

Отримано: 28 жовтня 2016 р.

Прорецензовано: 03 листопада 2016 р.

Прийнято до друку: 08 листопада 2016 р.

Осадча О. О. Система показників результативності діяльності вітчизняних суб'єктів / О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», грудень 2016. – № 3(31). – С. 53–58.

УДК: 657.37

JEL-класифікація: M 41

**Осадча Ольга Олександрівна,**

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту  
Національного університету водного господарства та природокористування

## СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ СУБ'ЄКТІВ

У статті досліджено показники результативності як визначальну складову інформаційної бази менеджменту вітчизняних підприємств, установ, організацій. Метою роботи є вивчення методології обліково-аналітичного забезпечення результативності підприємницької та неприємницької діяльності, обґрунтування факторів їх об'єктивності та достовірності. Розкрито методично-організаційні підходи до оцінки господарської діяльності загалом, а також напрямів її соціально-економічної та екологічної збалансованості. На прикладі оцінки виконання Програми екологічної безпеки запропоновано показники результативності господарської діяльності як комплекс показників фінансування, продукту, ефективності та якості, наведено їх узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** облікова інформація, підприємства, неприбуткові організації, суб'єкти державного сектора, фінансовий результат, доходи, витрати, результативність, прибуток, збиток, результат виконання кошторису.

**Осадчая Ольга Алексеевна,**

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита  
Национального университета водного хозяйства и природопользования

## СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ СУБЪЕКТОВ

В статье исследованы показатели результативности как определяющую составляющую информационной базы менеджмента отечественных предприятий, учреждений, организаций. Целью работы является изучение методологии учетно-аналитического обеспечения результативности предпринимательской и непредпринимательской деятельности, обоснование факторов их объективности и достоверности. Раскрыты методические и организационные подходы к оценке хозяйственной деятельности в целом, а также направлений ее социально-экономической и экологической сбалансированности. На примере оценки выполнения Программы экологической безопасности предложены показатели результативности хозяйственной деятельности как комплекс показателей финансирования, продукта, эффективности и качества, приведены их обобщения на счетах бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** учетная информация, предприятия, неприбыльные организации, субъекты государственного сектора, финансовый результат, доходы, расходы, результативность, прибыль, убыток, результат выполнения сметы.

**Olga Osadcha,**

Ph.D in Economics, Associated Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use

## SYSTEM PERFORMANCE INDICATORS ACTIVITY OF DOMESTIC SUBJECTS

We study the performance indicators as a defining component of the management information base of domestic enterprises, institutions and organizations. The aim of this work is to study the methodology of accounting and analytical support for the performance of entrepreneurial and non-entrepreneurial activity, study the factors of their objectivity and reliability. Disclosed methodological and organizational approaches to the assessment of economic activity in general, as well as the directions of its socio-economic and environmental balance. For example, evaluation of the implementation of environmental safety programs offered indicators of business performance as a set of indicators of financing, product performance and quality, given their generalizations in the accounts.

**Key words:** accounting information, enterprises, non-profit organizations, public sector entities, financial results, revenues, costs, productivity, profit, loss, the result of the estimate.

**Постановка проблеми.** У загальноекономічному значенні фінансові результати як оцінка підсумку господарської діяльності – приріст чи зменшення вартості власного капіталу. Водночас перевищення доходів над пов'язаними з ними витратами не забезпечують достовірності оцінки результативності фі-

нансово-господарської діяльності: в сучасних умовах актуальним є використання в системі управління виробництвом товарів (робіт, послуг) показників результативності.

Економічний зміст результативності (effectiveness – дієвість, ефективність) – досягнуті результати порівняно з цілями, зіставлені з використаними для досягнення цих цілей ресурсами; характеризує дієвість, досягнення, ступінь завершення системою потрібної роботи й реалізації встановлених цілей [1].

Загально прийняте визначення результативності в нормативній базі регулювання економічних операцій – це вихід системи, вплив її функціонування на зовнішнє середовище; підсумок, продукт якої-небудь діяльності [6, с. 453].

Конкретнішими показниками економічної ефективності є продуктивність і фондомісткість праці, фондовіддача і фондомісткість продукції, матеріаловіддача і матеріаломісткість продукції, економічна ефективність капітальних вкладень, нової техніки, енергомісткість продукції та інші [4, с. 216].

Очевидним є ототожнення результативності та ефективності, що в умовах формування збалансованого національного розвитку потребує уточнення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні умови господарської діяльності вимагають розкриття ресурсного потенціалу з використанням показників результативності, визнаних у формах інтегрованої звітності, чому присвячено роботи О. П. Мягченко [3], Ю. М. Мельника [5], К. А. Олейника [9], О. І. Олексюка [5], О. С. Савченко [5], Я. В. Соколова [17] та ін. Комплексна оцінка результативності фінансово-господарської діяльності потребує подальших досліджень із урахуванням розвитку концепції збалансованості господарської діяльності.

**Мета і завдання дослідження.** Метою нашої роботи є вивчення методології обліково-аналітичного забезпечення результативності підприємницької та непідприємницької діяльності, обґрунтування факторів об'єктивності та достовірності складових системи результативності як інформаційної основи прийняття ефективних оперативних та стратегічних управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності залежать від організаційно-економічних характеристик суб'єктів у розрізі такої класифікації:

1. Підприємства недержавного сектора економіки: приватні підприємства; комерційні банківські та небанківські фінансові установи.

2. Суб'єкти господарської діяльності державного сектора: державні підприємства, державні товариства, державні корпорації; неприбуткові бюджетні організації (бюджетні установи та загальнодержавні цільові фонди); державні банківські та небанківські фінансові установи.

3. Неприбуткові небюджетні організації (громадські організації, творчі спілки, релігійні організації та ін.).

Облік формування фінансових результатів господарської діяльності регламентується національними обліковими положеннями, зокрема:

– для суб'єктів підприємницької діяльності та небюджетних неприбуткових організацій – Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 «Дохід» та 16 «Витрати» [13; 15];

– для суб'єктів непідприємницької діяльності (крім небюджетних неприбуткових організацій) – Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 124 «Доходи» та 135 «Витрати» [7; 8].

Показники фінансового результату як об'єкти обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Показники фінансового результату господарської діяльності

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності		Суб'єкти непідприємницької діяльності		
		Підприємства (зокрема ДП)**	Банківські та небанківські фінансові установи	Небюджетні неприбуткові організатор [14]	СДС ***	
					Бюджетні неприбуткові організації [14]	Інші СДС (крім ДП)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Реалізаційні доходи	Доходи від основної та іншої реалізації	Доходи від основної та іншої реалізації	Дохід від цільових коштів, основної статутної реалізації*	Дохід від цільових коштів, обмінних та необмінних операцій*	Дохід від цільових коштів, обмінних та необмінних операцій
	Позареалізаційні доходи	Пасивні доходи, інші позареалізаційні доходи	Пасивні доходи, інші позареалізаційні доходи	Пасивні доходи, доходи від господарських штрафів, компенсації недостач, списання кредиторської заборгованості, курсової різниці тощо*		Пасивні доходи, інші позареалізаційні доходи

Продовження Таблиці 1

	Операційні витрати	Собівартість реалізації	Собівартість реалізації	Витрати, пов'язані з використанням цільових коштів	Витрати, пов'язані з обмінними та необмінними операціями	
				Собівартість реалізації (операції підприємницького характеру)	Інші витрати операційної діяльності	
	Інші витрати діяльності	Визнані інші витрати діяльності (фінансової, іншої господарської)				
4	Результат співвідношення доходів та витрат	Прибуток (збиток)	Прибуток (збиток)	Прибуток (збиток)*	Результат виконання кошторису*	Результат виконання кошторису

\*Перевищення доходів над витратами (прибуток / збиток) зараховується в кошторис наступного року (з метою дотримання статусу неприбутковості).

\*\*Державні підприємства.

\*\*\*Суб'єкти державного сектора.

Зазначені показники фінансового результату повністю корелюють із фінансовою звітністю – Ф №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Підкреслюючи парадокси бухгалтерського обліку, вказував на неспівставність показників фінансового результату (нелогічність арифметичного їх сумування) російський науковець Я. В. Соколов. Професор застерігав, що показник фінансового результату, обчислений за певний період, не може бути рівним сумі відповідних показників, розрахованих на кожен звітну дату в межах такого звітного періоду [17, с. 75]. Справжню величину показника ФР, отриманого з моменту виникнення суб'єкта до певної звітної дати, визначають як різницю між отриманим і вкладеним капіталом.

Згідно із фундаментальним принципом бухгалтерського обліку про безперервність діяльності загальний фінансовий результат за весь час існування суб'єкта не піддається розрахунку. Його слід визначати на кожен звітну дату як величину кінцеву і не сумувати з аналогічним показником за інші періоди.

Постає питання – наскільки величина такого накопиченого фінансового результату є об'єктивною оцінкою фінансового стану? Міжнародна практика активно застосовує для оцінки діяльності більш розширений (за вибором власника, погодженням з інвесторами та контролюючими органами) спектр показників із визнанням їх в інтегрованій звітності.

Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (МСІЗ), прийнятий у грудні 2013 року, передбачає як фінансові, так і нефінансові результативні показники з питань, що мають пріоритетне значення в оперативному та стратегічному управлінні.

За МСІЗ Інтегрований звіт містить вісім елементів: 1) огляд організації і зовнішнє середовище; 2) управління; 3) бізнес модель; 4) ризики і можливості; 5) стратегія і розподіл ресурсів; 6) результати діяльності; 7) перспективи на майбутнє; 8) основні принципи підготовки та презентації [2].

Найбільш поширену практику оцінювання результативності на міжнародних ринках мають:

- Balanced Score Card (BSC) (збалансована система показників) – система стратегічного управління організацією на основі оцінки її ефективності із набору показників з урахуванням таких аспектів діяльності як фінансова, виробнича, маркетингова, а також здатність до навчання та розвитку;

- універсальна система показників К. Х'юберта (TPS): система удосконалення, розвитку, навчання як цілісна складова теорії менеджменту (між елементами системи повинен підтримуватися баланс);

- Модель Tableau de Bord (бортове табло): система з використанням Balanced Score Card, якій притаманна наявність причино-наслідкових зв'язків між фінансовими та нефінансовими показниками діяльності; для кожного підрозділу (підприємства) ставиться генеральна ціль, що своєю чергою розкладається на цілі підлеглих підрозділів;

- «Піраміда ефективності» (модель К. МакНейра, Р. Ланча, К. Кроса): основною концепцією є зв'язок клієнто-орієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками, доповненими декількома ключовими якісними (нефінансовими) показниками [5; 11].

**Глобалізація ринкових відносин обумовлює потребу оцінки діяльності суб'єкта не тільки через визначення економічних показників його конкурентоздатності: практично на один щабель вагомості стають показники соціальної відповідальності господарювання та екологічної безпеки операційної діяльності. Тому результативність фінансово-господарської діяльності вітчизняних суб'єктів – це оцінка:**

– виконання основних статутних завдань та планів (програм) операційної діяльності;

– раціонального використання виробничих ресурсів із метою забезпечення збалансованої соціально-економічної та екологічної її складових;  
– позиціонування суб'єкта на рівні регіональної та національної економіки в теперішній час та в найближчій перспективі.

Варто зазначити, що для економічних енциклопедій визначення поняття «результативність» не є поширеним (на відміну від ефективності). Враховуючи практику оцінювання виконання бюджетних програм у межах Програмно-цільового методу планування бюджету, показники результативності фінансово-господарської діяльності доцільно розглянути як комплекс показників затрат (фінансування), продукту, ефективності та якості [12].

З урахуванням вимог щодо об'єктивності оцінки, можливості порівняння її в розрізі суб'єктів певної організаційно-правової форми результативність господарської діяльності можна представити як систему показників, наведену в табл. 2.

Таблиця 2

## Показники результативності господарської діяльності

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності		Суб'єкти не підприємницької діяльності		
		Підприємства (зокрема ДП*)	Банківські та небанківські фінансові установи	Небюджетні неприбуткові організації	СДС **	
					Бюджетні неприбуткові організації	Інші СДС (крім ДП)
1	2	3	4	5	6	7
1.	<i>Фінансових результатів</i>					
1.1.	Доходи	✓	✓	✓	✓	✓
1.2.	Витрати	✓	✓	✓	✓	✓
1.3.	Прибуток (збиток)	✓	✓	✓	-	-
1.4.	Результат виконання кошторису	-	-	-	✓	✓
2.	<i>Продукту</i>					
2.1.	Обсяг основної реалізації	✓	✓	✓		
2.2.	Обсяг освоєних цільових коштів (бюджетних, позабюджетних)	-	-	✓	✓	✓
3.	<i>Ефективності</i>					
3.1.	Доходи від реалізації на одиницю собівартості	✓	✓	✓	✓	✓
3.2.	Доходи від цільового фінансування на одиницю витрат, передбачених відповідним кошторисом	-	-	✓	✓	✓
4.	<i>Якості</i>	Виконання (позитивна динаміка) показників фінансового результату, продукту, ефективності				

\*Державні підприємства.

\*\*Суб'єкти державного сектора.

Актуальним для суб'єктів є моніторинг реалізації програм соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки операційної діяльності. В міжнародній практиці рекомендованими індикаторами збалансованого функціонування є такі показники:

А. Економічної ефективності господарської діяльності:

– базові: валовий дохід, дохід від основної реалізації, собівартість реалізації, вартість активів майна (середньорічна), вартість чистих активів, середньоспівска чисельність працівників, прибуток до оподаткування, нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

– похідні: фондвіддача та фондомісткість; продуктивність праці; середня заробітна плата; рентабельність [9].

Б. Екологічної безпеки – якісні (V) та кількісні (VV) показниками, зокрема: споживання енергії та тепла (VV), використання виробничих запасів (VV), використання природних ресурсів – водних, енергетичних (VV), вартість / обсяг відходів (VV), якість внутрішнього та зовнішнього повітряного середовища (V), оцінка шумів, запаху (V), екологічна безпека: технологічного процесу, робочого місця, кінцевого продукту діяльності (V) [3].

В. Корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) – відповідальності тих, хто приймає бізнес-рішення, за тих, на кого безпосередньо чи опосередковано ці рішення впливають; концепція, що заохочує суб'єктів враховувати інтереси суспільства, беручи на себе відповідальність за вплив своєї діяльності [16]. В узагальненому вигляді зміст показників СВБ представлено як сукупність чотирьох блоків: забез-

печення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці.

Альтернативні показники результативності виконання Програми екологічної безпеки операційної діяльності наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Показники результативності виконання Програми екологічної безпеки операційної діяльності промислового підприємства (за звітний період)**

№ з/п	Показники	Зміст	Джерело інформації	
			Аналітичний субрахунок	Документальне підтвердження
1	2	3	4	5
1.	Фінансування заходів екологічної безпеки операційної діяльності			
1.1.	Кошти, витрачені на фінансування заходів екологічної безпеки операційної діяльності	Сума коштів, сплачена контрагентам за поставки (послуги), пов'язані з виконанням Програми	631/екол	Платіжні документи, договір, рахунок, Відомість за рах. 631
1.2.	Відрахування з прибутку у Фонд екологічної безпеки	Розмір відрахування з прибутку на поповнення Фонду	443/екол	Статут, наказ, бух. довідка, Відомість за рах. 443
2.	Продукту			
2.1.	Понесені операційні витрати на виконання Програми	Операційні витрати, пов'язані з виконанням еколого-забезпечуючих заходів у межах Програми	91/екол, 92/екол – 949/екол	Лімітно-заборна карта, Акт списання, бух. довідка, Відомість за рах. 91-94
2.2.	Балансова вартість створених (придбаних) активів екологічного призначення	Первісна вартість виготовлених та / або придбаних оборотних і необоротних активів екологічного призначення	10/екол -12/екол, 20/екол -25/екол	Накладна, Акт оприбуткування, бух. довідка, Відомість за рах. 10-12, 20-2
3.	Ефективності			
3.1.	Коефіцієнт витратності системи екологічної безпеки	Відношення операційних витрат, пов'язаних із виконанням еколого-забезпечуючих заходів до суми операційних доходів	–	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
3.2.	Рентабельність системи екологічної безпеки	Відношення фінансового результату (прибутку) від операційної діяльності до витрат, пов'язаних із виконанням еколого-забезпечуючих заходів	–	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
4.	Якості	Оцінка виконання показників результативності та їх впливу на забезпечення нормативних значень якісних та кількісних показників екологічної безпеки (наведених вище)		

**Висновки.** Отже, запропоновані методичні підходи обліково-аналітичного забезпечення результативності в розрізі підприємницької та непідприємницької діяльності дозволяють аналітично сформувати облікову інформацію за показниками кінцевих фінансових результатів, ідентифікують динаміку ефективності господарювання та її вплив на фінансування заходів соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки статутної діяльності. Це дозволить приймати виважені управлінські рішення щодо оптимізації використання ресурсного потенціалу, забезпечення конкурентоздатності загалом.

#### Література:

1. Ефективність як економічна категорія // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://dSPACE.nuft.edu.ua/.../Determination>.
2. Інтегрована звітність // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/integrovanazvitnist-v-sistemi-upravlinnya-pidpriyemstv>.
3. Мягченко О. П. Основи екології : підручник / О. П. Мягченко. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
4. Мочерний С. В. Основи підприємницької діяльності / С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2005. – 280 с.
5. Мельник Ю. М., Савченко О. С. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах ; Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства : монографія / О. І. Олексюк. – К. : КНЕУ, 2008. – 362 с.
6. Навчально-економічний словник-довідник / Укладачі : Іфтемічук В. С., Григорєв В. А. та ін. – 2-ге видання. – Львів : «Магнолія – 2006», 2007. – 688 с.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України 18.05.2012 № 568 // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
9. Олейник К. А. Экологические риски в предпринимательской деятельности / К. А. Олейник. – М. : Ан-клир, 2002. – С. 33.
10. Оценка как результат процессов анализа фактов // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/155/10191.html>.
11. Осадча О. О. Інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності : обліково-аналітичні підходи : [монографія] / О. О. Осадча. – Рівне : НУВГП, 2015. – 307 с.
12. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 р. за № 538-р.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (з чинними змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
14. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ: Наказ Міністерства Фінансів України 24.01.2013р. за №37 // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (з чинними змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
16. Соціальна відповідальність бізнесу // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://wikipedia.org/wiki>.
17. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Монография] / Я. В.Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.