

## ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

*Здійснено дослідження стану нормативного регулювання економічного аналізу в ретроспективному вимірі, обґрунтовано необхідність його регулювання на рівні окремого суб'єкта господарювання*

**Постановка проблеми.** За часів планово-адміністративної економіки організація і проведення економічного аналізу регулювалося рядом нормативних актів, що пов'язано було із зацікавленістю держави, як власника майна підприємств, у ефективній їх роботі. У сучасних умовах урегулюванню підлягає економічний аналіз на підприємствах окремих галузей економічної діяльності, а також у випадку аналізу діяльності приватизованих підприємств і тих, що підлягають приватизації – Наказ № 81 від 05.11.1997 р. Міністерства агропромислового комплексу України Про організацію аналізу агропромислового виробництва, Методичні рекомендації щодо проведення аналізу фінансового стану підприємства-боржника при отриманні відстрочок (розстрочок) (затверджені листом № 7141/10/20-0017 від 15.06.1998 р. Державної податкової адміністрації України), Наказ № 116/223/1783/304 від 24.09.1999 р. Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України, Державного комітету статистики України Про проведення аналізу ефективності діяльності приватизованих підприємств у післяприватизаційний період (зарєєстровано в Міністерстві юстиції України 11.10.1999 р. за № 693/3986), Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації (затверджено Наказом № 49/121 від 26.01.2001 р. Міністерства фінансів України і Фонду державного майна) та ін.

У сучасних умовах, як показує практика, економічному аналізу на промислових підприємствах ще не приділяється необхідної уваги. Здійснення аналізу господарської

діяльності відбувається від випадку до випадку, найбільш повно – у вигляді обов'язкової пояснювальної записки до річного звіту; в інших випадках – за окремими завданнями або при дослідженнях (перевірках) діяльності підприємства. Це є результатом недосконалого регулювання економічного аналізу як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання регулювання організації та проведення економічного аналізу та взагалі його необхідності приділялася увага такими дослідниками, як М.І. Бакановим, В.В. Ковальовим, Є.В. Мнихом, Н.Ф. Слободяном, А.Д. Шереметом та ін. Проте в сучасних умовах висвітлення регулювання здійснення економічного аналізу на рівні окремого суб'єкта господарювання з урахуванням трансформаційних процесів економіки країни потребує додаткових досліджень.

**Метою дослідження** є дослідження формування системи регулювання здійснення економічного аналізу та його виділення на різних періодах розвитку країни.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для з'ясування існування нормативного регулювання організації та проведення економічного аналізу звернемося до його дослідження, починаючи з 1699 р., на основі якого дійшли наступних висновків.

Перші документи, що стосувалися опосередковано на той час економічного аналізу, були пов'язані із регулюванням таких елементів методу бухгалтерського обліку, як подвійний запис і баланс, які були невідомими Росії до початку правління Петра I.

Це підтверджено документами “Регламент благочестивейшого Государя Петра Великого, отца отечества, императора и самодержца всероссийского о управлении Адмиралтейства”, виданий у 1722 р., Указ про банкрутів, виданий в 1740 р., якими був покладений початок формування основи інформаційної бази для аналізу – балансу [10, с. 8-9]. Але вже тоді починала формуватися інформаційна база, яка могла б використовуватися для проведення економічного аналізу. В Указі “О именовании компании, составившейся для промыслов и торговли по Северо-Восточному морю промыслов и торговли Российско-Американскою компаниею”, затверджений Павлом I в 1799 р., серед передбачених бухгалтерських книг не було згадки про баланс. Логіка була очевидна: облік – це внутрішня справа фірми, що дозволяє виявити розміри “примноження” її капіталу, а тому баланс може складатися за бажанням купця, для “внутрішнього застосування” [10, с. 9].

Застосовувалися окремі методи економічного аналізу, зокрема, інвентарні описи майна служили доказами в судах під час перевірки комерційними банками своїх клієнтів на кредитоспроможність. Аналітичні процедури, якщо такі й мали місце в Росії під час ведення господарства на початку ХХ ст., могли носити лише імпровізований і дорадчий характер.

Широкого розвитку економічний аналіз набув після подій 1917 р. (Економічна платформа Комуністичної партії, VI з'їзд РСДРП (б)) – в результаті скасування комерційної таємниці, забезпечення достовірності і гласності обліку, контролю за господарськими процесами та їх фінансовими результатами. Перший аналіз показників діяльності суб'єктів господарювання здійснювали бухгалтери, тому на з'їздах КПРС висувались вимоги до підвищення їх економічної освіти. Більшість облікових працівників приймали активну участь в робочому контролі; вони більш кваліфіковано проводили ревізію і аналіз господарської діяльності підприємств [4, с. 262].

У післяреволюційний період основним завданням було перетворення державних підприємств із збиткових у прибуткові, для чого і почав розвиватися бухгалтерський облік, статистика, контроль і економічний аналіз. Значна увага приділяється освіті облікових працівників. У рішенні XI з'їзду РКП (б) “Про фінансову політику” в 1922 р. говорилося, що “перетворення державних підприємств із збиткових в доходні потребує нещадної боротьби з безгосподарністю, без підзвітністю та комерційною безграмотністю, що члени партії повинні вчитися економічному та доходному веденню господарства та неухильно висувати та створювати кадри промислових та торговельних керівників із середовища робітників” [3, с. 18; 20, с. 298].

Великого значення для розвитку аналізу і його методики мали щорічні з'їзди головних бухгалтерів в 1922-1926 рр., на яких узагальнювався набутий досвід. Перевірку звітності, її контролю і аналіз здійснювали бухгалтери, керівники правління і ревізійна комісія трестів. Досвід здійснення обліку, аналізу постійно узагальнювався Центральною бухгалтерією Вищої Ради народного господарства (ВРНГ).

У цих роках з'явилася необхідність всебічного аналізу діяльності промислового підприємства, про що свідчить видання в 1925 р. Конспекту-програми “До аналізу балансів і звітів господарських органів (керування для облікових працівників)”. У ній відмічалась важливість визначення норм витрачання сировини, палива, матеріалів і зміна цих норм. Аналогічні вказівки були дані з приводу заробітної плати і продуктивності праці, порівняння фактичної собівартості продукції з плановою, виявлення розбіжностей звітної калькуляції з кошторисною. Особливий розділ був присвячений аналізу реалізації продукції і витрат, пов'язаних з нею.

Значним поштовхом у розширенні інформаційної бази проведення економічного аналізу було видання в 1925-1926 рр. Інструкції зі складання звіту, в якій зазначалося, що в річний звіт торговельних підприємств повинно входити 19 форм [10, с. 36].

У Пояснювальних записках до річних звітів Центросоюзу (1924 р. – наступні роки) були здійсненні спроби вивчення показників рентабельності не лише у загальному по підприємству, а й в розрізі окремих товарів, була розроблена методика обчислення оборотності капіталу.

В середині 30-х рр. методичне керівництво бухгалтерським обліком було зосереджено в Народному комісаріаті фінансів, була здійснена диференціація аналізу за галузями народного господарства. Аналіз діяльності промислових підприємств набув логічної послідовності. Почали аналізувати зворотній зв'язок, тобто вплив фінансового стану на виконання виробничої програми. Отже, за цей період економічний аналіз в промисловості сформулювався як аналітична система, яка охоплювала всі сторони господарської діяльності.

У військові часи значна увага приділялась аналізу собівартості продукції, а також комплексному аналізу, ставилося завдання – більше високоякісної продукції за мінімальних витрат. У цей час здійснюється систематичний контроль і аналіз господарської діяльності підприємств з боку Наркомфіну СРСР, а також галузевих наркоматів.

У післявоєнний період перед аналізом ставилися завдання оцінки та використання економічного потенціалу суб'єкта господарювання та виявлення резервів покращання його використання [2, с. 321]. Враховуючи те, що за допомогою аналізу можна досягнути значного підвищення ефективності господарювання, Всесоюзна рада науково-технічних товариств створила в 1953 р. у складі свого Комітету економіки, організації виробництва та управління комісію економічного аналізу [2, с. 322].

У період розвинутого соціалізму в 1963, 1969 і наступних роках відбувалися Всесоюзні науково-технічні наради з проблем організації і методів економічного аналізу в промисловості. У якості засновників виступили владні структури союзного значення: Міністерство фінансів, Державний банк, Центральне статистичне управління,

наукові центри, Всесоюзна рада науково-технічних організацій, вищі економічні навчальні заклади. Значення і актуальність проведеної наради проявилась в тому, що більшість доповідей ввійшло в збірку матеріалів Другої всесоюзної науково-технічної наради з економічного аналізу, виданої в 1972 р. під редакцією першого заступника ЦСУ при Раді Міністрів СРСР проф. Л.М. Володарського.

В 1964 р. у результаті Постанова Ради Міністрів СРСР “Про заходи з усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку та його ролі в здійсненні контролю в народному господарстві” і економічної реформи в цілому в обліку і аналізі господарської діяльності відбулися суттєві зміни, а в економічних дослідженнях значного розвитку набули теоретичні проблеми бухгалтерського обліку і аналізу. Сутність цієї постанови зводилась до двох тез: по-перше, орієнтація на централізацію бухгалтерського обліку, яку слід провести у найближчі два роки; по-друге, забезпечення механізації обробки обліково-звітної документації. Централізація давала змогу проводити аналіз на більш високому адміністративному рівні [10, с. 68-69]. В 60-х рр. бухгалтер все більше стає не тільки економістом, юристом і контролером, але й інженером з обробки економічної інформації.

У 60-80-х рр. ХХ ст. широко розповсюджуються у всіх галузях народного господарства СРСР суспільні форми економічного аналізу – суспільні бюро економічного аналізу (СБЕА), які створювалися з метою підвищення ефективності господарювання шляхом виявлення та мобілізації резервів покращання використання наявного у суб'єктів господарювання економічного потенціалу [2, с. 323]. За даними статистики, в 1983 р. в СРСР функціонувало 93105 СБЕА і в їх роботі приймало участь 768170 чоловік [2, с. 326].

У 1980 р. остаточно закріпилося здійснення економічного аналізу за головними бухгалтерами з виданням 24 січня 1980 р. Положення про головних бухгалтерів,

Затвердженого постановою міністрів СРСР. Бухгалтери зобов'язані забезпечити здійснення економічного аналізу господарської діяльності об'єднань, підприємств, організацій за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, попередження втрат і невиробничих витрат.

В 1981 р. Постановою ЦК КПРС "Про покращання економічної освіти трудящих" економічний аналіз вводиться в економічний план не тільки економічних спеціальностей, а для працівників економічних служб оволодіння методами економічного аналізу стає невід'ємною частиною їх професійної підготовки.

У 1981-1990 рр. місце аналізу і його зв'язок з обліком, статистикою, управлінням і плануванням визначений досить чітко – підвищення якості і оперативності обліку і статистики, удосконалення облікової документації і звітності в усіх ланках народного господарства підпорядковані сучасним вимогам управління, планування і аналізу господарської діяльності з ефективним використанням електронно-обчислювальної техніки.

Отже, за часів планово-адміністративної економіки обов'язковість проведення

економічного аналізу на підприємстві не була законодавчо закріплена. Однак, в період планово-адміністративної економіки питання удосконалення організації економічного аналізу на підприємстві, що і визначалось певними нормативними документами, досить широко обговорювалося на сторінках періодичних видань – журналів "Бухгалтерский учет", "Економіка України", "Фінансовий контроль", "Деньги и кредит" та ін.; у працях І. Басманова, С.Б. Барнгольц, Н.Р. Вейцмана, Е. Когана, І. Крижко, П.Я. Пчеліна, Т.А. Сазонова, А. Спаського, А.І. Федоткіна, А.Д. Шеремета та інших. Найчастіше актуальні проблеми організації економічного аналізу розглядалися у журналі "Бухгалтерский учет", де друкувалися наукові статті, висвітлювалися основні результати конференцій, круглих столів, присвячених обговоренню проблем організації економічного аналізу на різних рівнях господарювання та можливих шляхів їх вирішення, відбувався обмін досвідом з організації економічного аналізу на передових підприємствах Радянського союзу (табл. 1).

Таблиця 1. Питання організації економічного аналізу, які розглядалися на сторінках журналу "Бухгалтерский учет" у 1938 – 1989 рр.

Дослідник	Стан, проблеми та пропозиції з удосконалення організації економічного аналізу на підприємствах
1	2
Барнгольц С.Б. (1938) [5]	<p>Визначено основні недоліки організації економічного аналізу на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при розробці програми аналізу досить часто не враховується, для яких контрольних функцій і де (підприємство, НКФ, Держбанк) буде використана програма аналізу;</li> <li>– недооцінка значення детальної перевірки якості обліково-звітних матеріалів, які використовуються при проведенні аналізу;</li> <li>– приділяється досить велике значення аналізу річної звітності, спостерігається недооцінка значення оперативного аналізу.</li> </ul> <p>Ці недоліки призводять до того, що досить часто рекомендується однакова програма аналізу, одна і та ж система аналітичних показників незалежно від об'єкта вивчення (підприємство, вищестояща організація, трест, Наркомфін тощо).</p> <p>На той час, з позиції автора, обов'язковою умовою правильної організації і здійснення аналізу була єдина методика розрахунку показників. Відзначено, що актуальними питаннями теорії і практики аналізу є встановлення єдиного способу розрахунку всіх показників, розробка програми аналізу у відомчому розрізі і взаємна ув'язка аналітичної роботи різних відомств на основі широкого обміну матеріалами і використання аналітичних матеріалів самого підприємства.</p> <p>При складанні програми аналізу необхідно точно враховувати бюджет часу виконавців і впроваджувати висновки та пропозиції у практику</p>

1	2
Басманов І. (1963) [6]	Приділена увага на досвід організації економічного аналізу на Мінському тракторному заводі. Зміст аналітичної роботи на підприємстві визначається двома основними напрямками – покращання методів і організаційних форм аналітичної роботи, залучення до проведення економічного аналізу більшої кількості працівників
Аксененко А. (1965) [1]	Позиція автора, що для організації ефективного оперативного аналізу досить важливо розробити оптимальний перелік показників, встановити особу, відповідальну за організацію оперативного економічного аналізу, мати схему проходження документів і отримання оперативних даних, забезпечити гласність аналізу. Необхідно створити цехові групи економічного аналізу, де матеріали оперативного економічного аналізу повинні накопичуватися і узагальнюватися. Результати оперативного аналізу потрібно оформляти у вигляді таблиць з відповідними поясненнями
Сабуров А.П. (1973) [16]	Визначення рівня аналітичної роботи повинно базуватися на порівняльній оцінці аналітичних робіт, виконуваних функціональними відділами та службами підприємства
Шеремет А.Д., Новодворський В.Д. (1979) [19]	Важливе значення при удосконаленні організації економічного аналізу належить обліковим працівникам. На думку авторів, бухгалтерія повинна фіксувати не лише хід виконання планових завдань і підсумки роботи підприємства і його функціональних підрозділів, але і здійснювати аналіз процесів та явищ господарської діяльності підприємства для виявлення внутрішньогосподарських резервів
Федоткін А.І. (1985) [18]	Запропоновано підпорядкувати групу економічного аналізу головному бухгалтеру, оскільки в бухгалтерії знаходиться значний обсяг фактичних матеріалів, які необхідно оперативно опрацьовувати. Зміна підпорядкованості групи економічного аналізу від планово-економічного відділу, лабораторії економіки до бухгалтерії дозволить підвищити рівень аналітичної роботи з пошуку та мобілізації внутрішньогосподарських резервів
Куракін Ю.Я. (1989) [11]	Дослідник звертає увагу на думку Б.І. Майданчика, висловлену на Всесоюзній конференції, що на даному етапі розвитку економіки потрібен цілісний аналіз, який би розпочинався вивченням прибутку, рентабельності, оборотних активів і закінчувався виявленням першопричин того чи іншого явища. Запропоновано для підвищення ефективності аналітичних досліджень до складу груп, які проводять економічний аналіз, включати всіх спеціалістів – конструктора, технолога, економіста, збутовика та ін., оскільки один аналітик не може володіти ґрунтовними знаннями з усіх галузей знань
Носова Ю.А. (1989) [15]	Автор відзначає пропозицію Б.І. Майданчика щодо необхідності орієнтації проведення економічного аналізу на управління, керівництво підприємства, раду трудового колективу, осіб, які приймають управлінські рішення, оскільки без споживача аналітичної інформації економічний аналіз нікому не потрібен, відсутність аналітичної інформації у керівництва є причиною прийняття неефективних управлінських рішень

Таким чином, економічний аналіз та його регулювання розвивалися поступово, відповідно економічному розвитку країни. Оскільки всіх заходи щодо покращання діяльності підприємств було направлено в інтересах суспільства, то економічний аналіз мав соціальне значення.

Після набуття Україною незалежності економічний аналіз не підлягає жорсткому регулюванню з боку держави, але у зв'язку з значною роллю економічного аналізу в ефективному управлінні в умовах ринкових відносин та появою нових форм власності набуває нового змісту регулювання з боку

власника. Це пов'язано з формуванням ринкових відносин та появою нових форм власності. У сучасних умовах в Україні законодавчо закріплено три форми власності такі як: державна (загальнодержавна та комунальна (власність адміністративно-територіальних одиниць)), колективна і приватна [7, 9]. Залежно від форми власності, на якій засноване підприємство, змінюється система управління ним і відповідно порядок організації та проведення економічного аналізу. Розглянемо вплив форм власності на організацію економічного аналізу підприємств.

На державних підприємствах власником є держава, тому вона в першу чергу зацікавлена у раціональній організації економічного аналізу. На приватних підприємствах такою особою є власник (приватний підприємець), який ризикує всім своїм майном і несе повну відповідальність за свою діяльність. Стосовно підприємств з колективною формою власності, то на них таких осіб може бути декілька. Тому незалежно від форми власності керівник підприємства зацікавлений у прибутковості та зростанні доходів, а також за темпами економічного зростання, враховуючи вплив зовнішнього середовища, тому він буде нести відповідальність за організацію економічного аналізу.

Здійснивши аналіз нормативного регулювання в Україні організації та проведення економічного аналізу, дійшли наступних висновків.

Існують окремі документи щодо регулювання здійснення аналізу на галузевому рівні, зокрема, Наказ Міністерства агропромислового комплексу України Про організацію аналізу агропромислового виробництва № 81 від 05.11.1997 р., згідно з яким керівники структурних підрозділів Міністерства і організацій при Міністерстві повинні систематично здійснювати глибокий аналіз соціально-економічного стану галузей агропромислового комплексу за місяць, квартал і рік на базі даних державної статистичної звітності, бухгалтерських звітів та оперативної інформації підприємств і організацій, що входять до сфери управління Міністерства. Згідно Наказу Головним управлінням, управлінням і відділам Міністерства, керівникам підприємств і організацій, що входять до сфери управління Міністерства агропромислового комплексу України, необхідно погодити з управлінням економічного аналізу форми та схему проведення аналізу, Наказ Державного комітету промислової політики України Щодо системи моніторингу підприємств і організацій галузей промисловості та оперативного аналізу фінансово-економічних показників № 59 від

14.02.2001 р., згідно з яким затверджено перелік галузевих центрів для проведення моніторингу фінансово-економічних показників підприємств і організацій відповідних галузей промисловості. Існує також ряд документів щодо регулювання діяльності та особливостей проведення аналізу підприємств, які підлягають приватизації або при визнанні банкрутами.

Набув нормативного регулювання порядок проведення економічного аналізу при здійсненні аудиту суб'єктів господарювання. Деякі положення щодо проведення економічного аналізу визначені в таких документах: Національний норматив аудиту № 16 “Аналітичні операції”, затверджений рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18.12.1998 р. (на сьогодні втратив чинність), Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій (крім комерційних банків), затверджений протоколом засідання Аудиторської палати України від 23.02.2001 р. № 99 [13], Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 “Аналітичні процедури”, затверджений протоколом засідання Аудиторської палати України № 122 від 18.04.2003 р. [14]. Згідно цих документів на підставі отриманих облікових даних аудитор здійснює аналіз показників фінансового стану відкритого акціонерного товариства (підприємства – емітента облігацій), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом, які обов'язково наводяться в аудиторському висновку. На підставі результатів аналізу аудитор робить висновок про реальність та перспективи фінансового стану підприємства і оцінку вірогідності його банкрутства.

У Методичних рекомендаціях по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій Державної податкової адміністрації України № 759/10/20-2117 від

27.01.1998 р. [12] визначена методика аналізу, яка охоплює аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства, основних факторів, що забезпечують ці підсумки, обсяг й собівартість виробництва та реалізації продукції, ефективність використання основних засобів, матеріальних та трудових ресурсів. Зазначено, що аналіз виробничо-господарської діяльності здійснюється в наступній послідовності: 1) динаміка обсягу виробництва та реалізації продукції (характеристика виробництва у промисловості, сільському господарстві, будівництві, транспорті, торгівлі); 2) аналіз витрат виробництва, їх структури і динаміки; 3) аналіз грошових потоків; 4) аналіз співвідношення темпів росту продуктивності праці та заробітної праці; 5) аналіз основних фондів; 6) аналіз використання паливно-енергетичних ресурсів; 7) аналіз прибутку та рентабельності; 8) розрахунок фінансових коефіцієнтів; 9) аналіз внесення платежів до бюджету; 10) прогноз можливих надходжень

коштів до бюджету по результатах аналізу підприємства; 11) висновки та заходи, що пропонуються.

Виходячи з зазначеного вище, слід сказати, що серед розглянутих нормативних документів немає чітких вказівок щодо здійснення економічного аналізу на підприємствах, щодо осіб, які повинні організувати та проводити його, щодо документів, які повинні регулювати здійснення економічного аналізу всередині підприємства.

Пропонуємо регулювання економічного аналізу здійснювати для тих підприємств, які повністю або частково знаходяться у власності держави, а також на рівні галузей економічної діяльності. Це є необхідним, оскільки держава як власник майна зацікавлена в найкращих результатах для покращання добробуту суспільства. Пропонована система нормативного регулювання економічного аналізу наведена на рис. 1.

<b>НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ЩОДО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ</b>	
<b>I рівень</b>	Господарський кодекс України, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”
<b>II рівень</b>	Нормативні акти вищих органів влади щодо проведення економічного аналізу (Укази Президента, Постанови Кабінету Міністрів України)
<b>III рівень</b>	Інструкції, Положення, вказівки галузевих міністерств щодо організації та проведення економічного аналізу, нормативні акти Фонду державного майна та Державної податкової адміністрації
<b>IV рівень</b>	Розпорядження суб’єктів господарювання щодо організації економічного аналізу та в цілому економічної роботи

Рис. 1. Формування системи регулювання економічного аналізу

Перший рівень представлений вихідними правовими нормами – Господарським кодексом України і Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, оскільки ними передбачено особливості діяльності підприємств різних форм власності, від яких залежить система управління ними і зокрема порядок економічного аналізу. Галузеві міністерства

для своїх підприємств повинні встановлювати чіткі положення щодо порядку організації, проведення, строків та порядку подання зведених даних. Документи четвертого рівня затверджуються керівником і формуються фінансовими та економічними службами підприємства.

Щодо суб’єктів інших форм власності, то порядок організації та проведення

економічного аналізу залежить від власника (або управлінського персоналу). Власник самостійно встановлює правила економічної роботи на підприємстві. Це стосується особливо транснаціональних компаній (ТНК), яким важливо слідкувати за дочірніми підприємствами, розміщеними в різних країнах світу. На ТНК порядок організації та проведення аналізу повинен визначатися в головному підприємстві, щоб уникнути застосування різної інформаційної бази для аналізу, різних методик розрахунку показників, і в підсумку недостовірності даних аналізу.

У зв'язку з цим важливе значення займає розробка на підприємствах внутрішніх документів, які б регулювали організацію економічного аналізу. В них повинен бути закладений обов'язковий мінімум принципів вимог до організації аналізу, що забезпечують належний рівень його виконання.

Впровадження пропозиції щодо розробки Положення про організацію економічного аналізу висловлено на сторінках журналу "Бухгалтерський учет" проф. А.Д. Шереметом [19, с. 7] (1979 р.) та Н.Ф. Слободяном [17, с. 489] на конференції "Організаційно-

економічні проблеми розвитку АПК" (2001 р.). Це було і залишається об'єктивною необхідністю за відсутності державної законодавчої регламентації економічного аналізу як для підприємств, які функціонували в умовах планово-адміністративної економіки, так і за ринкових відносин. Вважаємо, що розробка даного документу забезпечить обов'язковість виконання кожним відповідальним працівником аналітичних робіт відповідно до визначених обов'язків, що надасть змогу організувати проведення економічного аналізу на якісно новому рівні.

На сучасному етапі наявність документу, який регулює організацію та проведення економічного аналізу є синонімом наявності у підприємства раціонального його проведення. Узагальнення результатів анкетування обліково-економічного персоналу 86 підприємств Житомирської області щодо наявності положення (наказу) про економічний аналіз (або іншого документа з документального оформлення проведення економічного аналізу) дозволило проаналізувати динаміку їх складання протягом 2000-2005 рр. (рис. 2).

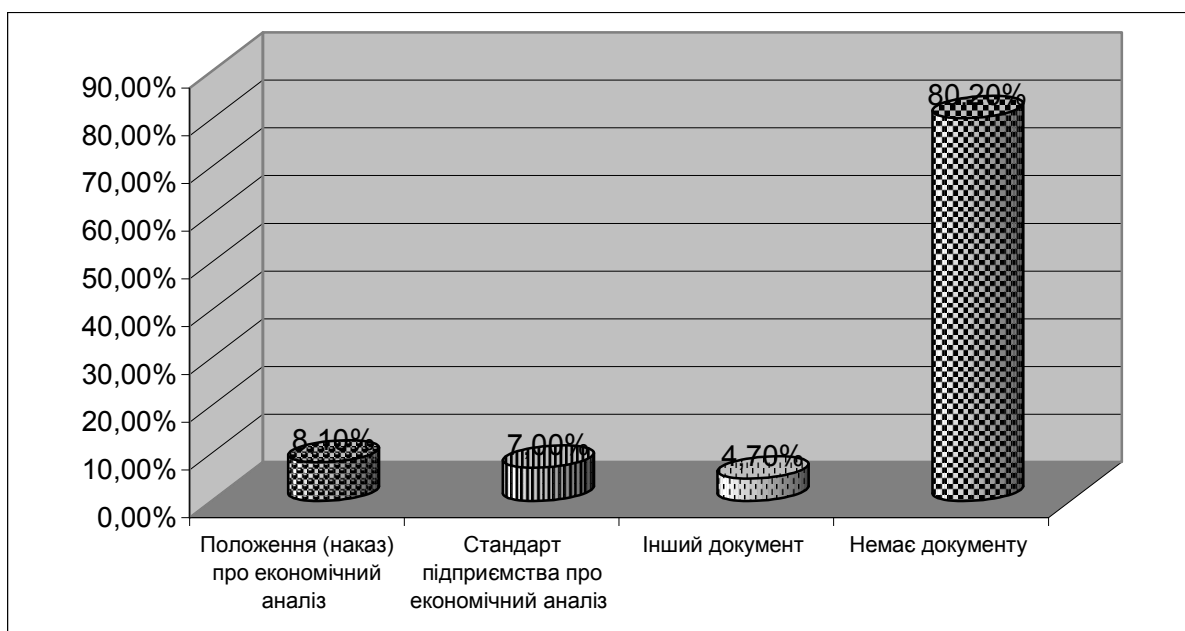


Рис. 2. Динаміка документального оформлення організації та проведення економічного аналізу на підприємствах Житомирської області (2000-2005 рр.)



Отже, найбільшу питому вагу (80,2 %) займають підприємства, у яких відсутній документ щодо здійснення економічного аналізу. 19,8 % підприємств Житомирської області використовують у своїй діяльності певні внутрішні документи щодо економічного аналізу: Положення (наказ) про економічний аналіз (8,1 %), Стандарт підприємства про економічний аналіз (7,0 %), інші документи – Наказ керівника щодо здійснення економічного аналізу, Положення

про фінансово-аналітичний відділ, внутрішня документація та ін.

Виходячи з попереднього дослідження з'ясуємо, які особи організують та затверджують порядок проведення економічного аналізу на підприємствах. Анкетування обліково-економічного персоналу 86 підприємств Житомирської області дозволило виявити наступне співвідношення щодо осіб, які затверджують документ з оформлення економічного аналізу (рис. 3).

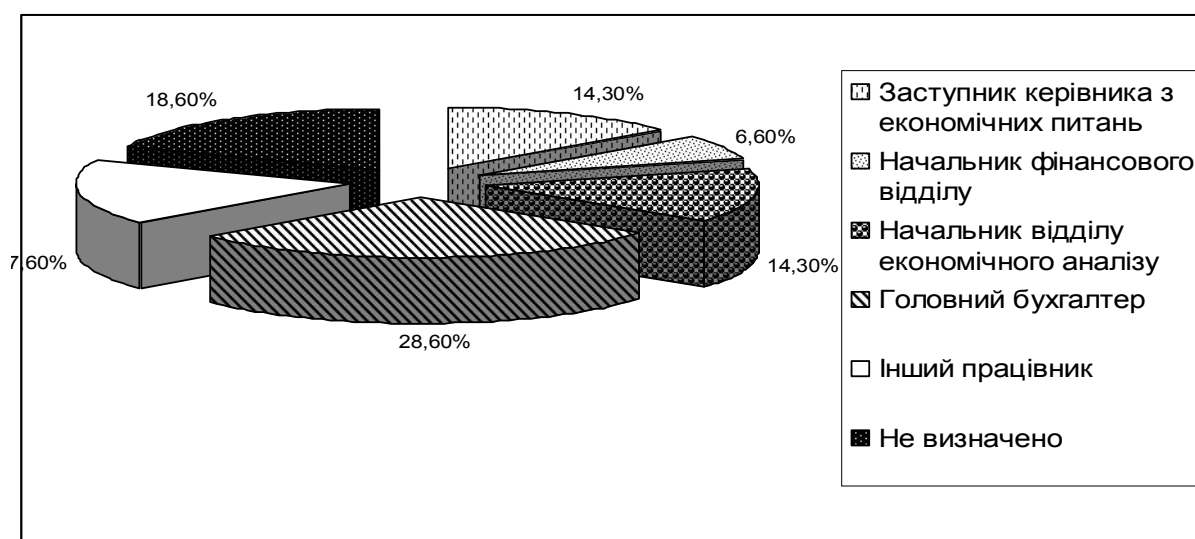


Рис. 3. Особи, які затверджують порядок проведення економічного аналізу на підприємствах Житомирської області

Відзначимо, що найбільшу питому вагу серед осіб, які визначають порядок проведення економічного аналізу на підприємствах займає головний бухгалтер (28,6 %). Це зрозуміло, оскільки особа, яка відповідає за правильність ведення бухгалтерського обліку і відповідно організовує та здійснює необхідні аналітичні розрахунки за обліковою інформацією. На деяких підприємствах організацією проведення економічного аналізу займаються заступник керівника з економічних питань (14,3 %), начальник відділу економічного аналізу (14,3 %), начальник фінансового відділу (6,6 %), інші працівники (7,6 %) – технічний керівник, економіст, бухгалтер-аналітик, головний економіст, начальник планово-економічного відділу, заступник головного бухгалтера. На 18,6 %

досліджуваних підприємств взагалі не визначено таких осіб, що відповідно свідчить про відсутність здійснення економічного аналізу або про включення аналітичних функцій до облікових.

Економічний аналіз тісно пов'язаний з діючою на підприємстві обліковою політикою, яка оформлюється на підприємстві Положенням про облікову політику. Прямий зв'язок полягає у тому, що організація і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві закладено в обліковій політиці, а основну частку в інформаційній базі економічного аналізу займають дані бухгалтерського обліку. Сутність зворотного зв'язку наступна: результати економічного аналізу впливають на формування управлінських рішень, тому на основі цих рішень можуть переглядатись деякі норми

(метод нарахування амортизації, списання запасів, створення резервів тощо), що закладені в обліковій політиці.

На основі цього можна стверджувати, що облікову політику не можна розглядати відокремлено від процесу економічного аналізу. Пропонуємо використовувати Положення про економічну роботу як базу для створення системи внутрішньої документації, що передбачає визначення основних положень здійснення економічних процесів на підприємстві, вагомими складовими яких і є бухгалтерський облік і економічний аналіз.

Зміст і обсяг Положення про економічну роботу, додатків до нього, – питання індивідуального характеру для кожного підприємства та його власників, залежить від обсягів діяльності підприємства, кваліфікації особи, яка складала ці документи і ряду інших факторів.

Набуття Положенням про економічну роботу статусу внутрішнього правового акту можливе лише після його затвердження у встановленому порядку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі проведеного дослідження дійшли наступних висновків. По-перше, проведення економічного аналізу за планово-адміністративної економіки підлягало жорсткому регулюванню з боку держави, оскільки вона була власником майна підприємств. На сьогоднішній день регулювання економічного аналізу здійснюється на кожному окремому підприємстві його власниками, що пов'язано з їх зацікавленістю підтримання безперервної діяльності та отримання прибутків за рахунок раціональної організації здійснення економічного аналізу через своєчасне та ефективно регулювання. По-друге, запропоновано чотири рівні системи регулювання економічного аналізу на рівні галузей економічної діяльності й окремих суб'єктів господарювання. По-третє, на окремому підприємстві запропоновано

використовувати Положення про економічну роботу, що дозволить урегулювати здійснення економічних процесів діяльності і, відповідно, організації та проведення економічного аналізу.

#### Список використаної літератури:

1. Аксененко А. Организация оперативного анализа // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 9. – С. 26-30.
2. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / Сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006. – 352 с.
3. Баканов М.И. Экономический анализ в торговле. – М.: Экономика, 1979. – 248 с.
4. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: – М.: Финансы и статистика, 1981. – 262 с.
5. Барнгольц С.Б. Организационные вопросы анализа хозяйственной деятельности // Бухгалтерский учет. – 1938. – № 7. – С. 23-27.
6. Басманов И. Об организации экономического анализа на предприятии // Бухгалтерский учет. – 1963. – № 9. – С. 33-39.
7. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
9. Закон України “Про власність” від 07 лютого 1991 р. № 697-XII.
10. Ковалев В.В. Балансоведение и экономический анализ в работах российских ученых. // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге 1703-2003. Под ред. Я.В. Соколова. – СПб.: Изд-во “Юридический центр Пресс”, 2003. – С. 191-312.
11. Куракин Ю.Я. Всесоюзная конференция // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 3. – С. 55-62.
12. Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій Державної податкової адміністрації України № 759/10/20-2117 від 27.01.1998 р.

13. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій (крім комерційних банків), затверджений протоколом засідання Аудиторської палати України від 23.02.2001 р. № 99.

14. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 “Аналітичні процедури”, затверджений протоколом засідання Аудиторської палати України № 122 від 18.04.2003 р.

15. *Носова Ю.А.* Экономический анализ в русле хозрасчета: проблемы и решения // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 4. – С. 44-48.

16. *Сабуров А.П.* Оценка аналитической работы на предприятии // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 3. – С. 55-59.

17. *Слободян Н.Ф.* Організація комплексного економічного аналізу в сільськогосподарських підприємствах // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. Частина 3. За редакцією П.Т. Саблука. – К.: 2001. – С. 486-489.

18. *Федоткин А.И.* Ревизионная и аналитическая работа в условиях экономического эксперимента // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 7. – С. 14-16.

19. *Шеремет А.Д., Новодворский В.Д.* Совершенствовать методику и организацию экономического анализа на предприятиях // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 8. – С. 3-8.

20. *Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа: Учебник. – 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 366 с.

РАЙКОВСЬКА Інна Тадеушівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- теорія та методологія економічного аналізу;
- проблеми теорії бухгалтерського обліку