

Шифр «Збалансованість бізнесу»

**Обліково-аналітичне забезпечення оцінки ресурсного потенціалу
підприємства в контексті збалансованості ведення бізнесу**

АНОТАЦІЯ

до наукової роботи під шифром «Збалансованість бізнесу»

Актуальність. Основа функціонування та розвитку будь-якого підприємства – його ресурсне забезпечення. Рациональне залучення та використання виробничих ресурсів, ефективне управління ними в умовах несприятливого впливу зовнішнього середовища дозволяє суб'єктам господарювання залишатись конкурентоспроможними на ринку. Проте, в наш час, крім економічного розвитку, варто приділити належну увагу соціальному забезпеченню та екологічній безпеці, що є невід'ємними елементами збалансованого ведення бізнесу. Реагування на потреби працівників, партнерів, суспільства та довкілля зміцнює позиції підприємства на конкурентному ринку, покращує його імідж, поліпшує інвестиційну привабливість, сприяє розвитку діалогу з місцевою владою та соціумом.

Однак, слід пам'ятати, що соціально-екологічна спрямованість бізнесу можлива лише за умови позитивної динаміки фінансових показників підприємства. Відтак, систематична оцінка ресурсного потенціалу дає змогу вчасно ідентифікувати та імплементувати альтернативи більш ефективної операційної діяльності.

Мета дослідження: узагальнити міжнародну та вітчизняну практики збалансованості підприємницької діяльності як важливого інструмента конкурентоздатності підприємства на ринку, альтернативні підходи до оцінки ресурсного забезпечення, її імплементатії з урахуванням сучасних тенденцій розвитку бізнесу в умовах пандемії.

Завдання дослідження:

- розгляд сутнісної характеристики ресурсного потенціалу підприємства та виокремлення його основних елементів в контексті збалансованої фінансово-господарської діяльності;

- обґрунтування необхідності ведення управлінського обліку та запровадження Центрів відповідальності за показниками соціально-екологічних витрат;

- формування пропозицій щодо ведення аналітичного обліку та підготовки внутрішніх форм звітності за показниками соціально-екологічних витрат;

- здійснення оцінки ресурсного забезпечення на прикладі підприємств Рівненської області – об'єктів дослідження за комплексним інтегральним показником;

- проведення управлінського аналізу оцінки ресурсного потенціалу на прикладі виробничих підприємств Рівненської області – об'єктів дослідження.

Методи дослідження. Для досягнення мети, зазначеної у роботі, використано загальнонаукові та спеціальні методи, що базуються на системному вивченні економічних явищ, а саме: наукового узагальнення, комплексного та системного аналізу, історичний метод, порівняння та метод аналогій – у процесі дослідження сучасних економічних теорій та праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності ресурсного потенціалу підприємства; методи узагальнення теоретичного та практичного матеріалу, конкретизації, вибірки, аналізу бухгалтерських рахунків, – для вирішення завдань відображення фактів підприємницької діяльності на рахунках бухгалтерського обліку та у звітних формах; методи наукової абстракції, метод коефіцієнтів, нормативний метод, методи дедукції та індукції – для формування результативного облікового забезпечення фінансових результатів, в т. ч. – виконання соціально-екологічних заходів в рамках господарської діяльності підприємств.

Загальна характеристика роботи. Наукова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Загальний обсяг роботи становить 35 сторінок друкованого тексту. Робота містить 3 таблиці, 2 рисунки. Список використаної літератури налічує 33 найменування.

Ключові слова: збалансованість, підприємницька діяльність, результативність, обліково-аналітичне забезпечення, управлінський облік, управлінський аналіз.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
1. РЕСУРСНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВА ЗБАЛАНСОВАНOSTІ ГОСПОДАРЮВАННЯ	10
1.1. Сутність ресурсного потенціалу підприємства – суб’єкта соціально- екологічно-відповідального бізнесу	10
1.2. Економічні та соціальні індикатори ресурсного потенціалу	13
2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ОЦІНКИ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ В УМОВАХ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ БІЗНЕСУ	16
2.1. Роль, функціональна місія управлінського обліку та його обліково- адміністративне забезпечення	16
2.2. Методика та організація функціонування Центрів відповідальності в умовах збалансованості бізнесу	20
3. АНАЛІТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ В УМОВАХ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ БІЗНЕСУ (НА ПРИКЛАДІ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ РІВНЕНЩИНИ)	23
3.1. Управлінський аналіз оцінки ресурсного потенціалу (на прикладі виробничих підприємств).....	23
3.2. Оцінка ресурсного потенціалу в умовах збалансованості підприємництва: факторний підхід.....	26
ВИСНОВКИ.....	29
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	31
ДОДАТКИ.....	35

ВСТУП

Актуальність. Основа функціонування та розвитку будь-якого підприємства – його ресурсне забезпечення. Раціональне залучення та використання виробничих ресурсів, ефективне управління ними в умовах несприятливого впливу зовнішнього середовища дозволяє суб'єктам господарювання залишатись конкурентоспроможними на ринку. Проте, в наш час, крім економічного розвитку, варто приділити належну увагу соціальному забезпеченню та екологічній безпеці, що є невід'ємними елементами збалансованого ведення бізнесу. Реагування на потреби працівників, партнерів, суспільства та довкілля зміцнює позиції підприємства на конкурентному ринку, покращує його імідж, поліпшує інвестиційну привабливість, сприяє розвитку діалогу з місцевою владою та соціумом.

Збалансований (сталий) розвиток передбачає задоволення потреб нинішніх поколінь у природних ресурсах, яке не ставить під загрозу можливості майбутніх поколінь у задоволенні їхніх потреб; узгодження екологічних, економічних та соціальних напрямків суспільного розвитку; помірне техногенне навантаження, що не перевищує потенціал природного середовища для самовідновлення; усвідомлення суспільством переваги екологічних пріоритетів над іншими. Збалансований розвиток є наріжним каменем політики Європейського Союзу та багатьох інших країн світу, де приймаються національні стратегії сталого розвитку, впроваджуються механізми зеленої економіки [1, с. 22].

Організація Об'єднаних Націй встановила свої 17 Цілей сталого розвитку (ЦСР), які визнають, що «викорінення бідності повинно йти пліч-о-пліч зі стратегіями, що сприяють економічному зростанню і задоволенню ряду соціальних потреб, включаючи освіту, охорону здоров'я, рівність і можливості працевлаштування, а також боротьбу зі зміною клімату і роботу по збереженню наших океанів і лісів» [2].

В Україні концепція сталого розвитку набуває все більшого поширення, що знаходить відображення у статистичних даних, отриманих за декілька попередніх років. За 2018-2019 роки 31 компанія витратила понад 411 млн грн на соціальні проєкти. Значне зростання громадської активності бізнесу спостерігалось в 2015-2016 рр.[3].

Згідно із статистичним оглядом за підсумками 2019 року, в якому взяли участь 56 українських компаній (серед них – 33 міжнародні з українським представництвом та 23 – національні), 89 % опитаних підприємств створюють освітні проєкти, 71 % працюють над покращенням умов праці та розвитком персоналу, 63 % впроваджують екоініціативи та організовують благодійні збори коштів. 55 % респондентів займаються волонтерством (облаштування парків, фарбування приміщень лікарень тощо), 48 % – інтелектуальним волонтерством, 45 % втілюють в життя антикорупційні практики, 43 % сприяють розвитку регіонів (допомога регіональним ініціативам).

Бюджет опитаних компаній для впровадження окреслених вище заходів варіюється в межах від 20 тис. до 200 млн грн. Зазвичай, суб'єкти господарювання працюють над зовнішніми і внутрішніми проєктами та ініціативами, 91 % компаній співпрацюють з громадськими організаціями та благодійними фондами [4].

Однак, слід пам'ятати, що соціально-екологічна спрямованість бізнесу можлива лише за умови позитивної динаміки фінансових показників підприємства. Відтак, систематична оцінка ресурсного потенціалу дає змогу вчасно ідентифікувати та імплементувати альтернативи більш ефективної операційної діяльності.

Об'єкт дослідження: ресурсний потенціал підприємства на засадах дотримання економіко-соціально-екологічної збалансованості фінансово-господарської діяльності.

Предмет дослідження: методика та практичні підходи обліково-аналітичного забезпечення оцінки ресурсного потенціалу підприємства як

інформаційного контенту для оперативного та стратегічного управління збалансованістю бізнесу.

Гіпотеза: результативність підприємницької діяльності як один з визначальних показників конкурентоздатності підприємства полягає в здатності забезпечувати не тільки позитивну динаміку показників фінансово-господарської діяльності, але й вирішення питань соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки виробництва. Рациональність підтримки соціально-екологічних заходів з огляду на досягнуті підприємством фінансові можливості (що в період пандемії особливо актуалізується), спонукає управлінців до пошуку виважених рішень, отриманих за результатами певних прогностичних розрахунків. В роботі пропонується альтернатива такої «управлінської логістики» з використанням комплексного інформаційного контенту, в основі якого – дані управлінського обліку та управлінського аналізу.

Інформаційною базою роботи є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених; нормативні документи України з питань організації та ведення бухгалтерського та управлінського обліку підприємств, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади; статистичні джерела (звіти та офіційні дані органів державної, відомчої статистики, фінансова й статистична звітність підприємств); Інтернет-ресурси.

Основні результати дослідження, що становлять наукову новизну:

удосконалено:

- сутність ресурсного потенціалу як об'єкта обліку та управління в умовах збалансованості бізнесу з виокремленням його функціонального призначення, а саме: реалізовані та потенційні можливості менеджерів підприємства щодо оптимального використання ресурсів, які полягають в збалансованій позитивній динаміці фінансово-економічних показників, соціальному забезпеченні трудових ресурсів, екологічній безпеці виробництва;

- визначення управлінського обліку як інформаційної основи для прийняття рішень в процесах оперативного та стратегічного управління

шляхом посилення комплексного обліково-аналітичного забезпечення діяльності центрів відповідальності, що полягає як в системному проведенні збору та узагальненні аналітичних облікових показників, покладених в основу діяльності центрів відповідальності за економіко – соціологічним та екологічним напрямками, так і в моніторингу адміністрування етапів їх виконання;

- концептуальні засади оцінки збалансованості бізнесу шляхом ідентифікації оцінки ресурсного потенціалу за комплексним підходом: економічну складову – за продуктовим, соціально-екологічну – за статусним, показник результативності ресурсного потенціалу – за експертним.

дістали подальшого розвитку:

- розширення понятійного апарату управлінського обліку за рахунок комплексного підходу до його бухгалтерсько-інформаційної побудови – облікової та адміністративної інформації. Це уможливлює цільове обліково-аналітичне узагальнення інформації, що є результативним контентом менеджменту на етапах оперативного та стратегічного управління програмами збалансованого ведення бізнесу;

- організація важливої складової облікової системи підприємства – управлінського обліку, яка уможливлює формування обліково-аналітичного узагальнення даних щодо виконання доведених до центрів відповідальності показників збалансованості та результативності системних процесів адміністрування, що є ефективним інформаційним контентом для прийняття оперативно-стратегічних рішень;

- прикладні підходи застосування управлінського аналізу як ключового фактору для оптимізації ресурсного потенціалу ведення бізнесу на засадах збалансованості: аналітичний інструментарій SWOT-аналізу ресурсного забезпечення Програм збалансованості бізнесу та факторного аналізу формуючих показників Інтегрованого коефіцієнта збалансованості ведення бізнесу на прикладі досліджуваного підприємства в комплексному розгляді пояснює зміни основних фінансових показників діяльності, причини динаміки

ресурсного забезпечення щодо реалізації соціально-екологічних заходів та можливі наслідки виявлених тенденцій.

Апробація результатів. Основні тези дослідження опубліковані в наукових працях автора:

1. Проблема формування людського капіталу в аграрному секторі України (Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з іноземною участю «Актуальні питання розвитку економічної науки та її вплив на становлення громадянського суспільства» (м. Рівне, 20 квітня 2018 р., с. 22-25);

2. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні: практичні підходи формування та мотивації (Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» (м. Полтава, 22 жовтня 2020 р., с. 204-207).

Рекомендовані у роботі методичні підходи до оцінки збалансованості бізнесу (з використанням показників Звіту про управління) становлять певний інтерес і прийняті для практичного використання в діяльності ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія» при підтвердженні Звіту про управління для підприємств – емітентів (що підтверджено довідкою № 64 від 22.12.2020 р.).

Департаментом економічного розвитку і торгівлі Рівненської обласної державної адміністрації планується проводити аналіз результативності участі підприємств у реалізації обласних програм у рамках виконання Стратегії розвитку Рівненської області на період до 2027 року із застосуванням факторного аналізу комплексного інтегрованого показника збалансованості, а також з використанням облікової інформації, оприлюдненої у фінансовій звітності та у Звіті про управління (довідка №153 від 03.02.2021р.).

1. РЕСУРСНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВА ЗБАЛАНСОВАНOSTІ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Сутність ресурсного потенціалу підприємства – суб'єкта соціально-екологічно-відповідального бізнесу

За економічним визначенням «потенціал» – це:

- певна можливість реалізації будь-чого, йому властиві накопичення, принцип вимірювання його величини та реалізації [5, с. 73];

- корисна властивість (від латинського «*potentia*» – можливість, потужність), що виявляється тоді, коли об'єкт, тобто, держава, галузь, підприємство тощо, здійснює певну діяльність;

- наявні засоби, запаси, джерела, що можуть бути використані для досягнення певної мети, розв'язання певного завдання, а також можливості окремого суб'єкта в певній галузі [6, с. 208].

Економічний потенціал є важливим показником позиціонування підприємства на ринку, свідчить про ефективність реалізації його потенціалу [7, с. 57]. Сьогодні, в умовах збалансованості бізнесу, пропонуємо наступний підхід до формування економічного потенціалу бізнесу (рис. 1.1.).

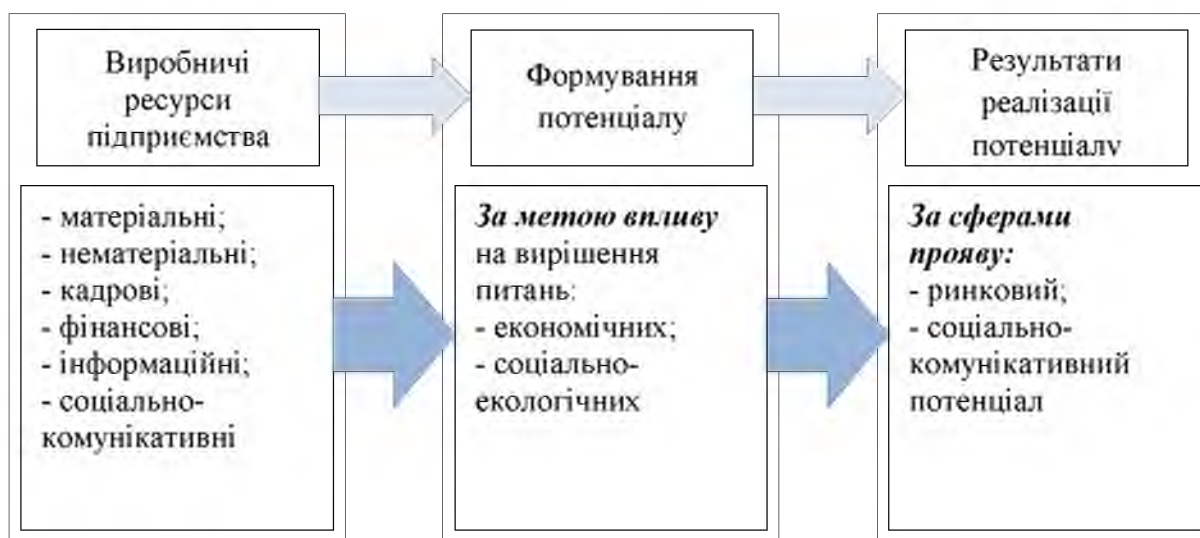


Рис. 1.1. Формування економічного потенціалу підприємства

Джерело: розроблено автором на основі [7]

Доцільно розглянути дві фактично сформовані базові концепції структуризації економічного потенціалу підприємства, відмінністю яких є ієрархія базових потенціалів: виробничого та/або ресурсного.

1. Потенціали підприємства поділяються на базові (ресурсний, виробничий та економічний потенціали) та функціональні (їх кількість визначається комбінаціями складових базових потенціалів та їх функціональною спрямованістю). Серед всіх базових потенціалів підприємства ресурсний потенціал вважається первинним. У поєднанні з технологічним потенціалом він формує виробничий потенціал (як можливий обсяг виробництва продукції та доходу), а останній з комерційно-збутовим – економічний потенціал підприємства [8, с. 80].

2. Ресурсний потенціал підприємства ототожнюється з виробничим та економічним, проте, його первинність до вказаних видів потенціалів ігнорується. Всі дії керівництва призводять до змін у складі та структурі ресурсного потенціалу, а управління ним є опосередкованим через вплив на маркетингово-збутову, інноваційну, інвестиційну, техніко-технологічну, фінансову діяльність підприємства [8, с. 80].

У працях науковців зустрічаються три основні точки зору щодо тлумачення поняття «ресурсний потенціал».

1. Ресурсний потенціал характеризується як «сукупність можливостей факторів (ресурсів), невикористаних можливостей щодо більш ефективного використання виробничих, природних і науково-технічних ресурсів, необхідних суспільству для забезпечення економічного зростання і більш повного задоволення суспільних потреб» [9, с. 142].

2. Ресурсний потенціал визначається рівнем розвитку та використання продуктивних сил. Величина ресурсного потенціалу характеризується обсягом випуску матеріальних благ, потужністю, чисельністю кваліфікованих робітників, інженерних і наукових кадрів, а його якість – рівнем продуктивності праці [9, с. 142].

3. Ресурсний потенціал об'єднує усі інші види потенціалів і ресурсів. Ресурсний потенціал суспільства формують природні ресурси, виробничий, науково-технічний, духовний, а також природно-енергетичний, інфраструктурний, кадровий, інформаційний, організаційний і екологічний потенціали [9, с. 143].

Окремо слід розглянути наукові підходи до визначення поняття «ресурсний потенціал» (додаток 1), а саме: комплексний та системний. Комплексний підхід розглядає ресурсний потенціал як сукупність ресурсів, що знаходяться в розпорядженні суб'єкта господарювання, а системний – як сукупність явних та неявних ресурсів, взаємопов'язаних для досягнення відповідних цілей підприємства.

Основні елементи ресурсного потенціалу підприємства в контексті збалансованої фінансово-господарської діяльності наведено у додатку 1 на рис. 1. Взаємозв'язок економічних, соціальних та екологічних показників, що характеризують фактори впливу на використання, збереження та відтворення ресурсного потенціалу, наведено у додатку 1 на рис. 2.

Узагальнивши наведені думки, вважаємо, що ресурсний потенціал як об'єкт обліку та управління збалансованою підприємницькою діяльністю – реалізовані та потенційні можливості менеджерів підприємства щодо оптимального використання ресурсів, що полягають в збалансованій позитивній динаміці фінансово-економічних показників, соціальному забезпеченні трудових ресурсів, екологічній безпеці виробництва.

1.2. Економічні та соціальні індикатори ресурсного потенціалу

В економічній літературі виділяють широкий спектр методів для оцінювання розвитку ресурсного потенціалу підприємства. Доцільно виділити такі основні підходи:

1. Продуктовий підхід, який полягає у визначенні конкурентоспроможності ресурсного потенціалу на основі оцінки конкурентоспроможності продукту або товарних груп підприємства;

2. Статусний підхід, який передбачає визначення показників конкурентного статусу суб'єкта господарювання;

3. Експертний підхід, в основі якого – оцінювання різних факторів, що формують ресурсний потенціал підприємства шляхом врахування експертних оцінок [9, с. 145].

З урахуванням практики оцінювання виконання бюджетних програм в рамках програмно-цільового методу планування бюджетів для оцінки результативності господарської діяльності суб'єктів запропоновано використовувати систему результативних показників, що використовуються сьогодні для оцінки виконання програмно-цільового фінансування бюджетних програм, а саме: затрат, продукту, ефективності та якості [10].

Досить цікавим є підхід до методики оцінки економічної забезпеченості підприємництва за комплексним інтегральним показником: ресурсний потенціал підприємства визначається на основі інтегрального показника результативності фінансово-господарської діяльності [11].

Міжнародна практика управлінського обліку пропонує розрахункові елементи результативності як об'єкти управлінського обліку. При цьому, оцінка та моніторинг здійснюються комплексно на рівнях:

- менеджменту: міра точності управління, яка характеризується досягненням очікуваного стану об'єкта управління, мети управління або рівнем наближення до неї. Вона пов'язана з виробничими, технологічними та

управлінськими процесами, конкретними проблемами і способами їх розв'язання;

- фінансово-господарської діяльності: комплексний показник фінансових результатів господарювання, що включає показники затрат, продукту, прибутковості, якості [12].

Метою оцінювання ресурсного потенціалу підприємства в даній роботі є оцінка матеріально-фінансової забезпеченості на етапах реалізації статутних завдань, зокрема, принципів економіко-соціально-екологічної збалансованості бізнесу.

В умовах дотримання принципів збалансованого ведення бізнесу в дослідженні запропоновано оцінювати ресурсний потенціал за комплексним підходом:

- економічну складову – за продуктивним;
- соціально-екологічну – за статусним (органи місцевої влади та самоврядування системно здійснюють моніторинг підприємства);
- показник результативності ресурсного потенціалу – за експертним.

При цьому, в основі базового вимірника – інтегрований показник результативності фінансово-господарської діяльності, який розраховується як добуток індексів: досягнення економічних показників, реалізації заходів соціально-екологічного забезпечення (як альтернатива – попередньо затверджених Програмою збалансованого ведення бізнесу).

В дослідженні для оцінювання використання ресурсного потенціалу підприємства показниками системи результативності доцільно вважати показники:

- затрат: здійснене підприємством фінансування його операційної діяльності (профінансовані послуги, поставки та інші операційні розрахунки);
- продукту: чистий дохід від основної статутної реалізації товарів (робіт, послуг);

- ефективності операційної діяльності: співвідношення операційних доходів за певний період до операційних витрат, пов'язаних з такими доходами;

- якості: 1) інтегрований коефіцієнт рентабельності (рентабельність продажу, рентабельність операційних витрат, рентабельність собівартості реалізації); 2) інтегрований коефіцієнт соціально-екологічної збалансованості (витрати на реалізацію заходів соціального забезпечення/екологічної безпеки на одиницю витрат діяльності); 3) інтегрований коефіцієнт виконання Програми збалансованого ведення бізнесу (співвідношення відповідних фактичних та планових показників).

Напрямки реалізації ресурсного потенціалу в умовах збалансованого ведення бізнесу досліджено на прикладі підприємств Рівненської області за даними їх офіційних сайтів (додаток 2, табл.1). В основі збалансованості:

- економічна складова – позитивна динаміка показників, які підприємство оприлюднює у фінансовій звітності, Звіті про управління;

- соціальна складова – соціальний захист працівників (це, переважно, базова та мотиваційна складові запроваджених на підприємстві соціальних пакетів);

- екологічна складова – екологічна безпека як результатів виробництва, так і на робочих місцях (додаток 2, табл. 2).

2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ОЦІНКИ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ В УМОВАХ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ БІЗНЕСУ

2.1. Роль, функціональна місія управлінського обліку та його обліково-адміністративне забезпечення

Ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій» [13]. Сучасний управлінський облік (УО) – дієвий інформаційний інструментарій для оптимізації господарської діяльності, розширення адміністративного впливу в розрізі найбільш проблемних (актуальних) питань.

Сьогодні поняття та функції УО вийшли за межі класичного внутрішньогосподарського обліку (додаток 3, табл. 1). На даний час вітчизняні нормативні акти з бухгалтерського обліку не мають офіційного визначення та рекомендацій з ведення УО, не приділяють належної уваги потенційним функціональним можливостям УО.

Протягом останніх років підприємства – емітенти цінних паперів, маючи зобов'язання оприлюднювати Звіт про управління, змушені за допомогою аналітичних бухгалтерських рахунків узагальнювати операції соціального та екологічного характеру, звітувати про виконання відповідних програм, передбачених внутрішнім Кодексом корпоративної етики. Тому, УО не тільки узагальнює зазначені показники, але й є для менеджерів джерелом для оцінки їх виконання та оперативного коригування. Відтак, сучасний УО включає не тільки облікові методи й процедури, але й інструментарій планування, контролю (аудиту), що посилює його функціональність.

На етапі формування стратегії збалансованості бізнесу варто більше уваги приділити адаптації діяльності вітчизняних підприємств до принципів УО, розроблених Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (American

Institute of Certified Public Accountants – AICPA) та Дипломованим інститутом управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), що зосереджені на досягненні чотирьох цілей, а саме: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру. Ці принципи застосовуються у 14 основних сферах УО, серед яких управління ресурсами (розподіл дефіцитних ресурсів відповідно до стратегічних цілей та пріоритетів підприємства) [14, с. 146].

З урахуванням активної еволюції об'єктів обліку для вітчизняних підприємств доцільно виділити такі основні підходи щодо сутності УО:

- бухгалтерський: УО – це підсистема аналітичного бухгалтерського обліку, яка надає керівному апарату підприємства інформацію, необхідну для прогнозування, адміністрування та контролю діяльності;

- процесний: УО – це неперервний процес, що передбачає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної менеджменту для здійснення прогнозування, адміністрування та контролю діяльності;

- інформаційний: УО – це інтегрована система підготовки інформації для прогнозування, планування, нормування та бюджетування витрат і доходів, фінансових результатів, їх контролю та аналізу для адміністрування та вирішення наявних проблем розвитку бізнесу;

- системний: УО – це система внутрішнього адміністрування, що застосовує всі наявні на підприємстві облікові системи;

- комплексний: УО – це комплексна наукова дисципліна, яка об'єднує такі прикладні економічні науки, як: нормування, планування, організацію і управління виробництвом, бухгалтерський та управлінський аналіз тощо [15, с. 187].

З точки зору управління УО є обліково-аналітичною та методичною підтримкою управлінського апарату для здійснення аналізу, нормування, прогнозування та прийняття управлінських рішень. Серед завдань УО на

підприємстві, які обумовлюють формат внутрішньої звітності, доцільно виділити наступні:

- формування даних, що є способом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними структурними підрозділами одного рівня та рівнями управління;
- методична та організаційна підтримка процесів бюджетування, нормування та планування;
- коригування напрямів розвитку підприємства на основі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності та ін.;
- стратегічний та оперативний контроль, оцінювання результатів функціонування підрозділів підприємства в досягненні мети [16, с. 338].

На основі наведеної інформації доцільно схематично зобразити управлінський облік як ефективний інструмент управління господарською діяльністю підприємства (додаток 3, рис. 1). Не можна не підмітити, що визначення провідних науковців та практиків УО (додаток 3, табл. 2), на жаль, потребують уточнення його управлінської функції – проведення моніторингу прийняття та виконання адміністративних рішень щодо досягнення відповідних показників.

В роботі за концептуальну основу УО прийнято комплексний підхід – бухгалтерсько-інформаційну побудову облікової системи, яка уможливорює формування обліково-аналітичного узагальнення даних щодо виконання доведених до центрів відповідальності показників збалансованості та результативності системних процесів адміністрування, що є ефективним інформаційним контентом для прийняття оперативно-стратегічних рішень.

Для створення УО збалансованого бізнесу необхідно дотримуватись певних методичних та організаційних підходів. Так, на етапі формування облікової політики визначальним є правильна орієнтація на інформаційні потреби менеджерів. Можуть бути використані принципи, викладені в міжнародних, національних стандартах фінансової звітності, або власні підходи до обліку й відображення інформації про діяльність підприємства. Важливо при

складанні облікової політики виділити її основні елементи: об'єкти обліку, принципи класифікації, визнання, оцінки – і деталізувати їх.

На етапах визначення центрів відповідальності та форм їх звітності необхідно, щоб в процесі аналізу бізнес-інформації в управлінців формувалося цілісне уявлення щодо виконання завдань, зокрема, забезпечення планових показників економічної, соціальної та екологічної збалансованості. Крім того, з метою забезпечення достовірності даних важливим є інтеграція показників центрів відповідальності з основними звітними документами підприємства: фінансовою звітністю, Звітом про управління, статистичною звітністю тощо.

Доцільним для УО є доведення до кожного центру відповідальності так званої «точки беззбитковості» – у керівництва повинні бути орієнтири щодо діапазону успішного вирішення поставлених завдань. Для даного дослідження це можуть бути основні економічні показники, що забезпечують виконання попередньо затверджених на підприємстві соціально-екологічних програм.

Проведені соціологічні опитування підприємств Рівненської області (перелік підприємств наведено в табл.1 додатку 2) серед найбільш суттєвих проблем на етапах створення та функціонування УО зазначають наступні:

- значна частина оперативної інформації, що використовується керівним апаратом для управління та моніторингу господарської діяльності, формується у неофіційній системі бухгалтерського обліку. Вимоги щодо об'єктивності даних УО обумовлюють їх оприлюднення у формах фінансової звітності після відповідного узагальнення на звітну дату;

- результати УО на практиці, на жаль, використовуються, переважно, для уточнення показників звітності, ніж для оперативного управління;

- завантаженість бухгалтерського відділу реєстрацією поточних фактів господарської діяльності не дозволяє приділити належної уваги питанням аналітичного обліку проблемних ланок виробничої діяльності;

- відсутність загально розроблених критеріїв організації УО (хоча б на галузевому рівні), регламентів щодо періодичності складання звітів для

внутрішніх користувачів ускладнює побудову обліково-організаційної моделі УО.

Проте, увага до УО суттєво покращилась. Так, вітчизняні підприємства (особливо з числа емітентів цінних паперів) сьогодні практикують два варіанти організації системи УО:

- всі первинні документи надходять до бухгалтерського відділу, який по кожному з них формує як бухгалтерські, так і управлінські проводки;

- інформація потрапляє до управлінської бази даних після її внесення в реєстри бухгалтерського обліку. Дві бази даних ведуться паралельно (такий варіант сьогодні частіше застосовується, оскільки має мінімальні витрати).

Врегулювання зазначених питань суттєво вплинуло б на об'єктивність як фінансових, так і нефінансових показників Звіту про управління, Інтегрованої звітності (в разі, якщо підприємство її складає).

2.2. Методика та організація функціонування Центрів відповідальності в умовах збалансованості бізнесу

Визначення результатів діяльності кожного центру відповідальності (ЦВ) – це оцінка виконання певних показників, доведених до центру. Для управління показниками, встановленими для ЦВ, необхідним є регулярне формування внутрішнього Звіту про виконання планових показників із порівнянням фактичних їх значень та кошторисних.

В міжнародній практиці критерієм виділення ЦВ є вид продукції (робіт, послуг), що виготовляється підрозділом, із врахуванням територіальної відокремленості. Відповідно до вітчизняної практики групування витрат, виокремлюють наступні основні ЦВ: основне виробництво, допоміжне виробництво, адміністрація. Критерієм виокремлення центру витрат є завершена технологічна операція [17, с. 148].

В даному дослідженні виділення ЦВ має свої особливості, визначені їх метою та завданнями:

- відповідно до мети, ЦВ покликаний оперативно та об'єктивно відображати досягнення економічних, соціальних та екологічних показників господарювання;

- відповідно до завдань, менеджери адміністративно забезпечують виконання економічних показників, що є розрахунковими для Інтегрального показника збалансованості (в т. ч. показників соціального забезпечення та екологічної безпеки), контролюючи при цьому своєчасність та повноту фінансування затверджених в Програмі збалансованого ведення бізнесу заходів соціального захисту та екологічної безпеки.

Особливості ведення УО за ЦВ варто відобразити схематично (додаток 3, рис. 2). Якість роботи ЦВ в системі УО підприємств оцінюється, в більшості випадків, двома показниками: результативністю (комплексна оцінка) й ефективністю. Результативність — це комплексна оцінка досягнення ЦВ відповідної мети. Ефективність — більш економічний показник за своєю сутністю: максимальне виконання запланованого обсягу робіт при заданому розмірі виробничих ресурсів або виконання обсягу робіт за рахунок мінімального використання ресурсів.

Індикатором діяльності кожного ЦВ є група показників, що закріплюється за кожним ЦВ відповідно до поставлених системою управління підприємства цілей та завдань (додаток 2, табл. 2). В бухгалтерському обліку діяльність ЦВ як об'єктів управління буде відображатися шляхом формування аналітичних рівнів бухгалтерського відображення розрахункових показників збалансованості (додаток 4, табл. 1). Рекомендована форма внутрішньої звітності за соціально-екологічними показниками ЦВ «Витрати» та перелік документів для здійснення ефективного адміністрування їх виконання мають наступний вигляд (додаток 4, табл. 2, 3).

При впровадженні збалансованої системи показників тактичний менеджмент (фінансові бюджети, щомісячні управлінські звіти) і стратегічний менеджмент (збалансована система показників) інтегруються в безперервний

процес, що полягає у встановленні зв'язку між стратегією суб'єкта господарювання і процесом складання бюджету.

З метою розробки підходів до оцінювання діяльності виробничого підприємства доцільно виділити наступні організаційно-адміністративні положення, що є невід'ємними складовими на етапах формування Програми збалансованого ведення бізнесу:

- набір показників визначається в рамках прийнятої стратегії підприємства з урахуванням ресурсного забезпечення (а не замінює її);

- реалізація обраної стратегії розпочинається за умови, що всі стратегічні цілі деталізовані і взаємопов'язані за всіма рівнями управління підприємства (за показниками економічно-соціально-екологічних складових);

- оцінка здійснюється не тільки матеріальних, але й нематеріальних виробничих ресурсів підприємства;

- в пріоритеті – вибір певного переліку ключових показників результативності – Key Performance Indicators – система показників як фінансового, так і нефінансового характеру, що мають найбільший вплив на досягнення стратегічних цілей суб'єкта господарської діяльності (альтернатива – в додатку 5).

За результатами дослідження обліково-звітних показників підприємств «А» та «Б» (додаток 5) таким комплексним показником є Інтегрований коефіцієнт збалансованості ведення бізнесу, K_{st} , як добуток інтегрованого коефіцієнта рентабельності (K_r) та інтегрованих коефіцієнтів соціально-екологічної підтримки (K_{s-e}) (форм. 2.1):

$$K_{st} = K_r \times K_{s-e} \times 1000 \quad (2.1)$$

Для практичного підтвердження доцільності оперування наведеним Інтегрованим коефіцієнтом збалансованості ведення бізнесу проведемо аналітичні дослідження оцінки ресурсного потенціалу з використанням інструментів одного з видів економічного аналізу – управлінського аналізу.

3. АНАЛІТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ В УМОВАХ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ БІЗНЕСУ (НА ПРИКЛАДІ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ РІВНЕНЩИНИ)

3.1. Управлінський аналіз оцінки ресурсного потенціалу (на прикладі виробничих підприємств)

Ефективність ведення господарської діяльності підприємства залежить від обґрунтованості управлінських рішень, що досягається шляхом проведення управлінського аналізу, який забезпечує керівництво різних рівнів інформацією, необхідною для управління і контролю.

У наукових колах досить дискусійним є питання зв'язку між управлінським аналізом, УО та економічним аналізом. Одні науковці відзначають зв'язок управлінського аналізу з УО, тоді як інші – вирізняють управлінський аналіз як складову частину економічного аналізу. Термін «управлінський аналіз» вказує на спорідненість цих понять: з одного боку, управлінський аналіз використовує інформацію, сформовану в межах УО, з іншого – під час проведення управлінського аналізу застосовуються методи і процедури економічного аналізу (якісний, кількісний, економіко-математичний, експрес-аналіз, фундаментальний, маржинальний, тощо) [18, с. 139].

Незважаючи на відмінності в точках зору, вітчизняні науковці одностайні в тому, що управлінський аналіз – це аналіз, який орієнтований на внутрішнє застосування, базується на аналітичних даних бухгалтерського обліку та внутрішньої управлінської звітності, має конфіденційний характер, здійснюється з урахуванням особливостей діяльності бізнесу, констатує факт і результат роботи підприємства, виявляючи причинно-наслідкові залежності динаміки виявлених змін, окремих соціально-економічних явищ в рамках господарської діяльності підприємства [18, с. 139].

В роботі розглядається управлінський аналіз оцінки ресурсного забезпечення збалансованості фінансово-господарської діяльності підприємства як система аналітичних процедур, об'єктами яких є операції господарської діяльності економічно-соціального та екологічного характеру.

Слід зазначити, що управлінський аналіз використовує такі методи, як: факторний детермінований і стохастичний (кореляційний) аналіз, порівняння, ABC-аналіз, bsc-аналіз, SWOT-аналіз, маржинальний аналіз тощо [18, с. 141].

Сьогодні особлива увага підприємствами приділяється SWOT-аналізу – ефективному засобу систематичного вивчення й оцінювання ресурсного потенціалу, який підприємство має в своєму розпорядженні для реалізації його місії та досягнення відповідних даній місії цілей.

SWOT-аналіз (S – strengths: сильні сторони бізнесу; W – weaknesses: слабкі сторони; O – opportunities: можливості; T – threats: загрози) передбачає оцінку сильних і слабких сторін підприємства, його можливостей та загроз, надання рекомендацій щодо оптимального вектору розвитку підприємства. Сильні та слабкі сторони суб'єкта господарювання відносяться до його внутрішнього середовища, а можливості та загрози – до зовнішнього.

Для узагальнення результатів SWOT-аналізу застосовується матриця SWOT-аналізу, яка має такий вигляд (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Матриця SWOT-аналізу

	Можливості	Загрози
Сильні сторони	Сектор СІМ	Сектор СІЗ
Слабкі сторони	Сектор СЛМ	Сектор СЛЗ

Сектор СІМ містить шляхи підтримки та розвитку сильних сторін підприємства з врахуванням можливостей зовнішнього середовища. Сектор СІЗ відображає пропозиції щодо використання сильних сторін суб'єкта господарювання для усунення потенційних загроз. Сектор СЛМ передбачає рекомендації для внутрішніх перетворень. Сектор СЛЗ містить заходи для усунення загроз та слабкості бізнесу [19, с. 126].

В даному дослідженні проведено SWOT-аналіз ресурсного забезпечення Програми збалансованості ведення бізнесу на прикладі Підприємства «Б», а саме: екологічної та соціальної складових його господарської діяльності. Результати SWOT-аналізу представлено у вигляді матриці SWOT-аналізу (додаток 6, табл. 1, 2).

Крім оцінки факторів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, варто встановити його цілі та причинно-наслідкові зв'язки між цілями та засобами їх досягнення. Для цього скористаємося схемою «Дерево цілей» (рис. 3.1.).



Рис. 3.1. «Дерево цілей» Підприємства «Б»

Джерело: розроблено автором

Загалом, слід додати, що наявність чітко окреслених цілей визначає основний вектор розвитку підприємства та надає його співробітникам бачення перспектив бізнесу та їх участі у даних процесах. Деталізовані заходи для досягнення визначених цілей сприяють покращенню взаємодії всіх підрозділів

підприємства для виконання поставлених завдань та мінімізують нераціональні дії співробітників.

3.2. Оцінка ресурсного потенціалу в умовах збалансованості підприємництва: факторний підхід

Факторний аналіз, зокрема, детермінований факторний аналіз, є складовою економічного аналізу та використовується для оцінки впливу зміни факторів на зміну результативного показника. Найбільш поширеним способом визначення впливу окремих факторів на зміну результативних показників є прийоми елімінування. До цієї групи відносяться індексний метод, методи ланцюгових підстановок, абсолютних різниць, відносних різниць. Елімінування передбачає вивчення впливу кожного фактора відокремлено від дії інших [20, с. 25].

За методом ланцюгових підстановок відбувається послідовна заміна базової (планової) величини одних і тих самих факторів фактичною (звітною): під час першої підстановки відбувається заміна тільки першого фактора, а під час останньої – всіх факторів. Відхилення результативного показника визначається як різниця між результатами розрахунків кожної наступної та попередньої підстановок [20, с. 29]. Загалом, застосування цього прийому можна навести у вигляді таблиці (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Розрахунок впливу факторів на результативний показник

Номер підстановки	Факторні показники			Результативний показник, Q	Зміна, ΔQ	За рахунок фактора
	x	y	z			
0	x_0	y_0	z_0	Q_0	-	-
1	x_1	y_0	z_0	Q_x	$\Delta Q_x = Q_x - Q_0$	x
2	x_1	y_1	z	Q_y	$\Delta Q_y = Q_y - Q_x$	y
3	x_1	y_1	z_1	Q_1	$\Delta Q_1 = Q_1 - Q_y$	z

За даними табл. 5 додатку 5 проведено детермінований факторний аналіз інтегрованого коефіцієнта рентабельності K_r методом ланцюгових підстановок (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розрахунок впливу факторів на значення інтегрованого коефіцієнта рентабельності K_r

Номер підстановки	Факторні показники*, тис. грн				Результативний показник, K_r	Зміна, ΔK_r	За рахунок фактора
	ЧД	ФР	ОВ	СРП	$K_r = \frac{\text{ФР}}{\text{ЧД}} \times \frac{\text{ФР}}{\text{ОВ}} \times \frac{\text{ФР}}{\text{СРП}}$		
1	2	3	4	5	6	7	8
0	842 872	152646	76282	630975	$K_{r0} = \frac{152646}{842\,872} \times \frac{152646}{76282} \times \frac{152646}{630975} = 0,088$	-	-
1	716441,2	152646	76282	630975	$K_{r\text{чд}} = \frac{152646}{716441,2} \times \frac{152646}{76282} \times \frac{152646}{630975} = 0,103$	$\Delta K_{r\text{чд}} = 0,103 - 0,088 = 0,015$	ЧД
2	716441,2	117949,6	76282	630975	$K_{r\text{фр}} = \frac{117949,6}{716441,2} \times \frac{117949,6}{76282} \times \frac{117949,6}{630975} = 0,048$	$\Delta K_{r\text{фр}} = 0,048 - 0,103 = -0,055$	ФР
3	716441,2	117949,6	83288,7	630975	$K_{r\text{ов}} = \frac{117949,6}{716441,2} \times \frac{117949,6}{83288,7} \times \frac{117949,6}{630975} = 0,044$	$\Delta K_{r\text{ов}} = 0,044 - 0,048 = -0,004$	ОВ
4	716441,2	117949,6	83288,7	694072,5	$K_{r1} = \frac{117949,6}{716441,2} \times \frac{117949,6}{83288,7} \times \frac{117949,6}{694072,5} = 0,04$	$\Delta K_{r1} = 0,04 - 0,044 = -0,004$	СРП
Загальний вплив факторів						$0,015 - 0,055 - 0,004 - (-0,004) = -0,048$	-

*ЧД – Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ФР – Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток);

ОВ – Операційні витрати;

СРП – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

За результатами проведеного аналізу зроблено такі висновки.

Зниження чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 126430,8 тис. грн або на 15 % призвело до збільшення інтегрованого коефіцієнта рентабельності на 0,015 (0,103-0,088). Результатом зниження фінансового результату від операційної діяльності (прибуток) на 34696,4 тис. грн або на 22,73 % є зниження інтегрованого коефіцієнта рентабельності на 0,055 (0,048-0,103).

Збільшення операційних витрат на 7006,7 або на 9,19 % та собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 63097,5 або на 10 % спричинило зниження інтегрованого коефіцієнта рентабельності на 0,004. Найбільший вплив на динаміку інтегрованого коефіцієнта рентабельності мали фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток) та чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). За підсумками 2020 року інтегрований коефіцієнт рентабельності знизився на 54,55 %, що свідчить про значне погіршення фінансових результатів діяльності у зв'язку із карантинними заходами та простоями виробництва.

Оскільки Підприємство «Б» зазнало чималих втрат, воно не в змозі фінансувати всі заплановані соціальні заходи, проте, незмінним залишається досягнення безпечних та здорових умов праці. Дотримання екологічної безпеки виробництва є пріоритетним для підприємства, тому скорочення фінансування цієї складової має бути незначним. Доцільність такого рішення – перспективність збереження показників соціального забезпечення та екологічної безпеки, як формуючих факторів іміджу підприємства на ринку та конкурентоздатності продукції.

Загалом, для управлінців Підприємства «Б» результати проведеного аналізу окреслюють напрямки адміністративного забезпечення коригування структури та величини ресурсного потенціалу підприємства: збереження соціально-екологічних програм, реалізація відповідних заходів під загрозою вже в найближчій перспективі.

ВИСНОВКИ

На нашу думку, серед основних етапів проведення оцінки ефективності управління ресурсним потенціалом підприємства мають бути: визначення цілей і мети, вибір методів, принципів, методики та часового діапазону оцінки; вибір виконавців та термінів проведення оцінки; оцінка наявності, складу та структури визначених складових ресурсного потенціалу підприємства та аналіз особливостей управління ними; визначення базових значень ефективності управління.

Сучасна система інтегрованого бухгалтерського обліку в період формування державної стратегії збалансованості ведення бізнесу вимагає від суб'єкта посиленої уваги до ресурсного забезпечення з точки зору реалізації економічних показників і виконання програм соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки виробництва. Дієвим інструментом менеджменту такої фінансово-господарської діяльності є дані управлінського обліку, що формуються за двома блоками: аналітичний бухгалтерський облік розрахункових показників збалансованого ведення бізнесу та результати системного моніторингу адміністративного забезпечення таких операцій (доведених до центрів відповідальності).

Як альтернатива, узагальнюючий інтегрований показник збалансованого господарювання підприємства (в роботі – Інтегрований коефіцієнт збалансованості ведення бізнесу), має бути об'єктивним, відтак, розраховується на основі показників, які оприлюднюються в формах звітності. Якісна складова такого результативного показника в роботі наведена через застосування коефіцієнтів рентабельності основних економічних показників, виконання соціально-екологічних програм. На часі – розробка та імплементація в практику бізнесу Інтегрованих форм звітності, нефінансові показники яких покращать оцінку збалансованості господарювання, а уніфікація Інтегрованих форм звітності (в рамках галузі, об'єднання тощо) уможливить стандартизацію та підконтрольність зазначених показників.

Застосування аналітичного інструментарію управлінського обліку суттєво вплине на ефективність менеджменту збалансованого бізнесу. SWOT-аналіз ресурсного забезпечення операційної діяльності на засадах виконання соціально-екологічних програм розкриває переваги, які впливають на імідж та конкурентоздатність підприємства на ринках. В результаті, причинно-наслідкові зв'язки економічної динаміки обґрунтовано спрямовують управлінців на оптимізацію ресурсного потенціалу, а не на скорочення операцій соціально-екологічного характеру.

Зазначені результати, підтверджені проведеними соціологічними дослідженнями та розрахунками, актуальні особливо сьогодні, в періоди боротьби з пандемією COVID – 19: підприємства змушені балансувати в умовах обмеженого фінансування (що, на жаль, є визначальною тенденцією підприємництва за результатами 2020-го року) між модернізацією виробництва та збереженням соціально-екологічних пріоритетів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Чайкін О., Кіреєва Е. Branch approach to sustainable development and inclusive growth: Ukraine case. *Наукові горизонти*. 2020. № 6 (91). С. 19-25;
2. AICPA&CIMA. Sustainability and business. The call to action: build back better. 2020. URL: <https://insights.cgma.org/story/sustainability-and-business-the-call-to-action-build-back-better/page/1> (дата звернення: 20.01.2021);
3. Шевченко В. Бізнес витратив на соціальні проєкти 411 млн грн – дослідження українського ринку КСВ. *На часі*. URL: <https://nachasi.com/2019/09/27/business-ksv-social-project/> (дата звернення: 27.09.2019);
4. Перший каталог КСВ-ініціатив / Pro Bono Club Ukraine. 2019. 153 с. URL: <https://drive.google.com/drive/folders/1lafg7FX7EzK0WIMKNq0janIH3XUrKhCK> (дата звернення: 20.01.2021);
5. Герасимчук О. В. Сучасний підхід до дослідження ресурсного потенціалу підприємства. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 5 (73). С. 72-76;
6. Парасій-Вергуненко І. М. Операційний аналіз ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства: комплексний підхід. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2017. № 4 (32). С. 207-212;
7. Алієв Р. А. Сутність поняття «потенціал підприємства» та його складники. *Підприємництво та інновації*. 2019. № 9. С. 54-59;
8. Красноручський О. О., Руденко С. В. Концептуальні підходи до управління економічним потенціалом аграрних підприємств. *Український журнал прикладної економіки*. 2016. № 3. С. 77-84;
9. Плаксюк О. О. Механізм формування ефективної системи ресурсного потенціалу підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 140-147;
10. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження Кабінету Міністрів України від

- 14.09.2002 р. № 538-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text> (дата звернення: 20.01.2021);
11. Осадча О. О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2017. 35 с.;
12. Niels Joseph Lennon. Responsibility accounting, managerial action and «a counter-ability»: Relating the physical and virtual spaces of decision-making. *Scandinavian Journal of Management*. 2019. № 3. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0956522117302658?via%3DiHub> (дата звернення: 20.01.2021);
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.01.2021);
14. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *Вісник ЖДТУ: економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 144-148;
15. Шмигель О. Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. № 3-4. С. 182-187;
16. Єршова Н. Ю. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємствах. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2017. № 1 (49). С. 338-346;
17. Осадча О. О. Основи побудови ефективної системи обліку за центрами витрат. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2015. № 28. С. 146-150;
18. Томчук О. Ф. Управлінський аналіз: поняття, принципи та основні елементи. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 5 (73). С. 133-142;
19. Немикіна Г. Ю. SWOT-аналіз як інструмент управління стратегією експортоорієнтованого машинобудівного підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 7. С. 125-128;

20. Міщук Г. Ю., Джигар Т. М., Шишкіна О. О. Економічний аналіз: навч. посіб. Рівне: НУВГП, 2017. 156 с.;
21. Гриньова В. М., Салун М. М. Оптимізація вартості складових ресурсного потенціалу підприємства: монографія. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 236 с.;
22. Притворова А. О. Ресурсный потенциал предприятия: сущность, роль и оценка. *Молодой ученый*. 2020. № 5 (295). С. 121-123;
23. Горбоконь В. Ю. Формування ресурсного потенціалу автотранспортних підприємств. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 4 (166). С. 182-191;
24. Гончаров В. Н., Шовкопляс А. Ш., Шовкопляс О. А. Оценка ресурсного потенциала предприятий. *Экономические и социально-гуманитарные исследования*. 2016. № 2 (10). С. 66-69;
25. Латишева О. В. Ресурсний потенціал підприємства: сутність, складові та особливості управління елементами забезпечення сталого розвитку. *Економічний вісник Донбасу*. 2018. № 3 (53). С. 126-130;
26. Левицька С. О., Сич Д. М. Еволюція становлення управлінського обліку та його місце в системі корпоративного управління. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2017. № 4 (32). С. 218-221;
27. Шмигель О. Є. Цифровий управлінський облік на підприємстві. *Економічний дискурс*. 2020. № 2. С. 175-183;
28. Турова Л. Л., Костюнік О. В. Проблеми впровадження управлінського обліку в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 5. С. 37-40;
29. Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А. Удосконалення системи управлінського обліку торгової організації в конкурентному середовищі. *Проблеми економіки*. 2018. № 4 (38). С. 294-300;
30. Панченко О. Д. Місце і роль управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2018. № 3 (81). С. 75-82;
31. Белова І. М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2015. № 2. С. 240-245;

32. AICPA&CIMA. Global Management Accounting Principles. 2017. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (дата звернення: 20.01.2021);
33. Скрипник С. В. Облік за центрами відповідальності як засіб посилення управлінської орієнтації обліку. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 2 (13). С. 369-375.

ДОДАТКИ

Сучасні наукові підходи до визначення змісту поняття «Ресурсний потенціал підприємства»

Автори	Зміст поняття
1	2
Комплексний підхід	
Н. Багацька, В. Хачатрян	Ресурсний потенціал – сукупність ресурсів, які характеризують підприємство, а також здатність співробітників для збільшення прибутку застосовувати ресурси.
В. Бугай, А. Горбунова	Ресурсний потенціал – <i>сукупність ресурсних можливостей, управлінських здібностей і вмотивованості підприємця</i> ; крім того, працівники мають впливати на зовнішні зміни з метою поліпшення діяльності підприємства в умовах конкуренції.
Д. Солоха, В. Морева, О. Балакай	Ресурсний потенціал – сукупність ресурсів та можливість його працівників використовувати їх для створення нових послуг чи товарів із метою підвищення прибутку.
Л. Маршук	Ресурсний потенціал – можливості підприємства щодо використання власних ресурсів, які в подальшому можуть використовуватися для задоволення потреб споживачів.
К. Міско	Ресурсний потенціал – <i>сукупна величина реалізованих і нереалізованих можливостей використання ресурсів у процесі задоволення суспільних потреб</i> , що виражено та подано в ресурсній формі.
Н. Невроцький	Ресурсний потенціал – сукупність ресурсів, що забезпечують результативну діяльність господарюючого суб'єкта.
А. Притворова	Ресурсний потенціал, з однієї точки зору, – це сукупність матеріальних та інтелектуальних ресурсів, що володіють кількісними і якісними характеристиками. З іншої точки зору, це здібності і навички ефективного використання і управління матеріальними і фінансовими ресурсами.
А. Томпсон, А. Дж. Стрікланд	Ресурсний потенціал – сукупність досвіду та знань компанії, інтелектуального капіталу, конкурентних можливостей, унікальних навичок, стратегічних активів, ринкових досягнень.
Системний підхід	
С. Алексєєв	Ресурсний потенціал – <i>система функціонування у сукупності різноманітних видів ресурсів</i> , які можуть бути використані в господарській діяльності для збільшення його конкурентоспроможності та задоволення основних потреб.
М. Гончар	Ресурсний потенціал – це складна і динамічна система.
Т. Дем'яненко	Ресурсний потенціал – деякий запас міцності, стабільності, раціонально використовувані ресурси підприємства.
Н. Краснокуцька	Ресурсний потенціал – це можливості системи ресурсів підприємства і його компетенція отримувати результат за допомогою реалізації бізнес-процесів.
М. Комаров	Ресурсний потенціал – <i>система ресурсів, взаємозв'язана сукупність матеріально-речовинних, енергетичних, інформаційних засобів</i> , а також самих працівників, які використовують (або можуть використовувати) їх у процесі виробництва матеріальних благ і послуг.

* курсивом виділено визначення, що вплинуло на авторське бачення сутності ресурсного потенціалу підприємства.

Джерело: систематизовано автором на основі [1, 21, 22, 23, 24]



Рис. 1. Основні елементи ресурсного потенціалу збалансованої фінансово-господарської діяльності
Джерело: розроблено автором на основі [25]

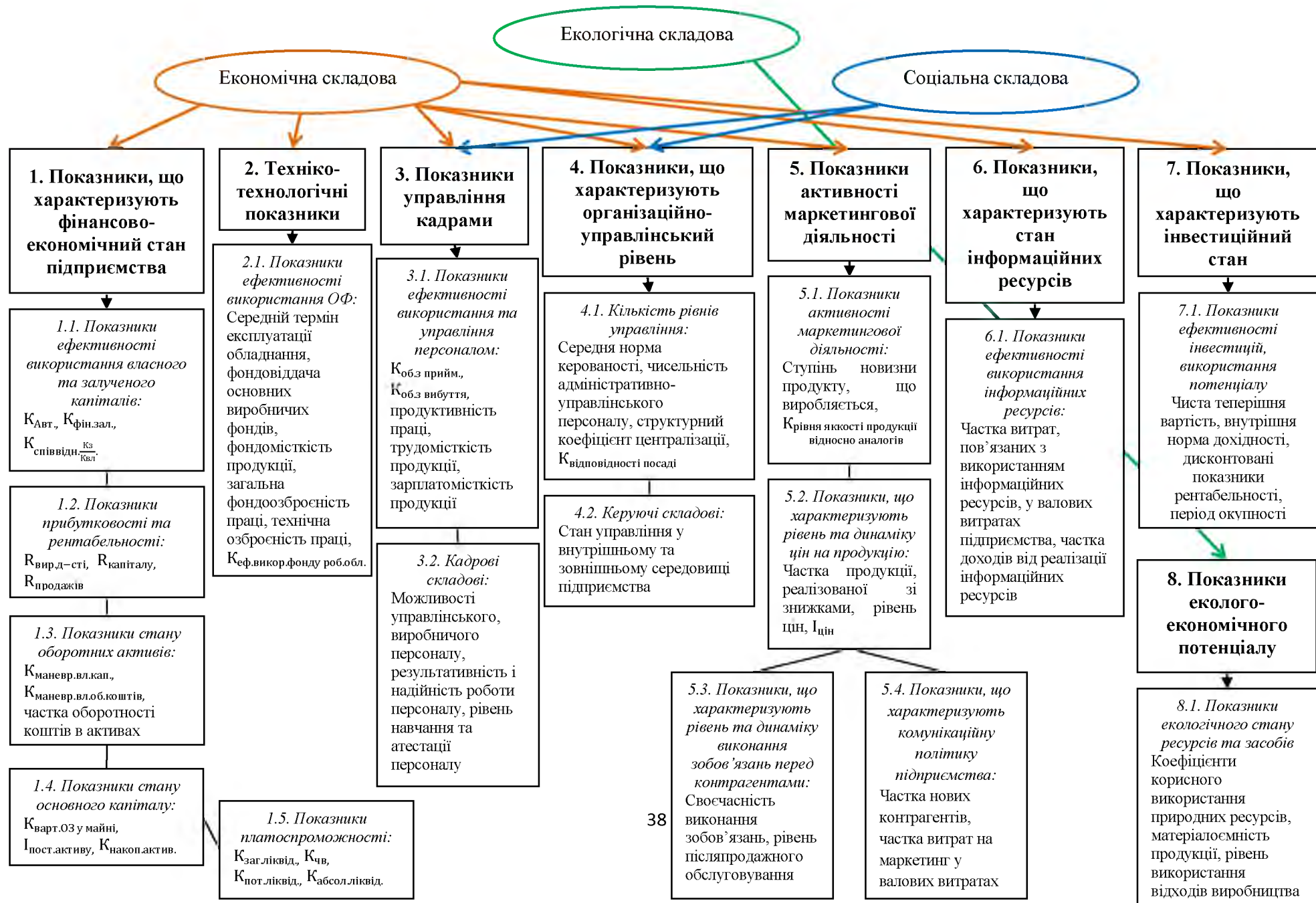


Рис. 2. Економічні, соціальні та екологічні показники використання, збереження та відтворення ресурсного потенціалу

Джерело: доповнено автором на основі [25]

Додаток 2

Таблиця 1

Перелік підприємств, що брали участь в проведенні соціологічних досліджень

Дата проведення 6-18.12.2020 р.

Місце проведення: за адресою юридичної реєстрації

№ з/п	Назва підприємства	Вид діяльності	Юридична адреса
1	2	3	4
1	Товариство з обмеженою відповідальністю «Агролан Крупець»	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	35541, Рівненська обл., Радивилівський район, с. Крупець
2	Товариство з обмеженою відповідальністю «Балашівський граніт»	08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю	34640, Рівненська обл., Березнівський район, с. Балашівка, вул. Лісна, 48
3	Приватне акціонерне товариство "МЕХБУДСЕРВІС"	43.12 Підготовчі роботи на будівельному майданчику	33024, Рівненська обл., м. Рівне, вул. Соборна, 370Б
4	Приватне акціонерне товариство „Костопільський завод скловиробів”	23.13 Виробництво порожнистого скла	35000, Рівненська обл., м. Костопіль, вул. Дерев'яна, 7
5	Державне підприємство "Клеванське лісове господарство"	02.10 Лісництво та інша діяльність у лісовому господарстві	33017, Рівненська обл., Рівненський р-н, смт. Клевань, вул. Лісова, 6
6	Товариство з обмеженою відповідальністю «Техно-Фінанс»	64.92 Інші види кредитування	33028, Рівненська обл., м. Рівне, вул. Гетьмана Мазепи, 12
7	Приватне акціонерне товариство «Рівнеобленерго»	35.13 Розподілення електроенергії	33013, Рівненська обл., м. Рівне, вул. Князя Володимира, 71
8	Акціонерне товариство «Оператор газорозподільної системи «Рівнегаз»	35.22 Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	33027, Рівненська обл., м. Рівне, вул. Івана Вишенського, 4

**Показники економічної, соціальної та екологічної складової збалансованості
(за результатами дослідження підприємств)**

№ з\п	Показники	Нефінансові		Фінансові	
		натуральні	якісні	абсолютні	відносні
1	2	3	4	5	6
1	Соціальне забезпечення				
1.1	<i>Забезпечення здоров'я</i>				
1.1.1	- оплата непрацездатності за рахунок підприємства	V		V	
1.1.2	- витрати на заходи по охороні праці			V	
1.1.3	- виплата працівникам в результаті виробничих травм	V		V	
1.1.4	-оплата недержавного пенсійного страхування			V	
1.1.5	- оплата санаторного лікування	V		V	
1.2	<i>Забезпечення соціально-побутових потреб</i>				
1.2.1	- компенсація витрат на оренду працівниками житла			V	
1.2.2	- виплата матеріальної допомоги	V		V	
1.2.3	- компенсація витрат на проїзд (до місця роботи)	V		V	
1.3	<i>Навчання, підвищення кваліфікації</i>				
1.3.1	- оплата підвищення кваліфікації працівників	V		V	
1.3.2	- оплата за навчання працівників	V		V	
1.4	<i>Відпочинок та розваги</i>				
1.4.1	- оплата туристичних поїздок	V		V	
1.4.2	- оплата витрат на організацію дозвілля та відпочинку			V	
1.5	<i>Мотивація праці (за колективним договором / Галузевою угодою)</i>				
1.5.1	- проведення доплат за професійність	V		V	
1.5.2	- оплата додаткових відпусток (крім соціальних)	V		V	
1.5.3	- разові преміальні виплати (в т.ч. за результатами року)	V		V	
2	Екологічна безпека				
2.1	Споживання електроенергії / тепла	V		V	
2.2	Вартість природних ресурсів,	V		V	

	що використовуються підприємством для виробництва продукції				
2.3	Обсяг безповоротних відходів	V		V	
2.4	Витрати на забезпечення екологічно чистого виробничого середовища	V		V	
3	Оцінка результатів діяльності (з використанням показників, оприлюднених у звітності)				
3.1	Ринкова стійкість				
3.1.1	- коефіцієнт автономії		V		V
3.1.2	- коефіцієнт фінансової стабільності		V		V
3.2	Фінансова стійкість				
3.2.1	- коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами		V		V
3.2.2	- чистий оборотний капітал		V		V
3.3	Оцінка рентабельності				
3.3.1	- рентабельність продажу готової продукції (товарів, робіт, послуг)		V		V
3.3.2	- рентабельність собівартості реалізації		V		V
3.4	Аналіз платоспроможності				
3.4.1	- коефіцієнт абсолютної ліквідності		V		V
3.4.2	- коефіцієнт покриття		V		V

Аналітичний облік соціально-екологічних витрат (на прикладі виробничих підприємств – об’єктів дослідження)

Ознаки класифікації	Види витрат	Субрахунки аналітичного обліку
1	2	3
1. За економічними елементами витрат, рах.23,91,92,93,94 (n*,m**)	матеріальні витрати	Кт 20/n, 21/n, 22/n...
	витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи	Кт 661/n, 662/n, 663/n...
	амортизація необоротних активів	Кт 651/n
	інші операційні витрати	Кт 131/n, 132/n, 133/n ...
	інші операційні витрати	Кт 631/n, 685/n, 372/n...
2. За статтями собівартості готової продукції, рах.26 – m**	собівартість готової продукції	Дт 26/m
	собівартість послуг	Дт 23/m
3. За собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) – m**	собівартість реалізованої продукції	Дт 901/m
	собівартість реалізованих робіт, послуг	Дт 903/m
4. За етапами/ділянками виникнення витрат/відходів, рах.23 – m**	перевиробництво робіт, послуг	Дт 23/m
	брак (технологічний, невиробничий)	Дт 23/m
	простій	Дт 23/m /b
	інші причини	...

n* – субрахунок n-го класу рахунку витрат, пов’язаних з реалізацією заходів соціального забезпечення;

m** – субрахунок m-го класу рахунку витрат, пов’язаних з реалізацією заходів екологічної безпеки

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

**Рекомендована форма внутрішньої звітності за показниками ВПП Центру
відповідальності «Витрати», тис. грн**

Елементи витрат	Сальдо по рахунках на початок періоду		Нараховані зобов'язання (понесені витрати)				Всього	Оплачені зобов'язання			Всього	Сальдо по рахунках на кінець періоду	
	Дт	Кт	661с	92с	631с	23с		661с	631с	631с		Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	Соціальне забезпечення												
1. витрати на заходи по охороні праці		21,6			40,0		40,0			60,1	60,1		1,5
2. оплата підвищення кваліфікації облікових працівників		1,0		16,0			16,0			17,0	17,0		
3. оплата додаткових відпусток		21,6	10,0				10,0	30,0			30,0		1,6
...
	Екологічна безпека												
1. витрати на забезпечення екологічно чистого виробництва		1,0				12,0	12,0	12,8			12,8		0,2
2. витрати на технологічну очистку води						1,0	1,0		1,0		1,0		
...
Всього	0,2	42,9	12,0	23,9	61,8	20,0	129,7	72,8	4,0	91,6	168,4	0,1	5,9

Джерело: розроблено автором

**Облік адміністрування заходів по забезпеченню соціального забезпечення
та екологічної безпеки**

Наказ	№, дата	Деталізація				Оцінка виконання*	
		Мета, заходи по її реалізації	Термін виконання	Виконавці	Корисність інформації	своєчасність	якісна оцінка, бали
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Підготовка звітності по виконанню Програми соціального забезпечення	№28 від 13.05 2020 р.	Звітність по списаних виробничих запасах	до 20 числа щомісячно	Матеріально-відповідальні особи	Підготовка зовнішньої звітності за показниками Програми		4
2. Нарахування компенсаційних виплат працівникам шкідливого виробництва	№28 від 10.06 2020 р.	Розрах. відомість по комп. виплатах	до 25 числа щомісячно	бухгалтер	Нарахування доплат для виплати		
3. Перевірка робочих місць на дотримання правил техніки безпеки праці	№28 від 10.01 2020 р.	Атестація робочого місця	Раз на півроку	Інженер по ТБ	Підтвердж. безпеки на робочому місці (Атестац. акт)		
4. Перевірка на дотримання норм зберігання хімічних матеріалів та нафтопродуктів	№28 від 10.05 2020 р.	Протокол перевірки	Раз на півроку	Інженер по ТБ, заступник директора	Підтвердж. безпечних умов зберігання матеріалів		
.....

* запропоновано систему оцінювання:
 виконано в повному обсязі (своєчасно / якісно)
 виконано з оперативними доопрацюваннями
 виконано із зауваженням (за результатами перевірки)
Джерело: розроблено автором

Матриця SWOT-аналізу виконання Програми екологічної безпеки (на прикладі Підприємства «Б»)

Сильні сторони	Можливості	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> - придбання сучасного виробничого обладнання; - проведення капітального ремонту діючого виробничого обладнання; - застосування новітніх технологій; - придбання інспекційного обладнання для контролю за якістю продукції; - дотримання встановлених екологічних нормативів; - ефективне використання газу, електроенергії та води для виробництва продукції; - відповідність продукції чинним стандартам країн-імпортерів; - утилізація відходів, що утворюються в процесі виробництва (співпраця із підприємствами, які мають ліцензії на перевезення, зберігання та утилізацію таких відходів); - координування встановлених цілей, завдань та результатів діяльності; - ефективний розподіл відповідальності щодо екологічних аспектів діяльності; - регулярне ознайомлення персоналу з екологічною політикою підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> - запровадження інноваційних еколого-орієнтованих технологій; - підтримка урядом (зменшення податкового тиску); - підвищення попиту споживачів на екологічно безпечну продукцію на внутрішньому та зовнішньому ринках; - збереження наявних та проникнення на нові ринки збуту; - проведення екологічного аудиту; - отримання інвестицій шляхом забезпечення відповідності екологічним вимогам інвесторів; - створення позитивного іміджу та забезпечення довгострокового розвитку 	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення операційних витрат для фінансування екологічної складової діяльності; - посилення екологічних вимог, державного втручання та контролю за всіма ланками виробничих процесів; - активна діяльність ключових конкурентів (виготовлення продукції-аналогу із покращеними екологічними характеристиками, поява на ринку товарів-субститутів); - низька купівельна спроможність населення; - нестача виробничих запасів природного походження; - погіршення стану навколишнього природного середовища; - втрата довіри споживачів
	<ul style="list-style-type: none"> - застосування інноваційних еколого-орієнтованих технологій; - економія ресурсів завдяки їх ефективному та раціональному використанню; - інтенсивне нарощування масштабів виробництва; - збільшення частки ринку шляхом просування екологічно безпечної продукції 	<ul style="list-style-type: none"> - обґрунтоване фінансування екологічної складової діяльності; - пошук екологічних ноу-хау для переходу підприємства до більших екологічно-чистих технологій; - постійний моніторинг діяльності конкурентів; - ефективна комунікація з покупцями; - утримання наявної частки ринку
Слабкі сторони		
<ul style="list-style-type: none"> - відсутність технологій по переробці відходів; - недостатній рівень фінансування природоохоронної діяльності; - недостатній контроль екологічних аспектів; 	<ul style="list-style-type: none"> - запровадження системи екологічного менеджменту; - виокремлення Центру відповідальності екологічної безпеки; - встановлення переліку документації та показників для оперативного контролю за 	<ul style="list-style-type: none"> - реалізація активної екологічної політики; - створення екологічного фонду; - впровадження екологічних ініціатив, участь у державних екологічних програмах

<ul style="list-style-type: none"> - відсутність екологічного менеджменту виробничих процесів; - відсутність екологічних звітів; - відсутність стратегічних намірів щодо екологізації виробництва; - відсутність екологічних ініціатив та програм 	екологічними аспектами виробництва	
---	------------------------------------	--

Таблиця 2

Матриця SWOT-аналізу виконання Програми соціальної забезпеченості (на прикладі Підприємства «Б»)

	Можливості	Загрози
Сильні сторони <ul style="list-style-type: none"> - щорічне зростання рівня заробітної плати; - виплата матеріальної допомоги; - виплата винагороди за підсумками року; - добровільне медичне страхування; - ефективна система охорони праці (забезпечення спеціальним одягом та засобами спеціального захисту, регулярне проведення інструктажів з техніки безпеки, впровадження заходів щодо запобігання виробничому травматизму та професійним захворюванням); - надання додаткових відпусток за роботу у шкідливих умовах праці; - підвищення кваліфікації працівників; - наявність колективного договору; - створення сприятливого морально-психологічного робочого клімату; - політика відповідального маркетингу 	<ul style="list-style-type: none"> - залучення та утримання нових фахівців; - вдосконалення наявної системи оплати праці; - розвиток персоналу; - формування у працівників відчуття причетності до спільної справи; - постійне вдосконалення заходів щодо безпеки праці; - активна участь у житті територіальної громади за місцем фактичної реєстрації підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> - трудова міграція кваліфікованого персоналу за кордон; - кращі умови праці підприємств-конкурентів; - недостатня мотивація персоналу, незацікавленість у досягненні поточних та стратегічних цілей підприємства; - втрата престижу підприємства як роботодавця
	<ul style="list-style-type: none"> - вжиття комплексу заходів щодо досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища; - запобігання випадкам виробничого травматизму, професійних захворювань; - реалізація навчальних проєктів для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників 	<ul style="list-style-type: none"> - реформування системи матеріального стимулювання; - забезпечення можливості кар'єрного зростання; - організація соціально-побутової інфраструктури для працівників
Слабкі сторони	<ul style="list-style-type: none"> - формування профспілки; 	<ul style="list-style-type: none"> - організація дієвих каналів

<ul style="list-style-type: none"> - відсутність профспілки; - відсутність задекларованої політики дотримання прав людини (недискримінації, працевлаштування людей з особливими потребами, гендерної рівності); - відсутність задекларованої антикорупційної політики; - відсутність стратегії роботи з громадою; - відсутність соціальних ініціатив та проєктів 	<ul style="list-style-type: none"> - розробка та впровадження політики дотримання прав людини, антикорупційної політики, Кодексу етики 	<ul style="list-style-type: none"> комунікації з персоналом; - перегляд кадрової політики
---	---	---