковці виділяють загальні (постійні) та періодичні (тимчасові) фінансово-правові норми, перші з яких не мають визначеного терміну дії і працюють до моменту їх скасування внаслідок відміни або заміни іншою фінансово-правовою нормою (наприклад, Конституція, кодекси, закони), а другі - чітко визначенні термін дії (як, наприклад, Закон "Про державний бюджет України").

За ознакою місця численна кількість науковців виділяють фінансово-правові норми загальної, регіональної та місцевої дії.

Внутрішнім проявом сутнісних властивостей суспільних відносин державного фінансового контролю, що безпосереднім чином пов'язаний з фінансово-правовими нормами, є фінансові правовідносини, які виникають на підставі фінансово-правових норм і носять, з боку держави, імперативний (вольовий) характер, виконуючи при цьому важливі функції і виокремлюючись до того ж специфічними (виключними) ознаками.

Законодавча база державного фінансового контролю має фундаментальний характер і представлена статтями 13, 41, 67, 85, 98, 116 та 143 Конституції України, якими визначаються загальні засади формування правових норм систем державного управління, державних фінансів та державного контролю України.

Окрім Конституції, яка в ієрархії фінансового законодавства відповідає базовому (вихідному) рівню, нормативно-правове регулювання правовідносин державного фінансового контролю реалізується положеннями Бюджетного кодексу України, де, зокрема, визначено розподіл компетенції і відповідальності між учасниками бюджетних правовідносин, порядок, особливості та форми

здійснення фінансового контролю. До цієї ж групи можна віднести інші кодекси, що визначають засади окремих напрямів відносин контролю. Наприклад, Кодекс України про адміністративні правопорушення, Цивільний кодекс, Кримінальний кодекс, Митний кодекс та ін.

Третій рівень фінансового законодавства утворюється законодавчими та нормативними актами центральних органів влади, що являють собою підґрунтя діяльності спеціальних органів державного фінансового контролю в Україні.

1. Про Рахункову палату України: Закон України від 14.12.1998 р. № 18119.
2. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 05.02.1998 р. №83/98.
3. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ.
4. Про Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 26.08.1999 р. № 1081/99.
5. Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України: Указ Президента України від 28.11.2000 р. № 1265/2000.
6. Про Державне казначейство України: Указ Президента України від 27.04.1995 р. № 335/95.
7. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 р. № 1156.
8. Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.05.2002 р. № 685.
9. Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. № 955.
10. Про затвердження плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005-2009 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.11.2005 р. №456-р.

Четвертий рівень фінансового законодавства представлено відомчими нормативними актами, що регламентують контрольну діяльність у відокремленій сфері відповідальності органу державного фінансового контролю, наприклад - Державної контрольно-ревізійної служби України, і не розповсюджують свою дію на суміжні сфери відповідальності (тобто не є обов'язковими до виконання іншими органами державного фінансового контролю, за виключенням спільних нормативних актів).

П'ятий, локальний рівень фінансового законодавства, представляє собою нормативні акти, які видаються представницькими та виконавчими органами місцевого самоврядування, а також територіальними органами центральних міністерств і відомств, що здійснюють функції державного фінансового контролю на відповідній території. До цієї категорії можна віднести, наприклад, рішення про місцеві бюджети, програми, постанови, доручення тощо, затверджені місцевими радами, накази та приписи територіальних органів державного фінансового контролю і т.п.

Шостий, індивідуальний рівень фінансового законодавства, представлено нормативними та інструктивними матеріалами, які регулюють діяльність посадових осіб у процесі здійснення фінансового контролю. До цієї категорії відносяться різнопланові регламенти, приписи, інструкції, накази та порядки, які затверджуються рішеннями керівників відповідних органів державного фінансового контролю.

Отже, система нормативно-правового регулювання відносин державного фінансового контролю має складний ієрархічний характер, за якого фінансово-правові відносини нижчого рівня визначаються вимогами норм вищого рівня, а дія фінансово-правових норм загального характеру має перевагу над дією фінансово-правових норм тимчасового (або локального) характеру. Слід також зазначити, що дотримання вимог чинного фінансового законодавства є для органів державного фінансового контролю обов'язковим, а контроль за законністю їхньої діяльності здійснюється як з боку вищестоящих суб'єктів державного фінансового контролю, так і з боку правоохоронних органів (зокрема органів прокуратури).

Прийнятий у 2001 р. Бюджетний кодекс України вніс корективи в розвиток системи державного фінансового контролю, визначення функцій та завдань фінансового контролю, загальні засади організації контролю на усіх стадіях бюджетного процесу; основні установи, уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль; основні повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. У цьому законодавчому акті виписано повноваження зі здійснення контролю за проблеми нормативно-правового забезпечення бюджетного законодавства такими органами, як Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна фінансова інспекція, Верховна Рада і відповідними місцевими радами.

Проте, у Бюджетному кодексі України не розкрито порядок проведення та мережу суб'єктів контролю, не визначено, де контролюючі органи можуть здійснювати бюджетний контроль.

Так, статтею 20 Бюджетного кодексу України визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів. При цьому слід зазначити, що конкретизація завдань, правове регламентування, мають такі види державного фінансового контролю: державний внутрішній фінансовий контроль; аудит ефективності виконання бюджетних програм; внутрішній аудит; державний фінансовий аудит; аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ; внутрішній фінансовий контроль; інспектування.

У той же час чинне законодавство досі остаточно не відпрацювало такий вид діяльності, як державний аудит. Усі чинні стандарти, правила та норми загального аудиту розуміють аудиторську діяльність як підприємницьку та відповідно виключають можливість державної аудиторської діяльності.

Зокрема, стаття 363 Господарського кодексу України «Аудит та державний фінансовий аудит» визначає, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю та полягає в перевірці й аналізі фактичного

стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна в регіонах, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [3].

Разом з тим ст. 113 Бюджетного кодексу України до повноважень Держфінінспекції України віднесено здійснення контролю за ефективним використанням коштів Державного та місцевих бюджетів.

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективно, результативно і прозоре управління державними фінансами. Законодавство України потребує подальшого удосконалення та систематизації понятійного апарату в сфері функціонування державного фінансового контролю в Україні. Досвід країн ЄС засвідчує, що для досягнення правильного управління державними фінансами необхідний ефективно діючий вищий орган фінансового контролю, незалежний статус якого законодавчо закріплений.

Таким чином, фінансовий контроль виступає функцією управління, вагомим засобом забезпечення законності та відіграє роль чинника подальшого розвитку ринкових відносин. За його допомогою забезпечується самостійність підприємницької діяльності, обмежується втручання з боку держави у внутрішньогосподарську сферу відповідних підприємств, організацій, приватних осіб. З іншого боку, за допомогою фінансового контролю виявляються правопорушення, притягуються до відповідальності винні особи.

Правове регулювання фінансового контролю здійснюється нормами фінансового права. Фінансовий контроль характерний для всіх етапів фінансової діяльності, усіх фінансово-правових підгалузей і інститутів фінансового права. До сказаного слід додати, що фінансовий контроль є єдиним структурним підрозділом фінансового права, правові норми якого містяться як у загальній, так і в особливій частині, тобто структура фінансового контролю має досить складний характер. До загальної частини фінансового права відносять фінансово-правові норми регулюючі загальні принципи, цілі і задачі, організацію і порядок здійснення фінансового контролю, характеристику його видів і методів. Що ж стосується фінансово-правових норм, що передбачають специфіку здійснення фінансового контролю в різних сферах фінансової діяльності, то вони цілком справедливо відносяться до особливої частини. Конкретизація ж їх специфічних задач і змісту знаходить своє відображення в інституціональних правових актах (наприклад, у Бюджетному кодексі України або Законі України «Про аудиторську діяльність»).

Аудит може проводитися як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і за рішенням органу державної влади. Можливість проведення аудиторського контролю передбачена Господарським, Податковим та Бюджетним кодексами України, Законами України «Про аудиторську діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [17] виділяє форми державного фінансового контролю, що здійснюються органами Державної фінансової інспекції.

Правове регулювання спільної діяльності для досягнення загальної для її учасників мети має давню історію. Так, Інститут спільної діяльності відомий цивільному праву з давніх часів. У римському праві була створена одна з форм спільної діяльності – так зване товариство (*societas*), що отримало подальше розповсюдження у європейському законодавстві внаслідок рецепції римських положень. Так була створена основа для розвитку різних організаційно-правових форм спільної, як правило, комерційної діяльності.

Спільна діяльність тривалий час регулювалась нормами Цивільного кодексу Української РСР 1964 року, що діяв до набрання чинності Цивільним кодексом України (1 січня 2004 року) (глава 38 „Сумісна діяльність”). Так, відповідно до статті 430 Кодексу УРСР за договором про сумісну діяльність сторони зобов’язуються сумісно діяти для досягнення спільної господарської мети, як-то: будівництво і експлуатація міжколгоспного або державно-колгоспного підприємства або установи (що не передаються в оперативне управління організації, яка є юридичною особою), будування водогосподарських споруд і пристроїв, будівництво шляхів, спортивних споруд, шкіл, родильних будинків, жилих будинків і т. ін. Громадяни можуть укласти договір про сумісну діяльність лише для задоволення своїх особистих побутових потреб. Договори про сумісну діяльність між громадянами і соціалістичними організаціями не допускалися.

Тобто стаття передбачала, що сторони зобов’язуються сумісно діяти для досягнення будь-якої господарської мети. Відступ від обмежень спільної діяльності лише господарською метою знайшов місце у статті 1130 Цивільного кодексу України, де визначення договору про спільну діяльність вказує на будь-яку мету, яка не суперечить законіві.

Крім того, попередні норми стримували розвиток даних відносин, оскільки не дозволялось укладення між громадянами таких договорів, які виходили за межі побутових, а також їх укладення між громадянами та організаціями у будь-яких випадках.

Законом України „Про підприємництво”, „Про власність”, „Про зовнішньоекономічну діяльність”, „Про режим іноземного інвестування” були зняті передбачені у статті 430 Цивільного кодексу України УРСР 1964 року обмеження щодо суб’єктного складу і передбачено можливість його укладення як фізичними, так і юридичними особами, у тому числі й іноземними.

Статтею 431 Цивільного кодексу України УРСР 1964 року передбачалось, що ведення спільних справ учасників договору про сумісну діяльність здійснюється за їх загальною згодою. Якщо учасники договору про сумісну діяльність за згодою між собою доручили керівництво їх сумісною діяльністю одному з учасників договору, на нього ж покладається і ведення спільних справ учасників договору.

Згідно з статтею 432 Цивільного кодексу України УРСР 1964 року для досягнення мети, зазначеної у статті 430 цього Кодексу, учасники договору про сумісну діяльність роблять внески грошима чи іншим майном або трудовою участю. Грошові та інші майнові внески учасників договору, а також майно, створене або придбане в результаті їх спільної діяльності, є їх спільною

власністю. Учасник договору про сумісну діяльність не вправі розпоряджатися своєю часткою у спільному майні без згоди інших учасників договору.

З вищевикладеного можна дійти висновку, що Цивільний кодекс Української РСР не містив вимоги щодо узгодження рішення державного підприємства про укладення договору про сумісну діяльність із органом, до сфери управління якого вказане підприємство належало, чи з іншими органами державної влади (у тому числі Фондом державного майна України).

Статтею 2 Декрету Кабінету Міністрів України від 15 грудня 1992 року № 8-92 „Про управління майном, що є у загальнодержавній власності”, що діяв до набрання чинності Законом України „Про управління об’єктами державної власності” (18 жовтня 2006 року) було передбачено, що міністерства та інші підвідомчі Кабінету Міністрів України органи державної виконавчої влади відповідно до покладених на них повноважень дають згоду Фондові державного майна України на створення спільних підприємств будь-яких організаційно-правових форм, до статутного фонду яких передається майно, що є загальнодержавною власністю. Саме Фонду державного майна України надано повноваження виступати від імені держави засновником таких спільних підприємств (пункти 4, 5 Тимчасового положення про Фонд державного майна України, затвердженого Постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року № 2558-XII).

Однак, створення спільного підприємства та укладення договору про здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи є різними формами поєднання майна та діяльності суб’єктів господарювання. У зв’язку з цим, у разі, якщо державні підприємства здійснювали спільну діяльність без створення юридичної особи, отримання погодження від Фонду державного майна України на здійснення таких дій (укладення таких договорів) законодавством не вимагалось.

Положеннями Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року (що набув чинності 1 січня 2004 року) регулюванню відносин, що виникають при укладенні договорів про спільну діяльність, присвячена глава 77.

Так, відповідно до статті 1130 цього Кодексу за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов’язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законіві. Спільна діяльність може здійснюватися на основі об’єднання вкладів учасників (просто товариство) або без об’єднання вкладів учасників.

Науковці виділяють головні класифікаційні ознаки цих зобов’язань, зокрема:

а) здійснюється спільна діяльність осіб (часто більше ніж дві) для досягнення будь-якої загальної мети, що не суперечить законіві;

б) діяльність здійснюється без створення юридичної особи, хоча метою діяльності може бути створення юридичної особи;

в) кожний учасник зобов’язань за спільною діяльністю виступає одночасно як боржник і як кредитор, однак жодний учасник не може вимагати виконання для себе особисто, так само як і не зобов’язаний виконувати зобов’язання безпосередньо іншій стороні;

г) взаємні права та обов'язки учасників опосередковані необхідністю досягнення загальної мети;

д) на відміну від таких видів зобов'язань, як купівля-продаж, міна, дарування, поставка тощо, де відбувається перехід майна від одного власника до іншого, у зобов'язаннях за спільною діяльністю майно часто об'єднується у спільну власність;

е) наявність у сторін загального інтересу, зобов'язань, зокрема, щодо купівлі-продажу, майнового найму (оренди), в яких інтереси сторін є протилежними: одна особа має на меті передати (продати, надати в оренду) майно та одержати за нього певну грошову суму, а друга – набути майно у власність або у володіння та користування;

є) спільна діяльність вимагає від учасників чіткої організації, тому зобов'язання мають чіткий організаційний характер (укладення договору, надання довіреності тощо);

и) суть спільної діяльності передбачає, як правило, певну зовнішню реалізацію: вона потребує від сторін вступати у відносини з третіми особами;

і) зобов'язання за спільною діяльністю часто є такими, що тривають у часі із зазначенням строку або без зазначення строку їхньої дії;

ї) такі зобов'язання мають особистий характер.

Залежно від особливостей співробітництва, цілей, що ставлять перед собою його учасники, та інших чинників зобов'язання за спільною діяльністю, спільна діяльність може здійснюватися на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство) або без об'єднання вкладів учасників. Частіше укладаються договори, в яких поєднуються вклади учасників. Але на практиці трапляються й такі, за якими сторони зобов'язуються спільно діяти в загальних інтересах, не роблячи при цьому ніяких внесків (наприклад, договори про виробничу спеціалізацію, про різного роду співробітництво тощо). Ці договори можна назвати договорами про спільну діяльність у широкому розумінні.

Вітчизняні науковці, здійснивши аналіз норм Цивільного кодексу України, виділяють такі загальні ознаки договору про спільну діяльність:

1) обов'язок сторін діяти спільно без створення юридичної особи;

2) мета діяльності, що об'єднує учасників, може бути будь-якою, але не може суперечити законові.

Слід відмітити, що Цивільним кодексом України передбачена більша свобода для учасників договору про спільну діяльність та можливість на власний розсуд визначити правовий статус майна, що передається як внесок у спільну діяльність.

Так, відповідно до частини другої статті 1131 Цивільного кодексу України умови договору про спільну діяльність, у тому числі координація спільних дій учасників або ведення їхніх спільних справ, правовий статус виділеного для спільної діяльності майна, покриття витрат та збитків учасників, їх участь у результатах спільних дій та інші умови визначаються за домовленістю сторін, якщо інше не встановлено законом про окремі види спільної діяльності.

Відповідно до положень статей 1132, 1133 Цивільного кодексу за договором простого товариства сторони (учасники) беруть зобов'язання

об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети. Вкладом учасника вважається все те, що він вносить у спільну діяльність (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. Вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не випливає із договору простого товариства або фактичних обставин. Грошова оцінка вкладу учасника провадиться за погодженням між учасниками.

Відповідно до статті 1134 цього Кодексу внесене учасниками майно, яким вони володіли на праві власності, а також вироблена у результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності плоди і доходи є спільною частковою власністю учасників, якщо інше не встановлено договором простого товариства або законом. Внесене учасниками майно, яким вони володіли на підставах інших, ніж право власності, використовується в інтересах усіх учасників і є їхнім спільним майном [4].

Враховуючи проблематику укладення договорів про спільну діяльність за участю державних підприємств, можна зауважити, що Цивільним кодексом не передбачається особливостей для державних підприємств щодо порядку внесення державного майна до спільної діяльності чи узгодження ними таких дій із уповноваженими органами управління об'єктами державної власності. У зв'язку з цим слід звернутися до положень Господарського кодексу України, які визначають особливості здійснення господарської діяльності державними унітарними підприємствами.

Так, зокрема, частиною п'ятою статті 75 Господарського кодексу України (у редакції станом на 15 грудня 2005 року) передбачалось, що державне комерційне підприємство не має права безоплатно передавати належне йому майно іншим юридичним особам чи громадянам, крім випадків, передбачених законом. Відчужувати, віддавати в заставу майнові об'єкти, що належать до основних фондів, здавати в оренду цілісні майнові комплекси структурних одиниць та підрозділів державне комерційне підприємство має право лише за попередньою згодою органу, до сфери управління якого воно входить, і, як правило, на конкурентних засадах [3].

Підтвердженням доцільності посилення контролю з боку держави за процесом укладення договорів про спільну діяльність є політика, що проводилась Урядом у цій сфері в останні роки. Так, рішенням Уряду 7 травня 2008 року за № 703 для підвищення ефективності управління об'єктами державної власності, забезпечення прозорості процедури їх відчуження та недопущення порушення інтересів держави центральним органам виконавчої влади, іншим суб'єктам управління об'єктами державної власності, у тому числі Національній та галузевим академіям наук доручено забезпечити укладення підприємствами, установами та організаціями, що належать до сфери їх управління (віднесені до їх відання), господарськими товариствами, у статутному фонді яких частка держави перевищує 50 відсотків, договорів про спільну діяльність, договорів комісії, доручення, управління майном виключно на підставі відповідних рішень Кабінету Міністрів України (розпорядження Кабінету Міністрів України „Питання укладення деяких договорів”).

Зазначене рішення Уряду викликало певну критику, яка полягала в тому, що такий порядок укладення договорів суперечить нормам статті 627 Цивільному кодексу України, відповідно до якої сторони є вільними в укладенні договору та визначенні умов договору з урахуванням вимог цього Кодексу, інших актів цивільного законодавства; статті 6 Закону України „Про управління об’єктами державної власності”, згідно з якою уповноважені органи управління (міністерства, інші органи виконавчої влади) безпосередньо наділені повноваженням погоджувати підпорядкованим підприємствам, установам, організаціям відповідно до законодавства договори про спільну діяльність, за якими використовується нерухоме майно, що перебуває в їх господарському віданні чи оперативному управлінні [4].

Отже, ні Закон України „Про управління об’єктами державної власності”, ні Цивільний кодекс України, ні інші акти цивільного законодавства не передбачають вимогу укладення підприємствами, установами та організаціями вищезазначених договорів на підставі відповідних рішень Кабінету Міністрів України.

Питання ролі, значення та розвитку правової основи здійснення СД зі створенням юридичної особи досліджувала численна кількість як закордонних, так і вітчизняних вчених, до яких слід віднести: А.П. Бархатова [87], Б.П. Дмитрука [156], Г.Р. Єфран [214], Є.А Єфран [214], Д.Г. Лук’яненко [275], Н.Я. Питель [156], С.М. Подзігуна [156], К.П. Покатаєва [323], Л.В. Торгову [358], О.В. Хитру [358] та багато інших фахівців з даного питання. Проте, визначаючи вагомий внесок цих дослідників, необхідно все ж таки зазначити, що сучасні умови ставлять нові завдання, вимагаючи комплексного підходу до сутності, значення, організаційно-правових форм та розвитку спільного підприємництва в Україні.

На сьогодні багатоаспектним, складним, а тому цікавим є питання щодо співпраці суб’єктів господарювання шляхом здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. Зазначена форма організації бізнесу не є новою, проте до нині характеризується низкою проблемних питань, що сприяють уповільненню її розвитку на українських теренах, і тому підлягають терміновому вирішенню.

Питання нормативно-правового регулювання організації та здійснення спільної діяльності, а також її облікового відображення стали об’єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: Л.А. Куришко, В.В. Нонік, А.С. Довгерт [264], М.М. Шестерняк [383], Л.В. Торгова, Л.В. Хитра [358], Н.Батіщева [90, 91, 92,93].

Нормативно-правові документи, що регулюють спільну діяльність в Україні, можна поділити на чотири рівні [264, с. 64-87]:

– Закони, кодекси: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Закон України «Про режим іноземного інвестування», Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України;

– нормативні акти Президента і інших державних органів: Декрет Кабінету Міністрів України № 55-93 «Про режим іноземного інвестування», Угода між урядом України і урядом Об’єднаних Арабських Еміратів, положення про

порядок державної реєстрації договорів № 112, Інструкція № 125, інструкція № 703 «Питання укладання деяких договорів»;

– внутрішні документи підприємства: договір про спільну діяльність, наказ про облікову політику, внутрішні розпорядження.

Таким чином, дослідження спільної діяльності в юридичному аспекті охоплює питання визначення її сутності, форм, організації, регулювання відносин між учасниками (визначення їх прав та обов'язків), тобто дослідження спільної діяльності як цивільно-правових відносин.

Пропонується розглянути основні положення Цивільного кодексу України (ЦКУ) [4] в частині регулювання спільної діяльності, адже саме це нормативно-правове джерело містить найбільш повну інформацію про спільну діяльність як організаційну форму. Нагадаємо, що до 2003 року діяв ЦК УРСР 1963 року (втратив чинність 01.01.2004 року), в якому поняття «спільна діяльність» не фігурувало, натомість, застосовувався термін «сумісна діяльність». Зміна назви не є єдиною відмінністю, значно вагоміший вплив на розвиток спільної діяльності мали зміни та доповнення, визначені у процесі порівняння положень кодексів, що регулюють спільну діяльність. У результаті аналізу сутності спільних ознак виявлено, що основною причиною змін є виникнення та поширення процесу приватизації (прийняття Державної програми приватизації на 2000 – 2002 роки), тому регулювання спільної діяльності за ЦКУ [4] розроблено з урахуванням запровадження на Україні цього процесу, на відміну від кодексу, що регулював сумісну діяльність. Саме цей фактор вплинув на виникнення спільної часткової власності при здійсненні спільної діяльності. З прийняттям ЦКУ [4] спостерігається розширення спектра допустимих видів внесків у спільну діяльність та галузей, у яких вона може здійснюватися, введено нове поняття: «договір простого товариства». В цілому, в Цивільному кодексі України порядку регулювання спільної діяльності присвячено 14 статей у главі 77 «Спільна діяльність». Досліджуючи положення статей ЦКУ в частині регулювання спільної діяльності, можна прослідкувати, що визначений нормативноправовий документ регламентує здебільшого механізм здійснення простого товариства.

Таким чином, діяльність простого товариства здійснюється на підставі письмово укладеного договору, в якому фіксується мета здійснення діяльності, розмір та вид внеску, що не суперечить ст. 1133 ЦКУ: учасник, на якого покладається ведення спільних справ та ведення обліку спільної діяльності, порядок користування майном, обов'язки щодо утримання спільного майна, порядок відшкодування витрат та збитків, розподілу прибутку.

Під час ведення спільних справ кожний учасник має право діяти від імені всіх учасників, якщо договором простого товариства не визначено, що ведення справ здійснюється окремими учасниками або спільно всіма учасниками договору простого товариства. У разі спільного ведення справ для вчинення кожного правочину необхідна згода всіх учасників [4, ст. 1135]. Тобто учасник може вступати у взаємовідносини із третіми особами від імені простого товариства, однак лише на підставі доручення, узгодженого всіма учасниками та підписаного оператором спільної діяльності. Досліджуючи положення цього документу, уточнення, з приводу статусу спільної діяльності є недоречним, тому

що під спільною діяльністю розуміється лише та спільна діяльність, що здійснюється на підставі договору, а не статуту чи установчих документів. Досить цікавим є питання видів права власності на внесене майно. Відповідно до ст. 1134 ЦКУ майно може перебувати у спільній власності та у спільній частковій власності. Відмінність полягає у праві власності учасника до здійснення спільної діяльності на об'єкт, що вноситься. Тобто, якщо учасник спільної діяльності володів об'єктом внеску на праві власності, то майно і вироблена у результаті спільної діяльності продукція та доходи вважатимуться спільною частковою власністю. Однак, майно, яким учасник володів до здійснення спільної діяльності, на підставах інших, ніж право власності, визнаватиметься спільною власністю [4, ст. 1134]. З роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 28.04.1995 року № 02-5/302 «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з укладенням та виконанням договорів про сумісну діяльність» [4] зазначено, що сумісна діяльність, що сьогодні трансформована у спільну діяльність, може бути як двосторонньою, так і багатосторонньою, тобто без обмеження кількості учасників. У інших питаннях дане роз'яснення розширено дублює статті ЦК УРСР, у частині регулювання спільної діяльності, пояснюючи їх. Інші нормативно-правові документи щодо досліджуваного об'єкта опосередковано стосуються об'єкта дослідження, в них розглядається спільна діяльність як співпраця українських суб'єктів господарювання із суб'єктами господарювання інших країн, та спільна діяльність між суб'єктами господарювання та державою. Незважаючи на те, що діяльність простого товариства – підприємницька господарська діяльність, Господарський кодекс України не містить жодних нагадувань про такий вид діяльності як спільна діяльність. До того ж, Законом України «Про підприємства в Україні», в частині регулювання об'єднань, спільна діяльність також не розглядається [3].

Таким чином, єдиним нормативно-правовим документом вищого рівня, що регулює діяльність простого товариства, є Цивільний кодекс України, з урахуванням положень якого і варто здійснювати облікове відображення господарських операцій, що виникають при здійсненні такої спільної діяльності. До того ж, договір про спільну діяльність виконує роль установчого документа. Необхідність уточнення окремих положень регулювання спільної діяльності без створення юридичної особи пояснює наявність великої кількості листів, наказів та інструкцій, зокрема: Інструкція № 125, інструкція № 703 «Питання укладання деяких договорів», Лист Міністерства фінансів України від 02.02.2012 року № 31-08410-07-10\2417, які часто сприяють виникненню нових дискусійних питань [4].

Діяльність спільних українсько-закордонних підприємств регулюється системою правових актів, законів з відповідними змінами й доповненнями до них, указів, постанов, інструкцій, листів тощо, які об'єднуються в наступні блоки:

I блок. Базові закони формування ринкового механізму господарювання.

1. Конституція України;
2. Господарський кодекс України;
3. Цивільний кодекс України;
4. Закон України «Про Власність».

II Блок. Закони, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність.

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
2. Закон України «Про інвестиційну діяльність»;
3. Закон України «Про режим іноземного інвестування»;
4. Закон України «Про правовий статус іноземців»;
5. Закон України «Про міжнародні договори України».

III Блок. Податкове та митне законодавство.

1. Податковий кодекс України;
2. Закон України «Про Єдиний митний тариф»;
3. Закон України «Про державне мито».

IV. Закони фінансово-кредитного і валютного регулювання.

1. Закон України «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності»;
2. Закон України «Про банкрутство»;
3. Закон України «Про товарну біржу»;
4. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»;
5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю».

V. Інші закони.

1. Закон України «Про інформацію»;
2. Закон України «Про авторське право і суміжні права»;
3. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;
4. Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон»;
5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про стандартизацію і сертифікацію» [156, с. 39-40].

Отже, нормативно-правове регулювання фінансового контролінгу та спільної діяльності вимагає визначення узгодженості між виявленими розбіжностями, що в свою чергу сприятиме удосконаленню відображення спільної діяльності та її організації, що забезпечить розвиток спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні. Таким чином, система регулювання організації та здійснення спільної діяльності, а також її нормативного регулювання є недостатньо розробленою.

Висновки до розділу 1

1. Фінансовий контролінг є ефективною технологією управління спільною діяльністю підприємства, орієнтованою на майбутнє інтегрованою системою елементів інформаційного забезпечення, обліку, аналізу, контролю і планування. Тому, науково-обґрунтовано необхідність взаємодії менеджерів з обліковими і аналітичними підрозділами, з метою підвищення ефективності управління підприємствами, що здійснюють спільну діяльність на основі впровадження фінансового контролінгу.

2. Виходячи із досліджень нормативних економічних та юридичних актів, досліджень науковців з питання визначення поняття спільної діяльності та

неоднозначного трактування наведено власне визначення: «спільна діяльність – це підприємницька або непідприємницька діяльність двох або кількох сторін відповідно до письмової угоди та базується на співробітництві між вітчизняними та іноземними суб'єктами і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення».

3. Запропонована класифікація видів та форм спільної діяльності дозволить представити чітку уяву про спільну діяльність в Україні з урахуванням удосконалення правової бази країни.

4. На основі вищепроведених досліджень терміну «фінансовий контролінг» можна дати таке визначення фінансовому контролінгу спільної діяльності: фінансовий контролінг спільної діяльності – це спеціальна саморегульована система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємств, що здійснюють спільну діяльність і охоплює інформаційного забезпечення, облік, аналіз, контроль, планування, координацію, внутрішній консалтинг, прийняття фінансових управлінських рішень.

5. Відсутність чіткої класифікації договорів про спільну діяльність дозволяє запропонувати класифікацію таких договорів, з урахуванням їх типів та особливостей спільної діяльності.

6. Особливість спільної діяльності, що не має вкладів спрямовує увагу на способи розподілу виручки від спільної діяльності та розподіл прибутку, які знайшли своє відображення у прикладі договору про спільну діяльність без об'єднання вкладів.

7. Чітке визначення «спільне підприємство» надане тільки у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», що говорить про підприємства, які засновані на участі іноземного учасника. Господарський кодекс України не визначає такого виду підприємств, як «спільне підприємство», але його можна ототожнити з підприємством, заснованим на змішаній формі власності (виходячи із положень Господарського кодексу України) та підприємством з іноземними інвестиціями (виходячи з положень Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»). Одночасно з цим спільне підприємство може і не мати учасника – іноземця. Тому, слід в Господарському кодексі України зазначити окремий вид підприємства – спільне підприємство, що не суперечить нормі даного документа: «В Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом». Характерною особливістю таких підприємств є те, що в назві підприємства поряд з організаційно-правовою формою вказується неіснуючий в законодавстві вид підприємства – спільне підприємство.

8. З вищезазначеного пропонується наступне визначення спільного підприємства: «Спільне підприємство – спільна діяльність зі створенням юридичної особи, що заснована на спільному капіталі двох та більше суб'єктів господарської діяльності України або/та іноземних суб'єктів господарської діяльності на основі корпоративних прав, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України». Вищевказане визначення необхідно зазначити і в Цивільному кодексі України, оскільки в

даному документі не згадується про спільні підприємства, а приділяється увага лише спільній діяльності без створення юридичної особи (ст. 1130).

9. На основі розгляду численної кількості визначень сутності спільного підприємства, його ознак, мотивів створення, узагальнено його економічну сутність: спільні підприємства – це такі господарські підприємницькі структури, які утворюються різнонаціональними засновниками та характеризуються наявністю спільного майна, спільним управлінням та спільним розподілом прибутку й ризику.

10. Виходячи із визначення спільного підприємства визначено такі види спільних підприємств: вітчизняні спільні підприємства, створені шляхом об'єднання майна різних власників; спільні підприємства, створені за участю іноземних суб'єктів; спільні підприємства, створені за участю технологічного парку та вітчизняних чи іноземних суб'єктів господарської діяльності та міжнародні спільні підприємства. Така класифікація спільних підприємств дозволить узгодити нормативно-правові акти щодо здійснення спільної діяльності в Україні.

11. На основі проведеного аналізу, можна стверджувати, що впровадження системи фінансового контролінгу на спільних підприємствах дозволить здійснювати реальну, незалежну оцінку результатів спільної діяльності, надасть змогу контролювати процес виконання поставлених цілей та допоможе забезпечити фінансову стійкість спільних підприємств.

12. На основі досліджень базових положення об'єкту і предмету як основних наукових категорій обґрунтовано сутність понять об'єкту та предмету бухгалтерського обліку спільної діяльності та основних функцій бухгалтерського обліку спільної діяльності, що дозволило запропонувати нову захисну функцію, я однієї з основних функцій у загальному циклі управління підприємством;

13. Нормативно-правове регулювання фінансового контролінгу та спільної діяльності вимагає визначення узгодженості між виявленими розбіжностями, що в свою чергу сприятиме удосконаленню відображення спільної діяльності та її організації, що забезпечить розвиток спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні. Таким чином, система регулювання організації та здійснення спільної діяльності, а також її нормативного регулювання є недостатньо розробленою.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Систематизація методів та принципів фінансового контролінгу спільної діяльності

З метою поглиблення наукового пізнання у розкритті законів і закономірностей функціонування реального природного і соціального світу все очевидніше стає прагнення учених проаналізувати прийоми і способи, за допомогою яких здобуваються знання. На початку античної культури монополія на дослідження проблем пізнання взагалі і наукового пізнання зокрема належала філософії.

На межі XVI-XVII ст., коли сформувалося природознавство, дослідженням різних проблем методології пізнання займалися в основному філософи. Але найбільший вклад у той період був зроблений тими з них, які одночасно з філософією займалися й іншими спеціальними галузями наукового знання, а саме Галілеєм, Декартом, Ньютоном, Лейбніцом та іншими.

З другої половини XIX ст., відбувається різка диференціація, тобто відділення від філософії різноманітних наукових дисциплін, що досліджують ті чи інші аспекти процесу наукового пізнання. Поряд із традиційними філософськими методами у цей час виникають і починають активно розвиватися методи математичної логіки, а потім і методи ймовірнісної логіки. У зв'язку із науковою революцією у природознавстві на цьому етапі помітно зростає інтерес до історії і філософії науки. Трохи пізніше формуються і такі самостійні сфери наукового пізнання як психологія і соціологія науки, а вже у наші дні виникає абсолютно нова галузь – наука про науку, або наукознавство. Всі згадані наукові дисципліни досліджують різні аспекти і відношення наукового знання, застосовуючи свої особливі методи і понятійний апарат.

В останні десятиліття досягнуті значні результати у сфері наукової логіки, яка займається дослідженням проблем побудови і структури готового наукового знання.

Питаннями методології, методики займалися вчені всіх часів. Вагомий внесок в дослідження цих наукових понять зробили закордонні та вітчизняні вчені, а саме: А.С. Богомолів [99], А.А. Веденов [113], Г.І. Горак [130], М.В. Желнов [215], Э.Г. Юдин [392] та багато інших науковців. На сучасному етапі розвитку науки, підхід до методології ще недостатньо розроблений, але він має перспективи виділення в методології деяких підсистем, які забезпечують пізнання, комунікацію та інше. На розгляд саме цих наукових понять і спрямовані дослідження в розрізі фінансового контролінгу СД.

У стародавні часи, починаючи з античної епохи, проблеми методу і методології наукового дослідження приваблювали увагу соціальних мислителів, учених і філософів. Проте ґрунтовний аналіз методів і засобів наукового пізнання став активно здійснюватися лише у останні півстоліття.

На сьогодні наука не має такого методологічного потенціалу, щоб сформувати розвинуту внутрішню структуру методології. Формуються методології пізнання, прогнозування, комунікацій, діагностики, оцінювання, моделювання, проектування, контролю, управління, виробництва і споживання.

Методологію наука розуміє досить неоднозначно. У сучасній науці виділяють наступні варіанти структурного розуміння методології у сучасній науці [99, с. 111-120]:

1. Методологія – це певна сукупність філософських методів пізнання. До неї входять: індуктивний метод Френсіса Бекона, раціоналістичний метод Рене Декарта, діалектичний метод Сократа, Георга Гегеля, Карла Маркса, феноменологічний метод Едмунда Гуссерля, системний метод Людвіга фон Берталанфі, Уільяма Ешбі, Толкотта Парсонса тощо. Отже, із методології виключається величезна кількість конкретних методів і прийомів.

2. Методологія розглядається як система методів пізнання. Недоліком такого підходу є те, що методологія, з одного боку, звужується до розуміння тільки методів і тільки методів пізнання, а з другого боку, методологія стосується тільки пізнавальної діяльності. Діяльність характеризується трьома її різновидами: пізнавальною, практичною та оцінною, які взаємно доповнюють один одного [99, с. 111-120].

3. Методологія – це тип раціонально-рефлексивної свідомості, спрямований на вивчення, удосконалення і конструювання методів. Поняття «методологія» має два основних значення:

по-перше, це – система певних правил, принципів і операцій, що застосовуються у тій чи іншій сфері діяльності (в науці, політиці, мистецтві тощо);

по-друге, це – вчення про цю систему, загальна теорія метода [113, с. 141-149].

4. Методологія – це система принципів наукового дослідження; вчення про науковий метод пізнання законів природи за допомогою сукупності методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [130, с. 132-134].

5. Відповідно до системно-діяльнісного підходу методологія досліджує взаємообумовленість, взаємозв'язок і залежність систем знань та систем діяльності.

Термін «методологія» обов'язково передбачає вживання терміна «діяльність». На це звертав увагу Е. Г. Юдін: «Методологія, яка трактується у широкому значенні цього слова, є вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності. У такому розумінні методологія утворює необхідний компонент будь-якої діяльності, оскільки остання стає предметом усвідомлення, навчання і раціоналізації» [392, с. 302 – 308].

Вагомий внесок у розробку методології науки внесли Платон, Аристотель, Бекон, Декарт, Кант, Гегель та інші класики філософії. Але у роботах цих авторів методологія науки поставала в узагальненому вигляді, співпадаючи з дослідженням загальної ідеї науковості та її базових принципів. Так, Аристотель і Бекон класифікують наукове знання та пропонують два основні методи отримання достовірної інформації про природу і людину: логіко-дедуктивний і експериментально-індуктивний. І. Кант розробляв спільні кордони пізнавальних здібностей, а Шеллінг і Гегель намагалися створити універсальну систему

наукового знання. Дані дослідження мали більш абстрактний характер, так як наука не грала до середини XVIII століття суттєвої практичної ролі у соціальному житті.

Разом з прогресом суспільних відносин і висуненням технологічної сфери та промислового виробництва на передній план наука набуває великого значення щодо розробок нових технологій і раціональних принципів упорядкування форм виробничої діяльності. У роботах Конта, Спенсера, Дюркгейма та інших авторів розробляються не тільки принципи загальнонаукового знання, але й конкретні варіанти методів науково-пізнавальної діяльності.

Особливе значення у дослідженні методології науки мали дослідження Буля, Фреге, Пірса в області логіко-математичного знання. Вищезгадані автори заклали основи формалізації норм і процедур мислєдїяльності, розкривши простір формалізації і математизації логічного знання і дозволивши використовувати логіко-методологічні напрацювання природознавства в гуманітарних науках.

Отже, можна сказати, що методологія – це система принципів і засобів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності, та вчення про цю систему. Досить тривалий час система принципів не усвідомлювалася в явній формі. Поступово виокремилася в спеціальний предмет пізнання і закріпилася як система соціально апробованих правил і нормативів теоретичної і практичної діяльності.

Значна заслуга в розробці методології належить Сократу, Платону й Арістотелю. Основним у дослідженнях поняття методології Сократа було визнання діалектичного характеру мислення як спільного добування істини в процесі зіставлення різних думок, їх порівняння, визначення тощо. Сократ висунув на перший план діалектичну природу мислення в пошуках істини при зіставленні різних за значенням фактів. Платон застосував закони логіки. Арістотель проаналізував принципи побудови суджень, правила умовиводів і доведень. Арістотель поєднав методи Сократа й Платона і створив універсальну логічну систему пізнання дійсності. Таким чином, розвиток методології пов'язаний з іменами великих греків Сократа, Платона, Арістотеля.

Далі методологічні принципи дістають розвиток у Ф. Бекона, який виступив проти схоластики. Пізніше за нових умов методи пізнання дійсності набувають подальшого розвитку в працях класичної німецької філософії І. Канта, Й. Фіхте, Г.В. Гегеля. Класичний системний підхід, комплексну розробку методів та засобів дослідження належить філософу В. Вернадському. Значний вклад у розвиток методології належить Канту, Гегелю, Марксу.

Особливого розвитку набули методологічні дослідження в XX ст. Це можна пояснити диференціацією й інтеграцією наукового знання, якісними змінами, що відбулися в класичних дисциплінах, і виникненням багатьох нових дисциплін.

Отже, як вчення про метод методологія виникла ще в епоху Нового часу, зокрема у філософії Ф. Бекона та Р. Декарта. Досить значний внесок у розвиток філософської методології зробили Сократ, Платон, Арістотель, Спіноза, Лейбніц, Кант, Гегель, Маркс, Копнін та багато інших філософів.

Методологія досягла своєї вершини у формі марксистської методології. В ній вирішувалася вся сукупність логіко-гносеологічних та інших проблем.

Взагалі методологію поділяють на змістову і формальну. До змістової входять такі проблеми [392, с. 302-308]:

- структура наукового знання;
- закони виникнення, функціонування й розвитку наукових теорій;
- понятійний каркас науки та її окремих дисциплін;
- умови і критерії науковості тощо.

Формальні аспекти пов'язані з аналізом мови науки, формальною будовою наукових пояснень, описом і аналізом формальних і формалізованих методів дослідження. Розв'язуючи ці проблеми виникає питання про логічну структуру наукового знання, що сприяє розвитку методологічної науки як самостійної сфери знання, яка охоплює всю багатоманітність методологічних і методичних принципів і засобів, операцій і форм побудови наукового знання.

Важливою є роль діалектики як всезагального філософського методу і методології. Діалектика становить собою систему фундаментальних принципів, які регулюють пізнавальну і практичну діяльність. При цьому встановлюється якісна визначеність досліджуваного об'єкта, його кількісна характеристика, в межах якої цей об'єкт залишається сам собою, враховується діалектичний взаємозв'язок якості й кількості, що проявляється в мірі [392, с. 302-308].

Дослідження об'єкта передбачає використання всієї системи категорій діалектики, кожна з яких сприяє осмисленню відповідного аспекту досліджуваного об'єкта (його явища чи сутності, форми чи змісту, причини чи наслідку, необхідного чи випадкового тощо).

Діалектичному методу і методології характерні наступні принципи:

- принцип розвитку, згідно з яким все у світі розвивається, причому має місце перехід від кількісних до якісних змін, причиною розвитку, зокрема і якісних змін, є «боротьба» протилежностей;
- принцип універсального зв'язку речей матеріального світу;
- принцип детермінізму, який визнає поряд з іншими й причинні зв'язки і надає їм суттєвого значення.

Наведені принципи діалектичної методології конкретизують в інших принципах пізнання: принципах конкретно-історичного підходу, всебічного дослідження, єдності теорії і практики тощо.

До основних принципів зараховують і принцип об'єктивності підходу, тобто врахування дійсного стану речей, осмислення явищ такими, якими вони існують у дійсності поза і незалежно від свідомості і волі людей.

Перераховані принципи не гарантують ефективності пізнання, проте ігнорування цих принципів негативно впливає на процес теоретичного освоєння об'єктивного світу.

Усі досягнення минулого були опрацьовані у вигляді діалектичного методу пізнання реальної дійсності, в основу якого було покладено зв'язок теорії і практики, принципи пізнання реального світу, детермінованості явищ, взаємодії зовнішнього і внутрішнього, об'єктивного і суб'єктивного.

Діалектична логіка пізнання стала універсальним інструментом для всіх наук, при вивченні будь-яких проблем пізнання і практики. Діалектика як метод пізнання природи, суспільства і мислення, розглянута в єдності з логікою і

теорією пізнання, є фундаментальним науковим принципом дослідження багатопланової і суперечної дійсності в усіх її проявах. Діалектичний підхід надає змогу обґрунтувати причинно-наслідкові зв'язки, процеси диференціації та інтеграції, постійну суперечність між сутністю і явищем, змістом і формою, об'єктивність в оцінюванні дійсності. Досвід і факти є джерелом, основою пізнання дійсності, а практика – критерієм істинності теорії. Однак вона не підмінює конкретнонаукові методи, пов'язані зі специфікою досліджуваної сфери. Діалектика виявляється в них і реалізується через них відповідно до вимог спадкоємності і непротиріччя в методології.

Методологія (від грец. *methodos* — шлях дослідження, спосіб пізнання і *logos* – слово, поняття, вчення):

1. Вчення про методи пізнання й перетворення світу.
2. Сукупність методів, що використовуються в будь-якій науці.

Методологія, в прикладному сенсі, розглядається як система (комплекс, взаємопов'язана сукупність) принципів і підходів дослідницької діяльності, на які спирається дослідник (вчений) в ході отримання та розробки знань в рамках конкретної дисципліни: фізиці, хімії, біології, інформатики та інших розділах науки.

Отже, в загальному розумінні, методологія – це:

- а) сукупність методів (прийомів, способів), які використовуються в теоретичній і практичній діяльності людей для реалізації поставленої мети;
- б) вчення (теорія) про методи наукового пізнання і практичного перетворення дійсності.

Таким чином, методологія, за дослідженнями численної кількості науковців, – це вчення про структурну побудову, логічні конструкції, методи і принципи розв'язання наукової проблеми; вчення про основоположні принципи побудови, форми і засоби наукового пізнання дійсності.

До основних завдань методології численна кількість науковців відносить:

- дослідження пізнавальної діяльності, що здійснюється у різних галузях науки;
- виявлення загальних закономірностей функціонування й розвитку наукового мислення;
- розроблення загальнонаукових методів пізнання.

Спираючись на загальнонаукові методи, кожна конкретна наука розробляє власну методологію, яка проявляється, зокрема, у сфері окремих методик. Філософська методологія є загальною теорією методів.

Складність, багатогранність і міждисциплінарний статус будь-якої наукової проблеми приводять до необхідності її вивчення у системі координат, що задається різними рівнями методології науки. Методологія визначають, як вчення про правила мислення при створенні теорії науки.

Багато закордонних наукових шкіл не розмежовують методологію і методи дослідження. У вітчизняній науковій традиції методологію розглядають як учення про науковий метод пізнання або як систему наукових принципів, на основі яких базується дослідження і здійснюється вибір сукупності пізнавальних засобів, методів, прийомів дослідження. Найчастіше методологію

тлумачать як теорію методів дослідження, створення концепцій, як систему знань про теорію науки або систему методів дослідження. Методику розуміють як сукупність прийомів дослідження, включаючи техніку і різноманітні операції з фактичним матеріалом.

Методологія виконує наступні функції:

- 1) визначає способи здобуття наукових знань, які відображають динамічні процеси та явища;
- 2) направляє, передбачає особливий шлях, на якому досягається певна науково-дослідницька мета;
- 3) забезпечує всебічність отримання інформації щодо процесу чи явища, що вивчається;
- 4) допомагає введенню нової інформації до фонду теорії науки;
- 5) забезпечує уточнення, збагачення, систематизацію термінів і понять у науці;
- 6) створює систему наукової інформації, яка базується на об'єктивних фактах, і логіко-аналітичний інструмент наукового пізнання.

Таким чином, методологію науковці визначають як концептуальний виклад мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про процеси та явища.

Методологічна основа дослідження не є самостійним розділом наукової праці, однак її чіткого визначення значною мірою залежить досягнення мети і завдань наукового дослідження. В розділах основної частини дослідження подають виклад загальної методики і основних методів дослідження, а це потребує вивчення методологічних основ наукової роботи.

Під методологічною основою дослідження розуміють основне, вихідне положення, на якому базується наукове дослідження. Методологічні основи даної науки завжди існують поза цією наукою, за її межами і не виводяться із самого дослідження.

Отже, методологія – це вчення про систему наукових принципів, і способів дослідницької діяльності. Методологія має чотирирівневу структуру:

- 1) філософський рівень;
- 2) загальнонауковий рівень;
- 3) науковий рівень;
- 4) технологічний рівень.

Методологію становлять фундаментальні (філософські) і загальнонаукові принципи. Конкретнонаукові принципи лежать в основі теорії тієї чи іншої дисципліни або наукової галузі. Система конкретних методів і технік застосовується для вирішення спеціальних дослідницьких завдань.

Таким чином, методологія базується на сукупності принципів і методів, застосування яких у конкретному науковому дослідженні надає можливість розв'язати певну проблему.

Основоположними принципами історичного наукового дослідження є історизм та об'єктивність, що в сукупності з відповідними методами становить методологічне підґрунтя. Відповідно до принципу історизму процеси розвитку

об'єктивного світу мають розглядатися в тому вимірі, в якому вони відбувалися в дійсності, тобто, історизм збігається з науковою об'єктивністю.

Об'єктивність – принцип підходу до характеристики, аналізу будь-якого явища, історичного факту з позицій об'єктивного пізнання дійсності, незалежно від класових, партійних чи інших класифікацій. Цей принцип потребує дослідження подій, фактів тільки на підставі наукового підходу і зіставлення кількох аналогічних фактів, адже зіставляючи різні факти, історик має можливість розширити свої знання з досліджуваного питання і з найбільшою вірогідністю об'єктивно підійти до його оцінки.

Тому, враховуючи вище розглянуті дослідження, методологію пов'язують з принципами побудови методів, їх науковим узагальненням, наприклад «методологією управління», «методологією планування», «методологією обліку».

Одним із різновидів методології є методологія науки. Методологія науки вивчає комплекс явищ, що належать до інструментальної сфери науки та наукової діяльності, їх осмислення й функціонування. Вона досліджує сукупність пізнавальних засобів, що застосовуються в науці, об'єктивні характеристики та властивості науки й особливості наукової праці, які відіграють істотну роль в отриманні істинних знань. На цій основі виробляє принципи, норми й правила, які організують і спрямовують пізнавальну діяльність.

У рамках методології науки найбільш розвиненими й внутрішньо структурованими є методологія дедуктивних наук, системно-структурна методологія, методологія обґрунтування, еволюційна методологія та антропна методологія. Вона широко застосовувалася у практиці наукових досліджень. Значний внесок у розвиток методології науки зробили Франке, Рассел, Уайтхед, представники віденського гуртка (Карнап, Фреге, Гілберт), Львівсько-Варшавської школи (Айдукевич, Тарський, Лукасевич) та сучасні – Лакатос, Кун, Фейє-рабенд, Поппер. На сьогодні обґрунтовується думка про необхідність застосування альтернативного підходу в методології науки.

Методологія науки, в традиційному розумінні, – це вчення про методи та процедури наукової діяльності, а також розділ загальної теорії пізнання, особливо теорії наукового пізнання (епістемології) і філософії науки.

Методологію будь-якої науки поділяють на дві складові:

- 1) загальну;
- 2) конкретну.

Загальна складова – це діалектика, теорія пізнання. Конкретна – це закони бухгалтерської науки, особливості пізнання її предмета, тобто передумови, принципи, які пов'язані між собою згідно з певним порядком, що надає змогу досліджувати предмет.

Загальна методологія як вищий рівень – це галузь самої філософії, філософське вчення про методи пізнання і перетворення дійсності. Загальна методологія виражає передумови всього знання, вихідні положення будь-якої науки – підстави, що задовольняють найвищі вимоги, достовірні й не потребують доказів у межах самої науки.

Загальна методологія – це спеціальна частина філософії, що виокремилася у ХХ ст. Тут набувають вираження вчення про методи та інші засоби наукового

пізнання, що розглядаються вже нефілософськими засобами і становлять методологічну самосвідомість науки.

Вона складається з прийомів, операцій, методів, які вже описані наукою і застосовуються до всіх галузей наук. Вони обов'язково входять до кожної науки, і виявляються ці розумові фрагменти у вигляді обов'язкових складових пізнавального процесу, звернених до будь-якої галузі реальності, результатів його знань.

У загальнонауковій методології розглядають логічні прийоми загального характеру: аналіз і синтез, абстрагування й узагальнення, індукцію і дедукцію, пояснення і розуміння, опис і визначення.

У межах частково наукової методології діють і дістають наукове пояснення власні методи конкретних наук. Оскільки кожна наука відрізняється своїм об'єктом і предметною стороною його вивчення, то й методи конкретних наук насамперед визначаються властивостями досліджуваних об'єктів і характером завдань їх дослідження.

На рівні часткової методології фігурує опис методики конкретної науки. На відміну від методу, методика має характер прямого звернення до предмета, опису безпосередніх операцій з ним. Методика може супроводжуватися обґрунтуванням, і тому розмежування чіткого тут немає.

Конкретнонаукова (або частковонаукова) методологія – це:

- 1) сукупність ідей або специфічних методів певної науки, які є базою для розв'язання конкретної дослідницької проблеми;
- 2) наукові концепції специфічних методів певної науки, які є базою для розв'язання конкретної дослідницької проблеми;
- 3) наукові концепції, на які спирається дослідник.

Концепція має велике значення, оскільки є головною ідеєю наукового дослідження. Концепція – це система поглядів, система опису певного предмета або явища стосовно його побудови, функціонування, що сприяє його розумінню, тлумаченню, вивченню головних ідей.

Стратегічні методологічні положення і принципи знаходять своє тактичне втілення в методах дослідження.

Методика – це сукупність методів, прийомів проведення будь-якої роботи. Методика дослідження – це система правил використання методів, прийомів та операцій. Отже, методика – це система правил використання методів, прийомів і техніки дослідження бухгалтерського обліку СД.

Метод – це спосіб пізнання, дослідження явищ природи і суспільного життя. Це також сукупність прийомів чи операцій практичного або теоретичного освоєння дійсності, підпорядкованих вирішенню конкретного завдання. Різниця між методом та теорією має функціональний характер: формуючись як теоретичний результат попереднього дослідження, метод виступає як вихідний пункт та умова майбутніх досліджень.

У загальному розумінні метод розглядається як шлях, спосіб досягнення поставленої мети і завдань дослідження.

У науковому дослідженні застосовують метод критичного аналізу наукової і методичної літератури та практичного досвіду. У практичній роботі широко

використовуються такі методи: спостереження, бесіда, анкетування, рейтинг, моделювання, контент-аналіз, експеримент та інше.

Вибір конкретних методів дослідження диктується характером фактичного матеріалу, умовами і метою конкретного дослідження. Методи є упорядкованою системою, в якій визначається їх місце відповідно до конкретного етапу дослідження, використання технічних прийомів і проведення операцій з теоретичним і фактичним матеріалом у заданій послідовності.

В одній і тій же науковій галузі може бути кілька методик (комплексів методів), які постійно вдосконалюються під час наукової роботи.

Для одержання необхідних фактів у науці використовуються різні методи наукового пізнання.

Метод – це [204, с. 207-209]:

а) спосіб організації практичного і теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта;

б) система правил і прийомів підходу до вивчення явищ і закономірностей природи, суспільства, мислення;

в) шлях, спосіб досягнення певних результатів у пізнанні і практиці;

г) прийом теоретичного дослідження чи практичного втілення чого-небудь з урахуванням знання закономірностей розвитку об'єктивного світу.

Методи наукового пізнання – це впорядкована система, в якій визначається їх місце відповідно до конкретного етапу дослідження бухгалтерського обліку СД.

Залежно від видів діяльності (практична або пізнавальна) всі методи поділяються на практичні і пізнавальні. Пізнавальні методи або методи пізнання поділяються на наукові і буденні.

В свою чергу методи наукового пізнання поділяються на теоретичні і емпіричні. Всі теоретичні методи поділяються на всезагальні (універсальні), загальні і часткові (специфічні). Теоретичним методом може бути будь-яка наукова або філософська теорія, яка використовується як спосіб, прийом теоретичного дослідження предметів, явищ та процесів об'єктивного світу. Якщо певна теорія використовується в науковому пізнанні для дослідження природних, соціальних, психічних процесів і явищ, то така теорія набуває статусу всезагального (універсального) методу.

Прикладами всезагальних методів наукового пізнання є системно-структурний метод, логічні методи. На емпіричному рівні наукового пізнання до універсальних відносяться методи спостереження і експерименту.

До загальних методів відносяться методи, які застосовуються в певній сукупності наук, наприклад, в гуманітарних науках, юридичних науках і т.д.

До часткових методів відносяться методи, які розробляються в окремих науках для дослідження специфічних предметів, явищ і процесів. Їх називають конкретно-науковими методами.

Логічний метод – це засіб розумової діяльності людей, який використовується у процесі пізнання і відтворення об'єкта, який досліджується. Всі логічні методи поділяються на методи дослідження (пошуку, пізнання) і методи знаково-символічного зображення структури мислення і знання, як результату пізнавальної діяльності. Логічні методи використовуються в усіх

видах пізнання – буденному, науковому, філософському та ін. Логічні праці Арістотеля носять назву «Аналітика» (термін «логіка» був введений пізніше для позначення всіх арістотелівських праць з логіки). Арістотель розглядав «Аналітику» (логіку) як метод, за допомогою якого можна зробити із деяких передумов висновок, а потім обґрунтувати, чи вірно зроблено цей висновок, спираючись на закони логіки. До логічних методів пізнання (дослідження) предметів, явищ, процесів відносяться:

- аналіз;
- синтез;
- абстрагування;
- ідеалізація;
- узагальнення;
- дедукція;
- індукція;
- аналогія;
- екстраполяція;
- моделювання;
- гіпотеза.

Здобутий з допомогою емпіричних методів пізнання матеріал, факти обробляються, результатом чого є справжнє теоретичне знання. При цьому вдаються до загальнонаукових (теоретичних) методів пізнання – абстрагування й узагальнення, аналізу і синтезу, індукції і дедукції та інших методів продукування понятійного знання.

На теоретичному рівні дослідження використовуються такі загальнонаукові методи:

1. Ідеалізація – це уявне створення об'єктів і умов, які не існують в дійсності і не можуть бути практично створенні. Ідеалізація – один з видів абстрагування, в результаті якого створюються поняття ідеалізованих (ідеальних) об'єктів. Такі поняття відрізняються від інших тим, що в них відображаються поряд з ознаками, притаманними реальним предметам, ознаки, які значно відходять від реальних властивостей і в чистому вигляді цілком відсутні у досліджуваних предметів. Метод ідеалізації використовується в усіх сучасних науках для створення об'єктів теорії, за допомогою яких будуються міркування та висновки щодо реально існуючих предметів. Термін «ідеалізація» вживають у двох значеннях: як процес і як результат. Під ідеалізацією у першому значенні розуміють уявний процес створення ідеалізованих об'єктів теорії та формування ідеалізованих допущень (умов), за яких ці об'єкти допоможуть описати і пояснити реально існуючі предмети. Результатом процесу ідеалізації є ідеалізовані об'єкти (поняття і закони), їх ще називають логічними конструктами.

Ідея – це форма наукового пізнання, що заперечує зв'язки, закономірності дійсності і спрямована на її перетворення, і з'єднує істинне знання про дійсність і суб'єктивну мету цілеспрямованого перетворення останньої. Крім ідеї, формами наукового пізнання є також проблема, гіпотеза, концепція, теорія.

Проблема – це форма наукового пізнання, єдність двох змістовних елементів: знання про незнання і передбачення можливості наукового відкриття.

Концепція – це форма і засіб наукового пізнання, засіб розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї теорії.

Теорія – це найбільш форма наукового пізнання, система достовірних, глибоких і конкретних знань про дійсність, що має струнку логічну структуру і дає цілісне, синтетичне уявлення про закономірність і сутнісні характеристики об'єкта;

2. Формалізація – це метод вивчення різних об'єктів, при якому основні закономірності явищ і процесів відображаються в знаковій формі за допомогою формул або спеціальних символів. Символіка штучної мови дозволяє чітко і коротко фіксувати певні значення, не допускаючи різного тлумачення, що неможливо при користуванні звичайною мовою. Формалізація – метод, з допомогою якого змістове знання відображається у формалізованій мові. Необхідною умовою для побудови такої мови є використання аксіоматичного методу, завдяки якому вдається одержати всі твердження теорії з невеликої кількості положень (аксіом), які приймаються без доведення. Формалізація доведень дає можливість звільнитися від звертання до інтуїтивних засобів, що має вирішальне значення для строгості обґрунтувань. Формалізація є необхідною умовою побудови штучних (формалізованих) мов;

3. Гіпотеза – це науково обґрунтована система умозаклучень, через яку на основі низки чинників формуються висновки про існування об'єкта, зв'язків або причини явища. Гіпотези є формою переходу від фактів до законів.

Процес розвитку гіпотези проходить чотири стадії: висунення гіпотез – вивчення об'єкта дослідження нагромадження теоретичних і емпіричних знань і обґрунтуванням на їх основі припущення про можливість одержання нових знань про нього; формулювання гіпотез – визначення методів дослідження і системи доказів; доведення гіпотез у процесі дослідження і експериментування, їх уточнення і коригування; результати доведення гіпотез – доповнюється новими припущеннями або відкидається, замінюється новими гіпотезами або перетворюється у достовірне знання.

Гіпотеза – форма і засіб наукового пізнання, за допомогою якого формується один із можливих варіантів рішення проблеми. Це – ймовірні судження, припущення, засновані на спостереженні, узагальненні фактів, на сукупному знанні, але ще не доведені;

4. Дедукція та індукція як логічні методи пізнання використовуються у процесі пошуку виводу з вихідних даних. У цьому значенні дедукцію та індукцію можна розглядати як методи, які забезпечують пошук необхідного матеріалу для узагальнення і одержання нових висновків. Дедукція – це метод дослідження, що полягає в тому, що конкретні положення виводяться із загальних. Дедукція використовується для виведення із таких вихідних висновків, які існують у формі теоретичного закону, ідеї, принципу та інше, пов'язана з побудовою ідеалізованих об'єктів науки, а індукція використовується як метод узагальнення емпіричних закономірностей. Знання, здобуте методом індукції, в мисленні вченого є передумовою для побудови нового знання, яке, в свою чергу, стає основою обґрунтування часткових істин на теоретичному рівні мислення;

5. Індукція – це метод, при якому за конкретними фактами і явищами встановлюються загальні принципи і закони. При теоретичних дослідженнях

використовують обидва методи. Екстраполяція є різновидом індукції, аналогії та узагальнення в їх взаємозв'язку і широко використовується в усіх науках. Сутність цього методу полягає у поширенні:

а) якісних характеристик з однієї предметної галузі на іншу, з минулого і сучасного на майбутнє;

б) кількісних характеристик однієї галузі предметів на іншу, одного агрегату на інший на підставі спеціально розроблених для цієї мети методів;

в) деякого рівняння на інші предметні галузі у межах однієї науки або на інші галузі знання, що пов'язане з їх певною модифікацією (метод математичної індукції).

Метод екстраполяції застосовується у прогнозуючих цілях, при розробці управління економічними процесами. Результатом застосування методу екстраполяції є перенесення знання в нові предметні галузі;

6. Створення теорії – найбільш висока форма узагальнення і систематизації знань. Вона є сукупністю основних ідей, понять, тлумачень в тій чи іншій галузі науки, об'єднаних в одну достовірну систему знань про об'єкт теорії. Необхідними елементами теорії є експериментальні факти, гіпотези і закони;

7. Аналіз – це спосіб наукового дослідження, за яким явище поділяється на складові. Аналіз – логічний прийом, метод дослідження, який полягає в тому, що досліджуваний об'єкт уявно або практично розчленовується на складові елементи, кожний з яких досліджується окремо як частина цілого. Виділяють різні види аналізу залежно від специфіки досліджуваного об'єкта. Найбільш поширеним є системний аналіз, сутність якого полягає у підході до об'єкта, що вивчається, як структурно-організованої системи, в якій усі елементи органічно і нерозривно взаємопов'язані й впливають один на одного. Особливим видом аналізу є логічний аналіз, тобто методологічний підхід до результатів пізнавальної діяльності людей – знання в різних його формах і видах, яке виражене засобами природної і штучної мов на підставі законів науки логіки. Логічний аналіз означає виявлення структурних елементів знання, яке оформлене у вигляді певного тексту та їх співвідношення між собою, з'ясування логічного значення істинності або хибності висловлювань у тексті, встановлення обґрунтованості, доведеності цього знання;

8. Синтез – дослідження явища в цілому, на основі об'єднання пов'язаних один з одним елементів в єдине ціле. Синтез дозволяє узагальнити поняття, закони і теорії. Синтез – це уявне з'єднання частини предмета, розчленованого у процесі аналізу, встановлення взаємодії частинок та пізнання цього предмета як єдиного цілого;

9. Абстрагування – відмова від другорядних фактів з метою зосередження на важливих особливостях явища, яке вивчається. Абстрагування – це процес уявного відділення окремих або загальних властивостей, ознак і відношень від конкретного предмета, що цікавлять людину у даний час, а також уявного відвертання їх від множини усіх інших ознак. Арістотель розглядав абстрагування як процес, в результаті якого відкидається усе часткове, випадкове, другорядне і відділяється загальне.

Сутність методу абстрагування полягає у дослідженні реальних предметів, явищ, процесів, вичленуванні в них різноманітних властивостей, ознак, якостей, в уявному відвертанні їх та фіксуванні за допомогою слів і словосполучень природної мови.

Абстрагування як процес – це дослідження, вивчення предметів і явищ з метою виявлення їх специфічних характеристик, а абстракція як результат – це певне знання у формі понять, категорій, суджень, ідей, законів, теорій;

10. Узагальнення – формування та розвиток знання шляхом переходу:

а) від думки про індивідуальне, яке міститься в понятті, судженні, нормі, гіпотезі, питанні та ін., до відповідної думки про загальне;

б) від окремих фактів, ситуацій, подій, предметів та явищ до ототожнення їх в думках і до створення щодо них загальних понять і суджень.

Такий процес ототожнення стає необхідною умовою формування відповідних гіпотез, теорій концепцій;

11. Аксиоматичний метод – спосіб побудови наукової теорії, за яким деякі аксіоми (постулати) приймаються без доказів і потім використовуються для отримання подальших знань за певним логічним правилом;

12. Аналогія – за якої одержують нові знання про об'єкти чи явища на основі того, що вони є подібні до інших;

13. Гіпотетичний метод пізнання передбачає розробку наукової гіпотези, наукового передбачення, які мають елементи новизни і оригінальності на базі всіх основних методів;

14. Моделювання – полягає в побудові моделей, за допомогою яких досліджуються різноманітні природні та соціальні об'єкти. Залежно від контексту в конкретному міркуванні під моделлю розуміють «метод», «аналог», «зразок», «систему», «теорію», «алгоритм» та інше. Метод моделювання використовується і тоді, коли з якихось причин неможливо досліджувати об'єкт безпосередньо. Тоді замість нього виступає його аналог – модель, яку досліджують як імітацію оригіналу. На моделі вивчають властивості об'єкта, а потім нагромаджені знання переносять на оригінал. В основі такого перенесення лежить схожість, подібність моделі та оригіналу. [204, с. 207-209]:

При вивченні складних, взаємопов'язаних проблем використовують системний аналіз, який широко застосовується в економіці, менеджменті. В основі системного аналізу лежить поняття системи, під якою розуміють сукупність багатьох об'єктів, які характеризуються раніше визначеними властивостями з фіксованими між ними відносинами. Системний аналіз складається із чотирьох етапів:

- перший – визначення об'єкта, цілей і завдання дослідження, а також критеріїв для вивчення і управління об'єктом;

- другий – визначаються межі системи, її структура; об'єкти і процеси, що мають відношення до поставленої мети;

- третій, основний етап системного аналізу, передбачає складання математичних моделей досліджуваної системи;

- четвертий – отриману математичну модель аналізують і формують висновки.

На емпіричному рівні визначають такі методи дослідження:

- спостереження;
- експеримент;
- опитування;
- тестування;
- метод експертних оцінок.

Методи емпіричного рівня пізнання (вимірювання, порівняння, спостереження, експеримент) дають можливість накопичити емпіричні дані, факти, аналіз яких дає можливість продукувати понятійне знання.

Спостереження – спосіб пізнання об'єктивного світу на основі безпосереднього сприйняття предметів і явищ за допомогою органів чуттів. Спостереження ведеться за планом і підпорядковується певній тактиці. Спостереження – це упорядкована, систематизована, цілеспрямована система сприйняття досліджуваних явищ, яка дає вихідний емпіричний матеріал для пізнання, його властивостей, зв'язків, відношень, відповідні факти. Спостереження широко застосовуються в багатьох природничих та суспільних науках.

Експеримент – це система операцій впливу або спостережень, спрямованих на одержання інформації про об'єкт при дослідницьких випробуваннях, які можуть проводитися в природних і штучних умовах при зміні характеру проходження процесу. Експеримент, перебуваючи в тісному зв'язку із спостереженням, відрізняється від останнього тим, що експериментатор активно втручається в перебіг досліджуваних явищ та подій. Він вдається до експерименту тоді, коли для розв'язання проблеми доводиться вдаватися до певної форми взаємодії з досліджуваним предметом, до створення штучного середовища з метою одержання відповідних емпіричних даних. Свідомо і планомірно підбираючи умови, в яких відбувається досліджуване явище чи протікає процес, регулюючи, багатократно повторюючи його, вчений виявляє в ньому істотне і абстрагується від неістотного.

Експеримент використовують не лише для одержання емпіричних даних. Іноді до нього вдаються і тоді, коли виникає потреба підтвердити або спростувати певні наслідки, що випливають з існуючої теорії.

Опитування – метод, що дає можливість отримати фактичну інформацію. Проводиться в усній або письмовій формі. Має форму інтерв'ю або анкети.

Тестування – форма опитування, що проводиться для виявлення суттєвих ознак об'єкта, засобів його функціонування. Використовується в лабораторних експериментах, коли масове опитування неможливе. Тестування проводиться на початку і після закінчення дослідження. Тести складаються так, щоб однозначно виявити ті чи інші властивості опитаних.

Метод експертних оцінок – опитування спеціальної групи експертів (5-7 осіб) з метою визначення певних змінних величин, які необхідні для досліджуваного питання. Експерти вибираються за ознакою їх формального професійного статусу – посади, наукового ступеня, посади тощо.

Порівняння – метод емпіричного рівня наукового пізнання, з допомогою якого робиться висновок про подібність чи відмінність об'єктів пізнання. Цей

метод дає можливість виявити кількісні й якісні характеристики предметів, класифікувати, упорядкувати і оцінити їх.

Вимірювання – метод емпіричного рівня пізнання, з допомогою якого визначається відношення однієї вимірюваної величини до іншої, що приймається за постійну стосовно вимірюваної. Метод вимірювання включає в себе такі основні моменти: вибір одиниці вимірювання і одержання набору відповідних мір, установлення правил порівняння вимірюваної величини з мірою і правил складання мір, опис процедури вимірювання.

Отже, створення наукової методології та методики дослідження є великою перемогою людського розуму. Методика – це вчення про особливості застосування окремого методу чи системи методів та є системною сукупністю прийомів дослідження, це система правил використання методів, прийомів і техніки дослідження фінансового контролінгу СД. Вибір конкретних методів дослідження диктується характером матеріалу, умовами і метою конкретного дослідження. Методи – це впорядкована система, в якій визначається їх місце відповідно до конкретного етапу дослідження бухгалтерського обліку СД, використання технічних прийомів і проведення операцій з теоретичним і практичним матеріалом у визначеній послідовності [205, с. 143-170].

Реалізація покладених на фінансовий контролінг завдань досягається в ході виконання службами контролінгу своїх функцій та використання специфічних методів.

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій використовують велику кількість методів. Поряд з окремими загальнометодологічними та загальноекономічними методами використовуються специфічні. До перших методів належать такі, як:

- спостереження;
- порівняння;
- аналіз;
- синтез;
- групування;
- трендовий аналіз;
- систематизація;
- прогнозування.

До основних специфічних методів контролінгу належать:

1) аналіз точки беззбитковості (CVP-аналіз) – забезпечення беззбитковості операційної діяльності та створення умов для самофінансування підприємства (Cost – Volume – Profit: витрати – обсяг – прибуток – CVP-аналіз);

2) ABC-аналіз – дослідження оцінки кількісних параметрів, які мають найбільш значущу притому вагу в їх загальному обсязі;

3) аналіз сильних і слабких місць на підприємстві (SWOT-analysis) – аналіз усунення слабких місць на підприємстві, а також ефективне використання наявного потенціалу;

4) бенчмаркінг – процес порівняння об'єктів одного підприємства з аналогічними об'єктами інших підприємств;

5) вартісний аналіз – функціональна характеристика продукції на предмет еквівалентності її вартості та корисності;

6) система раннього запобігання та реагування – інформаційна система, яка повідомляє керівництву про потенційний ризик;

7) дискримінантний аналіз – метод прогнозування банкрутства підприємства;

8) портфельний аналіз – проведення аналізу для прийняття рішень щодо додаткових інвестицій в окремі програми або реінвестицій.

Основними класичними специфічними методами фінансового контролінгу є: ABC-аналіз, XYZ-аналіз, SWOT - аналіз, портфельний аналіз, бенчмаркінг витрат тощо.

ABC аналіз передбачає вибір пріоритетних напрямків зниження собівартості продукції та шляхі в зростання обсягу реалізації через розподіл видів витрат за їх часткою у загальній структурі.

Стандарт-костинг полягає у порівнянні фактичних витрат з нормативними із метою уникнення виникнення невиправданих витрат; у загальному вигляді процедуру стандарт-костингу можна подати у вигляді такого алгоритму: попереднє нормування витрат за елементами та статтями витрат; складання нормативних калькуляцій; окремий облік нормативних витрат і відхилень; аналіз відхилень; уточнення калькуляцій при зміні норм.

Таргет-костинг – це метод управління витратами за цільовою собівартістю; передбачає розрахунок собівартості виробу з урахуванням попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Бенчмаркінг витрат – це спосіб оцінки стратегій і цілей роботи підприємства порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку; перевагами бенчмаркінгу витрат є відсутність потреби у створенні власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів діяльності підприємства, а також можливість комбінування різних методів, що забезпечили успіх у зменшенні витрат іншим підприємствам.

XYZ-аналіз опти мізації запасів. У ході використання цього методу розподіл сировини на групи здійснюється залежно від рівномірності її споживання. Сьогодні реалізація зазначеного методу відбувається за допомогою комп'ютерних програм, прикладом яких може слугувати SAP ERP.

Портфельний аналіз. Розглядається як інструмент, що дозволяє менеджменту підприємства оцінити господарську діяльність і прийняти обґрунтоване рішення щодо доцільності інвестування у найбільш прибуткові чи перспективні її напрями, а також скорочення або припинення інвестицій у неефективні проекти. Варто зазначити, що портфельний аналіз доцільний на тих підприємствах, які виробляють багато видів продукції. У процесі аналізу окремі групи продукції розглядають як відповідні стратегічні бізнес-одиниці, причому кожна з них оцінюють щодо прибутковості та ризикованості виробництва.

SWOT-аналіз - це аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища організації. Аналізу підлягають сильні сторони (Strength), слабкі сторони (Weakness) внутрішнього середовища, а також можливості (Opportunities) і загрози (Threats) зовнішнього середовища організації. Методологія SWOT-

аналізу передбачає спочатку виявлення сильних і слабких сторін, можливостей і загроз, після цього встановлення зв'язків між ними, які в подальшому можуть бути використані для формулювання стратегії організації.

Дійовим інструментом виконання цього завдання є розрахунок точки беззбитковості та необхідної суми покриття. Цей метод контролінгу зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції, за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити беззбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого – створити умови для самофінансування підприємства.

У разі виробництва багатьох видів продукції та наявності кількох центрів затрат такий підхід не дає можливості об'єктивно оцінити ефективність виробництва окремих видів продукції. На практиці виникає необхідність розрахунку точки беззбитковості та показника суми покриття в розрізі окремих видів продукції, груп клієнтів, регіонів збуту продукції та по підприємству в цілому.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є бенчмаркінг. Бенчмаркінг (від англ. benchmarking – встановлення контрольної точки) – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо вдосконалення об'єктів бенчмаркінгу.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їх вартості та корисності.

В центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри продукції (робіт, послуг), саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартісний. У ході аналізу здійснюється класифікація функцій продукту у розрізі функціональних класів: головні, додаткові та непотрібні. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації затрат на виконання кожної функції, а також щодо анулювання другорядних функцій, які потребують значних затрат. Виокремлюють два основні завдання вартісного аналізу:

- зменшення вартості окремих компонентів продукції без зменшення обсягів її виробництва та реалізації;

- поліпшення функціональних параметрів продукції за мінімальних затрат. Виходячи із згаданих завдань, вартісний аналіз зосереджує свою увагу на мінімізації затрат при перегляді функціональних параметрів у разі:

- а) зменшення вимог до якості продукції (якщо споживачі нехтують підвищеним рівнем якості продукції або не готові сплачувати більшу ціну за кращу якість);

- б) підвищення вимог до якості (якщо споживачі виражають готовність сплачувати вищу ціну за якіснішу продукцію).

В останньому випадку в процесі вартісного аналізу слід довести, що збільшення виручки від реалізації продукції в результаті вдосконалення

функціональних параметрів продукції перевищить приріст витрат на це вдосконалення.

Функціонально-вартісний аналіз значною мірою спрямований на те, щоб виявити зайві з погляду їх вартості та корисності для споживачів параметри продукції. Стосовно організації системи фінансового контролінгу це означає, що ця система повинна забезпечувати менеджмент найкориснішою і потрібною інформацією, яка порівняно з вартістю її отримання приносить значний управлінський ефект.

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується при оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (проценти, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень. За аналогією з цінними паперами можна проводити аналіз портфеля продукції (послуг), виробництвом яких займається підприємство. Зрозуміло, що портфельний аналіз доцільно використовувати на тих підприємствах, які займаються виробництвом багатьох видів продукції. В ході аналізу окремі продуктові групи виокремлюються у відповідні стратегічні «бізнес-одиниці», кожна з яких оцінюється з погляду прибутковості та ризиковості виробництва. У ході аналізу використовуються дві широко відомі в теорії та практиці портфельні матриці:

- портфель «ріст ринку – частка ринку» (матриця Бостонської консультативної групи);
- портфель «привабливість ринку – конкурентні переваги» (матриця Мак-Кінсі).

АВС-аналіз полягає у виявленні та оцінці незначного числа кількісних величин, які є найціннішими та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників. Згідно з цим методом досліджувана сукупність, наприклад запаси сировини та матеріалів, ділиться на три частини:

- група А – запаси, які є найціннішими з погляду їх вартості, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному виразі;
- група В – середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому виразі;
- група С – запаси з найбільшою часткою в натуральному виразі, однак незначні з погляду їх вартості. Основна увага в процесі управління товарно-матеріальними запасами приділяється запасам, віднесеним до групи А, меншою мірою – групи В та С.

Концентрація уваги на найпріоритетніших напрямках управління запасами та дебіторською заборгованістю, зниження собівартості продукції, найреальніших шляхах збільшення обсягів реалізації дозволяє підвищити ефективність управління фінансами підприємства в цілому. В структурі собівартості продукції більшості вітчизняних спільних підприємств значнішу питому вагу займають витрати на сировину та матеріали. Це означає, що суб'єктам господарювання доцільно проводити АВС-аналіз даного елемента затрат.

Одним з важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних (Strength) і слабких (Failure) місць, а також наявних шансів

(Opportunity) і ризиків (Threat). В економічній літературі цей вид аналізу позначається також як SWOT-аналіз (SWOT-analysis). Даний вид аналізу може здійснюватися стосовно всього підприємства, його структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів продукції. На основі результатів аналізу розробляються рекомендації щодо:

1) усунення наявних слабких місць;

2) ефективного використання існуючого потенціалу (сильних сторін). У результаті SWOT-аналізу екзогенного середовища виявляється позитивний і негативний вплив на підприємство ззовні.

На основі цього виробляються пропозиції стосовно:

1) нейтралізації можливих ризиків;

2) використання додаткових шансів.

У процесі аналізу сильні та слабкі місця спільного підприємства слід оцінити з урахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Так, ліквідність спільного підприємства на актуальну дату може бути сильною стороною підприємства, однак через деякий період внаслідок дії зовнішніх факторів вона може стати недостатньою і перетворитися на слабе місце. Оскільки сильні та слабкі місця є відносними величинами, в процесі аналізу їх слід порівнювати з аналогіями на підприємствах-конкурентах. Під час аналізу сильних і слабких місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних зовнішніх і конкурентних факторів впливають на економічні результати підприємства. Потім визначаються ключові параметри чинників, що впливають на ефективність господарської діяльності.

За власними практичними дослідженнями найбільш поширеними серед специфічних методів фінансового контролінгу, що використовуються на підприємствах, які здійснюють спільну діяльність є ABC-аналіз, стандарт-костинг, бенчмаркінг.

Отже, на практиці досить часто в ході SWOT-аналізу використовуються такі методи контролінгу, як анкетування та ABC-аналіз. Результати аналізу уявляються у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків [129, с. 119-121].

Також серед методів управління виділяють: економічні, організаційно-нормативні, психологічні, методи планування, зокрема метод вертикального та горизонтального планування, послідовного та синхронного узгодження планів підприємства, алгоритми перевірки планів.

Окремо можна виділяють інформаційні методи: методи дослідження інформаційних потоків.

До специфічних методів контролінгу можна віднести: моніторинг стратегічних показників, регламентування процесів складання планів підприємства та встановлення нормативів, складання алгоритмів дії в тих чи інших умовах діяльності. До принципів контролінгу можна віднести: наукову обґрунтованість, цілеспрямованість, системність, принцип інтегрованого цілого та комплексності.

Виходячи із визначених задач, кожне підприємство в залежності від специфіки його діяльності повинно мати можливість вибору гнучкої системи контролінгу, що включає методичний набір вирішення проблем підприємства відповідно до специфіки та видів економічної діяльності. Отже, виникає

необхідність створення такої системи фінансового контролінгу на підприємстві, що здійснює спільну діяльність, яка б могла охоплювати відповідній ситуації арсенал методів та інструментів управління.

Тому, сучасна наука управління та менеджменту потребує додаткової систематизації концептуальних засад фінансового контролінгу з метою розробки науково-методичних засад підвищення ефективності управління та функціонування підприємств, що здійснюють спільну діяльність. Коло задач фінансового контролінгу охоплює всю систему управління спільним підприємством, у зв'язку з цим розширились коло його функцій та задач, а отже розробка методичного забезпечення системи контролінгу значно ускладнилась.

Загальнонаукова методологія використовується в усіх або в переважній більшості наук, оскільки будь-яке наукове відкриття має не лише предметний, але й методологічний зміст, спричиняє критичний перегляд прийнятого досі понятійного апарату, чинників, передумов і підходів до інтерпретації матеріалу, що вивчається.

До загальнонаукових принципів дослідження належать:

- історичний;
- термінологічний;
- функціональний;
- системний;
- когнітивний (пізнавальний);
- моделювання та ін.

Історичний принцип – передбачає здійснення цілісного підходу до об'єкта дослідження, розгляду його у процесі виникнення та розвитку. У цьому зв'язку особливого значення набувають вивчення історичного досвіду, аналіз та оцінювання історичних подій, фактів, попередніх теорій у контексті їх виникнення, становлення і розвитку, формування і розвиток процесів і подій у хронологічній послідовності з метою виявлення внутрішніх і зовнішніх зв'язків, закономірностей та суперечностей.

Термінологічний принцип – передбачає описування, аналіз та уточнення понятійного апарату конкретної галузі науки, термінів і понять, що їх означають, вивчення історії термінів і позначуваних ними понять, розробку або уточнення змісту та обсягу понять, встановлення взаємозв'язку і субординації понять, їх місця в понятійному апараті теорії, на базі якої здійснюється дослідження.

Системний підхід – передбачає комплексне дослідження великих і складних об'єктів як єдиного цілого з узгодженням функціонування всіх частин і елементів. До загальних характеристик системи відноситься цілісність, структурність, взаємозв'язок із зовнішнім середовищем, ієрархічність, цілеспрямованість, самоорганізацію. У системному дослідженні об'єкт аналізується як певна множина елементів, взаємозв'язок яких зумовлює цілісні властивості цієї множини. У межах системного принципу розрізняють структурно-функціональний, системно-діяльнісний, системно-генетичний та інші підходи.

Структурно-функціональний підхід – передбачає виділення у системних об'єктах структурних елементів і визначення їхньої ролі або функцій у системі. Елементи і зв'язки між ними створюють структуру системи. Кожний елемент системи має свої функції, які працюють на загальносистемні функції.

Системно-діяльнісний підхід – вказує на компонентний склад людської діяльності серед найсуттєвіших її компонентів є потреба-суб'єкт, об'єкт-процеси, умови, результат. Це дає можливість комплексно дослідити будь-яку сферу людської діяльності.

Системно-генетичний підхід – полягає у розкритті умов зародження, розвитку і перетворення системи.

Пізнавальний (когнітивний) принцип – пов'язаний із загальнофілософською теорією пізнання, в обґрунтуванні провідного значення знання в житті й поведінці індивіда.

Побудова системи фінансового контролінгу базується на наступних основних принципах:

1) спрямованість системи фінансового контролінгу на досягнення фінансової стратегії підприємства;

2) багатофункціональність фінансового контролінгу;

3) орієнтованість фінансового контролінгу на кількісні показники;

4) відповідність методів фінансового контролінгу специфіці методів фінансового аналізу і фінансового планування;

5) своєчасність, простота і гнучкість побудови системи фінансового контролінгу;

б) економічна ефективність впровадження фінансового контролінгу на підприємстві.

Механізм фінансового контролінгу на підприємствах та організаціях, які здійснюють спільну діяльність наведено в додатку Д.

2.2. Детермінанти формування системи фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

Формування та реалізація фінансового потенціалу країни та її регіонів залежить від багатьох детермінантів. До детермінантів у сфері формування фінансового потенціалу країни та її регіонів відносять рівень економічного розвитку, стану і тенденцій розвитку національної та світової фінансової системи. Суб'єктивними детермінантами є схильність до інвестицій.

Взагалі розрізняють 3 групи детермінант, що впливають на величину фінансового потенціалу:

- кількість фінансових ресурсів, якими володіє територія на певний момент часу;

- якісні характеристики фінансових ресурсів, що визначають їх продуктивну здатність;

- умови, що забезпечують фінансову діяльність та використання фінансового потенціалу.

Науковці виокремлюють детермінанти (фактори) прямого й опосередкованого впливу на формування фінансового потенціалу [123, с. 50-54]:

- фактори прямого впливу: нормативно-правове регулювання; фіскальна політика держави; грошо-кредитна політика держави; бюджетна політика

держави; рівень розвитку фінансової інфраструктури; чисельність населення та кількість домогосподарств; кількість суб'єктів господарювання;

- фактори опосередкованого впливу: інвестиційний клімат; схильність населення до споживання та заощаджень; рівень розвитку міжнародних відносин; умови ведення бізнесу; рівень науково-технічного прогресу.

Якщо поточний стан економіки визначається діяльністю господарюючих суб'єктів, то майбутній – обсягами інвестицій у виробництво.

Впровадження контролінгу на підприємствах та організаціях показав, що види контролінгу можна класифікувати не тільки за принципом обхвату (стратегічний і оперативний), але і за напрямками діяльності — фінансовий контролінг, контролінг маркетингу, логістики, інвестицій, інноваційних процесів, контролінг персоналу тощо. Одним з центральних його напрямів у загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється фінансовий контролінг.

Підсистемами фінансового стратегічного контролінгу є: контролінг витрат, контролінг ризиків та інвестиційний контролінг.

Якщо запровадження системи оперативного контролінгу, в рамках якого розглядається управління поточними витратами, на підприємстві є потребою сьогодення, то стратегічний контролінг, елементом якого є інвестиційний контролінг, для українських підприємств це реальне майбутнє. В рамках стратегії розвитку підприємства однією з головних складових є стратегія інвестиційної діяльності. Розробка і реалізація стратегії інвестиційної діяльності повинна супроводжуватись створенням системи інвестиційного контролінгу як невід'ємної складової побудови загальної системи управління підприємством з метою забезпечення ефективності його діяльності. Запровадження такої системи потребує чіткого розуміння і усвідомлення керівництвом підприємства її сутності, мети, завдань і, звичайно, необхідності. Інвестиційний контролінг – це, перш за все, система методів та інструментів, яка спрямована на підтримку інвестиційного менеджменту, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг. Відповідно, головною метою інвестиційного контролінгу є забезпечення відпрацювання управлінських рішень в сфері інвестиційної діяльності підприємства задля найкращого досягнення стратегічних цілей.

В Україні фінансових контролерів потребують переважно компанії з іноземним капіталом, філії і представництва міжнародних корпорацій, а також ті підприємства, які планують вийти на світовий ринок цінних паперів.

На сьогодні недостатньо розкрито питання використання фінансового стратегічного контролінгу в частині його підсистеми - інвестиційного контролінгу спільних підприємств та підприємств з іноземними інвестиціями, що поглиблює актуалізацію дослідження в даному напрямку.

Фінансування підприємства можливо здійснювати і шляхом залучення інвестицій. Інвестиції є основою перебудови сектора матеріального виробництва, а тому держава повинна застосовувати весь комплекс економічних, правових та адміністративних заходів для підвищення інвестиційної активності. Перспективи успішної роботи багатьох вітчизняних

підприємств та ефективність національної економіки значною мірою залежать від рівня та якості управління процесом залучення іноземного капіталу, що проявляється у формах та методах залучення і використання іноземних інвестицій. Однією з таких форм є спільні підприємства.

Підприємства з іноземним капіталом є прогресивною формою господарювання, інструментом формування ринкових відносин в економіці України. Позитивні сторони функціонування іноземного капіталу проявляються у сприянні економічного зростання, завдяки збільшенню зовнішньої торгівлі, конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світових ринках і наближенню їх якісних параметрів до світового рівня, зростанню заробітної плати та соціальних виплат, покращенні умов праці та її мотивації, рості податкових надходжень бюджету, прийнятті законодавчих актів, які регламентують податкову, митну, інвестиційну, кредитну та амортизаційну політику зближуючи з положеннями міжнародних стандартів, передбаченні впровадження у реальне життя науково містких та ресурсозберігаючих технологій, що ввозять на територію держави, збільшенні числа інститутів, які забезпечують потреби населення, задовольняючи послугами виробничого та невиробничого характеру, довірі окремих іноземних суб'єктів та держав, підвищенні іміджу держави.

В процесі глобалізації міжнародної економіки особливої актуальності набувають дослідження процесів міжкраїнового залучення іноземного капіталу. Забезпечення потужного притоку інвестицій в основний капітал для економіки будь-якої країни є одним із найактуальніших завдань. Проблеми, пов'язані з активізацією інвестиційної діяльності, стимулювання інвестиційних надходжень, підвищення ефективності нагромадження основного капіталу тощо мають давню глибоку наукову розробку.

В сучасних умовах швидкий розвиток міжнародних інвестиційних процесів посилив їх вплив на економіку приймаючих країн. Країни, що розвиваються чи переживають трансформаційний період все сильніше вбачають іноземний капітал як джерело економічного розвитку та модернізації економіки, покращення соціальних позицій розвитку країни. Саме тому такі країни намагаються лібералізувати свої інвестиційні режими та застосовувати інші необхідні заходи задля приваблення більших потоків іноземних інвестицій. Прискорення глобалізації світової економіки призвело також до появи нових напрямів припливу іноземного капіталу, особливо у країн, що розвиваються.

За сучасної економічної ситуації надходження іноземного капіталу до України є досить актуальним для неї. Адже глибокі зміни в господарському механізмі України, зумовлені переходом до ринкової економіки, потребують підвищеної уваги до вирішення питань інвестиційної діяльності. Як один із найважливіших напрямів розширення та відтворення основних фондів і виробничих потужностей господарства на базі науково-технічного прогресу інвестиційна діяльність уможлиблює регулювання розвитку економіки, істотне підвищення її ефективності. Розв'язання інвестиційної проблеми є досить важливим та актуальним для України оскільки саме інвестиції вкрай потрібні підприємствам і організаціям для переходу до стабільної господарської діяльності, для переозброєння виробництва, підвищення якості продукції.

Економічний розвиток будь-якої країни значною мірою обумовлений рівнем інвестиційної діяльності. Тому залучення прямого іноземного капіталу в народногосподарський комплекс України й акумулювання його з вітчизняним дало б змогу вирішити низку інвестиційних проблем та, відповідно, вийти з економічної кризи.

Для України також іноземні інвестиції мають велике значення, оскільки проблема інвестиційного забезпечення є однією з найбільш складних для України і тому її вирішення в умовах дефіциту власних фінансових ресурсів неможливе без їх залучення.

Залучення іноземного капіталу у підприємницьку діяльність також несе низку проблем, які становлять потенційну загрозу національній безпеці, а саме:

- вкладення іноземних активів у стратегічно важливі для держави сектори економіки;
- недотримання екологічних норм;
- ведення непрозорих правил поведінки на вітчизняних ринках;
- наслідування недобросовісної конкуренції та придушення національних виробників аналогічної продукції та послуг.

Поряд з проблемами визначаються і переваги залучення іноземного капіталу є:

- 1) підвищення рівня зайнятості та кваліфікації робочої сили;
- 2) підвищення рівня адаптації суб'єктів господарювання до умов конкурентного середовища;
- 3) забезпечення закордонного організаційного та управлінського досвіду;
- 4) створення стратегічних альянсів між українськими та зарубіжними партнерами;
- 5) збільшення рівня комплексного використання сировинних ресурсів;
- 6) прискорення темпів структурної перебудови економіки та впровадження ринкових реформ;
- 7) зниження рівня імпортозалежності;
- 8) стимулювання розвитку експортного потенціалу;
- 9) поліпшення платіжного балансу;
- 10) збільшення обсягів капіталовкладень та скорочення строків їх нагромадження.

Недоліками залучення іноземного капіталу є:

- 1) витіснення з ринку внутрішніх виробників і постачальників;
- 2) збільшення залежності країни від іноземного капіталу;
- 3) підвищення рівня конкуренції на ринку;
- 4) трансферт частини прибутків за кордон;
- 5) жорстка експлуатація місцевих сировинних ресурсів.

Отже, іноземні інвестиції здійснюють позитивний вплив на економіку країни тільки за умови зваженої політики їх використання.

Іноземні інвестиції є дієвим засобом забезпечення економічного зростання країн, що розвиваються. Активізація участі України в процесах глобалізації світової економіки об'єктивно формує умови для залучення іноземних інвестицій, передумовою якого є дисбаланс між потребами національної економіки у фінансових та матеріальних ресурсах та наявністю їх внутрішніх

джерел походження. Для створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, крім гарантій захисту іноземних інвестицій та стабільності правової бази здійснення підприємницької діяльності, важливе значення має інформаційна прозорість процесів управління вкладеними капіталами. Зрозумілість інформації про діяльність підприємства для іноземних інвесторів забезпечується адекватною організацією та веденням обліку іноземних інвестицій [276, с. 73].

В умовах глобальної світової інтеграції економічний розвиток будь-якої країни значною мірою обумовлений рівнем інвестиційної діяльності, особливе місце займає процес прямого іноземного інвестування.

Створення СП з іноземними партнерами є одним із шляхів залучення іноземних інвестицій та входження економіки в цивілізовану систему господарювання і є основною формою внесення іноземних інвестицій в економіку будь-якої держави.

Іноземний партнер зазвичай зацікавлений в розширенні ринкової позиції та виході через канали збуту партнерів на зовнішні ринки; досягненні економії витрат виробництва; використанні податкових пільг; продовженні періоду отримання додаткового прибутку у разі виробництва та реалізації своєї традиційної продукції в країні створеного СП.

Потреба України в іноземних інвестиціях зумовлена трьома головними причинами:

1. Надзвичайно низька інвестиційна активність товаровиробників і підприємств;
2. Гостра необхідність технічної і технологічної модернізації як самого виробництва, так і всієї ринкової та соціальної інфраструктури шляхом імпорту сучасних технологій, машин і устаткування;
3. Проблеми впровадження в усі сфери господарського життя нових методів управління, менеджменту і маркетингу як необхідних атрибутів ринкової системи.

Іноземні інвестиції – це цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності. Відповідно до законодавства України, з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Класифікацію іноземних інвестицій в загальному вигляді можна представити за ознаками наведеними в таблиці додатка Ж.

У Законі України «Про режим іноземного інвестування» іноземні інвестиції трактуються як цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту [18]. Подібне визначення наводиться й у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [12]: іноземні інвестиції – це «всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються іноземними суб'єктами господарської діяльності в Україні, в результаті чого утворюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект».

Одним із факторів, який певною мірою може сприяти успішному вирішенню соціально-економічних проблем в Україні, є іноземна інвестиція. Іноземні інвестиції сприяють макроекономічній стабілізації, вирішенню окремих соціальних проблем перехідного періоду. Переважна більшість прямих

іноземних інвестицій залучається в економіку України через механізм спільного підприємства. Створення СП вважається однією із самих ефективних форм залучення прямих іноземних інвестицій в економіку України.

Міжнародні інвестиції дають можливість отримати від вкладення більш високий прибуток порівняно з національним інвестуванням. Міжнародні інвестиції здійснюють спеціалізовані інвестиційні та пенсійні фонди, страхові компанії, банки, корпорації і приватні інвестори. Значний розвиток інституту міжнародних інвестицій пов'язаний з тим, що вони дають можливість одержувати більш високу якість – велику прибутковість – з меншим ризиком порівняно з чисто національними інвестиціями. Додаткова прибутковість міжнародних інвестицій пов'язана з можливим зростанням курсу іноземних валют відносно валюти інвестора.

Міжнародна інвестиційна діяльність – це сукупність дій її суб'єктів (інвесторів і учасників) щодо здійснення інвестицій за кордон та іноземних інвестицій з метою одержання прибутку. Міжнародна інвестиційна діяльність (корпорацій) пов'язана з експортом й імпортом капіталів, технологій, послуг, здійсненням разом з іншими державами проектів, зі створенням СП, з інтеграційними процесами в різних сферах. Найпоширенішим напрямом міжнародної інвестиційної діяльності є прямі інвестиції, або вкладання у зарубіжні підприємства.

Оскільки капітал як економічна категорія поділяється на кредити та інвестиції, то міжнародний рух капіталу також розглядається як міжнародний рух кредитів і міжнародний рух інвестицій. Міжнародний рух інвестицій – це переміщення капіталу в різних формах з одних країн в інші з метою одержання більшого прибутку й інших економічних вигод. У тому числі виробничих, комерційних, науково-технічних тощо. Для економістів міжнародний рух капіталу – це рух одного з чинників виробництва. Для політекономів – це переміщення надлишкових майнових або фінансових ресурсів за кордоном з ціллю систематичного отримання вищих прибутків у країні, де розміщений капітал. Міжнародний рух підприємницького капіталу, зокрема, прямі іноземні інвестиції, стали базою для формування всесвітньої системи філіалів та міжнародного виробництва ТНК.

Існує багато визначень інвестиційної діяльності. В цілому вважається, що інвестиційна діяльність – це комплекс заходів і дій фізичних та юридичних осіб, які вкладають свої кошти (у матеріальній, фінансові або іншій майновій формі) з метою отримання прибутку.

Необхідність залучення іноземних інвестицій виникає за:

- 1) обмеженості внутрішніх інвестиційних ресурсів;
- 2) низької інвестиційної активності власних інвесторів; необхідності забезпеченості разом з інвестиціями нової техніки та технології;
- 3) бажання створити конкурентоспроможну економіку та освоїти світові ринки;
- 4) потреби в модернізації соціальної інфраструктури суспільства.

Головною метою приватних іноземних інвестицій є експорт інвестиційного капіталу за кордон у грошовій або товарній формі з метою отримання прибутку чи розширення економічного впливу. Метою державних іноземних інвестицій є

створення правових, економічних та організаційних умов для сталого розвитку економіки країни, куди вкладаються інвестиції.

Комплексний підхід до дослідження структури іноземного інвестування передбачає класифікацію іноземних інвестицій за складом іноземних інвесторів з наступною типологією:

1. Стратегічні інвестори. Це переважно великі ТНК, які мають значні економічні інтереси в країні чи в регіоні і готові піти на широкомасштабне інвестування заради завоювання позиції на ринку.

2. Невеликі або середні компанії.

3. «Експансіоністи», тобто підприємці, які ставлять за мету будь-якими допустимими способами отримати максимальний прибуток з мінімальними витратами.

4. Фірми-аутсайтери – це фірми, які не здатні конкурувати на існуючих ринках і тому активно шукають виходу на нові ринки з метою свого порятунку.

5. Кримінальні інвестори. Останнім часом почали різко зростати обсяги інвестицій з різних офшорних зон, а насамперед з Кіпру [347, с. 26-35].

Закордонні інвестиції – це найважливіша характерна ознака БНК. Це не просто міжнародний рух капіталу, а радше розширення компанії з вітчизняної країни в приймаючу країну. Розширення компанії охоплює потоки капіталу, технології та підприємницьких навичок до приймаючої країни, де вони поєднуються з місцевими факторами у виробництві товарів на місцевий та експортний ринки.

Згідно з українським законодавством, закордонними інвестиції вважаються з боку країни-інвестора чи ТНК, котра їх здійснює.

Мету, яку переслідують ТНК у разі створення СП групують таким чином:

1) підвищення ефективності виробництва, оволодіння сучасними методами проникнення на нові ринки;

2) розробка технології на перспективу.

Велика увага приділяється привабливості ПІІ визначаючи:

по-перше, підприємства, які імпортують іноземні інвестиції мають можливість збільшувати виробничі потужності, що, в свою чергу, сприяє поширенню передової технології та управлінського досвіду, підвищенню кваліфікації трудових ресурсів;

по-друге, залучені нові матеріальні і фінансові ресурси продуктивніше використовуються;

по-третє, стимулюється конкуренція;

по-четверте, інвестиції сприяють розвиткові національної науково-дослідницької бази;

по-п'яте, збільшення надходження в національний бюджет від податків.

ПІІ позитивно впливають на економічний розвиток приймаючої держави, сприяючи зростанню ефективності складових факторів економічного розвитку на основі реструктуризації економіки, розвитку інфраструктури, сприяння зайнятості місцевої робочої сили, передачі технологій, управлінського досвіду, права користування торговою маркою материнської компанії тощо.

Правильний та раціональний розподіл іноземних інвестицій між галузями економіки забезпечить економічний розвиток та підвищить авторитет нашої країни

у світовому господарстві. Іноземні інвестиції потрібно спрямовувати не тільки на поточні потреби розвитку, а й враховувати майбутні перспективи, розвиток НТП, орієнтуватися на зміни, які відбуваються у світі, щоб вийти на міжнародний рівень розвитку. Вирішення проблем, які перешкоджають ефективному залученню іноземних інвестицій, сприятиме покращенню інвестиційного клімату країни та сприятиме покращенню її економічного становища.

Як варіант здійснення інвестицій є СП. Транснаціональна фірма вкладає частину капіталу і має право голосу в керуванні створюваною фірмою. Така позиція забезпечує кращий контроль над операціями. Основною формою прямих іноземних інвестицій є СП або підприємства з іноземними інвестиціями.

Іноземні інвестори в Україні створюють іноземні торгові фірми, СП, які повинні просувати на внутрішній ринок іноземні товари. Несприятливе зовнішнє середовище та неадекватна внутрішня структура багатьох сучасних СП України вказують на необхідність розробки та реалізації масштабної програми дій, спрямованих на підвищення ефективності проектів СП.

Найбільша кількість СП функціонує в США [214, с. 22-27]. Стратегія уряду США і багатьох інших промислово розвинених країн щодо прямих іноземних інвестицій у СП базується на наступних принципах:

- інвестиції можуть і повинні регулюватися лише ринковими відносинами;
- виходячи з цього, будь-які акції уряду, які обмежують вільний обіг зарубіжних капіталовкладень або заважають функціонуванню вільного ринку, призводять до дискримінації, неправомірні;
- у міжнародних економічних відносинах повинні переважати принципи рівності умов для іноземних і національних вкладників, а також режими найбільшого сприяння.

В Японії немає спеціальних законів і органів, які б регулювали іноземні інвестиції. Для іноземного капіталу частково закрите сільське і лісове господарство, риболовство, нафтова та добувна індустрія, шкіряна промисловість. У країні немає обмежень на купівлю нерухомості. Використовуються такі правові форми як компанії з обмеженою відповідальністю та акціонерні компанії. У раді директорів МСП повинен бути не менше ніж один громадянин Японії. Податок з МСП береться тільки з частки доходу, виробленого на території Японії. Іноземний партнер може вільно перераховувати свою частку прибутку за кордон.

Приваблює іноземних інвесторів податкова система Великобританії, яка передбачає найнижчі податки. Переказ прибутку за кордон не обмежений. Для іноземних компаній немає обмежень на оренду. Для іноземних інвесторів також існують деякі обмеження в таких галузях як авіаційний та водний транспорт, радіомовлення, страхування.

Англо-японські СП вийшли далеко за рівнем продуктивності праці.

Іноземні інвестиції в економіці Німеччини займають значно більше місця, ніж в економіці інших країн ЄС. У цій державі для іноземних інвесторів створені найсприятливіші умови. Законодавство не встановлює обмежень на ввезення і вивіз капіталу. Нові фірми в перший рік функціонування сплачують 25% податку на прибуток, за другий рік – половину і тільки після третього року сплачують податок повністю. Інвестиційні пільги надаються малим і середнім компаніям.

В Італії ввезення та вивезення іноземного капіталу здійснюється вільно. На вивезення капіталу з держави діють валютні обмеження. Нерезиденти можуть отримувати короткострокові займи і розміщувати цінні папери в країні для здійснення там прямих іноземних інвестицій, якщо відповідають правилам валютного контролю. Чинна система оподаткування в Італії єдина як для національних компаній, так і для підприємств з іноземними інвестиціями.

До країн Великої Сімки відноситься і Канада [214, с. 22-27].

Отже, однією з найбільш поширених форм прямого іноземного інвестування, яке приносить взаємні вигоди на мікро- (для суб'єктів господарської діяльності, які засновують підприємство), так і на макрорівні (для країн-учасниць іноземного процесу) є підприємства з іноземними інвестиціями, тобто СП. З метою врахування особливостей спільної діяльності та факторів впливу на залучення іноземних інвестицій запропоновано визначення інвестицій, яке має певний вплив на розвиток функціонування СП.

Залучення і використання іноземних інвестицій шляхом створення СП є одночасно і засобом виходу держави із самоізоляції, а також включення її до системи міжнародного розподілу праці. Іноземні інвестори мають зацікавленість у створенні СП. Це зумовлюється можливістю отримати більший доступ до внутрішнього ринку країни, де розташовується СП, ніж за умов імпорту, який стримується нестачею вільно конвертованої валюти та до ресурсів цієї країни.

Створення СП в Україні надає змогу захистити ресурсний ринок країни та вітчизняного товаровиробника, уникнути тиску з боку іноземних бізнесменів на ринку товарів та послуг, не допустити дискримінації серед управлінського та службового персоналу підприємства країни – реципієнта іноземних вкладень.

Основною метою, функцією і завданням СП, розташованих на території України є залучення в країну іноземного капіталу і прогресивних технологій; підвищення на цих засадах якості продукції робіт і послуг та ефективності виробництва, інтеграції країни в світову систему господарювання.

В Україні СП розглядаються, як самостійний вид зовнішньоекономічної діяльності, а створення СП за участі іноземних партнерів - як одна із форм здійснення іноземних інвестицій.

Однією з найбільш універсальних форм розвитку міжнародних економічних відносин є залучення іноземних інвестицій шляхом організації СП. Особливо актуальною є проблема створення СП в Україні, де СП розглядаються, насамперед, як сполучна ланка між нашою державою і світовим співтовариством.

Завдяки іноземним інвестиціям, що надходять в основному через канали СП, уряд України намагається підвищити конкурентоздатність вітчизняної продукції на міжнародних ринках, а відтак завоювати авторитет на світовій політичній арені. За участю іноземного капіталу в Україні створюються СП, які характеризуються різною величиною статутного капіталу, кількістю зайнятих працівників, профілем діяльності тощо.

Розподіл СП по регіонах України є нерівномірним. Найвищий рівень залучення прямих іноземних інвестицій, понад 70% усіх залучених в економіку України належить Дніпропетровській, Донецькій, Львівській, Запорізькій, Київській, Одеській, Харківській областям та м. Київ. Основна частка кіпрських

інвестицій вкладається в Одеську, Дніпропетровську, Львівську, Миколаївську і Полтавську області.

Оскільки дослідження спрямовуються на Полтавську область, то доречним буде спочатку розглянути інформацію стосовно прямих інвестицій у Полтавську область за рядом зарубіжних країн.

Нідерландські інвестори найбільше вкладають капітали у Київську (тут сконцентровано майже 80% усього обсягу інвестицій) і Львівську області, де їх цікавить харчова промисловість. Вибірково вкладають кошти бізнесмени з Кіпру, Основна частина інвестицій також припадає на Одеську, Дніпропетровську, Львівську, Миколаївську і Полтавську області.

Одними із перших СП, які були створені в Україні, стали підприємства металургії, зокрема по переробці відходів виробництва і вторинних матеріальних ресурсів.

На початку 90-х років спостерігався стрімкий розвиток спільного підприємництва. У 57% СП в Україні основним напрямом діяльності було виробництво товарів і послуг. Решта 43% займалися торгівельною та посередницькою діяльністю. Найбільша кількість СП була зосереджена у м. Києві.

Пріоритетними напрямами діяльності СП виробничого профілю були будівельні роботи і виробництво товарів народного споживання.

Найбільша кількість СП утворена за участю таких держав як Польща, США, Російська Федерація, Чехія, Германія, Болгарія, Австрія, Італія.

Однак більшість СП, створених в Україні з іноземними інвесторами, є дрібними і найдрібнішими. Їх вклад в розвиток національної економіки є несуттєвим, неспроможним вирішувати її складні проблеми, що сформувались в процесі реформування і розвитку ринкових відносин. За даними соціологічних досліджень, основними причинами, які гальмують притік інвестицій, є негаразди макроекономічної політики держави і не розробленість юридичних законів. Які мають захищати інтереси інвесторів і в першу чергу – іноземних [385, с. 217-224; 388, с. 162-168; 399].

Дана форма іноземного інвестування в Україні і міжнародного спільного підприємництва отримала широке поширення в першій половині 90-х років, а потім, в силу дії ряду негативних факторів, її популярність різко знизилася.

До 90-х років більшість СП була задіяна у сфері комп'ютерної техніки і переробки вторсировини. З початку 1991 до 1994 року кількість зареєстрованих СП за участю іноземних інвесторів збільшилася у 5 разів, із 545 підприємств до 2530. Основні галузі, яким в найбільшій мірі вдалося привернути увагу іноземних інвесторів були оптова та роздрібна торгівля і виробництво товарів народного споживання. Наступним етапом було поєднання зусиль у сфері послуг, сервісу, виробництва друкарської, відео- і аудіо продукції. Все це не потребувало значних капіталовкладень, поповнювало ринок відповідними товарами і послугами, забезпечувало акумуляцію капіталу для здійснення більш капіталомістких програм. Розвиток СП не спостерігався у важкій і машинобудівній індустрії. Це пояснювалося тривалістю як технологічного циклу, так і тривалістю обертання обігових коштів, недосконалістю грошово-кредитної системи, яка не може забезпечити оперативність взаєморозрахунків. [385, с. 217-224].

В цей час спостерігалось державне регулювання розвитку міжнародного спільного підприємництва шляхом надання СП податкових пільг і пільгових умов ввезення матеріальних і нематеріальних активів у вигляді інвестицій у СП. Відповідно до Закону України «Про іноземні інвестиції» від 13.03.1992 року СП за участю іноземного інвестора отримали податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податку на прибуток в перші п'ять років свого функціонування. Термін звільнення від сплати податку прямо залежав від розміру участі іноземного партнера в статутному капіталі СП.

Протягом 1995-2000 років розвиток діяльності СП продовжувався і відрізнявся позитивними моментами стосовно високого рівня продуктивності і створення перших СП в сфері наукових досліджень. Але темпи розвитку такого виду діяльності знизились приблизно в 2,5 рази через внесення серйозних змін в законодавчу базу, яка регламентує діяльність СП в Україні. 19.03.1996 року був прийнятий Закон України «Про режим іноземного інвестування», який відмінив всі пільги для СП, які діють на території України. В конфліктній ситуації СП вдалося відстояти права на податкові пільги в судовому порядку, що продовжило їх дію до 2000 року.

Іноземні інвестиції у формі СП розподіляються за регіонами України вкрай нерівномірно. На початок 2000 року виділялися регіони, де обсяг іноземних інвестицій в СП досягав значення 100 млн. дол. і більше, а саме: Автономна Республіка Крим, Дніпропетровська, Запорізька, Київська, Одеська і Полтавська області та місто Київ. Слід також звернути увагу на такий показник, як темп росту іноземних інвестицій в СП у розрізі регіонів України: по м. Києву – більш ніж у 6 разів, у Полтавській області – більш ніж у 5 разів, у Запорізькій і Чернівецькій – більш ніж у 4 рази, у Сумській, Херсонській областях та у м. Севастополі – більш ніж у 2 рази.

В Україні на кінець 2000 р. найбільша кількість СП (понад 95 %) діяла в обробній промисловості, в тому числі 22 % - у машинобудуванні і металообробці, 12 % — у деревообробній і целюлозно-паперовій галузях. Найпотужніші СП створені у паливній промисловості, де випускається найбільше продукції у розрахунку на одного штатного працівника.

У 1999-2005 роках, коли відновилися умови для залучення іноземного капіталу виключно у формі СП, на території України було створено 2100 СП з партнерами із 38 країн. 93,1% СП створено на двосторонній основі, 6,9 % - на багатосторонній. З ринковою економікою взяли участь у створенні СП 83,3 %, з централізовано-плановою – 16,7 %.

У створенні СП брали участь 19 областей із 25. Найбільша кількість СП була створена у м. Києві, Київській, Одеській, Львівській та Донецькій областях.

В цей період зросли інвестиції в такі галузі, як харчова індустрія, фінанси і страхування, в сферу комерційної діяльності по забезпеченню функціонування ринку. Скоротилася питома вага інвестицій в машинобудування, деревообробку, целюлозно-паперову промисловість, сільське господарство. Сфера малого та середнього бізнесу стала більш привабливою як для зовнішнього, так і для внутрішнього інвестора.

СП складала понад дві третини усіх підприємств, що отримали прямі інвестиції. В Полтавській області налічувалося 14 СП.

Розглянувши кількість таких підприємств в Полтавській області за галузями економіки та організаційно-правовими формами господарювання станом на 1 липня 2009 року можна зробити висновок, що найбільша кількість СП в Полтавській області займалася торгівельною діяльністю, ремонтом автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку. Найменша кількість СП задіяна в освіті, охороні здоров'я та наданні соціальної допомоги, наданні комунальних та індивідуальних послуг, діяльності у сфері культури та спорту й добувній промисловості.

На 1 квітня 2011 року таких підприємств налічувалося 4911. При цьому найбільша кількість СП функціонували у переробній промисловості, торгівлі; займалися ремонтом автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку та операціями з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям [399].

Оскільки за основу досліджень взято діяльність СП Полтавської області, розглянемо кількість таких підприємств за галузями економіки та організаційно-правовими формами господарювання [365, с. 62]: 2001 рік – 198 СП; 2002 рік – 192 СП; 2003 рік – 188 СП.

Статистика СП за галузями економіки в Полтавській області на 1 січня 2012 року наступна [328]:

Всього — 162:
переробна промисловість — 22;
будівництво – 6;
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку — 36;
діяльність готелів та ресторанів — 4;
діяльність транспорту та зв'язку — 7;
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям — 12;
освіта — 1;
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги — 1;
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту — 2.

На 1 січня 2013 року загальна кількість СП зменшилася до 159 [328].

Отже, зі статистичних даних видно, що найбільша кількість СП займається торгівельною діяльністю, ремонтом автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку. Найменша кількість СП задіяна в освіті, охороні здоров'я та наданні соціальної допомоги, наданні комунальних та індивідуальних послуг, діяльності у сфері культури та спорту.

Одним із напрямів економічної інтеграції України у Європейський Союз є створення СП з західними фірмами і вихід із виготовленою продукцією на європейський ринок. В Україні на початку 90-х років функціонувало ряд СП не тільки з країнами СНД, а й з високо розвинутими країнами Європи. Одними із

перших СП, які були створені в Україні, стали підприємства металургії, зокрема по переробці відходів виробництва і вторинних матеріальних ресурсів.

Пріоритетними напрямками діяльності СП виробничого профілю були будівельні роботи і виробництво товарів народного споживання. Найбільша кількість СП утворена за участю таких держав як Польща, США, Російська Федерація, Чехія, Германия, Болгарія, Австрія, Італія [399].

Так, у машинобудування і металообробку найбільші капітали спрямовували інвестори зі США, Німеччини, Великобританії. Росія опанувала ринки сільськогосподарської продукції та опановує фінансовий ринок, Швейцарія – хімічну промисловість та внутрішню торгівлю, Ірландія – транспорт, Нідерланди – харчову промисловість, Кіпр - будівництво.

Дана форма іноземного інвестування в Україні і міжнародного спільного підприємництва отримала широке поширення в першій половині 90-х років, а потім, в силу дії ряду негативних факторів, її популярність різко знизилася [359, с. 25-26].

Іноземні інвестиції у формі СП розподіляються за регіонами України вкрай нерівномірно. На початок 2000 року виділялися регіони, де обсяг іноземних інвестицій в СП досягав значення 100 млн. дол. і більше, а саме: Автономна Республіка Крим, Дніпропетровська, Запорізька, Київська, Одеська і Полтавська області та місто Київ. Слід також звернути увагу на такий показник, як темп росту іноземних інвестицій в СП у розрізі регіонів України: по м. Києву – більш ніж у 6 разів, у Полтавській області – більш ніж у 5 разів, у Запорізькій і Чернівецькій – більш ніж у 4 рази, у Сумській, Херсонській областях та у м. Севастополі – більш ніж у 2 рази [399].

Найменше іноземних коштів витрачається на розвиток сільського господарства, а також таких галузей економіки України, як транспорт, зв'язок, житлово-комунальне господарство, наука та наукове обслуговування.

В цей період зросли інвестиції в такі галузі, як харчова індустрія, фінанси і страхування, в сферу комерційної діяльності по забезпеченню функціонування ринку. Скоротилася питома вага інвестицій в машинобудування, деревообробку, целюлозно-паперову промисловість, сільське господарство. Сфера малого та середнього бізнесу стала більш привабливою як для зовнішнього, так і для внутрішнього інвестора.

Зауважимо, що за останні роки українська держава значно підвищила свою інвестиційну активність. Свідченням цього є: підписання угоди про сприяння і взаємний захист інвестицій із понад 70 країнами світу, укладення більше ніж 50 міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, ратифікування Вашингтонської конвенції 1965 року про порядок вирішення інвестиційних суперечок між державами та іноземними суб'єктами господарювання, вступ України у 2008 р. у СОТ.

Завдяки вжитим заходам пріоритет іноземних інвестицій в Україну, починаючи з 2005 р., становив понад 20 %. Однак світова фінансова криза, яка почалась у 2008 р., зруйнувала надії вітчизняних підприємців на отримання фінансових надходжень з-за кордону. На думку світових фінансових експертів, криза є довгостроковою, тому розвиток інвестиційної діяльності в Україні буде

проблематичним. Хоча, як видно зі статистичних даних, іноземні інвестиції в економіку України не припиняли надходити [143, с. 69-70].

Протягом 2010 року іноземні інвестори вклали в економіку України 44708,0 млн. дол. США. За даними Державного комітету статистики України до основних країн - інвесторів, на які припадає більш ніж 10% загального обсягу прямих інвестицій належали: Кіпр - 9914,6 млн. дол. США (22,2% загального обсягу), Німеччина - 7076,9 млн. дол. США (15,8%), Нідерланди - 4707,8 млн. дол. США (10,5 %) [399].

Основними напрямками вкладання іноземних інвестицій була промисловість, де зосереджено 8873,4 млн. дол. (23,0% загального обсягу прямих інвестицій в Україну), у т.ч. переробна - 7618,6 млн. дол. та добувна - 1102,9 млн. дол., у фінансових установах акумульовано 8106,1 млн. дол. (21,0%) прямих інвестицій [399].

Оскільки СП — це одна з наймобільніших форм обміну науково-технічними досягненнями, обов'язковою передумовою ефективної діяльності є високий технологічний розвиток кожного з них, а також галузі в цілому. Найбільшими регіонами - реципієнтами на початку 21 століття стали 7 міст та областей України (таблиця 2.1).

В той час лідерами прямого інвестування в українську економіку були США – 16,4% від загального обсягу, Кіпр – 9,6%, Нідерланди – 9,4%, Російська Федерація – 8,1%.

Таблиця 2.1

Найбільші регіонами - реципієнтами
на початку 21 століття

Місце в рейтингу	Млн. дол.	% загального обсягу залучених у державу	% від загального обсягу
1	2	3	4
м. Київ (1 місце), з них за галузями:	1031, 0	31,8	-
внутрішня торгівля	329,2	-	31,9
фінанси кредит, страхування та пенсійне забезпечення	147,8	-	14,3
Київська область (2 місце), з них за галузями:	266,2	8,2	-
харчова промисловість	210,7	-	79,2
Донецька область (3 місце), з них за галузями:	259,4	8,0	-
чорна металургія	106,8	-	41,2
харчова промисловість	28,9	-	11,1
Запорізька область (4 місце), з них за галузями:	215,1	6,6	-
машинобудування і металообробка (без промисловості і медичної техніки)	162,7	-	75,6
Полтавська область (5 місце), з них за галузями:	207,4	6,4	-
паливна промисловість	148,5	-	71,6

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4
Дніпропетровська область (6 місце), з них за галузями:	178,3	5,5	-
внутрішня торгівля	46,0	-	25,8
машинобудування і металообробка (без промисловості медичної техніки)	38,2	-	21,4
Одеська область (7 місце), з них за галузями:	174,4	5,4	-
внутрішня торгівля	35,2	-	20,2
харчова промисловість	23,2	-	13,3
транспорт	22,9	-	13,1

Найбільш привабливим лідером для іноземних інвесторів в останній час залишався м. Київ. Далі за рейтингом розміщувалися з великим розривом Донецька та Дніпропетровська області. Потім за ними йшли Львівська, Запорізька, Харківська, Одеська області. Інвестиційна активність в останній час спостерігається у Волинській та Чернігівській областях [156, с. 131-137].

У більшості країн світу (США, Німеччині, Франції, Великобританії, Південній Кореї, Тайвані) каталізатором інвестиційної активності став саме іноземний капітал, який відіграв активну роль у розвитку й перебудові їхніх економік [303, с. 63].

За оцінками провідних спеціалістів Європи, підприємницький ризик інвестицій в країну становив 80%. Саме він зумовлює незначний потік прямих інвестицій. Згідно з розрахунками у світовому потоці прямих інвестицій на економіку України припадає близько 1%, або в середньому приблизно 5 дол. США на одну особу населення, що свідчить про нерівномірність розподілу СП по регіонах України [374, с. 64 - 65].

Найвищий рівень залучення прямих іноземних інвестицій – понад 70% усіх належало Дніпропетровській, Донецькій, Львівській, Запорізькій, Київській, Одеській, Харківській областям та м. Київ, при цьому основна частка кіпрських інвестицій вкладалася в Одеську, Дніпропетровську, Львівську, Миколаївську і Полтавську області. Нідерландські інвестори найбільше вкладають капітали у Київську (тут сконцентровано майже 80% усього обсягу інвестицій) і Львівську області, де їх цікавить харчова промисловість [328].

Отже, на сьогодні Україна тісно взаємодіє із багатьма країнами світу, з якими розвивається зовнішня торгівля, збільшується кількість СП, залучаються інвестиційні ресурси.

З 2010 року статистика суб'єктів господарювання предсталена в розрізі видів економічної діяльності, що дещо обмежило та ускладнило дослідження розвитку спільних підприємств.

Європейський Союз – найбільший іноземний інвестор в Україні, якому належить третина загального обсягу прямих інвестицій, та другий за величиною торговельний партнер, якого випереджає тільки Росія.

Труднощі інтеграції України в Європейський Союз пов'язані з проблемами економічного стану країни та виробництвом конкурентоспроможної продукції. Країни, які претендують на повноправне членство в Європейському Союзі, повинні мати сформовану ринкову економіку, а також здатність витримувати конкуренцію. Невідповідностями між Україною та Європейським Союзом є різниця між нормативно-правовою базою, а макроекономічна ситуація не дозволяє швидко адаптувати українське законодавство до законодавства Європейського Союзу. Зауважимо, що у 2010 р. в економіку України іноземними інвесторами вкладено 5986,0 млн. дол. США прямих інвестицій: із країн ЄС надійшло 4605,8 млн. дол. (76,9% загального обсягу), із країн СНД – 849,2 млн. дол. (14,2%), з інших країн світу – 531,0 млн. дол. (8,9%). У той же час капітал нерезидентів зменшився на 809,7 млн. дол. Інвестування здійснювалось переважно у вигляді грошових внесків, які становили 5684,8 млн. дол. (95,0% вкладеного обсягу) [328].

За даними Державного комітету статистики України, за січень-червень 2010 року іноземні інвестори вклали в економіку України 2,788 млрд. дол. прямих інвестицій, що на 56,4% вище за показник за аналогічний період минулого року. Одночасно капітал інвесторів зменшився на 0,447 млрд. дол., що на 16,3% нижче за показник першого півріччя 2010 року. Згідно з даними експертів, поліпшення результатів цього року частково пов'язане зі зміцненням курсів більшості валют до долара, тоді як в першому півріччі 2010 року долар, навпаки, зміцнювався, надто щодо євро [328].

Приріст іноземного капіталу спостерігався на підприємствах, що здійснюють фінансову діяльність, у сумі 2628,5 млн. дол., операції з нерухомим майном, оренду, інжиніринг і надання послуг підприємцям, – 485,6 млн. дол., торгівлю, ремонт автомобілів, побутових виробів і предметів особистого вжитку, – 447,9 млн. дол., а також на підприємствах промисловості – 766,2 млн. дол.

Загальний обсяг ПІІ, унесених в Україну, на 1 січня 2011 р. склав 44708,0 млн. дол., що на 11,6 % більше обсягів інвестицій на початок 2010 р., та в розрахунку на одну особу становив 978,5 дол. Інвестиції надійшли зі 125 країн світу, при цьому до десятки основних країн-інвесторів, на які припадає більше 82 % загального обсягу прямих інвестицій, входять [328]:

- Кіпр – 9914,6 млн. дол.;
- Німеччина – 7076,9 млн. дол.;
- Нідерланди – 4707,8 млн. дол.;
- Російська Федерація – 3402,8 млн. дол.;
- Австрія – 2658,2 млн. дол.;
- Франція – 2367,1 млн. дол.;
- Сполучене Королівство – 2298,8 млн. дол.;
- Швеція – 1729,9 млн. дол.;
- Віргінські Острови, Британські – 1460,8 млн. дол.;
- Сполучені Штати Америки – 1192,4 млн. дол. [277].

Приріст ПІІ в Україну в 2011 році становив 4,56 млрд. доларів, що на 2,3% менше, ніж у 2010 році. Як повідомила Державна служба статистики України, іноземні інвестори вклали в українську економіку 6,47 млрд. доларів, тоді як

роком раніше - 5,68 млрд. доларів. На відміну від попередньої статистики, Державний комітет статистики України не наводить даних про зменшення капіталу нерезидентів у 2011 році. Роком раніше цей показник становив 809,7 млн. дол. [400]. Загалом, згідно з даними статистичного відомства, обсяг внесених в Україну прямих іноземних інвестицій на початок року сягнув 49,36 млрд. дол., або 1084,3 дол. на душу населення [399].

Державний служба статистики України зазначає, що найбільшим інвестором в Україну був Кіпр, частка якого в загальному обсязі інвестицій за підсумками минулого року зросла з 22,4% до 25,6%. Крім того, збільшилася частка інвестицій з Австрії - з 6,1% до 6,9%. Водночас частка інвесторів із Німеччини скоротилася з 15,8% до 15%, Нідерландів - з 10,5% до 9,8%, Російської Федерації - з 7,6% до 7,3%, Франції - з 5,3% до 4,5%, а Великої Британії - збереглася на рівні 5,1%.

Загальний обсяг ПІІ до України за станом на 1 липня 2011 року досяг 47,206 млрд. дол, що на 5,5% перевищує їхні значення на початок 2011 року і на 16,8% - показник річної давнини. З розрахунку на одну людину ПІІ вперше перевищили 1000 дол. і становили 1033,2 дол. [107, 34-38]. У 2011 році в економіку України іноземні інвестори вклали 6,48 млрд. дол. прямих інвестицій, що на 8% більше від показника 2010 року. Загальний обсяг ПІІ (акціонерний капітал), спрямованих до України, на 31 грудня 2011 року становив 49,362 млрд. дол., що на 10,2% більше порівняно з обсягами інвестицій на початок 2011 року. У 2011 році в економіку України іноземні інвестори вклали 6,48 млрд. дол. прямих інвестицій, що на 8% більше показника 2010 року. Загальний обсяг прямих іноземних інвестицій (акціонерний капітал), спрямованих до України, на 31 грудня 2011 року становив 49,362 млрд. дол., що на 10,2% більше порівняно з обсягами інвестицій на початок 2011 року [399].

У 2012 році в економіку України іноземні інвестори вклали 6,013 млрд. дол. США прямих інвестицій, що на 7,2% менше від показника за 2011 рік (6,480 млрд. дол.), за повідомленням Державної служби статистики України [400]. Обсяги прямих інвестицій в економіку нашої держави за 2012 збільшилися на 4128,5 млн. дол., що в свою чергу становить 8,2% приросту в порівнянні з початком 2012 року.

Основною країною інвестором являвся Кіпр, обсяги інвестування якого збільшилися лише за 2012 рік на 3919,9 млн. дол., від 13355,2 млн. дол. до 17275,1 млн. дол., що в свою чергу становить 31,72% інвестицій вкладених усіма країнами світу в українську економіку станом на 31.12.2012 р. збільшивши власний капітал на 29,35%, кіпрські інвестори стали лідерами відносного та абсолютного приросту обсягів капіталів серед усіх основних країн-інвесторів, а збільшення загального показника прямих іноземних інвестицій було забезпечено в основному Кіпром. Німеччина, яка є другою країною за обсягом прямих інвестицій в українську економіку, навпаки – скоротила свої активи в Україні на 1074,0 млн. дол., з 7391,0 млн. дол. до 6317,0 млн. дол., тобто на 14,53% від того капіталу, який був залучений до української економіки з початку інвестування в економіку нашої держави. Аналогічна ситуація й з іншими європейськими країнами, наприклад: обсяги

французького капіталу скоротилися за рік на 21,9%, з показником – 495,1 млн. дол.; англійського – на 36,9, шведського та австрійського – на 156,7 млн. дол. та 17,4 млн. дол. відповідно. Наростили обсяги прямих інвестицій країни, що відомі нам розвиненою банківською системою – Віргінські Острови (Брит.) – на 218,9 млн. дол., Нідерланди – 270,6 млн. дол. та Швейцарія – 158,5 млн. дол. Також незначний ріст обсягів інвестицій (акціонерного капіталу) продемонструвала Російська Федерація – з 3600,4 до 3785,8 млн. дол., що становив 185,4 млн. дол., та (5,15%) відповідно [412].

Згідно з повідомленням Державної служби статистики України, загальний обсяг внесених з моменту інвестування в економіку України прямих іноземних інвестицій (акціонерного капіталу) на 1 січня 2013 року становив 54,462 млрд. дол., що на 8,2% більше порівняно з обсягами інвестицій на початок 2012 року, і з розрахунку на одного українця становить 1199 дол. [399]. За даними Державного комітету статистики України, загальний обсяг ПІ, спрямованих в українську промисловість, становить 17,167 млрд. дол. (31,5% загального обсягу), у фінансовий сектор - 16,106 млрд. дол. (29,6%).

Прямі інвестиції з України надходили до 49 країн світу, основний обсяг спрямований на Кіпр (89,6%). Загальний обсяг прямих інвестицій (акціонерного капіталу і боргових інструментів) з України в економіку країн світу становив 6,713 млрд. дол. [399].

У 2012 році інвестиції надходили зі 129 країн світу. Основними країнами-інвесторами України були Кіпр – 15,076 млрд. дол., Німеччина – 7,433 млрд. дол., Нідерланди – 5,041 млрд. дол. і Російська Федерація – 3,706 млрд. дол.

Інвестиції у 2013 році надходження здійснювалося зі 130 країн світу. Основними країнами-інвесторами України залишалися Кіпр – 17,275 млрд. дол., Німеччина – 6,317 млрд. дол., Нідерланди – 5,169 млрд. дол. і Російська Федерація – 3,786 млрд. дол.

За повідомленням Державної служби статистики України, обсяг ПІ в Україну в I кв. 2013 року впав на 13 %. Приріст ПІ в Україну у вигляді акціонерного капіталу в першому кварталі 2013 році склав 736,6 млн. доларів, що на 13 % менше, ніж за аналогічний період 2012 року [399].

В першому кварталі 2013 року помітно зросла частка інвестицій з Британських Віргінських островів - з 3,6 % до 4 %, а також з Великобританії - з 4,6 % до 4,7 %, тоді як частка безумовного лідера Кіпру, що заморозив вклади в своїх банках, впала з 32,1 % до 31,8 % [413].

За даними Державної служби статистики України, надходження прямих інвестицій в Україну в другому кварталі 2013 року скоротилися на 390 млн. доларів. За звітний квартал іноземні інвестори вклали в українську економіку 1,055 млрд. доларів, але водночас вилучили \$ 1,624 млрд. Тоді як у першому кварталі 2013 року вклали в економіку України понад 1,5 млрд. доларів. Обсяг інвестицій скоротився вперше з 2010 року. Найбільший спад продемонстрували інвестиції зі Швеції та Австрії [416].

Державна служба статистики України вказує, що в другому кварталі 2013 року продовжила рости частка інвестицій з Британських Віргінських

островів – з 3,6% на початок року до 4% на 1 квітня і 4,4% на 1 липня, а також з Великобританії – відповідно з 4,6% до 4,7% і 4,9% [418].

Інвестиції надійшли з 138 країн світу. У десятку основних країн-інвесторів, на які припадає більше 82 % загального обсягу прямих інвестицій, входили: Кіпр – 17 млрд. 928,5 млн. доларів, Німеччина – 6 млрд. 165,3 млн. доларів, Нідерланди – 5 млрд. 376,1 млн. доларів, Російська Федерація – 3 млрд. 822,7 млн. доларів, Австрія – 3 млрд. 196,3 млн. доларів, Великобританія – 2 млрд. 697,2 млн. доларів, Віргінські острови (Брит.) – 2 млрд. 418,4 млн. доларів, Франція – 1 млрд. 808,4 млн. доларів, Швейцарія – 1 млрд. 183,1 млн. доларів і Італія – 1 млрд. 122,7 млн. доларів.

Обсяг прямих інвестицій (акціонерного капіталу) з України в економіку країн світу на 1 липня 2013 склав 6 млрд. 540,4 млн. доларів, в т.ч. до країн ЄС – 6 млрд. 53,7 млн. доларів (92,5% загального обсягу), в країни СНД – 391,3 млн. доларів (6%), в інші країни світу – 95,4 млн. доларів (1,5%). Прямі інвестиції з України здійснено до 48 країн світу, переважна їх частка спрямована до Кіпру (88,9%) [338].

До десятки основних країн-інвесторів, на які припадало понад 83% загального обсягу прямих інвестицій, входили: Кіпр – 18712,0 млн. дол. США, Німеччина – 6194,8 млн. дол. США, Нідерланди – 5504,0 млн. дол. США, Російська Федерація – 3842,1 млн. дол. США, Австрія – 3216,4 млн. дол. США, Велика Британія – 2724,4 млн. дол. США, Віргінські Острови (Брит.) – 2452,4 млн. дол. США, Франція – 1843,0 млн. дол. США, Швейцарія – 1277,5 млн. дол. США та Італія – 1259,0 млн. дол. США. [417].

Державна служба статистики України уточнює, що загальний обсяг внесених в Україну ПІІ на кінець 2013 року досяг 58,157 млрд. доларів, що в перерахунку на душу населення становив 1284 доларів.

Отже, у 2013 році інвестори не тільки менше вкладали в економіку України (5,7 млрд. доларів проти 6 млрд. доларів на рік раніше), а й одночасно вивели більш ніж у два рази більший обсяг інвесткоштів, ніж у 2012-му - 2,845 млрд. доларів проти 1,256 млрд. доларів [399].

Обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України, за даними Державної служби статистики України, (акціонерний капітал нерезидентів) на 1 квітня 2014 року склав 52,179 млрд. дол., що на 6,207 млрд. дол., або на 10,63%, менше показника на початок поточного року [417]. За інформацією Державної служби статистики України, зниження обсягу інвестицій зумовлено курсовою різницею, за рахунок чого акціонерний капітал знизився на 6,281 млрд. дол., у той час як вибуття акціонерного капіталу в першому кварталі виявилось незначним та склало 468,4 млн. дол., і одночасно надійшло 570,2 млн. дол. нових інвестицій.

Інвестиції прийшли з 134 країн світу. Основними інвесторами України залишаються такі країни, як Кіпр - 16,534 млрд. дол., Німеччина - 6,033 млрд. дол., Нідерланди - 5,523 млрд. дол., Російська Федерація - 3,538 млрд. дол., Австрія - 2,891 млрд. дол., Великобританія - 2,401 млрд. дол., Британські Віргінські Острови - 2,225 млрд. дол., Франція - 1,783 млрд. дол., Швейцарія - 1,320 млрд. дол., Італія - 1,101 млрд. дол. На ці країни припадає понад 83% загального обсягу прямих інвестицій. За даними Державної служби

статистики України, загальний обсяг прямих іноземних інвестицій, спрямованих в українську промисловість, становить 16,893 млрд. дол. або 32,4% загального їхнього обсягу, установи фінансової і страхової діяльності - 12,962 млрд. дол. або 24,8%, на підприємства торгівлі та ремонту автотранспорту - 6,406 млрд. дол. або 12,3%, ринок нерухомості - 4,216 млрд. дол. або 8,1%, наукову і технічну діяльність - 3,406 млрд. дол. або 6,5%. Заборгованість українських підприємств за кредитами та позиками, торговими кредитами та іншими зобов'язаннями (боргові інструменти) перед прямими іноземними інвесторами на 1 квітня 2014 року склала 10,462 млрд. дол. Загальний обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку країни, включаючи акціонерний капітал та боргові інструменти, на 1 квітня 2014 року склав 62,641 млрд. дол. [417].

Обсяг прямих інвестицій з України в економіку країн світу на 1 квітня 2014 року склав 6,608 млрд. дол., в т.ч. в країни ЄС - 6,068 млрд. дол. або 91,8% загального їх обсягу. Прямі інвестиції з України надходили в 47 країн світу, переважна частка - на Кіпр (88%). Загальний обсяг прямих інвестицій з України в країни світу, включаючи акціонерний капітал та боргові інструменти, склав 6,806 млрд. дол. [417].

Інвестування в економіку України прямих іноземних інвестицій (акціонерного капіталу) на 1 липня 2014 року склало 50,218 млрд. доларів. Про це повідомляє Державна служба статистики України. За інформацією Державної служби статистики України, у січні-червні 2014 р. в економіку України іноземними інвесторами вкладено 1,298 млрд. доларів прямих інвестицій (акціонерного капіталу). Зменшення капіталу за цей період складає - 8,065 млрд. доларів, в тому числі за рахунок курсової різниці - 7,337 млрд. доларів). Інвестиції надійшли зі 133 країн світу. З країн ЄС з початку інвестування внесли 38 млрд. 833,2 млн. доларів інвестицій (77,6% загального обсягу акціонерного капіталу), з інших країн світу - 11,188 млрд. доларів (22,4%).

У десятку основних країн-інвесторів, на які припадає 83% загального обсягу прямих інвестицій, входили: Кіпр - 15,699 млрд. доларів, Німеччина - 5,943 млрд. доларів, Нідерланди - 5,349 млрд. доларів, Російська Федерація - 3,051 млрд. доларів, Австрія - 2,782 млрд. доларів, Великобританія - 2,417 млрд. доларів, Віргінські Острови (Брит.) - 2,054 млрд. доларів, Франція - 1,741 млрд. доларів, Швейцарія - 1,373 млрд. доларів і Італія - 1,082 млрд. доларів. Поряд з цим Україна не може реалізувати проекти з Кіотського протоколу в Криму на 500 млн. грн, на Донбасі - на 1 млрд. грн. Взагалі у 2014 році обсяг ПІІ в Україну в порівнянні з 2013 роком знизився на 12,2 мільярда доларів. Причому, падіння інвестицій з Кіпру, через який український і російський бізнес традиційно реінвестують в Україну, склало 5,5 млрд. доларів, а з Російської Федерації - 1,5 мільярда доларів [418].

Прямі іноземні інвестиції в економіку України спостерігаємо за даними наведеними в таблиці 2.2.

Зворотну сторону руху прямих інвестицій - з України в інші країни світу спостерігаємо за даними таблиці 2.3.

Прямі іноземні інвестиції в російську економіку скоротилися в 2014 році на 70% і становили 19 млрд. доларів. Якщо в 2013 році Росія за ПІІ займала

третє місце після США і Китаю, в минулому країна опинилася за межами першої десятки.

Перше місце за прямими інвестиціями з-за кордону в 2014 році зайняла КНР (128 млрд. доларів), за якою йшли Гонконг (111 млрд. доларів) і США (86 млрд. доларів). В цілому у світі показник знизився на 8 % - до 1,26 трлн. доларів [417].

Таблиця 2.2

Прямі іноземні інвестиції (акціонерний капітал)
з країн світу в економіці України [399]

	Обсяги прямих інвестицій на 31.12.2014 (млн.дол. США)	У % до підсумку
Усього	45916,0	100,0
у тому числі		
Кіпр	13710,6	29,9
Німеччина	5720,5	12,5
Нідерланди	5111,5	11,1
Російська Федерація	2724,3	5,9
Австрія	2526,4	5,5
Велика Британія	2145,5	4,7
Віргінські Острови (Брит.)	1997,7	4,4
Франція	1614,7	3,5
Швейцарія	1390,6	3,0
Італія	999,1	2,2
США	862,3	1,9
Польща	831,2	1,8
Беліз	642,4	1,4
Інші країни	5639,2	12,2

Таблиця 2.3

Прямі інвестиції (акціонерний капітал) з України в економіці країн світу [322]

	Обсяги прямих інвестицій на 31.12.2014 (млн.дол. США)	У % до підсумку
Усього	6352,2	100,0
у тому числі		
Кіпр	5819,0	91,6
Російська Федерація	196,9	3,1
Латвія	85,0	1,3
Польща	52,6	0,8
Грузія	36,4	0,6
Віргінські Острови (Брит.)	25,8	0,4
Казахстан	24,2	0,4
Інші країни	112,3	1,8

Серед найбільших інвесторів - Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Росія. Прямі іноземні інвестиції в економіку України скоротилися на 19,5%. Протягом 2014 року прямі іноземні інвестиції в економіку України скоротилися на 19,5%, тобто на п'яту частину. На кінець року інвестиції склали 45,92 млрд. доларів. А це – на 11,1 млрд. доларів менше, ніж було на початку 2014-го. Інвестиції

надійшли з 131 країн світу. З країн Євросоюзу з початку інвестування внесено 35 млрд. 575,5 млн. доларів інвестицій (77,5% загального обсягу акціонерного капіталу), з інших країн світу - 10 млрд. 340,5 млн. дол. (22,5%). Серед основних країн-інвесторів – Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Росія [418].

Кабінет міністрів України розглядає три сценарії розвитку економіки України в 2015 році і допускає за найбільш песимістичним сценарієм падіння економіки на 11,9 % при інфляції в 42,8 %. Оптимістичні сценарії припускають падіння економіки в діапазоні від 5,5 % до 8,6 % при інфляції в діапазоні від 26,7 % до 38,1 %.

Також визначається низка негативних чинників на вкладення іноземних інвестицій в економіку України, а саме: корумпованість держапарату, недосконалість законодавства, високий рівень злочинності тощо.

Економіка України перебуває в складній економічній ситуації, яка зберегла тенденції до погіршення у 2015 році внаслідок продовження агресивної політики Російської Федерації, окупації Криму і військових операцій на сході України.

Обсяг залучених з початку 2015 року прямих іноземних інвестицій (акціонерного капіталу) в економіку України на 1 липня 2015 р. становив 42851,3 млн. дол. США (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції) та в розрахунку на одну особу населення – 1000,5 дол.

У січні-червні 2015 р. в економіку України іноземними інвесторами вкладено 1042,4 млн. дол. та вилучено 351,3 млн. дол. прямих інвестицій (акціонерного капіталу). Зменшення вартості акціонерного капіталу за рахунок переоцінки, утрат та перекласифікації становило 3604,0 млн. дол., у тому числі за рахунок курсової різниці – 3539,3 млн. дол.

У 2015 році інвестиції надходили зі 133 країн світу. Із країн ЄС із початку року внесено 33154,9 млн. дол. інвестицій (77,4% загального обсягу акціонерного капіталу), з інших країн світу – 9696,4 млн. дол. (22,6%) (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Прямі іноземні інвестиції в економіку України у 2015 році
(млн. дол. США)

	Усього	у тому числі	
		країн ЄС	інших країн світу
1	2	3	4
Прямі інвестиції нерезидентів в Україні (акціонерний капітал та боргові інструменти) на 1 січня 2015 р.	54070,7	42789,5	11281,2
Акціонерний капітал нерезидентів на 1 січня 2015 р.	45764,2	35603,9	10160,3
Надійшло акціонерного капіталу нерезидентів	1042,4	419,8	622,6
Вибуло акціонерного капіталу нерезидентів	-351,3	-222,2	-129,1
Інші зміни вартості акціонерного капіталу нерезидентів (зміна вартості, утрати, перекласифікація інвестицій тощо)	-3604,0	-2646,6	-957,4
з них курсова різниця	-3539,3	-2773,0	-766,3

Закінчення табл. 2.4

1	2	3	4
Акціонерний капітал нерезидентів на 1 липня 2015 р.	42851,3	33154,9	9696,4
Боргові інструменти (заборгованість за кредитами та позиками, зобов'язання за торговими кредитами та інші зобов'язання перед прямими інвесторами) на 1 січня 2015 р.	8306,5	7185,6	1120,9
на 1 липня 2015 р.	8850,4	7609,1	1241,3
Прямі інвестиції нерезидентів в Україні (акціонерний капітал та боргові інструменти) на 1 липня 2015 р.	51701,7	40764,0	10937,7

До десятки основних країн-інвесторів, на які припадає більше 83 % загального обсягу прямих інвестицій, входять: Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Російська Федерація, Австрія, Велика Британія, Британські Віргінські Острови, Франція, Швейцарія та Італія. ПІІ з країн світу в економіку України наведено в таблиці 2.5.

Прямі інвестиції з України здійснювались до 46 країн світу, переважна частка яких була спрямована до Кіпру (93,0 %).

Протягом 2014-2015 років Урядом України вжито комплекс заходів зі створення якісно нових умов ведення бізнесу, що мають забезпечити відбудову економіки України та її стабільний розвиток.

Завдяки цьому, у рейтингу Світового банку «Doing Business 2015» Україна за показником легкості ведення бізнесу займає 96 місце серед 189 країн світу (у 2014 році - 112 місце) [417].

Таблиця 2.5

Прямі іноземні інвестиції з країн світу в економіці України [341]

	Обсяги прямих інвестицій на 31.12.2015 (млн.дол. США)	У % до підсумку
Усього	35614,5	100,0
у тому числі		
Кіпр	12274,1	34,46
Німеччина	5489,0	15,42
Нідерланди	5108,0	14,34
Російська Федерація	2685,6	7,54
Австрія	2354,3	6,61
Велика Британія	1953,9	5,49
Віргінські Острови (Брит.)	1872,6	5,26
Франція	1539,2	4,32
Швейцарія	1371,2	3,85
Італія	966,6	2,71

Обсяг прямих іноземних інвестицій (ПІІ) в Україну у вигляді акціонерного капіталу на 1 жовтня 2015 року склав 43,95 млрд. дол., що на 1,1 млрд. дол., або на 2,6% більше, ніж у минулому кварталі. Держстат зафіксував приріст ПІІ другий квартал поспіль, тоді як до цього інвестиції падали протягом п'яти кварталів, що багато в чому зумовлювалося девальвацією гривні. Проте через сильне падіння гривні на початку року в цілому за дев'ять місяців ПІІ в Україну

скоротилися на 3,9%, або на 1,81 млрд. дол., в тому числі негативна курсова різниця склала 3,65 млрд. дол. Повідомляється, що частка інвестицій з Росії в третьому кварталі 2015 року зросла з 6,3% до 6,7%, з Нідерландів – з 11,9% до 13%, Австрії – з 5,5% до 6%, тоді як скоротилась частка інвестицій з Кіпру - з 28,6% до 27,7%, і з Німеччини – з 12,8% до 12,4% [414].

Інвестиційна привабливість України у 2015 році покращилась: згідно з рейтингом BDO International Business Compass наша країна за рік перемістилася з 109 на 89 позицію, опинившись між Філіппінами і Мальдівами. Серед країн-сусідів України місця в рейтингу розташувалися наступним чином: Польща – 34, Угорщина – 39, Словаччина – 40, Румунія – 47, Білорусь - 86, Молдова – 87.

Обсяг іноземних капітальних інвестицій в Україну в 2015 році становив 8,185 млрд. грн., що на 45,1% більше, ніж роком раніше. Інвестиції з держбюджету в 2015 році зросли в 2,5 рази - до 6,919 млрд. грн., з місцевих бюджетів - в 2,4 рази - до 14,260 млрд. грн.

Обсяг коштів населення на будівництво житла зріс в 1,5 рази і становив 31,965 млрд. грн. Держстат також зазначає, що загальний обсяг капітальних інвестицій в 2015 році становив 273,116 млрд. грн., що майже на 20% більше, ніж роком раніше.

Обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України (акціонерний капітал нерезидентів) на 31 грудня 2015 року склав 43,371 мільярда доларів, що на 2,373 мільярда доларів, або на 5,19%, що нижче показника на початок року на рівні 45,745 мільярда доларів.

Як повідомляється на сайті Державної служби статистики України, зниження обсягу інвестицій за рік обумовлено курсовою різницею, за рахунок чого акціонерний капітал знизився на 5,024 мільярда доларів, у той час як вплив акціонерного капіталу виявився незначним і становив 891,3 мільйона доларів, і при цьому надійшло 3,764 мільярда доларів нових інвестицій [414].

У повідомленні наголошується, що інвестиції протягом 2015 року надходили з 134 країн світу. Основними інвесторами України, на які припадає 83% загального обсягу інвестицій, залишалися Кіпр, Нідерланди, Німеччина, Російська Федерація, Австрія, Великобританія, Британські Віргінські Острови, Франція, Швейцарія та Італія.

Більша частина інвестицій в обсязі 13,280 мільярда доларів, або 30,6% від загального обсягу припадає на українську промисловість.

Заборгованість українських підприємств за кредитами та позиками перед прямими інвесторами на 31 грудня 2015 року склала 7,824 мільярда доларів, загальний обсяг прямих інвестицій, включаючи акціонерний капітал та боргові інструменти, – 51,196 мільярда доларів.

Обсяг прямих інвестицій (акціонерного капіталу) з України в економіку країн світу на 31 грудня 2015 року склав 6,210 мільярда доларів. Прямі інвестиції з України надходили в 47 країн світу, в тому числі найбільша частка припадає на Кіпр (93,7%).

Вимоги українських прямих інвесторів за борговими інструментами до підприємств за кордоном на 31 грудня становили 217,1 мільйона доларів, загальний обсяг прямих інвестицій з урахуванням акціонерного капіталу і боргових інструментів – 6,427 мільярда доларів [414].

Станом на 1 липня 2016 року ПІІ з країн світу зросли на 4,5% в порівнянні з аналогічною датою минулого року, а це до 44,791 млрд. дол. проти 42,851 млрд. дол. Найбільшим інвестором є Кіпр (11,1 млрд. дол.), Нідерланди (5,769 млрд. дол.) та Німеччина (5,447 млрд. дол.) [415].

Отже, за останні вісім років пік вкладення в Україну іноземних інвестицій припав на 2011 рік, коли вливання в економіку склали більше 6 млрд доларів. Протягом останніх чотирьох років розмір інвестицій в Україну не наблизився до цієї позначки. Логічне падіння кількості іноземних вкладень відбулося в 2014 році, коли почалася війна на Донбасі, а політична обстановка в країні була вкрай нестабільною. Тоді в економіку України надійшло лише 2,5 млрд доларів - на 55% менше, ніж в 2013 році. Однак уже в наступному році в нашу країну «повірили», обсяг інвестицій склав 3,8 млрд доларів - удвічі більше, ніж роком раніше. Трохи зріс ще приплив іноземних вкладень в 2016 році, і ось в минулому році відбулося серйозне падіння. За перші півроку 2018 го приплив іноземних інвестицій в Україну склав 1,3 млрд доларів.

За останні два роки іноземні інвестори найбільше вкладали в фінансову і страхову діяльність, а також оптову та роздрібну торгівлю, ремонт автотранспорту. Цього року інвестиції прийшли і в сферу наукової і технічної діяльності.

Прямі іноземні інвестиції в Україну та з України за останні 18 років наведено в табл. 2.6 [419].

Таблиця 2.6

Прямі іноземні інвестиції в Україні з 2002 по 2019 рр. (млн. дол. США)

Роки	ПІІ в Україну	ПІІ з України	Сальдо
2002	693	-5	+698
2003	1424 +731	13 +18	+1411 +102.1%
2004	1715 +291	4 -9	+1711 +21.3%
2005	7808 +6093	275 +271	+7533 +340.3%
2006	5604 -2204	-133 -408	+5737 -23.8%
2007	9891 +4287	673 +806	+9218 +60.7%
2008	10913 +1022	1010 +337	+9903 +7.4%
2009	4816 -6097	162 -848	+4654 -53.0%
2010	6495 +1679	736 +574	+5759 +23.7%
2011	7207 +712	192 -544	+7015 +21.8%
2012	8401 +1194	1206 +1014	+7195 +2.6%
2013	4499 -3902	420 -786	+4079 -43.3%
2014*	410 -4089	111 -309	+299 -92.7%
2015*	2961 +2551	-51 -162	+3012 +907.4%
2016*	3284 +323	16 +67	+3268 +8.5%
2017*	2202 -1082	8 -8	+2194 -32.9%
2018*	2355 +153	-5 -13	+2360 +7.6%
2019*	484 -1871	0 +5	+484 -79.5%

*з 2014 р. – без урахування окупованих територій (Криму, Севастополя, частини Донбасу)

Необхідними умовами політико-правового середовища для розвитку СП визначені політична стабільність, позитивне ставлення до іноземних інвестицій, наявність нормативно-правових регуляторів, їх надійність та доступність, а також передбачуваність змін.

В умовах глобалізації національний економічний розвиток залежить від здатності ефективно використовувати не тільки традиційні, але інтернаціоналізовані ресурси і чинники виробництва постіндустріального суспільства. Це, у свою чергу, забезпечується за умов реалізації моделей відкритої економіки, адаптованих до внутрішніх особливостей та зовнішнього еволюційного середовища. Міжнародне інвестування відіграє при цьому провідну роль. Воно формує канали передачі фінансових і матеріальних ресурсів, науково-технологічних і організаційно-економічних інновацій на новітній інформаційній основі [356, с. 131-138]. В цілому найбільші інвестиційні проекти із залученням іноземних капіталів на території України здійснюються у формі СП.

Нині в економіці України існує ряд проблем, що ускладнюють залучення іноземних інвестицій, до яких відносять [156, с. 20-21]:

- створення сприятливого інвестиційного клімату;
- визначення гнучкої системи національних пріоритетів в процесі залучення іноземних інвестицій;
- розробка підходу до визначення ступеня участі іноземних інвесторів в стабілізації й розвитку окремих галузей і територій.

Для подальшого розвитку спільного підприємництва та залучення іноземних інвестицій фахівці з досліджуваного питання пропонують провести ряд заходів, а саме [156, с. 23]:

1. Потрібно забезпечити свободу розвитку майнових і виробничих відносин на умовах приватної власності.
2. До першочергових завдань слід віднести проблему створення умов для нормального функціонування.
3. Доцільно переглянути і на нових засадах розробити інвестиційну політику.

Варто зауважити, що останнім часом розвиток спільного підприємництва зазнав певних перешкод, а саме: складне фінансово-економічне становище в країні; недосконалість, нестабільність та невизначеність законодавчої бази; нерозвинутість інфраструктури; відсутність довготривалої обґрунтованої стратегії розвитку спільного підприємництва в державі та регіонах; недосконалість та нерозвиненість положень бухгалтерського обліку.

В умовах наміченої євроінтеграції Україні потрібно, з одного боку, подолати відірваність від міжнародних економічних структур, а з іншого – інтенсивно розвивати внутрішні ринкові структури та інститути для забезпечення ефективної іноземної інвестиційної діяльності. Саме залучення і використання іноземних інвестицій шляхом створення СП є одночасно і засобом виходу держави із самоізоляції, а також включення її до системи міжнародного розподілу праці. Втім, і іноземні інвестори мають зацікавленість у створенні СП, що зумовлюється можливістю отримати більший доступ до внутрішнього ринку країни, де розташовується СП, ніж за умов імпорту, який стримується нестачею вільно конвертованої валюти та до ресурсів цієї країни.

До переваг залучення іноземного капіталу можна віднести наступні:

- підвищенні рівня зайнятості та кваліфікації робочої сили;
- підвищенні рівня адаптації суб'єктів господарювання до умов конкурентного середовища;
- забезпеченні зарубіжного організаційного та управлінського досвіду;
- створенні стратегічних альянсів між українськими та зарубіжними партнерами;
- збільшенні рівня комплексного використання сировинних ресурсів;
- прискоренні темпів структурної перебудови економіки та впровадженні ринкових реформ;
- зниженні рівня імпортозалежності;
- стимулюванні розвитку експортного потенціалу;
- впровадженні сучасних технологій «ноу-хау»;
- поліпшенні платіжного балансу;
- збільшенні обсягів капіталовкладень та скороченні строків їх нагромадження.

Отже, до переваг СП на сучасному рівні розвитку економічної системи відносять: по – перше, вони допомагають вирішити важливе завдання створення ефективного власника в цей період, який забезпечує ринкову поведінку з прямим доступом до світового ринку; по – друге, створюється можливість надходження сучасного управлінського досвіду; по – третє, спільні підприємці мають потенційні можливості досягти таких витрат та якості продукції, за яких вона буде конкурентоспроможною на світовому ринку.

Позитивні сторони функціонування іноземного капіталу можна визначити в наступних аспектах:

- економічному – сприяє економічному зростанню, завдяки збільшенню зовнішньої торгівлі;
- загальнодержавному – конкурентоспроможність вітчизняних товарів на світових ринках і наближення їх якості до світового рівня;
- соціальному – зростання заробітної плати та соціальних виплат, покращення умов праці та її мотивація;
- фінансовому – ріст податкових надходжень бюджету;
- нормативно-правовому – приймання законодавчих актів, що регламентують податкову, митну, інвестиційну, кредитну та амортизаційну політику зближуючи з положеннями міжнародних стандартів;
- науково – передовому – передбачає впровадження у реальне життя науковомістких та ресурсозберігаючих технологій;
- інфраструктурному – збільшення числа інститутів, які забезпечують потреби населення, задовольняючи послугами виробничого та невиробничого характеру;
- політичному – довіра з боку окремих іноземних суб'єктів та держав, підвищення іміджу країни.

Поряд з цим слід пам'ятати, що залучення іноземних інвестицій є втягненням країни в економічне та політичне ярмо і сприяє негативним явищам щодо імпорту капіталу, а саме: після освоєння інвестицій ТНК починають

вивозити капітал, проводячи при цьому політику репатріацію прибутків; іноземний капітал мобілізує внутрішні ресурси; технології, які надаються країнами-інвесторами належать до другого і третього рівня, і не є передовими та сучасними; у результаті різниці в оплаті праці багато спеціалістів і вчених виїжджають у високо розвинуті країни, тобто відбувається вплив інтелектуального потенціалу; іноземні компанії усіма силами намагаються експортувати свою продукцію і заважають аналогічному імпорту конкурентів.

Для створення сприятливого інвестиційного клімату в Україні та залучення іноземних інвестицій для створення СП визначають такі заходи [156, с. 27]: лібералізація ділової активності та делегування підприємницької діяльності; забезпечення стабільності та передбачуваність правового середовища; покращення корпоративного й державного управління; скасування обмеження щодо міжнародного руху капіталу та торгівлі; усунення корупції; зменшення політичних ризиків.

Виходячи із узагальнених характеристик процесу створення і діяльності СП в Україні, формування певних тенденцій тією чи іншою мірою характеризують розвиток таких підприємств: орієнтація СП на виробництво товарів, якими світові ринки практично насичені, і вони перестали бути достатньо рентабельними, та сферу послуг; обережність іноземних партнерів у великих інвестиціях, що зумовлене відсутністю надійних гарантій їх захисту; переважання партнерів з країн, що розвиваються, за кількістю створених СП, і партнерів із промислово-розвинених країн – за розмірами іноземних інвестицій; активна участь малих іноземних фірм, орієнтованих на швидку віддачу невеликих інвестицій або вигоду від разових операцій; зосередження СП у промислових центрах і районах України, зокрема у м. Києві.

В свою чергу підприємства з іноземним капіталом є прогресивною формою господарювання, інструментом формування ринкових відносин в економіці України. Як форма міжнародного співробітництва, такі підприємства мають вагомий вплив на інтеграційні процеси у світову систему господарювання.

Підсумовуючи вищерозглянуте можна сказати, що СП представляють собою високоефективну форму передачі технології, оскільки тут має місце співробітництво на усіх етапах створення, впровадження та комерційної реалізації нової техніки. Спільні підприємства – є однією з найпрогресивніших форм довготермінового економічного, науково-технічного співробітництва, що ґрунтується на об'єднанні спільних інтересів, капіталів, раціоналізаторських пропозицій, маркетингових досліджень іноземних та вітчизняних підприємців та доповнює торгово-економічні відносини. Формування власності у створенні СП надає змогу враховувати інтереси всіх співзасновників, сприяє їх взаємодії з метою безперервного вдосконалення виробничої бази, застосування нових технологій, зростання якості продукції, її оновлення задля поліпшення кінцевих результатів спільної діяльності.

2.3. Методичні підходи до оцінки дієвості фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

Впровадження інвестиційного контролінгу, як підсистеми фінансового стратегічного контролінгу, на окремих підприємствах потребує наявності певного стану зовнішнього середовища. Привабливий інвестиційний клімат, здорова конкуренція, розвинута інфраструктура інвестиційного ринку, державна підтримка інвестиційних ініціатив підприємств, платоспроможний інвестор – це головні складові такого середовища.

Інвестиційна діяльність полягає в оптимізації інвестиційних потреб та інвестиційних можливостей, максимізації інвестиційного прибутку, мінімізації інвестиційного ризику в поточному періоді та перспективі, оптимізації ліквідності інвестицій, забезпеченні стійкого фінансового становища в процесі здійснення інвестиційної діяльності, пошуку і реалізації напрямів удосконалення інвестиційних процесів на підприємстві. Застосування контролінгу для управління нею має на меті забезпечити регулювання та контроль за ходом інвестиційних операцій.

Інтеграція інвестиційної діяльності та контролінгу дозволяє вирішити завдання управління інвестиційними ресурсами так, щоб забезпечити максимальну ефективність діяльності підприємства, сприяє здійсненню постійного контролю, аналізу і порівняно планових показників діяльності з проміжними та кінцевими показниками. Метою інвестиційного контролінгу є досягнення оптимального співвідношення між мінімізацією істотних інвестиційних витрат та максимальним рівнем дохідності в результаті їх реалізації.

У розрізі адаптації системи контролінгу до управління інвестиційними процесами під інвестиційним контролінгом слід розуміти сукупність дій, за допомогою яких реалізується процес планування, взаємної координації і контролю за ходом виконання інвестиційних операцій, прийняття коригуючих рішень у випадку виявлення істотних відхилень від планової норми та за умов наявності достовірної інформації. Тобто контролінг щодо інвестиційної діяльності слід розглядати як управління майбутнім з метою забезпечення тривалого функціонування підприємства як інвестиційної системи. Адаптація системи контролінгу до управління інвестиційними процесами дозволяє якісно підвищити ефективність їх управління.

Інвестиційні ресурси завжди були драйвером розвитку економіки, основою її зміцнення в умовах обмеженості власних фінансових можливостей, інструментом стимулювання економічного росту й укріплення позицій національних підприємств і галузей на міжнародній арені. При цьому здатність країн залучати іноземні інвестиції пов'язувалася з інвестиційною привабливістю, яка визначалася можливістю для інвестора отримати прибутки від вкладення фінансових ресурсів.

Інвестиційна діяльність здійснюється на основі: інвестування громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності; державного інвестування; іноземного інвестування та спільного інвестування, здійснюваного іноземними громадянами, юридичними особами та державами.

На сьогодні в Україні створене правове поле для інвестування та розвитку державно-приватного партнерства. Законодавство України визначає гарантії діяльності для інвесторів, економічні та організаційні засади реалізації державно-приватного партнерства в Україні.

Отже, основні фактори, що впливають на інвестиційний клімат в країні згруповані на зовнішні, що не залежать від ситуації в країні, а обумовлюються дією ззовні, та внутрішні, що визначаються станом справ всередині країни. Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на інвестиційний клімат в Україні, наведено за допомогою рисунку 2.1.

Утім, країни не в змозі розвивати свою економіку без залучення та ефективного використання інвестицій. Акумуляуючи приватний, державний або іноземний капітал, забезпечуючи доступ до сучасних технологій та менеджменту, інвестиції не тільки сприяють формуванню національних інвестиційних ринків, але й пожвавлюють ринки товарів та послуг. Світова практика переконує, що без залучення іноземного капіталу неможливо провести структурну перебудову економіки, скоротити технічну та технологічну відсталість галузей економіки, домогтися конкурентоздатності вітчизняної продукції на світовому ринку. Крім того продуктивне використання іноземних інвестицій є органічною частиною світового процесу руху капіталу та реалізується переважно за рахунок капіталів приватних інвесторів, зацікавлених в одержанні вищого рівня прибутку на вкладені кошти.

Небезпека може проявлятися в тих частинах, що передбачають вкладення іноземних активів у стратегічно важливі для держави сектори економіки, недотримання екологічних норм, ведення непрозорих правил поведінки на вітчизняних ринках, наслідування недобросовісної конкуренції та придушення національних виробників аналогічної продукції та послуг.

В Україні простежується нераціональний розподіл іноземних інвестицій між галузями економіки. Велика увага зосереджена на інвестування у переробну промисловість [400].

Слід зазначити, що несприятливий інвестиційний клімат в Україні створюється через економічну та політичну нестабільність; політичну невизначеність і юридичну нестабільність; нерозвиненість інфраструктури і матеріально-технічної бази відштовхує інвесторів, тому що інвестору доведеться витратити значні кошти і ресурси; іноземний інвестор позбавлений правдивої науково обґрунтованої і точної економічної інформації, що не дозволяє йому приймати ефективні управлінські рішення; зростання безробіття, зубожіння населення, розпад численних громадських структур.

Б.П. Дмитрук та ряд інших науковців визначають однією з головних причин низького рівня прямого інвестування в Україні поки що залишається несприятливий, порівняно з іншими країнами, інвестиційний клімат [156, с. 27]. За їх дослідженнями фірми виділяють такі фактори негативного впливу на інвестиційні рішення, як податковий тягар та адміністративний режим оподаткування, низька платоспроможність попиту та рівень інфляції в країні.

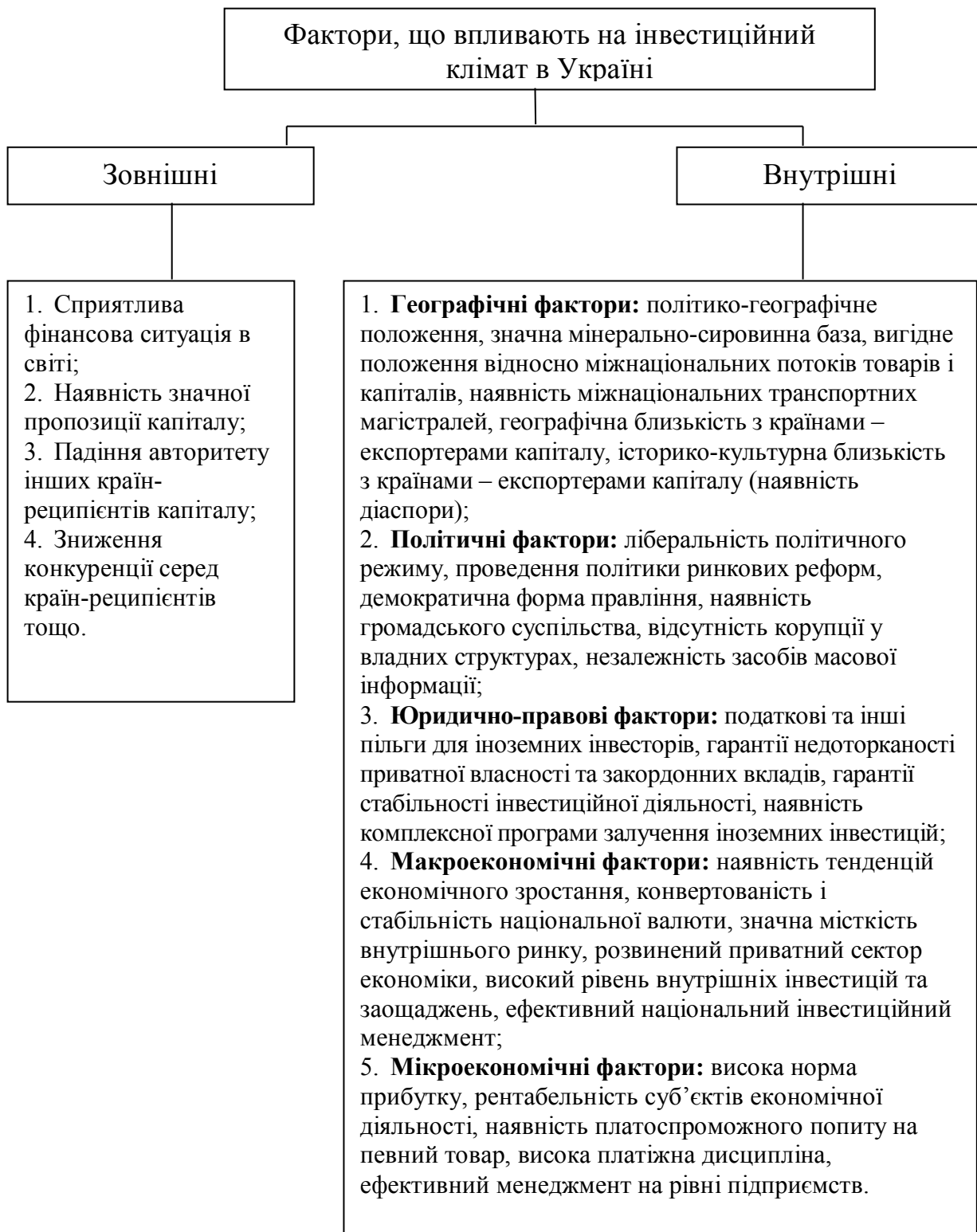


Рис. 2.1. Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на інвестиційний клімат в Україні

У нашій країні існує ряд проблем, які перешкоджають ефективному залученню іноземних інвестицій: відсутність відповідного інвестиційного клімату; недосконалість ринкового механізму; нестабільність політичної ситуації; низький рівень ділової та професійних кваліфікації підприємців; відсутність зацікавлених партнерів; нестача привабливих інвестиційних

проектів; недосконалість податкової системи; відсутність дієвої системи страхування інвестицій; надвисокий рівень інфляції [374, с. 66-71].

Економічному змісту категорії «інвестиції» досить багато уваги приділяли закордонні і вітчизняні науковці. Проблема аналізу факторів впливу на залучення інвестицій в регіон та інвестиційного потенціалу іноземних інвестицій розкривається в дослідженнях як закордонних, так і вітчизняних вчених: А.П. Бархатов [87], М.І. Бондар [101, 102, 103], Л.М. Борщ [104], А.В. Бутко [110], І.І. Вініченко [118], Т.Т. Гринів [143], А.В. Гриньов [144], В.М. Добровський [154], Л.І. Лисенко [272], М.І. Мегер [284], П.П. Микитюк [290, 291], Г.М. Пилипенко [319], К.П. Покатаєва [323], В.В. Сопко [344], К.П. Старченко [347], Н.А. Хрущ [373], В.А. Худавердієва [374], У. Шарп [381], О.М. Ястремська [396, 397] та в працях інших науковців. Проте, на сьогодні науковці не підійшли до однозначного розуміння поняття «інвестиції». На сьогодні відсутнє універсальне визначення поняття «інвестиції», яке відповідало б як теорії її існування. Поряд з цим у визначенні не враховуються особливості СД та розгляд сутності поняття «інвестиції» за положеннями нормативно-правової бази, думками різних науковців і класифікацією інвестицій, на що і спрямуємо власні дослідження.

Стратегічний інвестиційний контролінг повинен допомогти менеджерам використовувати шанси, знижуючи майбутні ризики шляхом пристосування підприємства до змін у навколишньому світі. Для цього необхідно сформулювати системну концепцію довгострокового інвестиційного планування, що погоджується із загальним стратегічним плануванням.

Отже, інвестиційний контролінг – це підсистема управління, яка охоплює головні сфери інвестиційного процесу, а саме: планування інвестиційної діяльності, організаційний і фінансовий контроль інвестиційних проектів, аналіз їх доцільності та ефективності, інтеграцію та координацію діяльності підрозділів для реалізації інвестиційних цілей підприємства. Тобто, інвестиційний контролінг – це концепція ефективного управління інвестиційним процесом на підприємстві.

Головною метою інвестиційного контролінгу є забезпечення опрацювання управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності підприємства для досягнення поставлених цілей, орієнтованих на вирішення певного кола завдань.

Перспектива подальшого дослідження полягає у дослідженні проблематики методичних підходів забезпечення системи інвестиційного контролінгу на підприємстві.

Так, для оцінки фінансових інвестицій на дату балансу використовують три методи:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за амортизованою собівартістю;
- 3) за методом участі в капіталі.

Важливою також є ознака визнання фінансових інвестицій за ступенем впливу інвестора на об'єкт інвестування. Така класифікація визначає мету інвестування, способи оцінки, відносини між суб'єктами і об'єктами інвестування, принципи формування доходів і витрат.

На думку науковця Я. Голубки, типовим прикладом фінансових інвестицій, що засвідчують право власності, є акції, що засвідчують дольову участь (корпоративні права) у статутному капіталі інших підприємств [134, с. 111]. Вчений вважає, що крім акцій, до корпоративних фінансових інвестицій також необхідно відносити інші види корпоративних прав, отриманих в обмін на активи у вигляді внесків до статутного капіталу. До підприємств з таким видом інвестицій відносять:

- товариства з обмеженою відповідальністю;
- товариства з додатковою відповідальністю;
- повні товариства;
- командитні товариства;
- дочірні підприємства тощо.

Визначаючи термін «інвестиції», результатом дослідження є те, що останні існують тільки у грошовій формі. Але інвестування капіталу може здійснюватися не тільки у грошовій, але й у будь-якій іншій формі, а саме майна, немайнових активів, сукупності технічних, технологічних, комерційних та інших знань, виробничого досвіду, прав використання землі, води, ресурсів, споруд тощо.

У загальноприйнятому трактуванні інвестиції – це вкладення коштів в основний капітал з метою отримання прибутку. Інвестиції в об'єкти підприємницької діяльності здійснюються в різних формах. Серед класифікаційних ознак можна знайти інвестиції за формами власності, як спільні інвестиції, тобто ті, які реалізуються двома чи багатьма інвесторами в інтересах досягнення єдиної мети (наприклад, участь декількох інвесторів у спорудженні капіталомісткого промислового об'єкта з метою спільної експлуатації та отримання прибутку). Тобто це вкладення, які здійснюються суб'єктами даної країни і іноземних держав. Загальну класифікацію інвестицій наведено в додатку К.

Отже, інвестиціями, з урахуванням вище перелічених визначень та класифікацій, за власними переконаннями слід вважати – матеріальні, нематеріальні цінності та грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті вітчизняних та іноземних суб'єктів господарювання, що вкладаються в об'єкти господарської діяльності з метою отримання прибутку (доходу) або досягнення соціального ефекту в майбутньому.

Оцінці фінансових інвестицій приділяло увагу значна кількість фахівців з бухгалтерського обліку. Вагомий внесок з даного питання належить М. Бондару [100, 101, 102, 103], Д. Винокурову [115], С. Голову [132, 133], Р. Грачовій [139, 140, 141], Н. Гришко [145], Я. Крупці [267], Л. Рогозян [145], В. Онищенко [304, 305, 306, 307], А. Солодченко [343], О. Терещенку [355, 356, 357], О. Шубеляк [388] та багато іншим науковцям. Проте, на сьогодні має вагоме місце обґрунтування методів оцінки фінансових інвестицій, у тому числі методів оцінки фінансових інвестицій у спільну діяльність зі створенням юридичної особи.

Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестиції відображає частку інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Метод участі в капіталі науковець Р. Грачова, називає ще методом пайової участі [140, 87-89]. Частка інвестора дорівнює первісному розміру інвестицій,

скоригованому на величину пропорційної частки інвестора в чистому прибутку емітента акцій. Залежно від частки інвестора в капіталі підприємства, що інвестується, вплив інвестора може кваліфікуватися як: контрольний та істотний. На балансі інвестора інвестиції в дочірні й асоційовані підприємства враховуються за вартістю, визначеною методом участі в капіталі. За цим же методом оцінюються інвестиції в СП.

Під власністю СП мається на увазі майно юридичних осіб і громадян України і майно юридичних осіб і громадян інших держав, тобто в Законі України «Про власність» під спільним підприємством непрямомо мається на увазі лише підприємство з іноземними інвестиціями [21].

Вузьке розуміння спільного підприємства, яке випливає з вищевказаного Закону за всіма критеріями підходить або під визначення «асоційоване підприємство», або під визначення «дочірнє підприємство», - зважаючи якого розміру частка належить тому чи іншому інвестору.

Якщо ж підтвердженням участі в капіталі є договір, то підприємство як об'єкт інвестування є спільним. В останньому випадку контрольний або істотний вплив також визначається розміром часток, що становлять вкладення в СП (не менше 51%). Крім методу участі в капіталі, в деяких випадках інвестиції в дочірні, асоційовані і СП повинні оцінюватися за справедливою вартістю або за собівартістю з урахуванням зменшення корисності такої інвестиції [67].

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції у спільну діяльність за справедливою вартістю або собівартістю з врахуванням зменшення корисності, якщо справедливую вартість визначити неможливо.

Рівень впливу інвестора на об'єкт інвестування може характеризуватися кількісними та якісними критеріями. Багато науковців такий рівень визначають величиною менше 50%, не обґрунтовуючи його. Отже, з наукової та методичної літератури відомо, що інвестор не має суттєвого впливу або контролю, якщо він володіє менше 20% голосів у раді директорів або контрольного пакета, і відповідно, свідченням суттєвого впливу буде наявність у інвестора до 50% голосів у контрольному пакеті, а це вже дозволяє застосовувати метод участі в капіталі. Інвестор також буде контролювати СП, якщо він володіє більше ніж 50% голосів у раді директорів або аналогічному керівному органі.

О.І. Шубеляк у своїх дослідженнях визначає, що прямі інвестиції супроводжуються контролем за діяльністю компанії навіть у випадку придбання незначної частки її акцій (10-25%) [388, с. 162-168]. І навпаки, якщо частка інвестора перевищує 10%, але він не має реального контролю над об'єктом, то відповідну інвестицію не визначають прямою. В Україні контрольний пакет акцій становить 51%, що передбачає право власності на дохід з капіталу та інтенсивний обмін кваліфікованими спеціалістами і новими технологіями між країнами.

В цілому основні ознаки суттєвого рівня впливу на об'єкт інвестування О.В. Небильцова згрупує наступним чином [297, с. 105-111]:

- 1) частка інвестора 20-50% пакета акцій (голосів); представництво у раді директорів; участь у прийнятті рішень;
- 2) взаємообмін управлінським персоналом;
- 3) забезпечення необхідною технічною інформацією.

Якісними ознаками суттєвого впливу визначено як:

- участь у визначенні стратегії діяльності підприємства;
- взаємообмін керівним персоналом;
- забезпечення істотною технічною інформацією.

Отже, вітчизняна нормативна база розмежовує асоційоване, дочірнє та спільне підприємство за критеріями ступеня впливу контролюючого учасника (інвестора) на об'єкт інвестування. Поняття суттєвого впливу конкретизується у 5 основних «свідченнях»:

- 1) володіння 20% або більше акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією, не уточнюючи які з них є пріоритетними.

Професор М.І. Бондар висловлює думку, що усі перераховані ознаки є рівнозначними. Найбільш конкретним критерієм є 20% частка у статутному капіталі підприємства, який застосовують на практиці [101, с. 8-12]. Термін «контроль» не викликає суперечностей у науковців, які беруть за критерій контролю 50% частку у статутному капіталі підприємства. Щодо СД (спільного підприємства) то такий термін недостатньо висвітлений вітчизняним законодавством, у тому числі національними П(С)БО.

Згідно п.п 14.1.159 ПКУ під контролем господарської діяльності платника податку розуміється [6]:

- володіння безпосередньо або через пов'язаних фізичних та / або юридичних осіб часткою (паєм, пакетом акцій) статутного фонду платника податку в розмірі не менше ніж 20% статутного фонду платника податку;
- вплив безпосередньо або пов'язаних фізичних та / або юридичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання в результаті;
- надання права, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління платника податку;
- обіймання посад членів наглядової (спостережної) ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів платника податку особами, які вже обіймають одну чи декілька із зазначених посад в іншому суб'єкті господарювання;
- обіймання посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу платника податку особою, яка вже обіймає одну чи декілька із зазначених посад в інших суб'єктах господарювання;
- надання права на укладення договорів і контрактів, які дають можливість визначити умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або здійснювати делеговані повноваження і функції органу управління платника податку.

Поряд з цим, за дослідженнями Н.В. Гришко та Л.Є. Рогозян, контролюючий учасник може мати менше 50 % у спільному підприємстві [145, с. 770-778].

За дослідженнями В. Онищенко для обліку інвестицій всі вище перелічені підприємства застосовують метод участі в капіталі [305, с. 33-36]. У разі визнання підприємства спільним метод участі в капіталі застосовують тільки контрольні учасники. Неконтрольні учасники мають обліковувати інвестиції за справедливою вартістю чи за собівартістю. П(С)БО 12 не дає чіткого визначення понять «контрольний учасник» і «неконтрольний учасник», проте, під контрольними учасниками розуміються учасники, які відповідно до угоди про ведення СД здійснюють спільний контроль, а під неконтрольними учасниками – таких учасників, які не здійснюють спільного контролю, тобто не беруть участі в управлінні СП. В свою чергу, ЦКУ не передбачено такого поняття, як «договір про спільну діяльність зі створенням юридичної особи».

Згідно з українським законодавством учасників товариства не можна позбавити права участі в управлінні товариством. Виняток становлять тільки командитні учасники командитного товариства та власники привілейованих акцій акціонерних товариств [305, с. 33-36].

Поряд з цим О.О. Терещенко виокремлює дві категорії учасників спільної діяльності [355, с. 121-124]:

- контролюючий учасник — це сторона, котра є учасником спільної діяльності і здійснює спільний контроль та управління цією діяльністю;
- інвестор у спільній діяльності — це сторона, котра є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за цим підприємством.

На аналогічному твердженні наголошує С. Голов. Його дослідження показали, що метод участі в капіталі застосовуються контрольними учасниками, починаючи з останнього дня місяця, в якому вони стали контрольними. Контрольний учасник СП припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за СП або суттєво впливати на його діяльність. А. Солодченко стверджує, що ці суб'єктивні умови дозволяють інвесторам регулювати свої бажання або небажання віднести свій вплив на об'єкт інвестування до розряду суттєвих [343, с. 33-37].

У випадку застосування методу оцінки за нижчою вартістю забезпечується обґрунтована величина фінансових вкладень в цінні папери у звітності. Крім цього, не приймається до уваги випадкові коливання ринкових (біржових і позабіржових) цін, ймовірність коливання яких досить висока (протягом звітного року).

Методика оцінки за ринковою вартістю зводиться до відображення цінних паперів у звітності за їх ринковою (оціночною) вартістю. При цьому під ринковою вартістю розуміють суму, яку можна отримати від продажу цінних паперів на ринку; під оціночною вартістю – вартість неринкових цінних паперів, що визначається відповідно до встановленої Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку методики за оцінкою неринкових цінних паперів. Використання такого принципу фінансових вкладень в цінні папери характерно для професійних інвесторів.

Суть цієї методики полягає в тому, що різниця між ринковою (оціночною) вартістю і вартістю купівлі цінних паперів має враховуватись як нереалізований прибуток (збиток) від приросту (зменшення) капіталу, а вартість фінансових вкладень в цінні папери відображати у звітності за їх ринковою (оціночною) вартістю. При цьому зміни прибутку пов'язані зі змінами вартості фінансових вкладень, що забезпечують їх облік за ринковою (оціночною) вартістю, не приймаються до уваги при обчисленні податку на прибуток.

Інвестор припиняє застосовувати метод участі в капіталі, коли він перестає суттєво впливати на асоційовану компанію, але зберігає свою інвестицію. Тобто вартість інвестицій на дату втрати суттєвого впливу визнається її собівартістю, водночас інвестиції і далі відображаються в обліку, але вже як наявні для продажу. Інвестиції цієї категорії підприємства переоцінюють на звітну дату за справедливою вартістю, а результат переоцінки входить до складу власного капіталу інвестора.

Отже, узагальнено вищедосліджений матеріал стосовно суттєвого впливу учасників СД на СП та методів оцінки фінансових інвестицій у СП за допомогою рисунка 2.2.

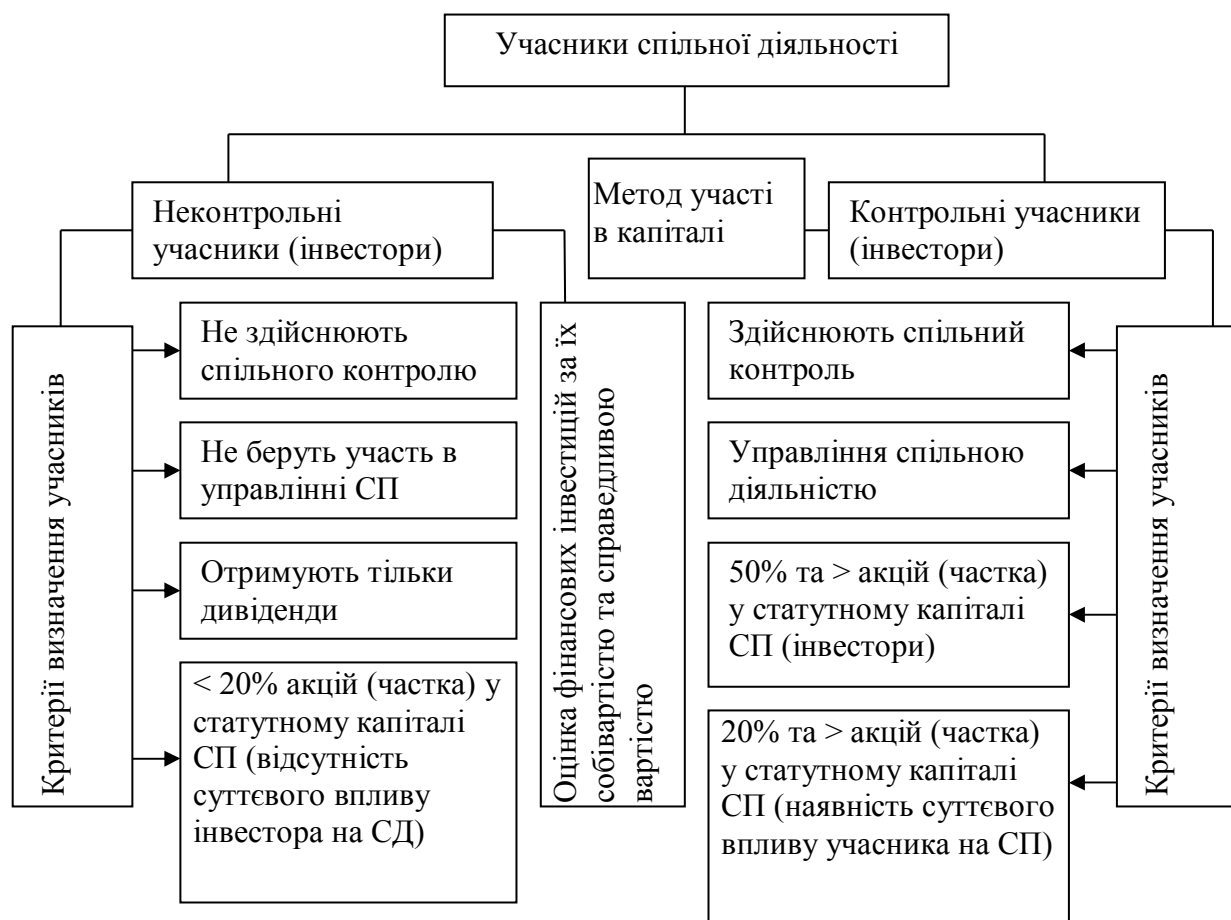


Рис. 2.2. Критерії визначення учасників спільної діяльності та методи обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства

Вітчизняні нормативні документи з обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність передбачають тільки один метод для визначення балансової вартості фінансових інвестицій.

Невиправданою, на думку Я. Крупки, у вітчизняному інвестуванні є відсутність альтернативного підходу, який би додав можливість пов'язаним особам самостійно обирати той чи інший спосіб відображення в обліку фінансових інвестицій [267, с. 24]. У практичній діяльності можуть виникати обставини, за яких використання методу участі в капіталі на практиці не доцільно. Альтернативним до методу участі в капіталі, на його погляд, може бути метод оцінки здійснених фінансових інвестицій за їх собівартістю. За цим методом провадилася оцінка фінансових інвестицій в Україні до переходу на національні стандарти. Його застосування відповідає міжнародним правилам оцінки і обліку фінансових інвестицій.

Економіст – аналітик Д. Винокуров вказує на переваги застосування методу участі в капіталі пояснюючи це тим, що використання цього методу спричинене необхідністю достовірної оцінки активів і зобов'язань підприємства у фінансовій звітності [115, с. 2-27]. В його основу покладено припущення, що результатами діяльності підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестора, навіть якщо у звітному періоді розподіл прибутку не здійснювався і дивіденди не було отримано.

Так, за дослідженнями В. Онищенко, метод пропорційної консолідації дає змогу показати навіть ті борги, які перебувають поза межами балансового звіту за умови застосування методу участі в капіталі. Особливо це стосується ситуації, коли інвестор є гарантом по боргах спільного підприємства чи взагалі повною мірою несе за ними відповідальність [304, с. 29-35]. Крім того, він зазначає, що всі аргументи проти застосування методу пропорційної консолідації зводяться до недоцільності об'єднання контрольованих статей зі спільно контрольованими статтями, а також до того, що спільно контролюючі учасники мають істотний вплив, а не спільний контроль щодо спільно контрольованого суб'єкта господарювання, а отже, й на його активи. Та робить висновок, що метод пропорційної консолідації забезпечує найбільш достовірне та об'єктивне розкриття інформації у фінансовій звітності, найкраще відображає економічну сутність та юридичну форму внесків простого товариства порівняно з методом участі в капіталі.

Тому, пропонується використовувати новий метод, який би враховував частково методику оцінки фінансових інвестицій за методом пропорційної консолідації та вже звиклого вітчизняним підприємствам методу участі в капіталі – **метод пропорційної участі в капіталі**. З урахуванням дотримання вимог до складання форм фінансової звітності, при застосуванні даного методу, як елемент методу пропорційної консолідації застосовувати перший формат, тобто об'єднання своєї частки з аналогічними статтями фінансової звітності. Це пояснюється регламентованістю складання форм фінансової звітності в Україні.

В основі даного методу пропонується поєднати методику оцінки фінансових інвестицій у спільне підприємство за методом пропорційної консолідації, як основного методу обліку фінансових інвестицій, обґрунтовуючи наочністю отримання інформації про активи та зобов'язання учасників спільної діяльності та методу участі в капіталі. У запропонований метод оцінки фінансових інвестицій включається положення методу пропорційної консолідації в частині

спільного контролю суб'єкта господарювання контролюючим учасником своєї частки майбутніх економічних вигід.

Всі зміни в активах, зобов'язаннях та капіталі передбачається відобразити в статтях фінансових звітів:

ф. 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан);

ф. 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) (стосовно сум доходів і втрат).

Такий підхід забезпечить контроль за активами, зобов'язаннями, змінами за складовими власного капіталу, отримання доходу від інвестиційної діяльності, понесення втрат від інвестиційної діяльності та економічний характер частки в об'єкті інвестування.

Застосування запропонованого методу оцінки фінансових інвестицій у спільну діяльність (спільне підприємство) наведено за допомогою наступного розрахунку (в розрахунку наведено дані за балансовими статтями по підприємству з іноземними інвестиціями «Юнітекс» стосовно оцінки частки в статутному капіталі спільного підприємства «Полтавська міжнародна оптово-торгівельна база Полтавської облспоживспілки» Полтавської області).

Приклад. На початок звітної періоду у фінансових звітах контрольного учасника спільної діяльності – підприємства з іноземними інвестиціями «Юнітекс», яке займається виробництвом трикотажних виробів та інших товарів широкого вжитку, роздрібною, у тому числі, фірмовою торгівлею трикотажем та іншими товарами широкого вжитку, виробництвом трикотажних виробів та виробництвом швейних виробів враховуються:

Необоротні активи – 402 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн.

Всього активів: 537 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатковий капітал – 30 тис. грн.;

Капітал в дооцінках – 14 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн.

Всього пасиви: 537 тис. грн.

Учасник спільної діяльності має частку в статутному капіталі спільного підприємства в розмірі 65%. Протягом звітної періоду спільне підприємство отримало прибуток в сумі 255 тис. грн., було проведено дооцінку основних засобів на суму 21 тис. грн., безоплатно одержані основні засоби на суму 13 тис. грн., виплачені дивіденди на суму 62 тис. грн. Надішли виробничі запаси для виробництва продукції, що залишилися несплаченими на кінець звітної періоду в сумі 165 тис. грн.

В кінці звітної періоду фінансові звіти контрольного учасника матимуть наступний вигляд:

Необоротні активи – 402 тис. грн. + 8,45 тис. грн. (безоплатно одержані основні засоби) + 13,65 тис. грн. (дооцінка основних засобів) = 424,1 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 тис. грн. + 165,75 тис. грн.
(прибуток) – 40,3 (дивіденди) = 136,45 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн. + 107,25 тис. грн. (придбання виробничих запасів) = 231,25 тис. грн.

Всього активів: 791,8 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатковий капітал – 30 тис. грн.;

Капітал в дооцінках – 14 тис. грн. + 13,65 тис. грн. (дооцінка активів) + 8,45 тис. грн. (безоплатно одержані необоротні активи) = 36,1 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 тис. грн. + 165,75 тис. грн. (прибуток) – 40,3 тис. грн. (дивіденди) = 171,45 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн. + 107,25 тис. грн. = 163,25 тис. грн.

Всього пасиви: 791,8 тис. грн.

За даним прикладом коригуються довгострокові фінансові інвестиції та нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на суму отриманого прибутку та виплачених дивідендів. Всі решту статті фінансових звітів об'єднують дані за підприємством та зміни у відповідних статтях спільного підприємства відповідно до частки учасника у цьому підприємстві. Це дасть можливість інвестору наглядно побачити суму чистого прибутку, отриманого за звітний період з одночасною зміною (збільшенням) балансової вартості фінансових інвестицій. Всі решту статей фінансової звітності відображають активи, зобов'язання та капітал контролюючого учасника, включаючи його частку у СП. В цьому випадку можна застосовувати різні формати пропорційної консолідації.

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом пропорційно – пайової участі у спільні підприємства доцільно навести окремим додатком в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (додаток Л).

Порівняємо як складається фінансова звітність контрольним учасником СД із застосуванням **методу участі в капіталі**.

Необоротні активи – 402 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 тис. грн. + 165,75 тис. грн.
(прибуток) – 40,3 тис. грн. (дивіденди) = 136,45 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн.

Всього активів: 662,45 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатковий капітал – 30 тис. грн.;

Капітал в дооцінках – 14 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 тис. грн. + 165,75 тис. грн.
(прибуток) – 40,3 тис. грн. (дивіденди) = 171,45 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн.

Всього пасиви: 662,45 тис. грн.

Порівняємо з методом участі в капіталі застосування методу пропорційної консолідації, спираючись на методику запропоновану Н.В. Гришко та Л.Є. Рогозян [145, с. 770-778].

Необоротні активи – $402 + 8,45$ (безоплатно одержані основні засоби) + $13,65$ (дооцінка основних засобів) = $424,1$ тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції (інвестиції в СП) 0 ;

Оборотні активи – $124 + 107,25$ (придбання виробничих запасів) = $231,25$ тис. грн.

Всього активів: $655,35$ тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

Інший додатковий капітал – $14 + 13,65$ (дооцінка активів) + $8,45$ (безоплатно одержані необоротні активи) = $36,1$ тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – $46 + 165,75$ (прибуток) – $40,3$ (дивіденди) = $171,45 - 136,45$ (фінансові інвестиції плюс прибуток за мінусом дивідендів) = 35 тис. грн. (нерозподілений прибуток);

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – $56 + 107,25 = 163,25$ тис. грн.

Всього пасиви: $655,35$ тис. грн.

З розрахунків останній двох методів бачимо, що більша сума валюти балансу в разі застосування методу участі в капіталі і зміни відбуваються тільки у складі фінансових інвестицій і нерозподіленого прибутку. При використанні методу пропорційної консолідації спостерігаються зміни по усіх видах активів та пасивів, але в даному випадку відсутня сума фінансових інвестицій у СП. За вище наведеними розрахунками можна зробити висновок, що найбільш повну інформацію про активи, у тому числі фінансові інвестиції, пасиви та капітал можна отримати з розрахунків нового методу – пропорційної участі в капіталі. Крім того за даним методом отримуємо найвищий показник валюти балансу.

Висновки до розділу 2

1. Методологія, за дослідженнями численної кількості науковців, – це вчення про структурну побудову, логічні конструкції, методи і принципи розв'язання наукової проблеми; вчення про основоположні принципи побудови, форми і засоби наукового пізнання дійсності. Під методологічною основою дослідження розуміють основне, вихідне положення, на якому базується наукове дослідження. Методологічні основи даної науки завжди існують поза цією наукою, за її межами і не виводяться із самого дослідження. Отже, методологія – це вчення про систему наукових принципів, і способів дослідницької діяльності. Таким чином, методологію науковці визначають як концептуальний виклад мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про процеси та явища.

2. Створення наукової методології та методики дослідження є великою перемогою людського розуму. Методика – це вчення про особливості застосування окремого методу чи системи методів та є системною сукупністю прийомів дослідження, це система правил використання методів, прийомів і техніки дослідження фінансового контролінгу спільної діяльності.

3. Найбільш поширеними серед специфічних методів фінансового контролінгу, що використовуються на підприємствах, які здійснюють спільну діяльність є ABC-аналіз, стандарт-костинг, бенчмаркінг. На практиці досить часто в ході SWOT-аналізу використовуються такі методи контролінгу, як анкетування та ABC-аналіз. Результати аналізу унаочнюються у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків.

4. Статистичні спостереження показали, що з початку 21 століття до початку 2018 року кількість спільних підприємств постійно зменшується як на території усієї України, так і по Полтавській області. Найбільша кількість спільних підприємств зосереджена в переробній промисловості, оптовій та роздрібній торгівлі. Збільшення кількості спільних підприємств та розвиток діяльності таких підприємств можна досягти шляхом встановлення спеціального режиму валютного регулювання і сплати податків і зборів для всіх підприємств з іноземними інвестиціями.

5. Результати дослідження свідчать, що низька інвестиційна активність вітчизняних підприємницьких структур викликана значними перешкодами у даній сфері і високим ступенем політичного та макроекономічного ризику у інвестиційній діяльності.

6. З урахуванням думок численної кількості вітчизняних та закордонних науковців запропоноване власне визначення однієї з основних економічних категорій фінансового стратегічного контролінгу, а саме його підсистеми - інвестиційного контролінгу «інвестиції»: «Інвестиції - витрати матеріальних, нематеріальних активів, грошових коштів, у тому числі в іноземній валюті вітчизняних та іноземних суб'єктів господарювання в об'єкти господарської діяльності з метою отримання прибутку (доходу) або досягнення соціального ефекту в майбутньому».

7. Досліджено проблематику методичних підходів забезпечення системи інвестиційного контролінгу на підприємстві шляхом обґрунтування та рекомендації до застосування альтернативного методу оцінки фінансових інвестицій у спільні підприємства – методу пропорційної участі в капіталі, який враховує частково методику оцінки фінансових інвестицій за методом пропорційної консолідації і методу участі в капіталі та дозволяє надати більш детальну інформацію про активи, у тому числі фінансові інвестиції та капітал спільного підприємства, що забезпечить максимальну ефективність діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3. ДІАГНОСТИКА СУЧАСНОГО СТАНУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ БІЗНЕСУ

3.1. Особливості фінансових відносин в процесі здійснення спільної діяльності у сфері бізнесу

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

Фінансовий контролінг є важливою функцією управління. Він є економічною системою, яка пов'язана із прогнозуванням, аналізом, контролем на підприємстві. Проблема організації фінансового контролінгу є актуальною, оскільки досконало і ефективно функціонувати на ринку без нього не може жодне підприємство. Сучасний стан економіки в країні та світі засвідчує, що вивчення проблеми запровадження системи фінансового контролінгу є практичною потребою.

В Україні в умовах становлення ринкової економіки багато підприємств зіштовхнулися з проблемами неплатоспроможності, низької ліквідності, збиткової діяльності, а також невизначеністю політичних, економічних і соціальних факторів. Першочерговим завданням для вітчизняних підприємств стає фінансове оздоровлення, яке запобігатиме їхньому банкрутству. У цій ситуації неодмінною умовою є удосконалення методів управління внутрішніми можливостями підприємства, тобто створення діючої системи контролінгу на основі вивчення закордонного досвіду.

Закордонними фахівцями система контролінгу використовується досить тривалий час, а практика діяльності підприємств багатьох розвинутих країн підтверджує ефективність її застосування як цілісної концепції управління фінансово-економічними процесами суб'єктів господарювання. В Україні процес впровадження методів контролінгу тільки розпочинається, але вже сьогодні вони набувають все більшого значення та розповсюдження. В той же час, слід відмітити, що зростання кількості звернень вітчизняних фахівців у своїй практичній діяльності до контролінгу призводить до зростання кількості питань та проблем, що постають перед ними у процесі використання останнього.

Таким чином, визначення необхідності і обґрунтування доцільності використання в управлінні фінансами вітчизняних підприємств даної концепції повинно здійснюватися на основі вивчення закордонного досвіду.

В XV столітті у Великобританії вперше спробували вирішувати завдання державного управління за допомогою ідей контролінгу. У 1880 р. – вперше контролінг використовують в залізничній компанії «Atchison, Topeka & Santa Fe Railway» для рішення фінансово – економічних задач, а в 1892 р. – вперше посаду контролер вводить компанія «General Electric Company».

У США спочатку контролери займалися фінансово-економічними питаннями і проведенням ревізій. Це пояснювалося особливостями американського корпоративного законодавства, яке знає тільки два керуючі органи - Загальні збори акціонерів і Рада директорів. Повноваження Ради директорів поширювалися як на управління організацією, так і на контроль за її діяльністю. Відсутність специфічного керуючого органу поряд з іншими причинами вважалось найважливішим приводом для введення посади контролера. До початку 1930-х рр. на американських підприємствах контролери майже не були відомі. Економічна криза 1929 р. значною мірою вплинула на розвиток контролінгу. Роки депресії привели до усвідомлення того, що успішне керівництво фінансовою діяльністю неминуче пов'язане з посиленням уваги до внутрішньо фірмового планування і обліку. Це у свою чергу привело до еволюції поглядів на контролінг. Якщо спочатку переважало історично-бухгалтерське бачення контролінгу, і контролер виконував функції ведення обліку і ревізії господарських подій, які вже відбулися, то з часом ці функції були розширені, що привело до необхідності розуміння контролінгу і його функцій як орієнтованих на майбутні події. Таке орієнтоване в майбутній розгляд завдання контролера стали все більше пов'язувати з питаннями планування і контролю. Причому змінилося місце контролера в організаційній ієрархії підприємства. Контролер вийшов на один рівень з казначеєм.

У 1931 р. основий інститут "Controller's Institute of America" як професійна організація контролерів істотно сприяв розвитку контролінгу особливо тим, що систематизував завдання контролінгу. У Німеччині в 30-40-і рр. ХХ ст. не спостерігалось помітного розвитку концепції контролінгу, хоча завдання, які можна віднести до області контролінгу, виникли ще понад 100 років тому на таких великих підприємствах, як "Крупп" і "Тіссен". Перші підрозділи контролінгу в Німеччині були організовані лише в кінці 1950-х рр. У 1950-1970 рр. економіка країни характеризувалася високими темпами зростання і солідними прибутками, тому у німецьких підприємств відсутній досвід подолання ситуацій, пов'язаних з загрозою їх існуванню. Введення і розвиток контролінгу в наступних десятиліттях пов'язане зі змінами в принциповій переорієнтації підприємницького мислення і дій на проблеми ефективності та стійкості. По-перше, приблизно з 1965 р. в Німеччині прокотилася хвиля формування на великих фірмах центрів прибутку, відокремлених щодо ведення обліку. По-друге, на початку 1980-х рр. багато підприємств зіткнулися з проблемою неплатоспроможності, що призвело до розуміння необхідності у вдосконаленні інструментарію планування та управління, а також в залученні фахівців, здатних критично оцінити дії керівників організації [119, с. 21]. Підвищення попиту на послуги в області контролінгу викликало появу в Німеччині ряду наукових і освітніх організацій. Першим виник Інститут контролерів з питань освіти в галузі планування підприємства та обліку, що займаються питаннями підготовки кадрів у сфері планування підприємства і обліку. З 1971 р. приватні та громадські семінари проводить Академія контролерів. У 1975 р. оснований Союз контролерів. У більшості розвинених країн з ринковою економікою концепції контролінгу схожі. Відмінності

стосуються в основному розуміння двох крайніх ситуацій: прагматизму і ступеня вдосконалення системи відповідно до менталітету користувачів. Так, у Німеччині переважає тенденція академізації контролінгу, прагнення створити спочатку теоретично цілісну систему, а потім братися за вирішення конкретних завдань. У США та деяких європейських країнах переважає прагматичний підхід: тут контролінг тісніше пов'язаний з менеджментом, більш орієнтований на потреби ринку і потреби клієнтів. Що стосується Великобританії то тут контролінг трансформувався у систему внутрішнього аудиту (контролю), основна задача якого не допустити зловживань з боку робітників підприємства, також включався комплекс заходів по організації взаємовідносин між співробітниками бухгалтерії та робітниками інших відділів, розподіл обов'язків та підтримання дисципліни. Звідси, за думкою Я.В. Соколова, і сформована концепція англійських ревізорів (контролерів) яка будувалась значним чином на вивченні психології людей, що працюють у бухгалтерії та на підприємстві [126]. У Росії інтерес до контролінгу почав проявлятися на самому початку 1990-х рр. Коли в економіці остаточно закріпилися як юридичні, так і фактичні ринкові принципи господарювання. Найбільший інтерес до контролінгу і в теоретичному, і в практичному плані спочатку був проявлений з боку банків - у той час найбільш динамічно розвиваються секторів ринкової економіки країни. Надалі все більший інтерес до контролінгу стали проявляти і інші організації, які діють у найрізноманітніших сферах: промислові підприємства, підприємства сфери послуг, будівництво, освітні установи та торговельні організації. Особливість ситуації на підприємствах Росії полягає в тому, що контролер повинен мати такі професійні знання і навички, які дозволяють реалізувати одночасно як реєстраційно-облікові функції контролінгу, так і консультативно-навігаційні. Контролінг найближчого майбутнього повинен переорієнтовувати вектор своєї діяльності у бік основних джерел ефективності: розробку нових продуктів, технологій і методів організації праці і виробництва у всіх функціональних сферах діяльності підприємства. Саме тоді контролери стануть не звичними сьогодні фахівцями з обліку і аналізу, а реально потрібними помічниками керівників підприємств різних галузей народного господарства і форм власності.

У підсумку можна зазначити, що взагалі американська та британська модель контролінгу більше орієнтована на систему обліку і є не від'ємною частиною цієї системи і його можна назвати контролінгом, в той час як у німецькій моделі все ж таки його відокремлюють в окрему частину (підрозділ) для керування (контролю) за діяльністю всього підприємства в цілому.

Окрім того, зацікавленість контролінгом в Німеччині можна диференціювати за галузевою специфікою суб'єктів господарювання. Традиційно контролінг використовується у виробничих компаніях. Це пов'язано, передусім, з гострою ціновою конкуренцією в більшості виробничих галузей, постійним оновленням виробничих технологій, скороченням життєвих циклів продуктів, зростанням непрямих витрат.

Як показав проведений аналіз, ефективність впровадження методів контролінгу підтверджується не тільки високорозвинутими країнами, такими як США, Великобританія чи Німеччина, а й країнами пострадянського простору.

Наприклад, поширююча конкуренція та вступ Польщі до ЄС стимулює інтерес польських підприємців до планування, аналізу відхилень і бюджетування. Цікавим моментом в їх практичній діяльності є те, що велика частина польських компаній як інструмент інформаційного забезпечення контролінгу використовує Excel, а не спеціальні програмні продукти. Аналогічна ситуація, проте, має місце і в Німеччині. Однак при цьому виникають проблеми з перенесенням даних з інформаційних бухгалтерських систем. Як зазначають польські фахівці з контролінгу, у Польщі сучасну управлінську систему використовує не тільки середній, але і малий бізнес. Хоча необхідність контролінгу в малому бізнесі є на сьогодні дискусійним питанням для багатьох спеціалістів у даній сфері.

Противники контролінгу вважають, що його впровадження часто невиправдано і неефективно. Контролінг – це дуже дорога система, і впроваджувати його доцільно лише на великих підприємствах і в холдингах. Впровадження і організація служби контролінгу є складним, дорогим процесом, але, як показала світова і вітчизняна практика, необхідним елементом управління підприємством.

У країнах СНД контролінг почали застосовувати лише в 90-ті роки минулого сторіччя. Поширення контролінгу в Росії почалось в 90-х рр. і здійснювалося в основному за німецьким сценарієм. Зростання попиту на послуги щодо удосконалення управління підприємствами з огляду на нові виклики часу (ризиків) привело до появи в Німеччині у 70-ті рр. минулого століття ряду наукових і освітніх організацій, які почали займатися розв'язанням цієї проблеми. Першим було створено Інститут контролерів з питань освіти у сфері планування підприємства і обліку, який порушив питання підготовки відповідних кадрів. Водночас у 1971 р. німецьким вченим, доктором Альбрехтом Дайле було засновано Академію контролінгу.

В Україні контролінг як нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю і менеджменту. Тобто контролінг забезпечує створення гнучкої структури управління підприємством, яка може оперативно реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища.

У сучасних умовах розвитку та ускладнення ринкових відносин, що супроводжуються негативним впливом наслідків світової фінансової кризи, постають нові вимоги до якісного рівня управління, характеру розв'язуваних при цьому завдань, до методів їхнього вирішення. Тому необхідно звернути увагу на досвід зарубіжних та вітчизняних підприємств, теоретичні погляди щодо новітньої концепції системного управління підприємством – контролінг, який має великий потенціал як сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, планування, аналізу й контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, як цілісна система, що спрямована на досягнення стратегічних цілей компанії.

Досліджуючи зарубіжний досвід встановлено, що на даний час найбільш ефективним засобом, спроможним створити ефективну систему управління та адаптації до змін, є фінансовий контролінг як окремий напрям фінансово-економічної роботи з метою реалізації оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Фінансовий контролінг охоплює лише сферу фінансів підприємства і здійснюється на підставі моніторингу, аналізу і контролю фінансових показників. Особливої уваги науковців і надалі потребує проблема впровадження фінансового контролінгу на українському спільному підприємстві у контексті гармонійного поєднання з наявною обліково-аналітичною системою і відповідно до конкретних потреб і галузевих особливостей суб'єкта господарювання.

Підприємницька діяльність здійснюється в різних галузях економіки й у різних організаційно-правових формах, проте успіх бізнесу безпосередньо залежить від спроможності залучення до його організації необхідного капіталу, правильного визначення об'єктів інвестування та ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак будь-яке підприємництво складається з трьох взаємопов'язаних елементів: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Для їх узгодження існує специфічна функція – управління, яке забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання діяльності. При цьому чим довший період, на який розрахована дія рішення, тим більше факторів необхідно врахувати менеджерам при його підготовці. Тому для довгострокового успішного функціонування суб'єктів господарювання повинен мати дуже чутливий механізм саморегулювання. Фінансовий контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на виробничогосподарську діяльність у минулому, сьогодні і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і розв'язання проблем, що постають перед тим чи іншим підприємством. Завдяки цьому система фінансового контролінгу сприяє адаптації стратегічних завдань до швидкоплинних умов зовнішнього середовища, узгодженню оперативних планів (бюджетів) зі стратегічними планами розвитку підприємства, створенню системи забезпечення керівників різних рівнів інформацією для управління, організації системи контролю за виконанням планових показників, внесенню необхідних змін при виявленні відхилень.

Контроль є підсистемою управління підприємством, яка включає в себе функції збирання інформації для менеджменту, побудови цілей, обліку, регулювання, аналізу і контролю. Контроль – це функція управління та особливий вид діяльності на підприємстві, який зосереджений на спостереженні за процесом управління та його оцінці. Контроль є кінцевою функцією менеджменту, і прорахунки та недоліки у його виконанні призводять до погіршення результатів господарювання. Проведення належного контролю сприяє досягненню поставлених цілей [322, с. 255-261].

Дослідженням сутності поняття «контроль» займалися в своїх працях такі спеціалісти в галузі теорії і практики: А. А. Анісімов, М. Г. Белов, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, П. І. Гайдуцький, Н. І. Дорошо, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, О. А. Петрик, В. В. Сопко, В. П. Суйц, О. В. Шевчук та багато інших науковців.

В економічній літературі контроль розглядається як постійно діючий фактор управління, що не пов'язаний виключно з перевіркою виконання управлінських рішень. Контроль розглядається як самостійна функція управління, а отже – як особливий вид діяльності, що має ціль, методи, способи,

прийоми його здійснення. Контроль виконує комплексну функцію, що включає в себе функцію обліку, оцінки, аналізу. Контроль як функція управління і як специфічна діяльність має досить складну структуру і виявляється в різних аспектах, що обумовлює різні характеристики його поняття. Поняття «контроль» за різними визначеннями вітчизняних та зарубіжних авторів узагальнює у своїй монографії М. І. Бондар. Представимо ці думки вчених за допомогою таблиці 3.1 [102, с. 187-190].

Таблиця 3.1

Економічні погляди вчених на термін «контроль»

	Сутність поняття «контроль»
А. Г. Поршнев	Це управлінська діяльність, основним завданням якої є кількісна і якісна оцінка та облік результатів діяльності підприємства
Е. М. Коротков	Порівнює з однією із основних функцій управління, що передбачає спостереження за процесами, що контролюються, перевіркою якості, встановленням відхилень, формуванням необхідної інформації для оцінки ситуації
Ф. М. Русинов	Як основна функція менеджменту, що поєднує види управлінської діяльності, пов'язані з формуванням інформації про стан і функціонування об'єкта управління (обліку), вивченням інформації про процеси і результати діяльності (аналізу), проведенням робіт з діагностики і оцінки процесів розвитку та досягнення поставленої мети, ефективності стратегій, успіхів і розрахунків у використанні засобів і методів управління
С. О. Шохін і Л. І. Вороніні	Може бути охарактеризовано як одна з функцій управління, що є системою спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення рівня їх реалізації, наявності відхилень і несприятливих ситуацій, про які доцільно вчасно поінформувати компетентні органи, що здатні своєчасно вжити заходи до поліпшення ситуації
І. Н. Белий	Це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкта ухваленим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставлених цілей
Е. А. Кочерін	Як завершальний етап управлінської діяльності, що дозволяє зіставити досягнуті результати із запланованими
А.С. Нарінський і Н. Г. Гаджієва	Як система спостереження і перевірки господарської діяльності, необхідна для вирішення поставлених перед нею завдань і усунення негативних явищ, що перешкоджають досягненню її мети

Отже, узагальнивши визначення терміну «контроль» можна зробити висновок, що контроль формує інформацію про те, які процеси відбуваються в суспільстві, допомагає розробити ефективні управлінські рішення, дає можливість визначати правильність та доцільність ухвалених рішень, своєчасність і результативність їх виконання. Тому контроль на підприємстві включається в процес управління, розробку основних цілей, бізнес-планів, бюджетів, моніторингу, оперативної роботи, відхилень від намічених цілей на всіх етапах життєвого циклу товарів або виконаних робіт і наданих послуг.

Бухгалтерський облік представляє самостійну відокремлену функцію управління, у перелік завдань якої включаються і контрольні функції. У

бухгалтерському обліку використовуються специфічні методи контролю на підприємстві.

Об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, збігаються з об'єктами обліку. Це пояснюється тим, що бухгалтерський облік є і засоби контролю, і його об'єктом. Тобто, усі обліковані бухгалтерією об'єкти певним чином контролюються.

Контроль взагалі означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності. Важливою ланкою єдиної системи фінансово-господарського контролю є економічний контроль, що підкреслює сферу поширення контрольних функцій лише на галузь економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, його базис. Фінансовий контроль як складова інструментарію управління фінансами існував завжди і лише органічно змінювався разом з еволюційними процесами економічних відносин у державі. Фінансовий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній [376, с. 183-187].

Поряд з цим В. Ф. Максимова у своїй монографії згадує про некоректність поділу систем контролю на внутрішні та зовнішні різновиди, оскільки не буває систем внутрішніх чи зовнішніх, існують лише відповідні спрямування контрольних дій [283, с. 79].

Цілісну систему контролю в державі утворюють державний контроль, приватний контроль та контроль власника. Система дійового державного фінансового контролю складається з двох однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю та зовнішнього – незалежного державного фінансового контролю та державного аудиту [274, с. 116-118].

Для підвищення ефективності управління керівники суб'єктів господарювання та інших структур (в тому числі і державних) можуть вважати за доцільне, створення у своєму підпорядкуванні спеціалізованих підрозділів для проведення фінансового контролю на керованих ними об'єктах. Це так званий внутрішній фінансовий контроль – незалежна від зовнішнього впливу діяльність суб'єкта господарювання або органу управління по перевірці і оцінюванню своєї роботи, що проводиться ним у власних інтересах. В умовах ринкових відносин фінансовий контроль набуває самостійного теоретичного і практичного значення як важлива складова частина теорії та практики фінансового управління підприємством. Він представляє собою організований адміністрацією підприємства процес перевірки виконання всіх управлінських рішень в сфері фінансової діяльності з метою забезпечення реалізації фінансової стратегії і тактики і попередження кризових ситуацій, що ведуть до банкрутства. Система внутрішнього фінансового контролю створюється на підприємстві по лінійному або функціональному ознаках або одночасно вміщує в собі обидва ці елементи. В основу цієї системи контролю закладено розподіл обов'язків між окремими службами та їх менеджерами. В цю традиційну систему контролю органічно входить і фінансовий контроль.

Система контролю передбачена для допомоги керівникам підприємств в питаннях:

1. Вибору між різними альтернативними діями, планування дій, які можуть бути застосовані в певному періоді;

2. Виявлення помилок конкретних виконавців. Вони можуть проявлятися в становленні нереальних планів при наявності точних прогнозів, або в невиконанні тих дій, які повинні бути застосовані для реалізації конкретних фінансових, інвестиційних, маркетингових та інших рішень;

3. Виконання дій, які могли б виправити помилки і закріпити успіх.

Підвищенню ефективності реалізації функції внутрішнього фінансового контролю сприяє впровадження на підприємстві ефективної комплексної керуючої системи, тобто фінансового контролінгу.

Фінансовий контролінг є регуляторною системою, що скеровує і координує взаємозв'язки між формуванням інформаційної бази, фінансовим аналізом, фінансовим плануванням і внутрішнім фінансовим контролем, забезпечує концентрацію контрольних дій на найпріоритетніших напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень її фактичних результатів від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, спрямованих на її нормалізацію.

В складі механізму фінансового контролінгу важлива роль належить системам і методам внутрішнього фінансового контролю. Внутрішній фінансовий контроль являє собою організований самим підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації управлінських рішень у сфері управління фінансами підприємства з метою досягнення стратегічних цілей і попередження кризових ситуацій, які можуть призвести до банкрутства. У великих західних корпораціях функції фінансового управління і контролю виконують, як правило, фінансовий директор, ревізор (контролер) і казначей [Птащенко].

Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Внутрішній контроль підпорядковується керівнику, який його організував, але він повинен бути по можливості функціонально й організаційно незалежним. Метою внутрішнього контролю є допомогти керівництву суб'єкта господарювання або органу управління (в тому числі і органу державного управління) ефективно виконувати свої функції. Внутрішні контролери представляють керівництву дані аналізу і оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію, отриману в результаті перевірок. Використовуючи цю інформацію, керівництво вирішує, яких заходів необхідно вжити для усунення виявлених недоліків (якщо такі виявлені) і на яких ділянках є резерви для підвищення ефективності.

Отже, внутрішній контроль:

– проводиться усередині підприємства (або структури управління) його службовцями (контролерами);

– організовується за рішенням керівництва підприємства (чи органу управління);

– інформація внутрішнього контролю, як правило, призначена для управлінського персоналу підприємства;

– внутрішній контроль утримується на кошти підприємства.

На внутрішніх контролерів можуть покладатися і функції управлінського аудиту. Управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою вироблення рекомендацій щодо економного та ефективного використання ресурсів, оптимального досягнення кінцевого результату і вироблення політики підприємства. Він повинен допомагати керівникам у виконанні їхніх функцій і призводити до підвищення прибутковості підприємства. Варто звернути увагу на те, що організація служб внутрішнього контролю не обов'язкова для суб'єктів господарювання або управління.

Отже, внутрішній фінансовий контроль – це діяльність відділу фінансів або контролінгу, спрямована на забезпечення структурних підрозділів підприємства достовірною інформацією про використання структурними підрозділами підприємства фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх фінансово-господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів.

За дослідженнями науковців, поняття системи фінансового контролю у фінансовому праві є набагато ширшим і не зводиться до системи органів контролю. Державний контроль, муніципальний контроль, громадський контроль, внутрішньогосподарський контроль та аудиторський контроль створюють єдину систему органів фінансового контролю в державі. У процесі розгляду державного фінансового аудиту, який здійснюється підрозділами державної контрольно-ревізійної служби, встановлено, що він за своєю суттю та призначенням не є аудиторською діяльністю. При його здійсненні органи Державної контрольно-ревізійної служби фактично проводять ревізії та перевірки.

Науковці визначають аудит, як метод аудиторського фінансового контролю, який представляє собою систематизований процес об'єктивного збору і оцінки публічної фінансової звітності, обліку первинних документів, іншої інформації з фінансової діяльності суб'єктів господарювання та представлення результатів зацікавленим користувачам, з метою зменшення їх фінансового ризику.

На сьогодні відокремлено в Україні існує внутрішній аудит, який часто змішують або з внутрішнім контролем, або з службою безпеки підприємства, або з управлінським обліком. Внутрішній аудит це спеціальна система (суб'єкт) контролю в системі управління компанією, який здійснюється незалежними по відношенню до інших структурних підрозділів посадовими особами, в основному в інтересах керівництва або власників компанії. Внутрішній аудит М.М. Василюк та Ю.Я. Заграй визначають, як спеціалізовану підсистему контролю в управлінні підприємством, яка виконує спеціальні функції, відмінні від функцій внутрішнього контролю [112, с. 255-258].

У перехідних умовах до ринку зазнала суттєвих змін методологія та організація обліку господарських процесів. Методологію і організацію фінансово-господарського контролю представлено у розрізі двох видів бухгалтерського обліку – бухгалтерського фінансового і управлінського (внутрішньогосподарського).

Дослідження М.Д. Корінько показали, що у сучасній теорії внутрішній економічний контроль має такі види: внутрішній, внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський [254, с. 77]. Фактично усі види контролю мають (один і

той самий) об'єкт, здійснюються за допомогою одних і тих самих методів, проводяться всередині однієї і тієї самої системи – підприємства. Виходячи з вище визначеного, усі три терміни тлумачаться як визначення одного поняття – «внутрішній економічний контроль». Взагалі в науковій літературі застосовуються різні терміни: господарський контроль (економічний), фінансовий та фінансово-економічний, фінансово-господарський.

Проте класифікація внутрішнього економічного контролю наразі, на думку науковця, розроблена недостатньо. Відображається загальна класифікація господарського та економічного контролю, що стосується класифікації внутрішнього економічного контролю, то вони практично відсутні.

З погляду зв'язку внутрішнього економічного контролю з суб'єктами виділяють контроль, що здійснюється: власниками, адміністрацією, офісними службами, управлінськими структурами лінійних підрозділів. Розгляд системи внутрішнього економічного контролю як сукупності організаційних методик і процедур, застосовуваних керівництвом економічного суб'єкта для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності, передбачає зацікавленість усього колективу підприємства, його власників і керівників у створенні позитивного контрольного середовища, в якому б формувалися передумови його покращення та відповідного розвитку суб'єкта господарювання [254, с. 76-114].

Професор Є.В. Калюга поділяє контроль на виробничо-технічний, фінансовий і господарський та зазначає, що господарський контроль є складовою системи фінансового контролю [237, с. 14].

В умовах ринкової економіки, в країнах, які утворилися після розпаду СРСР, останнім часом набув потужного розвитку саме фінансовий контроль. А говорячи взагалі про контроль як про науку доцільно його конкретизувати та визначати як господарський контроль. Господарський контроль є одним з найважливіших найнеобхідніших атрибутів державного і громадського життя, найважливішою умовою нормального функціонування суспільства [86, с. 8-34].

В.Ф. Максимова вважає коректним визначення поточного, оперативного та систематичного контролю як складових класифікації внутрішнього контролю за різними класифікаційними ознаками [283, с. 78-83]. Під механізмом цілісної системи внутрішнього економічного контролю розуміє технологію, котра є проявом методу контролю [283, с. 94-135].

Система попереднього, поточного і подальшого контролю (крім ревізії фінансово-господарської діяльності, яка здійснюється державною контрольно-ревізійною службою) створює окрему його галузь, тобто внутрішньогосподарський або внутрішній контроль.

М.Г. Басов саме внутрішній контроль інвестиційної діяльності відносить до найважливіших елементів управління, він забезпечує не тільки можливість ухвалення ефективних управлінських рішень, а також їх виконання. І як функцію управління, внутрішній контроль, залежно від часу проведення, підрозділяє на попередній, поточний (оперативний) і наступний [88, с. 169-170].

Методологія внутрішньогосподарського контролю, за дослідженнями В.П. Пантелеєва, являє собою складне наукове явище, яке включає вчення про

систему, узагальнення і сукупність методів, форм, прийомів пізнання фактів господарського життя. На його думку, методологія виконує роль зв'язку між суб'єктом контролю та об'єктом контролю, забезпечує досягнення мети підприємства та доцільним є припущення щодо розгляду методології внутрішньогосподарського контролю за двома її складовими: сукупність методів і прийомів; системою управління ними [315, с. 18-23].

Я. Д. Крупка визначає внутрішньогосподарський контроль як безперервний нагляд за економічною ефективністю всієї діяльності господарюючого суб'єкта, забезпечення збереження грошових і матеріальних ресурсів, усунення причин та умов, що породжують безгосподарність і втрати. Цей вид контролю нерозривно пов'язаний та доповнює облік витрат і доходів за сферами відповідальності. Тобто це підсистема, яка є частиною системи управління, що створюється для підвищення ефективності господарювання через своєчасне виявлення відхилень від запланованих результатів на всіх рівнях управління і негайне інформування про потребу у проведенні дієвих коригувальних заходів з усунення й запобігання подібних порушень у майбутньому [267, с. 147-163].

Особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він проводиться в момент здійснення і оформлення господарських операцій. Важливою особливістю співвідношення між бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським контролем є, з одного боку, здійснення за допомогою даних обліку контролю за виробничо-господарською діяльністю підприємства та його структурних підрозділів, ходом виконання планових завдань, а з іншого боку, забезпечення за допомогою контролю перевірки даних самого обліку. Таким чином, контроль є етапом одержання інформації, що передує обліку, та етапом, що завершує обліковий процес [380, с. 170-173].

О.В. Замазій відмічає необхідність не лише впровадження єдиної інтегрованої незалежної системи внутрішньогосподарського контролю та розробку єдиної теоретико-методологічної бази для її функціонування, але й використання існуючих методичних прийомів за видами контролю. Так, попередній внутрішньогосподарський контроль покликаний привертати увагу управління до слабких ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства на момент її планування. Однією з умов попереднього внутрішньогосподарського контролю є використання систематичних повідомлень, які містяться в первинній документації про операції, що відбуваються відповідно до встановленого режиму функціонування господарських операцій і процесів. При здійсненні наступного внутрішньогосподарського контролю загальновідомою методикою є вибір бази для порівняння [223, с. 98-101].

Н.Г. Виговська вважає, що найправильнішим шляхом є розглядати внутрішньогосподарський контроль, застосовуючи системний підхід. Пристосовуючи поняття «система» до контролю, вважають, що контроль є складною, динамічною, саморегулюючою, інформаційною системою, яка складається із сукупності елементів. Під елементами внутрішнього контролю підприємства розуміють процедури контролю, центри відповідальності, середовище контролю, системи обліку [114, с. 113-119].

В.Ф. Максимова узагальнюючи методикау внутрішнього економічного контролю зазначає, що останній повинен розглядатися як система, яка складається із інформаційного забезпечення контролю; інформації про об'єкт управління, отриманої у результаті контролю; сукупності первинних точок контролю, управлінських центрів контролю, координаційного центра контролю та елементів методу контролю, який функціонує у певному контрольному середовищі конкретного підприємства [283, с. 118-123].

О. Л. Суворова трактує поняття внутрішній контроль, як контроль всередині компанії, на протизагу зовнішнім формам контролю, таким як законодавче регулювання, контроль із боку зовнішніх контролюючих організацій. На її думку, поняття внутрішнього контролю є синонімом поняттям управлінського контролю та операційного контролю [352, с. 254-262].

Внутрішній контроль в умовах інтеграційних процесів, що відбуваються в економіці, набуває особливо значення як першого ступеня фінансового контролю, так і гаранта зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління. Внутрішній контроль як складова фінансового контролю фіксує та відслідковує дотримання об'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; достовірність бухгалтерського обліку і звітності. У здійсненні внутрішнього контролю на підприємствах значну роль відіграють працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Якість та ефективність внутрішнього контролю забезпечується тільки тоді, коли фахівці відомчого контролю не лише досконало володітимуть теоретичними знаннями здійснення контролю, а й будуть забезпечені необхідними методичними матеріалами [230, с. 156-158].

І.В. Гужавіна пропонує на рівні підприємства створити відділ внутрішнього контролю. Доцільність створення такого відділу доводиться тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи. На її думку, на кожному підприємстві має бути гарантія того, що внутрішньогосподарський контроль належним чином контролюється [148, с. 38-43].

В.П. Пантелеєв зазначає, що за масштабами контроль власника може розглядатися як внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський контроль. Відмінності у його здійсненні полягають у різних масштабах діяльності та об'єктах контролю на одному підприємстві (внутрішньогосподарський контроль), а також у групі, об'єднанні, асоціації підприємств (внутрішньосистемний контроль). Науковець також вказує, що внутрішній аудит є важливою формою внутрішнього контролю, а головну увагу внутрішнього аудиту зосереджено на аналізі інформаційної системи (включаючи систему бухгалтерського обліку та супутніх видів контролю), вивчені фінансової та операційної інформації, досліджені економічності та ефективності в цілому [315, с. 50-52].

Поряд з цим В. Ф. Максимова стверджує, що внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль та внутрішньосистемний контроль означають одне й те саме: внутрішній економічний контроль [283, с. 322].

Численна кількість науковців вважають, що внутрішній аудит є одним з елементів внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль власника може бути двох видів: внутрішньогосподарський контроль підприємства та внутрішньосистемний контроль групи підприємств, який в свою чергу включає внутрішньогосподарський контроль на рівні підприємств та контроль на рівні групи підприємств.

Всі види бізнесу мають потребу в системах внутрішнього контролю, а для більшості необхідним є впровадження служби внутрішнього аудиту. Так, застосування аудиту як різновиду внутрішнього контролю на структурно складному підприємстві, може стати дієвим інструментом управління.

Згідно Міжнародних стандартів аудиту внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання, і яку виконує окремий відділ. Тобто внутрішній аудит виконує функцію незалежної оцінки всіх аспектів діяльності суб'єкта господарювання, яка охоплює перевірку та моніторинг функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Отже, внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і такі поняття не є тотожними. Без внутрішнього контролю не може функціонувати внутрішній аудит і без внутрішнього аудиту внутрішній контроль може бути недостатньо ефективним.

На думку деяких науковців внутрішній аудит – це перевірка фінансових звітів, функціями служби внутрішнього аудиту необхідно визнавати оцінку якості формування фінансової звітності підприємств та консолідованої фінансової звітності групи підприємств. В системі групи підприємств функції служби контролю значно ширші ніж функції служби внутрішнього аудиту, оскільки функціями останньої є лише оцінка якості формування фінансової звітності підприємств та консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту.

За дослідженнями О. М. Мещерякової, мета спільного контролю – формування думки про достовірність фінансового стану, представленого в фінансових звітах, відповідності результатів операцій і руху грошових коштів суб'єкта СД загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку і законодавчим нормам [288, с. 15-19].

Усі учасники СД здійснюють контроль активів підприємства, контролюють і визначають цінову політику, формують вартість продаж, контролюють збутову діяльність, матеріально-технічне забезпечення виробничого процесу.

Інформаційною базою для проведення контролю СД є облікова політика організації для цілей СД (якщо такий документ складається на підприємстві стосовно СД); робочий план рахунків бухгалтерського обліку; первинні облікові

документи; документи внутрішньої бухгалтерської звітності за СД; методи оцінки майна і зобов'язань; документообіг; технологія обробки облікової інформації.

Методика здійснення контролю СД визначається тим, що первісно виступає в якості вкладів, які передаються учасниками в СД і в яких напрямках здійснюватиметься їх використання. В залежності від цього методика буде набувати особливості, які характерні для спільного контролю за операціями з грошовими коштами, основними засобами, матеріалами, а також за операціями пов'язаними з розподілом прибутку від СД за договором простого товариства.

При цьому служба спільного контролю повинна звертати увагу на дотримання наступних обов'язкових вимог до оформлення і обліку операцій СД: всі первинні документи, пов'язані з СД повинні мати індекс; синтетичні дані обліку за операціями СД повинні співпадати з аналітичними даними.

Попередній спільний контроль може бути представлений у вигляді процедури тестування облікового процесу на різних стадіях СД. Попередню перевірку організації обліку СД розпочинають зі складання питань (може бути представлено у вигляді робочого документу) по наступних етапах:

- організація СД;
- організація обліку операцій СД;
- формування звітності за договором СД.

Завданнями контролю СД є перевірка:

- наявності облікової політики;
- відповідності вимогам законодавства положень облікової політики;
- повноти і відповідності положень облікової політики специфіці діяльності суб'єкта.

Формування звітності за договором СД є заключним етапом виконання облікових робіт по забезпеченню необхідною інформацією учасників СД. Інформація про фінансовий стан формується у вигляді відокремленого бухгалтерського балансу. Інформація про результати діяльності організації ґрунтується на звіті про прибутки і збитки про СД.

За результатами попереднього тестування визначається якість організації бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю СД і подальші етапи проведення перевірок.

Використовуючи попередню інформацію, складені тести попереднього контролю, а також документальні прийоми дослідження, можна виділити контрольні точки СД. На первісному етапі перевірки будь-якої контрольної точки можна перевірити співставність даних аналітичного і синтетичного обліків з існуючою звітністю. За необхідністю може бути проведена суцільна перевірка звітності узагальнюючих показників в розрізі частин.

Таким чином, на думку науковця, в основу методичних підходів покладено розробку контрольних точок кожного об'єкту, під яким розуміють узагальнені або часткові показники, відображені в первинних документах, поточному обліку, фінансовій звітності або на рахунках бухгалтерського обліку.

В результаті перевірки набувають форму зовнішньої, внутрішньої, обов'язкової, ініціативної, документальної, фактичної. Система показників

передбачає організацію аналітичного і синтетичного обліку СД і дослідження його даних для проведення спільної перевірки в заданому напрямку [288, с. 15-19].

Ринкова економіка висуває нові завдання у сфері контролю, від правильного вирішення яких залежить його подальший розвиток і удосконалення. Це стосується і СД без створення юридичної особи. Контроль СД без створення юридичної особи в загальному порядку слід здійснювати на самому підприємстві одним з його відділів. Тобто такий контрольний орган проводить внутрішній аудит.

Внутрішній аудит проводить відділ підприємства, що є оператором СД і здійснює ведення бухгалтерського та податкового обліків за договором про спільну діяльність як з об'єднанням вкладів, так і без об'єднання вкладів. Таким відділ, за нашими дослідженнями, може бути фінансово-економічний відділ, який розглядає внутрішню звітність за даними фінансового обліку зі статутної та спільної діяльності підприємства та сприяє підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану, удосконалює організацію й управління виробництвом, виявляє і мобілізує резерви його зростання.

Серед різних видів фінансового контролю чільне місце займає аудиторський незалежний контроль, який здійснює на договірних засадах перевірку достовірності звітних даних, балансів, законності господарських операцій, аналіз фінансового стану та надає консультаційні послуги з економіки, права, фінансів, обліку тощо. Аудиторські фірми щороку проводять незалежну експертизу господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання.

В умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту. Аудиторський контроль, організований на госпрозрахункових засадах належить до незалежного контролю.

Аудит – вид підприємницької діяльності по здійсненню незалежних позаповідомчих перевірок і наданню інших аудиторських послуг. Здійснюється на добровільних засадах між аудитором і підприємством-замовником. Існує два рівні забезпечення контролю якості аудиту – зовнішній та внутрішній. Зовнішній контроль проводиться в Україні контрольно-реєстраційною комісією та комісією з професійної етики, які входять до складу АПУ.

Аудиторські фірми, виступаючи суб'єктами недержавного фінансового контролю, повинні брати участь у детінізації економічних відносин в Україні. Аудиторський фінансовий контроль спрямований на забезпечення достовірності отримання фінансових показників господарюючого суб'єкта, вивчення стану фінансових, економіко-правових, організаційних та інших показників господарюючого суб'єкта, що перебуває у сфері аудиторської оцінки. При аудиторському фінансовому контролі вивчається фінансова звітність, яка є предметом аудиту. Крім того, деякі спеціалісти ототожнюють об'єкт аудиторської діяльності, аудиторського фінансового контролю та аудиту.

Об'єктом аудиторського фінансового контролю є фінансово-правові відносини з приводу перевірки публічної фінансової звітності, обліку первинних документів та іншої інформації щодо фінансової діяльності суб'єктів господарювання, з метою вивчення достовірності їх звітності. Обліку його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок. Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел більш надійніші, ніж отримані із внутрішніх джерел. Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку і внутрішнього контролю. Аудиторські докази, отримані за допомогою проведених тестів, надійніші за ті, що отримані від працівників підприємства.

З урахуванням вищерозглянутого, на наш погляд, слід більш звернути аудитору увагу на тестування даних підприємства, що здійснює СД з метою отримання аудиторських доказів для більш повного формування аудиторського висновку та звіту. Тому, в власному дослідженні пропонується тест внутрішнього контролю з питань здійснення СД без створення юридичної особи, оскільки до функцій служби внутрішнього аудиту відноситься оцінка якості формування фінансової звітності підприємств (додаток М).

Зовнішній аудит (аудиторський незалежний контроль) договорів про СД без створення юридичної особи з об'єднанням вкладів (просте товариство) та без об'єднання вкладів досліджуваних підприємств проводиться аудиторськими фірмами м. Полтава щороку разом з іншими цивільно-правовими договорами підприємства-оператора СД.

З урахуванням матеріалу проведення зовнішнього аудиту на досліджуваних підприємствах м. Полтава, що працюють за договорами про СД: Полтавське відділення бурових робіт БУ «Укрбургаз», як оператор СД за договором простого товариства, ПКМС № 132, як оператор СД за договором простого товариства та без об'єднання вкладів, СБМУ Будівельно-монтажна фірма «Укргазпромбуд», як оператор СД за договором простого товариства, ПП «Будівельник - 2008», що є не оператором СД за договором простого товариства, з метою більш детальної перевірки правильності та доцільності ведення договорів про СД пропонується наступна послідовність дій для проведення зовнішнього аудиту:

1. Проводячи аудиторську перевірку аудитору слід збирати і аналізувати інформацію, необхідну для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності підприємства, що є оператором СД як за власною, так і за СД та фінансовою звітністю, яка буде подаватися іншим учасникам СД.

2. Необхідно звертати увагу на визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи. Проводиться порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною з метою встановлення невідповідності між ними, перевірка заключних договорів зі СД.

3. Потрібно здійснювати планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки.

4. Слід оцінювати роботу внутрішнього аудиту, тобто контрольного органу, який проводить такий аудит.

5. Звернути увагу на аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності, включаючи частку у СД оператора спільної діяльності.

6. Перевірити аналогічні показники балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.

7. Проконтролювати відповідні дані фінансової звітності записам в облікових регістрах в частинні статутної та СД.

8. Перевірити відповідність даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики підприємства, яка відображає основні моменти бухгалтерського фінансового обліку власної діяльності та СД.

9. Здійснити попереднє оцінювання повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності оператора СД та тих форм фінансової звітності, що надаються іншим учасникам СД.

На основі аналізу і тестування звітних та інших даних підприємства аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

Аналогічну процедуру проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту з складання фінансової звітності пропонується здійснювати на підприємствах, що є учасниками СД та не є оператором СД стосовно власної діяльності та частки СД у фінансовій звітності.

В тому випадку коли договором передбачено використання нерухомого майна державної власності, що перебуває у господарському відданні чи оперативному управлінні учасника договору про СД спільна діяльність без створення юридичної особи буде об'єктом контролю, а саме об'єктом державного фінансового контролю.

Відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту та інспектування (здійснення у формі ревізії) [13].

Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

За результатами дослідження проведення контролю договорів про СД на підприємствах Полтавської області запропонуємо форми проведення такого контролю з урахуванням того, що договір про СД має частку державного майна

та у договорі про СД приймають участь резиденти і нерезиденти, який не передбачає використання державного майна (рис. 3.1).

Фінансовий контроль, крім державного фінансового, містить у собі валютний, митний, податковий контроль.

В. Ф. Піхоцький визначає державний фінансовий контроль, як одну з найважливіших функцій державного управління, спрямовану на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а також на своєчасне вжиття необхідних відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Призначення фінансового контролю – сприяння успішній реалізації фінансової політики, ефективному використанню фінансових ресурсів [321, с. 63-71].

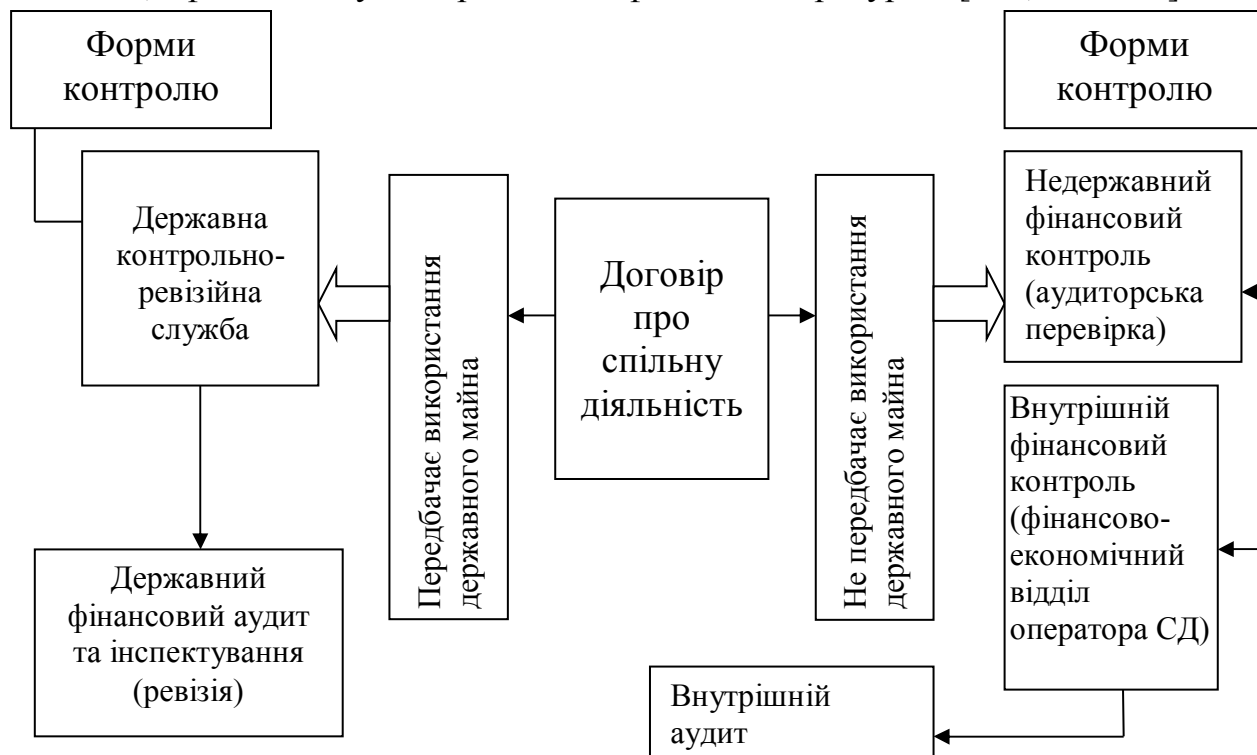


Рис. 3.1. *Форми контролю договору про спільну діяльність з урахуванням форми власності на майно у спільній діяльності**

**розроблено автором*

Науковці також вважають, що є необхідним подальшого розвитку загальної теорії контролю господарських систем, вдосконалення контролю в управлінні економікою, фінансовою сферою, приведення практики державного фінансового контролю у відповідність сучасним світовим вимогам шляхом запровадження його новітніх форм, зокрема державного фінансового аудиту. Результати системного аналізу вказують на тенденції його трансформування у самостійну підсистему, найважливіші складові якої інтенсивно розвиваються, засвідчуючи перспективність нової форми державного фінансового контролю.

Професор Л. О. Сухарева, досліджуючи питання контролю у діяльності бухгалтера наводить пояснення сутності контролю академіком М.Г. Чумаченком. Він заперечував напрямок, який склався у теорії практичної діяльності з бухгалтерського обліку, сутність якого полягала у тому, що до завдань обліку відносять контроль за виконанням планових показників. На його думку завдання контролю виконує не облік за допомогою процедури, а

конкретні працівники, яким визначаються ці роботи не бухгалтерським обліком, а наукою управління [351, с. 179-184].

Спираючись на вище розглянуті дослідження, узагальнимо форми фінансового контролю в Україні за суб'єктами здійснення за допомогою рисунка 3.2 та запропонуємо такі його форми, як внутрішній фінансовий контроль, внутрішньогосподарський фінансовий контроль та внутрішньосистемний фінансовий контроль.

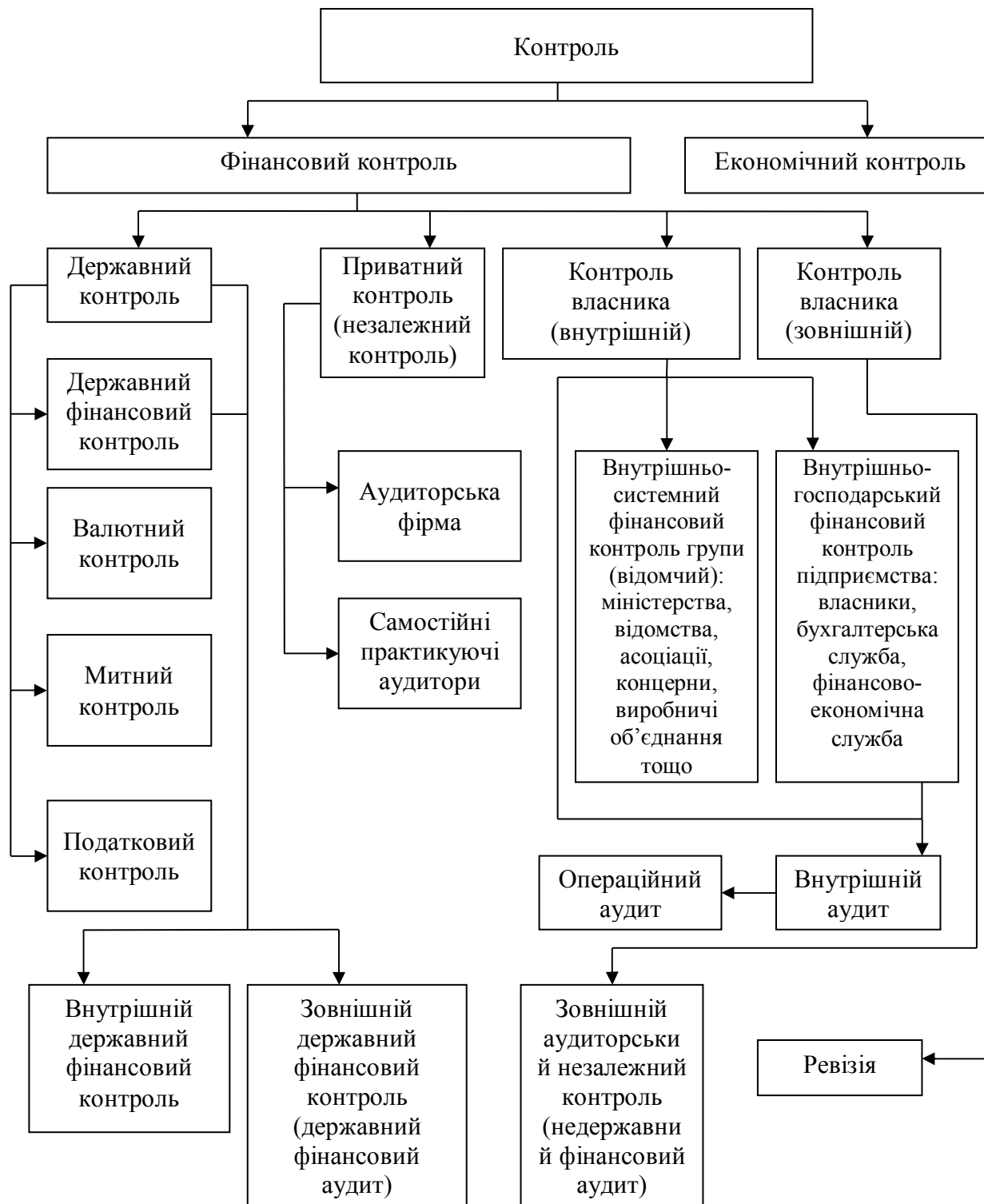


Рис. 3.2. Запропоновані форми фінансового контролю в Україні за суб'єктами здійснення

Поряд з цим можна заперечити думку В.Ф. Максимової стосовно того, що внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль та внутрішньосистемний контроль означають одне й те саме: внутрішній економічний контроль. На нашу думку такі види контролю є складовою фінансового контролю. Тому, спираючись на вище розглянуті та власні дослідження по даному питанню доречніше буде застосовувати такі терміни для визначення форм фінансово-господарського контролю за суб'єктами здійснення: «внутрішній фінансовий контроль», як узагальнене поняття, що об'єднує «внутрішньогосподарський фінансовий контроль» та «внутрішньосистемний фінансовий контроль».

Специфіка діяльності СП визначає ряд особливостей щодо організації і ведення бухгалтерського фінансового обліку, а отже, і аудиту. Специфіка діяльності СП визначає ряд особливостей щодо організації і ведення бухгалтерського фінансового обліку, а отже, і аудиту. Спільним підприємствам надано право вводити в план рахунків бухгалтерського обліку необхідні для відображення специфічних операцій допоміжні синтетичні рахунки, вносити зміни чи доповнення у форми фінансової звітності.

Основним завданням аудиту є перевірка дотримання законодавства та нормативно-правових актів з питань фінансово-господарської діяльності СП з урахуванням особливостей їхньої роботи. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» СП підлягають обов'язковому аудиту не рідше ніж раз на рік [18].

При проведенні незалежного аудиту на СП одним із ключових питань аудиторських послуг є вивчення порядку формування й оцінки статутних документів СП, достовірності і правильності оформлення бухгалтерських записів і первинних документів. Аудитор як джерела інформації використовує статут, договір, протоколи правління, виписки банку, рахунки, акти, накладні, журнали, Головну книгу і баланс. Він звертає увагу на правильність бухгалтерських записів щодо внесків у статутний капітал, відповідність розмірів і строків внеску у статутний капітал згідно з чинним законодавством.

Аудитор повинен ретельно вивчити документи, які підтверджують внески сторін у статутний капітал. По грошових коштах до них можна віднести виписки банку з додатками; по основних засобах - акти приймання-передавання основних засобів, рахунки, товарно-транспортні накладні; по матеріалах - акти про приймання матеріалів, рахунки, накладні тощо. На кожний внесок має бути відповідний документ, в якому обов'язково вказується сума, яка здана на формування статутного капіталу.

Аудитори з'ясовують, чи визначають установчі документи СП порядок амортизаційних відрахувань, покриття збитків, поповнення статутного капіталу, розподілу прибутку, порядок створення і використання різних видів власного капіталу. Аудитор вивчає статут, договір, протоколи засідання правління СП, виписки банку, документи, реєстри бухгалтерського фінансового обліку, Головну книгу, баланс тощо. Приділяє увагу правильності проставлення кореспондентських рахунків (бухгалтерських проводок) щодо внесків у статутний капітал. У складі внесків іноземних учасників СП переважають машини і обладнання, комп'ютерна техніка, право на промислову технологію і

т. ін., а у вітчизняного – грошові кошти, вартість будинків, споруд і прав користування будинками. Тому аудитор перевіряє документи, які підтверджують внески засновників у статутний капітал: виписки банків з прикладеними до них документами (копіями платіжних доручень), акти приймання-передавання основних засобів, рахунки, товарно-транспортні накладні (щодо основних засобів), акти на приймання матеріалів, накладні.

Щоб перевірити фактичну наявність цінностей, зарахованих у статутний капітал СП, слід порівняти дані описів, складених інвентаризаційною оцінювальною комісією із даними бухгалтерських звітів.

Одним із ключових питань аудиту є перевірка правильності розрахунку собівартості продукції. Аудитор перевіряє достовірність включення окремих видів витрат на собівартість продукції. У центрі уваги аудитора мають бути видатки і збитки, віднесені на рахунок фінансових результатів. Перевіряються пільги та гарантії, що надаються підприємству з іноземними інвестиціями, тобто наявність норми іноземного капіталу у статутному капіталі підприємства. Звертається увага на методологію ведення бухгалтерського обліку, яка повинна здійснюватися за стандартами України, проте підприємство може додатково запроваджувати облік і звітність за правилами інвестора.

Важливим питанням аудиту є перевірка правильності обчислення собівартості на СП. Для цього аудитор перевіряє обґрунтованість включення окремих видів затрат у собівартість та правильність оцінки собівартості продукції.

Аудитор перевіряє законність включення в собівартість інших статей видатків: страхових виплат; видатків на рекламу; видатків, пов'язаних з участю СП у виставках і ярмарках на території України і за кордоном; витрат, пов'язаних з експортом продукції (робіт, послуг); видатків, пов'язаних з відрядженнями за кордон для вирішення питань виробничої і комерційної діяльності, видатків щодо оплати аудиторських послуг; нестач цінностей у виробництві й на складах і витрат від псування цінностей, коли винні особи не встановлені.

Аналізу підлягають такі видатки, як оплата за наймання житлових приміщень і за комунальні послуги; відрахування власника патентів, що використовуються СП; витрати і втрати, які відносяться на рахунок прибутків і збитків (суми сумнівних боргів щодо розрахунків з іншими підприємствами); збитки, які виникають під час продажу і передачі основних засобів і нематеріальних активів іншим організаціям; негативні курсові різниці за валютними рахунками й операціями з іноземною валютою.

Інтелектуальна власність працівників підприємства, які є авторами, - особливий об'єкт аудиту. Він вивчає додержання прав цієї власності та ефективність використання її підприємством. Фінансові вкладення, валютні рахунки перевіряються окремо й глибоко, у цілому аудиторське дослідження фінансово-господарської діяльності СП дає змогу врахувати особливості використання спільного капіталу, визначити суму прибутку та його розподіл між акціонерами.

Перевірці підлягають також суми прибутку, спрямовані відповідно до установчих документів або за рішенням ради СП на створення окремих видів

власного капіталу, необхідних для розширення діяльності СП і соціального розвитку його капіталу.

Аудитору слід перевірити правильність розрахунку дивідендів, поштових переказів і платіжних відомостей на виплату заробітної плати.

Таким чином, аудит має бути скерований на перевірку дотримання порядку випуску та розповсюдження акцій, правильності нарахування дивідендів, процентів їхнім власникам.

Записи на валютних рахунках мають вестися в іноземній валюті розрахунків і платежів, перерахованій за курсом НБУ, що впливає на дату виписування розрахункових документів. Причому курсові різниці на валютних рахунках, а також з операцій в іноземній валюті відносять до власного капіталу.

Під час аудиторської перевірки господарської діяльності СП необхідно врахувати особливості відображення операцій у бухгалтерському фінансовому обліку і фінансовій звітності. Так, величина статутного капіталу СП визначається статутними документами при його створенні і є незмінною до того часу, поки не будуть внесені зміни до статуту СП.

Найважливіше завдання аудиту стану бухгалтерського обліку - з'ясувати, наскільки облік забезпечує збереження цінностей і контроль за їх витрачанням. На підставі первинної документації аналітичного і синтетичного обліку перевіряється достовірність поданої звітності про результати фінансово-господарської діяльності як за окремі періоди, так і в цілому за рік. Особливу увагу зосереджують на виявленні фактів викривлення у звітності справжнього стану діяльності підприємства.

Аудитору слід з'ясувати, чи не було приписок невиконаних робіт, фальсифікації основних показників - прибутку, рентабельності, продуктивності праці та ін. Користуючись документальними методичними прийомами, перевіряють правильність відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої Міністерством фінансів України.

Як правило, аудиторській перевірці піддається звітність підприємства, що включає: баланс підприємства (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1); звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2); звіт про власний капітал (ф. № 4); звіт про рух грошових коштів (ф. № 3); примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); пояснювальну записку до річного звіту; інші форми, що можуть бути впроваджені відповідними нормативними документами.

Перш ніж розпочати перевірку річної звітності необхідно перевірити дані, отримані під час інвентаризації відповідних статей балансу: незавершеного виробництва, товарів і матеріальних цінностей, основних засобів, коштів, розрахунків.

Отже, кожна стаття балансу на кінець звітного року має бути підтверджена результатами старанно проведеної інвентаризації. Усі розбіжності з даними бухгалтерського обліку, виявлені в ході інвентаризації, повинні бути виправлені і відбиті у відповідних облікових регістрах до подання річного звіту. Суми статей

балансу за розрахунками з фінансовими, податковими органами мають бути узгоджені з ними й тотожні. Розбіжності за цими розрахунками не припускаються.

Перевіряючи достовірність відображення у звітності залишків товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду, з'ясовують, наскільки на підприємстві дотримуються обраної облікової політики.

Аудитор, використовуючи нормативні акти, повинен перевірити правильність оцінки статей бухгалтерського балансу та фінансової звітності. Капітальні та фінансові вкладення перевіряються щодо обґрунтованості витрат, показаних у балансі. До складу капітальних вкладень належать витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання обладнання, інструментів та інші капітальні роботи і витрати. Фінансові вкладення (придбання цінних паперів, облігацій, внески до статутного капіталу іншого підприємства) підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами.

Усі статті балансу повинні бути підтверджені матеріалами інвентаризації, в поточному році, тому аудитор перевіряє правильність їх оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. За результатами такої перевірки аудитор може зробити висновок про достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. Достовірність звітності, що публікується, підтверджується аудиторською фірмою або аудитором.

Аудитор повинен перевірити правильність відображення прибутку (збитку) у балансі й звіті про фінансові результати. Перевірити правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

Перевірка доброякісності звітності і своєчасності її подання вищої організації і відповідним державним органам проводиться на підставі нормативних актів про бухгалтерські звіти і баланси. При цьому аудитор, як уже зазначалося, необхідно перевірити графіки подання звітності, пояснювальної записки і річного звіту, а також те, як на підприємстві виконуються зауваження податкових служб, реалізуються пропозиції і рішення вищої організації, фінансових органів, банків щодо поточної і періодичної звітності, зокрема з'ясувати, чи внесені корективи до балансу, зроблені при затвердженні звіту за минулий рік. Установлюється реальність балансу, повнота і своєчасність проведення інвентаризації всіх товарно-матеріальних цінностей і розрахунків, дебіторської і кредиторської заборгованості, правильність відображення фінансових результатів.

Перевіряючи звітність, аудитор повинен визначити повноту і взаємозв'язок звітних форм поточної і річної бухгалтерської та статистичної звітності.

Одночасно з'ясувати, як на підприємстві здійснюються аналіз і затвердження звітності структурних підрозділів, чи обговорюється поточна і річна звітність на виробничих нарадах, зборах засновників і акціонерів, чи є в наявності протоколи про затвердження звітності і розподіл прибутків, як виконуються рішення цих нарад, зборів. Вивчаються всі зауваження щодо поточної і річної звітності, які надходять на підприємство від місцевих фінансових органів, податкових служб, з'ясовує, що зроблено керівником підприємства для усунення недоліків і поліпшення фінансово-господарської діяльності.

Для впевненості у правильності складання бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан) (ф. №1), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (ф. № 2), звіту про власний капітал (ф. № 4) та звіту про рух грошових коштів аудитор необхідно перевірити взаємну погодженість показників фінансової звітності. Для такої перевірки аудитор необхідно скласти спеціальну таблицю взаємозв'язків показників, які відображені у звітних формах на основі методичних рекомендацій Міністерства фінансів України.

Після того як перевірено взаємну погодженість показників фінансової звітності підприємства за рік, який контролюється, і виявлені певні розбіжності, аудитор разом з головним бухгалтером підприємства повинен встановити їх причини. У разі потреби до звітності керівництвом підприємства вносяться необхідні корективи. Переконавшись у достовірності фінансової звітності, яка складена за даними бухгалтерського обліку, підтвердженого первинною документацією про господарську діяльність підприємства, аудитор має підстави підтвердити правильність її складання.

Переконавшись у правильності й достовірності фінансової звітності, аудитор підтверджує правильність її складання.

Проводиться також аудит створення і впровадження нової техніки. Завдання аудиту полягають у перевірці виконання плану створення і впровадження нової техніки, фінансування його заходів і преміювання працівників підприємства відповідно до чинних нормативно-правових актів.

У процесі аудиту слід перевірити наявність плану створення і впровадження нової техніки, його обґрунтованість техніко-економічними розрахунками. Насамперед визначити переваги нової техніки порівняно з діючою на підприємстві, можливість ефективного використання її за існуючої технології виробництва, можливий строк окупності витрат.

Завершується аудит операцій, пов'язаних зі створенням і впровадженням нової техніки, контролем кошторису за затвердженою номенклатурою витрат, відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку і звітності. Виявлені недоліки і порушення нормативно-правових актів у систематизованому порядку за їх значущістю викладають у висновку аудитора.

Аудиторський висновок має вміщувати відомості про достовірність або недостовірність даних фінансової звітності підприємства, дотримання ним правил ведення бухгалтерського фінансового обліку, економічну оцінку його ліквідності, платоспроможності, дохідності. Крім того, у висновку аудитора підкреслюється, що достовірність фінансової звітності підтверджується документами, які стосуються первинного фінансового обліку, грошовими документами, наявністю готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів (основних засобів) тощо.

Наприкінці висновку аудитору слід наголосити на позитивних і негативних сторонах діяльності підприємства, вказати на виявлені недоліки та порушення, викласти рекомендації щодо їх усунення, поліпшення фінансового стану.

Як приклад, з'ясуємо, яка аудиторська думка була висловлена стосовно ведення бухгалтерського фінансового обліку та складання фінансової звітності на досліджуваному спільному українсько-американському ТОВ «Мілана».

Незалежна аудиторська перевірка здійснювалася незалежними аудиторами ТОВ «Січень-Аудит», які провели аудиторську перевірку фінансових звітів спільного українсько-американського ТОВ «Мілана» станом на 31 грудня 2017 року. Аудиторську перевірку проведено згідно з Міжнародними стандартами аудиту (далі МСА), прийнятими в якості національних, Закону України «Про аудиторську діяльність».

Аудиторами перевірена фінансова звітність СП за 2017 рік, яка включає наступні форми фінансових звітів та додатки до них:

- Баланс (форма № 1) станом на 31 грудня 2017 року;
- Звіт про фінансові результати (форма № 2) за 2017 рік;
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) за 2017 рік;
- Звіт про власний капітал(форма № 4) за 2017 рік;
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2017 рік;
- Опис важливих аспектів облікової політики за 2017 рік.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур задля отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриття у фінансових звітах. Обсяг аудиторської перевірки фінансової звітності на спільному українсько-американському ТОВ «Мілана» за 2017 рік відповідає вимогам МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», МСА 500 «Аудиторські докази» і базується на процедурах, які безпосередньо визначені аудитором, згідно професійного судження, Міжнародних стандартів аудиту та вважаються необхідними для досягнення мети аудиту – одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Рівень суттєвості проведення аудиту фінансової звітності спільного українсько-американського ТОВ «Мілана» за 2017 рік встановлювався у відповідності до вимог МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», внутрішніх положень аудиторської фірми «Січень-Аудит», професійного судження аудитора, шляхом визначення характеру, розрахунку та обсягу аудиторських процедур, а також оцінюючи наслідки викривлень.

Аудит фінансової звітності за 2017 рік суб'єкта господарювання, що перевіряється, включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального представлення фінансових звітів.

Незалежними аудиторами отримані достатні та відповідні аудиторські докази і результат проведеної нами аудиторської перевірки, що забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення думки щодо фінансових звітів.

Проведена аудиторська перевірка забезпечила розумну основу для аудиторського висновку, щодо повного комплексу фінансової звітності.

Згідно вимог МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» - аудиторський висновок наданий ТОВ «Січень-Аудит» спільному українсько-американському ТОВ «Мілана» є умовно-позитивним, оскільки існує обмеження обсягу роботи аудиторів. Обмеження обсягу роботи аудиторів пов'язано з тим, що незалежні аудитори не спостерігали за інвентаризацією основних засобів,

малоцінних активів, запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості на дату складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, який перевіряється, проведено без участі незалежного аудитора, так як ця дата передувала призначенню аудитором аудиторську фірму ТОВ «Січень-Аудит».

Вищезазначені питання мають обмежений вплив на фінансові звіти і не перекошують загальну річну фінансову звітність товариства та стан справ в цілому.

Незалежними аудиторами було зібрано необхідну кількість аудиторських доказів для підтвердження достовірності дебіторської та кредиторської заборгованості, а також основних засобів, малоцінних активів, запасів у фінансовій звітності спільного українсько-американського ТОВ «Мілана» у всіх суттєвих аспектах.

Відповідно до проведених процедур, аудитори повідомляють про наступне:

1. Отримано і перевірено інформацію стосовно вартості чистих активів спільного українсько-американського ТОВ «Мілана» та виявлено, що вартість чистих активів відповідає вимогам частині третій статті 155 ЦКУ.

2. Отримана і розглянута інша інформація з метою виявлення суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та іншою інформацією, що розкривається та подається разом з фінансовою звітністю. Виявлено, що суттєвих невідповідностей не встановлено.

3. Отримана і перевірена інформація про виконання значних правочинів (10 і більше відсотків вартості активів товариства за даними останньої річної фінансової звітності). В результаті не знайдено підтверджень щодо виконання значних правочинів.

4. Отримана і перевірена інформація стосовно внутрішнього аудиту спільного українсько-американського ТОВ «Мілана».

5. Отримана і перевірена інформація стосовно ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства; отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; отримані письмові запевнення від управлінського персоналу про відповідальність, встановлення і підтримання внутрішнього контролю для запобігання та виявлення фактів шахрайства. Незалежними аудиторами не знайдено підстав щодо фактів викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства.

Керівництво суб'єкта господарювання, який перевірявся, постійно підтримували відповідність і ефективність систем обліку та внутрішнього контролю по підприємству.

Оскільки внутрішній контроль є контролем всередині підприємства та набуває особливого значення як першого ступеня фінансового контролю, так і гаранта зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, то, на нашу думку, доречним буде запропонувати також окреме тестування внутрішнього контролю з питань бухгалтерського обліку СД зі створенням юридичної особи, тобто СП, що має пряме відношення до оцінки якості формування фінансової звітності спільних підприємств (додаток Н).

З урахуванням вище дослідженого вдосконалити проведення аудиту на спільних підприємствах можна шляхом:

- максимального наближення методологічних засад бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів;

- створення ефективної та досконалої системи контролю якості, оскільки сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань;

- удосконалення методики складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньофірмових стандартів аудиту;

- створення ефективної та досконалої системи щодо законодавчого врегулювання реалізації результатів аудиту.

Отже, в Україні необхідна адаптація існуючої системи фінансового контролінгу до сучасного правового, організаційного та економічного стану на підприємствах, що здійснюють спільну діяльність із урахуванням внутрішніх особливостей бізнесу.

3.2. Параметричний аналіз спільної діяльності у сфері бізнесу

Аналіз ґрунтується на сучасній економічній теорії економіки підприємства щодо сталого розвитку та узгодження інтересів заінтересованих осіб. Оскільки визначення та трактування контролінгу у науковій літературі є неоднозначним та суперечливим, передумовою дослідження проблеми науково-методичного забезпечення контролінгу стала необхідність систематизації та визначення поняття «контролінг». Однак, одразу слід чітко визначити, що економіка підприємства – складна багаторівнева система, у якій окреме місце може займати підсистема контролінгу. З точки зору системного підходу контролінг може проявлятися на рівні окремих бізнес-процесів, структур та елементів. У науковій літературі досить широко трактується контролінг через призму розгляду виключно технічних проблем регулювання та організації виробництва, що беззаперечно звужує предмет поняття контролінгу.

З 90-х років минулого століття контролінг окрім функції реєстрації, обліку та контролю фінансових операцій на підприємстві включив функцію аналізу. І поступово це перетворило його на цілісну аналітичну систему управлінського обліку на підприємстві. Особливий вплив на розвиток контролінгу мала й продовжує мати німецька економічна школа, яка вплинула на становлення та ефективну реалізацію концепції контролінгу на багатьох успішно функціонуючих підприємствах та організаціях.

Фінансовий контролінг є інструментом координованого й управлінського менеджменту, який пов'язаний зі сферою управлінського обліку й систем управління та моніторингу, зорієнтований на підтримку фінансового менеджменту. Фінансовий контролінг забезпечує орієнтацію управлінського процесу на отримання максимального прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереження ліквідності (платоспроможності)

організації. Метою фінансового контролінгу виступає формування цілеспрямованого комплексу заходів щодо збереження фінансової стабільності суб'єкта підприємництва під час управління фінансовими ресурсами та максимізації вартості такого суб'єкта.

Об'єкти фінансового контролінгу враховують напрями системи фінансового управління підприємством, які формуються під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників на діяльність підприємства, а саме:

- управління капіталом як складової ефективної господарської (фінансової) діяльності, що потребує виважених управлінських рішень відносно підвищення вартості капіталу;

- управління результативністю діяльності, що вимагає забезпечення прибуткової діяльності у розрізі сформованих фінансових планів підприємства; управління фінансовим станом, що повинно сприяти забезпеченню активної позиції підприємства на ринку на основі відповідного рівня ліквідності та платоспроможності [241, с. 212-217].

Відзначається взаємопов'язаність об'єктів між собою та залежність від визначених пріоритетів обраної фінансової стратегії на підприємстві. Наявність фінансового контролінгу в системі управління підприємством сприятиме забезпеченню:

- формування системи інформаційної підтримки рішень на усіх рівнях управління; адаптації стратегічних цілей розвитку підприємства з урахуванням трансформаційних змін у зовнішньому середовищі;

- гармонізації оперативних та стратегічних планів розвитку підприємства; координації усіх бізнес-процесів на основі використання інструментарію контролінгу;

- гнучкості системи управління підприємством, створюючи таким чином умови щодо реалізації головної мети та виконання поставлених завдань;

- підвищенні продуктивності праці персоналу усіх рівнів управлінської ієрархічної системи на основі механізмів мотивації.

Серед основних функцій фінансового контролінгу доцільно виділити:

- здійснення спостереження за виконанням запланованих підприємством фінансових завдань на основі системи планових нормативів та фінансових показників;

- визначення наявності відхилень фактичних даних від запланованих фінансових результатів;

- визначення розмірів відхилень та здійснення діагностики значних відхилень, що свідчать про погіршення фінансового стану підприємства;

- розробка та впровадження оперативних управлінських рішень, спрямованих на досягнення запланованих фінансових показників підприємства;

- здійснення коригуючих заходів при появі змін у чинниках зовнішнього середовища (економічна ситуація в країні, інфляційні процеси, ринки капіталів, конкурентні умови, рівень доходів населення) й внутрішнього середовища (організаційна форма та розмір підприємства, технологічні процеси, обсяги надання послуг, людські ресурси), що мають вплив на фінансову діяльність підприємства.

Саме виконання зазначених функцій вказує на те, що підхід до управління фінансовими ресурсами на основі фінансового контролінгу є найбільш перспективним інструментом фінансової діагностики й оцінки результатів досягнення фінансових цілей підприємств, що здійснюють спільну діяльність.

Негативні тенденції, притаманні сучасному становленню національної економіки України, характеризуються спадом обсягів виробництва, зростанням інфляційного тиску, девальваційними процесами, скороченням інвестиційного капіталу, нестабільністю банківського сектору, перетворенням податкового законодавства, високим ступенем невизначеності у підприємницькому середовищі. Це ускладнює процес прийняття управлінських рішень будь-яких суб'єктів господарювання та спричиняє появу дестабілізуючих чинників в їх діяльності. Такі зміни позначаються і на функціонуванні підприємств, які здійснюють спільну діяльність, що ускладнює процес формування й використання фінансових ресурсів та призводить до погіршення показників ділової активності, фінансової стійкості, платоспроможності. Вирішення проблем з недостатнього фінансування розвитку спільних підприємств повинно ґрунтуватися на сучасних підходах до управління й інструментах їхнього впровадження, завдяки яким такі спільні підприємства мали б змогу оперативно реагувати на тенденції змін й час адаптації до нових вимог.

Для більшості таких підприємств залишаються невирішеними проблеми є:

- погіршення макроекономічних показників національної економіки країни, що негативно відобразилося на формуванні достатніх фінансових ресурсів суб'єктів підприємництва для розвитку та обумовлює необхідність розробки заходів швидкого реагування на зміни у зовнішньому середовищі;

- наявність недоліків в існуючій системі управління, що пов'язано переважно з відсутністю стратегічного планування на спільних підприємствах, недосконалістю оцінних показників діяльності, недоліками в організації бюджетування;

- відсутністю контролю виконання внутрішніх розпоряджень і документів, неефективністю контролю дієздатності ризик-менеджменту;

- проведенням аналізу лише за даними бухгалтерського обліку, недосконалістю методик обліку витрат і результатів, некоректним обліком витрат у розрізі окремих послуг;

- дефіцитом суттєвої (релевантної) інформації для управління й несвоечасністю її надання, відсутністю однозначного розподілу відповідальності за документи тощо.

Економічний аналіз взагалі розглядають з двох позицій: в методологічному плані та організаційному. Основною передумовою успішного проведення аналітичних досліджень є чітка їх організація. На сьогодні на більшості підприємств України проведенню та організації економічного аналізу, не приділяється належної уваги, що не сприяє забезпеченню ефективності функціонування господарюючих суб'єктів. Це стосується і економічного аналізу, чітка організація якого дасть змогу отримувати достовірні й оперативні дані, необхідні для управління підприємством.

Організація економічного аналізу – це система раціональних, скоординованих дій вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначеної мети. Організація економічного аналізу розглядається як технологічний процес, розподілений на окремі етапи. Перелік етапів в різних джерелах неоднаковий. На їх кількість впливають різноманітні чинники: наявність технічних і економічних засобів поставлених цілей: структура управління, система обліку тощо. Найбільш поширеними етапами аналітичної роботи є підготовчий, основний (аналітичний), завершальний (підсумковий).

Успішність здійснення будь-якої діяльності залежить від її чіткої організації. Особливо це стосується проведенню економічного аналізу, чітка організація якого дасть змогу отримувати достовірні й оперативні дані, необхідні для управління підприємством.

Одним із шляхів підвищення рівня економічного аналізу, на думку численної кількості науковців, є використання наукових підходів, зокрема системного підходу.

Для потреб комплексного економічного аналізу показники, на думку Є. В. Мниха, слід виділити у групи, таблиця додатку П [295, с. 55-61].

Економічне зростання характеризується такими кількісними показниками, як приріст вартості підприємства, обсягу діяльності, виробничих потужностей тощо, і системою якісних показників: підвищення прибутковості, прискорення оборотності капіталу, зростання заробітної плати працівників тощо.

Взагалі для аналізу господарської діяльності підприємства застосовують різні прийоми: логічні (деталізація, порівняння, узагальнення), статистичних (зведення, групування, цифрового матеріалу, середні величини, індекси, ряди динаміки), математичні (математичне моделювання, математичний аналіз – інтегральний метод, математична статистика і теорія ймовірностей) та інші методи. Більш складною для дослідження є кореляційна залежність.

Для аналізу господарської діяльності будь-якого підприємства застосовують дані бухгалтерського і оперативного обліку і звітності та інші джерела інформації [112, 201].

Залежно від змісту і завдань аналізу використовують такі основні інформаційні джерела: фінансову звітність; статистичну звітність; дані внутрішньогосподарського (управлінського) бухгалтерського обліку; дані з первинної облікової документації (вибіркові дані); експертні оцінки.

Сучасний економічний аналіз повністю змінює парадигму від оцінково-статистичного до пошуково-прогностичного з вибором оптимальних управлінських рішень у зоні невизначеності та ризику. Сама ж методика конкретних аналітичних досліджень має бути наближеною до життєвих потреб підприємства, відповідати повсякденним запитам управління, бути надійним економічним інструментом управління підприємством.

П. П. Микитюк розглядаючи аналіз економічної ефективності інвестиційно-інноваційних проектів з урахуванням ризиків зазначає, що підприємство може вибирати проект із ряду можливих, давати комплексну оцінку проекту до початку його фінансування [291, с. 60-63].

За дослідженнями науковця, визначення ефективності інвестиційних проектів у ринкових умовах слід проводити з обов'язковим урахуванням фактора ризику. З метою визначення рівня ризику при формуванні інвестицій у світовій практиці широко застосовують методи розрахунку терміну окупності, середнього прибутку, урахування теперішньої вартості майбутнього прибутку тощо. Жоден з цих методів не забезпечує гарантованого уникнення ризикованих ситуацій, тому слід виходити з конкретних умов і застосовувати комбінацію всіх можливих методів. Достовірна оцінка ефективності інвестиційних проектів може бути забезпечена на основі застосування сукупності простих статистичних і нових динамічних методів [291, с. 57-88].

Науковець визначає, що для виявлення резервів поліпшення інвестиційної діяльності потрібна узагальнена оцінка змін усіх компонентів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності і їхнього впливу на кінцевий результат.

Наявність різних методик оцінки ефективності інвестиційних та інноваційних проектів не виключає виникнення проблеми, пов'язаної з формуванням комплексної системи оцінки їх ефективності, оскільки, оцінка ефективності в більшості випадків здійснюється тільки на рівні проекту.

Комплексна система оцінки ефективності інвестиційних та інноваційних проектів включає п'ять основних етапів:

1. Відбір і оцінка інвестиційно-інноваційно привабливих підприємств і організацій;
2. Відбір і оцінка інвестиційно-інноваційно привабливих проектів;
3. Оцінка ефективності проекту в цілому;
4. Оцінка ефективності проекту для кожного його учасника;
5. Моніторинг упровадження проекту.

Особливістю даної системи є комплексний взаємозв'язок оцінки інвестиційної привабливості підприємств і проектів з їх оцінкою ефективності.

Комплексна оцінка проекту передбачає оцінку фінансової стійкості проекту та оцінку його економічної ефективності. З точки зору підприємства, яке вибирає інвестиційні проекти для інвестування питання їх фінансової стійкості на першому етапі відбору проектів мають другорядне значення. Необхідно перш за все визначити найбільш ефективні способи вкладення коштів, а потім обґрунтувати яким способом забезпечити фінансову стійкість проекту і підприємства. Науковець робить висновок, що не завжди потрібна комплексна оцінка проекту, де мають місце різні поняття фінансової стійкості – стійкість відокремленого проекту і стійкість підприємства, яке реалізує проект. На практиці можуть застосовуватися різні методи аналізу інвестиційних проектів, які здійснюються на діючих підприємствах. Це метод умовної автономії, метод аналізу змін, метод об'єднання, метод накладання та метод порівняння.

Для аналізу фінансової спроможності договору про СД без створення юридичної особи, на нашу думку, якнайкраще підійде метод умовної автономії. Це можна пояснити тим, що в практиці такий метод застосовується в тих випадках, коли проект фізично відокремлений від підприємства і може розглядатися незалежно (автономно). Для цього проект умовно розглядають як окрему юридичну особу з своїми активами і пасивами, обсягом реалізації і

витратами. Саме таким можна вважати договір простого товариства або договір про СД без об'єднання вкладів. Даний метод надає можливість оцінити ефективність проекту і його фінансову спроможність.

Для оцінки ефективності інвестиційних проектів в економічній літературі пропонується різна кількість методів, показників. Серед багатьох критеріїв прослідковується чотири головні методи оцінки інвестицій, що враховують фактор часу: чистий приведений дохід, індекс доходності, строк окупності, внутрішня норма доходності. Одні автори називають ці напрями методами оцінки, інші – показниками аналізу ефективності інвестицій.

Прийняття рішень з інвестиційної діяльності зумовлено багатьма факторами: вид інвестиції, вартість інвестиційного проекту, наявність різних можливостей інвестування, прибутковість та окупність інвестиційних проектів тощо.

Серед традиційних показників найбільшого розповсюдження набули: коефіцієнт ефективності (відношення середньорічної суми прибутку до обсягів капітальних вкладень) і період окупності (зворотний до нього показник).

У світовій обліково-аналітичній практиці досить розповсюджений метод визначення окупності інвестицій. Алгоритм розрахунку терміну окупності залежить від рівномірності розподілу прогнозованих доходів від інвестицій. Якщо дохід розробляється рівномірно, то строк окупності розраховується діленням суми приведених витрат однорядового інвестованого капіталу на суму річного доходу, одержаного від використання. У випадку нерівномірного розподілу прибутку строк окупності розраховується прямим підрахунком кількості років, протягом яких інвестиція буде погашена кумулятивним доходом. Даний метод досить ефективний, коли інвестиції сполучені з високим ступенем ризику, оскільки чим коротший термін окупності, тим менш ризикований проект.

Обернений до терміну окупності розраховується коефіцієнт інвестицій, який розраховується діленням середньорічного прибутку на середню величину інвестицій (у відсотках).

Обидва методи мають недоліки: при розрахунках кожного із показників не враховується фактор часу – ні прибуток, ні обсяг інвестованих коштів не приводиться до теперішньої вартості; показником повернення інвестованого капіталу приймається тільки прибуток. На практиці інвестиції повертаються у вигляді грошового потоку, який складається з чистого прибутку та амортизаційних відрахувань.

При оцінці ефективності капіталовкладень необхідно враховувати рівень інфляції. Для цього використовують методику, яка коригує усі фактори, що впливають на грошові потоки порівнюваних проектів. Отже, тільки детальний аналіз проектів інвестування надасть можливість ефективно управляти інвестиціями у країнах з ринковою економікою.

У процесі аналізу інвестицій і результатів інвестиційної діяльності Є.В. Мних пропонує робити висновки про: наявність інвестиційних ресурсів (за обсягом, структурою власного та залученого капіталу); інвестиційну привабливість альтернативних проектів; очікувану дохідність інвестування; потребу капітальних затрат і фінансових вкладень; грошовий потік і фактичну ефективність інвестицій [295, с. 416-421].

Для аналізу інвестиційної діяльності слід використовувати внутрішню та зовнішню звітність про реалізацію інвестиційних проектів, документацію інвестиційних проектів, дані обліку фінансових і реальних інвестицій тощо.

Науковець визначає наступні критерії оцінювання інвестиційних проектів:

1. Чистий наведений ефект, який зазначає суму дисконтованих чистих надходжень за прогнозований період від початкових інвестицій з певним розміром річного доходу.

2. Індекс рентабельності інвестицій, який визначає ступінь прибутковості одиниці затрат і використовується для визначення рейтингу незалежних проектів, які становлять оптимальний портфель при обмеженнях загального обсягу інвестування.

3. Норма рентабельності інвестицій, яка визначає значення коефіцієнта дисконтування, при якому чистий наведений ефект дорівнює 0. Цей показник характеризує критичний рівень прибутковості, при якому витрати на проект будуть виправданими.

4. Строк окупності інвестицій зазначає час, за який авансовий капітал буде компенсований доходами від інвестицій.

5. Коефіцієнт ефективності інвестицій, який не враховує дисконтування доходів і визначає ступінь прибутковості інвестицій.

Основні показники, що визначають оцінку ефективності інвестиційних проектів можна охарактеризувати наступним чином.

Метод визначення чистої теперішньої вартості показує різницю між величиною грошових потоків, що надходять у процесі експлуатації проекту, дисконтованих за прийнятною ставкою дохідності, та сумою інвестиції. Метод чистої теперішньої вартості є найприйнятнішим тоді, коли величину інвестиційних ресурсів практично необмежено, а економічна ситуація уможливорює достатньо точне прогнозування ставки дохідності та тривалий період.

Аналіз рентабельності проекту визначається рівнем рентабельності проекту, розрахованого як відношення чистої теперішньої вартості до початкової суми інвестиції, і вираженого у відсотках. За економічним змістом рентабельність є величиною прибутку, одержаного на кожну грошову одиницю вкладених у проект коштів. Рентабельність є відносним показником, а тому може застосовуватись для вибору одного з кількох інвестиційних проектів, які мають близькі значення чистої теперішньої вартості.

Період окупності інвестицій – це час, протягом якого грошовий потік, одержаний інвестором у процесі експлуатації проекту, зрівняється із сумою інвестицій (вимірюється в роках та місяцях). Метод визначення періоду окупності – один з найпоширеніших у світовій практиці та досить простих засобів з'ясування доцільності проведення інвестиційної операції. У класичному варіанті цей метод не передбачає впорядкування грошових надходжень у часовому аспекті, тобто техніка дисконтування не застосовується. З кількох проектів привабливішим визначається той, який має коротший період окупності.

Алгоритм розрахунку періоду окупності залежить від рівномірності надходження грошових потоків. Якщо грошовий потік є стабільним протягом періоду експлуатації проекту, то період окупності визначається діленням суми

інвестиції на річний обсяг грошового потоку (дріб округлюють у бік збільшення до найближчого цілого).

Під внутрішньою нормою прибутку проекту (нормою рентабельності) розуміють значення коефіцієнта дисконтування, за якого чиста теперішня вартість проекту дорівнюватиме нулю. Внутрішня норма прибутку показує той мінімальний рівень дохідності проекту, за якого він не даватиме ні доходів, ні збитків, тобто за економічним змістом ця норма є точкою беззбитковості даного проекту.

За цим методом обчислюються норми дохідності тих проектів, що в них може вкласти кошти підприємство. Порівняльний аналіз внутрішніх норм прибутку різних проектів альтернативного розміщення коштів підприємства, а також середньо ринкової норми дохідності сприяє визначенню найприбутковішого напряму інвестування.

Якщо внутрішня норма прибутку проекту вища за вартість авансового капіталу, то проект є економічно вигідним. А різниця між цими величинами показує рівень прибутковості, на який може розраховувати інвестор.

У зарубіжних фірмах найбільш популярним став метод статистичних випробувань, або метод «Монте-Карло», перевагою якого є можливість аналізувати та оцінювати різноманітні варіанти організації процесу реалізації інвестиційного проекту і враховувати різні фактори ризиків у межах одного підходу.

Підприємець має враховувати ступінь ризику з метою страхування своїх активів. Усі учасники проекту зацікавлені у виключенні можливості повного провалу чи щонайменше запобіганні збитків. В умовах нестабільної швидко змінюваної ситуації їм слід передбачати всі можливі наслідки дій своїх конкурентів, а також зміни ринкової ситуації.

Призначення аналізу ризику полягає в наданні потенційним партнерам необхідної інформації для прийняття рішень про доцільність участі у реалізації проекту і вживанні заходів по захисту можливих фінансових втрат.

При аналізі ризику інвестиційного проекту та його здійсненні пропонується розглядати: втрати від окремих видів ризику; втрати по одному з напрямів «портфеля інвестицій»; максимально можливий збиток.

Отже, визначення ефективності інвестиційних проектів у ринкових умовах слід проводити з обов'язковим урахуванням фактора ризику. З метою визначення рівня ризику при формуванні інвестицій у світовій практиці широко застосовують методи розрахунку терміну окупності, середнього прибутку, урахування теперішньої вартості майбутнього прибутку тощо.

Серед показників економічної ефективності найбільше розповсюдження отримали показники чистого дисконтованого доходу, періоду повернення капітальних вкладень, внутрішньої норми дохідності і коефіцієнту рентабельності [290, с. 60-74].

Поряд з цим М. І. Бондар визначає певні недоліки моделювання за методом Монте – Карло:

- у процесі моделювання внутрішніх взаємозв'язків дуже багато рутинної роботи, і складання їх несуперечливої системи стає трудомістким завданням;
- у зв'язку з наявністю великої кількості таких зв'язків рішення виходить нестійким;

- самі взаємозв'язки явищ і помилок прогнозу, а також очікувані розподіли вірогідності по основних параметрах будуються із залученням експертної інформації, тому підвищення трудомісткості у розрахунках не завжди супроводжуються адекватним збільшенням їх точності [102, с. 220].

За дослідженнями науковців, на практиці використовується значна кількість методик та показників оцінювання ефективності інвестиційних проектів, проте, на його думку, необхідно вдосконалити даний процес з врахуванням реальних можливостей суб'єкта господарювання [231, с. 9-16]. Пропонує новий методичний підхід для оцінювання реальної ефективності існування на основі системи інтегральної динаміки розвитку суб'єкта господарювання. Щоб оцінити привабливість будь-якого інвестиційного проекту, на його думку, слід проаналізувати чотири елементи: обсяг витрат (чисті інвестиції); потенційні вигоди (чистий грошовий притік від діяльності); період, протягом якого інвестиційний проект, як очікується, буде генерувати дохід (життєвий цикл інвестиції); будь-яке вивільнення капіталу наприкінці строку економічного життя інвестиції (ліквідаційна вартість).

Метод окупності застосовують 90 % компаній. Альтернативою методу окупності є аналіз прибутку на балансову вартість інвестиції.

Привабливість для менеджерів методу внутрішньої норми прибутку пояснюється двома причинами: не має потреби уточнювати альтернативну вартість капіталу; здатність давати результати аналізу у відсотках як дійсний прибуток на інвестицію.

Показник чистої приведеної вартості зважає компроміс за грошовими потоками між вкладеннями, майбутніми доходами та ліквідаційною вартістю у еквівалентних величинах дисконтованої вартості, тому є найбільш популярним у багатьох країнах при оцінці інвестиційних проектів.

Метод рентабельності інвестицій є переважним при комплектуванні портфеля інвестиційних проектів у випадку обмеження за обсягом джерел фінансування.

Також зазначає, що подані показники, що використовуються для комерційної оцінки ефективності інвестиційних проектів дозволяють визначити їх потенційні, а не реальні можливості. Для виправлення цього недоліку науковці пропонують зробити оцінку з позиції системного підходу. В якості інструмента для комплексної оцінки ефективності проектів і порівняльного аналізу ступеня задоволення інтересів потенційних інвесторів використовується графоаналітичний метод «Квадрат потенціалу», який базується на використанні комплексної рейтингової оцінки підприємницького потенціалу підприємства в цілому.

Комплексна оцінка ефективності інвестиційних проектів, запропонована науковцями передбачає узагальнений показник, який включає аналіз надійності підприємства (коефіцієнт Бівера, «Z-параметр» Альтмана, коефіцієнт фінансового левериджу, коефіцієнт покриття, коефіцієнт абсолютної ліквідності) та аналіз доцільності інвестиційного проекту (точка беззбитковості, період окупності, чиста теперішня вартість, внутрішня норма прибутку, індекс прибутковості).

В комплексному підході до оцінки економічної ефективності інвестиційних проектів пропонується застосовувати показник ефективності інвестування, який розраховується відношенням суми всіх можливих надходжень, пов'язаних з

експлуатацією об'єкта інвестицій протягом розрахункового періоду, а також його ринкової вартості на кінець розрахункового періоду до суми інвестиційних вкладень в нього з урахуванням графіка розподілу всіх фінансових потоків у часі. Але застосування даного показника на практиці є досить громіздким, оскільки окремі його елементи потребують додаткового коригування [231, с. 9-16].

К.П. Покатаєва підсумовуючи свої дослідження з інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств визначає, що комплексна оцінка і прогнозування інвестиційної привабливості відносяться до основних детермінант прийняття обґрунтованих рішень щодо об'єктивної спрямованості інвестиційного процесу [323, с. 84-90]. Побудова інтегральної, узагальнюючої оцінки інвестиційної привабливості підприємства є дуже складною задачею, що пояснюється практичною неможливістю забезпечення за допомогою тих чи інших формалізованих методів достатньо адекватного відображення її реального рівня.

У сучасній практиці, за дослідженнями науковця, серед методів агрегування величин в інтегральну оцінку, яка є основою для подальшої побудови рейтингів, найширше застосування знайшли такі: метод сум, метод середньої арифметичної, метод середньої геометричної, метод коефіцієнтів, метод суми місць, метод відстаней.

Метод сум передбачає отримання інтегральної рейтингової оцінки шляхом сумування відношень всіх вихідних показників до їх базових значень, тобто стандартизованих у певний спосіб показників.

Метод середньої арифметичної передбачає отримання інтегральної рейтингової оцінки шляхом простого усереднення стандартизованих значень показників – середня арифметична проста, шляхом усереднення із урахуванням вагомості показників або шляхом усереднення показників, попередньо зведених за їх економічним змістом у групи, з урахуванням як вагомості показників всередині кожної групи, так і групових ваг – середні арифметичні зважені.

Метод середньої геометричної передбачає отримання інтегральної рейтингової оцінки шляхом простого або зваженого перемноження вихідних показників і добування кореня відповідного ступеня.

Метод коефіцієнтів повторює процедуру попереднього методу, за виключенням добування кореню.

Метод суми місць передбачає отримання інтегральної рейтингової оцінки шляхом простого або зваженого підсумовування рангів, отриманих підприємством за кожним із всіх вихідних показників.

Метод відстаней передбачає встановлення інтегральної рейтингової оцінки залежно від метричної відстані, як правило, евклідової, між конкретними значеннями показників досліджуваних підприємств та еталонного підприємства (точки-еталону в n -вимірному просторі).

Отже, за дослідженнями К. П. Покатаєвої, інтегральна оцінка дає змогу поєднати в одному показнику багато різних за назвою, одиницями виміру, вагомістю й іншими характеристиками показників, що спрощує процедуру оцінки, а інколи є єдино можливим варіантом її проведення і надання об'єктивних остаточних висновків. Практична значущість розрахунку інтегральних показників як підґрунтя для побудови рейтингів, які є

невід'ємною складовою інвестиційного процесу, зумовлена тим, що, по-перше, грамотно сконструйовані індикатори сполучають у собі основні моменти досліджуваного аспекту функціонування підприємства, по-друге, аналіз змін одного показника проти багатьох різноманітних коефіцієнтів завжди є простішим, по-третє, один інтегральний параметр на відміну від множини, навіть стандартних, показників забезпечує зручну і зрозумілу базу для об'єктивного порівняння різних підприємств [323, с. 84-90].

У деяких випадках створення окремої юридичної особи для здійснення якогось проекту є недоцільним, і в цьому разі укладення договору про СД є дуже хорошим виходом.

Рішення про здійснення інвестицій приймається на базі інвестиційного проекту, незалежно від того, існує він у матеріальній формі чи тільки в уяві інвестора. Інвестиційний проект – це викладення цілей та особливостей конкретного інвестування й обґрунтування його доцільності. Під інвестиційним проектом розуміють письмовий документ, де викладено ціль, методи реалізації, опис об'єкта інвестування, фінансова доцільність інвестицій. Тому, з урахуванням вище зроблених облікових досліджень та власних переконань стосовно обліку внесків до СД як фінансових інвестицій, пропонується доцільним договір про здійснення СД вважати інвестиційним проектом.

На нашу думку, фінансову стійкість проекту (в нашому випадку договору про СД) слід визначати за загальноприйнятими показниками для визначення фінансової стійкості підприємства. Особливістю визначення фінансової стійкості (спроможності) за договором про СД буде те, що такий договір розглядається як умовна юридична особа, яка не формує окремо статутний капітал та інші види власного капіталу і відображає у звітності про СД активи, зобов'язання, доходи та витрати. Така думка підтверджується тим, що активи, отримані від учасників як вклад у СД, відображаються оператором СД у складі довгострокових та поточних зобов'язань, передача учасником активів як вкладу у СД слід відображати відповідно у складі довгострокової та поточної дебіторської заборгованості в залежності від терміну укладеного договору про СД.

Виходячи з вищесказаного аналіз фінансової спроможності договору про СД слід проводити за такими показниками.

1. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень:
2. Коефіцієнт структури залученого капіталу:
3. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами розраховують як відношення власних оборотних коштів до всієї величини оборотних коштів.

Мінімальне значення цього показника – 0,1. Коли показник опускається за це значення, то підприємство (договір, проект) визнається неплатоспроможним. Збільшення величини показника свідчить про непоганий фінансовий стан підприємства і його спроможність проводити незалежну фінансову політику.

4. Коефіцієнт відношення виробничих активів і вартості майна:

Мінімальне нормативне значення цього показника 0,5.

5. Коефіцієнт мобільності.

6. Коефіцієнт короткострокової заборгованості:

Збільшення частки термінових зобов'язань свідчить про втрату фінансової стійкості.

7. Коефіцієнт кредиторської заборгованості:

8. Співвідношення між дебіторською та кредиторською заборгованістю:

Додатково ефективно використовувати показники грошового потоку для оцінювання фінансової стійкості підприємства за наступними показниками:

1. Рентабельність на основі грошового потоку.

2. Коефіцієнт самофінансування (показник грошової віддачі інвестицій):

3. Коефіцієнт обслуговування боргу.

Доцільним також буде розраховувати сукупність аналітичних показників - коефіцієнтів ліквідності.

1. Коефіцієнт поточної ліквідності.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

Значення коефіцієнта абсолютної ліквідності повинно перебувати в межах 0,2-0,35.

За допомогою аналізу таких коефіцієнтів можна виявити сильні і слабкі позиції різних підприємств (договорів), які здійснюють спільну діяльність. Ці дані використовують для контролю діяльності підприємства, щоб не допустити банкрутства.

Тому спрямуємо свої дослідження на аналіз оцінки ефективності, фінансової спроможності та ліквідності укладеного договору про СД.

Приклад. У серпні місяці 2018 року був укладений договір про спільну діяльність з об'єднанням вкладів між Статутним територіально-галузевим об'єднанням південна залізниця Полтавська колійна машинна станція № 132 та Закритим акціонерним товариством «Цивільбуд» про виконання робіт дорожніми машинами ПОПМС – 265 на дільниці Полтава – Гребінка перегін Роз'їзд Дєповський – Ромодан 205-206 км.

За цим договором Полтавською колійною машинною станцією № 132 були використані активи в такій сумі:

- необоротні активи (амортизація основних засобів) – 117121 грн;

- оборотні активи – 1368217 грн.

Всього: 1485338 грн.

Зобов'язання за податками по договору СД склали – 572000 грн.

Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи – 157488 грн., у т.ч. робітникам – 144150 грн.

Разом зобов'язання за договором СД склали 729488 грн.

Вартість будівельно-монтажних робіт склала 1703720 грн., у т.ч.:

- матеріали – 13688217 грн.;

- заробітна плата – 144150 грн.;

- амортизація основних засобів – 93694 грн.;

- загальновиробничі витрати – 97659 грн.

Інші витрати – 511106 грн.

Разом витрати за договором склали 2214826 грн.

Отримана сума доходу за виконанні роботи склала 8025850 грн.

Оцінимо інвестиційний проект (договір про СД) за наступними критеріями:

1. Чистий наведений ефект: 8025850 грн. – 2214826 грн. = 5811024 грн.

2. Індекс рентабельності інвестицій: 5811024 грн. / 2214826 грн. * 100 % = 262,4 %.

3. Норма рентабельності інвестицій: 8025850 грн. - 2214826 грн. / 2214826 грн. = 2,62.

4. Строк окупності інвестицій: 8025850 грн./міс. / 2214826 грн. / міс. = 3,6 міс. = 4 міс.

5. Коефіцієнт ефективності інвестицій: 2214826 грн./міс. / 8025850 грн. / міс. = 0,28.

Проведемо аналіз фінансової спроможності договору про СД за вищевказаними показниками.

Коефіцієнт структури довгострокових вкладень розрахувати не зможемо через відсутність за договором довгострокових зобов'язань.

Коефіцієнт структури залученого капіталу матиме значення:

Довгострокові зобов'язання (3 розділ пасиву) /
Залучений капітал (4 розділ) / Поточні зобов'язання = 729488 грн. / 729488 грн. = 1

Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами:

Розділ 2 активу балансу – Розділ 4 пасиву балансу /
Розділ 2 активу балансу = 1368217 грн. – 729488 грн. / 1368217 грн. =
638729 грн. / 1368217 = 0,47.

Коефіцієнт відношення виробничих активів і вартості майна:

Виробничі активи (основні засоби, виробничі запаси,
незавершене виробництво) /
Балансова вартість майна = 1485338 грн. / 1485338 грн. = 1.

Коефіцієнт мобільності:

Оборотні активи /
Необоротні активи = 1368217 грн. / 117121 грн. = 11,68.

Коефіцієнт короткострокової заборгованості:

Короткострокові зобов'язання /
Зобов'язання = 729488 грн. / 729488 грн. = 1

Коефіцієнт кредиторської заборгованості:

Кредиторська заборгованість /
Зобов'язання = 157488 грн. / 729488 грн. = 0,22.

Співвідношення між дебіторською та кредиторською заборгованістю:

Дебіторська заборгованість /
Кредиторська заборгованість = 8025850 грн. / 729488 грн. = 11.

Показники грошового потоку для оцінювання фінансової стійкості проекту наступні:

1. Рентабельність на основі грошового потоку:

$$\frac{\text{Грошовий потік}}{\text{Виручка від реалізації}} * 100\% = \frac{8025850 \text{ грн.}}{8025850 \text{ грн.}} * 100\% = 100\%$$

2. Коефіцієнт самофінансування (показник грошової віддачі інвестицій):

$$\frac{\text{Грошовий потік}}{\text{Сума інвестицій}} = \frac{8025850 \text{ грн.}}{2214826 \text{ грн.}} = 3,6.$$

3. Коефіцієнт обслуговування боргу:

$$\frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Грошовий потік від операційної діяльності}} = \frac{729488 \text{ грн.}}{8025850 \text{ грн.}} = 0,09.$$

Коефіцієнти ліквідності мають таке значення:

1. Коефіцієнт поточної ліквідності:

$$\frac{\text{Поточні активи}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{(8025850 \text{ грн.} + 1368217 \text{ грн.})}{729488 \text{ грн.}} = \frac{9394067 \text{ грн.}}{729488 \text{ грн.}} = 12,88.$$

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності:

$$\frac{\text{Поточні активи} - \text{Запаси}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{(8025850 \text{ грн.} + 1368217 \text{ грн.}) - 136817 \text{ грн.}}{729488 \text{ грн.}} = 12,69.$$

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$\frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{8025850 \text{ грн.}}{729488 \text{ грн.}} = 11.$$

З вище проведених розрахунків можна зробити висновок, що підписання договору про СД між Статутним територіально-галузевим об'єднанням південна залізниця Полтавська колійна машинна станція № 132 та Публічним акціонерним товариством «Цивільбуд» є фінансово вигідним, оскільки усі показники показують досить гарний результат. Про це говорить результат розрахунку як показників оцінки інвестиційного проекту (договору про СД), так і показники фінансової спроможності за цим договором. В даному випадку договір про СД розглядається як інвестиційний проект. Позитивне значення показників прослідковується в значному перевищенні суми отриманої за договором в порівнянні з понесеними витратами на виконання робіт за договором про СД.

Таким чином, застосування нових інструментів та методологій в управлінні процесами формування й використання фінансових ресурсів базується на врахуванні попереднього досвіду підприємства з обов'язковою проекцією у майбутнє з метою створення оптимальних умов його подальшого ефективного функціонування.

3.3. Комплексна оцінка ефективності спільної діяльності

Відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність спільного підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому часі, системний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед спільним підприємством. Фінансовий контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів спільного підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Організаційна система аналітичних досліджень спільного підприємства визначається загальними підходами до організації системи управління господарюючого суб'єкта. Належним чином організована система цих досліджень створює умови для проведення системного і комплексного економічного аналізу на спільному підприємстві.

Одним з найважливіших завдань функціонування служби фінансового контролінгу на підприємстві є організація оперативного контролінгу і діагностики фінансового стану підприємства. Діагностика фінансового стану підприємства – можливість оцінити майновий стан, платоспроможність, ліквідність, фінансову стійкість, ділову активність і прибутковість діяльності підприємства. Фінансовий аналіз здійснюють на основі показників фінансової звітності підприємства використовуючи методи горизонтального аналізу, вертикального аналізу, трендовий аналіз, аналіз відносних показників тощо. Фінансовий стан підприємства є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства; він визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, які відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів. Що вищими є показники обсягу виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) і нижчою собівартість продукції (робіт, послуг), тим вищою буде прибутковість підприємства, а, відтак, - стабільнішим його фінансовий стан. Разом з цим слід пам'ятати, що фінансова діяльність підприємства також спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання платіжної дисципліни, здійснення ефективної кредитної політики, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства. Діагностика фінансового стану підприємства передбачає систематичну й усебічну оцінку його діяльності з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Це уможливорює критичну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства як у статичній, так і в динамічній формі, створює передумови для визначення проблем у фінансовій діяльності та способів ефективного використання фінансових ресурсів, а також їх раціонального розміщення.

Основні завдання діагностики фінансового стану:

- вивчення теоретичних основ фінансової діагностики;
- загальна оцінка фінансового стану підприємства (оцінка складу і структури джерел фінансових ресурсів, аналіз джерел власних і позикових коштів, аналіз кредиторської заборгованості);

- оцінка складу і структури активів, їх стану і просування, аналіз основного і оборотного капіталу, дебіторської заборгованості);
- аналіз ринкової стійкості підприємства;
- аналіз фінансової стійкості (аналіз абсолютних і відносних її показників, оцінка запасу фінансової стійкості);
- аналіз платоспроможності та ліквідності;
- аналіз грошових потоків;
- аналіз ефективності використання капіталу (аналіз прибутковості, обіг оборотних коштів, дослідження ефекту фінансового важеля);
- оцінка кредитоспроможності підприємства;
- оцінка виробничо-фінансового левериджа;
- аналіз ділової активності підприємства;
- прогнозування фінансових показників підприємства;
- аналіз фінансового стану неплатоспроможних підприємств і пошук шляхів запобігання банкрутства;
- стратегічний аналіз фінансового ризику і пошук шляхів його зниження.

Вирішення цих завдань сприяє вдосконаленню системи управління підприємством, поліпшення його економічно ринкової позиції, фінансової стійкості, платоспроможності та ліквідності.

Основними джерелами інформації для аналізу фінансового стану підприємства є форми №1, 2, 3, 4.

Аналіз фінансової звітності допомагає:

- обґрунтувати фінансові плани;
- виявити слабкі місця у фінансових операціях підприємства;
- вжити відповідних заходів, які допоможуть виправити становище;
- прийняти рішення про ефективніше використання коштів і ресурсів підприємства;
- адекватно скоригувати напрями майбутньої діяльності підприємства;
- вивчити ліквідність, платоспроможність, фінансову стійкість і кредитоспроможність підприємства;
- забезпечити інформаційні потреби користувачів (власників, інвесторів, кредиторів).

Головне завдання фінансового контролера в аналізі фінансової звітності – зрозуміти та правильно інтерпретувати результати опрацювання даних. Аналізуючи фінансові звіти використовують різні методи та прийоми фінансового контролінгу, які розглядалися у попередніх розділах.

До прийомів аналізу відносять:

- горизонтальний (часовий) аналіз;
- вертикальний (структурний) аналіз;
- трендовий аналіз;
- аналіз відносних показників (коефіцієнтів);
- порівняльний аналіз;
- факторний аналіз.

Методи аналізу:

- 1) неформалізовані: - експертних оцінок; - порівняльні; - побудова системи показників; - побудова системи аналітичних таблиць.

2) формалізовані: - ланцюгових підстановок; - арифметичних різниць; - балансовий; - відсоткових чисел; - простих і складних процентів; - дисконтування.

3) традиційні методи економічної статистики: - середніх та відносних величин; - групування; - індексний.

Отже, у сучасних умовах господарювання фінансова діагностика слугує основним інструментом прийняття управлінських рішень на підприємстві, спрямованих на досягнення його стратегічних та тактичних цілей. Якість результатів фінансової діагностики залежить від обраних методів, кваліфікації фахівців, що здійснюють діагностичні процедури, інформаційного та програмного забезпечення. При проведенні фінансової діагностики використовують велику кількість різноманітних методів. Науково необґрунтований вибір тих чи інших методів залежно від певних особливостей підприємств зумовлює необ'єктивну економічну інтерпретацію результатів діагностики.

Аналіз інвестицій проводять у двох напрямках: аналіз ефективності інвестицій, вкладених у статутний капітал СП; аналіз фінансового стану СП.

Для аналізу ефективності інвестицій, пропонується застосування коефіцієнтів прибутковості окремо іноземних інвестицій і інвестицій резидентів.

Аналіз іноземних інвестицій будується на фундаментальних принципах і концепціях аналізу внутрішніх інвестицій. Характерною рисою даного аналізу є врахування впливу політичного і валютного ризику на ефективність і процес прийняття рішень. Одним із способів зниження політичного ризику є створення СП, що дозволяє прийняти його рівень як постійну величину.

І.В. Якимів приділив увагу аналізу рівня самофінансування інвестиційної діяльності підприємств, вказуючи на що, найбільш поширеним у вітчизняних публікаціях є розуміння самофінансування як внутрішнього фінансування за рахунок будь-яких власних джерел підприємства, до яких найчастіше відносять прибуток та амортизаційні відрахування [393, с. 32-34]. У межах внутрішнього фінансування тільки процес самофінансування підвищує вартість власного капіталу підприємства. Тому ототожнює поняття самофінансування з фінансуванням з нерозподіленого прибутку.

Основними методами оцінювання програми інвестиційної діяльності, за дослідженнями І.О. Хмарцової, є: розрахунок терміну окупності інвестицій; розрахунок віддачі на капітал, що вкладений; визначення чистого наведеного ефекту (чистої поточної вартості); розрахунок рівня рентабельності інвестицій [372, с. 438-441].

Визначаються наступні основні методи оцінки програми інвестиційної діяльності: 1) розрахунок терміну окупності інвестицій; 2) розрахунок індексу рентабельності інвестицій; 3) визначення чистого приведенного ефекту; 4) визначення внутрішньої норми дохідності; 5) розрахунок середньозваженого терміну життєвого циклу інвестиційного проекту, тобто дюрації.

В Україні розроблена й діє Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, що затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.98 р. (далі – Методика) [286]. Інтегральна оцінка надає змогу поєднати в одному показнику

багато за змістом і назвою, одиницями вимірювання, вагомістю та іншими характеристиками чинників фінансового стану.

Основними групами показників є: показники оцінювання майнового стану, фінансової стійкості (платоспроможності), ліквідності активів, прибутковості, ділової активності, ринкової активності.

Наведених у групах показників достатньо для визначення загального інтегрального показника фінансового стану підприємства. Для розрахунку інтегрального показника інвестиційної привабливості (фінансового стану) розроблено програмний комплекс для персонального комп'ютера – INTEGRAL. Алгоритм базується на методах математичної статистики (варіаційний аналіз).

На основі вихідних даних зі стандартних форм фінансової звітності спочатку розраховують показники щодо всіх підприємств. Фіксують мінімальне та максимальне значення і напрямок оптимізації кожного показника – min (max). Результат розрахунку – інтегральний показник фінансового стану – наводиться в балах. Рейтинг підприємств визначається у порядку спадання результатів.

Існуюча в Україні Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств і організацій включає систему показників, що характеризують фінансовий стан підприємства. Таким чином, оцінка інвестиційної привабливості підприємства ототожнюється з оцінкою його фінансового стану. Проте оцінка фінансового стану є тільки частиною внутрішньої оцінки інвестиційної привабливості підприємства, оскільки оцінка інвестиційної привабливості повинна ґрунтуватися на оцінці внутрішніх і зовнішніх показників привабливості підприємства.

Виходячи з визначення інвестиційної привабливості проекту, запропонована Методика оцінки інвестиційної привабливості проекту з урахуванням інтегрального коефіцієнта інвестиційної привабливості проекту, який включає коефіцієнт прибутковості впроваджуваного інвестиційного і інноваційного проекту; коефіцієнт матеріальної зацікавленості працівників підприємства; коефіцієнт бюджетного впливу; коефіцієнт економічної безпеки.

Інтегральний коефіцієнт інвестиційної привабливості проекту показує: чим більший цей коефіцієнт, тим більш привабливим є інвестиційний та інноваційний проект для кожного з його учасників (підприємства, працівників, держави (регіону)) [290, с. 225-246].

Показниками економічної ефективності інвестицій є: розрахунок загальної прибутковості проекту, чистої приведеної вартості, рентабельності, терміну окупності інвестицій, співвідношення доходів і витрат.

Для переходу до розрахунку показників наведемо умовні позначення показників, що будуть використовуватися під час аналізу вищевказаних показників ефективності інвестицій:

P – обсяг грошових надходжень від економічної діяльності об'єкта інвестицій після введення його в експлуатацію;

V_i – обсяг інвестицій, що потрібні для введення об'єкта в експлуатацію (витрати інвестиційні);

V_e – обсяг поточних витрат діючого об'єкта, необхідних для виробництва товарів чи послуг, що виробляє створений об'єкт (витрати експлуатаційні);

A_t – величина нарахованої за рік амортизації основних засобів, створених за рахунок інвестицій;

T – кількість років життя проекту (експлуатація об'єкта та отримання доходів від інвестицій);

t – індекс (порядковий номер) кожного року експлуатації об'єкта. $t = 1, 2, \dots, T$.

1. Чиста приведена вартість проекту (NPV) розраховується як сума щорічних обсягів доходів за мінусом витрат, приведених до умов поточного року:

$$NPV = \sum_{t=1}^T (P_t - B_{ut} - B_{et}) / (1+r)^t \quad (3.1)$$

Для прийняття проекту величина NPV має бути більша від 0.

2. Термін окупності проекту (T_k) визначає кількість років, за які загальний приведений прибуток буде дорівнювати обсягу інвестицій:

$$B_u = \sum_{t=1}^{T_k} (P_t - B_{et}) / (1+r)^t \quad (3.2)$$

T_k – кількість років, потрібних для того, щоб обсяг прибутку від інвестицій зрівнявся з обсягом B_u (термін окупності);

r – річна ставка дисконту, що має використовуватися для приведення грошових надходжень майбутніх періодів до умов поточного року;

K – коефіцієнт приведення: $K = 1 / (1+r)^t$.

4. Коефіцієнт співвідношення доходів та витрат (R) розраховується як дріб, де в чисельнику має бути сума за всі роки приведених вартостей доходів від інвестицій, а в знаменнику – сума приведених витрат:

$$R = \sum_{t=1}^T P_t / (1+r)^t / \sum_{t=1}^T (B_{ut} - B_{et}) / (1+r)^t \quad (3.3)$$

Цей показник має бути більшим від 1.

5. Коефіцієнт прибутковості (g) проекту розраховується як співвідношення чистої приведеної вартості доходів за період життя проекту та обсягу капіталовкладень:

$$g = \sum_{t=1}^T (P_t - B_{et}) / (1+r)^t / \sum_{t=1}^T B_{ut} / (1+r)^t \quad (3.4)$$

Приймаються ті проекти, де коефіцієнт прибутковості щонайменше більший від одиниці.

6. Внутрішня норма прибутковості (R) проекту визначається як той рівень ставки дисконтування r , за якого чиста приведена вартість проекту (за період життя проекту) дорівнює нулю:

$$NPV = \sum_{t=1}^T (P_t - B_{ut} - B_{et}) / (1+r)^t = 0 \quad (3.5)$$

Внутрішня норма прибутковості є тією межею, нижче якої проект дає негативну загальну прибутковість.

7. Фондовіддача (f) проекту розраховується як співвідношення середньорічного прибутку за весь період життя проекту до середньорічної залишкової вартості інвестицій за період життя проекту з урахуванням їхнього щорічного зношення:

$$f = \frac{\sum_{t=1}^T (P_t - B_{et}) / T}{\sum_{t=1}^T (B_{ut} - A_t) / T} \quad (3.6)$$

Показник фондівіддачі визначає рівень середньої віддачі (отримання прибутку) від кожної гривні використаних інвестицій.

М.І. Бондар пропонує здійснювати аналіз ефективності інвестицій за наступними компонентами:

- аналіз якості продукції, робіт, послуг, що лежать в основі інвестиційного проекту;
- аналіз ефективності використання ресурсів;
- аналіз якості управління інвестиційним процесом та відділу збуту;
- аналіз показників фінансового стану та періоду окупності інвестицій [102, с. 216-220].

Взагалі ефективність інвестицій потрібно оцінювати на основі розрахунку економічних показників, перелік яких має визначатися інвесторами. Для цього визначаються методи оцінки з застосуванням розрахунку терміну окупності t , розрахунок індексу рентабельності інвестицій IR , рівень рентабельності інвестицій R , визначення чистого приведенного ефекту NRV , визначення внутрішньої норми доходності IRR та ін.

Визначимо показники ефективності фінансових інвестицій у спільну діяльність (спільне підприємство - «Полтавська міжнародна оптово-торгівельна база Полтавської облспоживспілки») підприємства з іноземними інвестиціями «Юнітекс» протягом 2013 – 2018 років.

Підприємство з іноземними інвестиціями «Юнітекс», як контрольний учасник має у статутному капіталі СП «Полтавська міжнародна оптово-торгівельна база Полтавської облспоживспілки» частку розміром 65 %. Розмір статутного капіталу СП «Полтавська міжнародна оптово-торгівельна база Полтавської облспоживспілки» наступний: 2013 р. – 28,1 тис. грн., 2014 р. – 41,0 тис. грн., 2015 р. – 180,8 тис. грн., 2016 р. – 321,3 тис. грн., 2017 р. – 321,3 тис. грн., 2018 р. – 321,3 тис. грн. Середньоринкова ставка дохідності – 25 %. Розмір інвестицій з урахуванням частки у статутному капіталі становить: 2013 р. – 18,3 тис. грн., 2014 р. – 26,65 тис. грн., 2015 р. – 117,5 тис. грн., 2016 р. – 208,8 тис. грн., 2017 р. – 208,8 тис. грн., 2018 р. – 208,8 тис. грн. загальна сума вкладених інвестицій у СП – 790 тис. грн. Величина грошового потоку по роках

наступна: 2013 р. – 2,7 тис. грн., 2014 р. – 6,5 тис. грн., 2015 р. – 28,5 тис. грн., 2016 р. – 36,4 тис. грн., 2017 р. – 56,8 тис. грн., 2018 р. – 58,9 тис. грн. загальний грошовий потік складає 190 тис. грн.

Проаналізуємо доцільність вкладення капіталу в СП вартістю 790 тис. грн. за методом чистої теперішньої вартості шляхом визначення різниці між величиною грошових потоків, що надходять, дисконтова них за прийнятною ставкою дохідності та сумою інвестиції.

$$NPV = (2,7/(1+0,25) + 6,5 / (1+0,25)^2 + 28,5 / (1+0,25)^3 + 36,4 / (1+0,25)^4 + 56,8 / (1+0,25)^5 + 58,9 / (1+0,25)^6) - 790 \text{ тис. грн.} = -720 \text{ тис. грн.}$$

Результат показника показав, що вкладення до статутного капіталу СП є неефективним і інвестування за таких умов недоцільне.

Аналіз доцільності інвестування можна провести за допомогою визначення рівня рентабельності, розрахованого як відношення чистої вартості до початкової суми інвестиції, і вираженого у відсотках.

За даними нашого підприємства спостерігаємо збитковість вкладення до статутного капіталу СП.

$$IR = 720 \text{ тис. грн.} / 790 \text{ тис. грн.} * 100 \% = 96 \%$$

Такий результат ще раз підтверджує недоцільність інвестування, оскільки для прийнятного інвестування вказаний коефіцієнт повинен становити щонайменше більше від одиниці.

Внутрішню норму прибутку (d) знаходять як невідому величину. Для розрахунку цього показника виберемо два довільні значення дисконтування: $d1 = 20 \%$, $d2 = 30 \%$. Розрахуємо відповідні значення чистої теперішньої вартості:

$$NPV (d1) = (2,7 / 1,2 + 6,5 / (1,2)^2 + 28,5 / (1,2)^3 + 36,4 / (1,2)^4 + 56,8 / (1,2)^5 + 58,9 / (1,2)^6) - 790 \text{ тис. грн.} = -706,68 \text{ тис. грн.}$$

$$NPV (d2) = (2,7 / 1,3 + 6,5 / (1,3)^2 + 28,5 / (1,3)^3 + 36,4 / (1,3)^4 + 56,8 / (1,3)^5 + 58,9 / (1,3)^6) - 790 \text{ тис. грн.} = -730,89 \text{ тис. грн.}$$

Далі застосовуємо формулу:

$$d = d1 + NPV (d1) / NPV (d1) - NPV (d2) * (d2 - d1),$$

де $NPV (d1)$ і $NPV (d2)$ – значення чистої теперішньої вартості за $d1$ і $d2$ відповідно, тобто:

$$d = 20 + (-706,68 \text{ тис. грн.}) / (-706,68 \text{ тис. грн.} - (-730,89 \text{ тис. грн.})) * (30 - 20) = -272,62 \%$$

Отже, внутрішня норма прибутку значно менша за вартість авансованого капіталу і такі вкладення є дуже не вигідними.

Термін окупності вкладення становить: $T = 790 \text{ тис. грн.} / 190 \text{ тис. грн.} = 4$ роки. Тобто тільки через 4 роки контрольний учасник СД зможе повернути авансований ним капітал у СП.

Також доречним буде визначення коефіцієнту ефективності інвестицій (К), який не враховує дисконтування доходів і визначає ступінь прибутковості інвестицій.

$$K = 190 \text{ тис. грн.} / 789 \text{ тис грн.} * 100 \% = 24 \%$$

Таким чином, з розрахунків основних показників ефективності інвестування у СП можна зробити висновок, що вкладення капіталу за таких умов є неефективних і продовжувати тримати вклад є недоцільним. Для підвищення ефективності інвестування у СД слід зробити акцент на величину грошових потоків підприємства. Протягом досліджуваного періоду ці суми становили незначний відсоток. Позитивне значення показників можна отримати тільки за умови коли грошовий потік кожного року становитиме не менше 50 % суми інвестицій до статутного капіталу СП. Такого рівня грошового потоку можна досягти шляхом підвищення величини чистого прибутку СП, яку можна підвищити за рахунок покращення якості продукції, робіт, послуг, що надаються СП, більш ефективного використання ресурсів, покращення управління збутом продукції, робіт, послуг.

Наступним напрямком є аналіз фінансово-економічного стану СП. Метою фінансово-економічного аналізу є оцінка ефективності інвестицій у СП на основі аналізу фінансово-економічної стійкості, економічного потенціалу підприємства й можливостей економічного росту, як фундаменту підвищення добробуту власників підприємства.

Аналіз фінансового стану підприємства переслідує декілька цілей:

- визначення фінансового положення;
- виявлення змін у фінансовому стані в просторово-часовому розрізі;
- виявлення основних факторів, що викликають зміни у фінансовому стані;
- прогноз основних тенденцій фінансового стану.

Ціль аналізу фінансового стану - більш докладна характеристика майнового і фінансового положення господарюючого суб'єкта, результатів його діяльності в звітному періоді, що минає, а також можливостей розвитку суб'єкта на перспективу. Він конкретизує, доповнює і розширює окремі процедури експрес-аналізу. При цьому ступінь деталізації залежить від бажання аналітика.

У традиційному розумінні фінансовий аналіз являє собою метод оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності. Прийнято виділяти два види фінансового аналізу - внутрішній і зовнішній.

Основний зміст зовнішнього фінансового аналізу – надання інформації численним користувачам про прибутковість діяльності підприємства, його платоспроможність, фінансову незалежність, ділову активність, ринкову стійкість тощо.

Результати внутрішнього фінансового аналізу призначені для керівництва спільного підприємства. Основний зміст цього аналізу – факторний аналіз прибутку (збитку), рентабельності, собівартості виробництва за видами

продукції та видами витрат, пошук точки беззбитковості (критичного обсягу виробництва), фінансовий аналіз інвестиційних проектів.

Завдання фінансового аналізу зумовлені завданням управління підприємством у трьох сферах діяльності – фінансовій, інвестиційній та операційній (виробничій), що поєднані рухом фінансових ресурсів. Такий поділ, що є традиційним для країн з розвиненою економікою набрав чинності і в Україні.

Основними методами фінансового аналізу є:

1) класичні методи аналізу господарської діяльності та фінансового аналізу – ланцюгових підстановок, арифметичних різниць, балансовий, відсоткових чисел, диференціальний, логарифмічний, інтегральний, простих та складних відсотків, дисконтування;

2) традиційні методи економічної статистики – середніх та відносних величин, групування, графічний, індексний, елементарні методи обробки показників у динаміці;

3) методи математичної статистики вивчення зв'язків – аналізи кореляційний, регресивний, дискримінантний, дисперсійний, факторний, коваріаційний та ін.;

4) економетричні методи – матричні, теорії міжгалузевого балансу;

5) методи економічної кібернетики і оптимального програмування – системного аналізу, лінійного, нелінійного, динамічного програмування та ін.;

6) методи дослідження операцій і теорій прийняття рішень – теорії графів, ігор, масового обслуговування, сітьового планування і управління;

За ознакою предмета методи та прийоми фінансового аналізу традиційно поділяють на такі: аналізи вертикальний, горизонтальний та відносних показників (коефіцієнтів);

Вертикальний аналіз полягає у визначенні у відсотках структури досліджуваного об'єкта, наприклад структури активів, пасивів, прибутку від звичайної діяльності, операційних витрат тощо. За допомогою вертикального аналізу порівнюють відносні показники за підприємствами, що істотно різняться за абсолютними показниками обсягів виробництва і залучених фінансових ресурсів. Вертикальний аналіз зменшує вплив на вартісні показники інфляційного фактора.

Горизонтальний аналіз має на меті дослідити зміни показників у часі з розрахунками абсолютних і відносних відхилень (темтів).

Горизонтальний та вертикальний аналізи доповнюють один одного. На практиці складають аналітичні таблиці, де одночасно використовують прийоми вертикального та горизонтального аналізів.

Взагалі поглиблений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства представляє собою: попередній огляд економічного і фінансового положення суб'єкта господарювання; характеристику загальної спрямованості фінансово-господарської діяльності; виявлення «хворих статей звітності»; оцінку й аналіз економічного потенціалу суб'єкта господарювання; оцінку майнового положення; вертикальний аналіз балансу; горизонтальний аналіз балансу; аналіз якісних зрушень у майновому положенні; оцінка фінансового положення; оцінка ліквідності; оцінка фінансової стійкості; оцінка й аналіз результативності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання; оцінка основної діяльності; аналіз рентабельності; оцінка положення на ринку цінних паперів.

В економічному аналізі наводиться методика, за допомогою якої можна одержати об'єктивну, науково обґрунтовану узагальнюючу оцінку фінансового стану підприємства за наступною послідовністю: для кожного показника фіксується його найкраще значення серед значень, отриманих різними підприємствами. Обмежень щодо кількості аналізованих показників і підприємств немає; обчислюється ступінь відхилення показника конкретного підприємства від найкращого значення для групи підприємств; визначається рейтингова оцінка для кожного підприємства. При цьому використовують різні формули, спільне в яких – поняття середньоквадратичного відхилення; підприємства ранжують відповідно до рейтингової оцінки. При визначенні рейтингової оцінки ранжування відбувається в порядку від меншої оцінки до більшої або від більшої рейтингової оцінки до меншої.

Етапами проведення такого аналізу є:

1. Створення інформаційної бази аналізу передбачає перерахування показників фінансової звітності у валюту іноземного інвестора.

2. Експрес-аналіз фінансово-економічного стану підприємства містить аналіз динаміки й структури формування інвестиційних ресурсів і визначення точки (критеріїв і умов) фінансово-економічної рівноваги підприємства.

3. Аналіз економічного потенціалу підприємства реалізується за допомогою моделі факторного аналізу власної складової майна.

4. Аналіз динаміки розвитку підприємства у зв'язку з фінансово-економічною стабільністю припускає аналіз ефективності й темпів росту господарської діяльності підприємства.

Запропонована методика аналізу, на думку Н.М. Горбатюк та А.О. Черчатої, дозволить глибше і детальніше дослідити фінансово-економічні аспекти діяльності підприємства, що сприятиме ефективному використанню ресурсів та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень [136, с. 121-125].

Р.К. Шурпенкова пропонує алгоритм проведення фінансово-економічного аналізу СП за такими етапами:

1. Створення інформаційної бази аналізу на основі балансу, перерахованого у валюту іноземного інвестора;

2. Проведення індикативного аналізу фінансового стану СП з використанням точки фінансово-економічної рівноваги;

3. Факторний аналіз економічного потенціалу;

4. Комплексний аналіз і прогнозування ефективності функціонування підприємства;

5. Оцінка можливості досягнення збалансованого економічного зростання [389, с. 81-85].

В умовах ринкової економіки результати виробничої діяльності будь-якого підприємства визначаються його фінансовим станом. При дослідженні аналізу фінансового стану СП слід звернути увагу на різноманітність існуючих методик і методичних підходів до фінансової діагностики підприємств. Найпоширенішими є методичні підходи до оцінювання фінансового стану і динаміки показників роботи підприємства, які базуються на горизонтальному аналізі (визначення напрямів і тенденцій зміни абсолютних і відносних фінансових показників

діяльності підприємства); вертикальному аналізу (розрахунок питомої ваги окремих статей фінансових звітів та їх аналіз на базі зіставлення); аналізу фінансових коефіцієнтів.

Інструментарій діагностики фінансового становища підприємства останнім часом поповнився методами і прийомами аналізу, що ґрунтуються на дослідженні результатів діяльності підприємства протягом певного часу. Прикладом таких розробок, за дослідженнями Н.М. Шмиголь та Д. Давидюк, є методичний підхід, який базується на використанні спеціальних узагальнюючих показників про результати: господарської діяльності (РГД), фінансової діяльності (РФД), господарсько-фінансової діяльності (РГФД), що обчислюють за формулами 3.7, 3.8, 3.9.

$$\text{РГД} = \text{НРЕІ} - \text{ФЕП} - \text{ВІ} + \text{РМ} \quad (4.8)$$

$$\text{РФД} = \text{ЗЗ} - \text{Впоз} - \text{ДИВ} - \text{ПОД} \quad (4.9)$$

$$\text{РГФД} = \text{РГД} + \text{РФД}, \quad (4.10)$$

де НРЕІ – нетто-результат експлуатації інвестицій;

ФЕП – зміна фінансово-експлуатаційних потреб у плановому періоді;

ВІ – виробничі інвестиції, прийняті до реалізації;

РМ – стабільна виручка від реалізації майна підприємства;

ЗЗ – очікувана зміна заборгованості підприємства у плановому періоді;

Впоз – відсотки за позиками, які належить сплатити;

ДИВ – дивіденди власникам підприємства;

ПОД – податкові платежі з прибутку підприємства.

Враховуючи знак показників РГД і РФД для конкретного підприємства будують матрицю фінансової рівноваги. При розробці моделі, покладеної в основу методики визначення загрози фінансової кризи підприємства, враховані нижчеперелічені положення: одним з найбільш інформативних та вимірних індикаторів загрози кризи на підприємстві є його фінансовий стан; в якості параметрів, що дають оцінку фінансового аспекту функціонування підприємства, використано такі розділи часткових показників: показники рентабельності, ефективності управління, ділової активності, ринкової стійкості, ліквідності; як базу для розробки моделі доцільно використовувати багатофакторне регресійне рівняння; розподіли часткових показників, що виступають як основа для розрахунку узагальненого показника, мають різноманітні одиниці вимірювання [390, с. 777-782].

Фінансовий стан СП залежить від результатів його виробничої, комерційної, фінансової діяльності. Фінансовий стан СП – основа їх інвестиційної привабливості.

Під час розробки системи аналізу фінансового стану СП необхідно, враховуючи специфіку СП, визначити її основні частини: методику проведення аналізу, методи, прийоми, джерела інформації.

В іноземній практиці аналізу застосовують безліч різних методик аналізу фінансового стану. В Україні також були розроблені певні методики аналізу,

системи показників, але з переходом країни до ринкових умов ці методи виявились мало прийнятними і не відображають дійсного стану справ на підприємстві. Тому виникла необхідність у розробці нових методів аналізу.

Враховуючи вищерозглянуте, на думку О.О. Бідюк, на основі критичної оцінки іноземної та вітчизняної практики обліку та аналізу необхідно розробити свої методи, які були б адаптовані до умов діяльності СП в нашій країні і могли б бути використанні іноземними інвесторами для порівняння даних з іноземними аналогами [96, с. 10-17]. На її думку на СП України доцільно використовувати такі методи: метод читання зовнішньої звітності, який полягає у вивченні абсолютних значень показників, поданих у звітності; метод галузевого порівняльного аналізу, за яким порівнюються відносні показники підприємства із середньогалузевими даними; метод порівняльного аналізу облікових і звітних даних СП за декілька періодів, що дозволяє виявити відхилення в показниках, що аналізуються; метод коефіцієнтного аналізу, побудований на залежностях між окремими показниками звітності.

За дослідженнями науковця під час розробки системи аналізу фінансового стану СП необхідно, враховуючи специфіку СП. Суттєвих відмінностей в системі аналізу для окремих галузей народного господарства немає. Специфіка проявлятиметься для кожного окремо взятого СП, залежно від стану господарської діяльності.

Оскільки серед науковців відсутня єдина думка стосовно кількості та якості показників фінансового стану СП, то пропонується наступне групування показників: фінансовий стан необхідно та достатньо оцінювати одним інтегральним (узагальнюючим) показником; для оцінки фінансового стану необхідно використовувати систему показників.

Численна кількість науковців пропонують проводити оцінку фінансового стану підприємства за 4 основними напрямками: аналіз фінансової стійкості; аналіз платоспроможності; аналіз ділової активності; аналіз рентабельності.

При проведенні фінансового аналізу В.М. Костюченко визначає такі найважливіші коефіцієнти: коефіцієнт прибутковості, коефіцієнти фінансової залежності (платоспроможності), коефіцієнти ліквідності та коефіцієнти ділової активності (ефективності використання активів) [256, с. 369-389].

Л.А. Лахтіонова пропонує критерій розмежування ліквідності у зовнішньому фінансовому аналізі – види майна або активів, які передбачають трансформувати в грошові кошти для покриття зобов'язань. Таким чином, у зовнішньому фінансовому аналізі вирізняє поточну матеріальну ліквідність, поточну фінансову ліквідність. Поточну матеріально-фінансову ліквідність, перспективну матеріальну ліквідність, перспективну фінансову ліквідність. Аналогічні показники спостерігаємо при проведенні внутрішнього фінансового аналізу [269, с. 308-367].

Під час проведення аналізу фінансового стану СП вважається доцільним обрати аспекти експрес-аналізу фінансового стану СП.

При цьому експрес-аналіз пропонується проводити у три етапи:

1. Прийняття рішення про доцільність аналізу фінансової звітності та впевнитися у її готовності до читання. Отже, на першому етапі необхідно ознайомитися з аудиторськими висновками;

2. Ознайомитися з примітками до фінансових звітів та аналітичною запискою, оцінити умови роботи у звітному періоді, визначити тенденції основних показників, а також якісні зміни у майновому та фінансовому становищі;

3. Узагальнити оцінку результатів господарської діяльності і фінансового стану об'єкта.

Для прийняття ефективних фінансових рішень іноземними інвесторами О.О. Бідюк рекомендує деталізований аналіз фінансового стану СП проводити за наступними напрямками і в такій послідовності:

- аналіз оцінки вартості майна та джерел його утворення, що включає аналіз активів і пасивів СП;

- аналіз взаємозв'язків активу і пасиву балансу, а також оцінка забезпеченості капіталу, що передбачає аналіз ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості та стабільності;

- аналіз ефективності та інтенсивності використання капіталу, що має на меті розрахунок показників ділової активності та рентабельності капіталу;

- розробка заходів щодо поліпшення фінансового стану СП.

Кінцевим етапом аналізу після деталізації, систематизації та узагальнення елементів системи фінансового стану є розробка системи нових показників, які будуть необхідні для комплексного, системного дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів в умовах очікування зростання економічної вигоди від СД.

Важливим питанням розробки заходів щодо поліпшення фінансового стану СП і підготовки проекту управлінського рішення, на думку О.О. Бідюк, є прогнозування тенденцій динаміки фінансового стану СП [96, с. 10-17].

Отже, тільки комплексне застосування вищерозглянутих методів фінансово-економічного аналізу СП дозволить більш глибоко і детальніше дослідити фінансово-економічні аспекти діяльності СП, що сприятиме поліпшенню проведення аналізу фінансового стану СП та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень.

Для комплексного аналізу фінансового стану підприємства необхідно оцінити тенденції найбільш загальних показників, які з різних сторін характеризують фінансовий стан підприємства.

Показниками та факторами доброго фінансового стану підприємства можуть бути: стійка платоспроможність, ефективне використання капіталу, своєчасна організація розрахунків, наявність стабільних фінансових ресурсів.

Показники та фактори незадовільного фінансового стану: неефективне розміщення коштів, брак власних оборотних коштів, наявність стійкої заборгованості за платежами, негативні тенденції у виробництві.

До найзагальніших показників комплексної оцінки фінансового стану належать показники дохідності й рентабельності.

У світовій практиці використовують наступні показники для аналізу фінансової стабільності:

1. Показники фінансової стійкості підприємства, які характеризуються коефіцієнтами:

а) коефіцієнтом власності позичених засобів, який розраховується відношенням власних засобів до величини засобів підприємства в цілому;

б) коефіцієнтом позичених засобів, що визначається відношенням позичених засобів до загальної величини засобів підприємства;

в) коефіцієнтом співвідношення позичкових і власних засобів, що показує, скільки позичкових засобів припадає на одну гривню власних засобів. У випадку, коли значення цього показника перевищить одиницю, фінансова стійкість підприємства опиниться під загрозою;

г) коефіцієнтом покриття інвестицій, що показує, яка частка інвестицій фінансується за рахунок власних коштів, а яка за рахунок залучених.

2. Коефіцієнт ліквідності. Розрізняють три показники платоспроможності підприємства:

а) коефіцієнт абсолютної ліквідності. Теоретичне значення показника 0,2- 0,25;

б) проміжний коефіцієнт покриття. Теоретичне значення показника 0,7- 0,8;

в) загальний коефіцієнт ліквідності.

3. Коефіцієнт прибутковості.

Крім цих коефіцієнтів, інвестор розраховує наступні показники:

- рентабельність власного капіталу;

- коефіцієнт капіталізації, який визначається відношенням активів до статутного капіталу;

- оборотність активів (фондовіддача) – це обсяг продукції до активів;

- коефіцієнт заборгованості, який представляє собою відношення кредиторської заборгованості до активів;

- термін погашення кредиторської заборгованості;

- термін погашення дебіторської заборгованості.

Визначають також коефіцієнт контрольного пакету (номінальна вартість акції, кількість акцій, виставлених на продаж ділиться на статутний капітал). Цей показник характеризує частку виставлених на аукціон акцій. У випадку, коли на аукціон виставляються великі пакети акцій, можна отримати контроль над підприємством, що в майбутньому дозволить прискорити інвестування в нього коштів.

Тому можна погодитися із думкою В. Батюка, що для підтримки фінансової стійкості на «здоровому» рівні необхідний постійний фінансовий аналіз стану підприємства.

Методичне забезпечення фінансового аналізу є інструментом, що допомагає підприємцю в прийнятті таких рішень, які дозволять зробити його фірму максимально прибутковим підприємством. Але незважаючи на те, що методологія одержання інформації і аналізу фінансового стану підприємства постійно поновлюється, вона не завжди стає підґрунтям для досить надійних рекомендацій, необхідних для прийняття тих чи інших управлінських рішень і потребує постійного наукового пошуку засобів її удосконалення з урахуванням перебудов національної економіки [95, с. 85-89].

Завдання визначення ефективності діяльності підприємства виникає в різних ситуаціях, і його раціональне вирішення в конкретних умовах передбачає застосування тих або інших підходів чи методик. Є. В. Мних, С. В. Козловський, А. В. Козловський та О. П. Безпалько, виділяють такі загальні напрями, за якими визначають ефективність:

1. Оцінювання ефективності діяльності підприємства з метою забезпечення оптимальної стратегії управління ним. У межах цього напрямку досліджують насамперед ефективність використання ресурсів підприємства.

2. Оцінювання ефективності діяльності підприємства з метою визначення його привабливості як потенційного об'єкта інвестування.

3. Оцінювання ефективності діяльності підприємства на макрорівні з боку держави [295, с. 55-61; 249, с. 513-519].

На їх думку оцінка ефективності діяльності підприємства характеризується визначенням відповідних коефіцієнтів: концентрації власного капіталу (коефіцієнт автономії); концентрації залучення капіталу; довгострокового залучення позикових коштів; фінансової залежності; маневреності власного капіталу; фінансової стабільності; співвідношення залучених і власних засобів; фінансового левериджу; платоспроможності; рівня рентабельності власного капіталу. Для визначення ефективності діяльності підприємства необхідно користуватися даними фінансової звітності, а саме Балансу (форма № 1) і Звіту про фінансові результати (форма № 2).

Взагалі економічна ефективність діяльності СП характеризується прибутковістю бізнес-одиниці і може бути виражена показниками рентабельності. Даний показник дає уявлення про відносну величину прибутку, одержаного на кожен гривню витрат. У зв'язку з цим, розраховують такі коефіцієнти: рентабельність діяльності; рентабельність продукції; рентабельність власного капіталу; рентабельність активів; коефіцієнт покриття дивідендів.

Особливість визначення економічної ефективності СП проявляється у проведенні розрахунків щодо кожного партнера окремо у валюті, якою користувалися у процесі діяльності. Такі ж умови діють, на його думку, і при розподілі прибутку.

Розглянувши численну кількість думок науковців-аналітиків та вітчизняні і зарубіжні методи розрахунку аналізу фінансового стану СП проведемо порівняння показників досліджуваних СП з метою покращення діяльності таких підприємств.

Спочатку проаналізуємо оцінку стану майна та джерел формування майна за допомогою горизонтального та вертикального аналізу по досліджуваних підприємствах, з використанням даних аналітичного обліку (табл. 3.2).

За проведеним аналізом можна зробити висновок, що досліджуване підприємство збільшило матеріальну базу шляхом придбання основних засобів, але негативну тенденцію спостерігаємо по готовій продукції, вартість якої знизилася на 18%. Позитивним моментом в діяльності підприємства слід відмітити зростання суми нерозподіленого прибутку на 18% та зменшення суми поточних зобов'язань на 15%.

Аналогічно в таблиці 3.3 проведемо горизонтальний та вертикальний аналіз оцінки стану майна та джерел формування майна за балансом СУА ТОВ «Мілана» та аналітичними даними за 2017 рік.

Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу
СУР ТОВ «Светолукс» за 2017 рік

Стаття балансу	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Горизонтальний аналіз, тис. грн (гр. 3-гр.2)	Відносне відхилення (гр.3/гр.2) /100%	Вертикальний аналіз		
					На початок звітного, %	На кінець звітного, %	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи:	-	0,2	0,2	-	-	-	-
залишкова вартість	-	1,5	1,5	-	-	0,2	0,2
первісна вартість	-	(1,3)	1,3	-	-	0,2	0,2
накопичена амортизація							
Основні засоби:							
залишкова вартість	225,1	239,1	14	106,2	25,7	41,1	15,4
первісна вартість	328,0	329,5	1,5	100,5	37,4	56,6	19,2
знос	(102,9)	(90,4)	-12,5	-87,85	11,7	15,5	3,8
Усього за розділом I	225,1	239,3	14,2	106,3	25,7	41,3	15,6
II. Оборотні активи:							
Виробничі запаси	39,0	30,8	-8,2	-79,0	4,4	0,1	-4,3
Незавершене виробництво	104,2	127,7	23,5	122,6	11,9	21,9	10,0
Готова продукція	236,1	49,6	-186,5	-21,0	26,9	8,5	-18,4
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:							
чиста реалізаційна вартість	271,4	127,2	-144,2	-46,9	31,0	21,9	-9,1
первісна вартість	271,4	127,2	-144,2	-46,9	31,0	21,9	-9,1
резерв сумнівних боргів	-	-	-				
інша поточна дебіторська заборгованість	-	1,4	1,4	-	-	0,2	0,2
Грошові кошти та їх еквіваленти:							
в національній валюті	1,0	5,8	4,8	580,0	0,1	1,0	0,9
Усього за розділом II	651,7	342,5	-309,2	-52,6	74,3	58,7	-15,5

Закінчення табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	-	0,3	0,3	-	-	-	-
БАЛАНС	876,8	582,1	-294,7	-66,4	100	100	
I. Власний капітал							
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	153,5	206,7	53,2	134,7	17,5	35,5	18,0
Усього за розділом I	153,5	206,7	53,2	134,7	17,5	35,5	18,0
II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення							
Довгострокові кредити банків	228,3	134,9	-93,4	-59,1	26,0	23,2	-2,8
Усього за розділом II	228,3	134,9	-93,4	-59,1	26,0	23,2	-2,8
III. Поточні зобов'язання та забезпечення							
Короткострокові кредити банків	-	4,4	4,4	-	-	0,8	0,8
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	14,2	58,9	44,7	414,8	1,6	10,1	8,5
Поточні зобов'язання за розрахунками:							
з одержаних авансів	-	0,5	0,5	-	-	-	-
з бюджетом	7,9	8,3	0,4	105,1	0,9	1,4	0,5
зі страхування	5,3	1,9	-3,4	-35,8	0,6	0,3	-0,3
з оплати праці	12,6	12,3	-0,3	-97,6	1,4	2,1	0,7
Інші поточні зобов'язання	455,0	154,2	-300,8	-33,9	51,9	26,5	-25,4
Усього за розділом III.	495,0	240,5	-254,5	-48,6	56,5	41,3	-15,2
БАЛАНС	876,8	582,1	-294,7	-66,4	100	100	

Таблиця 3.3

Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу
СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік

Стаття балансу	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Горизонтальний аналіз, тис. грн (гр. 3-гр.2)	Відносне відхилення (гр.3/гр.2) /100%	Вертикальний аналіз		
					На початок звітнього, %	На кінець звітнього, %	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Основні засоби:							
залишкова вартість	73,4	69,3	-4,1	-94,4	69,6	64,5	-5,1
первісна вартість	157,2	157,3	0,1	100,1	149,1	146,3	-2,8
знос	(83,8)	(87,9)	14,1	104,9	79,5	81,8	2,3
Усього за розділом I	73,4	69,3	-4,1	-94,4	69,7	64,4	-5,1
II. Оборотні активи:							
Виробничі запаси	2,4	4,3	1,9	179,2	2,3	4,0	1,7
Готова продукція	16,4	24,5	8,1	149,4	15,6	22,8	7,2
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:							
чиста реалізаційна вартість	-	0,6	0,6	-	-	0,6	0,6
первісна вартість	-	0,6	0,6	-	-	0,6	0,6
резерв сумнівних боргів	-	-		-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	1,0	1,0	-	-	0,9	0,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	2,5	1,0	-1,5	40,0	2,4	0,9	-1,5

Закінчення табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Грошові кошти та їх еквіваленти:							
в національній валюті	5,2	1,3	-3,9	25,0	4,9	1,2	-3,7
Інші оборотні активи	0,2	0,5	0,3	250,0	0,2	0,5	0,3
Усього за розділом II	26,7	33,3	6,6	124,7	25,4	31,0	5,7
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	5,2	5,0	-0,2	-96,2	4,9	4,6	-0,2
БАЛАНС	105,4	107,5	2,1	102,0	100	100	
I. Власний капітал							
Статутний капітал	5,0	5,0	0	100,0	4,7	4,7	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	68,1	62,4	-5,7	-91,6	64,6	58,0	-6,6
Усього за розділом I	73,1	67,4	-5,7	-92,2	68,4	62,7	-6,7
II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення	0,9	-	-0,9	-	0,8	-	0,9
III. Поточні зобов'язання та забезпечення							
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	16,6	31,9	15,3	192,2	15,0	29,7	14,0
Поточні зобов'язання за розрахунками:							
з бюджетом	2,3	0,9	-1,4	-39,1	2,2	0,8	-1,4
зі страхування	1,5	1,3	-0,2	-86,7	1,4	1,2	-0,2
з оплати праці	4,4	2,6	-1,8	-59,1	4,2	2,4	-1,8
Інші поточні зобов'язання	8,4	3,4	-5,0	-40,5	8,0	3,2	-4,8
Усього за розділом III.	33,2	40,2	7,0	121,1	30,8	37,3	5,9
БАЛАНС	105,4	107,5	2,1	102,0	100	100	

Іншу ситуацію спостерігаємо по СУА ТОВ «Мілана» за досліджуваний період. Вартість основних засобів знизилася, але поряд з цим спостерігається збільшення оборотних коштів і в зв'язку з цим зростання величини вартості виробленої готової продукції на 7%. Негативним явищем для підприємства є

зменшення суми нерозподіленого прибутку та зростання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 14%. В зв'язку з цим зростання поточних зобов'язань за досліджуваний період склало майже 6%.

Після загальної оцінки стану майна на підприємстві необхідно також розрахувати показники ефективного використання цього майна.

Основними показниками є доходи і витрати та показники рентабельності. Показники ефективного використання майна СУР ТОВ «Светолюкс» за 2017 рік визначимо на основі балансу підприємства та аналітичних даних в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Показники ефективного використання майна
СУР ТОВ «Светолюкс» за 2017 рік

	Доходи і витрати		Сума
1.1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	776,2
1.2.	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	-
1.3.	Валовий прибуток (збиток)	тис. грн.	776,2
1.4.	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	тис. грн.	193,5
1.5.	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	тис. грн.	188,1
1.6.	Чистий прибуток (збиток)	тис. грн.	188,1
	Показники рентабельності		
2.1.	Рентабельність продажу	%	100
2.2.	Середня вартість активів	тис. грн.	729,45
2.3.	Рентабельність активів	%	25,8
2.4.	Середній розмір власного капіталу	тис. грн.	180,1
2.5.	Рентабельність власного капіталу	%	104,4
2.6.	Середній розмір власного оборотного капіталу	тис. грн.	129,5
2.7.	Рентабельність власного оборотного капіталу	%	146,4
2.8.	Рентабельність сукупного капіталу	%	32,3
2.9.	Операційна рентабельність продажу	%	24,9
2.10.	Чиста рентабельність продажу	%	24,2
2.11.	Рентабельність продукції	%	-

З розрахунків показників рентабельності бачимо, що підприємство має досить гарні показники, що говорить високу ефективність використання майна.

Проведемо розрахунок таких показників по підприємству СУА ТОВ «Мілана» за аналогічний досліджуваний період, з використанням даних балансу та аналітичного обліку (таблиця 3.5).

Аналіз показників свідчить про збиткову діяльність підприємства. Позитивними показниками є тільки рентабельність сукупного капіталу, операційна рентабельність продажу та рентабельність продажу. Підприємство зовсім немає власного оборотного капіталу, в зв'язку з цим збитковість власного оборотного капіталу становить гігантську величину.

Фінансовий стан підприємства можна оцінити з погляду його короткострокової та довгострокової перспектив. У короткостроковій перспективі критерієм оцінки фінансового стану підприємства є його ліквідність і платоспроможність, тобто здатність своєчасно і в повному обсязі розрахуватися за короткостроковими зобов'язаннями.

Таблиця 3.5

Показники ефективного використання майна
СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік

Доходи і витрати			Сума
1.1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	527,1
1.2.	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	381,1
1.3.	Валовий прибуток (збиток)	тис. грн.	146,0
1.4.	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	тис. грн.	158,2
1.5.	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	тис. грн.	158,2
1.6.	Чистий прибуток (збиток)	тис. грн.	-18,8
Показники збитковості			
2.1.	Збитковість продажу	%	27,7
2.2.	Середня вартість активів	тис. грн.	106,45
2.3.	Збитковість активів	%	17,7
2.4.	Середній розмір власного капіталу	тис. грн.	70,25
2.5.	Збитковість власного капіталу	%	26,8
2.6.	Середній розмір власного оборотного капіталу	тис. грн.	-1,1
2.7.	Збитковість власного оборотного капіталу	%	1709,1
2.8.	Рентабельність сукупного капіталу	%	147,16
2.9.	Операційна рентабельність продажу	%	30
2.10.	Чиста збитковість продажу	%	3,6
2.11.	Рентабельність продукції	%	38,3

Баланс є в основному ліквідним за умови: $A1 > П1$; $A2 < П2$; $A3 > П3$; $A4 < П4$.

Перевіримо баланси досліджуваних спільних підприємств на ліквідність (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Аналіз ліквідності балансу СУР ТОВ «Светолукс» за 2017 рік

Актив	На кінець звітного періоду	Пасив	На кінець звітного періоду
1. Найбільш ліквідні активи (A1)	5,8	1. Негайні пасиви (П1)	177,2
2. Активи, що швидко реалізуються (A2)	128,6	2. Короткострокові пасиви (П2)	63,3
3. Активи, що реалізуються повільно (A3)	208,1	3. Довгострокові пасиви (П3)	134,6
4. Активи, що важко реалізуються (A4)	239,3	4. Постійні пасиви (П4)	206,7
Баланс	581,8	Баланс	581,8

З умов ліквідності дотримується тільки третя умова. Отже, можна сказати, що баланс СУР ТОВ «Светолукс» за 2017 рік є неліквідним.

Визначимо основні показники ліквідності:

1. Загальний коефіцієнт ліквідності:

$$K_{з.л.} = (A1 + A2 + A3) / (П1 + П2) = 324,5 / 240,5 = 1,3 \quad (3.10)$$

Таке значення коефіцієнту говорить про те, що підприємство має значні оборотні кошти, сформовані завдяки власним джерелам.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності:

$$K_{ш.л.} = (A1 + A2) / (П1 + П2) = 134,4 / 240,5 = 0,5 \quad (3.11)$$

«Розумним» коефіцієнтом швидкої ліквідності є співвідношення 1 / 1. Тому значення коефіцієнта свідчить про недостатню величину грошових коштів і оборотних активів для погашення негайних та короткострокових пасивів.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$\text{Ка.л. (A1) / (П1+П2)} = 5,8 / 240,5 = 0,02 \quad (3.12)$$

Теоретично достатнім значенням для коефіцієнта абсолютної ліквідності є співвідношення 0,2 / 1, але визначений показник не дає підстави на думку про неможливість підприємства негайно погасити свої борги, оскільки мало ймовірно, щоб усі кредитори підприємства одночасно пред'явили йому свої боргові вимоги.

Проведемо аналіз ліквідності балансу та визначимо показники ліквідності для СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз ліквідності балансу СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік

Актив	На кінець звітного періоду	Пасив	На кінець звітного періоду
1. Найбільш ліквідні активи (A1)	1,3	1. Негайні пасиви (П1)	8,2
2. Активи, що швидко реалізуються (A2)	2,6	2. Короткострокові пасиви (П2)	31,4
3. Активи, що реалізуються повільно (A3)	28,8	3. Довгострокові пасиви (П3)	-
4. Активи, що важко реалізуються (A4)	69,3	4. Постійні пасиви (П4)	62,4
Баланс	102	Баланс	102

Аналіз показав, що баланс СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік є більш ліквідним, оскільки дотримуються друга та третя умови.

Визначимо основні показники ліквідності:

1. Загальний коефіцієнт ліквідності:

$$\text{Кз.л.} = (A1+A2+A3) / (П1+П2) = 32,7 / 39,6 = 0,8 \quad (3.13)$$

Таке значення коефіцієнту говорить про те, що підприємство немає значних оборотних коштів для погашення негайних і короткострокових пасивів.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності:

$$\text{Кш.л.} = (A1+A2) / (П1+П2) = 3,9 / 39,6 = 0,1 \quad (3.14)$$

Значення коефіцієнта свідчить про недостатність значної величини оборотних активів на підприємстві.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$\text{Ка.л. (A1) / (П1+П2)} = 1,3 / 39,6 = 0,03 \quad (3.15)$$

Теоретично достатнім значенням для коефіцієнта абсолютної ліквідності може бути значення від 0 до 1, тому при такому низькому значенні показника є ймовірність погашення своїх боргів.

Фінансова стабільність підприємства є однією найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Вона пов'язана з рівнем залежності від кредиторів та інвесторів і характеризується співвідношенням власних і залучених коштів. У світовій і вітчизняній обліково-аналітичній практиці розроблено систему показників, що характеризують фінансову стабільність підприємства.

Розглянемо такі показники на прикладі СУР ТОВ «Светолукс» за 2017 рік.

1. Коефіцієнт концентрації власного капіталу:

[власний капітал (підсумок 1 розділу пасиву)] : [загальна сума господарських коштів (валюта балансу)] = 206,7 тис. грн. : 582,1 тис. грн. = 0,4.

Цей коефіцієнт характеризує частку власників підприємства в загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. Що вищим є значення цього показника, то більш підприємство є фінансово стійким, стабільним і незалежним від зовнішніх кредиторів. Значення показника має дорівнювати 1. У зарубіжній практиці існує думка, що рівень даного показника має бути не менше 0,6 (60 %). За результатом розрахунку можна сказати, що СП є недостатньо фінансово стійким і стабільним на сьогодні.

2. Коефіцієнт фінансової залежності:

[валюта балансу] : [власний капітал (підсумок розділу 1 пасиву)] = 582,1 тис. грн. : 206,7 тис. грн. = 2,8.

Результат цього показника показує, що підприємство фінансується за рахунок позичених коштів майже на 200 %, що є негативним явищем для діяльності підприємства. Значення даного показника повинно наближатися до 1.

3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу:

[власні кошти (2 розділ активу)] : [власний капітал (підсумок розділу 1 пасиву балансу)] = 342,5 тис. грн. : 206,7 тис. грн. = 1,7.

Цей коефіцієнт показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто яку частину вкладено в оборотні кошти. Нормативне значення цього показника 0,4-0,6. Тобто бачимо значне перевищення нормативного значення цього показника.

4. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень:

[довгострокові зобов'язання (2 розділ пасиву балансу)] : [необоротні активи (підсумок 1 розділу активу балансу)] = 134,9 тис. грн. : 239,3 тис. грн. = 0,6.

Цей показник показує співвідношення довгострокових зобов'язань до необоротних активів СП. Довгострокові зобов'язання складають 60 % відносно необоротних активів підприємства.

5. Коефіцієнт довгострокового залучення позичених коштів:

[довгострокові зобов'язання (2 розділ пасиву)] : [довгострокові зобов'язання (2 розділ пасиву) + власний капітал (підсумок 1 розділу пасиву)] = 134,9 тис. грн. : 134,9 тис. грн. + 206,7 тис. грн. = 134,9 тис. грн. : 341,6 тис. грн. = 0,4.

Такий показник характеризує структуру капіталу. Зростання цього показника в динаміці – негативна тенденція, яка означає, що підприємство дедалі більше залежатиме від зовнішніх інвесторів.

6. Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів:

[залучений капітал (підсумок 3 розділу пасиву балансу) + короткострокові кредити банків (у 4 розділі пасиву)] : [власний капітал (підсумок 1 розділу пасиву балансу)] = 134,9 тис. грн. + 4,4 тис. грн. : 206,7 тис. грн. = 0,7.

Цей показник є найбільш загальною оцінкою фінансової стійкості підприємства. Результат показника показує, що на 1 грн. власних коштів припадає 70 коп. позичених. Зростання цього показника в динаміці свідчить про певне зниження фінансової стійкості, і навпаки.

7. Коефіцієнт структури залученого капіталу:

[довгострокові зобов'язання (3 розділ пасиву)] : [залучений капітал (4 розділ пасиву) / (поточні зобов'язання)] = 134,9 тис. грн. : 240,5 тис. грн. = 0,6.

Тобто довгострокові зобов'язання становлять 40 % до поточних зобов'язань.

8. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами:

[(розділ 2 активу балансу) – (3 розділ пасиву «Поточні зобов'язання») : [2 розділ активу балансу] = 342,5 тис. грн. – 240,5 тис. грн. : 342,5 тис. грн. = 102 тис. грн. : 342,5 тис. грн. = 0,3.

Мінімальне значення цього показника – 0,1. Коли показник опускається за це значення, то структура визначається незадовільною, а підприємство – неплатоспроможним. Збільшення величини показника свідчить про непоганий фінансовий стан підприємства і його спроможність проводити незалежну фінансову політику, що і спостерігаємо по досліджуваному СП.

9. Коефіцієнт співвідношення необоротних і власних коштів:

[необоротні активи (розділ 1 активу балансу)] : [власний капітал (розділ 1 пасиву)] = 239,3 тис. грн. : 206,7 тис. грн. = 1,16.

Приблизне значення цього показника – 0,5 ... 0,8. Якщо показник має значення менше за 0,5, то це свідчитиме про те, що підприємство має власний капітал в основному для формування оборотних коштів, що, як правило, розцінюють негативно. За значення цього показника більшого за 0,8 роблять висновки про залучення довгострокових позик і кредитів для формування частини необоротних активів, що є цілком виправданим для будь-якого підприємства, що і спостерігаємо на СУР ТОВ «Светолукс».

10. Коефіцієнт відношення виробничих активів і вартості майна:

[виробничі активи (основні засоби, виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво) + розділ 3-й активу «Витрати майбутніх періодів»] : [балансова вартість майна] = 239,1 тис. грн. + 30,8 тис. грн. + 127,7 тис. грн. + 0,3 тис. грн. : 582,1 тис. грн. = 397,9 тис. грн. : 582,1 тис. грн. = 0,7.

Мінімальне нормативне значення цього показника 0,5. Вищий показник свідчить про збільшення виробничих можливостей підприємства.

Розглянемо вище розраховані показники на прикладі СУА ТОВ «Мілана» за 2017 рік.

1. Коефіцієнт концентрації власного капіталу:

[власний капітал (підсумок 1 розділу пасиву)] : [загальна сума господарських коштів (валюта балансу)] = 67,4 тис. грн. : 107,5 тис. грн. = 0,6.

За результатом розрахунку можна сказати, що СП є недостатньо фінансово стійким і стабільним на сьогодні, але за дослідженнями зарубіжних науковців показник має нормативне значення.

2. Коефіцієнт фінансової залежності:

[валюта балансу] : [власний капітал (підсумок розділу 1 пасиву)] = 107,5 тис. грн. : 67,4 тис. грн. = 1,6.

Результат цього показника показує, що підприємство фінансується за рахунок позичених коштів майже на 160 %, що є негативним явищем для діяльності СП.

3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу:

[власні кошти (2 розділ активу)] : [власний капітал (підсумок розділу 1 пасиву балансу)] = 33,3 тис. грн. : 67,4 тис. грн. = 0,5.

Після розрахунку спостерігаємо нормативне значення цього показника.

4. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень:

За відсутності довгострокових зобов'язань на підприємстві коефіцієнт структури довгострокових вкладень не визначаємо.

5. Коефіцієнт довгострокового залучення позичених коштів:

Аналогічно, в зв'язку з відсутністю довгострокових зобов'язань на СП коефіцієнт структури довгострокових вкладень не визначаємо.

6. Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів:

За відсутності довгострокових зобов'язань і короткострокових кредитів банків даний показник не розраховується.

7. Коефіцієнт структури залученого капіталу:

Даних для розрахунку у 2018 році на досліджуваному СП відсутні.

8. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами:

[(розділ 2 активу балансу) – (4 розділ пасиву «Поточні зобов'язання»)] : [2 розділ активу балансу] = 33,3 тис. грн. – 40,2 тис. грн. : 33,3 тис. грн. = - 6,9 тис. грн. : 33,3 тис. грн. = - 0,2.

Результат такого показника показує, що структура визначається незадовільною, а підприємство – неплатоспроможним.

9. Коефіцієнт співвідношення необоротних і власних коштів:

[необоротні активи (розділ 1 активу балансу)] : [власний капітал (розділ 1 пасиву)] = 69,3 тис. грн. : 67,4 тис. грн. = 1,02.

За значенням цього показника можна зробити висновок про залучення довгострокових позик і кредитів для формування частини необоротних активів.

10. Коефіцієнт відношення виробничих активів і вартості майна:

[виробничі активи (основні засоби, виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво) + розділ 3-й активу «Витрати майбутніх періодів»] : [балансова вартість майна] = 69,3 тис. грн. + 4,3 тис. грн. + 5,0 тис. грн. : 107,5 тис. грн. = 78,6 тис. грн. : 107,5 тис. грн. = 0,7.

Результат показника свідчить про стрімке збільшення виробничих можливостей на СУА ТОВ «Мілана» у 2017 році.

З метою покращення фінансового стану СУР ТОВ «Светолукс» необхідно збільшити фінансування оборотних активів як за власні кошти, так і за залучені. В зв'язку з цим покращиться виробнича діяльність підприємства, що зможе позитивно вплинути на підвищення вартості виробленої готової продукції. Незважаючи на це підприємство все ж таки є рентабельним. Розраховані показники по доходах, витратах і рентабельності говорять про високу ефективність використання майна.

Для покращення ліквідності балансу СП слід значно збільшити суму найбільш ліквідних активів та активів, що швидко реалізуються. Поряд з цим необхідно зменшити вартість активів, що важко реалізуються. Основні показники ліквідності говорять про недостатню величину грошових коштів і оборотних активів для погашення негайних та короткострокових пасивів.

За результатом розрахунку показників фінансової стабільності можна сказати, що СП є недостатньо фінансово стійким і стабільним на сьогодні та є фінансово залежним. Поряд з цим спостерігається позитивна тенденція коефіцієнта забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами, що свідчить про непоганий фінансовий стан підприємства і його спроможність проводити незалежну фінансову політику та про збільшення виробничих можливостей підприємства.

СУА ТОВ «Мілана» найбільшу увагу необхідно звернути на збільшення суми грошових коштів, погашення кредиторської заборгованості, збільшення обсягу продаж для покриття чистого збитку і в майбутньому отримання прибутку. В зв'язку з цим спостерігаємо збиткову діяльність підприємства. Позитивними показниками є тільки рентабельність сукупного капіталу, операційна рентабельність продажу та рентабельність продажу.

Аналіз ліквідності балансу підприємства говорить про збільшення на підприємстві найбільш ліквідних активів і зниження вартості активів, що важко реалізуються. Підприємство немає значних оборотних коштів для погашення негайних і короткострокових пасивів. СП є недостатньо фінансово стійким і стабільним на сьогодні. Підприємство фінансується за рахунок позичених коштів. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами показав результат незадовільної структури, а підприємство відноситься до неплатоспроможних. На СП має місце залучення довгострокових

позик і кредитів для формування частини необоротних активів, що говорить про стрімке збільшення виробничих можливостей.

Отже, фінансовий контролінг є новою технологією в управлінні фінансовими ресурсами підприємств, де базовою складовою повинен стати фінансовий моніторинг при впровадженні його в діяльність суб'єктів підприємництва.

Висновки до розділу 3

1. Концепція системного управління підприємством – контролінг, який має великий потенціал як сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, планування, аналізу й контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, як цілісна система, що спрямована на досягнення стратегічних цілей компанії. Дослідивши зарубіжний досвід встановлено, що на даний час найбільш ефективним засобом, спроможним створити ефективну систему управління та адаптації до змін, є фінансовий контролінг як окремий напрям фінансово-економічної роботи з метою реалізації оперативних та стратегічних управлінських. Фінансовий контролінг охоплює лише сферу фінансів підприємства і здійснюється на підставі моніторингу, аналізу і контролю фінансових показників.

2. Контроль є етапом одержання інформації, що передує обліку, та етапом, що завершує обліковий процес. Поряд з цим наведено обгрунтовані докази стосовно того, що внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль та внутрішньосистемний контроль означають одне й те саме: внутрішній економічний контроль. На нашу думку, такі види контролю є складовою фінансового контролю. Тому доречніше застосовувати такі терміни для визначення форм фінансово-господарського контролю за суб'єктами здійснення: «внутрішній фінансовий контроль», як узагальнене поняття, що об'єднує «внутрішньогосподарський фінансовий контроль» та «внутрішньосистемний фінансовий контроль».

3. Здійснені дослідження щодо проведення внутрішнього аудиту договорів про спільну діяльність та запропонована послідовність дій проведення зовнішнього аудиту таких договорів, що на нашу думку, в подальшому забезпечить покращення проведення контролю спільної діяльності.

4. Автором монографічного дослідження пропонується тест внутрішнього контролю з питань здійснення спільної діяльності, пояснюючи таку пропозицію тим, що до функцій служби внутрішнього аудиту відноситься також оцінка якості формування фінансової звітності спільних підприємств.

5. В зв'язку з тим, що внутрішній контроль є контролем всередині підприємства та набуває особливого значення як першого ступеня фінансового контролю, так і гаранта зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, то, на нашу думку, доречним буде запропонувати також окреме тестування внутрішнього контролю з питань здійснення спільної діяльності на спільних підприємствах.

6. Фінансовий контролінг окрім функції реєстрації, обліку та контролю фінансових операцій на підприємстві включає функцію аналізу. Фінансовий контролінг є інструментом координованого й управлінського менеджменту, який пов'язаний зі сферою управлінського обліку й систем управління та

моніторингу, зорієнтований на підтримку фінансового менеджменту. Фінансовий контролінг забезпечує орієнтацію управлінського процесу на отримання максимального прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереження ліквідності (платоспроможності) організації.

7. Для аналізу фінансової спроможності договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, запропоновано до застосування метод умовної автономії. Це пояснюється тим, що в практиці такий метод застосовується в тих випадках, коли проект фізично відокремлений від підприємства і може розглядатися незалежно (автономно). Даний метод надає можливість оцінити ефективність проекту і його фінансову спроможність.

8. В тих випадках коли створення окремої юридичної особи для здійснення якогось проекту є недоцільним, укладення договору про спільну діяльність є дуже хорошим виходом. В зв'язку з цим пропонується проведення аналізу оцінки ефективності, фінансової спроможності та ліквідності укладеного договору про СД. За проведеними розрахунками наведені конкретні пропозиції про доцільність укладення договору про спільну діяльність.

9. Аналіз інвестицій запропоновано проводити у двох напрямках: аналіз ефективності інвестицій, вкладених у статутний капітал спільного підприємства; аналіз фінансового стану спільного підприємства. Одним із основних напрямів аналізу вкладених інвестицій є ефективність інвестування у спільну діяльність (спільне підприємство). На основі проведених розрахунків запропоновано шляхи підвищення ефективності інвестування у СД для досліджуваного спільного підприємства.

10. Доведено, що тільки комплексне застосування вищерозглянутих методів фінансово-економічного аналізу спільних підприємств дозволить більш глибоко і детальніше дослідити фінансово-економічні аспекти діяльності спільних підприємств, що сприятиме поліпшенню проведення аналізу фінансового стану спільних підприємств та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень. За результатами розрахунків наведені конкретні пропозиції щодо покращення діяльності спільних підприємств в майбутньому.

РОЗДІЛ 4. НАУКОВО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

4.1. Організаційно-економічні передумови використання фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

Вивчаючи досвід з управління бізнес-процесами, було встановлено, що для суб'єктів підприємництва, в яких система управління знаходиться у кризовому стані, а результати інвесторів господарської (фінансової) діяльності не відповідають очікуванням інвесторів, найбільш ефективним засобом, що має привести до позитивних змін, є фінансовий контролінг [357, с. 66-83]. Фінансовий контролінг є інструментом координованого й управлінського менеджменту, який пов'язаний зі сферою управлінського обліку й систем управління та моніторингу, зорієнтований на підтримку фінансового менеджменту.

Наявність фінансового контролінгу в системі управління спільним підприємством сприятиме забезпеченню:

- формування системи інформаційної підтримки рішень на усіх рівнях управління;
- адаптації стратегічних цілей розвитку спільного підприємства з урахуванням трансформаційних змін у зовнішньому середовищі;
- гармонізації оперативних та стратегічних планів розвитку спільного підприємства;
- координації усіх бізнес-процесів на основі використання інструментарію контролінгу;
- гнучкості системи управління спільним підприємством, створюючи таким чином умови щодо реалізації головної мети та виконання поставлених завдань;
- підвищенні продуктивності праці персоналу усіх рівнів управлінської ієрархічної системи на основі механізмів мотивації.

Фінансовий контролінг знайомить з системою інформаційного забезпечення, планування та контролю за використання фінансових та матеріальних ресурсів на спільному підприємстві.

Фінансовий контролінг є складовою економічної системи підприємства, пов'язаної із плануванням, прогнозуванням, аналізом та контролем. Проблема використання фінансового контролінгу в управлінні підприємством є також актуальною, оскільки це дає можливість керівництву отримувати інформацію щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

У результаті розвитку контролінгу, і відповідно фінансового контролінгу сформувався ряд його основних концепцій. Зокрема більшість фахівців виділяють наступні концепції:

- орієнтовану на управлінський облік та систему бюджетування, яка являє собою систему, що адаптує дані бухгалтерського обліку, а також інформацію інших підсистем підприємства до потреб вищого керівництва;

- орієнтовану на інформаційну підтримку керівництва, основним змістом якої є представлення інформації для контролю. У межах цієї концепції функції контролінгу включають збір та обробку управлінської інформації для складання планів;

- концепцію, орієнтовану на контроль витрат і вигід у господарській діяльності з метою отримання прибутку;

- концепція орієнтована на планування та контроль, яка включає в себе розуміння контролінгу як спеціального апарату по досягненні заданого рівня прибутковості;

- концепцію координації, що розкриває зміст контролінгу як комплексної координації усієї системи управління та передбачає функціонування контролінгу як системи управління шляхом планування, інформаційного забезпечення, аналізу, організації та контролю всіх підсистем діяльності.

Про концепції з орієнтацією на облік можна говорити в тих випадках, коли переслідуються інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані в першу чергу за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому вираженні. Йдеться перш за все про забезпечення прибутку всього підприємства, незважаючи на відмінності в цілях господарських областей і окремих співробітників. Цей підхід може бути охарактеризований як орієнтований на прибуток або обмежено орієнтований на інформацію, оскільки ґрунтується лише на даних бухгалтерського обліку.

Контролінг, що ґрунтується на обліку, охоплює релевантні стану справ дані в грошовому вираженні. Тому контролінг з цього погляду відноситься перш за все до оперативного рівня і лише частково – до стратегічного, коли мова заходить про потенціал успіху.

Разом з тим на багатьох підприємствах взаємозв'язок між стратегічним і оперативним плануванням і контролем є слабким, для прийняття управлінських рішень використовуються головним чином дані фінансового обліку, не налагоджена система взаємодії менеджерів з обліковими і аналітичними підрозділами. За таких умов особливої актуальності набуває підвищення ефективності управління підприємствами на основі впровадження фінансового контролінгу.

Хоча бухгалтерам важко змиритися з тенденцією диференціації єдиної системи бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового і управлінського обліку та контролінга, але вона є закономірним процесом. Облік втрачає свою незалежність і набуває функцій сервісного забезпечення менеджменту в інформації, необхідній для прийняття рішень.

У галузі обліку завданнями фінансового контролінгу є:

– створення сучасної системи інформаційного забезпечення та звітності задіяних у стратегічному процесі управління відповідальних осіб;

– визначення специфічних потреб менеджерів у необхідній інформації та звітності;

– періодичне подання інформації щодо відхилень фактичних значень показників від планових;

– подання керівництву підприємства звітів із поясненням факторів, що спричинили відхилення;

– аналіз відхилень та обговорення із зацікавленими особами.

Облік, як функція фінансового контролінгу передбачає розробку системи звітності та методів аналізу звітності.

Науковцями пропонується обмежити контролінг допоміжними контрольними і координаційними завданнями на базі даних бухобліку. Проте обмеження його суто грошовими показниками представляється дуже вузьким підходом. Ширшу перспективу відкривають концепції з орієнтацією на інформацію. Вони виходять за межі підходу, орієнтованого на бухгалтерський облік, і охоплюють всю цільову систему підприємства, включаючи не лише грошові величини. Це розширює релевантну базу контролінгу; поряд з бухгалтерською використовується суто кількісна і якісна інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські області підприємства, у тому числі, які здійснюють спільну діяльність.

Особливості СД в умовах ринкової економіки впливають на організацію, методику обліку та формування звітності. Особливий правовий характер СД без створення юридичної особи обумовлює специфіку обліку її результатів в бухгалтерському обліку.

Проблемними та найактуальнішими питаннями при здійсненні СД без утворення юридичної особи в основних етапах проведення спільної господарської діяльності є:

- формування наказу про облікову політику простого товариства;
- формування вкладів учасників СД без утворення юридичної особи;
- облік операцій при здійсненні СД;
- розподіл прибутку, отриманого від СД;
- повернення вкладів учасникам СД (припинення СД).

Питанням формування вкладів у СД та формуванням наказу про облікову політику простого товариства та умовами договору про СД без утворення юридичної особи досить глибоко досліджували закордонні та вітчизняні вчені В. Бабіч [84], А. Бархатов [87], В. Батіщев [90], С. Голов [132, 133], Р. Грачева [121, 122, 123], Г. Зуб [213], О. Ковріжних [247], О. Мещерякова [288], А.І. Орлов [302], Т. Онищенко [306], А. Поддєрьогін [84], Н. Привалова [324], В. Резнікова [332] та багато інших науковців. Проте, визначаючи вагомий внесок вищезгаданих дослідників, необхідно все ж зазначити, що на сьогодні залишаються невирішеними певні проблемні питання з формування наказу про облікову політику простого товариства та ведення обліку вкладів учасників СД без створення юридичної особи за договором простого товариства, що і потребує додаткових уточнень та досліджень.

На сьогодні законодавче регулювання СД в Україні потребує доопрацювання й удосконалення з питання умов договору про СД без об'єднання вкладів та формування окремого документу – Наказу про облікову політику простого товариства, на що і спрямовані дослідження.

Слід відмітити, що коли потрібно порівняти показники різних фірм, потрібно бути обережним. Не можна порівнювати з якоюсь фірмою за належністю тільки до певної галузі. Потрібно вибирати компанії з даної галузі,

які мають схожі характеристики. До однієї з таких характеристик належить використання схожої облікової політики [111, с. 194].

На думку науковців В.В. Бабіча та А.М. Поддєрьогіна доцільно було б, щоб сукупність принципів, методів та процедур, які оператор СД використовує при веденні бухгалтерського обліку і формуванні інформації для учасників СД, відображати в Наказі про облікову політику простого товариства. При цьому всі учасники та сам оператор СД повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних операцій та подібних подій за схожих обставин [84, с. 8-12].

В першу чергу зауважимо, що пунктом 19 П(С)БО 12 передбачено, що активи, задіяні у СД не відображаються як фінансові інвестиції учасниками такої діяльності. В П(С)БО 12 та інших нормативних актах чітко не сказано, яким чином ведеться облік оператором СД і які саме форми фінансової звітності складаються за результатами такої діяльності, як оцінюються активи, задіяні у таку діяльність, зобов'язання за цією діяльністю, як підтверджується реальність балансу та інших фінансових звітів у кожного учасника СД без створення юридичної особи.

Учасники СД самостійно обирають форму ведення обліку, яка зазначається у Наказі (положенні) про облікову політику. Здебільшого застосовують просту та спрощену форму бухгалтерського обліку, оскільки учасники СД об'єднуються на короткострокову перспективу та прагнуть звести до мінімуму обсяг документообігу.

Підпункт 3.3 Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 1873 від 30.12.2011 року не містить прямих вказівок стосовно складання окремого документу – Наказу про облікову політику простого товариства, а є лише рекомендація про погодження облікової політики учасника всіма учасниками і в разі, якщо вона відрізняється від облікової політики СД, то таку інформацію слід відображати в примітках до фінансової звітності учасника [43].

Розглянувши дослідження іноземних науковців, спостерігається аналогічна проблема. Науковець О.Є. Ковріжних зазначає, що на сьогодні в нормативних документах з бухгалтерського обліку не передбачено як затвердження окремого наказу про облікову політику в рамках договору простого товариства, так і використання при реалізації даного договору принципів облікової політики учасника, який веде спільні справи та облік [247, с. 12-15]. В зв'язку з цим доречним буде передбачити в умовах договору простого товариства окремим пунктом, що принципи формування облікової політики в рамках СД або встановлюються в окремому документі, погодженому усіма учасниками простого товариства, або оговорюються в наказі про облікову політику учасника, який веде спільні справи. Якщо умовами договору простого товариства не оговорено умови формування принципів облікової політики в рамках СД, то при формуванні показників бухгалтерського балансу слід керуватися наказом про облікову політику учасника, який веде спільні справи.

Виходячи з вищерозглянутого пропонується до практичного застосування оператору СД Наказ про облікову політику простого товариства (Додаток Р). Для учасників СД без створення юридичної особи рекомендовано застосовувати

окремі положення запропонованого Наказу про облікову політику простого товариства з ведення бухгалтерського обліку:

1. Методи оцінки внесків учасників до спільної діяльності.
2. Визначення межі суттєвості.
3. Визначення порядку визнання нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.
4. Визначення методу нарахування амортизації для основних засобів і нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.
5. Методи оцінки вибуття запасів, пов'язаних з обліком спільної діяльності.
6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, що стосується спільної діяльності.
7. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг (в разі коли за договором про спільну діяльність передбачено надання послуг).
8. Порядок визначення ступеня завершеності робіт (в разі коли за договором про спільну діяльність виконуються будівельно-монтажні роботи).
9. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляється за договором про спільну діяльність. База розподілу постійних загальновиробничих витрат.
10. Вибір номенклатури бухгалтерських рахунків з аналітичними розрізами для них, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;
11. Розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;
12. Встановлення порядку зберігання документів за спільною діяльністю, у т. ч. електронних, в архіві й доступ до нього;
13. Організація архіву бухгалтерських документів, що пов'язані з договором про спільну діяльність;
14. Організація внутрішньогосподарського (у т. ч. бухгалтерського) контролю за спільною діяльністю.
15. Терміни та засоби інформування про результати спільної діяльності.

Отже, Наказ про облікову політику – один із численних документів, який диктує бухгалтеру облікові правила. Хоча його створюють на підприємстві, але вагою та обов'язковістю дотримання він не поступається нормативно-правовим актам. Для ефективного використання Наказу про облікову політику простого товариства рекомендовано враховувати основні облікові моменти СД за договором простого товариства з урахуванням її особливостей і галузевої специфіки. Рекомендований до застосування оператору СД Наказ про облікову політику простого товариства не має прив'язування до ведення бухгалтерського обліку окремого учасника СД, оскільки бухгалтерський облік такої діяльності здійснюється окремо від власної діяльності, за якою складається окремий баланс і інші форми фінансової звітності. При цьому всі учасники та сам оператор СД повинні застосовувати єдину облікову політику для відображення подібних

операцій та подібних подій за схожих обставин. Фрагмент Наказу про облікову політику буде доречним для застосування іншими учасниками спільної діяльності.

Проблемними питанням при здійсненні СД без утворення юридичної особи є формування вкладів учасників до СД без утворення юридичної особи в частині іншого майна, професійних та інших знань, навичок та вміння, а також ділової репутації і ділових зв'язків.

Питанням формування вкладів у СД без утворення юридичної особи досить глибоко досліджували закордонні та вітчизняні вчені В. Бабіч [84], А. Бархатов [87], В. Батищев [90], С. Голов [132, 133], Р. Грачева [139, 140, 141], Г. Зуб [213], О. Ковріжних [247], О. Мещерякова [288], А.І. Орлов [303], Т. Онищенко [306], А. Поддєрьогін [84], Н. Привалова [324], В. Резнікова [332] та багато інших науковців. Проте, визначаючи вагомий внесок вищезгаданих дослідників, необхідно все ж зазначити, що на сьогодні залишаються невирішеними певні проблемні питання з ведення бухгалтерського обліку вкладів учасників до СД без створення юридичної іншого майна, професійних та інших знань, навичок та вміння, а також ділової репутації і ділових зв'язків, що і потребує додаткових уточнень та досліджень.

Тому зупинимося детальніше на такому проблемному питанню, як вклад до СД іншого майна, професійних та інших знань, навичок та вміння, а також ділової репутації і ділових зв'язків. Тобто облік нематеріальних активів при внесенні вкладів до простого товариства.

Об'єкти інтелектуальної власності можуть бути створені як на одному підприємстві, установі, організації чи фізичною особою самостійно, так і в результаті співробітництва юридичних або фізичних осіб. Права інтелектуальної власності на об'єкти, створені в процесі науково-технічного співробітництва можуть набуватися сторонами спільно, їх використання може регламентуватись у договорі відповідно до принципу пропорційності внесків сторін до розподілу отриманих результатів; набуватись однією зі сторін з наданням ліцензій на використання об'єкта інтелектуальної власності іншій стороні [94, с. 49-55].

Знання, ділові зв'язки та ділова репутація є об'єктом бухгалтерського обліку нарівні з грошовими коштами та майном. При укладенні договору про СД суб'єкти господарювання як вклад до простого товариства можуть вносити ділові зв'язки та ділову репутацію.

Договори простого товариства, як і всі інші договори, можуть бути дво- і багатосторонніми. Важливою особливістю правовідносин є те, що діяльність простого товариства передбачає визначену зовнішню реалізацію діяльності. Тобто особи, які не приймають участі в СД, взаємодіють з простим товариством, а не з окремими його вкладниками.

Особливий правовий характер СД без створення юридичної особи обумовлює специфіку обліку її результатів в бухгалтерському обліку.

При підписанні договору про СД учасники обговорюють конкретні умови організації ведення загальних справ. Ведення бухгалтерського обліку учасника, найчастіше доручають одному із учасників договору – оператору СД, на нього ж покладають і ведення спільних справ. Суб'єкт підприємницької діяльності, якому це доручено, діє на підставі довіреності, підписаної іншими учасниками договору.

Специфіка методики обліку операцій за СД пояснюється спільною пайовою власністю.

Визначальним фактором методики обліку є те, що кожний учасник договору про СД не вправі розпоряджатися часткою в спільному майні без згоди інших учасників договору, за виключенням тієї частини доходів і продукції від СД, яка надходить в розпорядження кожного учасника. В зв'язку з цим учаснику, якому доручено ведення спільних справ, видається довіреність рештою учасників договору і здійснюється облік пайової власності на окремому балансі, дані якого в баланс основної діяльності не включаються. Розподіл прибутку або збитків та інших результатів від СД здійснюється між учасниками відповідно умовами договору. Як правило, кожен учасник при формуванні фінансових результатів включає свою частку прибутку від СД в склад нереалізованих доходів, а отриману частку збитків – в склад нереалізованих витрат.

Можливі два варіанти організації оцінювання внесених активів:

- створенням комісії з оцінки безпосередньо учасниками за участю бухгалтерів, фахівців маркетингу, технологій тощо;
- залученням спеціалізованої незалежної оцінної організації.

Можлива комбінація цих двох напрямів: оцінювання частини активів спеціалізованою організацією, частини – комісією, створеною учасниками.

Матеріальні цінності, що вносяться учасниками до СД, оцінюють за первинними документами, які підтверджують ціну їхнього придбання (рахунками, товарно-транспортними накладними тощо). У разі, якщо до СД вноситься майно, на яке немає документів, що підтверджують його вартість, її визначають учасники СД та фіксують у договорі простого товариства. Грошова оцінка внеску учасника СД здійснюється за загальною згодою учасників, а у випадках, установлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці [4]. Вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає з договору простого товариства або фактичних обставин. Строки внесення вкладів узгоджуються в договорі простого товариства. З виникненням розбіжностей в оціненні майна учасниками її здійснюють експерти (аудиторська фірма, оцінювач).

Нерідко учасники роблять вклади у вигляді права користування майном (земельною ділянкою, технікою тощо). Це доцільно в тому випадку, коли, наприклад, техніка використовується і у здійсненні власної діяльності, і СД.

З юридичної точки зору це питання розглядала науковець В.В. Резнікова зазначаючи, що факт володіння знаннями, наприклад, юридичною особою, з точки зору господарського права, звичайно, можна вважати спірним [332, с. 128 - 138]. Однак, такими знаннями може володіти і фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, який також є учасником господарських правовідносин.

Знання, ділові зв'язки та ділова репутація стають повноправним об'єктом господарського обороту. Таким чином, не виключена ситуація, коли в господарському обороті, нарівні з грошима та майном, при укладенні господарського договору про СД суб'єктами господарських правовідносин як вклад до простого товариства вноситимуться ділові зв'язки та ділова репутація.

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути

ідентифікований [66]. Отже, нематеріальні активи є одним з видів необоротних активів і являють собою засоби тривалого використання, які не мають матеріальної (фізичної, натуральної) форми. До складу нематеріальних активів відносять ділову репутацію, ділові зв'язки суб'єкта господарювання.

Питання достовірності визначення вартості ділової репутації, ділових зв'язків та знань висвітлені у пункті 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо [66]:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням;
- можна достовірно визначити його вартість.

На думку науковця В.В. Резнікової, спірною є ситуація, за якою поряд з грошима та майном (матеріальними активами) на баланс учасників простого товариства можуть бути поставлені знання, ділові зв'язки та ділова репутація (в складі нематеріальних активів) [332, с. 128 - 138]. Водночас, будучи поставленими на облік, вони необмежено перебуватимуть у господарському обороті, нарівні з грошима та майном.

Ділові зв'язки – це відношення між людьми, які складаються в процесі ділового спілкування. Ділові зв'язки з іншими людьми дозволяють користуватися всім багажем ділових партнерів – діловими зв'язками, інформацією, знаннями, діловою репутацією, фінансовими можливостями, допомогою в рішенні різних проблем, їх умінням, можливістю отримання нової роботи і вирішення багатьох завдань.

Вкладом учасників СД може бути все, що вноситься у спільну справу, у тому числі гроші, інше майно, професійні та інші знання, уміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. При цьому вклади учасників СД вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає із договору або фактичних обставин. Грошова оцінка вкладу учасника СД здійснюється за згодою між сторонами. Таким чином, будь якій сумі в грошовому вираженні, внесений в СД, може відповідати будь-який інший вклад внесений у СД. Отже, поряд з грошовими коштами і майном (матеріальними активами) на баланс можуть бути поставлені і обліковані всі інші види вкладів: знання, уміння, ділова репутація і ділові зв'язки, в складі нематеріальних активів.

Такі нематеріальні активи включаються до обороту поряд з грошовими коштами і майном. Але виникає питання про оцінку таких нематеріальних активів (вкладів) в грошовому вираженні.

Російський вчений А.І. Орлов, визначає декілька підходів до оцінки такого роду вкладів [303]:

1. Всі види вкладів оцінюються в грошовому вираженні в рівних частинах, і відповідно, в рівних частинах розподіляється прибуток, який отримується від здійснення СД.

2. Всі види вкладів оцінюються в грошовому вираженні в рівних частинах, але прибуток розподіляється не рівномірно оцінці вкладів, а інших пропорціях, визначених договором між учасниками СД.

3. Відносно рівні за вартістю вклади оцінюються не рівномірно, але прибуток розподіляється в рівних частинах.

4. Коли вклади, що вносяться до СД визначаються не рівними по вартості, а прибуток розподіляється за іншими оціночними критеріями, визначеними учасниками СД.

Отже, одним із найбільш складних питань, що має практичний інтерес, є питання про те, як оцінити знання, ділові зв'язки та ділову репутацію в грошовому виразі та формалізувати їх внесення як вкладів до СД. Питання оцінювання (достовірного визначення вартості) ділової репутації, ділових зв'язків та знань є принципово важливим відповідно до пункту 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи [66]. Інакше кажучи, саме неможливість оцінки (достовірного визначення вартості) ділової репутації, ділових зв'язків та знань на практиці є визначальною умовою, що унеможлиблює їхнє відображення у бухгалтерському балансі підприємства.

Теоретично фахівець з визначеного питання В.В. Резнікова висвітлює три наступні методи оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів, що вносяться до спільної господарської діяльності у формі простого товариства [332, с. 128 - 138]:

1) витратний метод оцінки (коли вартість визначатиметься як сума витрат на формування ділових зв'язків, створення ділової репутації, на рекламу, розвиток та підтримання такої репутації господарюючого суб'єкта, його рейтингу тощо, за цінами сьогодення);

2) ринковий метод оцінки (коли, наприклад, вартість ділової репутації та ділових зв'язків конкретного господарюючого суб'єкта визначатиметься на основі інформації про ціну відчуження ділової репутації та ділових зв'язків ряду інших конкуруючих суб'єктів господарювання, однак для об'єктивної оцінки за даним методом необхідним є активно функціонуючий ринок купівлі – продажу ділової репутації та ділових зв'язків);

3) економічний метод (коли ділова репутація та ділові зв'язки певного суб'єкта господарювання за останні кілька років оцінюватимуться з врахуванням «ринкової стійкості» (стабільності) даного суб'єкта господарювання).

Виходячи із господарської практики, науковець стверджує, що критерії оцінки, наприклад, ділових зв'язків можуть бути найрізноманітнішими [332, с. 128 - 138]:

- кількість осіб (в т.ч. суб'єктів господарювання), включених до списку ділових зв'язків тим учасником, який вносить його як вклад до простого товариства;

- тривалість, тобто строк, протягом якого можуть використовуватися внесені до СД ділові зв'язки;

- ділові можливості тих суб'єктів господарювання, ділові зв'язки яких пропонується використовувати в рамках простого товариства;

- користь, вигода, що отримується від їхнього використання (експлуатації).

Видається можливим також класифікувати ділові зв'язки за такими критеріями, як:

- 1) ступінь ефективності, спрямованість;

- 2) сфера застосовування (використання), а також за рядом інших критеріїв, залежно від цілей їх використання.

Російський вчений А.І. Орлов визначає такі основні критерії оцінки ділових зв'язків, як кількість людей, що включені в список ділових зв'язків, який надає ці зв'язки учасникам СД, що здійснюють внески. Також може бути ступінь оцінки ефективності ділових зв'язків, співставність ділових зв'язків різних партнерів за результатом використання цих ділових зв'язків. До критеріїв за якими можна оцінити ділові зв'язки відносить ділові можливості людей, ділові зв'язки, які передбачається використати. Критерієм може бути користь, вигода, що отримується від використання ділових зв'язків [303].

З вищерозглянутого можна дійти висновку, що основною метою здійснення СД є отримання прибутку (у т.ч. певної суми доходу). Тому, доцільним буде в основу методики оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів покласти саме економічну категорію «дохід». Для оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів пропонується застосовувати **дохідний метод оцінки**, за яким вартість визначатиметься як сума очікуваних доходів від використаних ділових зв'язків, ділової репутації, реклами, їх рейтингу тощо, за цінами на сьогоднішній день (для визначення вартості такого вкладу та інших нематеріальних активів до СД).

Критеріями оцінки за запропонованим методом, наприклад, ділових зв'язків можуть бути:

- строк, протягом якого можуть бути отримані економічні вигоди від використання внесених до СД ділових зв'язків;
- користь, вигода, що отримуватиметься від використання таких видів нематеріальних активів в певній сумі грошових коштів за цінами на день визначення вартості такого вкладу;
- економічна вигода від використання ділових можливостей тих суб'єктів господарювання, ділові зв'язки яких пропонується використовувати в рамках простого товариства.

В наукових роботах ученої Н.Є Привалової досліджено практику, коли в якості внесків у СД учасники передають право користування активами без передачі прав власності на такі активи. Запропоновано в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності учасника, що передав до СД право користування активом, відображати його частку у праві користування таким активом, оскільки цивільним законодавством передбачено, що кожний учасник, у тому числі й той, що його передав, має право користування таким активом пропорційно своїй частці у СД [324, с. 12-14].

Проблемне питання спільної пайової участі на такі знання, вміння та ділові зв'язки можна вирішити шляхом застосування норми, що спільна пайова участь кожного учасника СД є умовою договору про СД. Згідно договору про СД такими нематеріальними активами може користуватися як один із учасників, який їх вніс, так і інші учасники договору простого товариства (за умови, що інший учасник отримав достатні знання чи зв'язки та може ними скористуватися на благо СД).

З вищерозглянутого можна стверджувати, що нематеріальні активи при внеску в СД, повинні обліковуватися і оцінюватися аналогічно як і матеріальні активи (наприклад, основні засоби). Це можна пояснити тим, що вклади учасників

вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає з договору простого товариства або фактичних обставин і, таким чином, нематеріальні активи (професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація і ділові зв'язки) слід оцінювати на рівні вкладів інших учасників в матеріальній формі, оскільки оцінка вкладів може здійснюватися за погодженням учасників СД. В сучасних ринкових умовах ділова репутація і ділові зв'язки відіграють важливу роль, і тому, ми вважаємо, їх справедливо буде прирівняти до матеріальних вкладів.

Проблема оцінювання ділової репутації та ділових зв'язків у складі нематеріальних активів не єдина у нормативно-правовому регулюванні їхнього обліку. Ані ПКУ, ані П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не дають відповіді на запитання, якими первинними документами право на такі нематеріальні активи, як ділова репутація та ділові зв'язки, має бути підтверджено. Водночас, для того щоб конкретний нематеріальний актив насправді був визнаним таким (з точки зору бухгалтерського та податкового обліку) для конкретного підприємства, у останнього має бути відповідне підтвердження такого права (наприклад, патент, свідоцтво або документ, що підтверджує право його власника на використання (експлуатацію) цього нематеріального активу). Якщо такого документа немає, то і визнати той чи інший актив, навіть якщо він не має матеріальної форми, саме нематеріальним активом достатніх законних підстав немає. Передаючи той чи інший об'єкт інтелектуальної власності як вклад, необхідно мати докази про його належність тому учаснику, який вносить його до простого товариства.

Тому, оскільки учасники діють згідно договору про СД, то їм необхідно при виникненні вкладів нематеріальними активами оцінити їх за погодженою вартістю між собою. Для підтвердження визначення такої вартості слід складати **Акт про визначення вартості нематеріального активу** (авторська назва документа), в якому необхідно зазначати:

- номер і дату договору про СД; учасників СД;
- види нематеріальних активів, що підлягають оцінюванню;
- критерії визначення вартості професійних та інших знань, навичок та вмінь, а також ділової репутації і ділових зв'язків (прирівнення до вкладу або частини вкладу одного із учасників СД, з урахуванням отримання в майбутньому доходів від використання таких видів нематеріальних активів за цінами на день визначення вартості такого вкладу та підписання Акту про визначення вартості нематеріального активу);
- їх породжувана вартість.

Вищезазначений Акт про визначення вартості нематеріального активу запропоновано до застосування оператору СД (учасник А) – Національній акціонерній компанії «Нафтогаз України» Дочірній компанії «Укргазвидобування» Бурове управління «Укрбургаз» Полтавське відділення бурових робіт, який підписав договір простого товариства з учасником СД – ПАТ «Спеціалізована пересувна механізована колона № 6» (учасник Б) 15 березня 2018 року терміном на 1 рік стосовно будівництва газопроводу високого тиску. В договорі про СД на 8 квітня 2018 року зафіксовано вартість очікуваного доходу нематеріальних активів: професійні знання в сумі 45000 грн., ділові зв'язки – 95000 грн. Частка учасника А становить 60%, учасника Б – 40%. Вклад до СД здійснено

професійними знаннями та діловими зв'язками учасника А. Очікувана сума доходу за термін дії договору та використання професійних знань та ділових зв'язків (погоджувальна вартість) становить 140000 грн. Акт про визначення вартості нематеріального активу № 1 від 8 квітня 2018 року представлено в додатку С.

Таким чином, запропонований документ дозволить вирішити проблему оцінювання ділової репутації та ділових зв'язків у складі нематеріальних активів та їх документування з метою підтвердження визначення вартості таких активів.

Отже, ділові зв'язки поряд з іншими нематеріальними активами становлять все більш вагомую силу в діловому світі, і потребує більш глибокого дослідження та вивчення порядку і умов їх оцінки та вивчення можливостей їх з використання як учасниками договору про СД, так і потенційними кредиторами простого товариства.

Часом об'єднання ресурсів різних суб'єктів господарювання для здійснення СД може виявитися досить ефективним стратегічним рішенням і принести суб'єкту господарювання вигоди від використання такої форми співпраці. Разом із тим здійснення цього виду діяльності має свої специфічні особливості. Насамперед до них можна віднести особливості оподаткування.

Ще однією з особливостей, яка характерна лише для обліку у СД, є у розподілі витрат на оплату праці працівників, зайнятих в основній діяльності і СД, і загальних витрат для цих самих видів господарювання. В договорі між учасниками доцільно обумовлювати, які саме працівники якого підприємства братимуть участь у СД, а також обумовити погодинну оплату або виконання робіт з використанням нарядів. Важливим питанням буде розподіл інших загальних витрат і амортизаційні відрахування про це слід обумовити в договорі визначивши чітке процентне співвідношення їх віднесення до основної діяльності і СД.

СД без створення юридичної особи не має права здійснювати набір робітників. Тому роботу в СД виконують штатні працівники учасників СД. Учасники СД нараховують і виплачують їм заробітну плату і пов'язані з заробітною платою нарахування і утримання. Але витрати на оплату праці працівників, зайнятих в СД, є витратами виключно СД, тому для віднесення таких витрат до складу витрат СД науковець Т. Онищенко пропонує наказом по підприємству («уповноваженому платнику») визначити коло осіб, які беруть участь у СД, та порядок документального оформлення і розмежування витрат між основною та СД [306, с. 19-23].

Якщо це працівник-відрядник, то наряди мають виписуватися щодо СД із зазначенням конкретного виду продукції, що виготовляється, або виконуваного замовлення в умовах позамовного методу обліку витрат на виробництво. Якщо витрати на оплату праці працівників, в якому виробляється продукція і основної, і СД, віднести на відповідну діяльність прямо неможливо, то для розмежування таких витрат слід установити базу розподілу (наприклад, оплата праці начальника цеху). Виходом із ситуації щодо розподілу витрат на оплату праці фахівець Т. Онищенко вбачає у встановленні доплат і надбавок чи особливого виду премії за виконання робіт у СД із подальшим віднесенням таких витрат до складу витрат СД [306, с. 19-23].

Так, як роботу в СД виконують штатні працівники учасників СД для вирішення цього проблемного питання запропонуємо графік документообігу з обліку праці працівників, зайнятих в СД для оператора СД (Додаток Т).

Такий графік документообігу обліку праці сприятиме раціональному використанню робочого часу і підвищенню продуктивності облікової праці, створюватиме умови для ритмічної роботи і підвищуватиме відповідальність облікового працівника за якість і терміни виконання певних робіт за СД. Всі первинні документи, якими оформляються господарські операції СД, бухгалтерські проведення, реєстри повинні мати позначку «СД».

Зауважимо, що, внесення одним із учасників у СД трудової участі (тобто здійснення переводу одним із учасників товариства працівників основного виробництва на ділянку СД) дозволяє іншим учасникам зекономити на видатках, в тому числі на навчанні персоналу, отриманні необхідних атестацій та допусків, оскільки інші учасники звільняються від необхідності пошуку, підбору та найму працівників потрібної кваліфікації тощо.

Поряд з системою бухгалтерського обліку, система управлінського обліку надає змогу опрацьовувати великі обсяги статистичної інформації, включаючи інформацію про діяльність підрозділів і окремих менеджерів, контролювати виконання планових завдань і приймати рішення, в тому числі ті, що відносяться до матеріального стимулювання працівників. Управлінський облік став можливим після реалізації проекту створення єдиного інформаційного простору. Єдиний інформаційний простір дозволив розв'язати такі завдання:

- мати єдину базу даних, на основі якої розвиваються і вдосконалюються такі інструменти управління і контролю, як управлінський облік, управління якістю, оптимізація грошових і фінансових потоків у режимі реального часу;
- скоротити витрати на запровадження та супровід нових технологій;
- усунути дублювання функцій і структурних підрозділів;
- сконцентрувати кращих спеціалістів у галузі інформаційних технологій, обліку, планування та аналізу;
- оперативно і в швидкісному режимі проводити обробку даних.

Інтеграція бухгалтерського обліку та контролю проявляється, наприклад, у впровадженні нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Нерідко договори, названі договорами СД, такими фактично не є, або договори, які укладені учасниками СД та повністю відповідають нормам чинного законодавства, не визнаються договорами СД. Однак якщо між учасниками виробничого процесу укладено письмовий договір, що передбачає спільний його контроль, то такий договір є договором СД. Причому навіть без об'єднання внесків учасників. Така СД зумовлює певні складності, наприклад, при калькулюванні будівельної продукції. Тому, з метою покращення управління витратами у будівництві пропонується схема калькулювання продукції будівництва за договором про СД в розрізі конкретного виду робіт в межах окремої ділянки. Оскільки центри відповідальності витрат включають інформацію по підрозділу (ділянці), та по окремих виробках (обсягах виконаних робіт), то результат діяльності центру відповідальності витрат можна зобразити

за допомогою калькуляції, в якій указуються витрати на калькулювання певних видів робіт (Додаток У).

Особливу цікавість, з практичної точки зору, представляє можливість розірвання договору про СД. Відповідно до вимог статті 188 Господарського кодексу України, розірвання господарських договорів в односторонньому порядку не допускається [3]. Господарський кодекс України не містить переліку обставин, за умови настання яких господарський договір, зокрема, договір про СД може бути розірваний. В той же час підстави для розірвання договору, наведені у статті 651 ЦКУ, відповідно до якої договір може бути розірвано, крім випадків його розірвання за згодою сторін, за рішенням суду на вимогу однієї із сторін у разі істотного порушення договору другою стороною та в інших випадках, встановлених договором або законом [4].

На момент припинення СД пропонується складання оборотної відомості по рахунках бухгалтерського обліку оператором СД. При використанні варіанта організації СД із введенням додаткових субрахунків виконуються вимоги П(С)БО 12 щодо відображення «у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) господарських операцій, що супроводжують СД».

Доречним буде запропонувати для обліку СД оператору СД застосовувати аналогічні облікові регістри, що й для власної господарської діяльності із позначенням в заголовках терміну «Спільна діяльність» (скорочене позначення «СД»), попередньо застосувавши таке позначення у первинних документах стосовно обліку СД. Оскільки оператор СД складає та подає Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1) у цілому по підприємству як юридична особа, то показники з оборотної відомості повинні переноситися до відповідних рядків Балансу (Звіту про фінансовий стан) також розгорнуто, тобто сальдо по субрахунках основної діяльності та СД не згортається.

Перед складанням фінансової звітності кожен учасник СД об'єднує дані бухгалтерського обліку зі статутної діяльності і дані за СД. Потім отримані показники заносяться до фінансової звітності. З метою полегшення формування показників фінансової звітності учасниками СД, пропонується складати **Звіт оператора спільної діяльності** (авторська назва) кожного кварталу (додаток Ф).

Після отримання даних від оператора СД кожному учаснику СД перед складанням фінансової звітності доцільно буде скласти **Зведений звіт статутної та спільної діяльності** (авторська назва), який враховуватиме зміни в активах і пасивах за основним видом діяльності та СД з урахуванням їх часток. Загальну схему такої форми звіту представлено у вигляді таблиці 2 додатку Ф.

Оператор СД, який веде облік по СД, повинен надавати Баланс (Звіт про фінансовий стан) і Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за СД кожному з учасників СД, які до показників своїх звітів додають свою частку в СД в складі активів, зобов'язань, доходи і витрати. Такий підхід до складання звітів учасників СД нагадує консолідацію звітів, що забезпечує достовірну інформацію про кожного учасника СД. Питання звітності СД безпосередньо пов'язані з особливостями обліку господарських операцій СД. В кінці кожного звітного періоду (місяць, квартал) оператор СД складає звіт в довільній формі, в якому здійснюється розподіл витрат та доходів між учасниками договору про СД.

Фінансова звітність учасника СД формується шляхом збільшення показників власної діяльності на суму, що відповідає його частці у активах та зобов'язаннях, які контролюються ним разом з іншими учасниками.

Складання балансу учасника СД відбувається за такими етапами:

1. Складається Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства з урахуванням господарських операцій, пов'язаних зі СД.

2. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) СД, який надано оператором СД, визначається частка підприємства по кожній статті активів та зобов'язань СД.

3. Розраховується зведена сума по кожній статті активів і зобов'язань шляхом додавання відповідних рядків Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства та частки підприємства по Балансу (Звіту про фінансовий стан) СД.

4. Проводиться коригування: показник «Довгострокова дебіторська заборгованість» Балансу (Звіту про фінансовий стан) зменшується на суму вкладу в СД та приросту вартості чистих активів (розподіленого прибутку СД, який не виплачено учаснику) та одночасно зменшується показник «Інші довгострокові зобов'язання» на суму вкладу до СД та показник «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» на суму невиплаченого прибутку. Таке коригування необхідно оскільки частка учасника СД в активах та зобов'язаннях вже врахована у складі відповідних активів окремого балансу СД, наданого оператором СД (згідно пункту 20 П(С)БО 12) [67].

Складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) можливе також у двох варіантах (в залежності від обраного раніше варіанту відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій по СД, які описані вище):

- по першому варіанту необхідна порядкова консолідація Форми № 2 без урахування СД та Форми № 2 СД з коригуванням на суми внутрішніх розрахунків та перекласифікацією доходів та витрат ((доходи та витрати за СД необхідно перекласифікувати в інші операційні доходи та інші операційні витрати відповідно);

- по другому варіанту консолідації як такої не відбувається. Доходи СД у частці учасника СД відображаються у загальній сумі його чистого прибутку. Всі особливості формування цього показника з урахуванням доходів СД розкриваються у примітках до річної фінансової звітності.

Оскільки контролюючі учасники можуть складати звіти для керівників з метою оцінки ними результатів діяльності СД, доречним буде запропонувати загальну схему даного звіту – **Звіту контролюючого учасника спільної діяльності (форма № 1)** (додаток Ф), який міститиме дані про доходи, витрати та результати діяльності.

Отже, виходячи із рекомендацій науковців стосовно складання форм фінансової звітності та основних норм пунктів 19-20 П(С)БО 12, до форм фінансової звітності, що складаються учасниками СД на основі форм фінансової звітності, поданих оператором СД доцільним буде включити вписуванні рядки, які б враховували частку в доходах та витратах. У звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) такими вписуваними рядками можуть бути, наприклад, рядки 2125 «Доходи спільної діяльності» та 2185 «Витрати спільної

діяльності» (авторська назва), коди рядків запропоновані з відступом від додаткових статей фінансової звітності для обліку відповідно доходів і витрат від СД у складі інших операційних доходів і витрат. Така пропозиція підтверджується дослідженою вище практикою ведення бухгалтерського обліку витрат і доходів за СД (додаток Х).

Так, з метою удосконалення норми П(С)БО 12 стосовно того, що частка учасника СД в активах та зобов'язаннях відображається у складі тільки відповідних активів пропонується у балансі виділити частку учасника СД за кожною балансовою статтею по якій є дані. Виходячи з вище запропонованого доречно врегулювати норми П(С)БО 12 пункту 19, добавивши до нього підпункт: «д) **фінансовий результат отриманий від спільної діяльності**».

Ефективна підприємницька діяльність можлива лише за певних соціально-економічних умов при певному політичному устрої, який заохочує підприємництво. Зокрема, в країнах, де підприємництво бурхливо розвивалося й розвивається, як правило, завдяки цілеспрямованим зусиллям держав, створювався соціально-економічний клімат, сприятливий для цієї діяльності (США, Японія, Німеччина, Гонконг, Сінгапур і т.д.). Чинним законодавством України підприємництвом визначається як ініціативна самостійна діяльність громадян та їх об'єднань, спрямована на отримання прибутку, що здійснюється на власний ризик і під власну відповідальність.

Підприємницька діяльність базується на низці принципів. До них належать: свобода у виборі господарської діяльності, самостійності у прийнятті рішень, отримання максимального прибутку та інші. Як будь-яка діяльність так підприємницька неможлива без використання ресурсів для виготовлення тих чи інших благ. Вони охоплюють різні засоби виробництва – будівлі, споруди, устаткування, сировину. Економісти називають їх – капіталом.

Особливості бухгалтерського обліку на СП, створених на території України проявляються при формуванні статутного капіталу та змінах у його величині і структурі, веденні бухгалтерського обліку витрат та доходів, формуванням фінансових результатів і використанні прибутку СП.

Вищезазначеними питаннями займалася велика кількість науковців, а саме: В. Орлова [302, 303], В. Онищенко [304, 305, 306, 307], Т. Онищенко [308], Л. Торгова [358], Р. Фроленко [368], О. Хитра [358], А. Череп [378] та ряд інших. Проте, на сьогодні залишаються відкритими питання оцінки внесків до статутного капіталу СП іноземними учасниками, бухгалтерського обліку витрат, доходів, формування фінансового результату та розподілу прибутку СП.

Капітал у загальному означає головну суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення діяльності. У широкому розумінні капітал – це сукупність ресурсів, за допомогою яких ведеться і розвивається діло, спрямоване на отримання прибутку. З одного боку, капітал – це сукупність ресурсів, які здатні давати економічні вигоди, а з іншого – виробничі відносини (основний і оборотний капітал) та відносини власності (власний і позиковий капітал).

З погляду управління капіталом завданням менеджерів підприємства є намагання зменшити ціну капіталу, тим самим зменшити фінансові витрати на

формування капіталу, що залучається з різних джерел і, відповідно, збільшити чистий прибуток на кожну грошову одиницю вкладень.

У політичній економії поняття «капітал» систематизується та класифікується також за наступними ознаками:

- за джерелами формування – власний і залучений;
- за значенням у створенні й перерозподілі доходу – реальний, фіктивний (у т.ч. спекулятивний);
- за напрямками інвестування – речовий, людський, інтелектуальний, соціальний;
- за сферами застосування – промисловий, торговий, позиковий;
- за роллю у відтворювальному процесі – капітал-власність і капітал-функція;
- за формами функціонування – індивідуальний, колективний, суспільний;
- за масштабами функціонування – місцевий, регіональний, національний, транснаціональний;
- за інноваційною спрямованістю – неризиковий та венчурний (ризиковий).

З існуючої системи класифікації капіталів у політекономії лише одна безпосередньо належить до бухгалтерського обліку – це класифікація за джерелами формування – власний і залучений. Саме цей капітал дістає своє відображення у балансі підприємств як джерело господарських засобів, які мають конкретне втілення у вигляді необоротних і оборотних активів – у активі балансу, та абстрактне – саме у вигляді капіталу і зобов'язань – у пасиві балансу.

ГКУ стаття 86 пункт 1 прямо допускає можливість формування власного капіталу в частині статутного капіталу внесками в іноземній валюті [3]. Іноземні інвестиції можуть здійснюватися, зокрема, у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою національним законодавством.

Економічному змісту категорії «капітал» багато уваги приділяли зарубіжні і вітчизняні науковці. В бухгалтерському обліку досить вагоме значення відіграє поняття «власний капітал». Проблема визначення поняття «власний капітал» та здійснення бухгалтерського обліку власного капіталу розкривається в дослідженнях як закордонних, так і вітчизняних вчених: А.П. Бархатов [87], М.І. Бондар [100, 101, 102, 103], Л.М. Борщ [104], А.В. Бутко [110], І.І. Вініченко [118], Т.Т. Гринів [143], А.В. Гриньов [144], В.М. Добровський [154], Л.І. Лисенко [272], М.І. Мегер [284], П.П. Микитюк [290, 291], Г.М. Пилипенко [319], К.П. Покатаєва [323], В.В. Сопко [344], К.П. Старченко [347], Н.А. Хрущ [373], В.А. Худавердієва [374], У. Шарп [381], О.М. Ястремська [396, 397] та в працях інших науковців. Проте, на сьогодні науковці не підійшли до однозначного розуміння понять «капітал». На сьогодні відсутнє універсальне визначення поняття «власний капітал», яке відповідало б як теорії її існування, так і трактуванню для цілей бухгалтерського обліку, на що і спрямуємо власні дослідження.

Взагалі науковцями поняття капіталу у вітчизняній і зарубіжній літературі трактується з двох поглядів: капітал – це сукупність майнових засобів, що слугують цілям господарства і виражені в грошовій одиниці (вітчизняний аспект) та капітал – це різниця між активами та зобов'язаннями підприємства (зарубіжний аспект).

Економічні погляди вчених на термін «Капітал» наведено у таблиці додатку М. Розглядаючи економічну сутність капіталу підприємства, Р. Грачовою виділяються різноманітні основні характеристики (таблиця додатку Ц) [141, с. 43-44].

На сучасному етапі розвитку економіки однією з найважливіших проблем є проведення системних досліджень з обліку власного капіталу. Капітал як економічна категорія є об'єктом бухгалтерського обліку. Капітал також є інструментом організації бухгалтерського обліку.

В економічній літературі наводяться різні визначення власного капіталу. Узагальнюючи їх сформувався таке загальне визначення: власний капітал – це вкладення власників, власні джерела підприємства, що без визначеного терміну повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку.

Професори Т. М. Білуха та В. В. Сопко наводять наступне визначення власного капіталу: «власний капітал визначається вартістю майна суб'єкта господарювання, тобто чистими активами (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом), і складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів» [244, с. 46-66].

Тлумачення поняття «власний капітал» у бухгалтерському обліку суттєво відрізняється від тлумачення останнього в інших економічних науках. Для економічних наук власний капітал – це фінансові ресурси, що вкладаються в частину активів, відображені в пасиві балансу підприємства. Вищезгадувані фахівці виділяють такі три підходи до визначення суті власного капіталу (рис. 4.2).

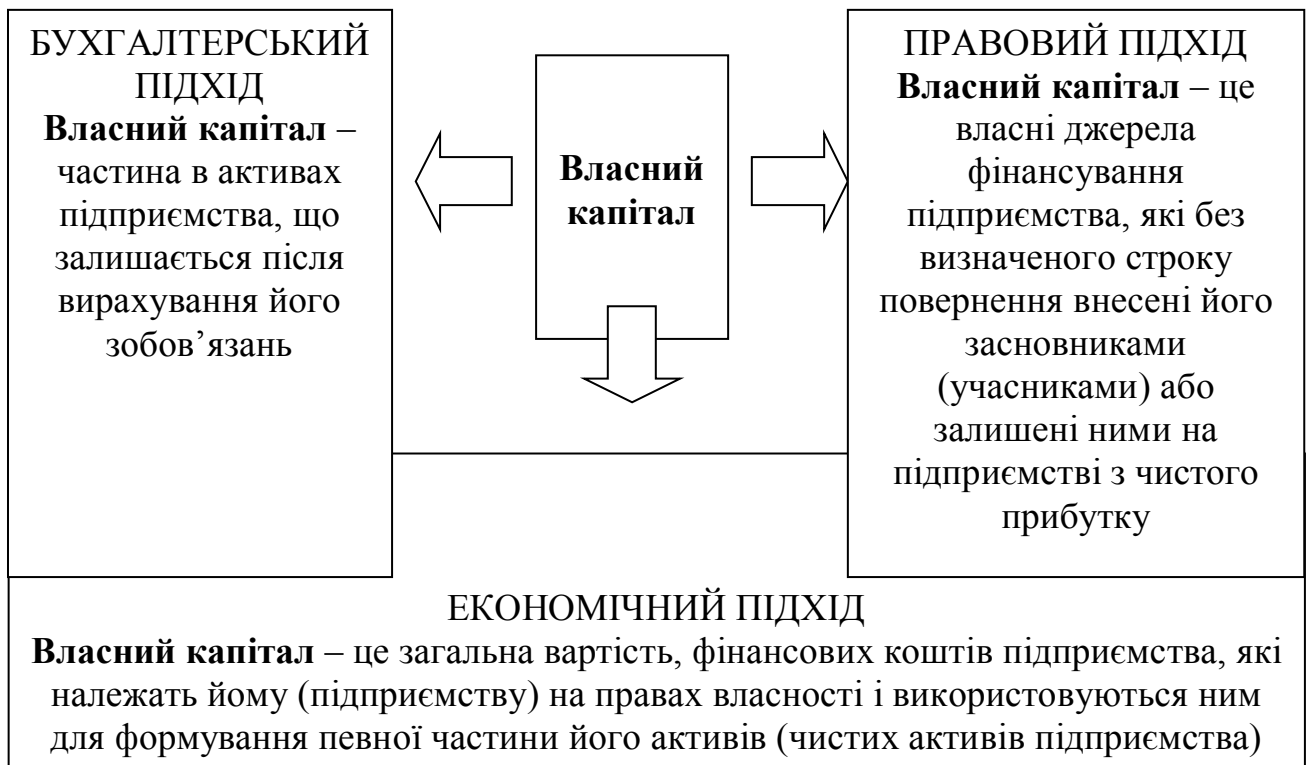


Рис. 4.2. Підходи до визначення поняття власного капіталу [244, с. 46-66]

На думку професора В.В. Сопко, на структуру власного капіталу підприємства в першу чергу впливає його місце і роль в економічній системі,

тобто його належність до відповідної організаційно-правової форми, мети діяльності, форми власності, розміру та інших класифікаційних ознак.

Значний вплив на побудову власного капіталу має його структура. Погляди науковців на структуру власного капіталу зазначені у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Структура власного капіталу підприємства

Автор	Структура власного капіталу
Антоні Роберт, Рахман З., Шеремет А. та ряд інших	Акціонерний капітал Реінвестований прибуток
Стоун Д., Хитчинг К.	Зобов'язання перед інвесторами
Велш Глен А., Шорт Деніел Г.	Статутний капітал Додатковий капітал Нерозподілений прибуток
Сопко В.В.	Реєстрований капітал Нереєстрований капітал
Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф.	Суми, внесені акціонерами Перевищення суми чистого прибутку над дивідендами Безкоштовні надходження від інших осіб
Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф.	Номінальний Оплачений акціонерами понад номінал Утворений унаслідок переоцінок Нерозподілений прибуток
Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України	Фактично внесений статутний (пайовий) капітал (Додатковий капітал, Резервний капітал, Нерозподілений прибуток / Непокриті збитки

У світовій практиці у формуванні власності (капіталу) засновників підприємства розрізняють (за економіко-правовим характером) два поняття:

- вклади;
- додаткові внески засновників.

Вклад – це частка засновника (учасника) у статутному (пайовому) капіталі підприємства, яка виконує такі функції:

- інвестування діяльності підприємства (першочергове джерело формування майна підприємства);
- регулювання відносин власності (розподіл майна, виробленої продукції, одержаного прибутку тощо);
- управління підприємством (адже кількість голосів кожного учасника дорівнює його частці (вкладу) або пропорційна до неї).

Додатковий внесок – це частка засновника (учасника) в інших формах власного капіталу підприємства – резервному, страховому чи іншому виді та нерозподіленому прибутку (непокритому збитку) минулих років [244, с. 46-66].

Класифікація та види капіталу і обґрунтування їх ознак згруповано у таблицях 1 та 2 додатка III. Сутність принципів формування капіталу підприємства та їх обґрунтування зазначено в додатку III.

Враховуючи дослідження зарубіжних та вітчизняних вчених стосовно визначення власного капіталу, наведемо власне визначення, яке стосується діяльності СП: «Власний капітал СП – це сума власних активів спільного

підприємства, які внесені його засновниками (учасниками), отримані в результаті здійснення спільної діяльності та безоплатно одержані, а також реінвестований прибуток іноземних та вітчизняних засновників (учасників) у спільне підприємство після погашення усіх зобов'язань перед його вітчизняними та іноземними засновниками (учасниками)».

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства.

При обліку фінансових результатів та використання прибутку СП специфіка проявляється у наступному.

Фінансові результати діяльності СП залежать від прийнятої ним системи обліку та звітності. Документи, що регулюють окремі аспекти обліково-аналітичної діяльності СП, враховують певні їхні особливості, зокрема щодо складу витрат, які формують собівартість продукції. В Україні до собівартості продукції СП додатково включаються витрати, пов'язані з особливостями складу витрат виробництва та обігу для підприємств з іноземними інвестиціями:

- платежі на страхування іноземних інвестицій і ризиків зовнішньоекономічних операцій;

- амортизаційні відрахування зі створених за рахунок нових інвестицій в основних засобах та на імпортному устаткуванні, які використовуються для виробництва експортних товарів;

- витрати на службові відрядження, пов'язані з виробничо-комерційною діяльністю, у межах норм, встановлених законодавством для працівників вітчизняних підприємств.

Прибуток СП розподіляється згідно з чинним законодавством і статутом підприємства. Він спрямовується як на сплату податків, так і на виплату відсотків за довгостроковим кредитом, доходів засновникам, власникам цінних паперів, формування резервів, дивідендів за акціями.

Отже, при обліку використання прибутку СП буде проявлятися така специфіка:

- прибуток розподіляється між вітчизняними та іноземними учасниками або пропорційно їхнім внескам до статутного капіталу, або в іншій пропорції, зафіксованій установчими документами. Однак під час ліквідації СП майно розподіляється лише пропорційно внескам учасників до статутного капіталу. У разі припинення інвестиційної діяльності іноземний партнер має право на повернення своїх внесків не пізніше шести місяців від дня припинення цієї діяльності;

- іноземним інвесторам законодавчо гарантується компенсація і відшкодування збитків, включаючи втрачену вигоду і моральну шкоду, завдану їм внаслідок дій, бездіяльності або неналежного виконання державними органами чи їхніми посадовими особами передбачених законодавством обов'язків щодо підприємства з іноземними інвестиціями;

- після фактичної виплати доходу нерезиденту з нього стягується додатковий 15-процентний податок на репатріацію, що певною мірою стимулює реінвестування.

Дивіденди, виплачувані (нараховані) юридичним особам-нерезидентам, відносяться до доходів із джерелом походження з України, що означає утримання податку з доходів нерезидентів (податок на репатріацію).

Отже, дивідентна політика є сукупністю принципів і методів виплати дивідендів відповідно до завдань фінансово-господарської діяльності у конкретний проміжок часу.

У цілому передбачаються різні варіанти використання прибутку зарубіжного учасника:

- трансферт (репатріація) всього або частини прибутку, купівля товарів для власних потреб;

- по імпортозамінній продукції – трансферт прибутку через закупівлю товарів або згідно з конкретними домовленостями.

У зарубіжних спільних корпораціях часто існують обмеження, що накладаються на суму нерозподіленого прибутку з метою розширення підприємства. При цьому основні принципи розподілу чистого прибутку СП повинні бути закріплені його контрактною угодою. При розробленні дивідентної політики слід враховувати такі особливості функціонування СП, як сфера діяльності, тривалість кругообігу коштів, коливання доходів та інші фактори.

Згідно зі статтею 30 Закону України «Про господарські товариства», дивіденди – це частина чистого прибутку акціонерного товариства, який виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та (або) класу [10]. Тобто в загальному вигляді дивіденди – це частка прибутку, що розподіляється між учасниками. За акціями одного типу та класу нараховується однаковий розмір дивідендів. Вони виплачуються з чистого прибутку звітного року та (або) нерозподіленого прибутку в обсязі, встановленому рішенням загальних зборів акціонерного товариства. Причому виплата має проводитися не пізніше шести місяців після закінчення звітного року.

Відповідно до пункту 14.1.49 ПКУ [6]: «дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку».

До дивідендів прирівнюється також платіж, що здійснюється державним унітарним, комерційним, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку з розподілом частини прибутку такого підприємства, платіж, який виплачується власнику сертифіката фонду операцій з нерухомістю в результаті розподілу доходу фонду операцій з нерухомістю. При цьому позитивне або від'ємне значення об'єкта оподаткування, розраховане згідно з розділом III ПКУ, не впливає на порядок нарахування дивідендів [6].

Згідно з пунктом 4 П(С)БО 15 «Дохід», дивідендами є частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [69].

Розмір нарахованих дивідендів залежить від: чистого прибутку; частки участі у статутному капіталі підприємства. Усі виплати понад частку участі в статутному капіталі до дивідендів не належать.

У фінансово-господарській діяльності СП нерідко має місце реінвестування дивідендів з метою збільшення статутного капіталу. По суті, джерелом реінвестицій є отримані інвестором та спрямовані на розвиток об'єкта інвестування кошти або майно.

Реінвестиція дивідендів, як і виплата дивідендів грошима не є об'єктом обкладення ПДВ, адже для обкладення цим податком має значення саме поставка товарів (робіт, послуг), а реінвестиція за своєю економічною суттю не відповідає такому визначенню. Із суми дивідендів сплачується податок на репатріацію, який зменшує частку нерезидента в статутному капіталі підприємства. Таким чином, емітент не зможе застосовувати пільгу, і йому доведеться сплатити авансовий внесок з податку на прибуток.

Для того, щоб цього не сталося загальноприйнятими способами є:

1. Виплата дивідендів здійснюється частково акціями (частками, паями), а частково грошовими коштами, проводячи при цьому реінвестицію відповідно на частину дивідендів, що виплачуються першим способом. При цьому дивіденди реінвестуються в тій самій сумі, в якій вони зараховані, а податок з доходів нерезидента утримується з грошової частини належних нерезиденту дивідендів;

2. Проведення реінвестиції дивідендів на всю суму нарахованих дивідендів, утримуючи при цьому податок з доходів нерезидента з інших доходів, що виплачуються нерезиденту.

Серед засновників підприємства можуть бути нерезиденти – фізичні особи. Не включаються до складу місячного або річного оподаткованого доходу дивіденди, що нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, коли таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному капіталі емітента, і внаслідок чого збільшується статутний капітал такого емітента на сукупну вартість таких нарахованих дивідендів.

Звідси випливає, що податок з доходів фізичних осіб утримувати не потрібно, якщо пропорції участі засновників унаслідок реінвестиції дивідендів зберігаються. Інакше оподаткування нерезидентських доходів здійснюватиметься за правилами, установленими для резидентів. Водночас якщо з країною нерезидента-фізичної особи укладено міжнародний договір, то громадянин-нерезидент має право вибрати порядок оподаткування дивідендів, установлений міжнародним договором. Якщо умова про незмінність учасників не виконується, то при нарахуванні дивідендів емітент корпоративних прав зобов'язаний утримувати податок з доходів за ставкою 15%.

Таким чином, під час визначення дивідендної заборгованості підприємства – резидента України перед тим чи іншим іноземним інвестором на дату прийняття рішення щодо виплати дивідендів потрібно:

- виходячи з частини чистого прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів, розрахувати суму дивідендів (у гривнях);

- на суму дивідендів нарахувати авансовий внесок з податку на прибуток (у гривнях);

- з суми дивідендів утримати ПДФО або податок на доходи нерезидента (у гривнях);

- суму гривень, яка лишилася, перевести в іноземну валюту за курсом НБУ, що діє на цю дату (якщо інше не передбачено рішенням про виплату дивідендів).

У разі якщо товариство прийняло рішення спрямувати дивіденди до статутного капіталу (реінвестиція дивідендів), про це слід зазначити у протоколі зборів.

Дивіденди можуть виплачуватися коштами, в натуральній формі, а також частками (акціями, паями). Найбільш поширеною формою виплати дивідендів є грошова. Форма виплати затверджується при прийнятті рішення про виплату дивідендів та відображається у протоколі. У разі виплати дивідендів у формі активів (крім коштів і акціями) базою для нарахування авансового платежу податку на прибуток є вартість цієї виплати, розрахованої за звичайними цінами.

Дивіденди можуть бути виплачені частками (акціями) самого товариства (емітента), тобто реінвестиція дивідендів. У такому разі підприємство-емітент, залучаючи суми нарахованих дивідендів збільшує свій статутний капітал, а інвестор (акціонер, учасник) за рахунок доходу, отриманого у вигляді дивідендів, здійснює інвестицію у статутний капітал СП.

Отже, під час визначення дивідендної заборгованості підприємства – резидента України перед тим чи іншим іноземним інвестором на дату прийняття рішення щодо виплати дивідендів потрібно:

- виходячи з частини чистого прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів, розрахувати суму дивідендів (у гривнях);

- на суму дивідендів нарахувати авансовий внесок з податку на прибуток (у гривнях);

- з суми дивідендів утримати ПДФО або податок на доходи нерезидента (у гривнях);

- суму гривень, яка лишилася, перевести в іноземну валюту за курсом НБУ, що діє на цю дату (якщо інше не передбачено рішенням про виплату дивідендів).

Таким чином, враховуючи вище висвітлені особливості здійснення спільної діяльності зі створенням юридичної особи, пропонуються до застосування **Методичні рекомендації здійснення спільної діяльності зі створенням юридичної особи** (авторська розробка) (Додаток Т).

4.2. Інформаційне забезпечення фінансового контролю спільної діяльності

Ефективність кожної управлінської системи значною мірою залежить від інформаційного забезпечення. Система інформаційного забезпечення фінансового контролю представляє собою безперервний і цілеспрямований відбір відповідних інформаційних показників, які необхідні для здійснення аналізу, планування і підготовки ефективних управлінських рішень за всіма напрямками фінансової діяльності підприємства.

Сучасний стан розвитку економіки супроводжується процесами глобалізації та загостренням конкуренції на ринку, а в останні роки – світовою фінансово-економічною кризою. Ці явища спонукають спільні підприємства і організації до пошуку нових форм і методів управління. Одним із важливих інструментів управління, що дозволяє підняти його на вищий рівень, є фінансовий контролінг.

Фінансовий контролінг виступає інформаційним забезпеченням досягнення цілей та завдань підприємства. Він є однією із ефективних систем керування підприємством, системою, економічна сутність якої полягає в процесі перетворення та інтеграції існуючих методів обліку, аналізу, планування і контролю в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед підприємством. В перспективі запровадження даного механізму дозволить знизити витрати підприємства за рахунок ефективного управління ресурсами, забезпечити конкурентоспроможність, зберегти та примножити власну долю на ринку. Даний механізм спрямований на ефективне стратегічне та оперативне планування, прогнозування та контроль, які дозволяють передбачити та вирішити проблеми в майбутньому.

Контролінг – це функціонально відособлений напрям аналітичної діяльності, пов'язаний із реалізацією інформаційного забезпечення управління підприємством. Контролінг як система управління майбутнім відіграє особливу роль у забезпеченні тривалого функціонування підприємства і його структурних одиниць. Стрижнем системи є зіставлення планових і фактичних значень контрольованих показників, засноване на плані розвитку та бюджетуванні підприємства. У міру розвитку системи управління на підприємстві контроль і управління поступаються місцем самоконтролю і самоврядуванню в конкретній організаційній одиниці. При цьому дотримується цикл підтримки управлінських рішень «план – організація виконання – облік – контроль – аналіз – регулювання» на кожному з трьох рівнів: стратегічному, оперативному і тактичному.

Контролінг, як цілісна система (певний механізм), складається з двох важливих частин: стратегічного контролінгу та оперативного контролінгу. Контролінг виробництва, постачання, фінансової діяльності, логістики, охорони середовища, праці та інших видів діяльності має здійснюватися на операційному і стратегічному рівнях.

На етапі інформаційно-аналітичного контролінгу виокремлюють такі завдання, як:

- розроблення архітектури інформаційної структури;
- відбір показників, носіїв інформації та каналів їх передачі;
- визначення контрольних точок господарської та фінансової діяльності;
- складання схеми збору і систематизації найбільш значущих даних для прийняття рішень;
- розроблення інструментарію для планування, обліку, контролю, аналізу і прийняття рішень;
- консультування менеджерів із питань функціонування системи контролінгу.

До основних складових інформаційного забезпечення фінансового контролінгу відносять:

1. Звітні та оперативні дані.
2. Нормативна та інструктивна інформація всіх рівнів.
3. Планово-прогнозна інформація.
4. Довідково-аналітична інформація.

Джерелами отримання інформації об'єктивного і суб'єктивного характеру є дані управлінського фінансового обліку.

У процесі свого функціонування спільне підприємство вступає у відносини із суб'єктами зовнішнього середовища. Для того щоб ці відносини були успішними та спільне підприємство мало змогу реалізувати свої інтереси у цих взаємовідносинах, воно повинно побудувати ефективну систему інформаційного забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності.

Інформаційне забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності – це сукупність інформаційних ресурсів і способів їх організації, необхідних та придатних для реалізації аналітичних процедур, що забезпечують фінансову сторону підприємств, що здійснюють спільну діяльність.

Прийняття ефективних рішень у галузі управління фінансовою діяльністю підприємства неможливе без досконалого знання даних бухгалтерської та фінансової звітності.

Економіка кожної країни має індивідуальні характеристики, що приводить до розбіжностей у обліку та звітності. В той же час розширення міжнародних зв'язків, виникнення світових ринків капіталу, створення міжнародних компаній зумовлюють необхідність впровадження єдиних правил процедур ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності. Саме тому виникла необхідність розробки таких єдиних правил і процедур. З 2000 р. в Україні офіційно запроваджено національні стандарти з бухгалтерського обліку. Ці стандарти розроблено з урахуванням міжнародних вимог до порядку складання і подання фінансової звітності, викладених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО). Перша причина переходу до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні полягає в тому, що діюча протягом десятиліть система бухгалтерського обліку була сформована для потреб командно-адміністративної системи управління економікою і не відповідає вимогам ринкової економіки. Друга причина переходу до МСБО полягає в тому, що Україна розширює зовнішньоекономічні зв'язки з іншими країнами, збільшується кількість підприємств з іноземним капіталом, внаслідок чого виникає потреба у зіставленні показників звітності, узгодженості у підходах до оцінювання активів підприємств, їх зобов'язань, визначення фінансових результатів діяльності.

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, що зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 р. створено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Його було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів багатьох розвинутих країн світу. У 2000 році Комітет було перейменовано на Раду з МСБО (РМСБО) (International Accounting Standards Board – IASB).

Згідно з Конституцією РМСБО її метою є формування, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких

необхідно дотримуватись при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах. За час своєї діяльності РМСБО видала 5 міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards - IFRS) і 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) (International Accounting Standards - IAS).

МСБО головним чином визначають методи оцінки та вимоги до подання інформації у фінансових звітах. Тому РМСБО змінила назву стандартів на — Міжнародні стандарти фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, який:

- розкриває діяльність суб'єктів господарювання;
- створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань.

Переваги застосування МСФЗ:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;

- забезпечення зіставності звітності різних організацій, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;

- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;

- престижність, більша довіра з боку потенційних партнерів;

- надійність інформації;

- прозорість інформації завдяки дотриманню правил її складання, а також поясненням до звітності.

У світовій і національній практиці побудова фінансової звітності базується на принципах:

- відкритості інформації;

- зрозумілості фінансової звітності особам, які приймають ділові рішення на її підставі;

- корисності чи значущості та вірогідності;

- припущень і обмежень, які дають змогу адекватної інтерпретації фінансової звітності.

Головна мета служби контролінгу при проведенні аналізу фінансових звітів – своєчасне виявлення й усунення недоліків у фінансовій звітності та знаходження резервів поліпшення фінансового стану і платоспроможності підприємства.

При досягненні головної мети необхідно вирішити такі завдання:

- 1) на підставі вивчення виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності дати оцінку виконання плану з надходження фінансових ресурсів та їх використання з позиції поліпшення фінансового стану підприємства.

- 2) прогнозування можливих фінансових результатів, тобто прибутку та рентабельності, виходячи з реальних умов господарської діяльності й наявності власних і позикових ресурсів, розроблення моделей фінансового стану за різних варіантів використання ресурсів.

3) розроблення конкретних заходів, які спрямовані на ефективніше використання фінансових ресурсів і зміцнення фінансового стану підприємства.

В останнє десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу. Це потребує запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що надасть змогу усунути економічні й торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище. Ця проблема актуальна для всіх країн світу, і особливо для нашої країни, оскільки бухгалтерський облік є необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу й формування сучасної економічної політики.

Розвиток світового економічного ринку, поява спільних з закордонними партнерами підприємств, ТНК, а також міжнародне інвестування капіталів об'єктивно зажадали розробки єдиних підходів до формування мікро- та макроекономічних показників діяльності як резидентів, тобто вітчизняних підприємств, так і нерезидентів.

На основі єдиних методичних підходів, уніфікації застосовуваних у світі методів обліку можливе складання фінансової звітності, зрозумілою фахівцям будь-якої країни. Крім того, показники міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяють отримати дані для систем національних рахунків, а також для порівняльного аналізу економіки різних держав.

Актуальність досліджуваного питання зумовлена наявністю процесу інтеграції України у світове господарство, що призвело до реформування системи бухгалтерського обліку і приведення її до міжнародних стандартів, а також існуванням проблем та необхідності пошуку шляхів гармонізації ведення бухгалтерського обліку та методики складання фінансової звітності з міжнародними нормами.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування поняття гармонізації бухгалтерського обліку та її ролі, визначення ступеню єдності міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, а також проблем та переваг переходу України на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Тракування й визначення гармонізації, що існують в сучасній науці, потребують уточнення, оскільки розуміють лише зближення стандартів бухгалтерського обліку. Тому це поняття слід розглядати, як процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження і доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу.

На сьогодні існує неврегульованість питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку й дотримання єдиних підходів до реформування бухгалтерського обліку різними суб'єктами господарювання з боку Державного казначейства України, Національного банку України, галузевих міністерств і відомств. Визначення єдиного розробника методології бухгалтерського обліку в особі Міністерства фінансів України на єдиних методологічних засадах для

підприємств усіх організаційно-правових форм на короткострокову перспективу надасть змогу покращити рівень організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку через два основні підходи до її вирішення: гармонізації і стандартизації.

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС, СНД. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Застосування єдиних стандартів фінансової звітності дозволяє міжнародним фінансовим ринкам оцінювати і порівнювати результати діяльності різних компаній, забезпечує відкритість, прозорість і зіставність фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Застосування різних підходів до змісту і оцінки показників фінансових звітів різних країн світу створює перешкоди у розвитку міжнародного ринку капіталів. Тому, однією з невід'ємних складових усього комплексу економічних перетворень на сучасному етапі розвитку міжнародних ринкових відносин є реформування бухгалтерського обліку і звітності. Це викликано бажанням багатьох компаній отримати корпоративну прозорість, яка відкриє доступ до міжнародних ринків капіталу, приведе до розширення зовнішньоекономічних зв'язків, полегшить вільний рух капіталу на європейських ринках.

Питаннями гармонізації підходів до методики складання фінансової звітності за національними і міжнародними стандартами підприємствами, у тому числі, що здійснюють СД займалася велика кількість закордонних та вітчизняних науковців, а саме: А. Бутко [110], С. Голов [132, 133], Р. Грачова [139, 140, 141], Н. Гришко [145], С. Зубілевич [212], О. Ковріжних [247], М. Колісник [251], О. Харламова [369] та ряд інших. Проте, на сьогодні залишаються відкритими питання узгодження показників форм фінансової звітності згідно до норм міжнародних стандартів та вироблення досконалої методики формування форм фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності підприємств та організацій, що здійснюють СД.

СП самостійно складають річні бухгалтерські звіти, передбачаючи подання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів за звітний період діяльності підприємства широкому колу зовнішніх та внутрішніх користувачів. Фінансова звітність подається державній податковій адміністрації; органам державної статистики України; учасникам СП, якщо це передбачено установчими документами за такими формами:

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
Звіт про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом) (форма № 3 або № 3-н);
Звіт про власний капітал (форма № 4);
Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6).

Аналогічні форми фінансової звітності складають і підприємства – оператори СД, що працюють за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи (просте товариство або без об'єднання вкладів), оскільки в Україні такі договори підписуються тільки між юридичними особами. Такі ж оновлені форми у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) оператор СД подає кожному учаснику СД. Хоча фінансова звітність щодо СД складається окремо та до державних органів не подається, слід зауважити, що від правильного відображення в ній показників залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але і аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи підприємства тощо. Тому, питання гармонізації методики складання бухгалтерської (фінансової) звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності набуває актуальності для підприємств, що здійснюють СД як зі створенням юридичної особи, так і без створення юридичної особи.

До річного бухгалтерського звіту додається пояснювальна записка. В ній крім аналізу основних факторів, що вплинули на господарські та фінансові результати роботи СП, висвітлення фінансового і майнового станів підприємства, подальших перспектив діяльності, включаються дані про динаміку найважливіших економічних і фінансових показників роботи СП за ряд років, оголошені майбутні капіталовкладення, здійснювані екологічні заходи та іншу інформацію. Конкретний зміст пояснювальної записки визначається радою (правлінням) СП. У поясненнях до звіту вносять курс, за яким при складанні річного бухгалтерського балансу було здійснено перерахунок активів і пасивів в іноземній валюті у грошову одиницю України, а також пояснюють причини змін балансу на початок року.

Згідно ч. 2 ст. 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [7] публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Перелік таких видів діяльності встановлено Порядком подання фінансової звітності, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. (далі – Порядок № 419) [51].

Згідно ч. 3 ст. 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Порядок подання фінансової звітності», затверджений від 28.02.2000 р. № 419 [51] фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами,

банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., а також підприємствами, які проводять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2013 року;

- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2014 року.

Оскільки СП в останні роки створювалися у вигляді акціонерних товариств відкритого типу, доречно буде зупинитися на складі фінансової звітності, який пропонується за міжнародним стандартом фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності» [32].

Повний комплект фінансової звітності включає:

а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;

б) звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток за період;

в) звіт про зміни у власному капіталі за період;

г) звіт про рух грошових коштів за період;

г) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються у міжнародному стандарті.

З метою гармонізації складання фінансової звітності СП до міжнародних стандартів фінансової звітності розглянемо як порівнюють структуру форми балансу у вітчизняній та зарубіжній системах обліку в розрізі пасиву стосовно власного капіталу науковці А. Бутко та О. Калініна за допомогою таблиці 4.3 [110, с. 102 – 107].

Таблиця 4.3

Статті балансу за національними та міжнародними стандартами

П(С)БО	Зміст	МСФО
1	2	3
Пасив		Капітал зобов'язань
Пасив		
I. Власний капітал	Залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань	Немає
Статутний капітал	Фіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, що є внеском власників	Капітал і резерви
Немає	Частина номінального капіталу, на яку випущено акції	Випущений капітал
Пайовий капітал	Сума пайових внесків членів об'єднань, передбачених установчими документами	Немає
Додатково вкладений капітал	Акціонерні підприємства відображають, наскільки реальна вартість акцій перевищує номінальну, а всі інші – суму капіталу, внесену понад установлений внесок статутного капіталу.	Немає

Закінчення табл. 4.3

1	2	3
Інший додатковий капітал	Сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безплатно отриманих та інші види додаткового капіталу	Немає
Резервний капітал	Сума резервів, створених згідно з чинним законодавством або установчими документами	Немає
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Сума прибутку або збитку	Накопичений прибуток (збиток)
Неоплачений капітал	Сума заборгованості власників по встановлених внесках до статутного капіталу	Немає
Вилучений капітал	Фактична собівартість акцій, викуплених товариством у його учасників	Немає
Немає	Частина чистих результатів діяльності та чистих активів дочірнього підприємства, які відносяться до часток, що не належать прямо чи непрямо через дочірні підприємства материнської компанії	Частка меншості
Усього за розділом I		Немає

Проаналізувавши дві форми, фахівці А. Бутко та О. Калініна [110, с. 102 – 107] констатують, що вони акцентують свою увагу на історичній вартості активів і не враховують її ринкову вартість, а також відсутні в активах складові, як вартість брэнда, вартість робочої сили.

У балансі за НП(С)БО зв'язок між активами та капіталом видно лише в останньому підсумковому рядку. Оскільки, внутрішній зв'язок між окремими статтями активу та капіталу в такій редакції балансу зовсім втрачається, не можна побачити чіткого розуміння поняття «власний капітал», ця форма не показує, де саме він розташований і в яких активах виражений.

На основі викладеного фахівці констатують, що вітчизняна форма звіту «перевантажена» інформацією, вона важка для сприйняття й аналізу, зокрема для акціонера. Водночас, повна та деталізована інформація потрібна інвесторам і державним контролюючим органам. Тільки зміна форми та структури фінансової звітності сприятиме трансформації національної системи бухгалтерського обліку та приведенню її у відповідність з вимогами ринкової економіки [110, с. 102 -107].

З урахуванням змін введеними НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» порівняння складових власного капіталу також містять зміни. За міжнародним стандартом не передбачена така складова власного капіталу як пайовий капітал, в національному стандарті пайовий капітал разом зі статутним капіталом відображається як «зареєстрований капітал». Об'єднання інформації про статутний та пайовий капітал підприємства та відображення у статті «зареєстрований капітал» є обґрунтованою, оскільки підприємства залежно від форми власності формують тільки один вид зареєстрованого капіталу, що відображається в установчих документах (статуті чи установчому договорі). Відбулися зміни за національним стандартом у структурі додаткового капіталу виділивши окремо капітал у дооцінках. Відображення останнього виду капіталу за міжнародним стандартом не передбачається.

Реформування структури балансу запропонував науковець М. Колісник, який запропонував нову модель – «тривимірний баланс» [251]. Основний акцент у цій моделі зроблено на ринкову вартість як активів, так і пасивів. У розділі активи запропоновано нові рядки – потенційні клієнтські або людські активи та інші потенціальні активи, у кінці кожної частини наведені два підсумки: балансова та річна вартість. В основі активів закладена формула: історична собівартість мінус резерви дорівнює чиста реалізаційна вартість плюс (мінус) дооцінка до ринкової дорівнює оціночна ринкова вартість активів.

У пасиви – такі нові рядки: вартість бренда, капітал за рахунок зміни ринкової вартості інших необоротних активів, потенційна вартість клієнтського капіталу, капітал за рахунок зміни ринкової вартості оборотних активів і витрат майбутніх періодів. На думку автора моделі такий баланс виправляє наведені вище недоліки вертикальної форми. Найдоцільніше його використовувати в управлінському обліку [251].

Для успішного розвитку будь-якого підприємства важливим є рівень інформаційного забезпечення його окремих підрозділів та служб. У зв'язку з цим для оперативного управління й аналізу діяльності досить гостро постають питання відносно використання даних бухгалтерського обліку. З цієї причини, а також відповідно до інтеграційних процесів України у світове господарство, Міністерство фінансів України почало втілювати в реальність ідею повної відповідності національних положень бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» припускає альтернативи в поданні фінансових результатів: або єдиний звіт про прибуток і збиток, або два звіти (окремо про прибуток і збиток та окремо про інший сукупний прибуток). В Україні на сьогодні безальтернативний єдиний звіт. Але тепер виконується вимога МСБО 18 «Виручка» й не показується у Звіті про фінансові результати надходження, які не є доходами [35]. В новій національній формі відсутня стаття «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», тобто дохід, який включає ПДВ та інші непрямі податки. Уніфікована форма не дозволяє використовувати право альтернативного подання витрат, виходячи з їх функцій (постатейно) або характеру (поелементно), що суперечить МСФЗ.

Не виконується вимога МСБО 1 «Подання фінансової звітності» окремого подання інших сукупних доходів, які можуть бути не класифіковані в прибуток/збиток, і ті, які не підлягають такій декласифікації. Аналогічна проблема стосується і податку на прибуток з інших сукупних доходів, який також підлягає окремому відображенню за тією самою ознакою (тобто за можливістю декласифікації в прибуток/збиток).

Директор Агенства з МСФЗ О. Харламова вважає, що розділ III «Елементи операційних витрат» зовсім недоречний у коментованій формі, оскільки всі витрати, класифіковані за функцією (тобто постатейно), а у Примітках мають розкриватися з виділенням, як мінімум, матеріальних витрат, витрат на персонал (включаючи соцвнески) та амортизації [369, с. 46]. Тобто адміністративні, збутові, інші операційні витрати, на її думку, вимагають такого розкриття в Примітках окремо за кожною статтею, а не в цілому.

Пряме протиріччя МСФЗ фахівець вбачає при вимозі розкриття інформації про дивіденди на акцію у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Адже за МСБО 1 «Подання фінансової звітності» цей показник, на її думку, слід розкривати або у Звіті про зміни у власному капіталі, або в Примітках. Головним результатом, що не суперечить МСФЗ, стало введення показника загального сукупного прибутку та виключення статей надзвичайних доходів і витрат.

Тому, з метою більшого узгодження національної та міжнародної методики складання фінансової звітності підприємствами та організаціями, у тому числі СП, слід внести зміни, перш за все, до форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» виключивши зі складу цієї форми два останні розділи «Елементи операційних витрат» та «Розрахунок показників прибутковості акцій» та помістивши їх як окремі розділи до Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5). Такий підхід можна пояснити назвою самої форми № 2 як національної, так і міжнародної, які увагу звертають саме на фінансовий результат (прибутки/збитки) та сукупний дохід (прибуток).

Звіт про рух грошових коштів, це єдиний звіт, у якому право вибору альтернативних методів подання (прямий і непрямий) збережено, що відповідає вимогам МСФЗ. Але на сьогодні у національному Звіті про рух грошових коштів є категорії, які відсутні в МСФЗ, наприклад, цільове фінансування, відрахування на соціальні заходи, які за МСФЗ входять до виплат персоналу, фінансові інвестиції тощо. Уніфікованою формою обмежено право альтернативного наведення відсотків і дивідендів, які можуть бути віднесені фінансовими установами та звичайними підприємствами до різних видів діяльності.

Таким чином, на сьогодні серед усіх форм річної фінансової звітності найбільш наближеною до МСФЗ та одночасно неврегульованою залишається форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів» (за непрямим методом) в частині руху грошових коштів від операційної діяльності. В тому випадку коли СП обирає непрямий метод для складання даної форми річної звітності таке підприємство, як і будь-яке інше, що складає фінансову звітність згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не отримує потрібної інформації з національного стандарту.

Грошові потоки взагалі є результатом прояву фінансово-економічних відносин підприємства.

Протягом останнього десятиріччя підприємства України працюють в жорстких умовах становлення ринкових відносин. Кризовий стан частини з них свідчить про те, що традиційні організаційні структури підприємств і методи управління ними не відповідають змінам зовнішнього середовища. Основною передумовою ефективної господарської діяльності підприємства є правильна організація і управління фінансовими процесами. Щоб отримати повну уяву про ці процеси необхідно враховувати всі рухи грошових коштів між підприємством і його господарським середовищем по їх видах, величині, часу, а також залишки на початок і кінець або на певний момент періоду, який досліджується. На сучасному етапі, коли у більшості підприємств грошових коштів не вистачає, здатність підприємства виживати на пряму залежить від вміння ними управляти. До останнього часу управління грошовими коштами у

вітчизняній практиці не приділялось достатньо уваги. Хоча цей вид активів є найбільш обмеженим в сучасних умовах і управління ним безпосередньо впливає на розвиток підприємства.

Вищевикладене вимагає підвищення якості бухгалтерської та аналітичної інформації, на основі якої приймаються оперативні, тактичні та стратегічні рішення у сфері управління виробничою і фінансовою діяльністю підприємства. Своєчасне прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективного використання та управління рухом грошових коштів є однією з важливих передумов успішної діяльності підприємства.

Тому, пропонується удосконалити методику складання цієї форми з урахуванням деяких положень раніше діючої методики складання «Звіту про рух грошових коштів» за непрямим методом згідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [63]. Отже, пункт 9 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що стосується складання першого розділу «Рух коштів від операційної діяльності» Звіту про рух грошових коштів в разі застосування непрямого методу слід розширити наступною інформацією:

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;

Коригування на:

амортизацію необоротних активів;

збільшення (зменшення) забезпечень ;

збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць;

збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій;

Зменшення (збільшення) оборотних активів;

Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань;

Грошові кошти від операційної діяльності;

Сплачений податок на прибуток.

Також пропонується наведення методики складання розділу 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності» за непрямим методом.

Стосовно Звіту про власний капітал, то основним зауваженням до даної форми є відсутність порівняльної інформації за попередній період. Для відповідності МСФЗ необхідно складати два звіти про власний капітал у складі фінансової звітності для забезпечення однієї з найголовніших якісних характеристик звітності – порівнянності. В пункті 10 розділу II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Міністерство фінансів України сформулювало загальну вимогу, згідно з якою для забезпечення порівняльного аналізу інформації Звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік [59].

Національна форма Звіту про власний капітал не узгоджується з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», який вимагає розкривати показник загального сукупного прибутку, а не окремо чистий прибуток (збиток) за звітний період та інший сукупний дохід за звітний період [32]. Як і за іншими формами, жорстка регламентація граф і рядків не дозволяє вводити додаткові елементи капіталу, а також додаткові рядки.

Для відповідності новим вимогам у Примітках до фінансової звітності необхідно розкривати облікову політику. Що саме потрібно включати до Приміток, як це викладено у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», відсутня інформація [32].

Звернувшись до МСФЗ для відповідності Примітки повинні:

- містити інформацію про основу підготовки фінансової звітності та конкретні облікові політики;
- розкривати інформацію, яка вимагається МСФЗ і якої немає у фінансовій звітності;
- надавати відомості, які відсутні у фінансовій звітності, але доречні для її розуміння.

Таким чином, що стосується неузгоджених окремих статей по Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом), Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності, то, з урахуванням української нормативно-правової бази, специфіки та особливостей видів діяльності підприємств і організацій абсолютно гармонізувати їх дуже складно. Тому, виходом з цієї ситуації може бути детальне пояснення такої інформації в довільній формі за допомогою письмового пояснення або таблиць у Примітках та в пояснювальній записці до річного бухгалтерського звіту.

Актуальним є розгляд запровадженого у 2005 році П(С)БО 29 «Звітність за сегментами» (далі – П(С)БО 29) та ефективність його використання на вітчизняних підприємствах. Поняття «звітність за сегментами» формувалось поступово на базі таких понять як «звітність про диверсифіковану діяльність компаній» та «звітність транснаціональних корпорацій».

Вперше вимоги до звітності за сегментами сформульовано у США у 1969 році. Наказ про стандарти фінансового обліку 14 «Фінансова звітність за сегментами бізнесу» (1976 р.) (далі – НСФО 14), відкрив новий етап розвитку регулювання, формування та подання інформації про звітні сегменти. Фінансова звітність за сегментами була, на той час, позбавлена релевантності та достовірності. Все це призвело до підготовки та прийняття оновленого Наказу про стандарти фінансового обліку 131 «Розкриття інформації про сегменти підприємства та пов'язаної інформації» (1997 р.) (далі – НСФО 131), що реалізував концепцію управлінського підходу, який поряд з організаційною структурою підприємства враховував географічне розташування сегментів.

У 1981 році Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видав МСБО 14 «Подання фінансової інформації за сегментами». Подальшого розвитку стандарт набув на початку 2000-х років завдяки тісній співпраці Міжнародної ради з бухгалтерського обліку та органів США, що регулюють бухгалтерський облік. Отже, результати зближення відображено у Міжнародному стандарті фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (далі - МСФЗ 8).

Дані звітності за сегментами дозволяють оцінити якість роботи кожного сегмента бізнесу. Для адміністрації підприємства це означає можливість контролювати діяльність центрів відповідальності та об'єктивно характеризувати якість роботи менеджерів, що їх очолюють. На її основі складають висновки щодо

професійної придатності кожного конкретного менеджера, формується система матеріального і морального стимулювання персоналу підприємства. Виділення сегментів надає користувачам можливість краще зрозуміти результати діяльності підприємства в минулому та оцінити ризики і прибутковість, робити більш обґрунтовані висновки про підприємство. До переваг фінансової звітності за сегментами зараховують подання результатів за окремими сегментами компанії.

Сегментарна звітність надає найбільш актуальну інформацію про стан підприємства, його розвиток, інформацію про фінансові показники діяльності, а також про ризики та перспективи розвитку окремих сегментів бізнесу. Таким чином, складання фінансової звітності за сегментами передбачає формування звітних показників не тільки за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, а також за окремими його підрозділами – сегментами з метою забезпечення користувачів детальнішою інформацією.

У сучасній системі бухгалтерського обліку роль сегментів постійно зростає. Використання сегментів у системі бухгалтерської звітності підприємства розширяє її управлінські функції, оскільки інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які підприємство визначає на основі його організаційної структури. В цьому випадку спостерігається зближення вітчизняного П(С) БО 29 до МСФЗ 8.

Основою для розробки П(С)БО 29 став МСФЗ 14 «Звітність за сегментами». Ці документи містять подібні вимоги щодо виду та критеріїв визнання сегментів. МСФЗ містить більш детальні пояснення щодо видів і визначення звітних сегментів, переліку їх доходів і витрат, ідентифікації активів і зобов'язань. На відміну від П(С)БО, МСФЗ 14 розкриває сутність облікової політики сегментів, визначає основні характеристики пріоритетних (первинних) і додаткових (вторинних) сегментів, особливості розкриття інформації за складовими, що не є звітними сегментами.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності у міжнародній практиці наведено у МСФЗ 8, який набув чинності 1 січня 2009 року з метою заміни МСБО 14 «Сегментарна звітність». Даний стандарт рекомендує новий підхід до визначення операційних сегментів, основою для яких є управлінська звітність. МСФЗ 8 чітко реалізує концепцію управлінського підходу до визначення операційних сегментів, відповідно до якої з'являється поняття «вищий керівник з операційної діяльності», функції якого полягають у розподілі ресурсів на операційні сегменти та оцінюванні результатів діяльності операційних сегментів суб'єкта господарювання.

МСФЗ 8 призначений для застосування публічними компаніями, які надають фінансову звітність до комісії з цінних паперів чи в інший регулюючий орган з метою випуску цінних паперів на відкритий ринок [29]. У МСФЗ 8 використовується підхід до визначення звітних сегментів з управлінської точки зору.

Таким чином, МСФЗ 8 при виділенні сегментів керується структурою управління і прийняттям рішень в організації, а не наявністю різних видів продукції чи підрозділів у різних географічних регіонах.

Також відмінним є те, що МСФЗ 8, на відміну від П(С)БО 29, не передбачає поділ звітних операційних сегментів на пріоритетні та допоміжні. Істотною відмінністю цих стандартів є включення, згідно з МСФЗ 8, до операційних звітних сегментів компонентів компанії, які продають свою продукцію чи надають послуги переважно або виключно іншим операційним сегментам, що є неприпустимим для чинного національного П(С)БО 29.

МСФЗ 8 дозволяє об'єднувати два та більше операційних сегментів, якщо це не суперечить основним принципам стандарту і сегменти мають подібні економічні характеристики. У П(С)БО 29 немає окремих вимог щодо об'єднання сегментів, однак сам процес виділення сегментів проходить з урахуванням факторів об'єднання, які передбачені МСФЗ 8.

Відповідно до П(С)БО 29 інформація по звітному сегменту повинна готуватися згідно з обліковою політикою підприємства, яка застосовується для цілей бухгалтерського обліку, тобто в тій оцінці, в якій використовується при підготовці фінансової звітності. Така відмінність є суттєвою, оскільки за МСФЗ 8 у публічній звітності необхідно розкривати інформацію, яка готується компанією для внутрішніх цілей при оцінці фінансових показників окремих сегментів.

Принципово новим за МСФЗ 8 є те, що якщо компанія отримує більше 10% своєї виручки від одного клієнта, то цей факт повинен розкриватися у звітності шляхом визначення загальної суми виручки, отриманої від кожного такого клієнта, а також найменування операційного сегмента, до якого відноситься ця виручка. П(С)БО 29 таких вимог не містить. У П(С)БО 29 надано чітке визначення доходів і витрат звітних сегментів, активів і зобов'язань за звітними сегментами [76]. МСФЗ 8 не дає визначення цих понять, але вимагає пояснення, як здійснюється оцінка прибутків і збитків, активів і зобов'язань за кожним звітним сегментом. Відповідно до МСФЗ 8 компанія, незалежно від організаційної структури, в тому числі компанія з єдиним звітним сегментом, повинна розкривати інформацію по компанії в цілому, про її продукцію (послуги), географічні регіони та крупних клієнтів. П(С)БО 29 вимагає розкриття інформації про допоміжні сегменти, які виділяються за галузевим чи географічним принципом. Така інформація повинна доповнювати інформацію, надану за пріоритетними сегментами.

Так, МСФЗ 8 «Операційні сегменти» рекомендує нові підходи щодо принципів сегментування, ідентифікації сегментів, оцінки фінансових результатів операційних сегментів, що ґрунтуються на управлінській звітності.

Вимогами П(С)БО 29 передбачено формування інформації в бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури [76]. Для визначення сегментів аналізується структура підприємства, внутрішньогосподарська звітність, а також чинна система обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Тобто підтверджується думка про те, що виділення як центрів відповідальності, так і сегментів є внутрішньою справою підприємства і проводиться з урахуванням специфіки його структури і діяльності. Виділення господарського або географічного сегмента залежить від галузі та виду діяльності підприємства.

Отже, з метою надавання користувачам повної інформації про діяльність СП та підприємства, що здійснює СД за договором про СД, необхідно, крім загальної фінансової звітності скласти фінансову звітність за сегментами з розкриттям доходів, витрат, фінансових результатів, зобов'язань та активів (серед інших статей) за основними видами діяльності та географічними регіонами за кожним звітним сегментом.

Оскільки кожен учасник СД додає до своїх показників відповідні до своєї частки в СД всі активи, пасиви, доходи і витрати, то, на нашу думку, буде зайвим складання форми № 6 «Інформація за сегментами» оператором СД в разі визначення звітного географічного сегменту і подання її кожному учаснику СД разом з Балансом (Звітом про фінансовий стан) та Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) стосовно тих активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, що відносяться безпосередньо до звітного сегменту або розподіляються на звітний сегмент. Достатнім буде подати окремий звіт, який міститиме інформацію за такими показниками по кожному звітному сегменту. В результаті отримання таких даних від оператора СД кожному учаснику СД рекомендується включати такі активи, зобов'язання, доходи і витрати, прибутки (збитки) за кожним сегментом до форми № 6 «Інформація за сегментами», яка входить до складу річної фінансової звітності учасника СД.

Тому, пропонується наступна форма звіту про активи, зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати, що відносяться безпосередньо до звітного сегменту або розподіляються на звітний сегмент - **Звіт про діяльність _____ сегменту за _____ рік** (авторська назва) **розроблено автором.*

Приклад. За договором про СД, підписаного між двома підприємства (договір простого товариства) за яким частка кожного учасника відповідно становить 40 % та 60 %, до звітний сегменту належать:

- активи, що спільно контролюються – 15500000 грн.;
- зобов'язання, що виникли в ході здійснення СД – 6800000 грн.;
- витрати, понесені при здійсненні СД – 4600000 грн.;
- доходи отримані від здійснення СД – 5200000 грн.;
- прибуток отриманий від здійснення СД – 600000 грн.

Запропонуємо розподіл таких активів, зобов'язань, доходів, витрат і результату діяльності за звітним сегментом між учасниками договору про СД.

Звіт про діяльність _____ сегменту за _____ рік

Показники звітний сегменту	Учасник А (40 %)	Учасник Б (60 %)	Разом, тис. грн
Спільноконтрольовані активи	6200	9300	15500
Зобов'язання, що виникли в ході здійснення СД	2720	4080	6800
Витрати, понесені при здійсненні СД	1840	2760	4600
Доходи отримані від здійснення СД	2080	3120	5200
Прибуток (збиток) від здійснення СД	240	360	600

Отже, недоліком вітчизняного П(С)БО 29 є те, що в ньому не визначається поняття «організаційна структура» і в результаті інформація, представлена у звітності за сегментами, не формує цілісної картини про внутрішню структуру суб'єкта господарювання [76].

В іноземних джерелах є різноманітні рекомендації щодо складання Звітності за сегментами:

- внутрішній сегментний звіт повинен бути адресним і конкретним;
- для прийняття управлінських рішень потрібна корисна оперативна інформація;
- немає потреби поглиблюватися в минуле;
- більша користь буде від пошуку інформації, використання якої дозволить поліпшити подальшу роботу центру відповідальності;
- звіти повинні охоплювати головне, тобто те, що наближає всіх робітників сегменту до виконання плану.

Звіт, що містить інформацію, не потрібну менеджеру: знижує якість управлінського контролю; не все потрібно подавати в письмовому вигляді – крім складання письмових звітів управлінський контроль не можливий без проведення розмов бухгалтера-аналітика з керівниками всіх рівнів.

Також сьогодні приділяють значну увагу питанням організації системи внутрішнього бухгалтерського управлінського обліку. У результаті обробки інформації управлінського обліку бухгалтером-аналітиком складаються внутрішні (сегментарні) звіти, які надаються як адміністрації підприємства, так і менеджерам усіх рівнів управління.

Основна мета їх складання – забезпечення необхідною інформацією лише внутрішніх користувачів. Головним призначенням сегментарного звіту є оприлюднення даних про активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансові результати та інші показники звітних сегментів для зовнішніх користувачів фінансової звітності. Сегментарна звітність допомагає розібратися в ефективності різноманітних напрямів бізнесу компанії, котру неможливо визначити із її сукупних даних.

Основною проблемою під час упорядкування внутрішньої бухгалтерської сегментної звітності є збільшення трудомісткості процесу його формування, що знижує оперативність формування звітності. Формування сегментної бухгалтерської управлінської звітності включає у собі кілька етапів:

- існуванням принципів кількісної оцінки, зрозумілості, наочності і аналітичності;
- визначення критеріїв сегментування - виділення груп за значенням критерію сегментування;
- виділення звітних сегментів відповідно до обраних критеріїв сегментування;
- визначення складу показників внутрішньої бухгалтерської звітності по сегменту;
- виділення прямих показників по сегменту, які можна безпосередньо співвіднести з певним сегментом, і непрямих показників по сегменту, що розподілені між сегментами відповідно до будь-якого алгоритму залежно від типу показника;

- складання внутрішньої бухгалтерської сегментної звітності відповідно до обраного критерієм сегментування і розробленим складом показників по сегменту.

Отже, важливим є не тільки те, які показники видаються у відповідній формі бухгалтерської управлінської звітності, а й як вони групуються. Однією з особливостей бухгалтерської управлінської звітності є те, що вона охоплює у собі як абсолютні показники, з допомогою яких оцінюються різні елементи звітності, так й відносні показники, які надають звітності статус аналітичного звіту. Кожен формат відповідної звітної форми має включати у собі систему показників, що дають всебічну характеристику цілого у вигляді розкриття інформації про його частинах, взаємозв'язку цих частин.

Узагальнюючи вищевикладений матеріал можна сказати, що з метою уникнення розбіжностей при складанні сегментарної звітності підприємствами виникла необхідність узгодити національний стандарт з вимогами міжнародної практики. Застосування єдиних принципів обліку, заснованих на вимогах МСФЗ, з метою підготовки всіх видів звітності сприятиме підвищенню якості фінансової інформації та прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, на сьогодні у формах фінансової звітності максимально враховані вимоги складання за міжнародними стандартами фінансової звітності, але залишається ще велика кількість неузгоджених питань по гармонізації методики складання національних форм фінансової звітності з міжнародними. Форми фінансової звітності ще не відрізняються мінімальним набором статей, як передбачається Міжнародними стандартами фінансової звітності. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями.

Таким чином, гармонізація ведення бухгалтерського обліку та методики складання фінансової звітності України з міжнародними стандартами сприяє уточненню чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України. Для створення належного забезпечення гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідна:

- розробка системи заходів щодо поліпшення правових засад регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- визначення нових методичних підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- удосконалення організаційних аспектів регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Отже, створення належного інформаційного забезпечення є основною передумовою розробки адекватних управлінських рішень в галузі управління рухом грошових коштів, що дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства.

Таким чином, значення фінансового контролінгу спільної діяльності в сучасних умовах постійно зростає, оскільки управлінський процес є одночасно комунікаційно-інформаційним. Без контролінгових служб досить важко

утримати під контролем процеси, що належать управлінню, і забезпечити здійснення універсальних управлінських функцій у процесі виробництва. Його використання в управлінській діяльності забезпечить організованість і порядок, необхідні для нормального функціонування і розвитку кожного трудового колективу, і саме завдяки цьому суспільство буде здатним підтримувати свою рівновагу і прогресувати.

4.3. Концепція формування системи фінансового контролінгу спільної діяльності у сфері бізнесу

Сучасні ринкові відносини в Україні виставляють нові вимоги до якісного рівня управління, характеру розв'язуваних при цьому завдань, до методів їх вирішення. Безперервною умовою удосконалення методів управління є повне використання внутрішніх можливостей підприємства, тобто утворення такої системи управління, яка була б у змозі своєчасно виявляти, обліковувати, аналізувати, контролювати, координувати, коригувати, інформувати вище керівництво про економіку підприємства. У цьому сенсі важливим чинником такої системи є фінансовий контролінг. Фінансовий контролінг є принципово новою концепцією в управлінні підприємством, яка здатна забезпечити підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства і ефективного його розвитку шляхом формування об'єктивної інформації про витрати та доходи, що дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення. Він забезпечує прогностичний результат діяльності й ефективний зворотний зв'язок, переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи та спрямовуючи діяльність різних служб та підрозділів підприємства на досягнення найбільш важливих цілей. Фінансовий контролінг зорієнтований на функціональну підтримку фінансового менеджменту.

Сьогодні необхідна тотальна переоцінка методів управління, що пов'язано з входженням України в епоху комп'ютеризації. Керівникам різних рівнів управління необхідна інформація, а не окремі факти. Факти ж перетворюються в інформацію лише тоді, якщо на її основі приймаються рішення і щось змінюється в системі господарювання. Керівник не повинен створювати систему обробки даних, йому слід створити систему управління на комп'ютерній основі. Система контролінгу дозволяє створити таку систему і вирішити завдання вдосконалення управління підприємством, але за умови розвитку економіки України в напрямі більшого рівня свободи підприємництва.

Удосконаленню інформаційного забезпечення фінансового контролінгу сприяють досягнення у сфері комп'ютеризації. Персональні ЕОМ широко застосовуються в інформаційних процесах як на самому підприємстві, так і між підприємством та зовнішнім середовищем.

Цікавим моментом є те, що велика частина польських компаній як інструмент інформаційного забезпечення контролінгу використовує Excel, а не спеціальні програмні продукти. Аналогічна ситуація, проте, має місце і в Німеччині. Однак при цьому виникають проблеми з перенесенням даних з інформаційних бухгалтерських систем.

Етап автоматизації дій служби контролінгу включає в себе поширення можливостей автоматичного збору й обробки інформації на всіх етапах виробничого процесу. Збір аналітичної інформації повинен бути максимально автоматизований, щоб попередити можливі непорозуміння, помилки та зловживання. Особлива увага на цьому етапі надається процесам розроблення і вдосконалення систем діагностики, інформаційно-аналітичної і методологічної підтримки інвестиційних та інноваційних проектів [2].

Управління сучасним підприємством вимагає все більшої оперативності. У період швидких змін на ринку, більш короткого циклу обігу продукції і послуг, мінливості споживчого попиту важливо забезпечити комплексність інформаційної бази для прийняття оперативних і стратегічних рішень і контролю над їх виконанням. Традиційні паперові носії інформації служать явним бар'єром на шляху впровадження передових технологій управління.

Застосування нових інформаційно-мережних технологій вимагають їхньої локалізації в контролінговій системі для підвищення ефективності управлінських процесів.

Інформаційні технології контролінгу являють собою систему компонентів апаратного, технічного та інтелектуального забезпечення, які інтегровані між собою та взаємодіють з метою ефективною автоматизації контролінгової діяльності [329, 124-126]. Особливу роль серед складових інформаційних технологій контролінгу займає інформаційна система як сукупність певних засобів, правил, методів, принципів та алгоритмів збирання, оброблення, зберігання та передачі інформації, оскільки саме програмні продукти забезпечують організовану роботу апаратного забезпечення та створюють умови для застосування та розвитку інтелектуального потенціалу користувачів. В системі контролінгу досить широкого поширення набули інформаційні системи та технології – як такі інструменти, що підвищують ефективність роботи підприємства, проте їх впровадження є досить тривалим, вартісним, трудомістким і ризиковим процесом. На вітчизняному ринку представлена значна кількість інформаційних систем, розробники яких анонсують їх широкі можливості для автоматизації управління підприємствами. Для забезпечення максимальної ефективності контролінгової діяльності на підприємстві доцільно обирати саме ті інформаційні системи, що найповніше задовольняють інформаційні потреби менеджерів та контролерів. Серед комплексних інформаційних систем, які включають контролінгову компоненту на українському ринку представлені: R/3 компанії SAP AG, SAS System (SAS Institute), Baan, Oracle Express (Oracle), «Галактика» («Галактика»), «Флагман» («Інфософт»), «М-2» («КлієнтСерверні-Технології»), «Алеф» («Alaf Consulting and Soft»). Серед вітчизняних розробок можна виділити системи управління персоналом такі, як: «Кадри», «Картка» тощо. Процес впровадження повномасштабного програмного комплексу є досить тривалим, вартісним, трудомістким і ризиковим. Продовжує зростати цікавість українських підприємств до впровадження інтегрованих автоматизованих систем управління підприємством класу MRP (Material Requirements Planning), MRP II (Manufactory Resource Planning), і ERP (Enterprise Requirements Planning).

Впровадження інформаційної системи призводить до позитивних змін в діяльності підприємства і появи нових можливостей, серед яких можна виділити: можливість обліку складності й різноманітності продукції та послуг у плануванні та фінансовому аналізі; здатність передбачити і задовольнити весь спектр вимог з обслуговування клієнтів; можливість адекватно оцінити масштаби та складність ринків; здатність своєчасно реагувати на зміну законодавства; підтримка нарощування капіталу і розвитку трудових ресурсів; оперативна реакція на зміни ринку. Ці системи нададуть змогу:

- повністю автоматизувати збір важливої для управління підприємством інформації;
- проводити ранжування й аналіз загального потоку оперативних даних, агрегуючи отримані результати і перетворюючи їх в управлінську інформацію;
- одержувати миттєвий доступ до будь-якої інформації системи;
- забезпечити режим роботи, включаючи децентралізоване використання.

На сьогоднішній день найбільш широкими можливостями стосовно завдань контролінгу володіють системи R/3 фірми SAP AG, «Галактика» компанії «Галактика» та «М-2» фірми «Клієнт-Серверні Технології». Серед зарубіжних систем автоматизованого управління саме SAP R/3 викликає сьогодні найбільший інтерес. Система R/3 орієнтована на комплексне вирішення управлінських завдань для підприємств різного профілю. Вона включає в себе універсальні компоненти, що забезпечують розв'язання типових завдань, а також спеціалізовані компоненти для розв'язання проблем, специфічних для галузевих підприємств (для нафтогазової, газової галузі, енергетики, торгівлі, хімічної промисловості, харчової промисловості, підприємств машино- та приладобудування, банків тощо). До складу універсальних взаємопов'язаних компонентів системи R/3 входять модулі: фінансового обліку системи, управління проектами, логістики, системи управління персоналом, діловодства і комунікацій, інформаційної системи керівника.

На сучасному етапі бухгалтерський облік є основною ланкою інтеграції інформаційних систем управління економікою, оскільки формує базу для складання статистичної й податкової звітності, обчислення податків, оперативного управління господарською та виробничою діяльністю підприємств для задоволення потреб користувачів інформації різних рівнів управління. Втім, за таких умов головним напрямом розвитку бухгалтерського обліку стає інтеграція різних видів обліку в єдину інформаційну систему господарського обліку на основі нових інформаційних технологій.

Одним із основних напрямів удосконалення системи управління на господарських об'єктах є впровадження інформаційних технологій. Низький рівень інформатизації в Україні є однією з головних перешкод на шляху ефективного застосування нагромадженого в країні наукового потенціалу. Саме тому одним з головних завдань сьогодні є прискорення інформатизації суспільства. Адже без цього не можна ефективно організувати облік і управління господарською діяльністю.

Орієнтовна модель інформаційної технології управління зображена на рисунку 4.2 [344, с. 205-211].

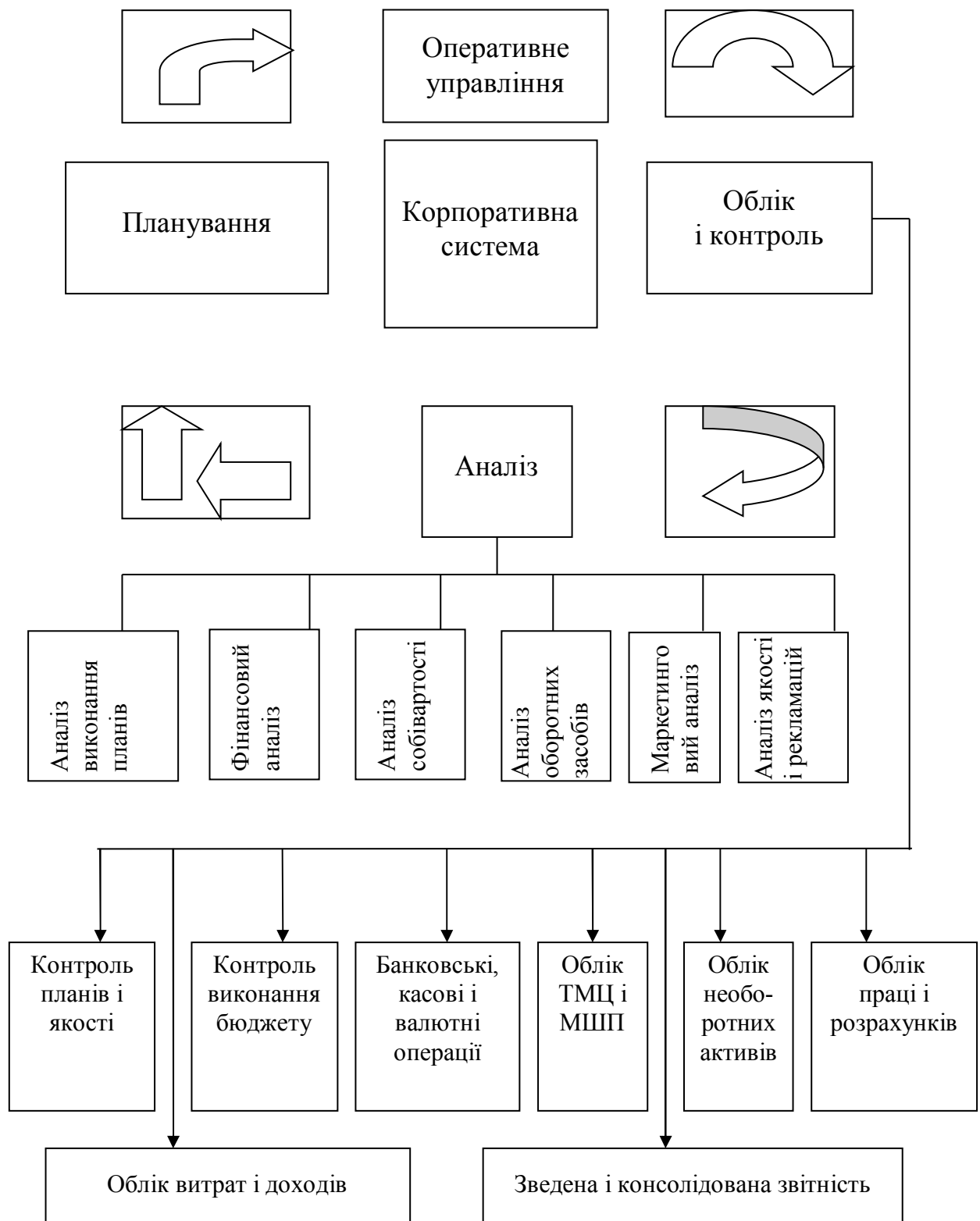


Рис. 4.2. Орієнтовна модель інформаційної технології управління

Розвиток продуктивних сил суспільства і виробничих відносин зумовлює вдосконалення та розширення наукових досліджень, створення та впровадження прогресивних інформаційних технологій, які швидкими темпами поширюються у різних видах економічної діяльності при формуванні ринкових відносин. Нові інформаційні технології характеризуються витісненням ручних процедур у інформаційному забезпеченні управлінської діяльності, особливо на рівні

мікроекономіки, де основою інформаційної системи управління господарською діяльністю є бухгалтерський облік.

На основі даних бухгалтерського обліку, який побудований на суцільному і безперервному фіксуванні господарських процесів платника податків, складається податкова звітність. Порушення у веденні обліку в системі оподаткування тягнуть за собою неправильне визначення розмірів нарахованих податкових платежів, їх неповну або несвоєчасну сплату до бюджету, фінансові санкції. Від створення ефективної системи обліку з метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість облікової інформації, що надходить до державних податкових органів, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація обліку дасть змогу уникнути фінансових санкцій з боку державних фіскальних органів та оптимізувати податкові платежі.

Серед елементів фінансового механізму важливе значення набуває такий фінансовий метод як оподаткування.

Існуюча нормативна база, що регулює оподаткування СД без створення юридичної особи, незначна за обсягом і не відрізняється особливою прозорістю. Можливо, саме тому, що податковий облік СД, занадто вже нерегульований та заплутаний, на практиці СД, незважаючи на свої організаційні переваги, не набула повсюдного поширення. Однак часом спільна праця може виявитися досить ефективною та мати свої позитивні аспекти.

Питаннями оподаткування прибутку, дивідендів нарахованих та отриманих учасниками СД, обліку ПДВ, податку на прибуток займалися ряд українських учених, а саме: В. Бабіч [84], А. Поддєрьогін [84], М. Щирук Н. [391], Яновська Н. [394] та інші. Але на сьогодні відкритими залишаються питання оподаткування отриманого прибутку від СД, обліку ПДВ за внесками за договором простого товариства за СД без створення юридичної особи. На вирішення цих проблемних питань і спрямовані дослідження.

Основним нормативним документом, що регулює оподаткування СД, є Податкового кодексу України (далі – ПКУ), де цьому відведено окремий підпункт 153.14. Оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи статті 153 Оподаткування операцій особливого виду розділ 3 Податок на прибуток підприємств ПКУ [6].

Відповідно пункту 180.1 статті 180 Платники податку розділу 5 Податок на додану вартість ПКУ можна визначити, що:

- для цілей оподаткування СД вважається окремою особою в межах такої діяльності;
- податковий облік результатів СД веде учасник, уповноважений на це іншими учасниками (на підставі договору про СД). При чому уповноваженим учасником може стати тільки платник ПДВ;
- порядок податкового обліку і звітності із СД повинен бути встановлений центральним податковим органом.

Статтею 14 ПКУ визначено, що будь-який рух товарів (результатів робіт, послуг) між учасниками і СД є або постачанням товарів (підпункт 14.1.191) або постачанням послуг (підпункт 14.1.185) відповідно [6]. А це прямий шлях до нарахування податкових зобов'язань щодо майнових внесків, виписування

податкової накладної та відображення податкового кредиту в одержувача. Підтвердженням цих висновків є підпункти 196.1.7 і 198.1 ПКУ. У результаті може скластися ситуація, коли такі операції будуть «транзитними» для податку на прибуток, але потраплять під звичайне оподаткування ПДВ. СД без утворення юридичної особи є платником і інших податків, зборів та обов'язкових платежів, передбачених ПКУ.

Застосовуючи в обліковій практиці бухгалтерської програми «1С: Бухгалтерія 8.2» конфігурацією передбачено порядок ведення податкового обліку, що підтверджує можливість застосування даної бухгалтерської програми для ведення СД, оскільки «уповноважений платник», який здійснює СД є юридичною особою і складає звітні документи окремо щодо договору про СД. «1С: Бухгалтерія 8.2» забезпечує рішення всіх задач, які стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписування первинних документів, облік продаж тощо. Дане прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського і податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продаж, вирішувати спеціалізованими конфігураціями чи іншими системами.

За допомогою програми «1С: Бухгалтерія 8.2» можна вести бухгалтерський і податковий облік господарської діяльності декількох організацій. Облік по кожній організації можна вести в окремій інформаційній базі. В той же час «1С: Бухгалтерія 8.2» надає можливість вести бухгалтерський і податковий облік декількох організацій в загальній інформаційній базі (причому в ролі окремої організації можуть виступати індивідуальні підприємці). Це зручно, якщо господарська діяльність цих підприємств тісно пов'язана між собою: можна використовувати загальні списки товарів, контрагентів (ділових партнерів), робітників складів (місце зберігання) тощо, а обов'язкову звітність формувати окремо.

В конфігурації окремо ведеться облік вхідного і вихідного ПДВ. До першого виду ПДВ відносяться операції придбання і процедура визначення податкового кредиту, до другого – операції реалізації і визначення податкових зобов'язань. Ці два види ПДВ враховуються в розрізі організацій і договорів з контрагентами.

Підтримується також введення та друк платіжних доручень, прибуткових і видаткових касових ордерів, автоматизація операцій по рахунках із постачальниками, покупцями й підзвітними особами, власними готівкових коштів на поточному рахунку й одержання готівки по грошовому чеку, придбання та продаж іноземної валюти. При відображенні операцій суми платежів автоматично поділяються на аванс і оплату. На основі касових документів формується касова книга встановленого зразка.

Операції, що проводяться в рамках СД, обліковують окремо як в цілях обкладення ПДВ, так і в цілях обкладення податком на прибуток, адже утворена умовна особа – платник цих податків, на яку поширюють норми ПКУ. Тому при придбанні або продажу товарів (робіт, послуг) у податковому обліку СД відображають витрати і податковий кредит з ПДВ або дохід і податкові

зобов'язання в такому ж порядку, як і у суб'єкта підприємницької діяльності, що здійснює аналогічні операції.

Науковець Н. Алпатова зазначає, що на сьогодні не врегульовані питання, що стосується оподаткування вкладів учасників у СД і їх повернення, нарахування і сплати податку на прибуток від СД [78, с. 23-26]. Згідно з П(С)БО при здійсненні СД кожний із платників податків відображає на своєму балансі свою частку товарно-матеріальних цінностей, що передають учасники в СД, а в аналітичному обліку показує, де їх використовують. На думку науковця виходить, що в раніше діючому Законі про ПДВ була наведена нереальна ситуація. Але, на її думку скоріше за все, розробники мали на увазі передачу в СД, тобто в спільну власність (аналогічної думки дотримується і ДПАУ (лист від 29.11.99 р. № 6746/6/16-1220-26)). Тому фахівець переконана, що, передаючи, наприклад товарно-матеріально цінності у СД, учасник такої діяльності повинен нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ на вартість, за якою їх передають, адже законодавці прирівняли або ж намагалися прирівняти цю операцію до продажу. У будь-якому разі, відбувається передача ТМЦ іншому платнику ПДВ.

Вкладом учасників СД може бути все, що вноситься у спільну справу, у тому числі гроші, інше майно, професійні та інші знання, уміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. При цьому вклади учасників СД вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає із договору або фактичних обставин. Грошова оцінка вкладу учасника СД здійснюється за згодою між сторонами. Таким чином, будь якій сумі в грошовому вираженні, внесений в СД, може відповідати будь-який інший вклад внесений у СД. Отже, поряд з грошовими коштами і майном (матеріальними активами) на баланс можуть бути поставлені і обліковані всі інші види вкладів: знання, уміння, ділова репутація і ділові зв'язки, в складі нематеріальних активів.

В Законі України «Про податок на додану вартість» СД було присвячено лише декілька рядків: «...При здійсненні загальної (спільної) діяльності передача товарів (робіт, послуг) на баланс платника податків, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається продажем таких товарів (робіт, послуг)» [16]. У ПКУ розділі 5 Податок на додану вартість підпункті 196.1.7 знаходимо інформацію з обліку СД: «при здійсненні спільної (сумісної діяльності) передача товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається постачанням таких товарів (робіт, послуг)» [6].

Фахівець Т. Онищенко в своїх дослідженнях наголошує на тому, що той учасник, який не веде облік СД та здійснює вклад ТМЦ (тобто передає ТМЦ зі свого балансу на баланс учасника, який веде облік СД), повинен нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ. Той учасник, який веде облік СД, при здійсненні вкладу ТМЦ не нараховує податкові зобов'язання щодо ПДВ у зв'язку з тим, що відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку СД, встановлених П(С)БО 12, ведення окремого балансу щодо СД не передбачене. Отже, оскільки факту передачі ТМЦ з балансу на баланс при здійсненні вкладу учасником, уповноваженим на ведення обліку СД, немає, можна стверджувати, що він у цьому випадку не повинен нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ [308, с. 19-23].

Аналогічно свою думку стосовно того, що «уповноважений платник» не повинен нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ при передачі ТМЦ для здійснення СД висловлює і вчений М.М. Щирук [391, с. 430-437]. Науковець вважає, що передачу ТМЦ складно назвати продажем, оскільки передача до спільного балансу СД здійснюється з метою ведення спільних справ та можливості реалізації поставлених у договорі завдань, а головне – все майно, що передане до спільного балансу, є спільною сумісною власністю учасників. Виходячи з вищесказаного, фахівець стверджує, що це не продаж, а тому ніякого оподаткування податком на додану вартість дана операція обкладатися не повинна.

На думку вченої Р. Грачевої не передають активи, призначені для СД, на окремий баланс, як не передають їх навіть на баланс «уповноваженого платника». Їх, активів, що вкладаються у СД, власник не змінюється, право власності на них ні до кого іншого не переходить. Отже, немає і факту продажу. А отже, немає і бази обкладання податком на додану вартість [140, с. 87-106].

Найбезпроблемнішим із податкової точки зору спосіб формування вкладів – це здійснення вкладів грошовими коштами, що не спричинює жодних податкових наслідків для учасників СД. Тому, по можливості рекомендується учасникам здійснювати вклад у СД грошовими коштами, а потім, за необхідності, придбавати необхідні товари у відповідного учасника СД на підставі договору купівлі – продажу.

Якщо для учасника внесок грошовими коштами є проблематичним і при цьому існує економічна доцільність об'єднання ТМЦ учасників, тоді можна скористатися відсутністю в законодавстві граничного строку погашення заборгованості щодо внесків у СД. В такому разі учасникам потрібно оформити на майно, що вноситься, договір купівлі-продажу. Потім учаснику, який реалізував своє майно для потреб СД і отримав за це компенсацію грошовими коштами, потрібно ними ж погасити заборгованість щодо вкладу або оформити взаємозалік зобов'язання за договором купівлі – продажу та заборгованості щодо вкладу.

Як вище зазначалося усі учасники договору СД додатково здобувають право на частку в праві власності на майно кожного учасника. Тобто внесення майна в СД супроводжується випискою податкової накладної, що надає право на включення суми ПДВ до складу податкового кредиту СД. І, навпаки, повернення такого майна спричиняє виникнення податкових зобов'язань із його вартості.

При передачі доходу у вигляді матеріальних цінностей, отриманого від провадження СД, який до розподілу між учасниками перебуває на окремому балансі СД, яка, в свою чергу, є окремим платником ПДВ, відбувається зміна власника (спільна власність змінюється на індивідуальну) таких матеріальних цінностей. Отже, виникає податкове зобов'язання з податку на додану вартість.

Порядок відображення в податковому обліку повернення майна законодавчо не врегульований. Лише пп. 4.2.12 уже недіючого Закону про прибуток та пп. 136.1.14. ПКУ встановлено, що кошти або майно, які повертають учаснику договору про СД без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про СД, але не вище вартості вкладу, не включають до складу доходу учасника СД. Причому: якщо сума коштів або вартість майна, що повертається, менше

номінальної вартості внесених учасником СД коштів або майна, то суму збитків відносять до складу витрат суб'єкта підприємницької діяльності – учасника СД у податковому періоді одержання такої компенсації, але не раніше періоду повної ліквідації СД [6, 15].

Науковець Н. Алпатова вважає, що повернення майна учасникам СД (з точки зору податкового обліку) необхідно розглядати так само, як і вклади в СД. А саме: повернення коштів у податковому обліку не відображають, а повернення ТМЦ показують в обліку СД як операцію продажу, а в обліку учасників – як придбання, тому що змінюється форма власності і фактично закриваються розрахунки між учасниками і СД [79, с. 9-10].

Фахівець Н. Яновська у своїх дослідженнях визначає найбільш спірне питання у податковому обліку СД – відображення операцій із здійснення і повернення вкладів у негрошовій формі. Що стосується ПДВ щодо ТМЦ, то, тільки в разі існування окремого балансу щодо СД можна говорити про факт передачі товарів (робіт, послуг) «уповноваженим учасником», котрий веде окремий облік СД зі свого балансу на окремий баланс СД і на підставі цього нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ. Втім, майно хоч і відображається окремо від статутної діяльності, але «уповноважений учасник» не передає своє майно зі свого балансу на інший. Таким чином, «уповноваженому учаснику» щодо тих ТМЦ, які він вносить у СД нараховувати ПДВ не слід [394, с. 19-24].

Оскільки об'єктом оподаткування є операції тільки із внесення ТМЦ у СД іншими учасниками, котрі не ведуть окремого обліку СД, то логічно припускається, що повернення ТМЦ після закінчення договору про СД не відноситься до оподатковуваних операцій (через відсутність факту продажу).

Тому надається рекомендація учасникам СД, які уникають конфліктів з перевіряючими органами щодо оформлення майнових вкладів в СД наступні дії:

1) по можливості здійснювати вклад грошовими коштами. А потім, за необхідності, придбавати потрібні товари у відповідного учасника СД на підставі договору купівлі-продажу;

2) якщо для учасника внесення грошовими коштами є проблематичним і при цьому існує економічна доцільність в об'єднанні ТМЦ учасників, то можна скористатися відсутністю в законодавстві граничного терміну погашення заборгованості щодо вкладів у СД.

При передачі до СД такі внески перестають бути одноосібною власністю учасника і стають загальною власністю всіх учасників. Тобто право власності перерозподіляється між усіма учасниками пропорційно їх часткам у СД і відповідно змінюється форма власності у таких внесків.

Внески, передані учасником до СД, дають йому право власності на певну частку в спільному майні СД. Розмір цієї частки закріплюється в договорі про СД. Отже, певну компенсацію в обмін на свої внески учасник усе ж отримує.

Таким чином, при передачі товарів (робіт, послуг) до СД така операція з метою оподаткування небезпідставно прирівняна до поставки в учасників СД. При передачі товарів (робіт, послуг) до СД учасник, який передає, нараховує податкові зобов'язання з ПДВ і відповідно виписує податкову накладну. При

отриманні основних засобів у СД збільшується балансова вартість відповідної групи основних засобів з подальшою амортизацією таких основних засобів у СД.

Згідно підпункту 198.1 розділу 5 Податок на додану вартість ПКУ «уповноважений учасник» має право відобразити за СД податковий кредит у разі здійснення операцій з придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності) (за наявності податкових накладних) [6].

По закінченню терміну дії договору про СД:

- відбувається поділ майна між учасниками, а потім його повернення учасниками. У результаті частина спільного майна переходить у приватну власність кожного учасника пропорційно його частці в СД, якщо договором не передбачені інші умови поділу майна. Тобто змінюється форма власності на таке майно;

- погашається заборгованість СД перед учасниками за вкладом в СД на суму вартості майна, що повертається учасникам. І в даному випадку компенсацією вартості основних фондів або частини об'єктів незавершеного будівництва можна вважати погашення заборгованості СД перед учасниками за вкладом в СД.

Таким чином, при поверненні майна учаснику із СД дотримуються критерії (перехід права власності за компенсацію), що дозволяють класифікувати в податковому обліку таку операцію як поставку товарів у СД і купівлю товарів в учасника СД.

Науковець М.М. Щирук вважає, що об'єктом оподаткування є операції тільки із внесення ТМЦ до СД іншими учасниками, які не ведуть окремого обліку СД, і логічно припускає, що повернення ТМЦ після закінчення договору про СД не відноситься до оподатковуваних операцій (через відсутність факту продажу). До такої думки науковець дійшов спираючись на норми листа від 18.11.1999 р. Комітету з питань фінансів і банківської діяльності в якому вказується, що розподіл основних фондів і передача їх на баланс учасників СД після закінчення цієї СД згідно із вказаним договором не може вважатися продажем таких основних фондів і не є об'єктом обкладення ПДВ [391, с. 430-437]. Після припинення дії договору про СД, на його думку, грошові кошти і майно сторін, задіяні у виконанні умов договору, повертаються таким сторонам у складі та пропорціях, передбачених договором. Важливим моментом в даному випадку є те, що пропонується аналогічна схема обліку ПДВ при припиненні СД, як і при внесенні вкладів до СД «уповноваженим учасником», тобто, в тому випадку якщо це учасник, який здійснює ведення спільних справ і вносить до СД своє майно, то нарахування ПДВ не слід здійснювати, оскільки не відбувається переходу права власності на це майно. Така схема стосується тільки частини такого майна, яке потім буде у спільній частковій власності «уповноваженого платника». Що стосується інших учасників СД, то їм слід все таки відображати суму ПДВ на такий вклад, тому що вони отримують у спільну часткову власність чуже майно.

На основі досліджень деяких проблемних питань з обліку СД без створення юридичної особи та її оподаткуванню вносяться роз'яснення. Питання оподаткування діяльності завжди виходило на перший план в обліковій практиці. Не обминуло своєю увагою і СД без створення юридичної особи в частині вкладів у спільну діяльність (просте товариство).

Вирішення деяких проблемних питань з обліку СД пропонує науковець М. Шестерняк вказуючи, що правове оформлення відносин, пов'язаних із здійсненням СД, вимагає укладання окремого цивільно-правового договору в простій письмовій формі, в якому слід зазначити ряд положень, обов'язкових для цього виду цивільно-правових відносин. У податковому законодавстві існує вимога вести облік СД на окремому балансі, в той час як П(С)БО 12 приписує вести облік вкладів у СД на балансі кожного із учасників СД в межах їх вкладу. Це ускладнює поєднання бухгалтерського та податкового обліку СД [384, с. 220-223].

Отже, спірним питанням на сьогодні залишається порядок оподаткування майнового вкладу у спільну діяльність, тобто вкладів у негрошовій формі. Різні науковці та представники податкових органів, поряд з цим, мають неоднозначні думки стосовно оподаткування вкладу майна (крім внеску грошовими коштами) до СД. Одна група науковців та податківців наполягає на потребі оподаткування вкладу майна у спільну діяльність, а інша – ні.

Підсумовуючи вищесказане стосовно вкладів до СД (простого товариства) можна сказати наступне: деякі вище згадувані науковці, вважаючи що сторона, яка передає тобто учасник СД, має виписати податкову накладну, а оскільки сторона, що одержує майно, має право на витрати стосовно ТМЦ, робіт та послуг і амортизацію щодо основних засобів та нематеріальних активів, то відображення суми податкового кредиту нею є цілком законним. Відповідно, такої думки і податківці стосовно нарахування податкового зобов'язання.

При договорі простого товариства не відбувається зміни права власності на майно, оскільки у СД майно перебуває у спільній частковій вартості, а по закінченні строку дії договору про СД майно повертається учаснику (власнику) майна. Спільна часткова власність хоч і передбачає власність та розпорядження майном інших учасників, але тільки на період здійснення СД між цими учасниками. Режим спільної часткової власності не поширюється на внесення у вигляді вкладу майно, яке не було власністю учасників (права користування майном). До даної позиції схиляються деякі практики, а саме фахівець Н. Яновська, але зазначаючи про не нарахування ПДВ на внесене майно у СД тільки тоді коли учасником є «уповноважений учасник» і в цьому випадку майно хоч і відображається окремо від статутної діяльності, але не передає своє майно зі свого балансу на інший [394, с. 19-24].

За дослідженнями науковця В. Батіщева, при поверненні вкладу, переданого у вигляді основних фондів, його частину може бути повернуто учаснику коштами. Пов'язано це з тим, що балансова вартість основних фондів, внесених у СД, через певний проміжок часу зменшується у зв'язку з нарахуванням амортизації. При цьому якщо частина вкладу повертається в грошовій формі (у розмірі, що дорівнює сумі нарахованої амортизації), то ця

сума має також включати суму ПДВ, яка раніше відображалася у складі вартості обладнання при передачі вкладу у СД [92, с. 48-51].

Повна сума поверненого внеску до складу доходу учасника-резидента не включається, а податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються на залишкову вартість об'єктів основних фондів, які повертаються. Учасник-резидент отримує право на нарахування податкового кредиту з ПДВ, сума якого у складі вартості поверненого обладнання також зараховується в рахунок погашення заборгованості СД з повернення вкладу основними фондами.

У вигляді коштів може повертатися не лише частина вкладу в розмірі, який дорівнює сумі нарахованої амортизації, але й вартість вкладів учасників у вигляді товарів (результатів робіт, послуг). У такому випадку об'єкт оподаткування ПДВ не виникає.

Порядок оподаткування операцій з припинення СД залежить від її фінансового результату. При поверненні вкладів учасникам СД учасник, відповідальний за ведення спільних справ, відображає в бухгалтерському обліку погашення заборгованості закладами учасників, а також операції, пов'язані з обліком нарахованої амортизації на вартість основних фондів, переданих учасниками як вклад у СД. В такій позиції також простежується спільна часткова власність оскільки майно «уповноваженого платника» відповідно до часток вкладів передається у розпорядження іншим учасникам. А цей механізм застосовуються до інших учасників СД.

Отже, з урахуванням вищерозглянутих досліджень вітчизняних фахівців можна дійти висновку, що, всупереч податковому законодавству принаймні, нарахування ПДВ на вклади майна «уповноваженим платником» у СД є недоречним, але в частині спільної часткової власності, яка в результаті належатиме в СД «уповноваженому платнику». Це пояснюється рядом переконань в тому, що в умовах здійснення СД без створення юридичної особи формується умовна «юридична особа» за якою складається фінансова звітність, відкривається рахунок в банку для здійснення розрахунків за такою діяльністю, здійснюється звітування перед податковими органами окремо тільки за СД, але не створюється статутний капітал і не засновується окреме підприємство, якому передається майно – існує тільки договір про СД без створення юридичної особи (просте товариство).

Відповідальність за утримання та перерахування до держбюджету податку, який було обчислено від СД, покладається на «уповноваженого платника».

Таким чином, із вищерозглянутих досліджень важливим моментом є те, що на основі вищерозглянутого пропонується схема обліку ПДВ при здійсненні вкладів до СД та припиненні СД, тобто, в тому випадку якщо це учасник, який здійснює ведення спільних справ і вносить до СД своє майно, то нараховувати ПДВ не слід, оскільки не відбувається переходу права власності на це майно. Така схема стосується тільки частини такого майна, яке потім буде у спільній частковій власності оператора СД. Що стосується інших учасників СД, то їм слід все таки відображати суму ПДВ на такий вклад, тому що вони отримують у спільну часткову власність чуже майно.

Програма «1С: Бухгалтерія 8.2» надає змогу формувати та реєструвати всі необхідні податкові документи: податкові накладні, додатки до них. Облік ПДВ протягом періоду (місяць) ведеться «по відвантаженню», регламентний документ дає можливість у кінці визначити суми податкових обов'язків і податкового кредиту з розрахунку за необхідним методом (по першій із подій, по оплаті, по відвантаженню).

Також вищезгадувана програма включає сервісні можливості:

- завантаження курсу валют з Інтернету; підготовка листа у відділ технічної підтримки;
- автоматична перевірка і установка поновлення «1С: Бухгалтерія 8 для України» через Інтернет.

Такий набір можливостей сприяє, наприклад, одержанню вихідної інформації, необхідної для управління процесом формування і використання прибутку.

Для кожного виду обліку використовуються окремі облікові реєстри. Облік вхідного ПДВ ведеться в реєстрі «Ожидаемый и подтвержденный НДС приобретенный». Інформація для формування розділу I Реєстру податкових накладних нагромаджується в реєстрі «НДС налоговые обязательства».

Аналогічно облік вихідного ПДВ ведеться в реєстрі «Ожидаемый и подтвержденный НДС продаж», а дані із реєстру «НДС налоговый кредит» використовується для заповнення розділу II Реєстру податкових накладних. Дані реєстрів «НДС налоговые обязательства» та «НДС налоговый кредит» використовується також для заповнення Декларації з ПДВ [387, с. 110-118].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що вищерозглянута версія не враховує особливості обліку СД в разі існування договору про СД без створення юридичної особи. В такому випадку не виникає окремого підприємства, але з'являється окремий платник податку на додану вартість, згідно з отриманого свідоцтва платника ПДВ. Тому, при веденні бухгалтерського та податкового обліку СД, які ведуться окремо від статутної діяльності підприємства необхідно застосовувати документи та реєстри, що стосуватимуться тільки СД. Перш за все в усіх документах (податкова накладна, декларація з ПДВ та реєстрі отриманих та виданих податкових накладних) повинен указуватися номер і дата договору про СД, а також податковий номер СД як платника ПДВ. Крім того, необхідно пристосувати існуючі документи до специфіки здійснення СД на підприємстві.

Налаштовувати систему на різні види обліку та реалізовувати будь-яку методологію обліку, редагувати і створювати довідники, налаштовувати вид і поведінку форм для ведення інформації, редагувати існуючі та створювати нові документи, створювати нові журнали, редагувати стандартні звіти та генерувати нові можна в режимі «Конфігуратор».

Тому, пропонується застосування вищерозглянутої методики створення друкованих документів для СД, а саме:

- Реєстр отриманих та виданих податкових накладних (для спільної діяльності), попередньо створивши реєстри: «Ожидаемый и подтвержденный НДС приобретенный (для спільної діяльності)» та «Ожидаемый и

подтверждённый НДС продаж (для спільної діяльності)» для формування даних з метою заповнення двох розділів Реєстру;

- Реєстр «НДС налоговые обязательства (для спільної діяльності)»;

- Реєстр «НДС налоговый кредит (для спільної діяльності)», які використовуватимуться для заповнення Декларації з ПДВ, в якій зазначається номер договору про СД.

Також у податковій накладній слід відображати індивідуальний податковий номер платника ПДВ, що присвоюють при реєстрації платника ПДВ та відповідає індивідуальному номеру, отриманому при реєстрації договору про СД поряд із номером свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ.

Виходячи з того, що за вищерозглянутими ознаками СД до договору про СД, згідно з розділом XVIII, статті 335 п.п. 335. 1 ПКУ [6], до договору про СД можна віднести угоди про розподіл продукції, податковий облік, пов'язаний з виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться відповідно до ПКУ та окремо від обліку інших видів діяльності. Якщо окремий облік не ведеться, застосовується порядок оподаткування без урахування особливостей, передбачених XVIII розділом ПКУ [6].

Під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор сплачує наступні податки і збори:

1. Податок на додану вартість;
2. Податок на прибуток підприємств;
3. Плату за користування надрами для видобування корисних копалин.

Постачання на митній території України продукції, набутої інвестором у власність у результаті її розподілу за угодою про розподіл продукції, є об'єктом оподаткування ПДВ. У разі вивезення за межі митної території України для виконання угоди зазначених товарів та інших матеріальних цінностей, які раніше були придбані інвестором на митній території України, митні платежі, акцизний податок, інші податки та обов'язкові платежі не справляються, крім податку на додану вартість, який справляється за нульовою ставкою.

Інвестор зобов'язаний вести окремий податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаного від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаного від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням цієї угоди. Податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті, визначається та сплачується виключно у грошовій формі. Податок на прибуток сплачується інвестором з його прибутку, отриманого від виконання угод про розподіл продукції.

При укладенні багатосторонньої угоди про розподіл продукції або в разі, якщо інвестором виступає об'єднання юридичних осіб, нарахування та сплата податку на прибуток покладається на оператора-інвестора, який веде окремий бухгалтерський та податковий облік операцій, що здійснюються за угодою. Визначення оператора-інвестора та його повноважень здійснюється в порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

За статтею 339 п.п. 339. 1 та 339. 2 ПКУ, бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (наданням послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, провадиться окремо від

обліку інших видів діяльності з метою уникнення подвійного відображення компенсаційних витрат інвестора. Порядок такого обліку, зокрема з метою відшкодування витрат інвестора та розрахунку податку на прибуток, визначається угодою про розподіл продукції відповідно до вимог законодавства України [6].

Прибуток підприємства є найважливішою економічною категорією і основною метою діяльності будь-якої комерційної організації. Прибуток відображає економічний ефект, отриманий в результаті діяльності підприємства. Отримання прибутку на підприємстві означає, що отримані доходи перевищують всі витрати, пов'язані з його діяльністю.

Прибуток має стимулюючу функцію. Це пов'язано з тим, що прибуток є одночасно не тільки фінансовим результатом, але і основним елементом фінансових ресурсів підприємства. Тому підприємство зацікавлене в отриманні максимального прибутку, так як він є основою для розширення виробничої діяльності, науково-технічного і соціального розвитку підприємства, матеріального заохочення працівників.

Прибуток залишається однією з основних економічних категорій і для об'єднань, які не реєструють окрему юридичну особу – СД без створення юридичної особи. Поряд з цим важливими питаннями в обліку виступають розподіл прибутку між учасниками СД та порядок його оподаткування. З отриманням прибутку завжди виникає необхідність його оподаткування.

Не менш проблемним на сьогодні є питання щодо оподаткування прибутку від СД та правильного відображення його у звітних формах.

Зазвичай на практиці розподілу між учасниками підлягають тільки дані про результати СД, що відображаються на рахунках бухгалтерського (неподаткового) обліку.

Питаннями формуванням показників форм податкової звітності займалися ряд українських учених, а саме: В. Бабіч [84], А. Поддєрьогін [84], М. Щирук [391], Н. Яновська [394] та інші. Але на сьогодні ще залишаються відкритими питання формування показників податкової звітності за СД без створення юридичної особи, у тому числі в умовах застосування прогресивних інформаційних технологій. На вирішення цих проблемних питань і спрямовані дослідження автора монографії.

Проблемним на сьогодні є питання щодо оподаткування прибутку від СД та правильного відображення його у звітних формах. Оскільки договір про СД укладається на практиці між юридичними особами як резидентами, так і нерезидентами, то, з метою більш обґрунтованого висвітлення оподаткування спільної діяльності, необхідно до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств включити такий показник як **«Надміру сплачений податок на прибуток від спільної діяльності попереднього звітного періоду»** із включенням в окремий рядок під шифром 06.1, помістивши таку суму до витрат. А також включити інформацію про суму податку на прибуток від СД та суму, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах, шляхом добавлення окремого рядка : **«Сума податку на прибуток від спільної діяльності ((08 + 09) x 0,18), у тому числі, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах»**.

Такі зміни запропоновані до включення у Податкову декларацію з податку на прибуток та зображені відповідно у додатку Я.

Застосовуючи в обліковій практиці бухгалтерської програми «1С: Бухгалтерія 8.2», програмою для ведення податкового обліку по податку на прибуток передбачено спеціальний податковий план рахунків. Податковий план рахунків, реалізований в конфігурації, його склад і реквізити є частиною методики податкового обліку.

Для того щоб простіше відрізнити операції по податковому обліку від операцій по бухгалтерському обліку коди рахунків податкового плану має не цифровий, а буквений вигляд. Всі рахунки податкового плану рахунків за балансові, оскільки при відображенні операцій в податковому обліку не потребується дотримання подвійного запису.

Податковий облік в конфігурації ведеться в розрізі видів податкової діяльності. Такий підхід дозволяє враховувати доходи і витрати, запаси, основні засоби тощо окремо для видів діяльності, по яких необхідний окремий облік з точки зору податку на прибуток. По даним податкового обліку автоматично формується податкова декларація по податку на прибуток.

Отже, так як до податкового плану рахунків неможливо включити нові рахунки і субрахунки, то в такому випадку для формування показників декларації з податку на прибуток та декларації з податку на додану вартість слід використовувати ті рахунки податкового обліку, які пропонуються бухгалтерською програмою, виходячи з того, що дані щодо СД автоматично вводяться «1С: Бухгалтерією 8.2» в документи і звітні форми, наприклад, позначені префіксом в документах для ведення бухгалтерського та податкового обліків за СД по підприємству [398, с. 86-102, 302-306].

Тому, пропонується налаштування системи для ведення податкового обліку за СД через включення до неї окремого підвиду діяльності – спільна діяльність. Такий підвид діяльності слід включити до довідника де присутні основні види податкової діяльності: господарська і негосподарська. На сьогодні відповідно до Цивільного кодексу України обмежень щодо цілей СД немає. Оскільки СД оподатковується за ставкою 18 %, то слід такі зміни внести як підвид до виду господарська діяльність. Виходячи з наведеного визначення СД також поділяється на:

- підприємницьку (тобто спрямовану на отримання прибутку сторонами);
- непідприємницьку (спрямовану на інші цілі, не пов'язанні з отриманням прибутку, наприклад благодійну, наукову, освітню, просвітницьку тощо).

За даними податкового обліку автоматично формується податкова декларація по податку на прибуток. Крім того в ній обов'язково необхідно вказувати номер договору про СД для відокремленого обліку СД та статутної діяльності підприємства, тобто «уповноваженого платника».

Але, оскільки підприємства, які працюють за договором про СД складають Декларацію з податку на прибуток, то доречним буде в бухгалтерській програмі «1С: Бухгалтерія 8.2» зробити налаштування даної програми до специфіки обліку такої діяльності в режимі «Конфігуратор».

З вищевказаного можна дійти висновку, що СП при веденні бухгалтерського обліку СД, доцільним є застосування вищевказаної версії програми, оскільки за допомогою неї здійснюється облік за усіма об'єктами обліку:

- облік матеріально – виробничих запасів, складський облік;
- облік торгівельних операцій;
- облік комісійної торгівлі;
- облік операцій з тарою;
- облік банківських і касових операцій;
- облік розрахунків з контрагентами;
- облік основних засобів;
- нематеріальних і малоцінних активів;
- облік основного і допоміжного виробництва;
- облік напівфабрикатів;
- облік непрямих витрат;
- облік ПДВ;
- облік заробітної плати;
- кадровий і персоніфікований облік.

Підтримка різних схем оподаткування, податковий облік по податку на прибуток, спрощена система оподаткування, облік операцій місяця, що закінчуються, формування стандартних бухгалтерських звітів та регламентованої звітності, дозволяє здійснювати повноцінний бухгалтерський облік на СП.

Отже, система фінансового контролінгу – це принципово нова концепція інформації й управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесами досягнення цілей.

Висновки до розділу 4

1. Фінансовий контролінг є інструментом координованого й управлінського менеджменту, який пов'язаний зі сферою управлінського обліку й систем управління та моніторингу, зорієнтований на підтримку фінансового менеджменту. Фінансовий контролінг знайомить з системою інформаційного забезпечення, планування та контролю за використанням фінансових та матеріальних ресурсів на спільному підприємстві.

2. Визначається тенденція диференціації єдиної системи бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового і управлінського обліку та фінансового контролінга, які є закономірним процесом. Облік втрачає свою незалежність і набуває функцій сервісного забезпечення менеджменту в інформації, необхідній для прийняття рішень. Облік, як функція фінансового контролінгу передбачає розробку системи звітності та методів аналізу звітності.

3. Контролінг, що ґрунтується на обліку, охоплює релевантні стану справ дані в грошовому вираженні. Тому фінансовий контролінг з цього погляду відноситься перш за все до оперативного рівня і лише частково – до стратегічного, коли мова заходить про потенціал успіху. Розробка проекту Наказу про облікову політику простого товариства, в основу якого покладено

системний розподіл різногалузевих методичних і організаційних аспектів процесу бухгалтерського обліку, фрагменту Наказу про облікову політику, яким слід керуватися іншим учасникам спільної діяльності, а також проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності зі створенням юридичної особи, сприятиме упорядкуванню облікового процесу всіх учасників спільної діяльності та забезпечить формування об'єктивної інформації стосовно методики бухгалтерського обліку операцій, формування фінансового результату та розподілу прибутку спільного підприємства.

4. У результаті розвитку контролінгу, і відповідно фінансового контролінгу сформувався ряд його основних концепцій. Зокрема концепцію орієнтовану на управлінський облік та систему бюджетування, яка являє собою систему, що адаптує дані бухгалтерського обліку, а також інформацію інших підсистем підприємства до потреб вищого керівництва. Тому, умотивовано до застосування дохідний метод оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів, що вносяться до спільної господарської діяльності у формі простого товариства, що враховує суму доходів від використання таких активів, за яким вартість зазначених активів визначатиметься як сума очікуваних доходів від використаних ділових зв'язків, ділової репутації, реклами, їх рейтингу тощо. Для підтвердження визначення такої вартості пропонується складання Акту про визначення вартості нематеріального активу, в основу якої покладені критерії оцінки за даним методом: строк, протягом якого можуть бути отримані економічні вигоди від використання внесених до спільної діяльності ділових зв'язків; користь, вигода, що отримуватиметься від використання видів нематеріальних активів в певній сумі грошових коштів за цінами на день визначення вартості вкладу; економічна вигода від використання ділових можливостей тих суб'єктів господарювання, ділові зв'язки яких пропонується використовувати в рамках простого товариства.

5. Фінансовий контролінг є інструментом координованого й управлінського менеджменту, який пов'язаний зі сферою управлінського обліку й систем управління та моніторингу, зорієнтований на підтримку фінансового менеджменту. За запропонованою схемою калькулювання собівартості окремих видів будівельної продукції (робіт) можна скалькулювати собівартість по окремому виду робіт за всіма дільницями підприємства (при виконанні одного виду будівельних робіт) та собівартість виду робіт по окремому центру відповідальності, враховуючи прямі й непрямі витрати, понесені на їх виконання при виконанні таких робіт різними підприємствами на одному будівельному майданчику.

6. Інформаційне забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності – це сукупність інформаційних ресурсів і способів їх організації, необхідних та придатних для реалізації аналітичних процедур, що забезпечують фінансову сторону підприємств, що здійснюють спільну діяльність. Прийняття ефективних рішень у галузі управління фінансовою діяльністю підприємства неможливе без досконалого знання даних бухгалтерської та фінансової звітності. Дані поточної діяльності оператору СД рекомендується узагальнювати за допомогою **Звіту уповноваженого учасника спільної діяльності**, а кожному учаснику спільної діяльності складати **Зведений звіт статутної та спільної діяльності** перед

складанням фінансової звітності. Запропоновані звіти рекомендується складати щоквартально з метою контролю змін у активах і пасивах задіяних в спільній діяльності.

7. У процесі свого функціонування спільне підприємство вступає у відносини із суб'єктами зовнішнього середовища. Для того щоб ці відносини були успішними та спільне підприємство мало змогу реалізувати свої інтереси у цих взаємовідносинах, воно повинно побудувати ефективну систему інформаційного забезпечення фінансового контролінгу спільної діяльності. На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку через два основні підходи до її вирішення: гармонізації і стандартизації.

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС, СНД. На сьогодні у формах фінансової звітності СП максимально враховані вимоги складання за міжнародними стандартами фінансової звітності, але залишається ще велика кількість неузгоджених питань по гармонізації методики складання національних форм фінансової звітності з міжнародними.

8. На основі досліджень положень міжнародних та вітчизняних нормативних документів з бухгалтерського обліку, праць закордонних та вітчизняних науковців, науково-обґрунтовані визначення «власний капітал спільного підприємства», що враховують особливості ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності. З урахуванням особливостей ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності запропоноване власне поняття: «Власний капітал СП – це сума власних активів спільного підприємства, які внесені його засновниками (учасниками), отримані в результаті здійснення спільної діяльності та безоплатно одержані, а також реінвестований прибуток іноземних та вітчизняних засновників (учасників) у спільне підприємство після погашення усіх зобов'язань перед його вітчизняними та іноземними засновниками (учасниками)».

9. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Отже, створення належного інформаційного забезпечення фінансового контролінгу є основною передумовою розробки адекватних управлінських рішень в галузі управління рухом грошових коштів, що дозволить підвищити ефективність діяльності підприємств, які здійснюють спільну діяльність.

10. Система інформаційного забезпечення фінансового контролінгу представляє собою безперебійний і цілеспрямований відбір відповідних інформаційних показників, які необхідні для здійснення аналізу, планування і підготовки ефективних управлінських рішень за всіма напрямками фінансової діяльності підприємства. З метою уникнення розбіжностей при складанні сегментарної звітності підприємствами виникла необхідність узгодити

національний стандарт з вимогами міжнародної практики. Застосування єдиних принципів обліку, заснованих на вимогах МСФЗ, з метою підготовки всіх видів звітності сприятиме підвищенню якості фінансової інформації та прийняття ефективних управлінських рішень. Кожному учаснику СД рекомендовано включати активи, зобов'язання, доходи і витрати, прибутки (збитки) за кожним сегментом до форми № 6 «Інформація за сегментами», яка входить до складу річної фінансової звітності учасника СД.

З урахуванням особливостей ведення бухгалтерського обліку СД запропонована форма звіту про активи, зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати, що відносяться безпосередньо до звітного сегменту або розподіляються на звітний сегмент - **Звіт про діяльність _____ сегменту за _____ рік** (авторська назва).

11. Серед елементів фінансового механізму важливе значення набуває такий фінансовий метод як оподаткування. Спірним питанням на сьогодні залишається порядок оподаткування майнового вкладу у спільну діяльність, тобто вкладів у негрошовій формі. Різні науковці та представники податкових органів, поряд з цим, мають неоднозначні думки стосовно оподаткування вкладу майна (крім внеску грошовими коштами) до СД. Одна група науковців та податківців наполягає на потребі оподаткування вкладу майна у спільну діяльність, а інша – ні.

З урахуванням вищезрозглянутих досліджень вітчизняних фахівців можна дійти висновку, що, всупереч податковому законодавству принаймні, нарахування ПДВ на вклади майна «уповноваженим платником» у СД є недоречним, але в частині спільної часткової власності, яка в результаті належатиме в СД «уповноваженому платнику».

12. Не менш проблемним на сьогодні є питання щодо оподаткування прибутку від СД та правильного відображення його у звітних формах. До Податкової декларації з податку на прибуток підприємств рекомендовано включити інформацію про суму податку на прибуток від СД та суму, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах, шляхом добавлення окремого рядка. Отже, обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесами досягнення цілей.

13. Удосконаленню інформаційного забезпечення фінансового контролінгу сприяють досягнення у сфері компютеризації. Тому, одним із основних напрямів удосконалення системи управління на господарських об'єктах є впровадження інформаційних технологій. Застосовуючи в обліковій практиці бухгалтерської програми «1С: Бухгалтерія 8.2» конфігурацією передбачено порядок ведення податкового обліку, що підтверджує можливість застосування даної бухгалтерської програми для ведення СД, оскільки «уповноважений платник», який здійснює СД є юридичною особою і складає звітні документи окремо щодо договору про СД.

Оскільки вищезрозглянута версія не враховує особливості обліку СД в разі існування договору про СД без створення юридичної особи, то пропонується

застосування вищерозглянутої методики створення друкованих документів для СД, а саме:

- Реєстр отриманих та виданих податкових накладних (для спільної діяльності), попередньо створивши реєстри: «Ожидаемый и подтвержденный НДС приобретенный (для спільної діяльності)» та «Ожидаемый и подтвержденный НДС продаж (для спільної діяльності)» для формування даних з метою заповнення двох розділів Реєстру;

- Реєстр «НДС налоговые обязательства (для спільної діяльності)»;

- Реєстр «НДС налоговый кредит (для спільної діяльності)», які використовуватимуться для заповнення Декларації з ПДВ, в якій зазначається номер договору про СД.

14. Ефективність кожної управлінської системи значною мірою залежить від інформаційного забезпечення. Таким чином, значення фінансового контролінгу спільної діяльності в сучасних умовах постійно зростає, оскільки управлінський процес є одночасно комунікаційно-інформаційним.

15. Отже, система фінансового контролінгу – це принципово нова концепція інформації й управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесами досягнення цілей.

Список використаних джерел:

1. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 р. № 727/98 // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.
2. Указ Президента України від 07.08.98 р. № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні», зі змінами та доповненнями // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.
5. Цивільний кодекс УРСР (із змінами і доповненнями, внесеними Указами ПВР Української РСР) // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.
6. Податковий кодекс України от 02.12.2010р. № 2755-VI діє з 01. 01. 2011 р. // www.rada.gov.ua.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 99 р. № 996-X IV // www.rada.gov.ua .
8. Закон України Української РСР «Про Власність» // www.rada.gov.ua.
9. Закону України «Про підприємства» // www.rada.gov.ua.
10. Закон України «Про господарські товариства» // www.rada.gov.ua.
11. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 р. за №1058-IV (зі змінами та доповненнями) // www.rada.gov.ua.
12. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Затв. наказом Верховної Ради України від 16 квітня 1991 року № 959-XII // www.rada.gov.ua.
13. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01. 1993 року № 2940-XII // www.zakon.rada.gov.ua.
14. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.2001р. № 1560-XII // www.rada.gov.ua.
15. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 березня 1996 р. // www.rada.gov.ua.
16. Закон України «Про науково-технічну діяльність» від 13.12.1991 року № 1977-XII. // www.rada.gov.ua.
17. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01. 1993 року № 2939-XII // www.zakon.rada.gov.ua
18. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04. 1993 року зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
19. Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами. Постанова КМУ від 28.02.2000 р. № 419 // www.rada.gov.ua.
20. Довідка про відсутність за межами України валютних цінностей та майна. Лист Національного банку України, ДПА України, Державної митної служби України від 09.01.98 р. №13-226 2/53-188, № 206/10/22-0117, № 11/3-247 // www.rada.gov.ua.

21. Довідка про проведення декларування валютних цінностей доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами. Наказ Міністерства фінансів України від 25.12.95р. № 207, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11.01.96 р. №18 / 1043 // www.rada.gov.ua.

22. Інструкція про відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах. Затверджено постановою Правління Національного банку України 12.11.2003р. № 492, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 грудня 2003 р. за № 1172/8493 (зі змінами та доповненнями) // www.rada.gov.ua.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 // www.rada.gov.ua.

24. Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002: 2004, затв. наказом Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97 // www.Minfin.gov.ua.

25. Концептуальна основа фінансової звітності (у редакції за вересень 2010 р.) // www.Minfin.gov.ua.

26. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 02.03.2001 р. № 1-221/1310 // Комп'ютерна система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: - Закон.

27. Лист Національного банку України від 05.10.2005 р. № 13-124/4696-9871 // www.rada.gov.ua.

28. Лист ДПА України від 18.06.2009 р. № 12796/7/15-0217 // www.rada.gov.ua.

29. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (набув чинності 1 січня 2009 року) // www.rada.gov.ua.

30. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» // www.rada.gov.ua.

31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» // www.Minfin.gov.ua.

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (мсбо 1) «Подання фінансової звітності» введений в дію 01.01. 2012 р. // www.Minfin.gov.ua.

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 9 «Фінансові інструменти» // www.rada.gov.ua.

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // www.Minfin.gov.ua.

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Виручка» // www.Minfin.gov.ua.

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» // www.Minfin.gov.ua.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 25 «Облік інвестицій» // www.Minfin.gov.ua.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» // www.rada.gov.ua.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах»// www.Minfin.gov.ua.

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання» // www.rada.gov.ua.

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» // www.Minfin.gov.ua.

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти - визнання і оцінка» // www.rada.gov.ua.

43. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873 // www.rada.gov.ua.

44. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, що затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.98 р. // www.rada.gov.ua.

45. Наказ Державної податкової служби № 969 від 21.12.2010 р. Про затвердження змін до форми податкової накладної та змін і доповнень до порядків заповнення податкової накладної, книги обліку придбання та книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) // www.rada.gov.ua.

46. Наказ ДПАУ від 05.10.2004 р. № 581 «Про затвердження примірних форм Заяви фізичної особи – іноземця про самостійне визначення резидентського статусу та Повідомлення працедавця про самостійне визначення фізичною особою – іноземцем резидентського статусу» // www.rada.gov.ua.

47. Наказ Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 р. № 113 «Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи» // www.rada.gov.ua.

48. Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом ДПАУ від 22.12.2010 р. № 979 // www.rada.gov.ua.

51. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок подання фінансової звітності», затверджений від 28.02.2000 р. № 419 // www.rada.gov.ua.

52. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2011 р. № 1394 // www.rada.gov.ua.

53. Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом ДПАУ від 30.09.2004 р. № 571 // www.rada.gov.ua.

54. Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій, затверджене постановою КМУ від 07. 08. 96 р. № 928 // www.rada.gov.ua.

55. Порядком підтвердження органами державної податкової служби інформаційних повідомлень про фактичне внесення іноземних інвестицій та векселів, виданих під час увезення в Україну майна як внеску іноземного інвестора до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, а також за договорами (контрактами) про спільну інвестиційну діяльність, затвердженого наказом ДПАУ від 29. 06. 2005 р. № 238 // www.rada.gov.ua.

56. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) // www.rada.gov.ua.

57. Прямі іноземні інвестиції в область на 01.01.2011 р. // www.poltavastat.gov.ua.

58. Положення про порядок іноземного інвестування в Україну, затверджене постановою Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 280 // www.rada.gov.ua.

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. // http://buhgalter911.com/Res/Blanks/FinOtchet/fin_zvit_npsbo1.aspx.

60. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 // www.Minfin.gov.ua.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. за № 92. // www.Minfin.gov.ua.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // www.Minfin.gov.ua.

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» // www.Minfin.gov.ua.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 // www.rada.gov.ua.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. за № 290. // www.Minfin.gov.ua.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. за № 318. (з чинними змінами та доповненнями) // www.Minfin.gov.ua.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. // www.rada.gov.ua.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 р. № 205 // www.Minfin.gov.ua.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» // www.Minfin.gov.ua.

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176 // www.Minfin.gov.ua.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» // www.rada.gov.ua.

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (зі змінами та доповненнями) // www.rada.gov.ua.

77. Алиев З.М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / З.М. Алиев. – Москва, 2011. – 23 с.

78. Алпатова Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 70 (737). – С.9-26.

79. Асташов В.А., Уваров Г.В. Экономический советник менеджера. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. – 93 с.

80. Ананькина Е.А., Данилочкина С.В., Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

81. Ананькина Е. А., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г. и др. Под ред. Данилочкиной Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. — М., 2003. – С. 18-21.

82. Афанасьева И.И., Кудацкая Т.С. Взаимосвязь учета и контроля как функций управления // Вестник Восточн. ун-та им. В. Даля – 2010. – № 11 (153). – С. 23-29.

83. 1с: Бухгалтерия 8 для України. – М.: Фирма «1С», 2006. – 464 с.

84. Бабіч В. Спільна діяльність: облік та оподаткування / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 8-12.

85. Барановська В.Г. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / В.Г. Барановська // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. – Черкаси, 2002. – С. 62-64.

86. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання гіпотези та версії порушень: монографія / С.В. Бардаш: Київський національний торговельно-економічний університет. – К.: КНТЕУ, 2008. – 312 с.

87. Бархатов А.П. Бухгалтерский учёт совместной предпринимательской и внешнеэкономической деятельности / А.П. Бархатов. – М.: Издательский Дом «Дашков и К», 1999. – 258 с.

88. Басов М.Г. Сутність внутрішнього контролю інвестиційної діяльності / М.Г. Басов // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали VII-ї Міжнародної науково-практичної конференції, 14-16 квітня 2010 р. м. Черкаси / редкол.: д-р техн. наук. Лега Ю.Г. та ін.: Черкаська обласна державна адміністрація. – Черкаси, ЧДТУ, 2010. – т.1: Облік, фінанси і оподаткування, аналіз і контроль підприємницької діяльності. – 2010. – 195 с.

89. Басанцов І.В. Впровадження системи державного фінансового контролінгу на стратегічних підприємствах України / І.В. Басанцов, О.М. Галайко // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Mre/2011_2/4_1.pdf.

90. Батищев В. Бухгалтерский учёт совместной деятельности без создания юридического лица / В. Батищев // Бухгалтерия. – 2000. - № 20 (383). – С. 34-40.

91. Батищев В. Спільна діяльність з «міжнародним» обличчям / В. Батищев // Бухгалтерія. – 2003. - № 10. – С. 40-51.

92. Батіщев В. Спільна діяльність з нерезидентом: податкові наслідки самоліквідації / В. Батіщев // Бухгалтерія. – 2009. - № 7 (838). – С. 48-51.
93. Батіщева Н. Проблеми визначення спільної діяльності для її відображення в бухгалтерському та податковому обліку / Н. Батіщева // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 11. – С. 38-49.
94. Батова В. Питання інтелектуальної власності в договорах про науково-технічне співробітництво в Україні // Теорія і практика інтелектуальної власності. № 5. 2011. С. 49-55.
95. Батюк В. Фінансовий аналіз в підприємницькій діяльності / В. Батюк // Торгівля і ринок України. – Донецьк, 2002. – Вип. 14, т. 2. – С. 85-89.
96. Бідюк О.О. Шляхи вдосконалення аналізу фінансового стану спільного підприємства / О.О. Бідюк // Торгівля і ринок праці. – Донецьк, 2004. – Вип. 17, т.3. – С. 10-17.
97. Білуха М. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 5. – С. 59.
98. Бикова Г. Оподаткування доходів іноземців / Г. Бикова // Дебет-Кредит. – 2010. – № 12. – С. 40-45.
99. Богомолів А. С. Антична філософія / А. С. Богомолів. — М., 1985. – 232 с.
100. Бондар М.І. Сутність інвестицій в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Інвестиції: практика та досвід. Теорія інвестицій. – 2006. – № 4. – С. 7- 9.
101. Бондар М.І. Сутність інвестицій у бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. – № 4. – С. 7-9.
102. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: монографія / М.І. Бондар; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». - К.: КНЕУ, 2008. - 256 с.
103. Бондар М.І. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08. 00. 09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Бондар Микола Іванович; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». - К., 2008. - 32 с.
104. Борщ Л.М. Інвестиції в Україні: стан, проблеми і перспективи / Л.М. Борщ. - К.: Знання, 2003. - 320 с.
105. Брадул О.М. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / О.М. Брадул; Київ. нац. торг.- екон. ун-т. – К., 2009. – 333 с.
106. Брижань І.А. Контролінг в системі інструментів забезпечення платоспроможності підприємства / І.А. Брижань, С.М. Кучер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Eir/2009_3/55-60.pdf.
107. Будюк Ю. Стратегія реалізації державної політики по залученню іноземних інвестицій в економіку України : монографія / Ю. Будюк. – К. : Вид-во "Фенікс", 2009. – 111 с.

108. Буратинський В. Вдосконалення методів оцінки фінансових інвестицій на основі міжнародних стандартів обліку / В. Буратинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 32 – 36.

109. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента / И.А. Бланк. — К.: Ника-Центр, 1999. — Т. 1. — 592 с.

110. Бутко А. Відображення власного капіталу у фінансовій звітності підприємств / А. Бутко, О. Калініна // Вісник КНЕУ. – 2007. – № 1. – С. 102 – 107.

111. Васьківська К.В. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник / К.В. Васьківська, О.А. Сич. – Львів: «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2017. – 236 с.

112. Василюк М.М. Внутрішній контроль та внутрішній аудит в системі управління підприємством / М.М. Василюк, Ю.Я. Заграй // Вісник. – Івано-Франківськ, 2007. – Вип. 4. – С. 255-258.

113. Веденов А.А. Моделирование элементов мышления / А.А. Веденов. – М.: Наука, 1988. – 504 с.

114. Виговська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль: проблема визначення в економічній літературі / Н.Г. Виговська // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2003. – Вип. 285, т.1. – С. 113-119.

115. Винокуров Д. Облік інвестицій відповідно до П(С)БО / Д. Винокуров // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 42 (297). – С. 2-27.

116. Вишневський М. Реєстрація спільної діяльності / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95. – С.12-14.

117. Вишневецька В. Облік реінвестиції дивідендів ТОВ / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 12-13.

118. Вініченко І.І. Економічна сутність інвестицій та джерела їх формування / І.І. Вініченко // Держава та регіон. Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. – № 5. – С. 58-61.

119. Витковскис Я. Поиск места контролинга // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тези докладів міжнародної практичної конференції. Латвійський університет, 2000. – С. 21.

120. Венгреневич Н.Р. Режим внутрішнього та зовнішнього інвестування в Україні: спільні підприємства, фондовий ринок, інвестиції міжнародних організацій / Н.Р. Венгреневич // Чернівецький університет. Науковий вісник. – Чернівці, 1998. – Вип. 26: Економіка. – С. 139-145.

121. Волинець Я. Учёт собственного капитала / Я. Волинець. – Х.: Консульт, 2004. – 106 с.

122. Гавриловська Л.М. Податок на додану вартість при спільній діяльності підприємств / Л.М. Гавриловська // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К. – КНЕУ, 2010. – с. 347-350.

123. Газуда М.В. Детермінанти формування і удосконалення системи управління фінансовим потенціалом України / М.В. Газуда, К.П. Індус, М.Ю. Лалакулич: Монографія. – Ужгород, 2017. – 221 с.

124. Гізатулліна О.М. Роль фінансового контролінгу в системі управління підприємством / О.М. Гізатулліна, О.П. Чучко // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/Portal/soc_gum/ekfor/2012_2/54.pdf.
125. Гелей С. Д. Теорія та історія кооперації : підручник / С. Д. Гелей, Р. Я. Пастушенко. – К. : Знання, 2006. – 513 с.
126. Гребешкова О.М. Стратегічний контролінг в системі управління підприємством / О.М. Гребешкова, О.О. Кизенко // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Ekonomika/2010_683/41.pdf.
127. Григорів О.О. Теоретичні засади запровадження контролінгу / О.О. Григорів // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_2/33.pdf.
128. Гоголь Т.А., Дмитренко А.В. Теоретичні підходи до визначення сутності понять «контролінг» і «фінансовий контролінг» спільної діяльності // Матеріали міжнародного форуму «Актуальні проблеми та перспективи розвитку національного господарства в умовах глобальної нестабільності», м. Кременчук, 28-29 листопада 2018 р. С. 312-314. (0,2 ум. друк. арк.).
129. Гоголь Т.А., Дмитренко А.В. Функції та методи фінансового контролінгу спільної діяльності / Матеріали VII Всеукраїнської науково-практичної конференції «Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання», м. Кременчук, 01-02 березня 2019 р. С. 119-121. (0,2 ум. друк. арк.).
130. Горак Г. І. Філософія / Г. І. Горак. — К., 1997. – 289 с.
131. Горкіна Л. П. М. І. Туган-Барановський в економічній теорії та історії / Л. П. Горкіна. – К. : Інститут економіки НАН України, 2001. – 268 с.
132. Голов С.Ф. Для тих, хто вперше... [Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності] / С.Ф. Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. - № 13. – с. 4 - 6.
133. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко.– К.: Лібра, 2001. – 840 с.
134. Голубка Я. Актуальні питання обліку фінансових інвестицій / Я. Голубка // Вісник ТАНГ. – 2005. - №1. – С. 109-115.
135. Голяш І.Д., Будник Л.А. Розвиток контролінгу в Україні: проблеми, теорії та практики // Матеріали Міжнародної науковопрактичної конференції, 2006. – с. 94.
136. Горбатюк Н.М. Методичні підходи до аналізу ефективності інвестицій у спільні підприємства / Н.М. Горбатюк, А.О. Черчата // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – Х., 2005. – Вип. 1. – С. 121-125.
137. Гордієнко Т.В. Міжнародне та національно-правове регулювання інвестиційних відносин: договір про спільну інвестиційну діяльність / Т.В. Гордієнко // Держава і право. – К., 2005. – Вип. 27. – С. 560-567.
138. Гнатюк Н. І. Стан та перспективи розвитку спільного підприємства в Україні / Н. І. Гнатюк // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. – Львів, 1998. – Вип. 7: Регіональні аспекти розвитку підприємництва. – С. 266-269.
139. Грачова Р. Довгострокові фінансові інвестиції. Розділ 1. / Р. Грачова // Інвестиції та капітал. – 2007. – С. 7-100.

140. Грачова Р. Облік довгострокових інвестицій. Розділ 8. / Р. Грачова // Інвестиції та капітал.- 2007.- С. 87-106.

141. Грачова Р. Власний капітал: історичні корні бухгалтерського поняття / Р. Грачова // Бухгалтерія. – 2003. - № 32 (551). – С. 43-48.

142. Григоренко И.А. Формирование консолидированной отчетности по международным стандартам: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И.А. Григоренко. – Орел, 2009. – 24 с.

143. Гринів Т.Т. Іноземні інвестиції в Україні в умовах кризи: стан і перспективи розвитку / Т.Т. Гринів // Національний університет "Львівська політехніка", кафедра обліку та аналізу - 2010. - с. 69 - 73.

144. Гриньов А.В. Міжнародна інноваційно-інвестиційна діяльність України. Вектор розвитку: монографія / А.В. Гриньов та ін.; Харківський національний автомобільно-дорожній ун-т. - Х. : ХНАДУ, 2008. - 208 с.

145. Гришко Н.В. Вибір методу консолідації фінансових звітів у спільній діяльності / Н.В. Гришко, Л.Є. Рогозян // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2004. – Вип. 187, т.3. – С. 770-778.

146. Губа Є. Спільна діяльність. Особливості ведення бухгалтерського обліку / Є. Губа // Школа бухгалтера. – 2005. - № 21. - С. 31-35.

147. Губіна І. Статутний фонд ТОВ: відступаємо частку / І. Губіна, О. Кушина // Бухгалтерія. – 2002. - № 48 / 1-2. – С. 46-53.

148. Гужавіна І.В. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління підприємством / І.В. Гужавіна // Збірник наукових праць. – Донецьк, 2011. – Т. 12: Серія: Економіка, вип.. 183. Трансформаційні процеси в сучасній економіці. – С. 38-43.

149. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: моногр. / Л.В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.

150. Дайле А. Практика контроллинга: пер. с нем. под ред. М.Л. Лкашевича, Е.Н. Тихоненковой – М.: Финансы и статистика, 2001. – с. 336.

151. Даниленко Ірина. Механізм залучення іноземних інвестицій. Спільна діяльність без створення юридичної особи за участю нерезидента / І. Даниленко // Юр. Газета. - 2005. - № 22. - С. 7-12.

152. Данилочкин С.В. Контроллинг как инструмент управления предприятием / С.В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина; Е. А. Ананькина, под ред. Н. Г. Данилочкиной // – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.

153. Дацій Н.В. Формування джерел інвестиційних ресурсів / Н.В. Дацій, Н.І. Демчук // Держава та регіон. Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. – № 3. – С. 78-81.

154. Добровський В. Фінансові інвестиції: коментар до П(С)БО 12 / В. М. Добровський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 6. – С. 8-12.

155. Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності без створення юридичної особи / Д. Дем'яненко // Бухгалтерія. – 2003. - № 10. – С. 34-40.

156. Дмитрук Б.П. Спільне підприємництво в сільському господарстві: навчальний посібник / Б.П. Дмитрук, Н.Я. Пітель та С.М. Подзігун. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 228 с.

157. Дмитренко А.В. Економіко-правове регулювання спільної діяльності в Україні як основа облікового процесу// Коммунальное хозяйство городов. – Киев «Техніка», 2008. – випуск № 85. – С. 287-293. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].
158. Дмитренко А.В. Удосконалення податкового обліку результатів спільної діяльності без створення юридичної особи// Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 244. ДНУ Дніпропетровськ. – Т.1. – 2008. – С. 208-214. (0,6 ум. друк. арк.) [фахове видання].
159. Дмитренко А.В. Спільні підприємства як організаційно-правова форма в Україні// Materialy IV Miedzynarodowej Naukowi-Praktycznej Konferencji «*Nauka I inowacja – 2008*». – 07 – 15 pazdziernika 2008 roku. - Тум 2. Ekonomiczne nauki. - Przemysl Naura I studia - 2008. - s. 53-55. (0,2 ум. друк. арк.).
160. Дмитренко А.В. Удосконалення класифікації спільних підприємств // Материали IV Міжнародна научна практична конференція «*Бъдещето проблеми те на световната наука – 2008*». – 17-25 декември 2008. – Том 5 Икономики. – София «Бял ГРАД-БГ» ООД. – 2008. – С. 59-61. (0,2 ум. друк. арк.).
161. Дмитренко А.В. Проблемні питання обліку внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи / А.В. Дмитренко// Materialy IV Miedzynarodowej Naukowi-Praktycznej Konferencji «*Дynamika naukowych badan – 2009*». – 07 – 15 lipca 2009 roku. - Тум 2. Ekonomiczne nauki. - Przemysl Naura I studia - 2009. - s. 73-75. (0,2 ум. друк. арк.).
162. Дмитренко А.В. Облік і оцінка нематеріальних активів як внеску в спільну діяльність без створення юридичної особи / А.В. Дмитренко // Materialy V Miedzynarodowej Naukowi-Praktycznej Konferencji «*Nauka I inowacya - 2009*». – 07 – 15 pazdziernika 2009 roku. - Volume 2. Ekonomiczne nauki. - Przemysl Naura I studia. – 2009. - s. 58-60. (0,2 ум. друк. арк.).
163. Дмитренко А.В. Проблемні питання нарахування та обліку податку на додану вартість при внесенні майна у спільну діяльність// Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2009. – № 1 (20). – С. 146-149. (0,6 ум. друк. арк.) [фахове видання].
164. Дмитренко А.В. Удосконалення поточного обліку та складання звітності учасника спільної діяльності // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2009. – № 2 (21). – С. 193-198. (0,6 ум. друк. арк.) [фахове видання].
165. Дмитренко А.В. Удосконалення обліку податку на додану вартість в умовах здійснення спільної діяльності за допомогою програмного продукту «1С: Бухгалтерія»// Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». – 2009. – № 1 (32). – С. 131-135. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].
166. Дмитренко А.В. Удосконалення методології обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах// Коммунальное хозяйство городов. – Киев «Техніка», 2009. – випуск № 87. – С. 300-306. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].
167. Дмитренко А.В. Проблемні питання методології обліку фінансових інвестицій на спільних підприємствах// Економіка і регіон. Науковий вісник

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2009. – № 3 (22). – С. 156 - 160. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

168. Дмитренко А.В. Проблемні питання обліку внесків до спільної діяльності діловою репутацією та діловими зв'язками // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 255. ДНУ Дніпропетровськ. – Т.4. – 2009. – С. 927-933. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

169. Дмитренко А.В. Проблемні питання обліку спільної діяльності без створення юридичної особи в умовах застосування програмного продукту «1С: Бухгалтерія» // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 260. ДНУ Дніпропетровськ. – Т.5. – 2010. – С. 1198-1203. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

170. Дмитренко А.В. Податковий облік внесків учасників у спільну діяльність за договором простого товариства та їх повернення // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». – 2010. – № 1 (40). – С. 139-143. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

171. Дмитренко А.В. Облік спільної діяльності в будівництві // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 263. ДНУ Дніпропетровськ. – Т.2. – 2010. – С. 473-478. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

172. Дмитренко А.В. Удосконалення податкового обліку податку на прибуток в умовах спільної діяльності за допомогою програмного продукту «1С: Бухгалтерія» / А.В. Дмитренко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – 2010. – № 5 (44). – С. 197-201. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

173. Дмитренко А.В. Особливості обліку фінансових результатів та розподілу прибутку спільних підприємств / А.В. Дмитренко // *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010 р). / від. Ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – С. 171-173. (0,2 ум. друк. арк.).

174. Дмитренко А.В. Автоматизація обліку діяльності спільних підприємств / А.В. Дмитренко // *Актуальні проблеми розвитку соціально-економічних систем*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених (м. Бердянськ, 18-19 квітня 2011 р.): В 2-х т. – Т.2. – Донецьк: Видавництво «Донбас», 2011. – С. 51-53. (0,2 ум. друк. арк.).

175. Дмитренко А.В. Облік внесків у спільну діяльність: як активів чи фінансових інвестицій? / А.В. Дмитренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2011. – № 1 (48). – С. 426-434. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

176. Дмитренко А.В. Роль спільних підприємств з іноземними інвестиціями у розвитку економіки України / А.В. Дмитренко // Науковий журнал Луцького національного технічного університету «Економічний форум». – Луцьк, 2011. – № 3. – С. 43-52. (1,0 ум. друк. арк.). [фахове видання].

177. Дмитренко А.В. Удосконалення класифікації договорів про спільну діяльність / А.В. Дмитренко // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання. Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції 9-10 червня 2011 року м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2011. – С. 47-49. (0,2 ум. друк. арк.).

178. Дмитренко А.В. Перспективи облікового процесу спільної діяльності в умовах автоматизації / А.В. Дмитренко // *Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю*: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції 2011 р., 13-14 жовтня, м.Мукачєво. – С. 18-20. (0,2 ум. друк. арк.).

179. Дмитренко А.В. Особливості складання фінансової звітності спільними підприємствами / А.В. Дмитренко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (2 грудня 2011 р.) / під. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2011. – С. 142-144 (0,2 ум. друк. арк.).

180. Дмитренко А.В. Методика бухгалтерського обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність зі створенням юридичної особи / А.В. Дмитренко // *Реформування економіки України: стан та перспективи*. Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції 24-25 листопада 2011 року м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2011. – С. 64-66. (0,2 ум. друк. арк.).

181. Дмитренко А.В. Удосконалення методики обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства / А.В. Дмитренко // *Регіональна бізнес-економіка та управління*. Науковий, виробничо-практичний журнал. – Вінниця. – 2011. – № 4. – (32). – С. 74-80. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

182. Дмитренко А. Спільна діяльність без створення юридичної особи: поточний бухгалтерський облік і порядок складання звітності / А. Дмитренко // *Бухгалтерський облік і аудит*. Науково-практичний журнал. – 2012. – № 4. – С. 26-30. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

183. Дмитренко А. Бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи / А. Дмитренко // *Бухгалтерський облік і аудит*. Науково-практичний журнал. – 2012. – № 6. – С. 17-25. (0,9 ум. друк. арк.). [фахове видання].

184. Дмитренко А. Порівняльна характеристика П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / А. Дмитренко // *Бухгалтерський облік і аудит*. Науково-практичний журнал. – 2012. – № 7. – С. 20-24. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

185. Дмитренко А.В. Особливості обліку елементів власного капіталу спільних підприємств / А.В. Дмитренко // *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих вчених (м. Бердянськ, 26-27 січня 2012 р.). – Донецьк: Видавництво «Донбас», 2012. – С. 60-61. (0,2 ум. друк. арк.).

186. Дмитренко А.В. Методичні підходи до аналізу фінансового стану спільних підприємств / А.В. Дмитренко // *Materialy VIII Mezinarodni vedecko-prakticka conference «Moderni vymozenosti vedy – 2012»*. – 27.01. 2012-

05.02.2012. – Dil 4/ Ekonomické vedy: Praha. Publishing House «Education and Science» s.r.o – s. 57-60. (0,2 ум. друк. арк.).

187. Дмитренко А.В. Методика та організація контролю спільної діяльності зі створенням юридичної особи / А.В. Дмитренко // *Materialy VIII Miedzynarodowej Naukowi-Praktycznej Konferencji «Wschodnie partnerstwo - 2012»*. – 07 – 15 wresnia 2012 roku. - Volume 2. Ekonomiczne nauki. - Przemysl Naura I studia. – 2012. – s. 59-60. (0,2 ум. друк. арк.).

188. Дмитренко А.В. Методика та організація контролю спільної діяльності зі створенням юридичної особи / А.В. Дмитренко // *Метериали за VIII международна научна практична конференция «Образование и наука 21 век – 2012»*. – 17-25-ти октомври, 2012. – Том 5 Икономики. – София ««Бял ГРАД-БГ» ООД. – 2012. – С. 19-21. (0,2 ум. друк. арк.).

189. Дмитренко А.В. Проблеми розвитку спільних підприємств з іноземними інвестиціями в Україні / А.В. Дмитренко // *Фінанси, облік та аудит*. – КНЕУ, 2012. – № 20. – с. 267 – 275. (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

190. Дмитренко А.В. Аудит совместной деятельности как форма финансового контроля / А. В. Дмитренко // *Всероссийский научно-практический журнал по экономике «Российское предпринимательство»: ООО «Креативная экономика», Москва*. - № 4 (226) / февраль 2013. – С. 130-134. (0,5 ум. друк. арк.).

191. Дмитренко А. В. Создание совместных предприятий как одна из форм осуществления прямых иностранных инвестиций в Украину / А. В. Дмитренко // *European Applied Sciences: Stuttgart, Germany*. – № ½. – 2013. – s. 112 - 114. (0,5 ум. друк. арк.).

192. Дмитренко А. В. Усовершенствование методики анализа совместной деятельности без создания юридического лица / А. В. Дмитренко // *Экономика и предпринимательство. Научный журнал: Москва*. – 2013. – № 4 – с. 439-443. (НМБД Agris). (0,8 ум. друк. арк.).

193. Дмитренко А.В. Анализ финансового состояния совместных предприятий / А. В. Дмитренко // *International Multidisciplinary Journal «European Researcher» (Международный мультидисциплинарный журнал «Европейский исследователь»): Сочи, Россия*. – 2013. – № 3-1. – с. 562-570. (НМБД Copernicus). (0,7 ум. друк. арк.).

194. Дмитренко А.В. Анализ эффективности инвестирования в совместные предприятия / А. В. Дмитренко // *Научно-аналитический журнал «Научная перспектива»: Уфа, Россия*. – 2013. - № 5 (39). – с. 19 – 22. (0,5 ум. друк. арк.).

195. Дмитренко А.В. Методи оцінки вартості нематеріальних активів при внесенні їх до простого товариства / А.В. Дмитренко // *Materialy X Mezinarodni vedecko-prakticka conference «Dny vedy – 2014»*. – 27.03. 2014-05.04.2014. – Dil 7/ *Ekonomické vedy: Praha. Publishing House «Education and Science» s.r.o* – s. 20-28. (0,8 ум. друк. арк.).

196. Дмитренко А.В. Проблеми формування (бухгалтерської) фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності / **А.В. Дмитренко**, В.В. Щербина // *Матеріали 66 наукової конференції професорів, викладачів, наукових працівників, аспірантів та студентів університету, 15 квітня -15 травня 2014 р.* – Полтава: ПолтНТУ, 2014. Т. 2, с. 361 – 362. (0,2 ум. друк. арк.).

Особистий внесок автора – визначені основні методи пізнання з метою дослідження спільної діяльності (0,1 ум. друк. арк.).

197 Дмитренко А.В. Гармонізація бухгалтерської (фінансової) звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності при здійсненні спільної діяльності / А.В. Дмитренко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни» 13-14 травня 2014 року. - Т. 2. - С. 350-352. (0,2 ум. друк. арк.).

198. Дмитренко А.В. Порівняння методики складання бухгалтерської (фінансової) звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності / **А.В. Дмитренко**, В.В. Щербина // *Сучасні інноваційно-інвестиційні механізми розвитку національної економіки: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*, 9 жовтня 2014 року. – ч. 2. – С. 187-188. (0,2 ум. друк. арк.). *Особистий внесок автора – визначені основні методи пізнання з метою дослідження спільної діяльності (0,1 ум. друк. арк.).*

199. Alla V. Dmitrenko. Problematic Issues of Segmentation in the Formation of Consolidated Financial Statements by the Participants of Joint Ventures / Alla V. Dmitrenko. // International Multidisciplinary Journal «European Researcher» (Международный мультидисциплинарный журнал «Европейский исследователь»): Сочи, Россия. – 2014. - № 3-1. – с. 484-490. (НМБД Copernicus). (0,2 ум. друк. арк.).

200. Дмитренко А.В. Проблемные вопросы сегментирования при формировании консолидированной финансовой отчетности участниками совместной деятельности / А.В. Дмитренко // Международный научно-исследовательский журнал: Екатеринбург, Россия. – 2014. - Часть 3. № 3 (22) – С. 28-31. ((РИНЦ), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Ulrich's Serials Caralogue, Google Scholar). (0,7 ум. друк. арк.).

201. Dmitrenko Alla. Harmonisation of methods of forming financial reporting forms to international standards in joint activities undertaken / Alla Dmitrenko // British Journal of Science, Education and Culture: London, «London University Press». – 2014. - № 1(5) (January – June). – С. 131-137. – 0,5 д.а. (МНБД – SCOPUS на момент публікації статті). (0,6 ум. друк. арк.).

202. Дмитренко А.В. Developing the Accounting Policies under a Partnership Agreement / Alla V. Dmitrenko. // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор»: Київ. – 2014. - № 9 (III). – С. 48-52. (МНБД – EBSCO). (0,2 ум. друк. арк.).

203. Дмитренко А.В. Методологічні основи бухгалтерського обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання // *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції*, 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 272-274. (0,2 ум. друк. арк.).

204. Дмитренко А.В. Методи наукового пізнання як етап дослідження бухгалтерського обліку спільної діяльності / **Дмитренко А.В.**, Дубовик А. С. // *Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни: матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції*, 19 травня 2016 р. – Ч. 1. – Полтава: ПолтНТУ,

2016. - С. 207-209. (0,2 ум. друк. арк.). *Особистий внесок автора – визначені основні методи пізнання з метою дослідження спільної діяльності* (0,1 ум. друк. арк.).

205. Дмитренко А.В. Бухгалтерський облік спільної діяльності суб'єктів господарювання: Монографія / А.В. Дмитренко. – Київ: КНЕУ, 2016. – 475 с.

206. Дмитренко А.В. Передумови формування методології організації бухгалтерського обліку спільної діяльності на підприємствах України / А.В. Дмитренко, О. Якубова // Науковий вісник «Економіка і регіон». - № 5. – 2016. (англійською мовою) (НМБД Сorepnicus). (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

207. Дмитренко А.В. Питання податкового обліку спільної діяльності на підприємствах України в умовах автоматизації / А.В. Дмитренко // Науковий вісник «Економіка і регіон». – № 1. – 2017. (англійською мовою) (НМБД Сorepnicus). (0,6 ум. друк. арк.). [фахове видання].

208. Alla Dmytrenko. Innovation technologies forming taxable statements by a joint activity without creation of a legal entity/ Alla Dmytrenko, Galina Lebedik, Vitalii Nadobko, Alina Zygun.// International Journal of Engineering & Technology, 7 (4.8) (2018). Лондон (Scopus). - С. 529-533. Лондон (Scopus). [іноземне видання; міжнародна наукометрична база даних SCOPUS]. (1,6 ум. друк. арк.). *Особистий внесок автора – запропоновані налаштування інформаційних систем з урахуванням особливостей здійснення спільної діяльності* (0,9 ум. друк. арк.).

209. Дмитренко А.В. Особливості справляння акцизного податку в умовах здійснення спільної діяльності в Україні та практика оподаткування / А.В. Дмитренко // *Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність*: матеріали II міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава, 15 травня 2018 року. – С. 224-226. (0,2 ум. друк. арк.).

210. Дмитренко А.В. Інноваційні технології формування показників податкової звітності за спільною діяльністю без створення юридичної особи / А.В. Дмитренко, Г.В. Лебедик // I Міжнародна науково-практична конференція «*Technology, Engineering&Sciens, 2018*», м. Лондон, Великобританія, 24-25 жовтня 2018 р. – С. 152-154. (0,2 ум. друк. арк.).

211. Дмитренко А.В. Формування показників податкової звітності за спільною діяльністю: комп'ютерні інновації / А.В. Дмитренко // III Международная научно-практическая конференция «*Современная наука: теория и практика*», м. Катовіце, Польща, 30 квітня 2019 р. – С. 35-36. (0,2 ум. друк. арк.).

212. Дмитренко А.В. Фінансові та податкові аспекти формування показників податкової звітності за спільною діяльністю / А.В. Дмитренко // III Міжнародна науково-практична конференція «*Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність*», м. Полтава, Україна, 15 травня 2019 р. С. 180-182. (0,2 ум. друк. арк.).

213. Дмитренко А.В. Инновационные технологии формирования показателей финансовой и налоговой отчетности по совместной деятельности в АПК / А. В. Дмитренко // 11-я Международная научно-практическая конференция «*Формирование организационно-экономических условий эффективного функционирования АПК*», г. Минск, Беларусь, 30-31 мая 2019 г. – С. 72-76. – 0,8 д.а. *Особистий внесок автора – досліджено показники фінансової звітності з метою аналізу спільної діяльності в АПК* (0,4 ум. друк. арк.).

214. Єфран Г.Р. Роль та значення спільних підприємств у розвитку економіки України / Г.Р. Єфран, Є.А. Єфран, М.Ю. Бойко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка. Випуск 24, 2007. – С. 191- 198.
215. Желнов М.В. Предмет философии в истории философии / М.В. Желнов. – М., 1981. – 346 с.
216. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.
217. Журавлєв А.А. Совместная деятельность: методология, теория, практика / А.А. Журавлєв., П.Н. Шихирев., Е.В. Щорохов. – М: Наука, 1988. – 232 с.
218. Економічна енциклопедія. Том 1. За ред. Теремко В.І. – Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. – 846 с.
219. Економічна енциклопедія / Гаврилишин Б.Д., Устенко О.А., Гальчинський А.С. та ін.; Відп. ред. С.В. Мочерний – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – Т.1. – С.75.
220. Економічна енциклопедія // <http://slovopedia.org.ua/38/53409/384400.html>.
221. Євдошак В.І. Внутрішньогосподарський контроль: стан та шляхи удосконалення / В.І. Євдошак // Науковий вісник. – Чернівці, 2009. – Вип. 4 (36): Економічні науки. – С. 341-347.
222. Загородний А.Г. Облік і аудит Термінологічний словник / Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – с. 671.
223. Замазій О.В. Внутрішньогосподарський контроль витрат діяльності суб’єктів господарювання / О.В. Замазій // Збірник наукових праць. – Черкаси, 2010. – Вип. 25, ч. 1. – С. 98-101.
224. Зіненко О. Продаж об’єктів незавершеного будівництва при припиненні спільної діяльності / О. Зіненко // Баланс. – 2005. - № 29 (571). – С.18-23.
225. Злупко С. М. Михайло Туган-Барановський (український економіст світової слави) / С. М. Злупко. – Львів : Каменяр, 1993. – 192 с.
226. Зубілевич С. Облік фінансових інвестицій / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - № 11. – с. 6-14.
227. Зуб Г.І. Спільна діяльність сільськогосподарських підприємств: проблеми розподілу результатів виробництва / Г.І. Зуб, Л.І. Лавріненко // Облік і фінанси АПК / <http://magazine.faaf.org.ua>.
228. Ільницький Ю. Виплата дивідендів: хто, кому і як / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 6-9.
229. Іванченко К.І. Практика залучення іноземних інвестицій та регулювання діяльності міжнародних спільних підприємств в країнах ринкової економіки / К.І. Іванченко // Науковий вісник. – Полтава, 2002. - № 1 (5): Економічні науки. – С. 22-27.
230. Івануса Н. Внутрішній контроль: сучасний стан і перспективи розвитку / Н. Івануса // Наука молода. – Тернопіль, 2006. – Вип. 6. – С. 156-158.
231. Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації економіки держави та регіонів: кол. моногр.: [у 2 т.] / за ред. д-ра екон. наук, проф. А.В. Череп; ДВНЗ «Запорізь. нац. ун-т» МОН України, Екон. ф-т. - Запоріжжя: Запорізь. нац. ун-т, 2010. - Т. 1. - 2010. - 335 с.

232. Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації економіки держави та регіонів: кол. моногр.: [у 2 т.] / за ред. д-ра екон. наук, проф. А.В. Череп; ДВНЗ «Запоріж. нац. ун-т» МОН України, Екон. ф-т. - Запоріжжя: Запоріж. нац. ун-т, 2010. - Т. 2. - 2010. - 311 с.

233. Інвестиційна та інноваційна діяльність / О. Є. Кузьмін та ін.; наук. ред. О.Є. Кузьмін; Національний ун-т «Львівська політехніка», Національний банк України, Львівський банківський ін-т. - Л. : ЛБІ НБУ, 2003. - 231 с.

234. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності у 2010 році // www.ukrstat.gov.ua.

235. История экономических учений : учеб. пособие / [под. ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой]. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 783 с. – (Высшее образование).

236. Калініченко О.О. Контроль витрат виробництва в системі управління підприємством / О.О. Калініченко, О.П. Гончар // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – Х., 2006. – Вип. 1. – С. 26-32.

237. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 256 с.

238. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: монографія / О.В. Кантаєва ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.

239. Каримова Э.Р. Формирование консолидированной финансовой отчетности российских групп компаний по МСФО: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Э.Р. Каримова. – Казань, 2006. – 21 с.

240. Карцева В.В. Фінансовий контролінг в системі фінансового менеджменту / В.В. Карцева // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_5/195.pdf.

241. Карцева В.В. Фінансовий контролінг в системі споживчої кооперації: Монографія. – Полтава, РВВ ПУЕТ, 2013. – 290 с.

242. Кахович Ю.О. Спільні підприємства та їх роль у контексті стратегічних пріоритетів України / Ю.О. Кахович // Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка». – 2010. - № 1 (43). – С. 109-114.

243. Кахович Ю.О. Зовнішньоекономічна діяльність як рушійна сила створення спільних підприємств / Ю.О. Кахович // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. - № 18. – С. 45-47.

244. Кізіма А. Спільне підприємництво як форма залучення іноземного капіталу в економіку України / А. Кізіма, Т. Кізіма // Вісник Тернопільської академії народного господарства: науковий журнал. – Тернопіль: Економічна думка. - № 9. – 2000. – С. 139-143.

245. Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за галузями економіки та організаційно-правовими формами господарювання // <http://www.poltavastat.gov.ua>.

246. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. Кейнс. – М.: Прогресс, 1978. – 498 с.

247. Коврижных О.Е. Бухгалтерский учет и отчетность в условиях предприятия совместной деятельности: автореф. дис...канд. эк. наук: спец.

08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / О.Е. Коврижных: Казанский финансово-экономический институт. – Казань, 2005. – 24 с.

248. Коваленко Е.В. Управление предприятием и контроллинг // Проблемы становления рыночной экономики: информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур: Тезисы II Междунар. конф. – Севастополь. 2000. – 27 с.

249. Козловський С.В. Аналіз ефективності діяльності підприємства та шляхи його покращення / С.В. Козловський, А.В. Козловський, О.П. Безпалько // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2004. – Вип. 193, т.2. – С. 513-519.

250. Коковіхіна О.О. Необхідність фінансового контролінгу як системи ефективного правління діяльністю підприємства залізничного транспорту / О.О. Коковіхіна // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. – № 38. – С. 196–199.

251. Колисник М.В. Третье измерение баланса / М. В. Колисник // & Стратегии. – 2006. - № 4. – <http://www.management.com.ua>.

252. Колінець Л. Аналіз зарубіжного досвіду використання податкових важелів стимулювання зовнішньоекономічної діяльності / Л. Колінець // Наукові записки. – Тернопіль, 200. – Вип. 15. – С. 115-118.

253. Кооперація, соціально-економічна природа її та мета // Українська економічна думка : хрестоматія / упоряд. С. М. Злупко.. – К. : Вид-во Дніпропетровського союзу споживчих союзів [1918]. – К. : Знання, 2007. – 694 с.

254. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 429 с.

255. Коротаєва Ю.В. Місце і перспективи розвитку підприємств з іноземними інвестиціями у формуванні ринкових відносин в Україні // Формування ринкових відносин в Україні . – 2010. - № 7 (110). – С. 11- 14.

256. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці: монографія / В.М. Костюченко; МОН України, Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). - К.: Центр учбової літератури, 2007. – 504 с.

257. Кравець А.В. Оцінка фінансової стійкості акціонерних товариств у системі забезпечення стабільності та ефективного розвитку їх фінансово-кредитного механізму / А.В. Кравець / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2011_4/Kravec.pdf.

258. Крупка Я. Облік інвестицій за методом участі в капіталі / Я. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - № 9. – С. 22 – 26.

259. Крупка Я.Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія / Я.Д. Крупка, А.Л. Романчук: терноп. нац. екон. ун-т. – Чернівці, Місто, 2011. – 296 с.

260. Ковальчук Т.П. Роль спільного підприємництва у формуванні ринку інновацій / Т.П. Ковальчук // Про приватизацію в Україні. – К., 1995. – С. 98-101.

261. Ковальчук О.В. Удосконалення методики обліку фінансових результатів / О.В. Ковальчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. - № 7. – С. 30-32.

262. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 429 с.

263. Кузнецов И.А. Учетно-методическое обеспечение процедур составления организациями консолидированной финансовой отчетности в условиях применения МСФО: автореф. дис... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И.А. Кузнецов. - Ростов-на-Дону, 2006. – 21 с.

264. Куришко Л.А. Нормативне регулювання організації спільної діяльності в умовах ризику / Л.А. Куришко, В.В. Нонік // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу 2017. Вип. 1 (36). Житомир. С. 64-87.

265. Курмаєв П.Ю. Інвестування економіки України у процесі створення спільних підприємств / П.Ю. Курмаєв // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. – Донецьк, 2002. – С. 101-103.

266. Кушина А. Метод участия в капитале: числовые примеры / А. Кушина // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С.37 – 41.

267. Крупка Я.Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія / Я.Д. Крупка, А.Л. Романчук: терноп. нац. екон. ун-т. – Чернівці, Місто, 2011. – 296 с.

268. Лановий В. Інвестиції та розвиток / В. Лановий, В. Дубровський. - К.: Центр ринкових реформ, 2002. - 86 с.

269. Лахтіонова Л.А. Аналіз платоспроможності та ліквідності суб'єктів підприємницької діяльності: монографія / Л.А. Лахтіонова: Держ. вищ. навч. закл. «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2010. – 657 с.

270. Лаута Ю.С. Створення системи контролінгу на промисловому підприємстві/ Ю.С. Лаута, Б.І. Герасимов. – Тамбов : Видавництво «Тамбо», 2005. – 96 с.

271. Ліпич Л.Г. Контролінг в системі антикризового управління/ Л.Г. Ліпич, І.О. Гадзевич // [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_722/72.pdf.

272. Лысенко Л.И. Теории капитала: учётно-экономический аспект / Л.И. Лысенко, Д.В. Арлачев // Актуальні проблеми економіки. – 2006. - № 7 (61). – С. 142 – 151.

273. Лісна І. Дивіденти нерезиденту: облікові лабіринти / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік . – 2010. - № 32. – С. 15-19.

274. Локтев О.Г. Державний контроль фінансових ресурсів України: експертно-аналітичний супровід / О.Г. Локтев // Стратегія регіонального розвитку: формування та механізм реалізації. – О., 2007. – С. 116-118.

275. Лук'яненко Д. Г. Спільні підприємства в Україні: організація і умови ефективного розвитку: підручник / Д.Г. Лук'яненко, В.А. Білошапка, О.І. Пестрецова. – Київ, Видавництво «Хвиля-Прес», 1995. – 176 с.

276. Лучко М.Р. Облік спільної діяльності в Україні / М.Р. Лучко, М.М. Шестерняк // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – Вип. 2 (14), 2009. – С. 85-90.

277. Мазурьонк П.П. Історія економічних учень у запитаннях і відповідях: навчальний посібник. / П.П. Мазурьонк. - https://pidruchniki.com/1311101337907/politekonomiya/teoriya_kooperatsiyi_tugana-baranovskogo.
278. Майер Е. Контролінг як система мислення та управління. – М.: Фінанси і статистика, 1993.
279. Марченко Д.М. Автоматизація бухгалтерського обліку як джерело зростання його ефективності / Д.М. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. - № 6 (96). – С. 248-254.
280. Макконел К. Економікс / К. Макконел, С.Л. Брю: в 2-х тт.- Т. 1. – М.: Республіка, 1992. – 364 с.
281. Майкл Е. Портер. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Е. Портер. / Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.
282. Маркс К. Капітал / К. Маркс. Процес производства капитала. – Т.1. Книга 1 (Глава XI): М: Политиздат, 1973. – 907 с.
283. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
284. Мегер М. Прямі іноземні інвестиції та їхній вплив на регіональну економіку в Україні / М. Мегер, Б. Крамарчук, С.К. Реверчук // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2007. – Вип. 17.5. – С. 227-235.
285. Мелих О.В. Роль счасних автоматизованих методів фінансового контролінгу у підвищенні конкурентоспроможності підприємств / О.В. Мелих// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_657/42.pdf.
286. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, що затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.98 р. // www.rada.gov.ua.
287. Мащенко М.Л. Актуальні питання здійснення спільної діяльності / М. Л. Мащенко // Аудитор України. – 2006. - № 19 (103). – С. 16-24.
288. Мещерякова О.Н. Бухгалтерский учет и контроль совместной деятельности: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О.Н. Мещерякова: Саратовский государственный социально-экономический университет. – Ставрополь, 2006. – 24 с.
289. Мисака Г.В. Методичні засади обліку залучення іноземних інвестицій/ Г.В. Мисака., Л.В. Демянюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. - № 10. – С. 73 - 77.
290. Микитюк П.П. Аналіз впливу інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності підприємства: монографія / П.П. Микитюк: Тернопільський національний економічний університет. – Т.: Економічна думка, 2007. – 295 с.
291. Микитюк П.П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств: монографія / П.П. Микитюк; Тернопільський національний економічний ун-т. - Т.: ТЗОВ «Терно-граф», 2009. - 304 с.

292. Мінаков О. Бухгалтерський облік інноваційної діяльності учасників технопарків / О. Мінаков // Вісник КНТЕУ. – 2004. - № 4. – С. 68-75.

293. Михайлова О.А. Формирование консолидированной финансовой отчетности в условиях перехода на МСФО: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О.А. Михайлова. – Оренбург, 2007. – 26 с.

294. Мовчан В.В. Контролінг у системі управління підприємством // VIII Міжн. наук.- практ. конф., “Наука і освіта”, 2005. – с. 36.

295. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 1. – С. 55-61.

296. Назаренко Д. Договір про спільну діяльність як форма взаємодії суб'єктів цивільного права / Д. Назаренко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Становлення, функціонування та розвиток правових систем сучасності: проблеми науки і практики», присвяченої 145-й річниці створення Одеського національного університету імені І.І. Мечникова, м. Одеса, 23 квітня 2010 р. _ О., 2010. – С. 245-248.

297. Небильцова О.В. Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі / О.В. Небильцова // Вчені записки. – К., 2003. – Вип. 5. – С. 105-111.

298. Небильцова О.В. Облік інвестицій за методом участі в капіталі / О.В. Небильцова // Фінанси України. – 2006. - № 11. – С. 112 – 121.

299. Нефьодов А. Сумісна діяльність без створення юридичної особи / А. Нефьодов // Бухгалтерія. – 2001. - № 11 (426). – С. 85-87.

300. Нидлз Б. И. др. Принципы бухгалтерского учета (Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл: Пер. с англ.) / Под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.

301. Ноур Т. Спільна діяльність: правові аспекти / Т. Ноур // Баланс. – 2004. - № 11 (501). – С. 41-46.

302. Орлова В. Оцінка фінансових інвестицій та її вплив на достовірність балансу / В. Орлова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 3. – С. 40-42.

303. Орлов А.И. Деловые связи, как вклад в совместную деятельность / А.И. Орлов // tbw.narod.ru.

304. Онищенко В. Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С. 28 – 35.

305. Онищенко В. Спільні підприємства при застосуванні методу участі в капіталі / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 12. – С. 32 – 37.

306. Онищенко В.П. Особливості складання фінансової звітності учасників спільної діяльності / В.П. Онищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. - № 1. – С. 39-43.

307. Онищенко В. Актуальні питання спільної діяльності в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. - № 3. – С. 39-43.

308. Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. - № 52 (401). – С. 19-23.

309. Опанасюк С.Р. Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі / С.Р. Опанасюк // Збірник наукових праць. – Мелітополь, 2010. - № 3 (11). – С. 383-389.
310. Осіпова Л.В. Проблеми розвитку спільного підприємництва в Україні / Л.В. Осіпова // Сучасні економічні проблеми розвитку підприємництва. – К., 2010. – С. 360-367.
311. Павликівська О. Інформаційне забезпечення системи контролінгу // V Міжнародна науково-практична конференція, Тернопіль, 2007. – с. 262.
312. Палий В.Ф. Финансовые операции / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 216 с.
313. Партин Г.О. Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві / Г.О. Партин, Я.В. Маєвська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.6. – С. 199-202.
314. Панасенко Л.І., Сологуб О.С. Фінансова звітність, як інформаційна база стратегічного аналізу та контролінгу // Вісник Київського нац. університету ім. Т. Шевченка, 2001. – 56 с.
315. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
316. Пантелеймоненко А. О. Неприбуткова природа кооперативних організацій [Електронний ресурс] / А. О. Пантелеймоненко // Електронний науковий журнал. ПУСКУ. – 2009. – № 2. – Режим доступу : <http://www.ukgsoor-journal.com.ua>.
317. Петухов Г.Н. Методическое развитие консолидированной финансовой отчетности корпоративных объединений: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Г.Н. Петухов. - Йошкар-Ола, 2009. – 23 с.
318. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія і організація: дис.. ... доктора ек. наук: 08.00.09 / С.М. Петренко. – Д., 2010. – 560 с.
319. Пилипенко Г.М. Інноваційно-інвестиційна діяльність та її регулювання в економіці України: монографія / Г.М. Пилипенко, В. В. Чернобаєв; Нац. гірн. ун-т. - Д.: НГУ, 2010. – 150 с.
320. Пісьмаченко Л.М. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Л.М. Пісьмаченко, В.Г. Васильєва, І.В. Яковенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. - № 9. – С. 43 - 47.
321. Піхоцький В.Ф. Фінансовий контроль як одна з найважливіших функцій державного управління / В.Ф. Піхоцький // Наукові записки. – Острог, 2010. – Вип. 15. – С. 63-71.
322. Підлипна Р.П. Стратегічне планування та контроль у системі контролінгу на підприємстві / Р.П. Підлипна // Науковий вісник. – Львів, 2008. – Вип. 19.2. – С. 255-261.
323. Покатаєва К.П. Інвестиційна діяльність підприємств у глобальному середовищі: методичний інструментарій управління: монографія /

К.П. Покатаєва; Харківський національний автомобільно-дорожній ун-т. – Х. : ХНАДУ, 2009. – 168 с.

324. Привалова Н.Є. Методика та організація обліку і контролю спільної діяльності без створення юридичної особи; автореф. дис...канд. ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.Є. Привалова: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2013. – 26 с.

325. Приймак С.В. Діагностика фінансового стану підприємства в системі контролінгу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe.

326. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль, 2004. – 370 с.

327. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

328. Прямі іноземні інвестиції в область на 01.01.2013 р // www.poltavastat.gov.ua.

329. Птащенко Л. Фінансовий контролінг: начальний посібник / Л. Птащенко, В. Сержанов. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 344 с.

330. Радченко Н. Спільна діяльність без створення юридичної особи / Н. Радченко // Головбух. – 2001. - № 51 (153). – С. 51-57.

331. Разборська О.О. Державний фінансовий контроль і його роль в економіці України / О.О. Разборська, В.О. Кислинська // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д, 2007. – Вип. 230, т.1. – С. 35-44.

332. Резнікова В.В. Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: навч. посібник / В.В. Резнікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 280 с.

333. Резнікова В.В. Спільна господарська діяльність в Україні: економіко-правова сутність / В.В. Резнікова // Публічне право. – 2013. - № 2 (10). – С. 269 – 273.

334. Рудницький В.С. Місце стратегічного контролінгу в управлінні підприємством // Матеріали міжнародної практичної конференції присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку, 2005. – с. 70. ВІСНИК ЖДТУ № 4 (42) Економічні науки.

335. Рябенков О.В. Особливості організації системи фінансового контролінгу на промисловому підприємстві в умовах підвищення ризиковості його діяльності / О.В. Рябенков // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Efp/2011_1112/Ryabenkov.pdf.

336. Сагайдак Р.А. Організація контролінгу в сільськогосподарських підприємствах // Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації іноваційно-інвестиційної діяльності об'єктивна передумова інтеграції України в світове співтовариство: Збірник тез доповідей Міжнародн.науково-практичн. конференції. Тернопіль, 2007. – с. 142.

337. Савинова Т.К. Учет совместной деятельности с иностранными инвестициями: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.К. Савинова. – Москва, 2000. – 20 с.
338. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
339. Сердюк М.А. Інвестування в спільну діяльність без створення юридичної особи / М.А. Сердюк, О.Г. Розметова // Вісник. – К., 2003. - № 1 (20). – с. 94-97.
340. Семенов Ю. Контуры СП в туманной экономике // Капитал. – 1994. – №1. – С. 38.
341. Силенко Л.М. Цивільне право України / Л.М. Силенко. – К.: Алерта, 2004. – 327 с.
342. Совместная деятельность. Договор простого товарищества. – М.: Издательство ПРИОР, 1997. – 80 с.
343. Солодченко А. Некоторые особенности применения метода участия в капитале / А. Солодченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С.33 – 37.
344. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку і контролю / В.В. Сопко. – К.: Техніка, 2004. – 199 с.
345. Сорвина Г. Н. Михаил Иванович Туган-Барановский: первый российский экономист с мировым именем / Г. Н. Сорвина. – М. : Русская панорама, 2005. – 136 с.
346. Справжній бухоблік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.
347. Старченко К. Інвестиції: теорія і практика / К. Старченко - Мюнхен: Український вільний ун-т, 2011. - 236 с.
348. Ступак О.П. Створення сприятливого інвестиційного клімату як передумова розвитку спільного підприємництва / О.П. Ступак // Формування ринкових відносин в Україні. – К., 2002. – Вип. 19. – С. 62-64.
349. Стефанік І.Б. Поняття сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України. – 2005. – № 2. – с. 146.
350. Сухарева Л.О. Контроль у діяльності бухгалтера: історія досліджень стан їх розвитку і перспективи / Л.О. Сухарева // Предпринимательство: проблемы и решения. – Донецк, 1999. – Вып. 3. – С. 179-184.
351. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. –203 с.
352. Суворова О.Л. Внутрішній контроль і внутрішній аудит – необхідність для ефективного функціонування компанії / О.Л. Суворова // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2005. – Вип. 201, т.1. – С. 254-262.
353. Снітчук М.О. Контроль в управлінській діяльності / М.О. Снітчук // Економічне зростання України: стан та чинники забезпечення. – К., 2003. – С. 590-616.
354. Тарасенко В.В. Український менеджмент і спільні підприємства в Україні/ В.В. Тарасенко// Фінанси України. – 1997. - № 11. – С. 74-77.
355. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навчальний посібник / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.
356. Терещенко О.О. Антикризисове фінансове управління на підприємстві. Монографія. – К: КНЕУ, 2004. – 268 с.

357. Терещенко О. О. Системи показників у концепції фінансового контролінгу у сфері бізнесу / О. О. Терещенко, М. В. Стецько // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 66-83.

358. Торгова Л.В. Спільні підприємства в Україні: організаційно-економічний механізм і ефективність функціонування / Л.В. Торгова., О.В. Хитра. – К.: ФАДА, ЛТД, 2001. – 218 с.

359. Троян В.М. Спільне підприємство / В.М. Троян. – Тернопіль. – 1995. – 131 с.

360. Турило А. М. Контролінг – система забезпечення ефективного управління підприємством / А. М. Турило, С. В. Святенко // Фінанси и менеджмент. – 2009. – № 2. – С. 11-14.

361. Туган-Барановский М. И. Основы политической экономии. – М. : «Российская политичес- Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – № 3 (42). – 2010. 136 Історія економічної думки кая енциклопедия» (РОССПЭН), 1998. – 664 с.

362. Туган-Барановский М. И. Социальные основы кооперации / М. И. Туган-Барановский ; предисл., коммент. : Л. А. Булочникова, Г. Н. Сорвина, Т. П. Субботина. – М. : Экономика, 1989. – 496 с. – (Экономическое наследие).

363. Туган-Барановский М. И. Три великих этических проблемы / М. И. Туган-Барановский // К лучшему будущему : сб. социальнофилософских произведений. – М. : РОССПЭН, 1996. – 528 с. – (Серия «Научная философия»).

364. Федорчук Д. Про співвідношення понять «інвестиції», «іноземні інвестиції» та «прямі іноземні інвестиції» / Д. Федорчук // Підприємництво, господарство і право. – 2003. - № 4. – С. 8-11.

365. Україна у цифрах у 2003 році. Державний комітет статистики України. За редакцією О. Г. Осауленка. Відповідальний за випуск В.А. Головка. – 2004. – 270 с.

366. Уманців Г. Вкладай у папірці. Що таке фінансові інвестиції, їх види, класифікація та первісна оцінка / Г. Уманців., О. Лисенко // Дебет-Кредит. – 2001. - № 23. – С. 18-21.

367. Усач Б.Ф. Контроль в умовах автоматизованої системи опрацювання економічної інформації (АСОЕІ) / Б.Ф. Усач // Торгівля, комерція, підприємництво. – Львів, 1998. - № 1. – С. 187-189.

368. Фроленко Р.В. Інтегрована система стратегічного управління витратами промислових підприємств / Р.В. Фроленко // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал . – 2010. - № 15 (1). – с. 22 – 26.

369. О. Харламова. МСФЗ- звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 33. – С. 42-47.

370. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. / Horvat & Partners; Пер. с нем. 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2006.

371. Хома І.Б. Організація системи фінансового контролінгу на підприємстві / І.Б. Хома , І.В. Гринчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal//chem_biol/nvnltu/21_10/330_Cho.pdf.

372. Хмарцова І.О. Необхідність інвестиційної діяльності для підприємства / І.О. Хмарцова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. - № 3. – С. 438-441.
373. Хрущ Н.А. Інвестиційна діяльність: сучасні стратегії та технології / Н.А. Хрущ. – Хмельницький: ХНУ, 2004. – 310 с.
374. Худавердієва В.А. Стратегія залучення іноземних інвестицій в економіку України / В.А. Худавердієва // Фінанси України. – 2010. – № 6. – С. 62-71.
375. Худякова Т.А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия : автореф. дис...док-ра. эк. наук: спец. 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность) / Т.А. Худякова // Челябинск 2018. – 329 с.
376. Хукаленко П.Т. Прямий внутрішній фінансовий контроль – запорука підвищення ефективності управління підприємством / П.Т. Хукаленко // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. – Черкаси, 2002. - № 4 (7). – С. 183-187.
377. Чалий І. БО СД: (Проблеми бухобліку спільної діяльності) / І. Чалий // Бухгалтер. – 2002. - № 45 (189). – С. 46.
378. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. – Ч.1: монографія / А.В. Череп. – Вид. 2-ге, [стереотип.]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.
379. Чередниченко М. Спільні підприємства – одна з форм міжнародного співробітництва / М. Чередниченко // Вісник. – К., 2004. – Вип. 1. – С. 76-80.
380. Шарманська В.М. Контроль та бухгалтерський облік / В.М. Шарманська // Київський університет. Вісник. Серія: Економіка. – К., 1997. – Вип. 37. – С. 170-173.
381. Шарп У. Инвестиции / У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бейли. – М.: Инфра – М, 1997. – 1050 с.
382. Шеломков В.И Совместная деятельность – проблемы и решения / В.И. Шеломков // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 1999. - № 32. – С. 7.
383. Шестерняк М. Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / М. Шестерняк // Наука молода. – Т., 2004. – Вип. 2. – С. 220-223.
384. Шестерняк М.М. Теоретичні засади спільної діяльності в правовому полі України / М.М. Шестерняк // Наука і економіка. – 2009. – № 4 (16). – Т. 2. – С. 222–230.
385. Шик Л. М. Стан іноземного інвестування в Україну: проблеми та шляхи їх вирішення // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №3(7). – С. 217-224.
386. Шинкаренко І. Спільна діяльність: учаснику на замітку / І. Шинкаренко // Бухгалтерія. – 2002. - № 14/2 (481). – С. 20-25.
387. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку: Практикум / В.Д. Шквір, А. Г. Завгородній, О. С. Височан. – К.: Знання, 2006. – 429 с.
388. Шубеляк О.І. Мотиваційний аналіз діяльності іноземних інвесторів / О.І. Шубеляк // Науковий вісник. – Львів, 2010. – Вип. 20.8. – С. 162-168.

389. Шурпенкова Р.К. Аналіз та оцінка ефективності інвестицій у спільні підприємства / Р.К. Шурпенкова // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. – Львів, 2003. – Вип. 1 (39): Економічні проблеми ринкової трансформації України. – С. 81-85.

390. Шмиголь Н.М. Аналіз підходів до моделювання та порівняння результатів фінансово-господарської діяльності підприємств / Н.М. Шмиголь, Д. Давидюк // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2006. – Вип. 216, т.4. – С. 777-782.

391. Щирук М.М. Проблемні питання оподаткування прибутку результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи / М. М. Щирук // Держава і право. – К., 2005. – Вип. 27. – С. 430-437.

392. Юдин Э.Г. Системный подход и принцип деятельности. Методологические проблемы современной науки / Э.Г. Юдин. – М.: Наука, 1978. – 392 с.

393. Якимів І.В. Бухгалтерський аналіз рівня самофінансування інвестиційної діяльності підприємств / І.В. Якимів // Вісник. – К., 2001. – Вип. 53. – С. 32-34.

394. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку / Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. - 2000. – № 29. – С. 19-24.

395. Яременко В., Сліпущко О. Новий тлумачний словник Української мови. Том 1. – Київ: Видавництво “АКОНІТ”, 2000. – 910 с.

396. Ястремська О.М. Інвестиційна діяльність промислових підприємств: методологічні та методичні засади / О.М. Ястремська. – Х. : ХДЕУ, 2004. – 472 с.

397. Ястремська О.М. Інвестиційна діяльність промислових підприємств: методологічні та методичні засади / О.М. Ястремська; Харківський держ. економічний ун-т. – 2-е вид. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2004. – 488 с.

398. 1с: Бухгалтерія 8 для України. – М.: Фирма «1С», 2006. – 464 с.

399. <http://ukrstat.gov.ua>.

400. <http://www.economy.nayka.com.ua>.

401. East-west joint ventures: Econ., business, financial and legal aspects/ Econ. commiss. for Europe, Geneva. – N.Y.: UN, 1988. – IX, 100 p.

402. Graham Roger C., King Raymond D., Morrill Cameron K.J. Decision usefulness of alternative joint venture reporting methods // Accounting Horizons. – 2003. - № 6 - P. 2 - 12. Is available from:URL <http://www.allbusiness.Com/periodicals/article/628309-1/html>.

403. International Capital Markets. Developments, Prospects, and Key Policy Issues. – IMF, Wash., D.C., 1996.

404. The handbook of joint venturing/ Ed. By Carter J. D. et al. – Homewood (Ill): Jones-Irwin, 1988 / - XXIV, 469 p.

405. Transnational Corporations in World Development / 1. Trends and Prospects. Center on Transnational Corporations. – New York: United Nations, 1988. – 623 p.

406. United Nations. Transnational Corporations. vol. 1, no. 1, February 1992, and later issues. New York: United Nations.

407. World Investment Report 2002: Transnational Corporations and Export Competitiveness. – N. Y.: UNCTAD, 2003.

408. Weber J. Kalkulation von Logistikkosten / J. Weber // Logistik Controlling: Konzepte – Instrumente – Wirtschaftlichkeit / [Wolfgang Mannel (Hrsg.)]. – Wiesbaden, 1993. – P. 109-123. doi: 10.1007/9783 322825261_7.

409. Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen. Die systemgestützte Controlling Konzeption mit Analyse und Reportinginstrumenten / Thomas Reichmann. – [8 Auflage]. – München, 2011. doi: 10.15358/9783800643752.

410. Serfling K. Controlling / K. Serfling. – 2 Aufl. – Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1992. – 360 s.

411. Hilton R.W. Managerial Accounting / R.W. Hilton. – [5. A.]. – New York, 2002. – 526 p.

412. <http://infolight.org.ua>.

413. <http://ua-ekonomist.com>.

414. <http://dt.ua/ECONOMICS>.

415. <http://economics.unian.ua/finance>.

416. <http://news.finance.ua/ua/news>.

417. <http://ua.comments.ua/money/238616-u-2014-rotsi-investitsii-v-ukrainu.html>.

418. http://dt.ua/ECONOMICS/pryami-inozemni-investiciyi-v-ukrayinu-v-tretomu-kvartali-2015-roku-zrosli-na-1-1-mlrd-191266_.html.

419. <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/fdi/2018/>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця

Визначення поняття «контролінг» зарубіжними і вітчизняними дослідниками

Автори	Визначення
1	2
Ананькіна Е.А., Данилочка С.В. та Данилочка Н.Г. [80, с. 6]	Контролінг, як функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень.
Асташов В.А. та Уваров Г.В. [79, с. 93]	Контролінг – це визначена концепція керівництва підприємством, яка орієнтована на його дострокове і ефективне існування у постійно змінних господарських умовах.
Витковскис Я. [119, с. 21]	Контролінг, як контроль витрат і рекомендації по прийнятті рішень, або це перерозподіл функцій управління і наступне їх використання під час досягнення цілі підприємства.
Григорів О.О. [127]	Контролінг, як адаптивна складна динамічна сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують функцію забезпечення довгострокового ефективного функціонування і розвитку підприємства шляхом координації і спрямування зусиль усіх підрозділів і служб.
Дайле А. [150, с. 11]	Контролінг як процес, який розуміється як володіння економічною ситуацією на підприємстві.
Загородний А.Г., Вознюк Г.Л. та Партич Г.О. [222, с. 456]	Контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічно-інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.
Коваленко Е.В. [248, с. 27]	Контролінг – це система управління витратами і результатами виробничо-збутової і фінансової діяльності підприємства.
Рудницький В.С. [334, с.70]	Контролінг – це понад функціональний елемент управління, у системі якого використовують такі функції як планування, організація, облік, аналіз, контроль.
Майер Е. [278, с. 96]	Контролінг – система забезпечення виживання підприємства стосовно часу.
Мовчан В.В. [294, с. 36]	Визначає контролінг, як складну систему методів та інструментів, що виконує функції інформаційного забезпечення, обліку, аналізу планування та контролю і виживання підприємства в мінливому середовищі та бізнесі.
Ліпич Л.Г. та Гадзевич І.О. [271]	Контролінг – це сукупність методів та процедур, які покликані забезпечити методичну і організаційну основу для підтримки основних функцій управлінської діяльності на підприємстві: планування, організування, мотивування, регулювання та контроль.
Панасенко Л.І. та Сологуб О.С. [314, с. 56]	стверджують, що контролінг – це нова концепція управління підприємством, яка включає в себе елементи менеджменту, аналізу, господарської діяльності та управлінського обліку.
Пушкар М.С. та Пушкар Р.М. [326, с. 3]	Контролінг, як синтетична дисципліна, яка розвивається на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю, це концепція ефективного управління підприємством.
Сагайдак Р.А. [336, с. 142]	Контролінг – інструмент, за допомогою якого здійснюється кількісна і якісна оцінка роботи підприємства, а також облік результатів його діяльності.

1	2
Сухарева Л.А. та Петренко С.Н. [350, с. 3]	Контролінг – це принципово інша концепція інформації і управління, яка забезпечує підтримання внутрішнього балансу економіки підприємства шляхом формування інформації про витрати та доходи як основу для прийняття оптимальних управлінських рішень.
Стефанюк І.Б. [349, с. 146]	Контролінг, як вид діяльності посадових осіб будь-якого суб'єкту господарювання, що спрямована на формування і забезпечення функціонування такої обліково – аналітичної системи, яка шляхом синтезу елементів обліку, аналізу планування і контролю забезпечувала б на постійній основі і з мінімальними затратами трудових, фінансових та матеріальних ресурсів досягнення головних цілей суб'єктів господарювання.
Терещенко О.О [356, с. 58]	Контролінг, як інтегрована саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку прийняття управлінських рішень і включає координацію планування, обліку та контролю, а також інформаційне, методологічне забезпечення та внутрішній консалтинг.
Теремко В.І., Приймак С.В. [325]	Контролінг - система інформаційної підтримки управлінських рішень на основі використання сукупності методів та процедур з фінансової діагностики, методичного та консультаційного забезпечення, а також щодо координації планування, обліку, контролю та ризик-менеджменту.
Турило А. М. та Святенко С. В. [360]	Контролінг – аналітично координаційно – консультативна система забезпечення ефективного управління підприємством з метою успішного функціонування в довгостроковому періоді для досягнення стратегічних цілей.
Хорват П. [370, с. 17]	Контролінг – сучасна методика координації управлінської діяльності, щодо подальшого розвитку управлінського обліку.

**узагальнено автором*

Додаток Б

Таблиця

Систематизація міжнародних спільних підприємств [275, с. 29-33]

Ознаки		Групи міжнародних спільних підприємств
1	2	3
1. Організація	1.1. Спосіб 1.2. Шлях 1.3. Форма 1.4. Місце реєстрації	1.1.1. Організаційно-правові форми відповідно до законодавства приймаючої країни 1.1.2. Контрактні (договірні) 1.2.1. Створення нового 1.2.2. Викуп частини діючого місцевого іноземним партнером 1.2.3. Викуп частини діючого місцевого місцевим партнером 1.3.1. Два партнери 1.3.2. Більше двох партнерів – організацій (консорціуми) 1.4.1. На території країни одного із партнерів 1.4.2. На території третьої країни
2. Структура учасників	2.1. Безпосередні учасники 2.2. Країни-учасники	2.1.1. Тільки фізичні особи 2.1.2. Тільки юридичні особи 2.1.3. Фізичні і юридичні особи 2.2.1. Захід-Захід 2.2.2. Північ-Південь 2.2.3. Схід-Захід 2.2.4. Південь-Північ 2.2.5. Південь-Південь 2.2.6. Схід-Схід
3. Вкладення у статутний капітал	3.1. Джерело 3.2. Зміст 3.3. Якість 3.4. Спосіб 3.5. Мета 3.6. Структура 3.7. Участь партнерів	3.1.1. Власні 3.1.2. Запозичені 3.2.1. Грошові 3.2.2. Не грошові 3.3.1. Первинні 3.3.2. Реінвестиції 3.4.1. Разові і остаточні 3.4.2. Такі, що потребують додаткових вкладень 3.5.1. Комерційна 3.5.2. У межах технічної допомоги або благодійництва 3.5.3. Для особистих потреб 3.6.1. За участю лише приватного капіталу 3.6.2. За участю приватного і державного капіталу 3.6.3. За участю національних і міжнародних організацій 3.7.1. Паритетні засади 3.7.2. Більша частка іноземного партнера 3.7.3. Менша частка іноземного партнера

1	2	3
4. Галузь	4.1. НДДКР 4.2. Промисловість 4.3. Будівництво 4.4. Сільське господарство 4.5. Виробнича інфраструктура 4.6. Соціальна інфраструктура 4.7. Фінансові та інші послуги	
5. Вид діяльності	5.1. Інноваційні 5.2. Виробничі 5.3. Закупівельні 5.4. Збутові 5.5. Комплексні	
6. Строк діяльності	6.1. З тривалим строком діяльності (більше 20 років) 6.2. З середнім строком діяльності (10-20 років) 6.3. З коротким строком діяльності (менше 10 років)	
7. Розмір	7.1. Малі 7.2. Середні 7.3. Великі 7.4. Крупні	

Додаток В

Таблиця

Класифікація спільних підприємств [358, с. 47-50]

Сфера класифікації	Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи
1	2	3
Діяльність	1. Тип діяльності	1.1. Науково-дослідницькі СП
		1.2. Виробничі СП
		1.3. Закупівельні СП
		1.4. Збутові СП
		1.5. Комплексні СП
Маркетинг	2. Ринкова орієнтація	2.1. СП, орієнтовані на внутрішній ринок
		2.2. СП, орієнтовані на зовнішній ринок
		2.3. СП з комбінованою орієнтацією
	3. Характер взаємовідносин між маркетингом і технологією	3.1. СП, орієнтовані на виробництво
		3.2. СП, орієнтовані на збут
		3.3. СП, орієнтовані на маркетинг
Технологія	4. Технологічна орієнтація співробітництва	4.1. Спільне проведення досліджень
		4.2. Обмін випробування технологіями
		4.3. Спільна розробка продукту
		4.4. Виконання взаємодоповнюючих функцій
Управління	5. Пропорції інвестицій	5.1. СП, створені на партнерських засадах
		5.2. СП з більшою часткою іноземного партнера
		5.3. СП з меншою часткою іноземного партнера
		5.4. СП з пропорціями капіталу 49:49 (2% - у третьої сторони)
	6. Характер участі партнерів у процесі управління	6.1. СП, в управлінні якими беруть участь всі засновники
		6.2. СП, в управлінні якими домінуючу роль грає один із засновників
		6.3. СП, незалежні в управлінні
Організація	7. Шлях створення	7.1. Створення нового підприємства
		7.2. Викуп частини діючого місцевого підприємства іноземним партнером
		7.3. Викуп частини діючого іноземного підприємства місцевим партнером
	8. Форми створення	8.1. Об'єднання двох партнерів
		8.2. Більше двох партнерів-організацій (консорціум)
	9. Структура безпосередніх учасників	9.1. Тільки фізичні особи
		9.2. Тільки юридичні особи
		9.3. Фізичні і юридичні особи

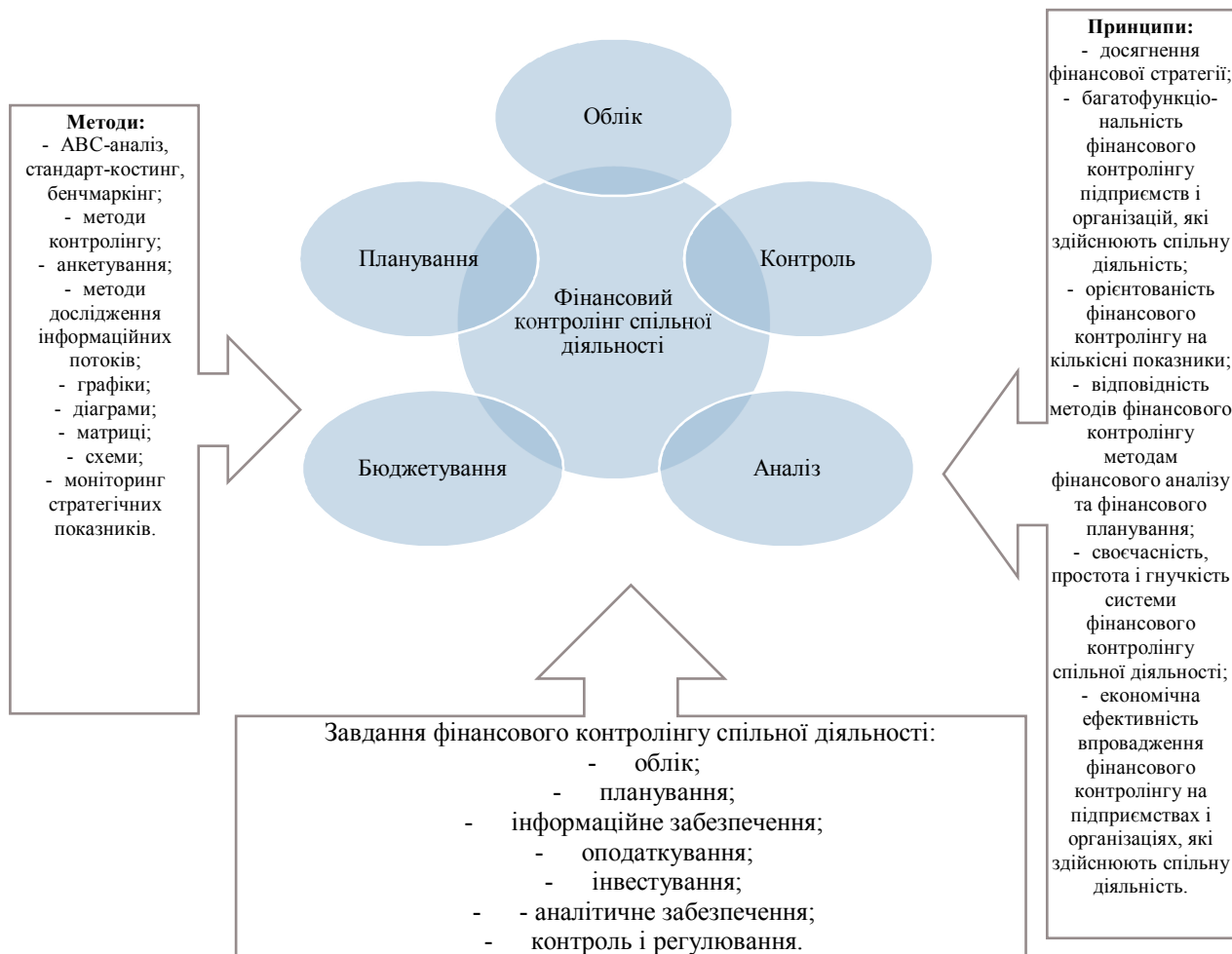
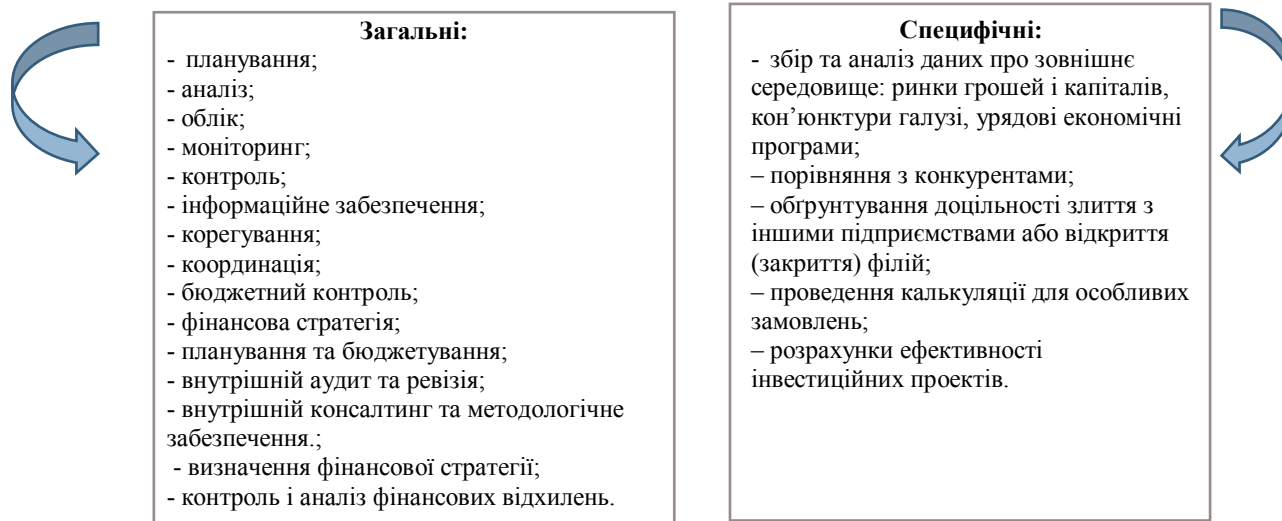
1	2	3
	10. Форма власності	10.1. Приватні СП
		10.2. Державні СП
		10.3. Змішані СП
	11. Місцезнаходження	11.1. СП на національній території
		11.2. СП на території партнера
		11.3. СП на території третьої країни
	12. Розмір підприємства (за обсягом інвестицій)	12.1. Малі СП (до 50 тис. дол.)
		12.2. Середні СП (від 50 до 500 тис. дол.)
		12.3. Великі СП (більше 500 тис. дол.)
	13. Термін діяльності	13.1. Тривалий (більше 20 років)
		13.2. Середній (10-20 років)
		13.3. Короткий (до 10 років)
Право	14. Юридичний статус	14.1. Інкорпоровані СП
		14.2. Неінкорпоровані СП
	15. Наявність акціонерного капіталу	15.1. Акціонерні СП
		15.2. Неакціонерні СП
	16. Розподіл відповідальності	16.1. СП у формі товариства з обмеженою відповідальністю
		16.2. СП у формі товариства з необмеженою відповідальністю
16.3. СП у формі командитного товариства		
Зовнішньоекономічні зв'язки	17. Структура країн-учасниць	17.1. СП «Захід-Захід»
		17.2. СП «Північ-Північ»
		17.3. СП «Схід – Захід»
		17.4. СП «Південь – Північ»
		17.5. СП «Південь – Південь»
		17.6. СП «Схід – Схід»
	18. Спосіб взаємодії з народним господарством приймаючої країни	18.1. СП, інтегровані у народногосподарський комплекс приймаючої країни
		18.2. СП, що функціонують в межах «господарського анклаву»
	19. Рівень міжнародної кооперації	19.1. Горизонтальні СП
		19.2. Вертикальні СП

Додаток Д

Механізм фінансового контролінгу на підприємствах та організаціях,
які здійснюють спільну діяльність

Функції фінансового контролінгу спільної діяльності

Творча	Ресурсна	Інформаційна	Контрольна	Оціночна	Аналітична	Зворотного зв'язку	<i>Захисна</i>
Облікові функції спільної діяльності як складової контролінгової діяльності							



Додаток Ж

Класифікація іноземних інвестицій

Ознаки класифікації	Види іноземних інвестицій
1. За характером здійснення:	<ul style="list-style-type: none">- капітальні – придбання основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації- фінансові (прямі – внесення коштів або майна в статутний капітал в обмін на корпоративні права та портфельні – придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів на фондовому ринку, за винятком акцій в обсягах, що перевищують 50% від загальної суми акцій, емітованих резидентом)
2. За впливом на діяльність резидента:	<ul style="list-style-type: none">- істотний вплив (вклади в асоційовані підприємства; вклади у СП)- неістотний вплив- повний контроль (над дочірніми підприємствами; вкладу в статутний капітал новоствореного підприємства)
3. За видами вкладів:	<ul style="list-style-type: none">- монетарні активи- немонетарні активи – всі активи, крім коштів, їх еквівалентів або дебіторської заборгованості у визначеній сумі коштів
4. За формами здійснення:	<ul style="list-style-type: none">- пайова участь у підприємствах-резидентах- придбання майнових прав на території України- створення (придбання) підприємств або відокремлених підрозділів, що повністю належать іноземним інвесторам- спільна діяльність з суб'єктом господарської діяльності України без створення юридичної особи;- інші, не заборонені законодавством України

Додаток К

Класифікація інвестицій

Ознаки класифікації	Види інвестицій
1. За об'єктами вкладення	- реальні - фінансові
2. За характером участі в інвестиційному процесі	- прямі - непрямі
3. За напрямом відтворення	- валові - реноваційні - чисті
4. За мірою залежності від доходів	- похідні - автономні
5. За відносинами інвестора з підприємством	- внутрішні - зовнішні
6. За періодом функціонування	- короткострокові - довгострокові
7. За сумісністю здійснення	- незалежні - взаємозалежні - взаємозаперечні
8. За рівнем дохідності	- високодохідні - середньодохідні - низькодохідні - бездохідні
9. За рівнем інвестиційного ризику	- безризикові - низькоризикові - середньоризикові - високоризикові
10. За рівнем ліквідності	- високоліквідні - середньоліквідні - низьколіквідні - неліквідні
11. За формами власності	- приватні - державні - змішані
12. За характером використання капіталу в інвестиційному процесі	- первісні - реінвестиції - дезінвестиції
13. За регіональними джерелами залучення капіталу	- вітчизняні - іноземні
14. За регіональною спрямованістю	- інвестиції внутрішнього ринку - інвестиції міжнародного ринку
15. За галузевою спрямованістю	- інвестиції на окремі галузі та сфери діяльності

Додаток Л

Приклад відображення фінансових інвестицій за методом пропорційно – пайової участі у спільні підприємства

На початок звітнього періоду у фінансових звітах контрольного учасника спільної діяльності враховуються:

Необоротні активи – 402 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – 11 тис. грн.;

Оборотні активи – 124 тис. грн.

Всього активів: 537 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатковий капітал – 30 тис. грн.;

Капітал в дооцінках – 14 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 46 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – 56 тис. грн.

Всього пасиви: 537 тис. грн.

Учасник спільної діяльності має частку в статутному капіталі спільного підприємства в розмірі 65 %.

Протягом звітнього періоду спільне підприємство отримало прибуток в сумі 255 тис. грн., було проведено дооцінку основних засобів на суму 21 тис. грн., безоплатно одержані основні засоби на суму 13 тис. грн., виплачені дивіденди на суму 62 тис. грн. Надішли виробничі запаси для виробництва продукції, що залишилися несплаченими на кінець звітнього періоду в сумі 165 тис. грн.

В кінці звітнього періоду фінансові звіти контролюючого учасника матимуть наступний вигляд:

Необоротні активи – $402 + 8,45$ (безоплатно одержані основні засоби) + $13,65$ (дооцінка основних засобів) = 424,1 тис. грн.;

Довгострокові фінансові інвестиції – $11 + 165,75$ (прибуток) – $40,3$ (дивіденди) = 136,45 тис. грн.;

Оборотні активи – $124 + 107,25$ (придбання виробничих запасів) = 231,25 тис. грн.

Всього активів: 791,8 тис. грн.

Статутний капітал – 180 тис. грн.;

Додатковий капітал – 30 тис. грн.;

Капітал в дооцінках – $14 + 13,65$ (дооцінка активів) + $8,45$ (безоплатно одержані необоротні активи) = 36,1 тис. грн.;

Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – $46 + 165,75$ (прибуток) – $40,3$ (дивіденди) = 171,45 тис. грн.;

Довгострокові зобов'язання – 211 тис. грн.;

Поточні зобов'язання – $56 + 107,25 = 163,25$ тис. грн.

Всього пасиви: 791,8 тис. грн.

**розроблено автором*

Додаток М
ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
З ПИТАНЬ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

№ п/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	Чи виступає Ваше підприємство в ролі інвестора?		X		
2	Чи мають підприємства значну частку у статутному капіталі Вашого підприємства?		X		
3	Чи мають фізичні особи суттєвий вплив на Ваше підприємство?		X		
4	Чи є учасниками договору про спільну діяльність фізичні особи?		X		
5	Чи є вкладом за договором про спільну діяльність (просте товариство) іноземні учасники?		X		
6	Вкажіть вид діяльності за договором простого товариства:				
	- придбання готової продукції (товарів, робіт, послуг);	X			оптова та роздрібна торгівля автозапчастинами
	- продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);	X			оптова та роздрібна торгівля автозапчастинами
	- оздоблювальні та сантехнічні роботи;		X		
	- орендні операції;		X		
	- будівельні роботи;		X		
	- виробництво будівельних матеріалів та конструкцій		X		
7	Чи складаються специфічні внутрішні облікові реєстри за договором про спільну діяльність?		X		
8	Чи складається наказ про облікову політику за спільною діяльністю?		X		
9	Чи складаються форми фінансової звітності за спільною діяльністю передбачені законодавством?	X			
10	Сформовані облікові реєстри переносяться на тверді копії (паперові носії)? При відповіді «так» указати, з якою періодичністю				неділя
11	Контроль за своєчасним формуванням і архівацією реєстрів обліку за підсумками автоматизованої обробки інформації здійснюється?	X			
12	Розроблено план заходів щодо альтернативної обробки інформації у випадку виходу з ладу обчислювальної техніки і програмних засобів?	X			

**розроблено автором*

Додаток Н

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ З ПИТАНЬ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗІ СТВОРЕННЯМ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

№ п/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	Чи виступає Ваше підприємство в ролі інвестора?		X		
2	Чи мають підприємства значну частку у статутному капіталі Вашого підприємства?		X		
3	Чи мають фізичні особи суттєвий вплив на Ваше підприємство?	X			
4	Чи є засновниками Вашого підприємства фізичні особи?	X			
5	Чи є вклад іноземного учасника значним?		X		
6	Вкажіть вид діяльності Вашого підприємства:				
	- оптова та роздрібна торгівля товарами народного споживання;	X			
	- рекламна діяльність, в тому числі виготовлення рекламної продукції;	X			
	- надання транспортних послуг;		X		
	- орендні операції;		X		
	- будівельно-монтажні роботи;	X			
	- виробництво будівельних матеріалів та конструкцій		X		
7	Чи здійснюється налаштування комп'ютерної програми бухгалтерського обліку на специфічні господарські операції за спільною діяльністю?	X			
8	Чи включаються особливості бухгалтерського обліку спільної діяльності до наказу про облікову політику?		X		
9	Чи застосовує Ваше підприємство специфічні облікові регістри та форми внутрішньої звітності?		X		
10	Чи враховуються у формах фінансової звітності передбачені законодавством особливі операції за такою діяльністю (налаштування програми на додаткові вписуванні рядки, показники)?		X		
11	Чи здійснюється контроль за своєчасним формуванням і архівацією регістрів обліку за підсумками автоматизованої обробки інформації здійснюється?	X			
12	Чи розроблено на Вашому підприємстві план заходів щодо альтернативної обробки інформації у випадку виходу з ладу обчислювальної техніки і програмних засобів?	X			

**розроблено автором*

Додаток П
Групування показників діяльності підприємств для аналізу
економічного зростання [295, с. 55-61]

Показники	Кількісні	Якісні
Узагальнюючі (синтетичні)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приріст вартості підприємства 2. Приріст економічного потенціалу (виробничої потужності, обсягу інвестування, ресурсної бази) 3. Приріст обсягу діяльності (виробничої, торгівельної, зовнішньоекономічної та іншої) 4. Збільшення частки підприємства на ринку 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приріст прибутку і рентабельності 2. Прискорення оборотності активів і капіталу 3. Підвищення фінансової стійкості та платоспроможності підприємства 4. Збільшення частки реінвестованого прибутку в структурі власного капіталу
Окремі (часткові)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Збільшення обсягу основних засобів 2. Збільшення виробничих засобів 3. Приріст кількості працюючих 4. Збільшення обсягу готової продукції 5. Збільшення товарообігу 6. Приріст позитивного сальдо чистого грошового потоку 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищення продуктивності праці 2. Приріст віддачі основних засобів 3. Підвищення матеріаловіддачі 4. Зростання середньої заробітної плати працівників 5. Підвищення вартості акцій 6. Позитивне сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості

Додаток Р

Проект
*розроблено автором

НАКАЗ

Про облікову політику за договором простого товариства на ____ рік
м. _____ " ____ " _____ 20 ____ р.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-XIV наказую встановити такі принципи, методи і процедури, що будуть використовуватись договором простого товариства для складання та подання фінансової звітності і формувати облікову політику підприємства.

1. Загальні відомості

За законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **облікова політика підприємства** - це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика простого товариства може змінюватися:

- якщо змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності за договором простого товариства.

Не вважається зміною облікової політики простого товариства встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше за спільною діяльністю.

Вплив зміни облікової політики простого товариства на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму корекції нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика простого товариства поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики простого товариства та зміну облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності за спільною діяльністю розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції власників або уповноваженої посадової особи (керівника).

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій за спільною діяльністю у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством (підприємство – оператор СД).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку просте товариство самостійно обирає форми його організації:

1) від імені учасників має право вести бухгалтерський облік спільної діяльності кожний;

2) бухгалтерський облік ведуться спеціально призначеними учасниками спільної діяльності – оператором спільної діяльності;

3) бухгалтерський облік ведеться спільно усіма учасниками. У цьому разі для здійснення правочинів необхідно заручитися згодою всіх учасників.

Просте товариство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», і з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Керівник підприємства (підприємства – оператор СД) зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку спільної діяльності, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Облікова політика підприємства формується на основі введених в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2. Структурні складові облікової політики організації

2.1. Організація бухгалтерського обліку

2.1.1. Організація роботи бухгалтерської служби (розробка організаційно-розпорядчих документів);

2.1.2. Встановлення норм праці, необхідних для виконання робіт з обліку спільної діяльності за договором простого товариства;

2.1.3. Правове, технічне та методичне забезпечення роботи облікових працівників за договором простого товариства;

2.1.4. Розробка правил ділової етики облікових працівників;

2.2.5. Порядок приймання-передачі справ при зміні бухгалтера, який веде облік спільної діяльності.

2.2. Ведення бухгалтерського обліку

2.2.1. Методи оцінки внесків учасників до спільної діяльності;

2.2.2. Визначення межі суттєвості.

2.2.3. Визначення порядку визнання нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.

2.2.4. Визначення методу нарахування амортизації для основних засобів і нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовуються виключно у спільній діяльності.

2.2.5. Методи оцінки вибуття запасів, пов'язаних з обліком спільної діяльності.

2.2.6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, що стосується спільної діяльності.

2.2.7. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг (в разі коли за договором про спільну діяльність передбачено надання послуг).

2.2.8. Порядок визначення ступеня завершеності робіт (в разі коли за договором про спільну діяльність виконуються будівельно-монтажні роботи).

2.2.9. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляється за договором про спільну діяльність. База розподілу постійних загальновиробничих витрат.

2.2.10. Встановлення строків та порядку проведення інвентаризації об'єктів спільної діяльності за договором простого товариства;

2.2.11. Визначення випадків залучення фахівців (сторонніх осіб) для проведення інвентаризації специфічних для підприємства об'єктів майна та зобов'язань за договором про спільну діяльність;

2.2.12. Вибір номенклатури бухгалтерських рахунків з аналітичними розрізами для них, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

2.2.13. Розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку за спільною діяльністю;

2.2.14. Обрання форм первинних облікових документів для оформлення господарських операцій за спільною діяльністю (за якими передбачається застосування позначення спільної діяльності з метою ідентифікації таких документів від тих, що використовуються у господарській діяльності), за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форм облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

2.2.15. Розробка графіку документообігу і технології обробки облікової інформації за спільною діяльністю;

2.2.16. Затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій за спільною діяльністю (зазвичай, це штатні працівники підприємства - оператора спільної діяльності), пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

2.2.17. Терміни та засоби інформування інших учасників спільної діяльності;

2.2.18. Встановлення порядку зберігання документів за спільною діяльністю, у т. ч. електронних, в архіві й доступ до нього;

2.2.19. Організація архіву бухгалтерських документів, що пов'язані з договором про спільну діяльність;

2.2.20. Організація внутрішньогосподарського (у т. ч. бухгалтерського) контролю спільної діяльності;

2.2.21. Контроль за виконанням цього наказу покласти на головного бухгалтера підприємства - оператора спільної діяльності (учасника спільної діяльності).

Директор підпис Прізвище та ініціали

З наказом ознайомлені: "___" _____ 20__ року.

_____ (Прізвище та ініціали)

_____ (Прізвище та ініціали)

Додаток С

Акт про визначення вартості нематеріального активу № 1 від 8 квітня 2018 року

Договір про спільну діяльність № 1 від 15 березня 2018 року

Вклад учасника А за договором про спільну діяльність № 1 від 15 березня 2018 року

Передбачувана сума доходу на 8 квітня 2018 р. за наступними видами нематеріальних активів:

професійні та інші знання 45000 грн.;

навички та вміння _____ - _____ грн.;

ділова репутація _____ - _____ грн.;

ділові зв'язки 95000 грн.

Породжувана вартість нематеріальних активів 140000 грн.

Учасник А Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» Дочірня компанія «Укргазвидобування» Бурове управління «Укрбургаз» Полтавське відділення бурових робіт

(найменування, підпис)

Учасник Б ПАТ «Спеціалізована пересувна механізована колона № 6»

(найменування, підпис)

**розроблено автором*

Критерії оцінки вартості ділової репутації, ділових зв'язків та інших нематеріальних активів за дохідним методом:

- строк, протягом якого можуть бути отримані економічні вигоди від використання внесених до СД ділових зв'язків;
- користь, вигода, що отримуватиметься від використання таких видів нематеріальних активів в певній сумі грошових коштів за цінами на день визначення вартості такого вкладу;
- економічна вигода від використання ділових можливостей тих суб'єктів господарювання, ділові зв'язки які пропонується використовувати в рамках простого товариства.

Додаток Т

Додаток № ____
до наказу
від _____ № _____

Графік документообігу з обліку праці

№ п.п	Назва документа	Відділ - виконавець	Кому подається	Термін виконання
1	2	3	4	5
1	Довідка про нараховану заробітну плату	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Працівникам підприємства	На вимогу
2	Видатковий касовий ордер	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Відділу бухгалтерського обліку та звітності	На момент здійснення операції
3	Наказ на преміювання	Відділ економіки	Відділу бухгалтерського обліку та звітності	25 числа кожного місяця
4	Форма 1-ПВ, 1-ПВ (кв.)	Відділ економіки	Управлінню статистики	До 7 числа наступного за звітним місяцем Раз в квартал зі звітом
5	Табель обліку використання робочого часу	Відділ кадрів	Відділу бухгалтерського обліку та звітності	за 1 половину до 15 числа, за 2-половину до 25 числа щомісячно
6	Відомість виплати заробітної	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Банку	До 16 та останнього дня звітного місяця
7	Відомість нарахування заробітної плати	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Банку	До 16 та останнього дня звітного місяця
8	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого на користь платників податків, і сум утриманого з них податку, форма 1-ДФ	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	ДФС	На 45 день за звітним періодом

1	2	3	4	5
9	Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, що підлягають сплаті	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Пенсійному фонду	Один раз на рік до 5 січня
10	Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків	Відділ бухгалтерського обліку та звітності	Фонду соціального страхування	Щоквартально до 20 числа

Головний бухгалтер

**розроблено автором*

Додаток У
Калькулювання собівартості видів будівельних робіт
за центрами відповідальності

Центр відповідальності, виконувані роботи на будівельному підприємстві та статті калькулювання	
Дільниця 1	
Робота А	1. Матеріальні витрати
	2. Будівельні конструкції
	3. Транспортно-заготівельні витрати
	4. Амортизаційні відрахування
	5. Витрати на оплату праці
	6. Відрахування на соціальні заходи
	7. Витрати на експлуатацію й утримання будівельних машин і механізмів (залучені)
	8. Інші прямі витрати
	9. Загальновиробничі витрати (загальнодільничні витрати та витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин і механізмів (власні), а також адміністративні витрати, які пов'язані з договором підряду)
Собівартість БМР (А)	
...	
Собівартість продукції дільниці 1	
Дільниця 2	
...	
Робота М	1. Матеріальні витрати
	2. Будівельні конструкції
	3. Транспортно-заготівельні витрати
	4. Амортизаційні відрахування
	5. Витрати на оплату праці
	6. Відрахування на соціальні заходи
	7. Витрати на експлуатацію й утримання будівельних машин і механізмів (залучені)
	8. Інші прямі витрати
	9. Загальновиробничі витрати (загальнодільничні витрати та витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин і механізмів (власні), а також адміністративні витрати, які пов'язані з договором підряду).
Собівартість БМР (М)	
Собівартість продукції дільниці 2	
...	
Собівартість будівельної продукції по підприємству	

**розроблено автором*

Додаток Ф
Звіт оператора спільної діяльності
за _____ квартал _____ року

Таблиця 1
грн.

№ п.п	Вид активу, зобов'язання, капіталу, доходів та витрат	Залишок на початок кварталу		Залишок на кінець кварталу		Різниця (+,-)	Зміна за період	Учасник А (50%)	Учасник Б (50%)
		Дт	Кт	Дт	Кт			Сума	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Основні засоби	7000	-	17000	-	+10000	Збільшення вартості основних засобів	5000	5000
2	Виробничі запаси	20000	-	15000	-	-5000	Зменшення вартості матеріалів	2500	2500
3	Готівка	120000	-	78000	-	-42000	Збільшення грошей в касі	21000	21000
4	Рахунки в банку	200000	-	250000 (10000 + 240000)	-	+50000	Збільшення грошових коштів на рахунку в банку	25000 (5000)	25000 (5000)
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-	-	-	10000	+10000	Отримання прибутку	5000	5000
6	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	-	12000	10000	12000	-2000	Зменшення кредиторської заборгованості	1000	1000
7	Розрахунки за податками і платежами	8000	-	7000	-	-1000	Зменшення податкового кредиту з ПДВ	500	500

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8	Розрахунки за іншими операціями або інші довгострокові зобов'язання. Учасник А		177500		177500				
	Учасник Б		177500		177500				
9	Дохід від реалізації	-	-		28800	+28800	Відображено дохід від реалізації	14400	14400
10	Собівартість реалізації	-	-	12000	-	-12000	Відображено собівартості реалізованої продукції	6000	6000
11	Податок на прибуток	-	-	2000	-	-2000	Відображений податок на прибуток	1000	1000
12							Формування фінансового результату: - дохід від спільної діяльності; - собівартість реалізованої продукції; - податок на прибуток; - відображено фінансовий результат	12000 6000 1000 5000	12000 6000 1000 5000
	Разом	355000	355000	377000	377000				

*розроблено автором

Зведений звіт статутної та спільної діяльності
за _____ квартал _____ року

№ п.п	Вид активу, зобов'язання, капіталу, доходів та витрат	Показники статутної діяльності						Показники спільної діяльності					
		Залишок на початок кварталу		Залишок на кінець кварталу		Різниця (+,-)		Залишок на початок кварталу		Залишок на кінець кварталу		Різниця (+,-)	
1	Основні засоби	120000	-	160000	-	40000	-	36000	-	38000	-	2000	-
2	Виробничі запаси	88000	-	89000	-	1000	-	28000	-	32000	-	4000	-
3	Готівка	12000	-	14000	-	2000	-	7000	-	8500	-	1500	-
	...												
п	Доходи майбутніх періодів	-	11000	-	11000	-	-	-	-	-	-	-	-
	Разом	1000000	1000000	1200000	1200000	200000	200000	600000	600000	650000	650000	50000	50000

**розроблено автором*

Таблиця 3
Форма № 1

Звіт контролюючого учасника спільної діяльності

Витрати	Сума, тис. грн.
Учасник А	120000
Учасник Б	160000
...	...
Учасник п	180000
Разом	460000
Доходи	
Учасник А	210000
Учасник Б	180000
...	...
Учасник т	220000
Разом	610000
Чистий прибуток (збиток)	
Учасник А	90000
Учасник Б	20000
...	...
Учасник п	40000
Разом	150000
Розподіл прибутку (покриття збитків)	
Учасник А (65 %)	97500
Учасник Б (25 %)	37500
...	...
Учасник п (10 %)	15000
Разом	150000
Перераховані суми	
Учасник А	97500
Учасник Б	37500
...	...
Учасник к	15000
Разом	150000

**розроблено автором*

Додаток Х

КОДИ		
		01

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
 (найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
 за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Доходи спільної діяльності	2125		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Витрати спільної діяльності	2185	()	
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		

1	2	3	4
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Ц
Економічні погляди вчених на термін «Капітал»

1	2	3
Древній світ	Ксенофонт (430-355 р. до н.е.)	Віддавав перевагу натуральному господарству на землі; схвалював штрафи за накопичення в особистому користуванні золота і срібла; до ремісничої праці ставився поблажливо, але вважав, що ремісник може досягти більшого вміння за рахунок спеціалізації (поділ праці), тобто наявність власників
	Платон (427-347 р. до н.е.)	Держава не може існувати тривалий час, якщо вона заснована тільки на натуральному господарстві і гроші мають обмежений обіг; городян треба наділяти землею; майно громадян не повинне бути надмірним; забороняються позички під %; державне регулювання цін; правителі і воїни не мають приватної власності; селяни і ремісники можуть бути приватними власниками; майно громадян підлягає обліку, і держава віднімає в них будь-який надлишок, перевищуючий максимум
	Арістотель (384-322 р. до н.е.)	Державотворення сприяє обміну між людьми; приватна власність; ту саму річ можна використовувати по-різному: за призначенням (споживча вартість) і не за призначенням (мінова вартість)
Середні віки	Фома Аквінський (1225-1274)	Приватна власність потрібна для ефективного задоволення особистих потреб; багатство поділяється на природне (плоди землі і ремесла) та штучне (золото); обмін товарів за справедливими цінами
Меркантилісти	Джон Локк (1632-1704)	Зовнішня торгівля – головний засіб збільшення багатства; праця – головне джерело багатства; значення має не тільки номінальна кількість грошей, але й швидкість обертання
	Джон Лоу (1671-1729)	Організатор випуску паперових грошей у Франції; паперові гроші не мають ніякої природної ціни, однак потрібно чітко регулювати їх випуск відповідно до потреб обігу і торгівлі

1	2	3
Фізіократи	Франсуа Кене (1694-1774)	Джерело багатства – земля і праця, а не зовнішня торгівля; гроші – засіб обміну і не являють собою багатства; усе багатство створюється в землеробстві; розмежування капіталу на основний (первісні аванси) і оборотний (щорічні аванси)
Представники класичної економічної науки	Вільям Петті (1623-1687)	Чим багатші піддані, тим більше засобів можна зібрати у вигляді податків; багатство створюється у сфері матеріального виробництва. А сфера обігу забезпечує його розподіл; джерелом вартості є праця
	Адам Сміт	Двоє завдання економічної науки: а) аналіз об'єктивної економічної реальності і з'ясування закономірностей її розвитку; б) вироблення рекомендації для економічної політики фірми і держави; дійсне багатство перебуває не в грошах, а в землі, будівлях, предметах споживання; джерело багатства – праця; поділ праці – найважливіший фактор усієї історії людства; 3 класи суспільства: - наймані робітники – зарплата; - капіталісти – прибуток (кінцева мета виробництва); - землевласники – рента; валовий річний продукт країни – сума цін усього продажу у грошовому виразі; чистий річний продукт – сума всієї зарплати, прибутку і ренти; капітал – запаси, необхідні для подальшого виробництва; нагромадження капіталу – головна умова збільшення багатства суспільства; термінологія «основний і оборотний капітал»; податок повинні платити всі пропорційно до їх майна; - пропорційно, - визначеність (чітка сума і час), - мінімальність податку (має покривати тільки найсуттєвіші потреби), - зручності для платника
	Давид Рікардо (1772-1823)	Капітал – частина багатства, споживана у виробництві (основний, оборотний)
	Жанн Батист Сей	Три фактори, що беруть участь у процесі виробництва, і три основні доходи: - земля – земельна рента; - праця – заробітна плата; - капітал - відсоток

1	2	3
Марксисты	Карл Маркс	Капітал – засіб експлуатації робітника і встановлення влади над робочою силою: <ul style="list-style-type: none"> - постійний (частина капіталу, що втілена в засобах виробництва), - перемінний (частина, що втілена в робочій силі)
Австрійська школа	Е. Бем-Баверк	Визнає виникнення доданої вартості в процесі переносу капіталом своєї цінності на продукт, але за основу самозростання вартості береться час, протягом якого обертається капітал; відсоток на капітал є загальноекономічною категорією там, де має місце обмін поточного і майбутнього споживання
Кембріджська школа	Альфред Маршал	Теорія розподілу – (умови попиту та пропозиції, який визначає ціна факторів) чотири фактори виробництва, що складають у сумі національний дивіденд: <ul style="list-style-type: none"> - земля – рента; - праця – заробітна плата; - капітал – відсоток; - фактор організації - прибуток
Американська школа	Дж. Кларк	Господарська система ґрунтується на приватній власності та індивідуальній волі; вартість виникає з корисності; участь держави обмежується примусом окремих учасників до дотримання умов гри; капітал і праця складається з мобільних одиниць, що легко переміщуються; незважаючи на всі відхилення в дійсності, заробітна плата і відсоток протягом тривалого періоду повинні встановлюватися відповідно до природного (статичного) рівня
Кейнсіаністи	Дж. Кейнс	Реальний розмір інвестицій залежить від: <ul style="list-style-type: none"> - очікуваного доходу чи капіталовкладень їхньої граничної ефективності - норми відсотка

Додаток Ш

Таблиця 1

Класифікація капіталу підприємства [123, с. 43-44]

Характеристика капіталу підприємства	Обґрунтування характеристики капіталу підприємства
1. Капітал, як основний фактор виробництва	В економічній теорії виділяють три основних фактори виробництва: - капітал; - земля та інші природні ресурси; - трудові ресурси. Капіталу відводиться пріоритетна роль, оскільки він об'єднує всі фактори в єдиний виробничий комплекс
2. Капітал характеризує фінансові ресурси підприємства, які забезпечують дохід	Капітал виступає відокремлено від виробничого фактора – у формі позикового капіталу, який забезпечує формування доходів підприємства не у виробничій (операційній), а у фінансовій (інвестиційній) сфері його діяльності
3. Капітал, як головне джерело формування добробуту його власників	Капітал забезпечує необхідний рівень добробуту його власників як у поточному, так і в перспективному періодах
4. Капітал підприємства, як головний вимір його ринкової вартості	Перш за все, у даній якості виступає власний капітал підприємства, який визначає обсяг його чистих активів. Обсяг власного капіталу, який використовує підприємство, також характеризує і потенціал залучення ним позикових фінансових засобів, які забезпечують отримання додаткового прибутку. У сукупності з іншими, менш значимими факторами, формується база оцінки ринкової вартості підприємства
5. Динаміка капіталу підприємства, як важливий рівень ефективності його господарської діяльності	Зростання власного капіталу характеризує високий рівень формування і ефективний розподіл прибутку підприємства, його спроможність підтримувати фінансову рівновагу за рахунок внутрішніх джерел. Зниження обсягу власного капіталу є наслідком неефективної, збиткової діяльності підприємства

Таблиця 2

Види капіталу підприємства

Ознаки	Обґрунтування ознаки
1	2
1. За належністю підприємству	1. Власний капітал характеризує загальну вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування відповідної частини його активів. Частина активів, яка сформована за рахунок інвестованого в них власного капіталу, є чистими активами підприємства. 2. Позиковий капітал характеризує залучення для фінансування розвитку підприємства на основі повернення коштів або інших майнових цінностей. Усі форми позикового капіталу, які використовує підприємство, є фінансовими зобов'язаннями і підлягають погашенню в передбачені терміни
2. За об'єктом інвестування	1. Основний капітал характеризує ту частину капіталу, яку використовує підприємство. Капітал, який інвестований в усі види його основних засобів. 2. Оборотний капітал характеризує ту його частину, яка інвестована в усі види його оборотних активів

1	2
3. За формами власності	1. Приватний капітал. 2. Державний капітал. Капітал у вищезазначених формах використовується для формування статутного капіталу підприємства.
4. За організаційно-правовими формами діяльності	1. Акціонерний капітал – капітал підприємств, створених у формі акціонерних товариств. 2. Пайовий капітал – капітал партнерських підприємств-товариств з обмеженою відповідальністю, командитних товариств тощо. 3. Індивідуальний капітал – капітал індивідуальних підприємств, тобто сімейних підприємств
5. За формами знаходження у процесі кругообігу	1. Капітал у грошовій формі. 2. Капітал у виробничій формі. 3. Капітал у товарній формі.
6. За цілями використання	1. Виробничий капітал характеризує засоби підприємства, які інвестовані в його операційні активи для здійснення виробничо-збутової діяльності. 2. Позиковий капітал є тією його частиною, яка використовується у процесі інвестування в грошові інструменти (короткострокові та довгострокові депозитні вклади в комерційних банках), а також боргові фондові інструменти (облігації, депозитні сертифікати, векселі тощо). 3. Спекулятивний капітал характеризує ту частину, яка використовується у процесі здійснення спекулятивних фінансових операцій
7. За формами інвестування	1. Капітал у фінансовій формі. 2. Капітал у матеріальній формі. 3. Капітал у нематеріальній формі. Капітал у вищезазначених формах використовується для формування статутного капіталу підприємства. Інвестування капіталу в даних формах дозволено законодавством при створенні нових підприємств, збільшенні обсягу їх статутних фондів
8. За джерелами залучення	1. Національний (вітчизняний) капітал. 2. Іноземний капітал
9. За характером використання власниками	1. Споживчий капітал після його розподілу на цілі споживання втрачає функції капіталу (виплати дивідендів, процентів, задоволення соціальних потреб персоналу тощо). 2. Накопичуваний капітал характеризує різні форми його приросту в процесі капіталізації прибутку, дивідендних виплат тощо
10. За характером використання в господарському процесі	1. Працюючий капітал характеризує ту його частину, яка бере безпосередню участь у формуванні доходів і забезпеченні операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. 2. Непрацюючий (мертвий) капітал характеризує ту його частину, яка інвестована в активи, а такі активи не беруть безпосередньої участі в здійсненні різних видів господарської діяльності підприємства і формуванні його доходів.
11. Відповідно до правових норм функціонування	1. Легальний капітал. 2. “Тіньовий” капітал.

Додаток Ш

Принципи формування капіталу підприємства

Основні принципи формування капіталу підприємства	Обґрунтування принципів
1	2
1. Перспективи розвитку господарської діяльності підприємства	Процес формування обсягу і структури капіталу підпорядкований завданням, які забезпечують його господарську діяльність не тільки на початковій стадії функціонування підприємства, але і в найближчій перспективі. Забезпечення перспективності формування капіталу підприємства досягається шляхом включення всіх розрахунків, які пов'язані з його формуванням, у бізнес-план проекту створення нового підприємства
2. Мінімізація витрат щодо формування капіталу з різних джерел	Мінімізація здійснюється у процесі управління вартістю капіталу
3. Високоєфективне використання капіталу в процесі господарської діяльності	Реалізація даного принципу забезпечується шляхом максимізації показника рентабельності власного капіталу за прийнятим для підприємства рівнем фінансового ризику
4. Оптимальність структури капіталу з позицій ефективного функціонування	<p>Високий кінцевий результат діяльності підприємства значною мірою залежить від структури капіталу.</p> <p>Структура капіталу – це співвідношення власних і позикових фінансових засобів, які використовує підприємство у процесі господарської діяльності.</p> <p>Структура капіталу впливає на рівень рентабельності активів і власного капіталу, тобто на рівень економічної та фінансової рентабельності підприємства; визначає систему коефіцієнтів фінансової стійкості та платоспроможності, тобто рівень основних фінансових ризиків, а також формує співвідношення ступеня прибутковості та ризику в процесі розвитку підприємства.</p> <p>Формування структури капіталу пов'язане з урахуванням особливостей частин: власного і позикового капіталу</p>
5. Відповідність обсягу капіталу, який залучається, до обсягу активів підприємства, що формуються	<p>Загальна потреба в капіталі підприємства базується на його потребі в оборотних і позаоборотних активах. Ця загальна потреба в капіталі, який необхідний для створення нового підприємства, включає дві групи майбутніх витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> - передстартові витрати; - стартовий капітал. <p>Передстартові витрати призначені для створення нового підприємства. Це відносно невеликі суми фінансових засобів, які необхідні для розробки бізнес-плану і фінансування, що пов'язане із цим дослідженням. Такі витрати носять разовий характер, хоч і потребують відповідних затрат капіталу, в складі загальної потреби в ньому займають незначну частину.</p> <p>Стартовий капітал призначений для безпосереднього формування активів нового підприємства. Для визначення загальної потреби в капіталі з метою створення нового підприємства використовують, як правило, два основних методи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямий метод розрахунку; - непрямий метод розрахунку.

1	2
	<p>Прямий метод розрахунку загальної потреби в капіталі базується на визначенні необхідної суми активів, які дозволяють новому підприємству розпочати господарську діяльність.</p> <p>Непрямий метод розрахунку загальної потреби в капіталі базується на використанні показника “капіталоемність продукції”. Даний показник надає уявлення щодо розміру капіталу, який використовується, із розрахунку на одиницю виробленої (реалізованої) продукції. Він розраховується в розрізі галузей економіки шляхом ділення загальної суми капіталу, що використовується (власного і залученого), на загальний обсяг виробленої (реалізованої) продукції. При цьому загальна сума капіталу, що використовується, визначається як середня в даному періоді.</p>

**Методичні рекомендації здійснення спільної діяльності
зі створенням юридичної особи**

1. Загальні положення

1.1. Методичними рекомендаціями визначено основні види операцій, які є типовими для спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільних підприємств), з подальшим відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку у відповідності до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджених наказами Міністерства фінансів України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

1.2. Бухгалтерський облік спільної діяльності підприємств зі створенням юридичної особи повинен забезпечити:

1.2.1. Своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації щодо надходження, вибуття та оцінки активів спільного підприємства;

1.2.2. Відображення витрат, пов'язаних з діяльністю спільного підприємства;

1.2.3. Визначення фінансових результатів від діяльності спільного підприємства;

1.2.4. Введення стандартних за часом відображення та вартісною оцінкою процедур обліку однотипних операцій;

1.2.5. Інформацію для складання звітності про діяльність спільного підприємства;

1.2.6. Єдиний підхід до формування показників для складання фінансової звітності спільного підприємства.

1.3. Бухгалтерський облік операцій, які не знайшли відображення в цих Методичних рекомендаціях, визначається виходячи з норм Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та інших актів законодавства.

2. Випуск, первинне розміщення та викуп цінних паперів

2.1. Формування та збільшення статутного капіталу в сумі номінальної вартості відображається в бухгалтерському обліку на рахунку статутного капіталу на підставі відомостей про реєстрацію розміру статутного капіталу в органі, що зареєстрував статут. При цьому номінальна вартість зареєстрованих, але не розміщених акцій відображається на рахунку неоплаченого капіталу.

2.2. При розміщенні акцій, після перереєстрації прав власності на розміщені акції, сума відображеного неоплаченого капіталу зменшується на

суму коштів, отриманих в їх оплату від інвесторів у розмірі номінальної вартості акцій.

2.3. У разі розміщення акцій за ціною вище номінальної вартості відображення емісійного доходу від розміщення акцій здійснюється на відповідному субрахунку рахунку «Додатковий капітал».

2.4. Облік викуплених цінних паперів здійснюється на рахунку «Вилучений капітал».

3. Вторинне розміщення раніше викуплених цінних паперів

3.1. При вторинному розміщенні акцій кошти, отримані в їх оплату від інвесторів у сумі балансової вартості (вартості викупу) акцій, що розміщуються, зменшують суму вилученого капіталу.

3.2. У разі вторинного розміщення акцій за ціною вище балансової вартості (вартості викупу) відображення емісійного доходу від вторинного розміщення здійснюється на відповідному субрахунку рахунку «Додатковий капітал».

3.3. У разі вторинного розміщення акцій за ціною нижче балансової вартості (вартості викупу) здійснюється зменшення розміру вилученого капіталу на суму балансової вартості розміщених вторинно цінних паперів разом із зменшенням на суму різниці між ціною розміщення та балансовою вартістю цих цінних паперів відповідного субрахунку рахунку «Додатковий капітал», призначеного для обліку емісійного доходу (у разі наявності) або збільшення субрахунку «Непокриті збитки» рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

4. Операції діяльності спільного підприємства

4.1. Активи складаються з грошових коштів, у тому числі в іноземній валюті, на банківських поточних рахунках та депозитних рахунках, банківських металів, об'єктів нерухомості, цінних паперів, визначених Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок», цінних паперів іноземних держав та інших іноземних емітентів, корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, а також інших активів.

4.2. Активи первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку на дату зарахування активу до складу активів за первісною вартістю.

4.3. Облік зарахування активів здійснюється по:

4.3.1. Об'єктах нерухомості - відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (далі – П(С)БО 7) на рахунку «Капітальні інвестиції».

4.3.2. Грошових коштах розміщених на депозитних рахунках та еквівалентах грошових коштів - відповідно на рахунках «Рахунки в банках», «Поточні фінансові інвестиції» (субрахунок «Еквіваленти грошових коштів»).

4.3.3. Фінансових інвестиціях - відповідно до пункту 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженого наказом

Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 за № 284/4505 (далі – П(С)БО 12) на рахунках «Довгострокові фінансові інвестиції» та/або «Поточні фінансові інвестиції».

4.4. Переоцінка активів здійснюється згідно відповідних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4.5. Результати переоцінки фінансових інвестицій відображаються в обліку наступним чином:

4.5.1. Фінансові інвестиції (за винятком інвестицій, що утримуються до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються відповідно до пункту 8 П(С)БО 12 за справедливою вартістю.

Фінансові інвестиції оцінюються за ринковою вартістю у разі її наявності. Ринкова вартість фінансової інвестиції визначається відповідно до пункту 3 П(С)БО 12 як сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Дооцінка фінансових інвестицій які оцінюються за ринковою вартістю відображається в обліку на рахунку «Інші доходи».

Уцінка фінансових інвестицій які оцінюються за ринковою вартістю відображається в обліку на рахунку «Інші витрати».

Фінансові інвестиції, ринкову вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансової інвестиції відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

4.5.2. Фінансові інвестиції, що утримуються до їх погашення (цінні папери з фіксованим доходом та інструменти грошового ринку), відображаються в обліку за амортизованою собівартістю.

Дооцінка фінансових інвестицій, що утримуються до їх погашення відображається в обліку на рахунку «Інші фінансові доходи».

Уцінка фінансових інвестицій, що утримуються до їх погашення відображається в обліку на рахунку «Інші фінансові витрати».

4.5.3. Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі здійснюється у порядку, встановленому П(С)БО 12.

Дооцінка довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, відображається на рахунку «Доход від участі в капіталі».

Уцінка довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, відображається на рахунку «Втрати від участі в капіталі».

4.6. Переоцінка монетарних активів та зобов'язань в іноземній валюті (неопераційні курсові різниці) відображається в обліку наступним чином:

Збільшення вартості активів (або зменшення вартості зобов'язань) відображається в обліку на рахунку «Інші доходи».

Зменшення вартості активів (або збільшення розміру зобов'язань) відображається в обліку на рахунку «Інші витрати».

4.7. Переоцінка немонетарних активів здійснюється, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

4.7.1. Сума дооцінки вартості і зносу немонетарного активу відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта, а сума уцінки вартості і зносу - зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу інших витрат.

4.7.2. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки немонетарного активу) перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок його залишкової вартості і відновлення його корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкта, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу інших доходів, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки немонетарного активу) перевищення суми попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності з дати зарахування об'єкта на баланс, сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до складу інших витрат.

4.7.3. Перевищення сум попередніх дооцінок разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів, що вибули, відображається у складі нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

4.8. Вибуття активів здійснюється шляхом списання їх з балансу у разі вибуття внаслідок продажу або інших причин невідповідності критеріям визнання їх активом.

4.8.1. Вибуття фінансових інвестицій внаслідок реалізації відображається шляхом віднесення доходу від продажу до складу інших доходів.

4.8.2. Вибуття об'єктів нерухомості внаслідок реалізації відображається шляхом віднесення доходу від їх продажу до складу інших доходів, а їх залишкової вартості до складу інших витрат.

5. Визначення фінансового результату діяльності спільного підприємства

5.1. Фінансовий результат основної діяльності спільного підприємства визначається як алгебраїчна сума іншого операційного доходу, адміністративних та інших операційних витрат.

5.1.1. Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати) можуть використовуватися рахунки 8 класу із щомісячним списанням сальдо

рахунків у кореспонденції з рахунками обов'язкового для використання класу 9 «Витрати діяльності».

5.1.2. Результат основної діяльності спільного підприємства обліковується на субрахунку «Фінансовий результат від основної діяльності» рахунка «Фінансові результати», на якому за кредитом відображується в порядку закриття рахунків сума доходів від іншої операційної діяльності (рахунок «Інший операційний дохід»), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку адміністративних витрат та інших операційних витрат (рахунки «Адміністративні витрати», «Інші витрати операційної діяльності»).

5.1.3. У випадку отримання прибутку від основної діяльності, визначений результат основної діяльності списується з субрахунку «Фінансовий результат від основної діяльності» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з кредитом субрахунку «Прибуток нерозподілений» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5.1.4. У випадку отримання збитку від основної діяльності визначений результат основної діяльності списується з субрахунку «Фінансовий результат від основної діяльності» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з дебетом субрахунку «Непокриті збитки» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5.2. Результат фінансових операцій визначається на субрахунку «Результат фінансових операцій» рахунка «Фінансові результати», за кредитом якого відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку інших фінансових доходів, за дебетом — списання фінансових витрат з рахунків «Фінансові витрати».

5.2.1. У випадку отримання прибутку від фінансових операцій, визначений результат фінансових операцій списується з субрахунку «Результат фінансових операцій» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з кредитом субрахунку «Прибуток нерозподілений» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5.2.2. У випадку отримання збитку від фінансових операцій, визначений результат фінансових операцій списується з субрахунку «Результат фінансових операцій» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з дебетом субрахунку «Непокриті збитки» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5.3. Результат іншої звичайної діяльності визначається на субрахунку «Результат від іншої звичайної діяльності» рахунка «Фінансові результати», за кредитом якого відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі, доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності, за дебетом — списання витрат з рахунка «Втрати від участі в капіталі» та «Інші витрати».

5.3.1. У випадку отримання прибутку від іншої звичайної діяльності, визначений результат іншої звичайної діяльності списується з субрахунку «Результат від іншої звичайної діяльності» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з кредитом субрахунку «Прибуток нерозподілений» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5.3.2. У випадку отримання збитку від іншої звичайної діяльності, визначений результат іншої звичайної діяльності списується з субрахунку «Результат від іншої звичайної діяльності» рахунка «Фінансові результати» у кореспонденції з дебетом субрахунку «Непокриті збитки» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

6. Розподіл прибутку спільного підприємства

6.1. Спільне підприємство створює резервний фонд у розмірі до 25 відсотків від статутного капіталу. Утворення резервного фонду здійснюється шляхом щорічних відрахувань 5 % чистого прибутку.

6.2. У Підприємстві можуть створюватися фонди, зокрема: фонд розвитку виробництва; фонд соціального розвитку; фонд науки і техніки.

За рішенням Засновника в Підприємстві можуть формуватись також інші фонди.

6.3. Фонди знаходяться у повному розпорядженні спільного підприємства.

6.4. Прибуток, що лишився після перерахування до резервного фонду і інших фондів (розвитку виробництва, науки і техніки, матеріального заохочення), після закінчення терміну звільнення від сплати податків підлягає оподаткуванню за законодавством України з відповідним відрахуванням сум податків до державного бюджету України.

Виплати учасникам (засновникам).

6.5. Виплата дивідендів відображається на субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді» у кореспонденції з субрахунком «Прибуток нерозподілений» рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

6.6. Розрахунки за нарахованими дивідендами відображаються у розрізі акціонерів або учасників на субрахунку «Розрахунки за нарахованими дивідендами» рахунка «Розрахунки з учасниками» у кореспонденції з субрахунком «Прибуток, використаний у звітному періоді».

6.7. Зменшення суми нарахованих дивідендів на суму нарахованого податку з доходів фізичних осіб, або податку, що утримується з доходів нерезидентів відображається у розрізі акціонерів або учасників спільного підприємства за дебетом субрахунку «Розрахунки за нарахованими дивідендами» в кореспонденції з субрахунком «Розрахунки за податками» рахунку «Розрахунки за податками й платежами».

Додаток Я

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу,
до якого подається Податкова
декларація з податку на прибуток
підприємств)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
20.10.2015 № 897
(у редакції наказу Міністерства
фінансів України
28.04.2017 № 467)

1	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ з податку на прибуток підприємств	Звітна
		Звітна нова
		Уточнююча

2	Звітний (податковий) період 20__ року	I квартал	Півріччя	Три квартали	Рік
		Базовий звітний період квартал	Базовий звітний період рік		

3	Звітний (податковий) період, що уточнюється, 20__ року	I квартал	Півріччя	Три квартали	Рік

4	Платник: _____ (повне найменування платника податку згідно з реєстраційними документами)

5	Податковий номер або серія (за наявності) та номер паспорта ¹	Код виду економічної діяльності (КВЕД)							
	Податкова адреса	Поштовий індекс							
Телефон									
Моб. тел.									
Факс									
6	E-mail								
	7	Повне найменування нерезидента	Назва країни резиденції нерезидента (за Класифікацією країн світу, українською мовою)						
		Місцезнаходження нерезидента							
8			Код країни резиденції (за Класифікацією країн світу)						
	(найменування контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств)								

9	Особливі відмітки
	Податкова декларація платника податку на прибуток підприємств:
	виробника сільськогосподарської продукції
	банку
	страховика
	суб'єкта, який здійснює випуск та проведення лотерей
	суб'єкта, що провадить азартні ігри з використанням гральних автоматів
	суб'єкта, що провадить букмекерську діяльність та азартні ігри (у тому числі казино), крім азартних ігор з використанням гральних автоматів
	постійного представництва нерезидента
	підприємства (організації) громадської організації осіб з інвалідністю, яке отримало дозвіл на користування пільгою платника податку, що подає декларацію за останній податковий (звітний) рік у періоді, на який припадає дата його ліквідації
	платника єдиного податку

(грн)

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)	02	
Різниця, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03 ПІ	
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03ПІ) (+, -)	04	
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)	05 ПЗ	
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05ПЗ) x $\frac{2}{100}$)	06	
Надміру сплачених податок на прибуток від спільної діяльності попереднього звітного періоду	06.1	
Дохід за договорами страхування, співстрахування і перестрахування, визначений підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:	07	
за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії, та визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52 ¹ , 14.1.52 ² і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	07.1	
страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестрахування	07.2	
Податок на дохід за договорами страхування ((рядок 07 – рядок 07.1 – рядок 07.2) x $\frac{3}{100}$)	08	
Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей (рядок 09.1 + рядок 09.2), у тому числі:	09	
сума доходу, що залишився після формування призового (виграшного) фонду (позитивне значення (рядок 09.1.1 – рядок 09.1.2)):	09.1	
загальна сума доходів, отриманих від прийняття ставок у лотереї	09.1.1	
сума сформованого призового (виграшного) фонду лотереї відповідно до умов її проведення	09.1.2	
сума безнадійної заборгованості, визначеної підпунктом «е» підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	09.2	
Податок на дохід, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 x $\frac{4}{100}$)	10	
Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів	11	
Податок на дохід від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 x $\frac{5}{100}$)	12	
Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	
Сума виплачених гравцю виплат	14	
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 - рядок 14) x $\frac{6}{100}$)	15	
Зменшення нарахованої суми податку	16 ЗП	
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП)	17	
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁷	18	
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 – рядок 18) (+, -)⁸	19	

1	2	3
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді	20АВ	
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 20 АВ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁷	21	
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 20 АВ – рядок 21)⁸	22	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період	23 ПН	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁷	24	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 23 ПН – рядок 24)⁸	25	
Сума податку на прибуток від спільної діяльності ((08 + 09) x 0,18), у тому числі, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах	25.1	
Виправлення помилок⁹		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється) або рядок 26 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	26	
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду з авансового внеску при виплаті дивідендів, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється) або рядок 27 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	27	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 28 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	28	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 29 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	29	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	30	
Виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів⁹		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 25 – рядок 25 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється) або рядок 30 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	31	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 31 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	32	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 32 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	33	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	34	

Наявність додатків ¹⁰	АВ	ЗП	ПН	ТЦ ¹¹	ВП	РІ	ПЗ	АМ	ЦП	ФЗ ¹²

Наявність поданих до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств додатків - форм фінансової звітності ¹²	Баланс (Звіт про фінансовий стан) ¹³	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ¹³	Звіт про рух грошових коштів ¹³	Звіт про власний капітал ¹³	Примітки до річної фінансової звітності ¹³	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва		Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	
						Баланс	Звіт про фінансові результати	Баланс	Звіт про фінансові результати

¹⁵ Заповнюється у разі використання права на незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 розділу III Податкового кодексу України.

¹⁶ Серія (за наявності) та номер паспорта зазначаються для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Ця частина Податкової декларації з податку на прибуток підприємств заповнюється посадовими (службовими) особами контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств.

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності «__» _____ 20__ року	
(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств (підпис, ініціали, прізвище))	
За результатами камеральної перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (потрібне позначити)	
порушень (помилко) не виявлено	складено акт від «__» _____ 20__ року № _____
«__» _____ 20__ року	(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств (підпис, ініціали, прізвище))

**В. о. директора Департаменту
податкової політики**

В. П. Овчаренко

Наукове видання

Дмитренко Алла Василівна

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ
ТА ПРАГМАТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛІНГУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У СФЕРІ БІЗНЕСУ**

МОНОГРАФІЯ

Комп'ютерне складання та верстання

Т. М. Колот

Підп. до друку 04.02.2019. Формат 60×84/16.
Ум. друк. арк. 20,57. Тираж 300 пр. Зам. № 488/19.

Редакційно-видавничий відділ
Чернігівського національного технологічного університету
14035, Україна, м. Чернігів, вул. Шевченка, 95.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 4802 від 01.12.2014 р.