

каждого из подходов. Определено, что для создания совместного предприятия необходимо использовать метод парной корреляции. Дальнейшее развитие данного исследования будет в приведении существующей методики к украинско-польскому совместному предприятию.

Литература: 1. Международные стандарты оценки: перевод, комментарии, дополнения. В 2-х т. – М.: Аскери ASCA, 2000. – Т. 1 – 368.; Т. 2 – 482 с. 2. Постанова Кабінету Міністрів України: "Методика оцінки майна" // Державний Інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2004. – №3. – С. 22 – 44. 3. Оценка бизнеса / Под ред. А. Г. Грязновой, М. А. Федотовой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 736 с. 4. Гавва В. Н. Оценка потенциала предприятия и отрасли. – Харьков: Нац. аэрокосм. ун-в. "Харьк. авиац. институт", 2004. – 288 с. 5. Эванс Франк Ч. Оценка компаний при слияниях и поглощениях: создание стоимости в частных компаниях / Эванс Франк Ч., Бишоп Давид М.; [Пер. с англ. – М.: Альбина Паблишер, 2004. – 332 с. 6. Клебанова Т. С. Принятие решений в управлении экономическими объектами: методы и модели / Т. С. Клебанова, Я. Г. Берсудский, Н. Н. Лепа. – Донецк: Юго-Восток, 2002. – 276 с.

Стаття надійшла до редакції
5.10.2006 р.

УДК 658.8

Хряпіна І. С.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГОВІ КОМУНІКАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ – ВИРОБНИКІВ СПОЖИВЧИХ ТОВАРІВ

The article is devoted to the detailed analysis of marketing communication costs and to the question of classification of these costs. It allows to find out principles of their forming, allocation and ways of their reduction or optimization. Today it is an up-to-date problem for enterprises, which produce consumer goods.

Підприємства під час своєї діяльності здійснюють певні витрати, особлива роль у цій системі належить витратам на маркетингові комунікації. Виробникові все важче продати свою продукцію, а споживачеві — обрати саме те, що повністю задовольнить його потреби. На сучасному етапі розвитку економіки зростання витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів — зумовлює необхідність їх аналізу та оптимізації.

Дослідженням маркетингових комунікацій, витрат на маркетинг, контролінгу маркетингової діяльності присвячені праці зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів і маркетингологів. Серед них А. Ф. Павленко, А. В. Войчак, Т. О. Примаков, А. В. Череп, М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар, В. В. Прохорова, Дж. Ленсколд, Ж.-Ж. Ламбен, Ф. Котлер [1 – 7] та ін. Однак що стосується комунікаційних витрат, то їх аналізу не приділяється належної уваги, детальні дослідження відсутні, не знаходять однозначного вирішення і проблеми їх оптимізації.

Аналіз витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів — і вдосконалення класифікаторів цих витрат на основі поглядів зарубіжних, вітчизняних вчених і власних досліджень дозволить правильно підійти до проблеми їх оптимізації.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. З бухгалтерської точки зору витрати — це конкретне використання ресурсів. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", витратами визнаються або зменшен-

ня активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [8].

Під економічними розуміють "витрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання [7]. Щодо витрат на маркетингові комунікації, то важливо акцентувати увагу на їх економічному тлумаченні.

Проаналізувавши праці вчених щодо маркетингових комунікацій [9], доцільно дати таке визначення комунікаційних витрат.

Витрати на маркетингові комунікації — це вартість будь-яких ресурсів на підготовку, реалізацію та контроль інформаційних потоків, які циркулюють між учасниками обмінного процесу для забезпечення узгодження попиту і пропозиції, за умови їх найкращого варіанта використання.

Відзначимо, що в процесі управління витратами важливе значення має їх класифікація: аналіз у розрізі різних класифікаційних ознак дозволяє виявляти закономірності їх формування, розподілу та напрямки зниження або оптимізації. Класифікація витрат — це засіб вирішення завдань управління. У табл. 1 подані основні ознаки, які доцільно застосувати для класифікації операційних витрат підприємства [1; 6; 7; 10; 11].

Таблиця 1

Класифікація витрат залежно від ознак групування

Ознаки класифікації	Групи витрат
Місце виникнення	Витрати цеху, ділянки або іншого структурного підрозділу підприємства
Можливість віднесення на конкретний об'єкт витрат	Прямі; непрямі
Ступінь залежності від обсягу виробництва	Постійні; змінні
Економічний склад	Елементи витрат; статті калькуляції
Відношення до виробничого процесу	Основні; накладні
Ступінь економічної однорідності	Прості; комплексні
Доцільність витрачання	Продуктивні; непродуктивні
Ступінь істотності	Релевантні; нерелевантні
Ступінь впливу на величину витрат	Повністю регульовані; частково регульовані; нерегульовані

Для вирішення питання класифікації комунікаційних витрат необхідно визначити їх склад. Витрати на маркетингові комунікації в основному належать до складу витрат підприємства на збут. Незначна їх частина має місце і в адміністративних витратах (наприклад, представницькі витрати).

Слід розглянути склад витрат підприємства на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" до них відносять [8]:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;
- 8) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- 9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 10) витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

11) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
12) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Наведений склад витрат на збут є обов'язковим відповідно до нормативно-правового забезпечення, проте він не дає повної уяви про склад витрат на маркетингові комунікації. Для обґрунтування та розробки практичних рекомендацій щодо управління витратами підприємства на маркетингові комунікації, в першу чергу, потрібно детальне вивчення складу цих витрат.

Проаналізувавши ряд джерел [1; 3; 6; 11; 12; 13], слід виділити наступні витрати на маркетингові комунікації:

- 1) на розробку, виготовлення, зберігання, транспортування та розміщення комунікаційних виробів;
 - 2) за участь у виставках, ярмарках тощо;
 - 3) на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання й розповсюдження подарунків, включаючи безоплатне роздавання зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт), надання знижок покупцям;
 - 4) на оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства;
 - 5) на уцінку продукції, що повністю або частково втратила первинну якість за час експонування у вітринах;
 - 6) на придбання літератури, дисків тощо інформаційного характеру для дослідження ринку;
 - 7) на складання списків потенційних клієнтів, списків розсилання;
 - 8) на маркетингові дослідження для комунікаційних кампаній;
 - 9) на підготовку каналу комунікації (навчання персоналу перед початком кампанії);
 - 10) на функціонування систем вимірювання і дослідження та ін.
- Необхідно зазначити, що залежно від ступеня деталізації витрат на маркетингові комунікації цей перелік може бути істотно розширений.

На погляд автора, доцільно ввести поняття виду витрат на маркетингові комунікації, скориставшись класифікатором складових елементів системи маркетингових комунікацій [9]. Таким чином, види витрат на маркетингові комунікації відповідно до виду засобів комунікації, що застосовуються, і відповідно до їх складових можна подати у вигляді таблиці (табл. 2).

Таблиця 2

Види витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів

Вид витрат	Складові
Витрати на рекламу	Реклама в ЗМІ; зовнішня реклама; реклама в місцях продажу; реклама в Інтернеті та ін.
Витрати на стимулювання збуту	Для споживачів: демонстрація, безкоштовні зразки, купони, знижки, тимчасові пільгові ціни, премії, подарунки, лотереї, призи, виставки, низький відсоток з кредиту та ін. Для посередників: цінні знижки, компенсація витрат на рекламу, подарунки, спецреклама, комерційні конкурси, комерційні виставки, навчання та ін. Для торговельного персоналу: винагороди, подарунки, конкурси, можливість кар'єрного зростання, гарантії зайнятості та ін.
Витрати на зв'язки з громадськістю	Текстові публікації; засоби ідентифікації; мультимедійні матеріали; спеціальні події; виставки та ін.
Витрати на прямий маркетинг	Поштове розсилання; продаж за каталогами; ярмарки; виставки; контакт-центри; телемаркетинг; факсимільні повідомлення та ін.
Витрати на персональний продаж	Торговельні презентації; торговельні зустрічі; заохочувальні програми; роздавання зразків; промислові виставки, ярмарки та ін.

Потрібно розглянути витрати на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів — в іншому ракурсі. Для цього слід згрупувати їх за етапами проведення комунікаційної кампанії (табл. 3).

Під комунікаційною кампанією прийнято розуміти систему взаємозалежних комунікаційних заходів, що тривають певний період часу та передбачають застосування одного або декількох засобів маркетингової комунікації для досягнення підприємством певних маркетингових цілей. У свою чергу комунікаційні матеріали — це елементи, що представляють інформацію у певній формі та впливають на цільову аудиторію (плакати, афіші, рекламні ролики, сайти, каталоги, засоби ідентифікації, зразки, призи, подарунки тощо).

Таблиця 3

Витрати підприємств — виробників споживчих товарів на комунікаційну кампанію за етапами її проведення

Витрати на комунікаційну кампанію на етапі підготовки	Витрати на комунікаційну кампанію на етапі реалізації	Витрати на комунікаційну кампанію на етапі контролю
Витрати на аналіз ринку (сегментування ринку, оцінка потенціалу сегментів, аналіз потреб та поведінки споживачів тощо); витрати на розробку комунікаційної кампанії (розробка стратегії, бюджету тощо); витрати на розробку комунікаційних матеріалів; витрати на тестування комунікаційної кампанії, матеріалів та на доробки	Витрати на виготовлення або придбання комунікаційних матеріалів; витрати на амортизацію обладнання відділу маркетингу (реклами, зв'язків з громадськістю та ін.); витрати на транспортування комунікаційних матеріалів; витрати на розміщення комунікаційних матеріалів; сума, недоотримана у зв'язку зі знижками, тимчасовими пільговими цінами, низьким відсотком з кредиту тощо; витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, участь у виставках, ярмарках та ін.	Витрати на функціонування систем вимірювання і дослідження, на можливі доробки

У табл. 3 зазначені витрати, що найчастіше зустрічаються найчастіше при використанні різних засобів комунікації. Дані групи витрат будуть відрізнятися складом головним чином залежно від засобів комунікації, що застосовуються.

Слід зазначити, що залежно від цілей і завдань комунікаційних кампаній, специфіки підприємства, товару й етапу його життєвого циклу, обсягу і географічних розмірів ринку, конкуренції та ін. склад даних груп витрат також може змінюватися (скорочуватися або розширюватися).

Таким чином, при розробці бюджету на маркетингові комунікації доцільно за основу взяти класифікацію, яка запропонована в табл. 3, а залежно від комунікаційних засобів уточнювати їх склад відповідно до табл. 2.

Необхідно розглянути класифікацію витрат на маркетингові комунікації підприємств-виробників споживчих товарів. Ураховуючи вищевикладені ознаки класифікації витрат на маркетингові комунікації та посиленою класифікації витрат підприємства, на погляд автора, доцільно виділити такі ознаки класифікації комунікаційних витрат (табл. 4).

Таблиця 4

Класифікація витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів

Ознаки класифікації	Групи витрат
1	2
Складовий елемент системи маркетингових комунікацій	Витрати: на рекламу; на стимулювання збуту; на зв'язки з громадськістю; на прямий маркетинг; на персональний продаж

Закінчення табл. 4

1	2
Етап проведення комунікаційної кампанії	Витрати: на етапі підготовки; на етапі реалізації; на етапі контролю
Ступінь істотності	Релевантні; нерелевантні
Ступінь впливу на величину витрат	Повністю регульовані; частково регульовані; нерегульовані
Спосіб віднесення на конкретний об'єкт витрат	Прямі; непрямі
Місце виникнення	Витрати на працівників підприємства; витрати за послуги (товари) сторонніх організацій
Охоплення цільової аудиторії, частота контактів	Постійні; змінні
Період інвестування	Короткострокові; довгострокові

За ступенем істотності витрати поділяються на релевантні (істотні, значущі) та нерелевантні. Під релевантними розуміються такі майбутні витрати, які змінюються в результаті прийнятого рішення. Нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати потрібно враховувати при прийнятті управлінських рішень. Що стосується витрат на маркетингові комунікації, то практично всі вони змінюються в результаті прийнятого рішення. Однак слід зауважити, що витрати на розміщення комунікаційних матеріалів, на організацію прийомів, участь у виставках, ярмарках та ін. (рішення про розподіл комунікаційного бюджету) мають більшу частку в сукупних витратах підприємства на комунікації, тому управління саме цими витратами найважливіше для підприємств — виробників споживчих товарів.

За ступенем впливу на величину витрат можна виділити три групи: повністю регульовані, частково регульовані та нерегульовані витрати. Повністю регульовані витрати відбивають чіткий (функціональний) взаємозв'язок між "входом" та "виходом" процесу виробництва. На них можна впливати у короткостроковому періоді. У свою чергу витрати, на які неможливо впливати у короткостроковому періоді, — нерегульовані.

Витрати на маркетингові комунікації належать до частково регульованих, що виникають у результаті рішень, які приймаються періодично. Жорсткий причинно-наслідковий зв'язок між "входом" та "виходом" процесу виробництва відсутній, що ускладнює управління даними витратами.

За способом віднесення на конкретний об'єкт витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямі — це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Непрямі — це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, а тому потребують розподілу.

Більшість витрат на маркетингові комунікації можна віднести на конкретний об'єкт (товар або імідж підприємства), але деякі потребують розподілу, наприклад, витрати на проведення маркетингових досліджень, витрати з управління маркетинговими комунікаціями та ін. Проблема розподілу таких витрат необхідно вирішувати залежно від конкретного випадку на підприємстві.

Подібно до витрат на виробництво, які групуються за місцем виникнення (витрати цеху, ділянки або іншого структурного підрозділу підприємства), пропонуються такі групи витрат на маркетингові комунікації: витрати на працівників підприємства; витрати за послуги (товари) сторонніх організацій. До витрат на працівників підприємства належать: заробітна плата, оплата службових витрат працівників відділу маркетингу (реклами, зв'язків з громадськістю та ін.) тощо. У свою чергу до витрат за послуги (товари) сторонніх організацій відносяться витрати на оплату послуг рекламних агенцій, дослідницьких компаній, нештатних консультантів, типографій, витрати на розміщення комунікаційних матеріалів, витрати за участь у виставках, ярмарках та ін.

Подібно до змінних та постійних витрат, які виділяються за ступенем залежності від обсягів діяльності підприємства,

пропонується виділяти за охопленням цільової аудиторії та частотою контактів: постійні та змінні витрати на маркетингові комунікації. Ці ознаки класифікації (охоплення цільової аудиторії та частота контактів) становлять ключові параметри, що використовують у медіаплануванні. Потрібно пояснити їх сутність.

Цільова аудиторія — певна група потенційних покупців, яку необхідно охопити [2]. При цьому охоплення цільової аудиторії вимірюється у відсотках або виражається загальною кількістю індивідумів, які щонайменше один раз контактували з комунікаційним матеріалом протягом певного періоду. Кількість контактів індивідуума з тим самим матеріалом не враховується при вимірюванні охоплення цільової аудиторії, для цього потрібен показник частоти контактів або середньої частоти контактів. Так, згідно з Ламбенем, частота — кількість контактів потенційного покупця з комунікаційним зверненням протягом певного періоду [2]. Слід відзначити, що охоплення цільової аудиторії та частота контактів правомірно застосовуються як оцінні показники ефективності каналів комунікації і комунікаційної кампанії.

При цьому потрібно розподіляти витрати за каналами комунікації, тобто за маршрутом, технологією передачі звернення (певні телевізійні канали, видання, сайти, демонстрації, виставки, розсилання та інші носії або заходи), окремо для кожної марки товару.

До змінних витрат на маркетингові комунікації пропонується віднести витрати на розміщення рекламних матеріалів, текстових публікацій; витрати на безкоштовні зразки, призи; суму, недоотриману у зв'язку зі знижками, тимчасовими пільговими цінами, низьким відсотком за кредитом; витрати на поштове розсилання, розсилання факсимільних повідомлень; вартість комунікаційних матеріалів, що роздаються, розсилаються, розміщуються; вартість дзвінків (телемаркетинг); витрати на оплату праці, премій людям, які наймані для проведення певного комунікаційного заходу (оплата залежить від кількості контактів) тощо.

Решту витрат пропонується віднести до постійних.

Необхідно відзначити, що змінні витрати залежать від операційної активності (обсягу виробництва) і бувають пропорційні та непропорційні (дегресуючі і прогресуючі) [7]. Відповідно до проведеного аналізу змінні витрати на маркетингові комунікації також можуть бути пропорційними та непропорційними (дегресуючими і прогресуючими). Подібно до змінних витрат, які залежать від обсягів діяльності підприємства, пропонується всі змінні витрати на маркетингові комунікації умовно відносити до пропорційних.

Деякі автори [3; 14 та ін.] розглядають витрати на маркетингові комунікації як інвестиції. На думку автора, це правомірно та деякою мірою дає право застосовувати розроблені в цій сфері методики, сприяє розв'язанню проблем, пов'язаних з управлінням витратами на маркетингові комунікації.

З цього погляду витрати на маркетингові комунікації можна класифікувати за періодом інвестування: довгострокові інвестиції та короткострокові інвестиції.

До короткострокових інвестицій слід віднести витрати на стимулюючу рекламу. Стимулююча реклама — це повідомлення в засобах інформації переважно з "поведінковою" комунікаційною метою: вплинути не на установки споживачів, а на їх купівельну поведінку, тобто спровокувати купівлю [2]. Також до короткострокових інвестицій можна віднести витрати на стимулювання збуту, які, насамперед, пов'язані зі спонуканням до покупки. Однак, слід відзначити, такі комунікації не виключають формування іміджу, але головним їх призначенням залишається короткостроковий результат.

У свою чергу, до довгострокових інвестицій можна віднести витрати на концептуальну рекламу. До цієї категорії належать повідомлення, в яких переважає "установочна" комунікаційна мета: вплинути на відношення покупця до бренду, тобто створити імідж, заявивши про якусь концепцію [2]. До даного виду інвестицій належать і витрати на зв'язки із громадськістю.

Така форма комунікацій, як реклама, що припускає відгук споживача, належить до проміжних, тому що поєднує в собі характеристики двох попередніх: формує імідж і при цьому стимулює купівлю [2]. На погляд автора, витрати на таку рекламу потрібно розглядати частково як довгострокові інвестиції

й частково як короткострокові. Витрати на прямий маркетинг та персональний продаж, які спрямовані і на спонукання до дій (покупка), і на встановлення довгострокових відносин, треба розглядати так само.

Аналізуючи витрати підприємства на маркетингові комунікації, необхідно підкреслити, що відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" до валових витрат включаються витрати платника податку на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку, витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безоплатне роздавання зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік [12]. Саме тому платники податку намагаються занизити свої витрати на маркетингові комунікації. Через це зараз на ринку України багато рекламних агентств, які працюють за межами закону. На думку автора, в першу чергу, це питання залишається за податківцями, але в даному випадку спричиняє перешкоди для наукового аналізу таких витрат.

Таким чином, проведений аналіз витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів — і удосконалення класифікаторів цих витрат дозволить правильно підійти до проблеми управління ними та оптимізації. Практичне значення дослідження полягає в тому, що його результати сприятимуть поліпшенню якості планування і контролю комунікаційних витрат, обґрунтуванню управлінських рішень щодо використання найбільш ефективних для підприємства засобів маркетингових комунікацій. Наукова новизна полягає в удосконаленні класифікаторів витрат на маркетингові комунікації підприємств — виробників споживчих товарів. Подальші наукові розробки необхідні у сфері управління цими витратами та їх оптимізації.

Література: 1. Прохорова В. В. Контролінг — від теорії до реалізації на практиці / В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова. — Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. — 200 с. 2. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, орієнтований на рынок: Пер. с англ. / Под ред. В. Б. Колчанова. — СПб.: Питер, 2005. — 800 с. 3. Ленсколд Дж. Рентабельность инвестиций в маркетинг. Методы повышения прибыльности маркетинговых кампаний: Пер. с англ. / Под ред. В. Б. Колчанова и М. А. Карлика. — СПб.: Питер, 2005. — 272 с. 4. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент. — 11-е изд. — СПб.: Питер, 2005. — 800 с. 5. Павленко А. Ф. Маркетингові комунікації: сучасна теорія і практика / А. Ф. Павленко, А. В. Вовчак, Т. О. Примак. — К.: КНЕУ, 2005. — 408 с. 6. Пушкар М. С. Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. — Тернопіль: Картибланш, 2004. — 372 с. 7. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1. — Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. — 368 с. 8. Бухгалтерський облік: нормативна база / Укл. Я. Кавторєва, Ф. Федорченко. — 10-те вид., перероб. і доп. — Харків: Фактор, 2004. — 512 с. 9. Притиченко Т. І. Маркетингові комунікації підприємства: складові й аналіз інноваційних тенденцій / Т. І. Притиченко, І. С. Хряпіна // Вісник ДонДУЕТ. Серія: Економічні науки. — Донецьк: ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського. — 2006. — №3 (31). — С. 97 — 103. 10. Ананькіна Е. А. Контролінг як інструмент управління підприємством / Е. А. Ананькіна, С. В. Данилович, Н. Г. Данилович. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 280 с. 11. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с. 12. Розанн Л. Спиро. Управление продажами / Розанн Л. Спиро, Уильям Дж. Стэнтон, Грегори А. Рич. — М.: Изд. дом Гребенникова, 2004. — 704 с. 13. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. — Ч. 2. — Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. — 360 с. 14. Сумец А. М. О том, как рассчитывать долгосрочную эффективность рекламной кампании / А. М. Сумец, Р. А. Сумец // Маркетинг и реклама. — 2005. — №11. — С. 38 — 41. 15. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" №335/94-ВР від 28 грудня 1994 р. // Комп'ютерна база України.

УДК 336.146

Щербаков О. І.
Басанцов І. В.

ЩОДО ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ОСНОВ ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

The article is devoted to the study of the stages of the financial control and to the questions of its improvement.

Дослідження стану фінансового контролю свідчить про наявність резервів підвищення його ефективності. Одним із них є вдосконалення практики організації проведення контрольної роботи, її форм і методів.

З точки зору автора, увесь процес контрольних дій можна розділити на декілька стадій (або складових його елементів): перша — визначення об'єкта контролю (що контролюється), друга — визначення суб'єкта контролю (хто контролює), третя — техніка й технологія контролю (як здійснюється контроль), четверта — результативність контролю (яким повинен бути результат контролю). Що стосується перших трьох елементів, то в науковій літературі й практиці встановилася відносна прозорість.

Більше складностей виникає на останній стадії контрольного процесу — при визначенні його результативності. Очевидно, це пов'язано з тим, що в більшості визначень сутності фінансового контролю не включається результативність як важливий елемент.

На сьогоднішній день питанням технології, методів і методик контрольних дій приділяється більше уваги, ніж їх результативності. У визначенні результатів контролю багато залежить від конкретної ситуації й часу проведення контрольних дій. Чим більший на початковій стадії буде здійснений контроль і виявлені відхилення, тим значнішими та кориснішими будуть його результати. В цих умовах контроль здатний виконувати попереджувальну функцію.

Логічний висновок про те, що наявність відхилень передбачає застосування певних санкцій, покликаних не тільки виправити ситуацію, але й забезпечити недопущення їх повторення. Такий підхід свідчить про необхідність надання контролюючим органам не тільки право здійснювати дії щодо розслідування справи, але й застосовувати відповідні санкції.

Аналіз пострадянського періоду становлення контролю показує, що цей процес пройшов декілька етапів.

Перший (початок 90-х років), нетривалий етап, характеризувався практичною відсутністю будь-якого контролю. Цього "вимагала" реалізація прихованої мети економічних реформ — утворення середнього класу, у тому числі й шляхом нагромадження капіталу будь-яким способом.

Але довго так тривати не могло. Розвиток економіки тією чи іншою мірою вимагав державного контролю за використанням фінансів. Тому для *другого* етапу (кінець 90-х років) була характерна система спостережливого контролю. Порушення при всій їх очевидності або не бралися до уваги, або лише фіксувалися. Недоліки цієї системи особливо виявилися, коли порушення й зловживання в економічній і фінансовій сферах почали приймати масштабний характер, і необхідність застосування більш ефективних прийомів контролю ставала все більше очевидною.

Третій етап (2000 – 2005 рр.) відображав систему документального або подальшого контролю, коли перевірялися кінцеві документи (кошториси, використання виділених бюджетних коштів і кредитів, звіти й т. д.). Підсумковими документами такої перевірки є акти ревізій, чи висновки та пропозиції аудиторського дослідження згідно з нинішніми методами, які

Стаття надійшла до редакції
7.11.2006 р.

© Щербаков О. І., Басанцов І. В., 2006