

КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ

Монографія

*За загальною редакцією
д-ра екон. наук, професора А. А. Пилипенка*

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2016**

УДК 657:005

К 65

Рецензенти: зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту навчально-наукового інституту бізнес-технологій "Українська академія банківської справи" Сумського державного університету, д-р екон. наук, професор *Ф. О. Журавка*; зав. кафедри економічного аналізу та обліку "Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут", д-р екон. наук, професор *О. В. Манойленко*; директор Інституту бізнесу, економіки та інформаційних технологій Одеського національного політехнічного університету, д-р екон. наук, професор кафедри обліку, аналізу і аудиту *С. В. Філіппова*.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 11 від 21.06.2016 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Авторський колектив: д-р екон. наук, професор А. А. Пилипенко – вступ, висновки, підрозділи 1.4 і 1.6, загальна редакція; канд. екон. наук, професор Ю. Д. Малярєвський – підрозділ 1.2; канд. екон. наук, доцент Л. В. Безкоровайна – підрозділ 4.3; канд. екон. наук, доцент І. Г. Волошан – підрозділ 2.1; канд. екон. наук, доцент О. М. Кудіна – підрозділ 2.3; канд. екон. наук, доцент Н. В. Курган – підрозділ 3.2; канд. екон. наук, доцент Ю. О. Леонова – підрозділ 2.2; канд. екон. наук, доцент А. В. Махота – підрозділ 2.4; канд. екон. наук, доцент Н. С. Пасенко – підрозділ 4.2; канд. екон. наук, доцент О. В. Писарчук – підрозділ 3.1; канд. екон. наук, доцент О. В. Прокопішина – підрозділ 4.1; канд. екон. наук, доцент П. А. Сахаров – підрозділ 1.3; канд. екон. наук, доцент В. В. Тютлікова – підрозділ 2.3; канд. екон. наук, доцент Г. С. Черноіванова – підрозділ 3.3; канд. екон. наук, доцент І. В. Ялдин – підрозділ 1.6; канд. екон. наук, ст. викладач І. П. Дзьобко – підрозділ 1.5; канд. екон. наук, ст. викладач А. В. Тирінов – підрозділ 3.4; ст. викладач М. С. Горяєва – підрозділ 4.4; ст. викладач В. В. Ольховська – підрозділ 1.2; викладач С. М. Сердечна – підрозділ 2.2; викладач Т. О. Чухлєбова – підрозділ 2.2; викладач О. В. Шушлякова – підрозділ 1.2; аспірант Д. С. Погрібняк – підрозділ 3.4; аспірант Я. В. Волковська – підрозділ 1.1.

Консолідація облікової інформації в управлінні діяльністю К 65 підприємств та їх об'єднань : монографія : [Електронне видання] / А. А. Пилипенко, Ю. Д. Малярєвський, Л. В. Безкоровайна та ін. ; за заг. ред. д-ра екон. наук, професора А. А. Пилипенка. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 319 с.

ISBN 978-966-676-693-2

Подано цілісне уявлення про використання консолідованої обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємствами та їх об'єднаннями. Загальноприйняті підходи до ведення обліку збагачено новітніми досягненнями із суміжних галузей науки. Обґрунтовано концептуальні положення формування системи консолідації облікової інформації в рамках прийняття архітектурного підходу до відображення потокових процесів підприємства. Удосконалено теоретико-методологічні положення трансформації облікової парадигми. Досліджено вплив видів економічної діяльності на процес консолідації інформації для менеджменту підприємств.

Рекомендовано для наукових працівників, аспірантів, фахівців-практиків і студентів вищих навчальних закладів економічного профілю.

УДК 657:005

© А. А. Пилипенко, Ю. Д. Малярєвський,
Л. В. Безкоровайна та ін., 2016
© Заг. ред. А. А. Пилипенка, 2016
© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2016

ISBN 978-966-676-693-2

Зміст

Вступ.....	5
Розділ 1	11
Організація обліку та консолідація інформації в управлінні великомасштабними економіко-виробничими системами.....	11
1.1. Роль і значення облікової інформації в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань.....	11
1.2. Трансформація вимог до якості облікової інформації та процесу її збирання в умовах електронного документообігу	20
1.3. Організаційне регламентування та роль консолідованої фінансової звітності в прийнятті управлінських рішень	39
1.4. Організація консолідації облікової інформації для менеджменту підприємств та їх об'єднань на основі рефлексивно- ієрархічного підходу.....	49
1.5. Моделювання системи збалансованого обліку в управлінні великомасштабними економіко-виробничими системами.....	66
1.6. Консолідація інформації в системі індикативного планування розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем	81
Розділ 2	107
Консолідація інформації у сфері обліку активів, капіталу та зобов'язань корпоративного підприємства	107
2.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління товарними запасами на підприємстві.....	108
2.2. Формування й аналіз облікової інформації в управлінні дебіторською заборгованістю підприємства.....	121
2.3. Обліково-аналітичне відображення інтелектуального капіталу в менеджменті інтегрованих об'єднань підприємств.....	135
2.4. Методологія бухгалтерського відображення фінансових інвестицій приватних підприємств у контексті трансформації інвестиційних процесів розвитку національної економіки.....	148
Розділ 3	164
Консолідація інформації про доходи, витрати та результати діяльності підприємств для цілей управління	164
3.1. Концептуальні засади консолідації обліково-аналітичної інформації в системі управління інноваційними витратами об'єднань підприємств	167

3.2. Оптимізація собівартості реалізованої продукції на основі управління поточними забезпеченнями, спрямованого на перерозподіл постійних загальновиробничих витрат	180
3.3. Облік витрат на інноваційну працю корпоративного підприємства на засадах її нормування	196
3.4. Консолідація облікової інформації про витрати з метою підвищення ефективності діяльності підприємства	208
Розділ 4	220
Вплив виду економічної діяльності на процеси консолідації інформації для менеджменту підприємств та їх інтегрованих об'єднань	220
4.1. Формування та розвиток системи стратегічного обліку діяльності підприємств туристичної галузі	221
4.2. Особливості консолідації обліково-аналітичної інформації в менеджменті будівельних підприємств.....	234
4.3. Особливості консолідації інформації та ведення обліку витрат у закладах охорони здоров'я.....	251
4.4. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств.....	266
Висновки.....	281
Використана література	289
Додатки.....	313

Вступ

Загальновідомою аксіомою є твердження про те, що ефективне функціонування системи менеджменту будь-якої соціально-економічної системи можливе лише у разі наявності достовірної й об'єктивної інформації. Це пов'язано з тим, що така інформація стає основою розроблення дієвих стратегічних і тактичних управлінських рішень. Водночас слід зазначити, що головним джерелом формування інформації для менеджменту підприємства є бухгалтерський облік. Отже, виникає такий вагомий критерій організації облікового процесу, як ступінь придатності інформації для досягнення визначених цілей підприємства та вирішення конкретних завдань менеджменту. За цих умов особливо актуальною є розроблення методології консолідації інформації й оцінювання якості отриманої в процесі консолідації обліково-аналітичної інформації. Підвищення такої якості може бути досягнуте за рахунок розвитку принципів формування консолідованої обліково-аналітичної інформації, удосконалення теоретичної бази регулювання процесів консолідації та розроблення показників оцінки якості обліково-аналітичної інформації.

Зарубіжні та вітчизняні учені доклали значного внеску в дослідження теоретичних і методологічних аспектів використання обліково-аналітичної інформації для цілей управління. Відзначаючи вагомість їх теоретичних здобутків, необхідно звернути увагу на брак досліджень, орієнтованих на трансформацію облікових даних задля набуття ними нової якості через їх консолідацію й узгодження з цілями та бізнес-моделлю підприємства. Як правило, питання консолідації інформації в обліковій науці зводяться до висвітлення аспектів формування та аналізу консолідованої фінансової звітності. У цьому випадку процеси консолідації мають звужене змістовне наповнення та не передбачають роботу з відкритим знанням. Головною проблемою розвитку питань використання облікових даних в управлінні підприємством є відсутність остаточно сформульованих і прийнятих усіма дослідниками принципів і розуміння процесів консолідації інформації.

У зв'язку з цим за мету дослідження обрано розвиток теоретико-методологічних основ формування системи консолідації інформації для менеджменту підприємств та їх інтегрованих об'єднань, а також розроблення практичних рекомендацій з її впровадження та використання.

Відповідно, предметом дослідження постало розкриття закономірностей та принципів формування інформаційної підтримки діяльності осіб, які приймають рішення, з орієнтацією такої підтримки на методи превентивного перетворення облікової інформації у відкрите знання.

Монографія складається з чотирьох розділів, які підпорядковані загальній ідеї надання цілісного уявлення про структуру та змістовність процесів консолідації обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством. Подані в розділах монографії розробки орієнтуються на розширення загальноприйнятої практики обліку новітніми досягненнями із суміжних галузей науки – таких, як консолідація інформації, стратегічне управління, теорія організації, методи економіко-математичного моделювання й інтелектуального аналізу даних тощо. У рамках кожного з розділів дослідження отримані результати, яким властиві елементи наукової новизни.

Так, у першому розділі дослідження:

обґрунтовано класифікацію облікової інформації, в ході побудови якої узагальнено різні підходи до виділення видів облікової інформації, що дозволяє підвищити якість самої інформації й інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства в цілому;

визначено місце управлінського обліку серед інших сфер діяльності та його роль у формуванні облікової інформації, задля чого деталізовано процес утворення облікової інформації, уточнено змістовність поняття "облікова інформація", проведено контент-аналіз і висвітлено етапи її формування;

обґрунтовано особливості використання системи консолідації інформації в процесі індикативного планування життєдіяльності інтегрованої структури бізнесу (ІСБ). За результатом дослідження доведено, що управління стійкістю розвитку ІСБ необхідно організовувати у вигляді складної індикативної системи, а утворення індикативних планів має підпорядковуватися одному головному орієнтиру – рівню розкриття потенціалу консолідованих компетентностей інтеграційного утворення;

обґрунтовано концептуальні положення формування системи консолідації облікової інформації, відмінність яких міститься в обґрунтованій схемі концептів предметної області дослідження та розробленій концентричній теоретико-множинній моделі системи консолідації облікової інформації;

удосконалено теоретико-методичні положення трансформації обліково-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку, які відображують об'єктивні умови та тенденції розвитку великих інтегрованих бізнес-структур у сучасному інституційному середовищі. Їх практична реалізація дозволяє приймати обґрунтовані економічні рішення щодо стратегічного управління великомасштабними економіко-виробничими системами з урахуванням інвестиційної та фінансової складової ефекту синергії;

запропоновано ієрархічний підхід до структурування індикаторів у системі консолідації інформації шляхом виділення трьох агрегованих і взаємопов'язаних груп індикаторів: процесного підходу, проектного підходу й індикаторів практик інтегрованого утворення, які є складовими його життєвого циклу;

доведено необхідність використання архітектурного підходу до відображення ієрархії інтегрованих потокових процесів і компліментарності компетенцій. І за такого архітектурного підходу обґрунтовано структурування індикаторів і складових системи консолідації інформації з їх розподілом між рівнями архітектурного подання ІСБ і перспективами збалансованої системи показників.

У рамках другого розділу дослідження:

удосконалено процес формування інформаційного забезпечення товароруху відповідно до внутрішньої структури торговельно-технологічних процесів підприємств торгівлі, який, на відміну від існуючих підходів, дозволив визначити центри формування інформаційного забезпечення товароруху, що сприятиме отриманню оперативної інформації в інформаційній системі підприємства;

набув подальшого розвитку комплексний підхід до організації системи первинного обліку товарних операцій з урахуванням потреб управління, що уможливорює контроль формування та захисту інформаційного забезпечення, підвищує ефективність виконання торговельно-технологічних процесів, створює умови для стабільного й ефективного розвитку торговельного підприємства;

удосконалено систему управління дебіторською заборгованістю підприємства з метою забезпечення стабільного фінансово стану, кредитоспроможності й інвестиційної привабливості підприємства з урахуванням переліку зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на величину дебіторської заборгованості;

обґрунтовано методологічний підхід до відображення реальної вартості майна підприємства з урахуванням інтелектуальних активів у фінансовій звітності підприємства за рахунок введення додаткових рахунків з обліку інтелектуального капіталу, що дозволить розширити можливості обліку складових елементів інтелектуального капіталу підприємства;

визначено структуру інтелектуального капіталу для виокремлення структурних елементів, що підлягають обліку; проаналізовано можливості відображення реальної вартості майна підприємства з урахуванням інтелектуальних активів у фінансовій звітності підприємства;

уточнено облікову сутність фінансових інвестицій як результатів господарських операцій із вкладення вільних коштів інвесторів у цінні папери інвестованих підприємств, внаслідок чого у інвестора виникає актив (господарський засіб, який у майбутньому принесе економічний ефект), а в об'єкта інвестування – пасив (елемент власного капіталу чи зобов'язань). Отримання даного результату дозволило розробити рекомендації щодо удосконалення структури фінансової звітності в частині розкриття бухгалтерської інформації про стан і рух фінансових інвестицій підприємства;

розвинуто облікову класифікацію фінансових інвестицій шляхом поетапного їх розподілу за термінами утримання на підприємстві, за економічною природою, за рівнем впливу інвестора на інвестоване підприємство, за територіальною належністю емітента цінних паперів.

У рамках третього розділу:

удосконалено класифікацію рахунків бухгалтерського обліку шляхом обґрунтування додаткових субрахунків для обліку операцій, пов'язаних із формуванням поточних забезпечень на покриття зобов'язань за постійними загальновиробничими витратами;

дістав подальшого розвитку методологічний підхід до управління нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами на основі їх планування та створення відповідних поточних забезпечень (короткострочових фінансових резервів);

удосконалено методологічний підхід до нормування інноваційної праці, з диференціацією за видами робіт, який, на відміну від відомих, складається з таких аспектів: застосування певних методів нормування інноваційної праці визначається ступенем новизни проведеної операції; визначена сутність і змістовність робіт інноваційної праці за трьома видами: "мозковий штурм", менш творчі, рутинні; для кожного типу робіт

обґрунтовані методи нормування. Запропонований методологічний концептуальний підхід до нормування інноваційної праці кардинальним чином відрізняється від існуючих його диференціацією за видами робіт;

удосконалено процес формування противитратної складової механізму підвищення ефективності діяльності підприємства, який відрізняється від наявних координацією виробничої діяльності на основі оптимізації економічних витрат у процесі відтворення результату діяльності підприємства.

У рамках четвертого розділу:

отримало подальший розвиток організаційно-методичне забезпечення консолідації інформації стратегічного обліку туристичної діяльності для управління в умовах реалізації зовнішньоекономічних і геополітичних загроз розвитку туризму та рекреації;

уточнено склад обліково-аналітичних процедур у застосуванні методів стратегічного обліку на підприємствах туристичної галузі з урахуванням виду економічної діяльності;

запропоновано на будівельних підприємствах формувати графік документообігу, який регламентує строки складання документів, показує процес руху документів від створення до надання його на зберігання в архів підприємства. Це значно покращить облікову складову інформаційного забезпечення менеджменту підприємства та надасть можливість достовірно й якісно проводити аналіз;

виділено основні специфічні риси будівельних підприємств, які повинні відображатися в обліковій політиці. Запропоновано для відображення валових заборгованостей використовувати субрахунки 365 "Валова заборгованість" і 366 "Заборгованість за проміжними рахунками", що надасть можливість структурувати інформацію так, щоб вона повністю відповідала нормативним документам (Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій);

ідентифіковано особливості відображення консолідованої інформації у фінансовій звітності будівельного підприємства, а також розглянуто варіанти відображення валових заборгованостей у звітності за зміни субрахунків, на яких вони відображуються;

удосконалено методологію консолідації інформації про витрати для розрахунку собівартості медичної послуги у бюджетних і приватних

зкладах охорони здоров'я з виділенням етапів калькуляційних робіт, зі застосуванням спеціальних аналітичних рахунків та елементів управлінського обліку;

доведено, що на функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарських підприємств значно впливають особливості сільського господарства, а обліково-аналітичне забезпечення управління повинно формуватися в розрізі бізнес-процесів, що дозволяє забезпечити його відповідність цілям і обраним стратегіям;

удосконалено методичні рекомендації щодо розроблення облікової політики сільськогосподарські підприємства, відмінність яких полягає в пропозиції доповнити облікову політику в частині визначення справедливої вартості біологічних активів розробкою номенклатури активів, що підлягають переоцінці, визначити її періодичність і порядок її документального оформлення. Запропоновано результати переоцінки довгострокових біологічних активів відображувати у складі капіталу в дооцінках.

Результати дослідження можуть успішно використовуватися фахівцями промислових підприємств, науковими працівниками, аспірантами та викладачами навчальних закладів, а також магістрами під час вивчення навчальних дисциплін, пов'язаних із використанням облікової інформації з метою обґрунтування управлінських рішень.

Колектив кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця висловлює глибоку подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Навчально-наукового інституту бізнес-технологій "Українська академія банківської справи" Сумського державного університету *Журавці Федору Олександровичу*; доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" *Манойленку Олександровичу*; доктору економічних наук, професору, директору Інституту бізнесу, економіки та інформаційних технологій, завідувачу кафедри обліку, аналізу і аудиту Одеського національного політехнічного університету *Філіпповій Світлані Валеріївні* за висловлені зауваження, наукові рекомендації, конструктивні пропозиції щодо подання матеріалу, а також усім, хто сприяв оприлюдненню цієї наукової роботи.

Автори будуть вдячні за надання будь-яких зауважень і пропозицій щодо матеріалу монографії на електронну адресу: ***kafacco@hneu.edu.ua***.

Розділ 1

Організація обліку та консолідація інформації в управлінні великомасштабними економіко-виробничими системами

1.1. Роль і значення облікової інформації в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань

На сьогодні в умовах економічної трансформації відбуваються постійні зміни правового, організаційного, технічного, інформаційно-технологічного характеру під час здійснення підприємницької діяльності, тому стає важливим отримувати актуальну інформацію у найкоротший час для прийняття ефективних рішень. Значну частину такої інформації складає саме облікова інформація, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку. Це означає, що необхідно проаналізувати, чим саме є облікова інформація й яку роль вона відіграє в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань.

Для розуміння сутності облікової інформації необхідно звернутись до законодавства для встановлення, що таке в цілому інформація та за якими видами її розрізняють. Так, відповідно до ст. 1 Розділу I Закону України "Про інформацію" № 2657-XII від 02.10.1992 р. (надалі – Закон про інформацію) інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Водночас Закон про інформацію (ст. 10 Розділу II) виділяє такі види інформації: про фізичну особу, довідково-енциклопедичного характеру, про стан довкілля (екологічну інформацію), про товар (роботу, послугу), науково-технічну, податкову, правову, статистичну, соціологічну та інші її види.

Як можна побачити, облікової інформації в наведеному переліку нема. Проте ст. 18 Розділу II Закону про інформацію виділяє статистичну інформацію – документовану інформацію, що дає кількісну характеристику масових явищ і процесів, які відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя суспільства [59]. Тобто можна стверджувати, що облікова інформація належить до статистичної. На підтвердження цієї думки Л. Коваль і В. Амірова зазначають, що одним із найпоширеніших підвидів документованої інформації (який надає не лише

кількісну, але й вартісну характеристику масових явищ і процесів, що відбуваються в економічній сфері життя суспільства) є економічна інформація. Важливою складовою економічної інформації підприємства є облікова інформація. Чинне законодавство трактує термін "облікова інформація" з урахуванням терміну "інформація", який реалізується через поняття "статистична інформація" [206].

Економічною інформацією можна назвати сукупність відомостей про соціально-економічні процеси, що слугують управлінню цими процесами та колективом людей у виробничій і невиробничій сферах. Вона кількісно характеризує стан господарської діяльності об'єкта через систему натуральних і вартісних показників, циркулюючи у виробничій та невиробничій сферах, органах управління [278]. Інакше кажучи, економічною інформацією є сукупність даних, які є джерелом для здійснення аналізу та використовуються в управлінні суб'єктом господарювання. Науковці виділяють різні види економічної інформації, які відображують минулі, теперішні чи майбутні події, тому так важливі для управління, проте найбільший внесок в інформаційно-аналітичне забезпечення вносить саме облікова інформація.

С. В. Івахненко також відмічає, що ядром економічної інформації підприємства є облікова інформація. Це пов'язане з тим, що вона повніша, точніша й оперативніша, всебічніша та достовірніша за будь-яку іншу. Вона відображує як зв'язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, дає можливість розподіляти права виконавців та їх відповідальність за економічну ефективність [202].

М. М. Гоголь, В. Ф. Максимова та В. В. Попович підкреслюють, що облікова інформація, котра формується як результат безперервного спостереження за станом керованих об'єктів і цілеспрямованого узагальнення даних, є найбільш суттєвою за обсягом частиною всієї економічної інформації, використовуваної для управління фінансово-виробничою діяльністю підприємства. Тому саме вона складає підґрунтя інформаційного забезпечення системи управління виробництвом, виступає джерелом для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [34, с. 8].

Слід зазначити, що в українській мові окрім терміну "облікова інформація" можна зустріти аналог "бухгалтерська інформація". Однак, на думку автора, ці терміни є синонімами та варіантами перекладу терміну з англійської мови – "accounting information". Серед науковців існують різні думки щодо сутності облікової інформації (табл. А.1 додатка А).

Аналізуючи наведені в табл. А.1 додатка А тлумачення, слід звернути увагу на те, що більшість учених розглядає облікову інформацію як вид економічної інформації. За допомогою контент-аналізу наведених у даній таблиці тлумачень можна виділити одиниці, що найчастіше зустрічаються у визначеннях і підходах до розуміння сутності терміна "облікова інформація". Результати такого аналізу наведені на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Контент-аналіз визначень поняття "облікова інформація"

Отже, можна запропонувати таке визначення облікової інформації: це вид економічної інформації, що відображує господарські операції, які характеризують діяльність організації за певний час та є підставою для прийняття рішень. Управління діяльністю підприємства покращиться, якщо в кожен момент часу буде надана оперативна інформація про його стан. Практична цінність такої інформації полягає в можливості аналізувати економічні показники діяльності, систематично контролювати господарські процеси й явища, робити на їх підставі потрібні висновки та приймати

заходи з покращання діяльності суб'єкта господарювання. Інформаційна функція обліку в системі управління підприємством в умовах ринкових відносин є домінантною [34, с. 9]. Адже продуктом облікової системи та водночас ресурсом для системи управління підприємством є інформація різноманітного характеру. Уможливлення прийняття ефективних, своєчасних і необхідних управлінських рішень, створення бази інформаційного прогнозування діяльності підприємства та планів його стратегічного розвитку є основними, пріоритетними завданнями сучасної системи управління підприємством [156, с. 294–295].

Отже, облікова інформація формується на підставі даних бухгалтерського обліку, що розкриває фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Сукупність таких даних стає підґрунтям інформаційно-аналітичного забезпечення підприємства, необхідного для ефективного процесу управління. Процес створення облікової інформації поданий на рис. 1.2.

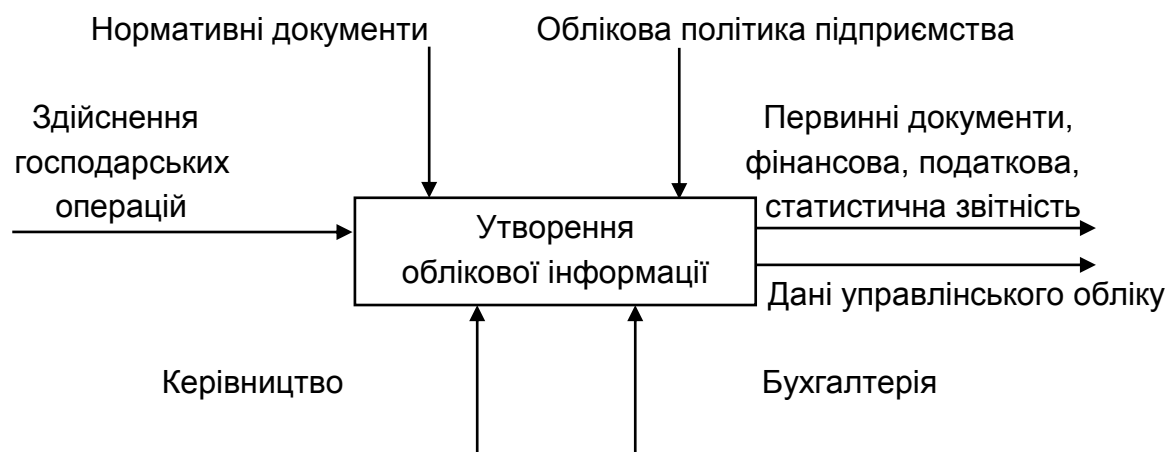


Рис. 1.2. Процес створення облікової інформації

Як можна побачити з рис. 1.2, саме первинні документи, фінансова, податкова, статистична звітність, а також дані управлінського обліку є джерелом облікової інформації, яка відображує здійснення господарських операцій. Така інформація затверджується й оформлюється керівництвом і бухгалтерією відповідно до нормативних документів і наказу про організацію бухгалтерського обліку й облікову політику підприємства.

М. А. Проданчук зазначає, що облікова система виступає й об'єктом якості та містить сукупність господарських процесів та облікову інформацію як продукт бухгалтерського обліку в інформаційній економіці. Тому якість дуже важлива й у бухгалтерському обліку. Саме тому актуальна

якість облікового продукту, від якого залежатиме ефективність прийняття управлінських рішень діяльності суб'єктів господарювання. Якість продукту системи бухгалтерського обліку, яка має відповідати запитам споживачів, необхідно характеризувати з позиції її ефективності у системі прийняття управлінських рішень [256].

М. А. Хьонер формулює основні зауваження стосовно інформації, у тому числі облікової. Науковець так формулює вади облікової інформації, які перешкоджають успішній підприємницькій діяльності: поступає занадто пізно; надмірно деталізована; необґрунтовано великого обсягу; більша її частина спрямована на минуле; містить тільки дані, які можна виразити кількісними показниками; керівники окремих підрозділів отримують непостійну, а часто і суперечливу інформацію; інформації, що стосувалась би майбутніх, ще невідомих цілей, явно недостатньо, тому питання інформаційного забезпечення для стратегічного планування у багатьох випадках залишиться невирішеним [83, с. 205]. Отже, вагомим аспектом підвищення ефективності системи управління підприємством є зростання якості облікової інформації.

Оцінити таку якість можна лише через необхідність інформації для прийняття управлінських рішень. Для цього доречним є введення цілого ряду критеріїв, поданих у табл. А.2 додатка А. Критерії якості повинні виконуватись, адже якісна інформація є запорукою ефективного ведення бізнесу. Найбільшу цінність становитиме саме така інформація, яка відповідатиме всім без винятку критеріям. Інформація, що буде, наприклад, неповною чи витрати на яку будуть вищими за майбутні вигоди, буде некорисною. Особливо актуальним це стає, коли йде мова про об'єднання підприємств, комплекси тощо, адже приймати рішення доводиться відносно декількох видів діяльності, структурних підрозділів, суб'єктів господарювання. Дані управлінського обліку допомагають у цьому, тому що налагоджена система управлінського обліку може включати в себе інформацію стосовно як окремого сектору чи виду діяльності, так і різних підприємств, пов'язаних між собою певними діями, ознаками.

Проте для більшого розуміння, яким критеріям (характеристикам) повинна відповідати облікова інформація, слід детально дослідити, на які види вона підрозділяється. Вивчення підходів до класифікації облікової інформації показало, що системна класифікація облікової інформації підприємств та їх об'єднань охоплює далеко не всі аспекти. Проте мають охоплюватись усі суттєві сторони, притаманні обліковій інформації, тому

доречне поглиблення здобутків попередників щодо побудови класифікації облікової інформації. Це означає, що необхідно визначити ознаки, за якими слід класифікувати облікову інформацію підприємств та їх об'єднань. Отже, класифікація облікової інформації на підставі аналізу даних [11, с. 211; 103, с. 187–188; 202; 238] надана у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація облікової інформації підприємств та їх об'єднань

Ознаки	Класифікаційні групування облікової інформації підприємств та їх об'єднань
1	2
За адекватністю до запитів користувачів	Релевантна обліково-аналітична. Нерелевантна обліково-аналітична
За відкритістю	Відкрита та закрита
За ієрархічним рівнем споживачів (для менеджменту)	Для вищого рівня менеджменту підприємства. Для середнього рівня менеджменту підприємства. Для нижчого рівня менеджменту підприємства
За відношенням до підприємства	Внутрішня (утворюється всередині підприємства). Зовнішня (надходить на підприємство ззовні)
За насиченістю	Корисна та некорисна
За ознакою оброблюваності	Опрацьовувана. Неопрацьовувана
За каналами передавання	Обмін між організацією та зовнішнім середовищем. Обмін між рівнями управління. Обмін усередині організації між працівниками
За періодичністю	Довгострокова, поточна й оперативна
За джерелом формування	На підставі даних фінансового обліку. На підставі даних управлінського обліку
За даними оборотно-сальдової відомості, фінансової та статистичної звітності	Про процеси сфер діяльності. Про активи підприємства. Про джерела формування активів. Про об'єкти на забалансових рахунках. Про витрати за елементами. Про доходи від здійснення різних видів діяльності. Про витрати від здійснення різних видів діяльності
За повнотою задовільнення потреб	Достатня, недостатня, зайва
За рівнем доступу	Доступна та недоступна
За способом передавання	Електронна, письмова, супутникова, телефонна й інша
За призначенням	Масова, спеціальна й особиста
За рівнем складності вирішення управлінських завдань	Документаційна. Фактографічна. Концептографічна

1	2
За центрами відповідальності	Про доходи та витрати, що виникають на підприємстві, в розрізі центрів відповідальності за них
За стабільністю	Постійна, змінювана й умовно-постійна
За сталістю у часі	Довідкова, нормативна та фактична
За стадіями	Первинна, проміжна та результативна
За стандартами	Офіційна й неофіційна
За ступенем перетворення даних	Первинна, вторинна та похідна від вторинної
За технологією обробки	Вхідна. Вихідна
За фізичною формою подання	Паперова. Електронна
За часом	Минула, сучасна та майбутня
За формалізованим підходом до подання	Стандартна й оригінальна
За часовим періодом виникнення	Періодична. Неперіодична
За складом і способом узагальнення	Разова, нагромаджувальна (накопичувальна) та зведена
За якістю	Достовірна (якісна) та недостовірна (неякісна)
За актуальністю	Актуальна та неактуальна
За рентабельністю	Рентабельна та нерентабельна
За аналітичністю	Містить лише зафіксовані в документах дані. Містить (окрім зафіксованих у документах) ще розрахункові, підсумкові, додаткові дані
За вираженням	Цифрова й алфавітна

Система управління економічною інформацією фінансово-виробничої діяльності підприємств та їх об'єднань базується на методологіях, тісно пов'язаних з функціональними процесами на підприємстві. Створення на підприємстві системи управлінської інформації практично неможливо без класифікації процесів і технологій відповідно до систематики управлінського обліку. Це дозволить розробити правильну методологію обліку витрат, визначення результатів діяльності, системи управлінської звітності. Підґрунтям вибору конкретної методології системи управління економічною інформацією є різні аспекти: економічні, юридичні, організаційні, техніко-технологічні. Вони є базою для формування управлінського обліку як системи організації, збирання та накопичення даних, спрямованих на вирішення конкретного управлінського завдання, у вигляді трьох взаємопов'язаних блоків (підсистем): обліку витрат, показників діяльності, управлінських звітів (рис. 1.3) [219].

Слід зазначити, що управлінський облік надає найбільш повну й актуальну інформацію для управління. Його організація залежить насамперед від виду діяльності й організаційної структури управління, тому дані управлінського обліку є важливою частиною облікової інформації.

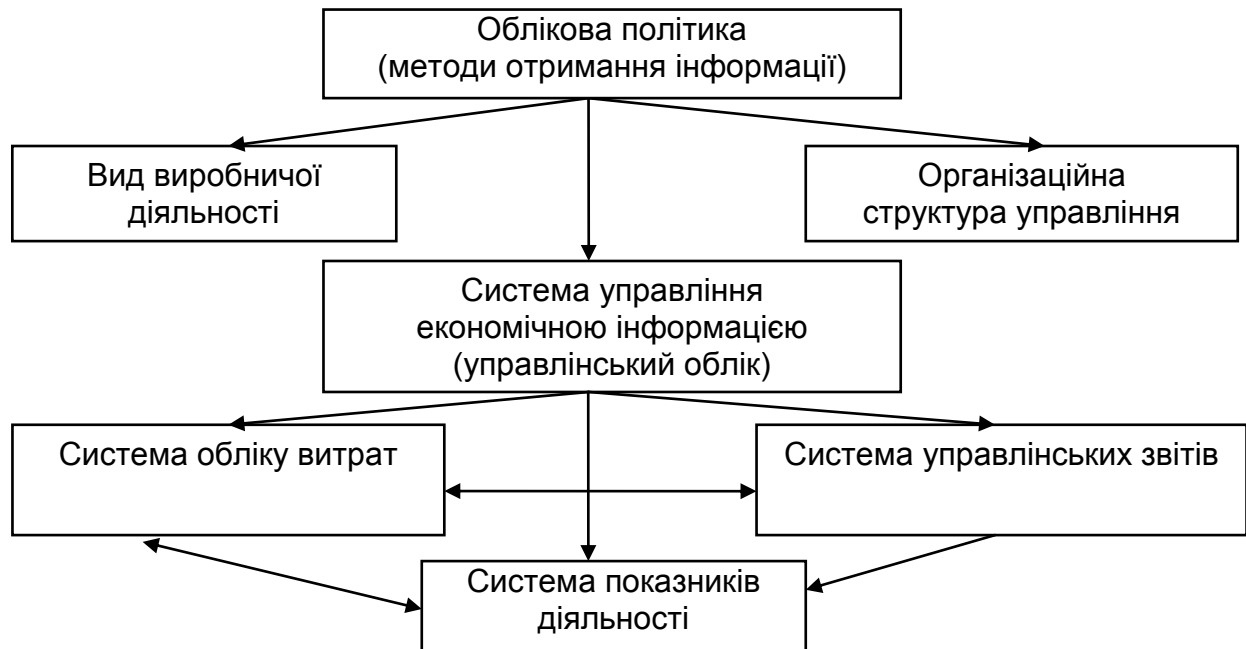


Рис. 1.3. **Схема генерації системи управління економічною інформацією**

Сучасні дослідники єдині у тому, що управлінська система повинна проектуватися так, щоб уможливити прийняття обґрунтованих управлінських рішень у межах підприємства. Отже, вона потребує інформації про умови реалізації, кількість і розмір закупівель, ціни, можливості, використання ресурсів тощо. Оскільки інформація для внутрішнього використання не обмежується зовнішніми вимогами, управлінська система може використовувати дані, менш точні та перевірені, ніж для фінансового обліку [69, с. 12]. Тобто управлінський облік включає не тільки факти здійснення господарських операцій, але й аналітичну інформацію з різних відділів. Це необхідно керівництву для розуміння загального стану підприємства.

Необхідне формування облікової інформації, яка б задовільнювала потреби підприємства для прийняття ефективних рішень у найкоротший час. Цей процес складається з певних етапів (табл. 1.2) [22; 24; 83, с.205, 206]. Можна побачити, що значною складовою інформаційного забезпечення є дані управлінського обліку. Це пояснюють тим, що управлінський облік об'єднує декілька сфер діяльності, які можна побачити на рис. 1.4.

Етапи формування облікової інформації для управління на рівні підприємств

Етапи	Завдання	Шляхи вирішення
1. Визначення потреби в інформації	У рамках оцінювання інформації необхідно поставити питання: наскільки важлива ця інформації та скільки готові за неї заплатити?	Установлюються організаційні рамки шляхом визначення виконавців завдань і часу, протягом якого потрібно здійснити аналіз потреби в інформації. Для цього існує багато методів (наприклад, інтерв'ю), що мають бути відібрані та реалізовані на наступних етапах
2. Формування управлінського рішення облікового завдання або аналіз і опис існуючого рішення	На цьому етапі необхідно визначити: управлінське завдання та способи його вирішення; необхідні дані та систему їх збирання; планові результати	Призначення відповідальних за досягнення зазначених результатів; відображення результатів у відповідній системі управлінської звітності; визначення джерел інформації для задоволення інформаційних потреб
3. Визначення складу звітів	Визначення системи документообігу для підтримки управлінського завдання	Установлення часових інтервалів складання звітів (регулярно, спеціально для конкретного випадку); вибір форми для візуалізації звітів; визначення складачів звітів та їх отримувачів; визначення методів для аналізу "план-факт"; документування систем звітності
4. Узгодження прийнятих рішень з обліковою політикою, бухгалтерською практикою та наявними технологіями ведення обліку	Узгодження цих систем обліку. Визначення, яка інформація може бути використана для формування управлінського обліку й які його вимоги можуть призвести до зміни в існуючих облікових даних	Узгодження отриманих на 2 і 3 етапах результатів з вимогами бухгалтерського, фінансового та податкового обліку
5. Упровадження облікових технологій (технологій консолідації облікової інформації)	Реалізація прийнятих рішень (інформаційне супроводження процесу реалізації)	Розроблення Положення про організацію обліку та складових облікової політики. Необхідно офіційно покласти відповідальність за збирання й аналіз даних на відповідальних осіб і тим самим завершити формування системи накопичення управлінських даних; розробити посадові інструкції для виконавців; затвердити форми документів і правила документообігу, що разом зі звітною й аналітичними формами утворює систему агрегованих облікових даних



Рис. 1.4. Місце управлінського обліку серед різних сфер діяльності

Таким чином, можна зробити висновок, що облікова інформація є фундаментом будь-якої інформаційної бази, на підставі котрої приймаються ефективні рішення. Значну частину інформації, завдяки якій відбувається найбільш ефективно управління діяльністю підприємства, надає управлінський облік. Особливо актуально постає питання, коли мова йде не тільки про підприємства, але і про їх об'єднання, тому доречна консолідація облікової інформації для менеджменту підприємств та їх об'єднань.

1.2. Трансформація вимог до якості облікової інформації та процесу її збирання в умовах електронного документообігу

Як було попередньо доведено, ефективно управління підприємством вимагає достовірної й об'єктивної інформації. Така інформація має допомагати користувачам у розробленні ефективного управлінського рішення. Отже, виникає такий вагомий критерій організації облікового процесу, як ступінь придатності інформації для досягнення визначених цілей підприємства та рішення конкретних завдань менеджменту. Методологія

консолідації інформації є потужним інструментом для оцінювання якості отриманої в її процесі обліково-аналітичної інформації. Підвищення якості можна досягнути за рахунок розвитку принципів формування консолідованої обліково-аналітичної інформації, удосконалення теоретичної бази регулювання процесів консолідації та розроблення показників оцінки якості обліково-аналітичної інформації.

Значного внеску у дослідження теоретичних і методологічних аспектів використання обліково-аналітичної інформації для цілей управління доклали такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Л. В. Гуцаленко, А. Г. Загородній А. М. Кузьмінський, Р. Я. Пахолок, Т. Д. Поплаухіна, Я. В. Соколов, Є. С. Соколова, В. В. Сопко, Л. О. Терещенко, В. Г. Швець, Е. С. Хендріксен. Відзначаючи вагомість їх теоретичних здобутків, необхідно зазначити брак досліджень, орієнтованих на трансформацію облікових даних за для набуття ними нової якості через їх консолідацію й узгодження з цілями та бізнес-моделлю підприємства. Проте, в умовах упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні та змін в облікових стандартах з питань об'єднання бізнесу, не знайшли достатнього опрацювання значущі аспекти формування консолідованої інформації. Це пов'язано з тим, що недостатньо уваги приділяється саме формулюванню та прийняттю загальних принципів консолідації інформації. Окрім того слід враховувати, що поява електронних документів значно спрощує процес використання облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Отже, консолідація обліково-аналітичної інформації нерозривно пов'язана з ефективністю прийняття рішень у системі управління суб'єктами господарювання. Невід'ємною складовою цього процесу є система документообігу, електронного документу, електронного підпису, на базі яких формуються інформаційні потоки. Незалежно від видів та обсягів діяльності підприємства на ньому обробляється велика кількість документів. Документ є основою будь-якого обліку, що ведеться на підприємстві, а саме: бухгалтерського, статистичного, оперативного. Тому доцільно проаналізувати сутність поняття "документ".

Існуючі визначення даного терміну, що пропонуються законодавчо-нормативними актами та науковцями, узагальнені в табл. А.3 додатка А. Проаналізувавши наведені в ній визначення, можна відмітити, що змістовність деяких з них дозволяє трактувати документ як певний об'єкт, на якому розміщена певна інформація. Проте предметом дослідження є не сам

об'єкт, а передусім його документування. Визначення з ДСТУ 2732:2004 і Закону України "Про інформацію" вбачаються достатньо точними через окреслення головної функції (у першому випадку) чи виду (у другому випадку) матеріального носія [91]. Саме такий підхід використаний в контексті даного дослідження, в якому за основу взяте таке визначення: документ – це інформація, зафіксована на матеріальному носії, основною функцією якого є збереження та передавання її в часі та просторі [59]. Однак слід зазначити, що окреслені особливості не враховують специфіки електронного документа. Морфологічний аналіз даного терміна наведено в табл. А.4 додатка А.

Аналіз наведених визначень доводить, що єдиної думки серед науковців немає. Кожен із термінів концентрує увагу на тому чи іншому аспекті: економічному, юридичному, технічному, – але єдиного комплексного поняття не існує. Саме тому автори пропонують власне трактування даного терміна: електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа, що дозволяють встановити його цілісність і достовірність. До обов'язкових реквізитів документа відносять: назву документа (форми); дату та місце складання; назву підприємства, від імені якого складений документ; змістовність та обсяг господарської операції; одиницю вимірювання господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [260]. Тим самим можна зробити висновок, що вимоги до обов'язкових реквізитів паперового й електронного документа однакові. Виключенням є тільки підпис – в електронному документі має бути відповідний електронний підпис. Електронний цифровий підпис (ЕЦП) – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується та дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача [242].

Електронний цифровий підпис можна вважати надійним засобом, оскільки він має сертифікат відповідності або позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації. Електронний цифровий підпис – це програмний засіб, програмно-апаратний або апаратний пристрій, призначені для генерації ключів, накладення та/або перевірки електронного цифрового

підпису [242]. Посилений сертифікат відкритого ключа – це документ, що дозволяє встановити зв'язок між відкритим ключем і його власником. У простому випадку посилений сертифікат містить ім'я користувача, відкритий ключ, термін дії посиленого сертифікату та підпис третьої сторони, яка засвідчує цілісність і достовірність посиленого сертифікату. Довірена третя сторона, що видає і підписує сертифікати, називається акредитованим центром сертифікації ключів (АЦСК). Посилені сертифікати відкритих ключів використовуються органами ДПС для перевірки цілісності звітних документів та ідентифікації підписувачів, які підписали електронну звітність. В Україні у цій сфері діють АЦСК (табл. А.5 додатка А).

Щодо реквізитів електронного документа варто зазначити, що чинне законодавство не враховує специфіки складення електронного документа, задля чого використовується комп'ютер або ж інша електронно-обчислювальна техніка. Мова йдеться про те, що зміна документа чи його доповнення не можна підтвердити або використати як аргумент у разі невизнання такого документа, адже законодавство не передбачає таких обов'язкових реквізитів. Електронні документи повинні мати додаткові реквізити, за допомогою яких підтверджується цілісність документа. Прикладом є позначки про зміни та доповнення та позначка часу.

Позначки про зміни та доповнення документа є надзвичайно важливими для електронних документів, адже візуально довести зміни в них набагато складніше, ніж у паперових. Такі позначки дозволяють юридично підтвердити наявність змін чи доповнень. Вони мають містити дані про: ПІБ, код і посади осіб, які вносили зміни чи доповнення в документ протягом всього терміну зберігання; дати та час зміни; інформацію про те, що саме змінювалось чи доповнювалось [132].

Позначка часу – сукупність електронних даних, створена за допомогою технічних засобів і засвідчена електронним цифровим підписом центру сертифікації ключів, який підтверджує наявність електронного документа (електронних даних) на певний момент часу [252]. Використання позначки часу в електронних документах регулюється Постановою про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу, згідно з якою послугою фіксування часу можна скористатись добровільно.

Проте не вирішеним залишається питання щодо визнання оригіналу електронного документу. Його оригіналом його вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, в тому числі з елект-

ронним підписом автора. Пункт 2 ст. 7 "Оригінал електронного документа" Закону України "Про електронні документи та електронний документо-обіг" передбачає, що "у разі надсилання електронного документа кільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа". Таким чином, електронний документ може мати декілька оригіналів, що суперечить самому поняттю "оригінал" [22].

Аби вирішити питання оригіналу електронного документу доцільно ввести додаткову позначку про первинність складання такого документа. Вона обов'язкова лише в документі за його першого створення, що виключає внесення змін або копіювання. У свою чергу, копія електронного документа також буде мати відповідну позначку, що означатиме дублювання оригіналу. Таким чином, користувачі електронної інформації зможуть чітко розуміти, яким саме електронним документом вони користуються й яку відповідну юридичну силу він має, адже додатково до обов'язкових, визначених законодавством реквізитів, вони будуть мати:

для оригіналу – додаткову позначку про оригінальність з позначкою часу;

для оригіналу зі змінами та доповненнями – позначку про оригінальність, час складання та доповнення;

для копії електронного документу – позначку про час і дублікат електронного оригіналу;

для копії електронного документа зі змінами – позначку про час, внесення змін і про дублікат електронного документа.

Не менш дискусійним залишається питання щодо матеріального носія документованої інформації. Зокрема, Е. Ю. Шишаєва [174], досліджуючи питання матеріального носія документованої інформації, вважає, що будь-який документ, незалежно від форми його вираження (паперова чи електронна), є насамперед формою вираження інформації. Науковець наполягає, що поняття матеріального носія документа не може розглядатися як рівнозначне поняттю "документ", і пропонує таке визначення: матеріальний носій документованої інформації (документа) – матеріальні об'єкти, в тому числі фізичні поля, в яких інформація знаходить своє відображення у вигляді символів, образів, сигналів, технічних рішень і процесів. Слід зазначити, що автори також підтримують позицію незалежності інформації від носія.

Отже, якщо вважати, що носій електронного документа є матеріальним об'єктом, у тому числі фізичним полем, в якому інформація (відомості

та/або дані) закріплені за допомогою сигналу, символу, образу або технічного рішення, то документи, закріплені на таких носіях, будуть включені до об'єктів правового регулювання. Такий підхід дозволить охопити весь масив даних, що створюються, відправляються, передаються, отримуються, зберігаються, оброблюються, використовуються та знищуються за допомогою каналів електрозв'язку в межах інформаційно-комунікаційних систем [169].

Оскільки в діяльності кожного підприємства утворюється безліч документів, раціональна організація обліку неможлива без проведення їхньої класифікації (табл. А.6 додатка А). З позицій організації процесу документування [113] усі первинні документи можна розподілити на такі групи, які: складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України; складаються на бланках спеціальних форм, затверджених міністерствами та відомствами України (видаються в альбомах галузевих первинних документів); складаються на самостійно виготовлених бланках, спеціальна форма для яких не передбачена; складаються на бланках суворої звітності.

Для чіткого закріплення за працівниками підприємства відповідальності щодо оформлення, підписання, затвердження, виконання та зберігання документів необхідно створити раціональний документообіг.

Для отримання зведених даних необхідна заздалегідь визначена система руху первинної облікової інформації в часі та просторі. Просування первинних документів як носіїв інформації від моменту складання і до передання в архів підприємства, створює документообіг. Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або отримання від інших підприємств, організацій), опрацювання та використання за призначенням у визначений період часу та до передання в архів [141].

Не менш важливою складовою організації руху документів є правильне визначення тривалості документообігу, під якою слід розуміти період часу, протягом якого будь-який документ знаходиться в процесі обробки в структурних підрозділах (у виконавців) і в просуванні між ними. Тривалість залежатиме від часу: руху документа між усіма виконавцями, всередині підрозділів і між ними), зайнятими його обробкою; переміщення документів між двома суміжними виконавцями (визначається рівнем організації внутрішньозаводської системи передання документів); "пролежування" документів у чеканні обробки (залежить від організації порядку адресування документів на підприємстві та продуктивності праці

працівників); часу, що витрачається виконавцями на збирання необхідних даних для обробки документів (визначається існуючою на підприємстві системою збереження та пошуку даних); безпосередньої обробки документів (залежить від класифікації кадрів, організації робочих місць і створення необхідних умов роботи); очікування на передання документів до наступної операції обробки (залежить від сформованої на підприємстві організації внутрішнього передання документів), витрати на яке залишаються неврахованими.

Неправильно організований документообіг може призвести до не своєчасної доставки документів, непрогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб через незакріплення відповідних обов'язків щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації, відсутньої в документах.

Для впорядкування руху та забезпечення своєчасного відображення показників первинних документів у бухгалтерському обліку, відповідно до законодавства, керівником підприємства має затверджуватися графік документообігу. Графік документообігу – це затверджений порядок обробки інформаційних даних, зазначених у первинних документах [167].

Даний документ повинен регламентувати: терміни складання, надання й обробки первинних документів; перелік документів; терміни їх просування й обробки; посадових осіб, відповідальних за складання документів; порядок передання документів для обробки; термін надходження документів до бухгалтерської служби від працівників інших підрозділів підприємства.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, що належать до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи [113]. Таким чином, можна зробити висновок про те, що працівники підприємства зобов'язані дотримуватися графіка документообігу, а в разі його порушення можуть бути притягнуті до відповідальності. Така відповідальність встановлюється керівником підприємства згідно з вимогами чинного законодавства. Контроль за дотриманням графіка відповідальними особами підприємства здійснює головний бухгалтер.

Єдиної схеми організації документообігу для всіх суб'єктів господарювання не існує. Кожне підприємство змушене розробляти її самостійно, тому розроблення графіка документообігу потребує знання особливостей діяльності підприємства. Графік повинен враховувати організаційну структуру підприємства, вид діяльності, облікову чисельність працівників, систему внутрішньогосподарського контролю [131].

Основною проблемою традиційної технології управління документообігом є практична неможливість централізовано відслідковувати рух документів організації в реальному масштабі часу. Вирішення цієї проблеми можливе за рахунок упровадження систем електронного документообігу. Саме він покликаний забезпечувати процеси створення, управління доступом і розповсюдження великих обсягів документів у комп'ютерних мережах, а також контроль за рухом документів на підприємстві. Основні відмінності електронного та паперового документообігів наведені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Основні відмінності паперового й електронного документообігу [13]

№ п/п	Етапи документообігу	Документ	
		паперовий	електронний
1	Створення	Оформлення лише в паперовому вигляді	Оформлення в електронному вигляді, за необхідності в паперовому вигляді
2	Оброблення	Лише ручна обробка даних і фіксація в реєстрах бухгалтерського обліку	Обробка даних за допомогою інформаційних систем і фіксація в електронних реєстрах бухгалтерського обліку
3	Відправлення	Відправлення через відділення пошти або співробітниками (кур'єрами)	Здійснюється через телекомунікаційні та інформаційні системи або через електронні носії інформації
4	Отримання	Може займати декілька хвилин або годин, днів, тижнів	Може займати від декількох хвилин, не враховуючи відправку через носії електронної інформації
5	Зберігання	Зберігаються за встановленими законодавством строками, у архівах	Зберігаються згідно зі строками, установленими законодавством, на спеціальних електронних носіях
6	Знищення	Підлягають знищенню за актом відповідною комісією	Згідно з інструкцією, знищення відбувається спеціально призначеною особою, яка також відповідальна за програмне забезпечення, що перевіряє факт знищення документів

Відомо, що сучасні системи електронного документообігу мають широкі можливості, які комплексно здатні охоплювати всі ділянки бухгалтерського обліку: від первинного документування операцій до формування та подання звітності до контролюючих органів. Серед функцій систем електронного документообігу в інформаційному забезпеченні системи управління слід зазначити: підвищення якості підготовки документів; посилення виконавської дисципліни; прискорення обміну інформацією між організаціями; спрощення процедури прийняття рішень; скорочення кількості помилок і зловживань під час роботи з громадянами й організаціями; прискорення та спрощення інформаційних процесів; підвищення гнучкості та керованості процесів передавання інформації; забезпечення внутрішньовідомчої взаємодії. У процесі впровадження систем електронного документообігу можна умовно виділити такі стадії: паперовий документообіг, паперовий документообіг з використанням автономних ПК, змішаний і безпаперовий документообіги [108].

Зі застосуванням паперового документообігу документ проходить усі етапи у паперовій формі: для реєстрації використовують журнали, картки. Паперовий документообіг з використанням автономних ПК означає, що ПК використовується для підготовки та реєстрації документів. На даному етапі виникає поняття електронного документа, але передавання, узгодження та затвердження документів здійснюється у паперовому вигляді. Змішаний документообіг означає, що комп'ютери, об'єднані у локальну мережу, використовуються для підготовки, передавання та зберігання документів, однак юридичну силу документ має лише у паперовій формі. Безпаперовий документообіг означає, що всі операції з документами виконуються в електронній формі, а юридична сила документа засвідчується електронним цифровим підписом.

Таким чином, електронний документообіг – це сукупність технологій, які не тільки значно оптимізують, але й істотно змінюють роботу будь-якої організації. І цілком очевидно, що система подібного масштабу не може бути впроваджена "з нуля", оскільки це може викликати довгостроковий параліч у діяльності організації. Причому збої в роботі виникнуть не тільки у внутрішньому середовищі організації, яка автоматизується, але й як наслідок – у підпорядкованій їй організацій. Таким чином, перед розгортанням системи електронного документообігу та діловодства необхідно перш за все звернутися до чинної нормативної бази.

На створення та функціонування нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в кожній країні впливають такі фактори: загальна економічна ситуація в державі; податкова політика; національні особливості; користувачі та цілі, які вони ставлять перед собою; юридичне середовище; інші країни.

Нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств і відомств і кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку фінансової звітності в нашій державі [135]. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку варто відносити: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"; укази Президента України; постанови та рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств і відомств; П(С)БО; МСФЗ; кодекси України (податковий, бюджетний, господарський, цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); накази про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних робіт тощо.

Організуючи процеси консолідації інформації з використанням електронного цифрового підпису й електронного документообігу, слід враховувати положення прийнятої у 2005 р. Конвенції ООН про використання електронних повідомлень у міжнародних угодах. Ця Конвенція завершує серію міжнародних актів щодо врегулювання питань цифрового підпису та містить вимоги щодо чинності електронних документів. На жаль, разом з прогресивними ідеями ця Конвенція має низку суттєвих вад, до яких слід віднести такі:

Конвенція покликана регулювати відносини між суб'єктами підприємницької діяльності. Її дія не розповсюджується на відносини у сфері між держорганами, державою та бізнесом, державою та громадянами, бізнесом і громадянами та між громадянами. Більш того, дія Конвенції обмежена у сфері фінансових і фондових ринків між суб'єктами бізнесу. У результаті сфера застосування Конвенції сильно звужена;

у Конвенції широко використано тлумачення "технологічної нейтральності" інформаційно-комунікаційних систем. Таке тлумачення не сприяє практичній побудові міжнародних інформаційно-комунікаційних систем

і не дозволяє створити єдиний міжнародний простір довіри, що використовує інформаційно-безпечні рішення;

у світі з'явилося спеціалізоване національне законодавство про цифрові підписи. Відповідні системи сьогодні практично використовуються в більшості розвинутих країн, але на ці законодавства та системи в Конвенції нема посилань;

Конвенція не формує міжнародне право у сфері взаємного визнання електронних документів, і через це не може надати ефективного механізму використання електронних повідомлень у міжнародних угодах. Звідси витікає реальна проблема досягнення "конфлікту" цифрового підпису на міжнародному рівні, оскільки в різних країнах використовуються несумісні між собою стандарти;

однією з основних проблем Конвенції є те, що вона робить невдалу спробу правового регулювання "електронних повідомлень", тоді як основою ділового спілкування, що склалося, є поняття "електронного документа" [169].

Таким чином, дана Конвенція має локальний характер, і назріла необхідність запропонувати світовому суспільству новий проект міжнародного права, що знімає зазначені недоліки в таких напрямках: розширення сфери застосування, зміна тлумачення принципу "технологічної нейтральності" та перехід до правового регулювання електронного документообігу.

Поряд з Конвенцією сферу діловодства та документування регулюють і міжнародні стандарти. Першими міжнародними стандартами, що містили вимоги до ведення документації, стали стандарти серії ISO 9000 з управління якістю продукції та послуг. Уперше в історії міжнародних стандартів діловодство та документообіг були визнані важливими складовими діяльності організації, установи. Завдяки успішному використанню стандартів якості ISO, а також у зв'язку зі світовими тенденціями посилення законодавчо-нормативних вимог до діяльності в усіх галузях життя зростає необхідність у виробленні єдиного підходу до рішень найбільш загальних питань, важливих для будь-якої з існуючих систем діловодства.

У тексті стандартів цієї серії (ISO 9000, ISO 9001, ISO 9004) управлінню документацією присвячений розділ, що роз'яснює значення документації для організації. Водночас підкреслюється, що оптимізація доку-

ментування не повинна стати самоціллю: ця діяльність має бути засобом підвищення ефективності функціонування організації, приносити користь компанії. За аналогією до стандартів з управління якістю продукції та послуг почали розроблятися стандарти для інших видів діяльності. Стандарти ISO серії 14000 з управління якістю довкілля містили розділи, що стосувалися управління документацією. Згідно з їх рекомендаціями, підприємствам необхідно створити правила роботи з документами, які б регламентували питання захисту інформації, пошуку, встановлення термінів зберігання та контрольованого знищення документів, у яких закінчився термін зберігання.

Аналізуючи національні системи діловодства та документообігу, документознавці дійшли висновку, що управління документаційними процесами, що є важливим елементом діяльності будь-якої державної чи комерційної організації, має функціонувати уніфіковано. Це дозволить вітчизняним підприємствам ефективніше працювати на міжнародному рівні. Це стало ключовим моментом для ухвалення рішення про необхідність розроблення стандарту ISO 15489:2001 "Інформація та документація. Управління документацією".

Поява ISO 15489 стала важливою віхою у процесі практичної роботи з документами в суспільстві, оскільки Стандарт у перше визначав роботу з документами як важливу галузь діяльності людства. Завдання Стандарту – закріпити основні, загальні вимоги та положення, що могли б забезпечити надійне документування діяльності будь-якої компанії й організацію документообігу на належному рівні. Визнанням доцільності удосконалення діловодних процесів з урахуванням досягнень ISO 15489 стала його модифікована національна версія ДСТУ 4423:2005 "Інформація та документація. Керування документаційними процесами" [46].

Щодо Нормативної бази діловодства України, то її можна умовно розподілити на декілька груп. Першу групу становлять закони, які регламентують загальні засади політики держави в галузі інформації (закони України "Про інформацію", "Про Національний архівний фонд та архівні установи", "Про електронні документи та електронний документообіг", "Про електронний цифровий підпис" тощо). Другу групу – правові акти з діловодства, що мають міжвідомчий характер (наприклад, "Примірна інструкція з діловодства у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих

органах виконавчої влади"). Третю групу складають різноманітні типові та примірні інструкції з діловодства конкретних органів законодавчої та виконавчої влади [56].

Отже, нормативно-правові акти, що регулюють організацію діловодства в Україні, мають обмежені сфери застосування та стосуються окремих питань роботи з документами й окремих груп документів або певних видів установ, організацій, підприємств. Документи ж створюють усі без винятку юридичні особи. В інтересах як держави та суспільства в цілому, так і окремих громадян необхідно організувати управління документацією так, щоб ведення та зберігання службової документації відбувалося належним чином, за єдиними для всіх без винятку правилами, що повинно бути відображено в єдиних, більш уніфікованих нормативно-правових актах. Крім того, економічні методи управління формують нові потреби фахівців і менеджерів у повній, оперативній та достовірній документованій інформації для прийняття кваліфікованих управлінських рішень.

Практика свідчить, що системи електронного документообігу досить активно використовуються на великих і середніх підприємствах, державними структурами. З кожним роком інтерес до них безперервно зростає, адже більша частина роботи бухгалтерів пов'язана зі створенням, обробкою, накопиченням та зберіганням документів.

Лише на створення бухгалтерських документів витрачається 40 – 60 % робочого часу [133]. За результатами дослідження, проведеного І. С. Несходовським [133], на створення одного паперового документа під час здійснення операцій з грошовими коштами на поточних рахунках витрачається в середньому 15 хв., на створення електронного документа з одночасним оформленням паперових копій – 5 хв., електронного документа – 2 хв. Nolan Norton Institute дослідив витрати часу на обробку паперового й електронного примірника документа (рис. 1.5). Проаналізувавши дані рис. 1.5. можна зазначити, що використання електронних документів сприяє збільшенню продуктивності праці облікового персоналу та спрощенню роботи з документами.



Рис. 1.5. Порівняння терміну виконання операцій у паперовому й електронному документообігу, хв. [220]

Саме тому над спрощенням роботи з документами працюють науковці з бухгалтерського обліку, які намагаються зменшити кількість необхідних документів, створити типові форми документів, на заповнення яких витрачалось би мінімум часу. Усі ці розроблення відбуваються на рівні держави, але спрощення роботи з документами можна досягти і на рівні підприємства завдяки правильній організації бухгалтерського обліку.

Згідно з всесвітньою статистикою, управління документами розглядається як один із трьох головних пріоритетів для більшості передових західних фірм. За даними журналу "FORBES ASAP", і дослідженням Delphi Consulting Group основні критерії, які змушують керівників оптимізувати витрати, пов'язані з документообігом (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Значення неоптимізованих витрат, пов'язаних з документообігом

№ п/п	Критерії	Значення
1	2	3
1	Сумарна вартість обробки потоку документів	15 % від доходу

1	2	3
2	Затрати трудового часу офісних службовців: секретар-референт; керівник; рядовий службовець	75 % 45 % 30 %
3	Витрати на оплату обробки документів	45 % фонду оплати праці
4	Витрати часу на узгодження документів	60 – 70 %
5	Частка "одноразових" документів	85 %
6	Частка дублікатів	50 %
7	Частка застарілих документів	60 %
8	Частка загублених документів	15 %
9	Частка переміщень працівників по офісу, пов'язаних з пошуком документів за рік	30 %

Як свідчать дані табл. 1.4, паперове документування потребує високих витрат часу та коштів. До того ж, надмірне використання ресурсів зменшує загальну продуктивність праці облікового персоналу. Тому одним з пріоритетних напрямів інвестування підприємств у власну діяльність має стати реорганізація документопотоків і самого процесу документування, а також упровадження електронних систем документообігу. Forrester Research у 2009 р. визначила найважливіші драйвери інвестування в системи електронного контент-менеджменту, зокрема в системи електронного документообігу (рис. 1.6).

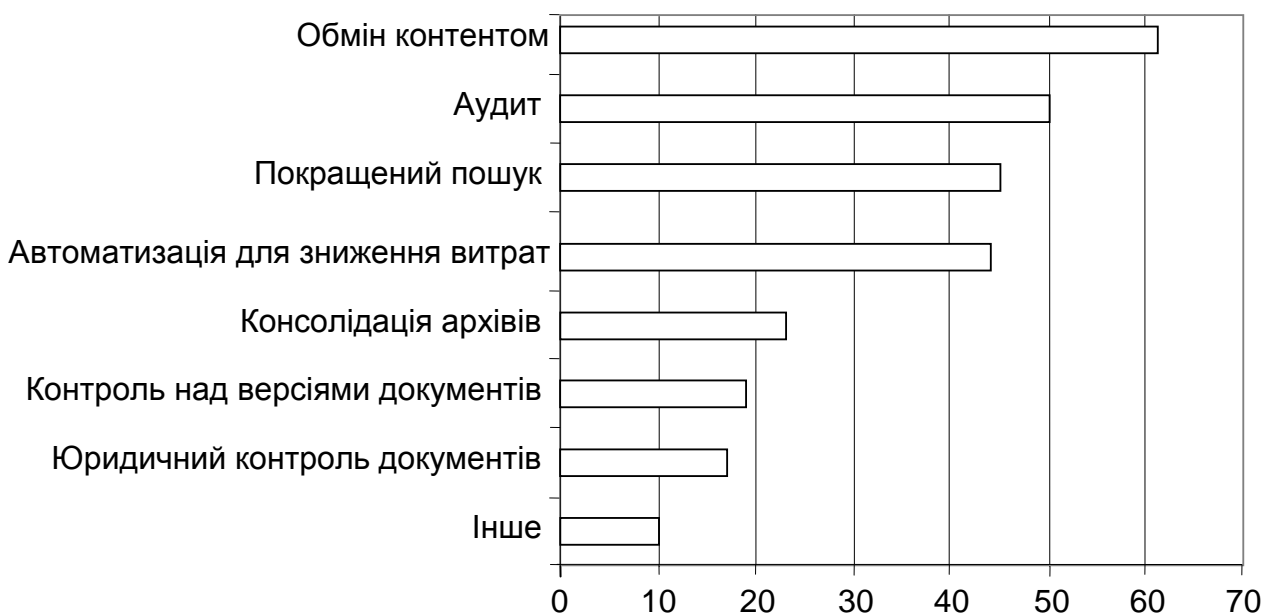


Рис. 1.6. Драйвери інвестування в системи електронного документообігу, %

Варто відмітити, що на сьогодні на підприємствах України впроваджується та використовується електронне візування документів. У разі потреби у проведенні оцінювання доцільності створення документа, його обґрунтованості та відповідності законодавству здійснюється погодження проекту документа (візування). Погодження може здійснюватись як в установі посадовими особами, які відповідно до їх компетенції вирішують питання, порушені в проекті документа (внутрішнє погодження), так і за її межами іншими зацікавленими установами (зовнішнє погодження). Внутрішнє погодження оформлюється шляхом проставлення візи.

Віза містить: особистий підпис; ініціали (ініціал імені) та прізвище особи, яка візує документ; дату візування зі зазначенням у разі потреби найменування посади цієї особи. Віза проставляється як на лицьовому, так і на зворотному боці останнього аркуша проекту документа, якщо місця для візування на його лицьовому боці недостатньо. Візи проставляються на примірниках документів, що залишаються в установі. Перелік посадових осіб, які повинні завізувати документ, визначає працівник, який створює документ, виходячи з його змісту. Порядок візування певних видів документів зазначається в інструкції установи [167]. Таким чином, використання електронної візи дозволяє зменшити витрати часу та грошових коштів, пов'язаних із погодженням документа, а відповідний оригінал створюється лише один раз, проходячи всі стадії перевірки в електронному вигляді.

Щодо електронного цифрового підпису слід зазначити, що функціонування цифрового підпису можливе зі створенням інфраструктур, які в міжнародній термінології мають назву "інфраструктури відкритих ключів" або PKI (public key infrastructure). Усі розвинуті країни світу нарощують такі інфраструктури, формуються вони й в Україні. Проте створювані в світі національні інфраструктури PKI, навіть в об'єднаній Європі, слабо взаємодіють між собою, оскільки не забезпечують необхідну юридичну значущість транскордонних комунікацій. Складність цієї проблеми полягає у ступені міждержавної довіри у сфері національної інформаційної безпеки, оскільки в основу вживаних цифрових підписів закладені різні національні криптографічні алгоритми та стандарти їх сертифікації.

Аналіз досліджень свідчить, що країни Євросоюзу в загальній сукупності використовують близько тридцяти п'яти різних криптографічних алгоритмів, Україна – чотири. Наслідком таких відмінностей є неможливість

повноцінно використовувати такий могутній інструмент інформаційного суспільства, як Інтернет, з метою ділового документообігу у таких сферах, як: міжнародна електронна торгівля, адміністративні послуги, телемедицина, дистанційна освіта, електронне правосуддя, фінансові платежі тощо [75].

Україна обрала чіткий курс на євроінтеграцію з ЄС, підписавши Угоду з ЄС і взявши на себе зобов'язання як найшвидше та максимально наблизити національне законодавство до європейського та світового, в тому числі й щодо послуг транскордонної сертифікації та створення умов для визнання взаємосумісності електронного цифрового підпису. Наразі для нашої держави актуальні такі питання: аналіз нормативно-правової бази на відповідність ЄС; визначення переліку стандартів, які потребують перегляду чи розроблення; прийняття нової редакції Закону України про електронний цифровий підпис; забезпечення технічної сумісності за міжнародними стандартами (тобто досягнення зовнішньої та внутрішньої інтероперабельності); розвиток державних електронних і транскордонних сервісів на основі надійної ідентифікації та сертифікації користувачів; створення довіри та технічної сумісності транскордонних схем.

Ще у квітні 2014 р. була прийнята Резолюція про регулювання пропозицій Європейського парламенту та Ради Європи щодо електронної ідентифікації на внутрішньому ринку, якою у 2015 р. передбачені заходи зі створення єдиного цифрового ринку. Ідеться про створення умов для взаємного визнання таких компонентів, як електронна ідентифікація, електронний підпис, електронні документи та послуги, а також вжиття заходів із забезпечення взаємної сумісності послуг електронного уряду на території ЄС. Проте Україна не може їх використовувати в повній мірі, оскільки національні схеми електронної ідентифікації не в усіх аспектах відповідають вимогам ЄС і тому потребують подальшого розроблення.

Окрім того, слід враховувати, що використання електронних документів збільшує вимоги до якості консолідованої обліково-аналітичної інформації, оскільки збільшення швидкості та спрощення її отримання потребує відповідних процедур контролю. В умовах поширення впливу інформаційного простору на функціонування господарського об'єкта, адміністративна й оперативна діяльність підприємства все більше залежить від якості споживаної інформації. Інформаційне забезпечення, створення та використання інформаційних каналів – необхідний компонент

будь-якого менеджменту. Для формування інформаційної бази прийняття всіх видів рішень і організації діяльності особливе значення має якість інформації.

Багатоаспектність поняття "якість" дозволяє застосовувати його до кожного об'єкта, покликаного задовольняти вимоги споживачів. У даному дослідженні в ролі об'єкта якості виступає консолідована обліково-аналітична інформація. Поняття "якість" у цілому розглядається багатьма вченими. Проте слід враховувати, що наявні тлумачення не заперечують, а доповнюють один одне. Під якістю розуміють: певні властивості товарів/послуг, які відповідають запитам споживачів [205]; сукупність суттєвих ознак, властивостей, особливостей, що відрізняють предмет або явище від інших і додають йому визначеність [117]; сукупність характеристик об'єкта, які відносяться до його здатності задовольняти встановлені потреби [275]; ступінь задовільнення споживача – для реалізації якості виробник повинен знати вимоги споживача та зробити свою продукцію (послугу) такою, щоб вона відповідала цим вимогам [205].

Можна сказати, що якість – це ступінь практичної придатності інформації, використовуваної в процесі управління, обумовленої сукупністю таких властивостей, як повнота, доречність, достовірність, структурованість тощо. Саме тому автори пропонують розглядати поняття "якість консолідованої обліково-аналітичної інформації" як сукупність властивостей обліково-аналітичної інформації, що враховують ступінь практичної придатності, можливість і ефективність використання конкретної інформації, сформованої в бухгалтерському обліку та звітності, в економічному аналізі з метою досягнення цілей розвитку підприємства в процесі управління з оптимальними витратами на формування такої інформації.

У стандартах Міжнародної організації зі стандартизації (ISO) виділені процеси планування, управління, забезпечення та покращення якості. За ними під забезпеченням якості слід розуміти частину менеджменту якості, орієнтовану на створення впевненості в тому, що відповідні вимоги будуть виконані [275]. Отже, забезпечення якості облікової інформації може бути здійснене шляхом виконання певних вимог. Це дозволить отримати ту інформацію, яка повністю задовольнить запити різних користувачів і допоможе прийняти відповідні ефективні управлінські рішення [205]. Ураховуючи вимоги стандартів ISO, в основу моделі оцінювання якості консолідованої обліково-аналітичної інформації повинні

покладатися принципи управління якістю та загальні вимоги до неї. До принципів забезпечення якості облікової інформації за ISO [117] слід зарахувати: орієнтацію на замовника, роль керівництва, залучення працівників, процесний та системний підходи.

Цікавим є підхід А. Ю. Щирської, яка фактори впливу на якість інформації розподіляє на національні (обґрунтовуються законодавчими вимогами), політичні (залежать від структури економіки), технічні (підпорядковані технічному рівню виробництва інформації), економічні (пов'язані зі споживчою вартістю інформації) та соціальні (визначаються впливом соціального середовища) [292]. За цього підходу зростання якості обліково-аналітичної інформації постає найважливішою умовою підвищення ефективності розроблюваних, прийнятих і реалізованих управлінських рішень. Однак незважаючи на широке використання поняття "якість інформації", в економічній літературі спостерігається певна неузгодженість і суперечливість підходів авторів до визначення характеристик і оцінок обліково-аналітичної інформації, відсутнє його загальноприйнятне трактування, нема однозначних підходів до визначення критеріїв і рівня якості обліково-аналітичної інформації.

Можна вважати, що критерій якості бухгалтерської звітності формалізований. Так, у п. 1 ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [260], говориться, що метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, необхідних для прийняття рішень. Достовірною та повною визнається фінансова звітність, сформована та складена в суворій відповідності до вимог нормативних документів без помилок і перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності з неоднозначним тлумаченням цієї інформації. Проте дотримання вимоги достовірності, доречності звітних показників не вирішує проблеми формування якісної інформації, оскільки звітні показники можуть відповідати критеріям повноти, достовірності, не відповідаючи інтересам користувачів. Інформація може бути кількісною та якісною. Кількісна інформація виражається в числах, якісна – в певних характеристиках. Бухгалтерський облік надає насамперед кількісну інформацію, виражену в грошових одиницях.

Якість же консолідованої обліково-аналітичної інформації визначається відповідно до потреб і вимог користувачів. Потрібне введення цілої низки критеріїв, кожен з яких повинен відображувати ту чи іншу характеристику якості. Досягнення бажаного рівня таких критеріїв забезпечується елементами методу бухгалтерського обліку (документація, оцінювання, система рахунків, звітність тощо) та відповідним їх удосконаленням. Для цього інформація спочатку повинна бути сформована як система даних потенційно корисних для зацікавлених осіб. Це дозволяє визначити розбіжності між потребою практики в системі показників (яка є доречною та суттєвою для розрахунку вторинних, тобто опосередкованих, і кінцевих характеристик діяльності – прибутковість, ризик, ліквідність, рентабельність тощо) і тим, що в більшості випадків показники, які впливають на вибір рішення, не фіксуються прямо у фінансовій звітності. Таким чином, щоб стати реальним фактором ділового обороту, інформація, що міститься в бухгалтерській звітності підприємства, повинна відповідати якісним характеристикам цілком конкретного змісту, відрізнятися цілісністю, детальністю, прогностичною цінністю та допомагати прийняттю найбільш раціональних економічних рішень.

Підвищення якості консолідованої інформації можливе лише за дотримання вимог, які висуває менеджмент підприємства до її змістовності. Тому дієва організація контурів консолідації інформації має враховувати означені запити до системи бухгалтерського обліку. Водночас бажаним є врахування якомога більшої кількості "розширень" та "удосконалень" системи бухгалтерського обліку та звітності.

1.3. Організаційне регламентування та роль консолідованої фінансової звітності в прийнятті управлінських рішень

Сьогодні в господарюваннях, в яких функціонує складна організаційно-правова форма об'єднань підприємств, зростає вимога до управління такими утвореннями. Це можна пояснити тим, що дослідження питань здійснення внутрішнього контролю як складової управлінського процесу та визначення його інформаційного забезпечення в межах групи підприємств є необхідним в сучасному світі. Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією й особливо її заключною складовою – фінансовою звітністю.

Консолідована фінансова звітність, її ефективна методика складання, а також її розроблення та впровадження є актуальним питанням в умовах формування принципово нових вимог для отримання повної інформації суспільства. Питанням організації та методики складання консолідованої фінансової звітності за П(С)БО та МСФЗ у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Білоцький, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Гольцова, О. Гурська, І. Жолнер, Т. Кондрашева, А. Кононенко, В. Костюченко, С. Левицька, М. Лучко, О. Олійник, В. Оніщенко, Г. Осадча, В. Пархоменко, Н. Пирець, С. Свірко, І. Семчук, О. Сендзюк, Г. Ткачук, О. Царенко, Р. Циган, О. Ціхановська, І. Чалий. Зарубіжний досвід консолідації фінансової звітності, знайшов відображення в працях З. Алієва, О. Волкової, Н. Горшкової, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Кейнса, В. Леонтьєва, В. Мандрощенко, В. Палія, В. Плотнікової, М. Пятова, Я. Соколова, Е. Хендрексона, М. Ван Бреда, А. Шмаленбаха та інших науковців.

Відомий американський економіст, творець теорії міжгалузевого балансу В. В. Леонтьєв [98] заклав основи наукового розуміння концентрації й її важливої складової – економічної консолідації. Автор вважає, що "...звісно, й економічна консолідація є фактором концентрації" [98, с. 259]. Порівняння промислових підприємств (незалежного та дочірнього) із різним складом витрат дозволяє визначити оптимальну величину концентрації підприємства [98, с. 259]. "Технологічні одиниці стають підпорядкованими економічним, оскільки останні були наріжним каменем усієї системи. Економічна одиниця є найбільш ємною із усіх статистичних одиниць" [98, с. 260–261].

Ґрунтування процедури консолідації виконується на досягненнях економічної теорії, теоріях капіталу, прибутку, ризику, фінансів, права власності, корпоративних структурах, але слід враховувати й природу відносин між сторонами. У процесі регулювання методології формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств використовують рівні стандартизації, наведені у табл. 1.5. Виділені рівні стандартизації надають цілісного уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Рівні стандартизації фінансової звітності

№ п/п	Рівні стандартизації	Стандарт бухгалтерського обліку	Нормативно-правові документи
1	Мегарівень	МСБО, МСФЗ	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [260], МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" [298], МСБО 27 "Окрема фінансова звітність" [299], МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" [300], МСФЗ 8 "Операційні сегменти" [304], МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" [301], МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання" [297]
2	Макрорівень	НП(С)БО	НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [225], НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність" [226]
3	Мікрорівень	Внутрішні стандарти підприємства	Облікова політика підприємства

Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [260] дано визначення консолідованої фінансової звітності як такої, що відображує фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи й її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. У законі передбачені обов'язки підприємств, що мають дочірні підприємства, які також складають і подають консолідовану фінансову звітність; міститься норма про складання такої звітності за міжнародними стандартами. Порядком подання фінансової звітності [250] зазначено, що підприємства, які мають дочірні структури, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені терміни, але не пізніше сорока п'яти днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності терміни. Форми консолідованої фінансової звітності, а саме – консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан),

форма 1-к; Консолідований звіт про фінансові результати (Сукупний дохід), форма 2-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма 3-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма № 3-кн; Консолідований звіт про власний капітал, форма 4-кн – передбачені у НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [225]. У методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [258] зазначено, що у консолідованому звіті про фінансові результати відображується чистий фінансовий результат і сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії, та неконтрольована частка.

У ході складання консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом зі застосуванням відповідної форми звіту. У додатковій статті "Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах" у консолідованому звіті про рух грошових коштів відображують виплати грошових коштів неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах. У консолідованому звіті про власний капітал наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Складання консолідованої фінансової звітності підприємства необхідне для внутрішніх і зовнішніх її користувачів. До внутрішніх відносять топ-менеджерів і працівників відділів фінансово-економічних департаментів підприємств. Зовнішні – це власники, бізнес-партнери (контрагенти; інвестори; банки, що надають кредитні ресурси, тощо) та державні органи виконавчої влади. Детальні пропозиції щодо складання консолідованої фінансової звітності підприємств в Україні відсутні, тому можна розглянути теоретичні та практичні засади консолідації фінансової звітності.

Терміни, що використовуються в НП(С)БО 2 [226], не змінилися, але доповнилися визначенням чотирьох нових:

владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства як об'єкта інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної та комерційної політики та контроль за їх реалізацією;

група – материнське підприємство та його дочірні підприємства;
неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (напрямую або через інші дочірні підприємства);
права захисту інтересів інвесторів – повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права й інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності. У загальному розумінні захист інвестиції – це комплекс організаційних, технічних і правових заходів, спрямованих на створення умов, які сприяють збереженню інвестицій, досягненню цілі інвестування, ефективній діяльності об'єктів інвестування та реінвестування, захисту законних прав та інтересів інвесторів.

Під час складання консолідованої фінансової звітності слід врахувати вимоги та основні терміни П(С)БО 19 [263], а саме:

гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання;

дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства;

дата угоди – дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності;

контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигод від його діяльності;

материнське підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств;

справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

На основі критичного аналізу змісту основних нормативних актів щодо консолідованої фінансової звітності (НП(С)БО 2 [113] і міжнародного стандарту фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність" [301] (у подальшому – МСФЗ 10) доцільно розглянути основні положення складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Така група утворюється для збільшення ефективного функціонування наявного майна (ресурсів), отримання економічних вигід від групової діяльності

(наприклад, розширення ринкових сфер), досягнення оптимального розміру виробництва, отримання доходу, прибутку. Для забезпечення таких цілей використовуються елементи управління – такі, як консолідація, централізація тощо. Для керівництва групою підприємств утворюється відповідний орган управління.

Підприємства, що увійшли до складу групи, зберігають свою юридичну незалежність. Водночас автономність підприємств супроводжується збільшенням внеску кожного учасника групи у спільну справу. Материнське підприємство, яке контролює одного чи кілька суб'єктів господарювання, проявляє ініціативу в управлінні бізнесом, має право на змінні результати об'єкта інвестування, свідомо зазнає певних ризиків за себе та дочірні підприємства та зобов'язане впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням.

Материнське підприємство використовує владні повноваження для досягнення групових завдань, зокрема – визначає значущі (суттєві) для групи види діяльності, які потужно впливають на результати діяльності; керує ними; проводить фінансову, інвестиційну, комерційну політику групи; здійснює контроль над її реалізацією та над діяльністю дочірніх підприємств. Також воно розпоряджається контрольованою часткою участі, тобто власним капіталом, і контрольованою часткою участі дочірніх підприємств. Головне, материнське підприємство у процесах консолідації виступає як інвестор, який контролює об'єкт інвестування, й, як правило, не тільки не стримує зростання незалежності дочірніх підприємств, але всіляко підтримує їх розвиток.

Материнське підприємство складає та подає індивідуальну фінансову звітність зі власної діяльності. З метою складання консолідованої фінансової звітності групи, виходячи із розуміння вимог єдиної економічної одиниці (єдиного економічного суб'єкта господарювання), повідомляє дочірні підприємства про своєчасне та повне отримання від них належної інформації для підготовки консолідованої фінансової звітності групи. До складу такої інформації входить обов'язкове дотримання всіма членами групи єдиної облікової політики підприємств групи. Альтернативою може стати вимога материнського підприємства підготувати (перереформувати) фінансову звітність дочірніх підприємств під вимоги облікової політики саме для складання консолідованої фінансової звітності. Інформація у фінансовій звітності розкривається шляхом заповнення материнським

підприємством форм консолідованої фінансової звітності про діяльність групи за звітний період і приміток до неї.

Дочірнє підприємство, яке перебуває під контролем материнського, свідомо йде на участь у складі групи; переслідуючи власні інтереси, здійснює підконтрольну материнському підприємству діяльність, маючи пріоритетом значущі (суттєві) для всієї групи види діяльності; знаходиться під контролем материнського підприємства, але залишає за собою неконтрольовану частку участі. Воно може бути зарубіжною господарською одиницею групи, яка складає та подає індивідуальну фінансову звітність щодо власної діяльності, та зобов'язана надавати материнському підприємству належну інформацію для підготовки консолідованої фінансової звітності групи.

Стандарти обліку використовуються з метою вирішення юридичних, правих аспектів консолідації. Це знаходить відображення у визначенні особи, яка приймає рішення, структури організації й управління об'єкта інвестування, суттєві права, права захисту інтересів інвесторів, права відсторонення тощо. Владні засади передбачають наявність у материнського підприємства реального права управляти діяльністю групи та можливість спонукати дочірні підприємства до підпорядкування владі материнського.

За МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" [301] інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків і здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. За П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" [261] контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигід від його діяльності.

За сутністю стандартів контроль домінує, стає основою консолідації. Стандартами встановлені виняткові вимоги до контролю, яким підпорядковуються владні повноваження, результати та облікові вимоги. Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування лише тоді, якщо інвестор: має владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування; може використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора [10; 301]. Крім того, стандартами розглядається можливість втрати контролю та наслідки такої події для

обліку та звітності. Стандарт передбачає також постійне (навіть, безперервне) оцінювання наявності контролю. За втратою контролю група розпадається, отже, відповідна консолідована фінансова звітність складатися не може.

Обмеження середовища контролю групи підприємств контролем об'єкта інвестування обумовлене тим, що реальне знаряддя впливу на об'єкт має форму інвестицій. Сьогодні діє відповідна правова й облікова бази проведення інвестиційної діяльності підприємств. Стандартами директивно встановлюється винятковий пріоритет контролю над ходом консолідації; наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю. Згідно з п. 7 НПСБО 2 [113] інвестор, що володіє лише правами захисту інтересів інвесторів, не має владних повноважень щодо об'єкта інвестування та, відповідно, не контролює об'єкт інвестицій (п. 14 МСФЗ 10) [301].

На даному етапі необхідно навести рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності: об'єднати подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; згорнути або виключити балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; виключити повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, які виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій, визнаних в складі активів – таких, як запаси й основні засоби, що виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 "Податки на прибуток" [302] розглядає тимчасові різниці, що виникають унаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій.

Для того щоб коректно скласти консолідовану звітність, усі суб'єкти такої звітності мають дотримуватися єдиної облікової політики. Слід наголосити, що НП(С)БО 2 [113] (у міжнародній практиці такого немає) дозволяє використовувати різні облікові підходи. Про це має бути сказано у примітках до такої фінансової звітності (п. 2 р. III НП(С)БО 2 [113]). На рис. 1.7 подані елементи облікової політики.

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики	Організаційна складова облікової політики
<p>Форма організації бухгалтерського обліку в групі підприємств.</p> <p>Форма організації системи внутрішнього контролю в групі підприємств</p>	<p>Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером за такими її видом і типом: децентралізована структура бухгалтерської служби;</p> <p>функціональна організація з визначенням повноважень щодо узагальнення звітних показників.</p> <p>Створення служби внутрішнього контролю</p>	
<p>Фінансові інвестиції у дочірні підприємства.</p> <p>Внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи.</p> <p>Неконтрольована частка</p>	<p>Метод собівартості, застосований для звітів материнського підприємства, що впливають на процес консолідації.</p> <p>Субрахунки обліку.</p> <p>Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках.</p> <p>Альтернативний підхід до оцінювання частки меншості в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким частка меншості складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства</p>	Методична складова облікової політики
<p>Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності</p>	<p>Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку</p>	Технічна складова облікової політики

Рис. 1.7. Елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності [144]

Запропоновані І. Семчук елементи облікової політики групи підприємств (див. рис. 1.7) щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності сприятимуть процесу консолідації та дозволять отримати достовірну консолідовану фінансову звітність про діяльність усієї групи.

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає ряд етапів і облікових процедур (табл. 1.6).

Етапи формування консолідованої фінансової звітності [36]

№ п/п	Етапи	Змістовність етапів
1	Формування моделі звітності	Полягає в дослідженні й описі існуючих бізнес-процесів; взаємодії з усіма службами підприємства, що входять до групи; аналізі основних напрямів діяльності, що дозволяє визначити сегмент, до якого належить підприємство. Розроблення форми звітності, підготовка моделі приміток до звітності згідно з обраними стандартами
2	Підготовка інформаційних запитів	Передбачається аналіз мінімально необхідної для трансформації звітності даних, визначення обсягу необхідної інформації, розроблення форм інформаційних запитів
3	Збирання інформації	Відбувається збирання інформаційних пакетів за кожним підприємством у форматі, розробленому на другому етапі. Після цього відбувається формування інформаційної бази за кожним підприємством
4	Перевірка даних	Включає необхідність визначення контрольних точок звірки даних зі залученням різних служб підприємства, контролю заповнення форм запитів шляхом перевірки відповідності аналітичних і синтетичних показників звітності, оцінювання її на внутрішню несуперечливість
5	Трансформація звітності	Трансформація індивідуальної звітності, отриманої від підприємств. На даному етапі також необхідно зробити перенос коригувань минулих років і сформуванню коригування поточного звітного періоду, провести аналіз фінансової інформації на предмет виявлення нових коригувань
6	Підготовка підсумкового варіанта консолідованої фінансової звітності	Передбачає підготовку підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності – формування повного комплексу звітності, приміток, заключний аналіз сформованої звітності, виявлення та виправлення помилок
7	Внутрішньо-груповий та незалежний аудит	Внесення необхідних виправлень за зауваженнями аудиторів. Отримання аудиторського висновку

Проведення зазначених у табл. 1.6 етапів дозволяє отримати консолідовану фінансову звітність в її розумінні, встановленому національним законодавством. З іншого боку, менеджмент підприємств та їх об'єднань потребує більш розширеного тлумачення поняття "консолідація". Мова тут ведеться не лише про узагальнення відомостей про фінансове становище та результати діяльності юридичної особи й її дочірніх підприємств. Потрібна аналітична обробка такої інформації в напрямі ідентифікації сценаріїв розвитку підприємства чи інтегрованого утворення.

1.4. Організація консолідації облікової інформації для менеджменту підприємств та їх об'єднань на основі рефлексивно-ієрархічного підходу

У сучасних умовах зростання швидкості та непередбачуваності змін умов господарської діяльності національних підприємств актуалізується потреба формування належної інформаційної підтримки менеджменту підприємств. Саме важливість інформації для прийняття управлінських рішень збільшує цінність досліджень, присвячених удосконаленню процесів обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. У ході формування такого обліково-аналітичного забезпечення слід урахувати цілу низку тенденцій розвитку світової економічної системи. По-перше, це поширення інформаційно-комунікаційних технологій та розвиток економіки знань. Саме в умовах економіки знань для осіб, які приймають рішення, велику цінність має інформація, яка пройшла попередню обробку та пов'язана з певним стратегічним сценарієм розвитку підприємства. По-друге, слід урахувати активізацію інтеграційних процесів виникнення корпоратизації та появи різного роду об'єднань підприємств – інтегрованих структур бізнесу (ІСБ).

Головним викликом для системи інформаційного забезпечення менеджменту об'єднань підприємств є подолання опортуністичної поведінки й асиметрії інформації в інтегрованому утворенні, узгодження форматів фіксування даних та онтології знань, які використовуються менеджментом ІСБ. Зрозуміло, що прийняття рішень в умовах ІСБ потребує об'єднання інформації та знань, наявних у різних стратегічних бізнес одиницях (СБО), що існують у складі інтеграційної структури. Частина інформаційних запитів здатна задовільнити консолідована фінансова звітність. На жаль, консолідована звітність пов'язана переважно з інвестиційними рішеннями та надає так звані "ретроспективні" відомості про діяльність корпоративного підприємства. Отже, консолідація інформації для менеджменту об'єднань повинна розглядатися з інших позицій, ніж консолідація фінансової звітності. Аналогічну умову можна висунути й по відношенню до окремого, не інтегрованого, підприємства. З огляду на це, необхідно визначити змістовність понять "консолідація інформації" та "консолідована інформація".

Слід наголосити на наявності декількох підходів до визначення сутності цих дефініцій. Перша група тлумачень [44; 94, 160] розглядає консолідовану інформацію, як інформацію "зібрану в одному місці".

У такому випадку доцільно говорити про поняття "консолідації даних", яке В. В. Трейтяк розглядає через функції "управління процесами інтеграції й обміну даними між різними виробничими системами" [160, с. 18]. У рамках даної групи тлумачень консолідація розглядається як "зведення воєдино облікових даних для підготовки звіту" [44], "процеси накопичення й структуризації інформації" [94], "отримані з декількох джерел відомості та системно інтегровані різнотипні інформаційні ресурси" [73, с. 8]. Орієнтуючись на даний підхід до розуміння поняття консолідації слід звернути увагу на пропонування А. С. Деревянко [194] розподіл її видів на фізичну (мається на увазі фізичне збирання інформації та її носіїв у певному місці) та логічну (організація легкого доступу до, можливо, розподіленої інформації) консолідацію.

Означену орієнтацію на фізичну та логічну консолідацію автор пропонує розглянути в контексті двох підходів до організації інформаційного забезпечення менеджменту підприємств, про які говорить А. С. Левенчук [208]. Це документоцентричний (передбачає орієнтацію на документи, як цілісні об'єкти) та датоцентричний (оперує отриманими з різних нотаций та інтегрованими між собою схемами фіксування даних) підходи. Отже, для визначення змістовності консолідованої інформації й організації системи її збирання необхідно орієнтуватися на подану на рис. 1.8 матрицю.

Підхід до організації інформаційного забезпечення менеджменту	Дата-центричний підхід	A	Формування локальних сховищ даних у рамках архітектури інформаційної системи підприємства	Орієнтація на обробку електронних документів та оперативної інформації для їх перетворення у знання
	Документоцентричний підхід	B	Регламентування ведення номенклатур та архівів справ на підприємстві	Формування зведених номенклатур справ для систематизації наявних архівів
			X	Y
			Фізична консолідація як акумулювання інформації в одному визначеному місці	Логічна консолідація з уніфікованим доступом до інформації та знань
Різновиди консолідації				

Рис. 1.8. **Визначення змістовності поняття "консолідація інформації"**

Другий підхід дещо розширює розуміння поняття "консолідація інформації" в її тлумаченні як засобу вирішення проблеми браку повноти інформації у процесі прийняття рішень. Представники даного підходу

[23; 39; 60] акцентують увагу на подоланні браку інформації за рахунок різного роду узагальнень і прогнозних розрахунків. За даного підходу консолідацію інформації можна розглянути в контексті формування інформаційно-аналітичних моделей та панелей індикаторів для них. Прикладом цього є розробки О. В. Грінчака зі співавторами [39], в яких подано процес узагальнення облікової інформації для формування аналітичних панелей підтримки прийняття рішень. На думку автора, в рамках розробки [39] краще орієнтуватися на систему збалансованих показників (Balanced Score Card, BSC) [60; 65], а контроль за оперативними аспектами діяльності підприємства здійснювати за допомогою систем контролінгу чи моніторингу (вибір між останніми системами залежить від уявлень особи, яка приймає рішення). Отже, підходи, які зводять консолідацію інформації до її збирання в одному місці (відповідає сегменту ВХ поданої на рис. 1.8 матриці) або орієнтуються на подолання проблем неповної інформації (відповідають сегментам АХ і ВУ поданої на рис. 1.8 матриці) є дещо обмеженими. У цілому, для повноти розуміння консолідованої інформації слід урахувати вимоги до обліку з боку новітніх концепцій менеджменту.

Узагальнення таких вимог, яке базується на дослідженнях автора [129], наведене у табл. 1.7. З неї можна побачити, що для більшості сучасних концепцій менеджменту доречно визначення змістовності консолідованої інформації в рамках сегмента АУ, поданої на рис. 1.8 схеми. З проведеного аналізу табл. 1.7 витікає необхідність орієнтування на третій підхід до зведення процесів консолідації з метою формування відкритого знання, яке використовується особами, які приймають рішення. Перше трактування консолідації інформації через відкрите знання докладно розглянуте в роботі А. С. Деревянко [42]. Даний автор розглядає консолідацію інформації як "відкрите знання, спеціальним образом оброблене, відібране, проаналізоване, оцінене, реструктуроване та перформатоване для обслуговування насущних рішень, проблем та інформаційних потреб певної клієнтури або соціальних груп, які інакше не можуть ефективно та раціонально звертатися до цього знання через його важкодоступність у похідній формі та розподіленість за багатьма документами". Дане тлумачення перетинається з цілим шаром досліджень зі сфери "Business intelligence" [90; 281], яка оперує методами й інструментами трансформації необробленої інформації у зручну форму.

**Зв'язок процесів консолідації облікової інформації
з сучасними теоріями та концепціями менеджменту**

Концепції (теорії) менеджменту	Характеристики теорій (концепцій) менеджменту	Вимоги до процесу консолідації облікової інформації і її місце в менеджменті підприємства
Концепція управління знанням та економіки знань [181]	Орієнтування на збирання не розрізненої інформації, а знань (закономірностей та принципів, що дозволяють вирішувати реальні виробничі та бізнес-завдання). Відбувається зміщення акцентів на цінність інформації. До розрахунку беруться також і знання персоналу підприємства	Для збирання знань використовується інфраструктура облікової підсистеми та наявні її технічні елементи. Облік розглядається і як головний інтеграційний та організаційний фактор для отримання знань. Облікова підсистема створює підґрунтя для упорядкування інформації
Теорія організаційного навчання [7; 145; 294]	Навчання як здатність організації придбати знання та розуміння шляхом експериментів, спостереження, аналізу та бажання вивчати як успішні, так і провальні ситуації задля забезпечення розвитку підприємства	Облікова підсистема встановлює принципи структурування інформації для всіх запитів з боку менеджменту, використовуючи методи концептуальних карт, побудови класифікаторів, онтологій тощо
Ситуаційний та сценарний підходи [25]	Полягає у розробленні декількох варіантів (сценаріїв) розвитку подій, відповідно до яких підприємство адаптує варіанти свого розвитку	Створення сховищ даних (Data Warehouse [188]) разом з використанням інструментів інтелектуального аналізу даних (Data Mining)
Інтеграційні теорії та концепції життєвого циклу	Появлення об'єднань підприємств. Засновується на розвитку логічної взаємодії суб'єктів господарювання яка, врешті, приводить до поширення інтеграційних чи коопераційних відносин між підприємствами	Формування систем взаємного моніторингу чи інтеграція облікового процесу елементів стандарту ISO 15926 "Інтеграція даних життєвого циклу", який регламентує обмін даними за спільного виконання робіт
Збалансована система показників [65; 66]	Розглядається як інструмент переведення стратегії на операційний рівень (формалізації стратегії). Базується на формуванні стратегічних карт і визначенні причинно-наслідкових зв'язків між фінансовими та нефінансовими показниками	Використання концепції стратегічного управлінського обліку, який зводиться до узагальнення та подання даних для прийняття стратегічних управлінських рішень в області перетинання різних фінансових функцій
Процесний підхід [14; 19]	Розглядає діяльність будь-якого суб'єкта господарювання через сукупність виконуваних у ньому процесів, які за визначеною технологією перетворюють входи на виходи, цінні для споживача	Процесний підхід як теоретичне підґрунтя для виділення в рамках стратегічної карти BSC перспективи бізнес-процесів. Калькулювання за ABC – методологією. Процесно-орієнтоване бюджетування (ABB)
Маркетинг партнерських відносин [37, с.35]	Тлумачиться як безперервний процес визначення та створення нових цінностей разом з індивідуальними споживачами, а потім спільного отримання та розподілу вигоди від цієї діяльності між учасниками взаємодії	Використання CALS-технологій та створення інтегрованої системи підтримки життєвого циклу виробу та систематизації інформаційної взаємодії компонентів такої системи

Під зручною формою мається на увазі можливість "забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для превентивного прийняття бізнес-рішень" [281, с. 2] або зробити інформацію придатною для "прийняття оптимальних рішень" [90, с. 443].

На жаль, зазначені роботи оперують лише поняттями "інформації" та "інформаційні системи" та не досліджують бухгалтерський облік як головне джерело формування інформації для менеджменту підприємства. Водночас у рамках саме облікової методології можна виділити декілька підходів до розуміння процесу надання інформації для менеджменту підприємства. Головне місце серед подібних досліджень посідають дослідження стратегічного управлінського обліку. Окрім розробок зі сфери стратегічного обліку, підхід до визначення консолідованої інформації через відкрите знання тісно перетинається з розробками С. А. Кузнецової [92], присвяченими визначенню синергії облікової інформації. Даний автор зводить таку синергію до "поєднання й інтеграції теоретичної, методологічної й організаційної складових формування та об'єднання всього спектра облікової інформації в єдину систему". Розширенням даного тлумачення ознаками превентивності формування інформації можна сформулювати змістовність поняття "консолідація інформації".

Ще одну вагому вимогу до системи консолідованої інформації, яка перетинається з властивістю "синергії інформації", вводить Л. В. Гуцаленко [40]. Вона наголошує на поширенні властивості адаптивності та вводить поняття "адаптивна система обліку", подаючи її як "здатну в оперативному режимі пристосуватися до нових економічних, правових та інших умов, відповідно до потреб управління" [40, с. 37]. Проте доцільно розширити синергетичний та адаптивний підходи до формування облікової інформації набутками рефлексивного підходу до організації менеджменту. Рефлексивний підхід особливо актуальний в умовах корпоративних підприємств та інтегрованих структур бізнесу. Рефлексія тут розглядається через "спонукання керованого суб'єкта до прийняття бажаних рішень" [107, с. 81] і "прийняття маніпулятивних рішень" [89, с. 377–386].

Об'єднання зазначених вимог до формування системи консолідованої інформації (СКІ) пропонується здійснити з використанням теоретико-множинного підходу. У рамках даного підходу складові СКІ описуються через певний набір множин. Подібний підхід авторами був використаний для обґрунтування структури обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств [130, с. 68–83]. У даному дослідженні пропонується розширення даної розробки охопленням усього спектра

обліково-аналітичної інформації, потрібної менеджменту суб'єкта господарювання. У процесі удосконалення наявної моделі слід урахувати синергію облікової інформації, яка виникатиме між різними рівнями ієрархії інтегрованої структури бізнесу.

На додаток до запропонованого доцільно скористатись концентричною моделлю множин для опису ментального простору навколишнього середовища певного проекту чи програми О. В. Веренича [26]. Щодо консолідованої інформації автори пропонують введення чотирьох контекстів наповнення змістом системи її збирання, обробки та використання. Перший контекст визначатиметься зовнішнім оточенням ІСБ (мається на увазі середовище непрямого впливу для ІСБ і всіх його стейкхолдерів – таких, як споживачі та конкуренти). Структура консолідованої інформації для даного контексту визначається множиною $\{СЕР\}$. Другий контекст визначає середовище прямого впливу, яке містить стейкхолдерів підприємства та тих суб'єктів господарювання, з якими підприємство вступило у інтеграційну взаємодію $\{СТ\}$. Третій – пов'язаний з участю у розширених логістичних мережах, до яких залучені декілька суб'єктів господарювання. У даному дослідженні цей контекст визначатиметься як інтегрована структура бізнесу та моделюватиметься множиною $\{ІСБ\}$. Останній, четвертий, контекст відповідатиме рівню окремого підприємства чи стратегічної бізнес-одиниці (СБО) у складі інтегрованої структури бізнесу. Для його відображення вводиться множина $\{ПД\}$. Як можна побачити, означені множини "вкладені" одна в одну та в цілому визначають просторовий зріз СКІ. Цей зріз заданий через кортеж:

$$СКІ = \langle СЕР, СТ, ІСБ, ПД \rangle. \quad (1.1)$$

Слід визначити змістовний зріз системи консолідації інформації. Ті множини, які будуть формувати змістовний зріз СКІ, входять в кожну з поданих у кортежі (1.1) множин. Це в цілому відповідає розробкам О. В. Веренича [26] щодо формування опису різних рівнів оточення проекту однаковим набором множин. Для визначення ж безпосередньо переліку множин треба скористатись поданою на рис. 1.9 моделлю формування контурів консолідації інформації для менеджменту підприємств та їх об'єднань. Основу даної моделі склала методологія концептуального проектування [158; 159], яка передбачає подання сукупності базисних понять (відображуються за допомогою кіл) і родових відносин (відображуються за допомогою дуг).

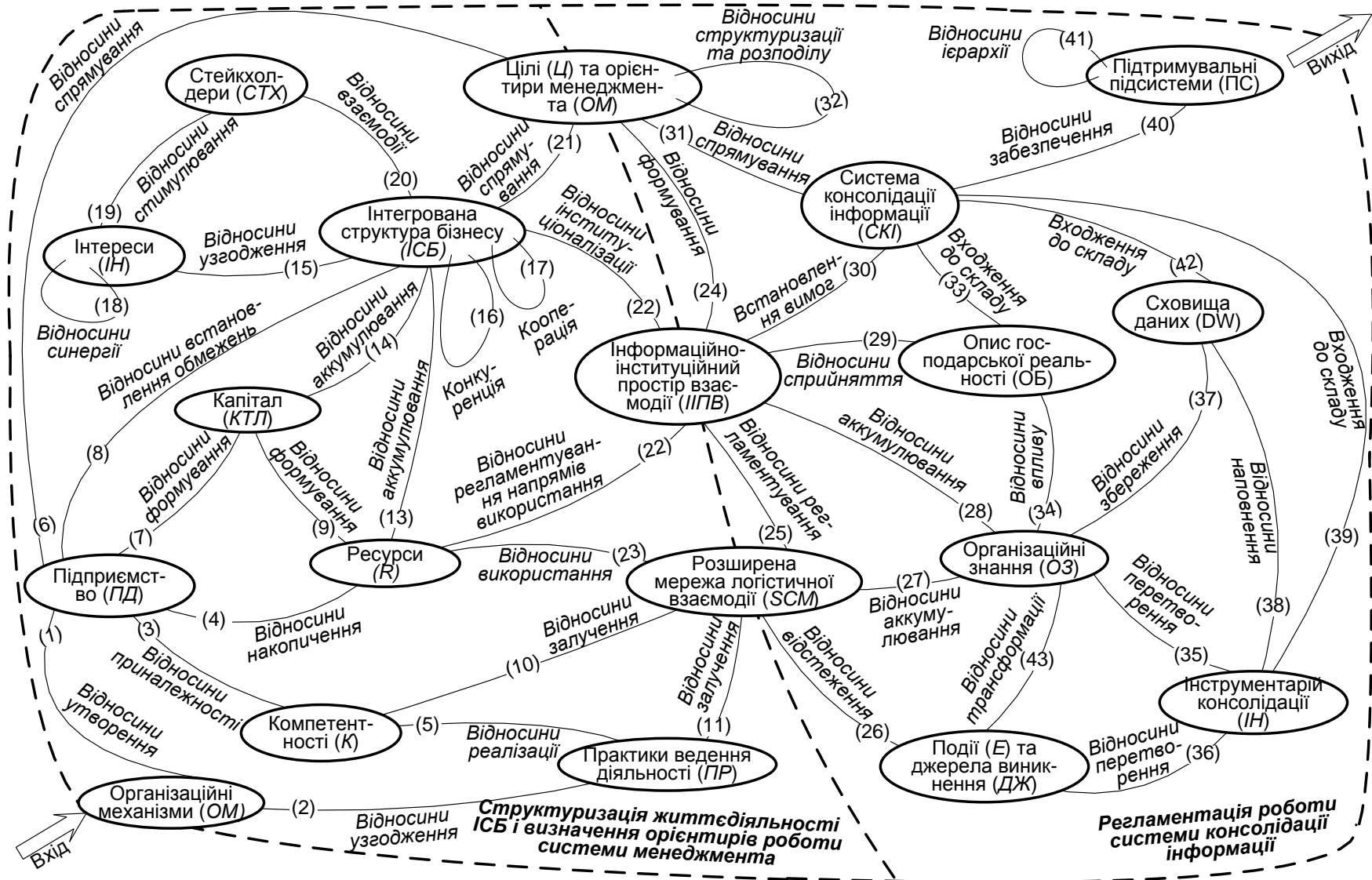


Рис. 1.9. Концептуальна модель формування контурів системи консолідації інформації

Слід звернути увагу на те, що в поданій на рис. 1.9 концептуальній моделі додатково представлена дія організаційних механізмів, спрямованих на перетворення окремих складових кортежів (1.1) і (1.2) у систему консолідованої інформації. Також окремо слід зазначити, що зображена на рис. 1.9 схема орієнтована на застосування REA-концепції як основи для формування системи консолідованої інформації. Дана концепція розглядає діяльність суб'єктів господарювання (Agents) з точки зору співвіднесення наявних у них ресурсів (Resource) та в контексті певних подій (Events). Безпосередньо бухгалтерський облік ведеться в розрізі ресурсів, що є в розпорядженні у суб'єктів господарювання. У випадку ж інтегрованого об'єднання підприємств, наявність таких ресурсів і компетентностей у окремих суб'єктів господарювання виступає основою вироблення бізнес-правил інтеграційної взаємодії. Такі правила утворюють простір інституціоналізації взаємодії, який автором докладно описаний у [80]). Відповідно, й система консолідації облікової інформації повинна забезпечувати підтримку реалізації таких бізнес-правил.

Отже, змістовний зріз системи консолідації інформації з використанням теоретико-множинного підходу й означених на рис. 1.9 концептів передбачає виділення таких множин:

$\{ДЖ\}$ – множина джерел виникнення консолідованої інформації;

$\{ІН\}$ – множина інструментів і формалізованих процедур консолідації обліково-аналітичної інформації для перетворення її у відкрите знання;

$\{КІ\}$ – множина розкриття видів консолідованої інформації;

$\{ПС\}$ – підтримувальна складова роботи системи консолідації;

$\{DW\}$ – множина сховищ даних, в яких містяться результати роботи системи консолідації інформації;

$\{OM\}$ – множина стратегічних та оперативних орієнтирів для роботи системи менеджменту підприємства чи інтегрованої структури бізнесу.

Відповідно до такого розподілу система консолідації інформації визначається у вигляді кортежу, який містить безпосередньо консолідовану інформації та різні види забезпечення роботи СКІ:

$$СКІ = \langle ДЖ, ІН, КІ, ПС, DW, OM \rangle. \quad (1.2)$$

Поєднанням представлених формулами (1.1) і (1.2) кортежів отримана концентрична теоретико-множинна модель системи консолідації облікової інформації для менеджменту підприємств та їх інтегрованих об'єднань. Виділення рівнів даної моделі наведено у табл. 1.8.

**Концентрична теоретико-множинна модель системи
консолідації облікової інформації (СКІ)**

Просторовий зріз		$СКІ = \langle СЕР, СТ, ІСБ, ПД \rangle$			
		Середовище непрямого впливу	Рівень прямого впливу та стейкхолдерів	Інтегровані структури бізнесу	Підприємства та стратегічні бізнес-одинці
Змістовний зріз		$\{СЕР\}$	$\{СТ\}$	$\{ІСБ\}$	$\{ПД\}$
		$СКІ = \langle ДЖ, ІН, КІ, ПС, DW, OM \rangle$	Джерела виникнення інформації ($\{ДЖ\}$)	$\{ДЖ^{СЕР}\}$	$\{ДЖ^{СТ}\}$
$ДЖ = \langle ДЖ^{СЕР}, ДЖ^{СТ}, ДЖ^{ІСБ}, ДЖ^{ПД} \rangle$					
Інструменти та прийоми консолідації ($\{ІН\}$)	$\{ІН^{СЕР}\}$		$\{ІН^{СТ}\}$	$\{ІН^{ІСБ}\}$	$\{ІН^{ПД}\}$
$ІН = \langle ІН^{СЕР}, ІН^{СТ}, ІН^{ІСБ}, ІН^{ПД} \rangle$					
Види консолідованої інформації ($\{КІ\}$)	$\{КІ^{СЕР}\}$		$\{КІ^{СТ}\}$	$\{КІ^{ІСБ}\}$	$\{КІ^{ПД}\}$
$КІ = \langle КІ^{СЕР}, КІ^{СТ}, КІ^{ІСБ}, КІ^{ПД} \rangle$					
Підтримувальні підсистеми ($\{ПС\}$)	$\{ПС^{СЕР}\}$		$\{ПС^{СТ}\}$	$\{ПС^{ІСБ}\}$	$\{ПС^{ПД}\}$
$ПС = \langle ПС^{СЕР}, ПС^{СТ}, ПС^{ІСБ}, ПС^{ПД} \rangle$					
Сховища консолідованої інформації ($\{DW\}$)	$\{DW^{СЕР}\}$	$\{DW^{СТ}\}$	$\{DW^{ІСБ}\}$	$\{DW^{ПД}\}$	
$DW = \langle DW^{СЕР}, DW^{СТ}, DW^{ІСБ}, DW^{ПД} \rangle$					
Орієнтири менеджменту ($\{OM\}$)	$\{OM^{СЕР}\}$	$\{OM^{СТ}\}$	$\{OM^{ІСБ}\}$	$\{OM^{ПД}\}$	
$OM = \langle OM^{СЕР}, OM^{СТ}, OM^{ІСБ}, OM^{ПД} \rangle$					

Як можна побачити з табл. 1.8, подані в ній множини характеризують окремі концепти з наведеної на рис. 1.9 концептуальної моделі консолідації облікової інформації. Аналіз взаємозв'язків між зображеними на рис. 1.9 концептами й означене у табл. 1.8 структурування системи консолідації інформації дозволяє сформулювати систему гіпотез з метою її впровадження на національних підприємствах. Перелік означених гіпотез міститься у табл. 1.9 (за основу її побудови прийнято поданий у [119, с. 125–134] підхід до інтерпретації й опису концептуальної схеми). Головна особливість цієї таблиці полягає у тому, що кожна з запропонованих гіпотез обґрунтовує відповідне положення щодо уточнення змістовності СКІ та корелює з конкретним етапом організації впровадження та використання СКІ (етап *ОPI*). Детальна характеристика розміщених у табл. 1.9 концептуальних положень та доведення визначених у ній гіпотез буде подано далі за текстом монографії.

**Розкриття логіки процесу організації консолідації облікової інформації
для менеджменту підприємств та їх інтегрованих об'єднань**

Концепти	Гіпотези ($\{Г\}$) щодо особливостей консолідації інформації для системи менеджменту		Концептуальні положення ($\{КП\}$) формування та використання системи консолідації інформації		№ відносин	Етап ОРІ
ІН СТХ	$Г_1$	Інформаційні запити з боку менеджменту становлять складну неформалізовану систему	$КП_1$	Основу формування СКІ має становити ідентифікація інтересів усіх зацікавлених у консолідованій інформації сторін і вимог до неї	1, 15, 18, 19, 20	$ОРІ_1$
ІСБ ІІПВ R	$Г_2$	Консолідація інформації в умовах об'єднання підприємств має свої особливості, пов'язані з відмінностями у інституційному устрої	$КП_2$	Організація СКІ для ІСБ має враховувати моделі їх організації та забезпечувати максимальне розкриття інтеграційного потенціалу	8, 16, 17, 22	
К ПР SCM	$Г_3$	Для врахування динамічності середовища інформація має бути превентивного характеру та підтримувати адаптивність процесів	$КП_3$	В організації обліку слід передбачити критерій стратегічності та розширення переліку індикаторів, які охоплюватимуть усі складові бізнес-процесів, до яких залучене підприємство	5, 10, 11, 22, 23, 25	$ОРІ_2$
СКІ Е ДЖ	$Г_4$	Існує невідповідність між господарською та бухгалтерською реальністю (розрізнення варіантів подання й інтерпретації подій)	$КП_4$	Робота СКІ має враховувати логіку рефлексивного менеджменту для подолання асиметрії інформації й опортуністичної поведінки	26, 29, 30, 33, 36	
Ц ОМ	$Г_5$	Оскільки цілі та стратегічні орієнтири розвитку підприємства визначають вимоги до складу даних, їх слід залучати до складу СКІ	$КП_5$	СКІ виступає як інструмент інституціоналізації взаємодії та формалізації правил здійснення та стратегічних орієнтирів для такої взаємодії	6, 21, 24, 31, 32	$ОРІ_3$
ПС	$Г_6$	Функціонування СКІ потребує організації належної підтримки її роботи	$КП_6$	Потрібен розподіл вимог до організації роботи СКІ за всіма рівнями ієрархії ІСБ	40, 41	$ОРІ_4$
ІН DW	$Г_7$	Підприємство самостійно обирає підхід до формування СКІ, але з урахуванням інституційних вимог до його життєдіяльності	$КП_7$	СКІ передбачає узгодження інструментів і підходів до консолідації зі стейкхолдерами, разом з організацією дифузії та захисту знань	35, 37, 38, 39	
ОЗ ОБ	$Г_8$	Для прийняття рішень менеджмент має враховувати параметри "бухгалтерського вибору" щодо відображення тієї чи іншої операції	$КП_8$	Потрібна адаптація обліку до можливості формалізації бізнес-правил. Облікове відображення має відповідати встановленим правилам	27, 28, 34, 43	$ОРІ_5$
ПД КТЛ	$Г_9$	Відображення господарської реальності для підприємства суттєвою мірою залежить від здійснюваного виду діяльності	$КП_9$	Організація процесу консолідації інформації обов'язково має враховувати особливості галузевої приналежності підприємства	2, 3, 4, 7	

Оснoву цьoму становить уточнення змістовності поданих на рис. 1.9 концептів і розширення опису поданих у табл. 1.8 множин. Для цього слід визначити зміст джерел, які становитимуть основу консолідації облікової інформації. Зрозуміло, що перелік таких джерел повинен виходити за межі системи бухгалтерського обліку. З оглядом на це авторами пропонується до їх складу залучити відомості, які формуються в системах бухгалтерського ($\{ДЖ_{\text{ФО}}\}$), управлінського ($\{ДЖ_{\text{УО}}\}$) і стратегічного ($\{ДЖ_{\text{СО}}\}$) обліку. Джерелами інформації постане також управлінська й інтегрована звітність ($\{ДЖ_{\text{ЗВ}}\}$). Окрім того до них необхідно долучити відомості, які надає система моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовищ ($\{ДЖ_{\text{МС}}\}$) і параметри системи контролінгу ($\{ДЖ_{\text{КТ}}\}$). Множина $\{ДЖ_{\text{КТ}}\}$ міститиме не стільки показники (вони формуються в рамках інших множин), скільки розміри відхилень від установлених у системі оперативного та стратегічного контролінгу орієнтирів. Відповідно, джерела інформації для СКІ формалізуються таким кортежем:

$$ДЖ = \langle ДЖ_{\text{ФО}}, ДЖ_{\text{УО}}, ДЖ_{\text{СО}}, ДЖ_{\text{ЗВ}}, ДЖ_{\text{МС}}, ДЖ_{\text{КТ}} \rangle. \quad (1.3)$$

Слід зробити пояснення щодо врахування означеного у табл. 1.8 співвідношення множин. Так, наприклад, складові системи моніторингу середовища включатимуть певні характеристики, яких вимагає відповідний рівень менеджменту. Співвідношення між такими показниками відповідають логіці каскадування показників для BSC. Тобто для кожного рівня з просторового зрізу СКІ (див. табл. 1.7) виділяються свої показники, які не повторюють один одного. Для покращання якості консолідованої інформації можна передбачити їх наслідування, коли показники кожного підлеглого рівня уточнюють і деталізують показники більш високого рівня. Дана вимога формалізується таким чином:

$$ДЖ_{\text{МС}} = \langle ДЖ_{\text{ФО}}^{\text{СЕР}}, ДЖ_{\text{ФО}}^{\text{СТ}}, ДЖ_{\text{ФО}}^{\text{ІСБ}}, ДЖ_{\text{ФО}}^{\text{ПД}} \rangle. \quad (1.4)$$

Наступною складовою кортежу (1.2) є інструменти, за допомогою яких відбувається консолідація інформації (логіка використання таких інструментів моделюється відображенням $ІН: ДЖ \rightarrow КІ$). До складу таких інструментів пропонується віднести різного роду оптимізаційні методи ($\{ІН_{\text{ОП}}\}$), імітаційні ($\{ІН_{\text{ІМ}}\}$) та когнітивні ($\{ІН_{\text{КГ}}\}$) моделі, дерева рішень ($\{ІН_{\text{ДР}}\}$),

нейронні мережі та методи машинного навчання ($\{I_{HH}\}$), семантичні мережі ($\{I_{CM}\}$), методи прогнозування ($\{I_{PR}\}$) тощо. Наведені складові множини $\{I\}$ є лиш орієнтовним і невичерпним переліком інструментів. Наповнення даної множини, яка визначається кортежем (1.5), цілком співвіднесена зі знаннями й уподобаннями осіб, які приймають рішення.

$$I = \langle I_{OP}, I_{IM}, I_{KG}, I_{DR}, I_{HH}, I_{CM}, I_{PR} \rangle. \quad (1.5)$$

У результаті роботи задекларованого у кортежі (1.5) інструментарію формується консолідована інформація. Згідно з прийнятим тлумаченням така інформація трактується як відкрите знання (весь перелік знань підприємства, поза розподілом за їх класифікаційними ознаками, зводиться до множини $\{K_{ZH}\}$). Разом з тим, такий підхід слід розширити шляхом залучення до складу консолідованої інформації також: можливих сценаріїв розвитку подій чи реакцій менеджменту на певні виклики ($\{K_{SC}\}$); прийнятих менеджментом бізнес-правил ($\{K_{PR}\}$) та інституційних концепцій контролю ($\{K_{KK}\}$); результатів проведеного стратегічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання ($\{K_{CA}\}$) тощо. В узагальненому вигляді зміст консолідованої інформації розкриває такий кортеж:

$$K = \langle K_{ZH}, K_{SC}, K_{PR}, K_{KK}, K_{CA} \rangle. \quad (1.6)$$

Зрозуміло, що консолідована інформація має бути певним чином зафіксована. Тобто застосування інструментів з кортежу (1.5) не просто утворює консолідовану інформацію ($I: DJ \rightarrow K$), а вимагає її занесення до відповідних систем зберігання. Найбільш доцільним рішенням тут є концепція предметно-орієнтованих сховищ даних (Data Warehouse [179]), яка, в свою чергу, передбачає різні варіанти реалізації. Детальний розгляд цих варіантів виходить за рамки мети даного дослідження. У якості прикладу наведемо ієрархічні ($\{DW_{IP}\}$), мережеві ($\{DW_{MJ}\}$) і реляційні ($\{DW_{PC}\}$) сховища даних. Вибір підходу до організації збереження консолідованої інформації залежить від виду інформації та джерел, з яких вона формується ($DJ: K \rightarrow DW$). Водночас структуризація кортежу (1.6) також відповідає означеній у табл. 1.7 ієрархії.

$$DW = \langle DW_{IP}, DW_{MJ}, DW_{PC} \rangle. \quad (1.7)$$

Множини (1.3) – (1.7) розкривають змістовні характеристики системи консолідації інформації. Проте її ефективна робота можлива лише за наявності різного роду регламентів. Такі регламенти в сукупності утворюють підсистеми підтримки для КСІ. У загальному вигляді у складі такої підсистеми підтримки пропонується виділення організаційних регламентів ($\{PC_{OP}\}$), які визначатимуть параметри взаємини між різними рівнями поданої у табл. 1.7 ієрархії. Також слід передбачити технологічну ($\{PC_{TX}\}$), соціальну ($\{PC_{CC}\}$), економічну ($\{PC_{EK}\}$) та ергономічну ($\{PC_{EP}\}$) підтримку функціонування КСІ. Окрім того, з урахуванням виділення у складі КСІ сховищ даних доречним стає введення до підсистеми підтримки програмний компонент ($\{PC_{PK}\}$), який забезпечуватиме фіксування консолідованої інформації та регламентуватиме доступ до неї. Узагальнено підсистема підтримки зводиться до наступного кортежу:

$$PC = \langle PC_{OP}, PC_{TX}, PC_{CC}, PC_{EK}, PC_{EP}, PC_{PK} \rangle. \quad (1.8)$$

У якості останнього елемента кортежу (1.2) авторами виділена множина орієнтирів для роботи системи менеджменту. Така множина введена до КСІ з оглядом на те, що саме ці орієнтири визначатимуть запити до підсистеми інформаційного забезпечення менеджменту, яка у даному дослідженні трансформована у КСІ. Тому пропонується: використати у якості таких орієнтирів цілі (дерево цілей) функціонування підприємств та їх об'єднань (задається множиною $\{OM_{Ц}\}$); необхідно передбачити наявність системи мотиваційних комплексів ($\{OM_{МК}\}$). Наповнення множини $\{OM_{МК}\}$ має сприяти як досягненню поставлених цілей, так і зростанню достовірності консолідованої інформації. Логіка визначення цілей та використання мотиваційних комплексів визначається обраною бізнес-моделлю підприємства, яка вводиться до СКІ через множину $\{OM_{БМ}\}$. Доречність введення даної множини пояснюється також і виділенням серед джерел інформації інтегрованої звітності (множина $\{ДЖ_{ЗВ}\}$), яка формується саме з орієнтацією на стратегію та бізнес-модель підприємства. У якості орієнтирів доречне використання обраних підприємством стратегічних альтернатив. Для підвищення ефективності такої формалізації до множини орієнтирів менеджменту необхідно ввести множину $\{BSC\}$ та отримати такий вигляд відповідного кортежу:

$$OM = \langle OM_{Ц}, OM_{МК}, OM_{БМ}, BSC \rangle. \quad (1.9)$$

Поширення концепції формування інтегрованої звітності [11; 35] як звітності, акцентованої на факторах створення вартості та бізнес-моделі підприємства, актуалізує питання змістовного визначення складу елементів множини $\{OM_{БМ}\}$. У цьому плані цінними є пропозиції А. Остервалдера [183] щодо визначення складових бізнес-моделі, серед яких виділяють: обрані сегменти споживачів, особливості наданих послуг, принципи управління лояльністю та витратами, параметри фінансових потоків, параметри взаємодії зі стейкхолдерами, правила наповнення стратегій маркетинг-міксу, ключові компетентності та ресурси тощо.

Оскільки збалансована система показників містить інструмент каскадування та передбачає наявність ієрархії, до кортежу (1.8) введено її самостійне формулювання. Як уже наголошувалося у [130, с. 69–70] у складі $\{BSC\}$ виділятимуться у якості головних елементів множини ключових факторів успіху підприємства ($\{KSF\}$) і ключових показників ефективності ($\{KPI\}$). Разом з тим, для розкриття саме цільової спрямованості можна ввести неформалізовану множину $\{SM\}$, що міститиме стратегічні карти (Strategic Map) різного рівня декомпозиції (в розрізі поданої у табл. 1.7 ієрархії). Саме елементи $\{SM\}$ забезпечуватимуть максимальну формалізацію орієнтирів менеджменту для кортежу (1.9). Досягнення ж цих орієнтирів забезпечуватиме система стратегічних заходів, яка задається через елементи $\{SA\}$. Більш детальну характеристику означених у кортежі (1.10) елементів можна знайти, зокрема, у працях авторів [90; 178]:

$$BSC = \langle KSF, KPI, SM, SA \rangle. \quad (1.10)$$

Означена множинами (1.1) – (1.10) формалізація системи консолідованої інформації визначає перелік етапів щодо організації її впровадження. У загальному вигляді дані етапи задекларовані у табл. 1.8. Змістовне наповнення цих етапів, виконане в термінах методології структурного аналізу та проектування, подане на рис. 1.10.

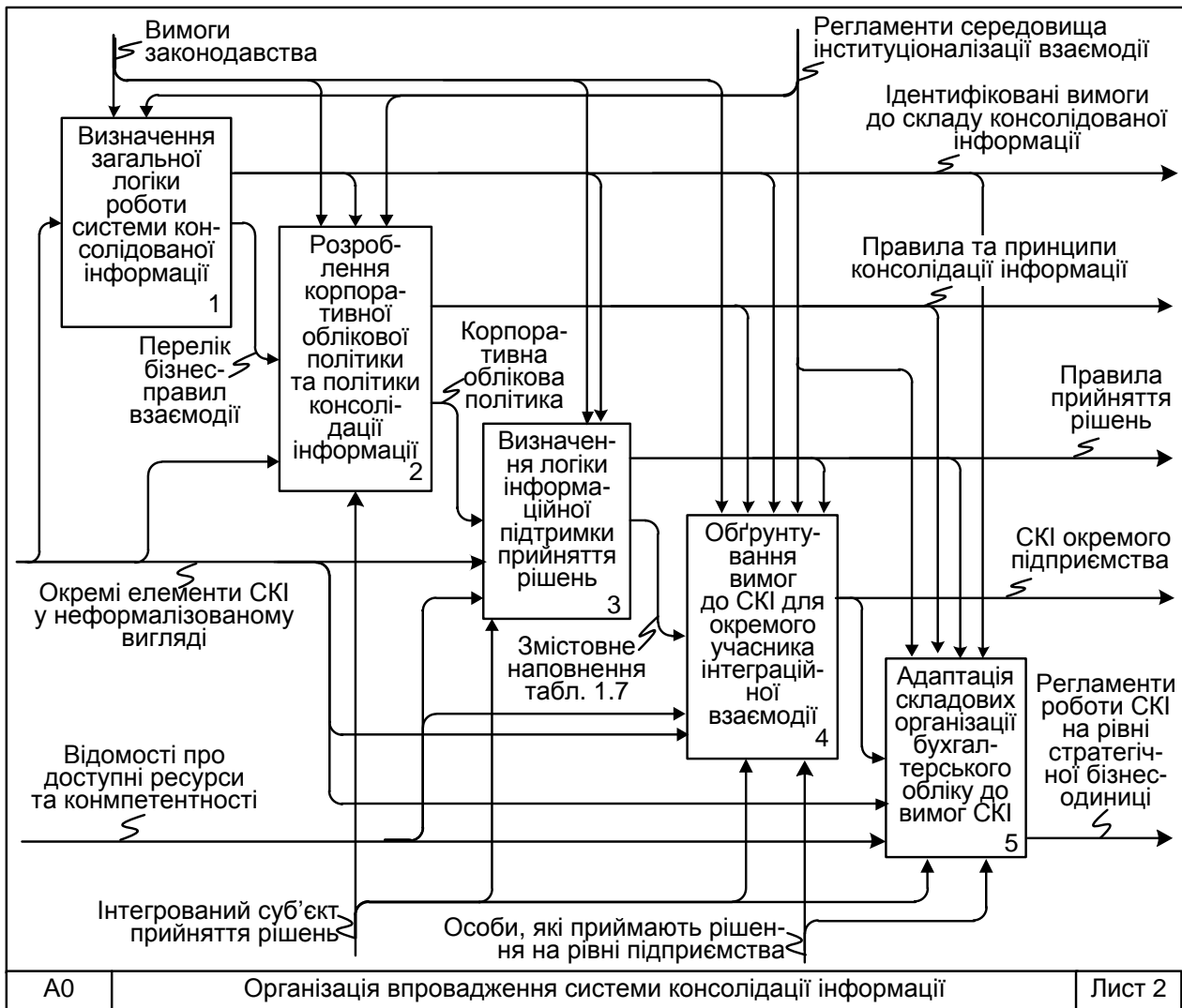


Рис. 1.10. Схема процесу організації консолідації інформації

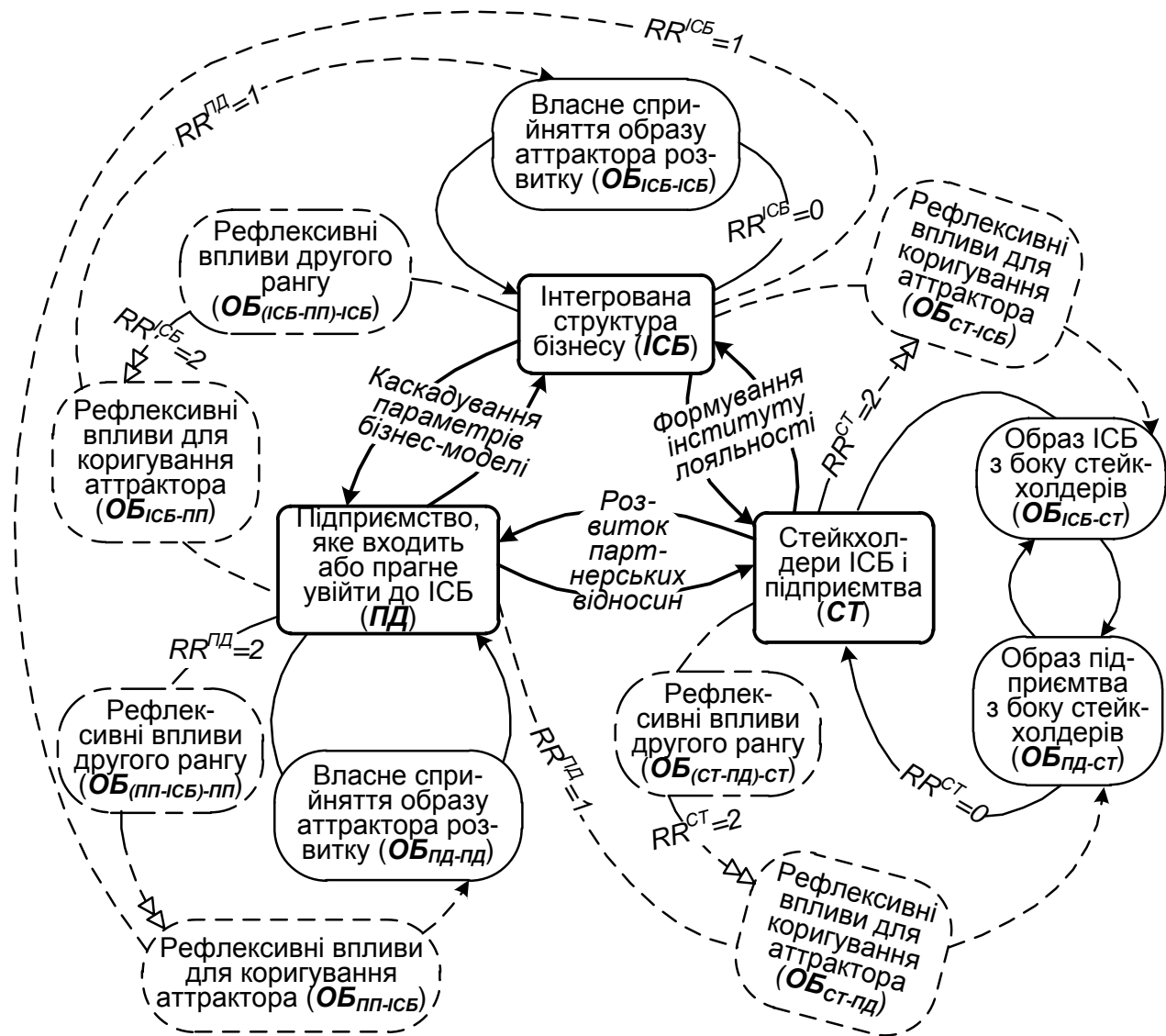
У контексті визначення змістовного наповнення поданих на рис. 1.10 етапів слід зробити наголос на двох підходах. Перший, традиційний, підхід який відповідає сегментам АХ, ВХ і ВУ поданої на рис. 1.8 матриці. Він зводиться до визначення складу облікових процедур, які формуватимуть дані (наповнюватимуть множину {ДЖ}) та інструментів, які здійснюватимуть обробку цих даних. Другий підхід (відповідає сегментам АХ та АУ) враховує можливість підприємств впливати на інформацію, яку сприймають їх стейкхолдери (в рамках реалізації принципів рефлексивного менеджменту). Окрім прямих впливів, можливий також "бухгалтерський вибір", коли підприємство обирає той чи інший спосіб відображення господарської реальності. Дане твердження базується на докладному обґрунтуванні С. Ф. Легенчуком [97] концепту "бухгалтерська реальність".

Відповідно, у розвиток пропозицій С. Ф. Легенчука [97] процеси консолідації інформації слід співвіднести з поняттям облікової інтерпретації певного факту господарської діяльності чи наявних у підприємства активів, капіталу та зобов'язань. Саме бухгалтерська інтерпретація облікової інформації визначатиме аттрактори (визначаються за допомогою елементів множини $\{ОМ\}$) розвитку підприємства. У термінології рефлексивного менеджменту воно формуватиме образ такого аттрактора, або образ своєї перспективної бізнес-моделі. Усі можливі образи визначаються в рамках множини $\{ОБ\}$. На змістовному рівні дана множина виступає співвіднесенням орієнтирів менеджменту та консолідованої інформації в уявленнях того чи іншого суб'єкта, який приймає рішення.

$$ОБ = KI \cup ОМ. \quad (1.11)$$

Пропонується формалізоване подання образу перспективної бізнес-моделі підприємства у вигляді множини $\{ОБ_{ПД-ПД}\}$. Така множина трактується як образ аттрактора розвитку підприємства у сприйнятті підприємства (як інтенція підприємства). Також доречно запропонувати наслідування та підпорядкування бізнес-моделей за аналогією до процедури каскадування за концепцією збалансованої системи показників (Balanced Score Card, BSC). Зрозуміло, що залежно від інтеграційних обмежень та інституціоналізації роботи ІСБ відбуватиметься узгодження параметрів бізнес-моделі через звуження зони компромісів. Разом з тим, усі учасники даного процесу прагнутимуть вплинути на процес прийняття рішень іншими суб'єктами саме через систему рефлексивних впливів. Авторський варіант такої системи впливів з визначенням рангу рефлексії (RR) поданий на рис. 1.11.

Орієнтуючись на рис. 1.11 зазначимо, що інтегрована структура бізнесу матиме власне уявлення щодо аттракторів свого розвитку. З позицій ІСБ образ аттракторів задається множиною $\{ОБ_{ІСБ-ІСБ}\}$. Водночас для інтегрованої структури під час планування розвитку необхідно розробити ефективну бізнес-модель підприємства ($\{ОБ_{ПД-ІСБ}\}$). Аналогічно й підприємство "створює" власний образ своєї присутності у складі інтегрованого об'єднання підприємств ($\{ОБ_{ІСБ-ПД}\}$). Отже, метою системи управління розвитком стає наближення означених образів до аттракторів розвитку. У результаті має виникнути консолідоване уявлення, зафіксоване у СКІ, про перспективні бізнес-моделі ІСБ і підприємств як її складових.



Умовні позначення:

→ – інформаційні канали, як основа прийняття рішення ; → – самоінтенція ; - - - -> – рефлексія першого рангу ; - - - ->> – рефлексія другого рангу

Рис. 1.11. Сприйняття рефлексії в ході формування системи консолідації інформації в розрізі рівнів інтеграційної взаємодії

Слід звернути увагу, що схема на рис. 1.11 обмежена рангом рефлексії на рівні 2 ($RR = 2$). Тут автором підтримується думка ряду дослідників [112; 133], про те, що подальше збільшення рангу рефлексії незначним чином впливає на подану модель, але значно ускладнює її сприйняття. Отже, наближення зазначених образів до аттракторів розвитку підприємств може спиратися на широкий спектр прийомів рефлексивного менеджменту, починаючи від "розповсюдження інформації" та впливів на алгоритми прийняття рішень до "відволікання уваги" та зміни правил вироблення рішень.

1.5. Моделювання системи збалансованого обліку в управлінні великомасштабними економіко-виробничими системами

Сучасні інтеграційні процеси, викликані розвитком ринкових відносин, ускладненням і глобалізацією економічних, політичних і господарських зв'язків, породжують нові проблеми в галузі інформаційного забезпечення всіх учасників економіко-виробничих систем. Для держави, власників, інвесторів, кредиторів, менеджменту та громадськості стає важливим своєчасне виявлення економічних загроз/фінансових ризиків і пошук реальних і потенційних можливостей їх нівелювання. Конвергенція економічних інтересів суб'єктів господарювання, які інтегрують свій бізнес шляхом створення різних типів корпоративних утворень – великомасштабних економіко-виробничих систем (надалі BEBC), вимагає системного інформаційного забезпечення учасників таких відносин.

Удосконалення інформаційного забезпечення, в свою чергу, пов'язане з підвищенням достовірності та порівнянності всього блоку статистичної, бухгалтерської та фінансової інформації, формуванням єдиної теоретичної та методологічної бази з метою ефективного управління BEBC як організаційною системою та задовільнення інформаційних запитів користувачів. Ураховуючи, що бухгалтерія сьогодні – це вже не тільки облік господарської діяльності, але й серйозна аналітична робота, яка включає всі етапи від планування та прогнозування до контролю результативності окремих операцій та в цілому – всієї діяльності BEBC з рекомендаціями щодо усунення негативних моментів і розрахунком наслідків прийняття управлінських рішень, потрібний перегляд підходів до ведення такого збалансованого обліку. У цьому аспекті посилюється проблема асиметричності інформації для різних груп учасників BEBC. Чинній звітності не в повній мірі притаманні властивості функціональності та комунікативності, що, в свою чергу, відбивається на її якості й інформаційній насиченості (кількість показників). Усе це зумовлює необхідність дослідження та пошуку нових підходів до створення та функціонування ефективною інформаційною системою, що забезпечує належними даними фінансового та нефінансового характеру всіх учасників BEBC для забезпечення конкурентних переваг і досягнення стратегічних цілей розвитку BEBC.

Процес глобалізації став основою для виникнення нової парадигми обліку. Вивчення планів рахунків бухгалтерського обліку як основних складових національних облікових систем; розроблення загальних принципів і методологічних основ інтернаціональних моделей фінансового обліку; вивчення вітчизняної та зарубіжної практики ведення фінансового, податкового й управлінського обліку; розгляд технічних можливостей інформаційних систем – усе це дозволяє розробити сучасний підхід до формування збалансованого обліку. Подібна система обліку має відображувати фінансову історію підприємства та інформацію прогнозного характеру та сприяти більш активному розвитку BEBC як на вітчизняному, так і міжнародному ринках. Актуальність обраної теми дослідження підтверджується науковою та практичною потребою у розвитку концептуальних основ і оновлення методології формування звітності, адекватної правовому полю державного регулювання корпоративних відносин, і відповідає конвергенції національної облікової системи до міжнародних стандартів обліку та звітності та необхідністю розроблення методології, що об'єктивно відображує сучасні тенденції у розвитку обліку.

Дослідження даної проблеми характеризується здобутком великої групи вчених як вітчизняних (Ф. Ф. Бутинець, В. М. Жук, М. Г. Чумаченко, В. Ф. Палій, В. Г. Швець, М. М. Шигун), так і зарубіжних (Х. Андерсон, А. Апчерч, Ш. Беннинг, Г. Бенсон, І. Н. Богата, Д. Бодді, П. Гарньє, А. Годефруа, В. Е. Керімов, Т. Лімперг, Г. Мюллер, Б. Нідлз, К. Ноубс, Я. В. Соколов, В. Я. Соколов, Е. Хоупвуд, О. Д. Шеремет, Е. Шмаленбах).

Незважаючи на вирішення проблем багатьма авторами, немає узагальнювального підходу до системи обліку як акумулятора багатопрофільної, зрозумілої й об'єктивної інформації про минуле діяльності компаній та перспективи їх розвитку, який би дозволив ефективно та грамотно управляти діяльністю в різних економічних умовах. Окрім цього, попри широкий спектр досліджень теоретичних і методологічних проблем формування бухгалтерської звітності, аналізу та прогнозування її показників і використання звітних даних з метою інформаційного забезпечення управління суб'єктом господарювання дотепер залишаються невирішеними або мають дискусійний характер. Проблеми звітності з погляду стратегічного позиціонування, тобто визначення взаємозалежності між стратегією розвитку та її обліково-аналітичним забезпеченням у BEBC, залишаються відкритими. Особливої актуальності у зв'язку з цим набувають

дослідження в галузі методології облікових систем, використовуваних у фінансових механізмах функціонування складних економічних бізнес-структур, представлених організаціями різних організаційно-правових форм і галузевої приналежності.

Проблема обліково-аналітичного забезпечення учасників корпоративних відносин на основі різних форматів консолідованої звітності в науковому та прикладному аспектах розроблена не в повній мірі, а постановка проблеми розроблення стратегії сталого розвитку BEBC на основі моделювання мінімально достатньої величини чистого консолідованого прибутку, що дозволяє прогнозувати максимальні в сформованих економічних умовах темпи зростання бізнесу, недостатньо пророблена, що і зумовило вибір теми дослідження.

Мета даного підрозділу дослідження полягає у розробленні теоретичних та організаційно-методичних положень щодо трансформації інформаційно-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку для обґрунтування стратегічних напрямів розвитку корпоративних утворень. Для досягнення зазначеної мети були поставлені та вирішені такі завдання: визначені принципи, функції й інструменти трансформації обліково-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку BEBC; запропонована методика формування фінансової звітності на основі принципів консолідації та задовільнення інформаційних очікувань основних груп учасників корпоративних відносин; досліджені напрями фінансової інтеграції в корпоративному секторі економіки; виявлені форми прояву синергії у BEBC; виявлені фінансова й інвестиційна складові ефекту синергії на базі показників консолідованої звітності.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність BEBC та обліково-аналітичне забезпечення учасників корпоративних відносин. Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних і практичних положень, пов'язаних з трансформацією обліково-аналітичного забезпечення учасників корпоративних відносин у системі збалансованого обліку BEBC.

Необхідність формування збалансованого обліку особливо чітко проглядається з поширенням процесів глобалізації й інтеграції. Взаємодія системи управління бізнесом і системи обліку по-різному проявляється на різних рівнях управління: на рівні вищого керівництва відбувається формування загальної стратегії, спрямованої на досягнення сталого

майбутнього BEBC перед конкурентами; на рівні менеджерів середньої ланки управління здійснюється прийняття рішень щодо можливого використання ресурсів для виробництва продукції (робіт, послуг) відповідно до стратегічних цілей розвитку BEBC; на рівні менеджерів нижчих ланок головним завданням є здійснення контролю успішності виконання поставлених завдань, що залежить від діяльності відділів і служб.

Оскільки основна маса інформації, що формується в системі обліку, зосереджена у сфері поточної й оперативної діяльності, то для отримання запланованих на наступні періоди величин і стратегічних орієнтирів потрібна взаємодія фінансового й управлінського обліку з іншими сферами та функціями управління – плануванням і прогнозуванням, стратегічним аналізом і стратегічним контролем. Тільки у взаємодії зазначених сфер, в рамках яких здійснюється реалізація функціональних завдань управління BEBC, можливе отримання надійної інформації, яка відповідає заданій стратегії розвитку бізнесу. За таких умов ускладнюється завдання моделювання такої системи обліку, яка б стала належним підґрунтям формування інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління BEBC.

У літературі широко представлені питання моделювання, однак моделювання саме систем обліку найбільш точно розроблене в роботах М. М. Шияна [289; 290], В. М. Жука [51] та Я. В. Соколова [149]. На думку Я. В. Соколова [149], моделювання – це метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя та господарські процеси не прямо або безпосередньо, а через навмисно створені ним образи й описи – символи [149]. Моделювання організації бухгалтерського обліку ґрунтовно розкрито у працях М. М. Шигун [289; 290]. Як вважає автор, моделювання в організації бухгалтерського обліку охоплює процеси створення або вибору моделей форм організації та форм ведення обліку, структури облікової служби, розподілу облікових функцій, процедури вибору облікової політики, формування схем і графіків документообороту, вибору форм, методів і процедур бухгалтерського контролю й інших елементів [211; 289].

Наявність елементів (складових) організації бухгалтерського обліку створює широкі можливості для моделювання системи бухгалтерського обліку на рівні її організації. На думку М. М. Шигун [290] суб'єкти господарювання здійснюють вибір між шістьма видами форм організації обліку

та шістьма видами форм ведення обліку. Отже, існує тридцять шість теоретично можливих моделей організації обліку на вітчизняних підприємствах за різних варіантів поєднання форм організації та форм ведення обліку. Разом з тим, зауважує автор, в обліковій практиці реально використовується тільки двадцять три моделі [211]. В. М. Жук [51] розглядає моделювання в бухгалтерському обліку як комплексне застосування його методів і наукових підходів для відображення господарських процесів і явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи й описання [51, с. 123]. Моделювання, на думку вченого, включає розроблення методик як впорядкованої системи застосування методів бухгалтерського обліку для відображення певного процесу чи явища та методичних рекомендацій – як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик.

В. М. Жук [51] вважає, що моделювання має здійснюватися у практичному сегменті обліку власниками та менеджерами підприємств [51, с. 124]. Вчений розглядає моделювання як важливу складову розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, яка передбачає, окрім іншого, розроблення методик і методичних рекомендацій (описань) [51, с. 123]. В. М. Жук наголошує на двох основних моментах моделювання: обліковій політиці стосовно фінансового обліку та обліковій моделі стосовно управлінського обліку [51, с. 120]. Розроблення методик (як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу чи явища), або методичних рекомендацій (як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик) є важливою та невід'ємною складовою інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку [51, с. 124]. Таким чином, результати дослідження В. М. Жука стосовно необхідності врахування двох основних аспектів моделювання системи обліку – фінансового та управлінського – будуть реалізовані через використання у подальшому поняття "збалансований облік". А моделювання системи збалансованого обліку – розглядатися як трансформація обліково-аналітичного забезпечення учасників BEBC для обґрунтування стратегічних напрямів розвитку BEBC.

Окрім цього, на думку авторів, для організації збалансованого обліку необхідно: створення організаційних умов для збирання необхідної інформації; структурування інформації, що реалізується в системі бюджет-звітів, форм стратегічної звітності, у розрізі бізнес-процесів діяльності

та бізнес-процесів управління діяльністю BEBC; відповідність інформації збалансованого обліку та звітності якісним характеристикам, відбитим у міжнародних стандартах фінансової звітності.

На організацію збалансованого обліку, який вивчає внутрішні процеси та показники ефективності BEBC, значно впливають зовнішні процеси та фактори. Так, аналітична складова збалансованого обліку заповнюється на основі інформації про бізнес-процеси та бюджет-звітів про доходи та витрати. Серед організаційних елементів збирання інформації для потреб збалансованого обліку найважливішими є принципи. Розвиток принципів обліку бере початок від теорії економічного розвитку Й. Шумпетера [211] і представлений у сучасній економічній літературі широким спектром принципів для систем фінансового, управлінського, виробничого обліку тощо.

Для системи збалансованого обліку авторами виділені три групи принципів: принцип безперервності діяльності BEBC, який передбачає сталий розвиток діяльності; принцип відповідності можливостей і ресурсів, який передбачає забезпечення діяльності BEBC на плановані/прогнозовані періоди за всіма видами ресурсів; принцип сегментування діяльності, на основі якого в збалансованому обліку може виконуватися деталізація інформації до рівнів видів діяльності, окремих показників бізнес-процесів тощо.

Застосування зазначених принципів необхідне не тільки для організації збалансованого обліку, але і для формування ключових показників, що визначають результат діяльності BEBC. Методологія дослідження обліково-аналітичного забезпечення учасників BEBC передбачає низку загальних підходів [163] – історичного, структурно-функціонального, нормативно-ціннісного та інших. Водночас їй притаманна певна специфіка. У зв'язку з системним характером розв'язуваної проблеми в основу дослідження покладена сукупність методологічних підходів: системний, процесний, синергетичний, комплексний і критеріальний. Основні підходи, використовувані для трансформації інформаційно-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку BEBC, подані на рис. 1.12.

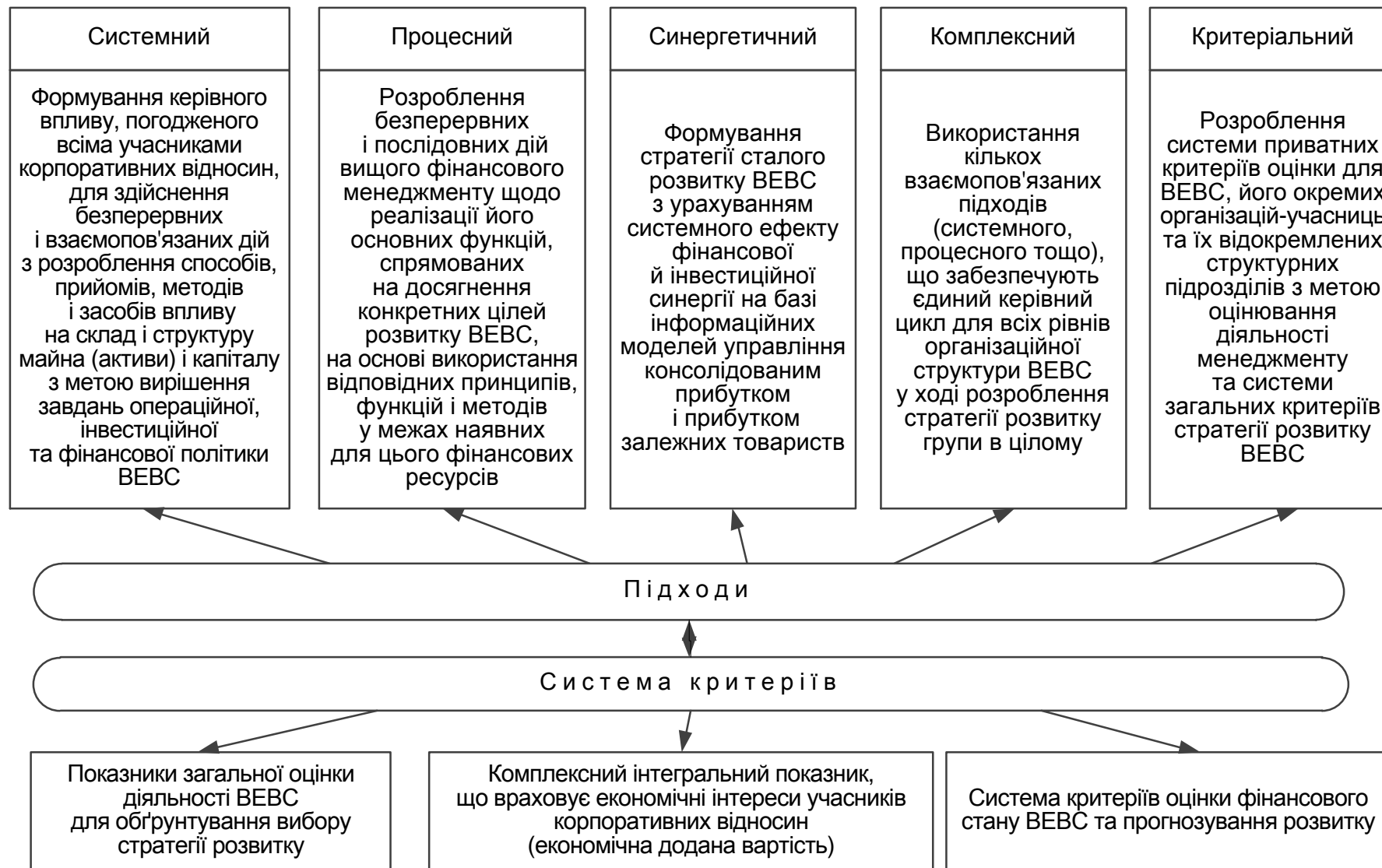


Рис. 1.12. Основні підходи, використовувані для трансформації обліково-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку BEBC (узагальнено на основі [163])

Обліково-аналітичне забезпечення учасників ВЕВС через систему збалансованого обліку виконує ряд найважливіших функцій, вимагає дотримання базових принципів, що створюють економічні умови для формування інтегрованої багатофункціональної інформаційної системи, ґрунтованій на сукупності методів, які використовуються в процесі створення нової інформаційно-аналітичної системи. Таким чином, авторський підхід до моделювання системи збалансованого обліку реалізується через трансформацію обліково-аналітичного забезпечення учасників ВЕВС, що заснована на інтеграції управлінської концепції та концепції створення корпоративної цінності.

Вирішення проблеми трансформації обліково-аналітичного забезпечення зводиться до формування нової корпоративної інформаційної системи збалансованого обліку за допомогою визначеної сукупності методів, на базі загальних принципів і спрямованості такої системи на задоволення інформаційних потреб учасників ВЕВС у процесі прийняття ними економічних рішень. Отже, теоретичні положення моделювання системи збалансованого обліку створюють систему конструктивних принципів управлінської діяльності, заснованої на системному, процесному, синергетичному, комплексному та критеріальному підходах. Ця система включає сукупність характерних методів, функцій і положень і націлена на інформаційні потреби учасників ВЕВС. Результати моделювання такої системи обліку подані на рис. 1.13.

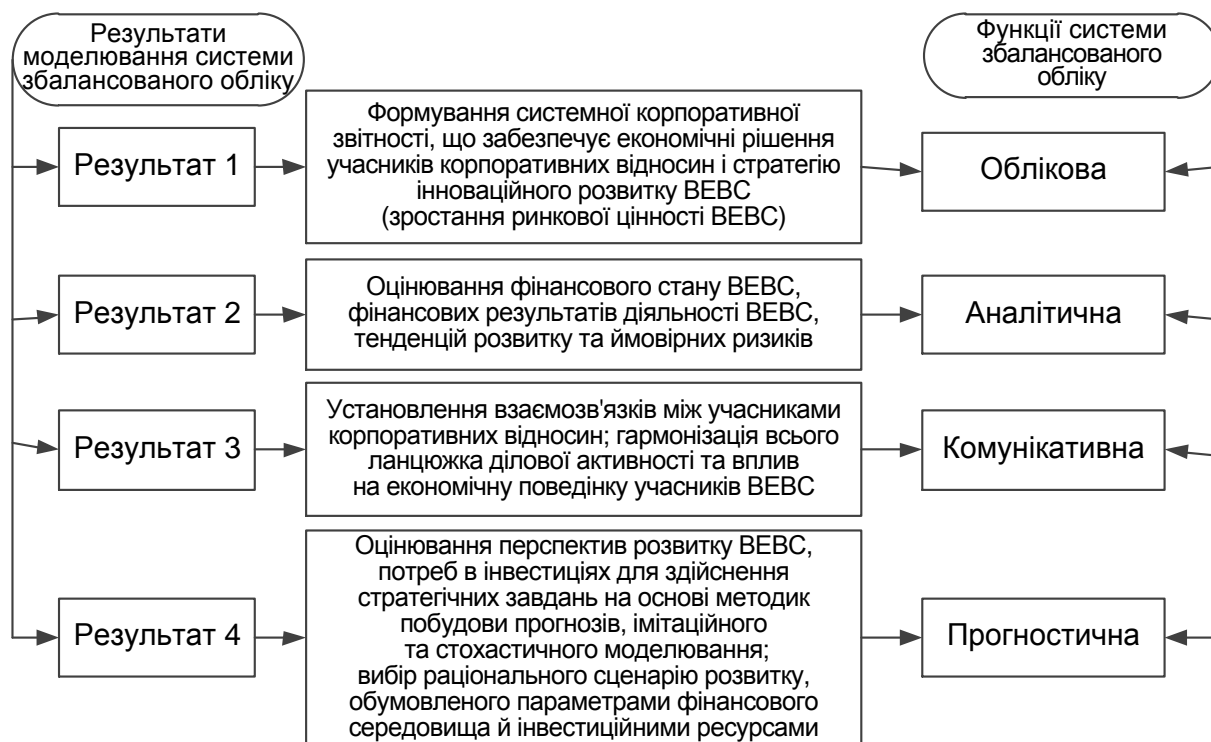


Рис. 1.13. Результати моделювання системи збалансованого обліку

Господарська діяльність, спрямована на укрупнення бізнес-структур, набуває системного, інституційного характеру та потребує інтегрального підходу до оцінювання її ефективності. Діяльність ВЕВС ефективна, якщо забезпечує випереджувальне зростання вартості свого капіталу порівняно із середніми темпами його зростання в національній економіці, тобто відповідає критерію системної (стратегічної) ефективності. Таке трактування системної ефективності відображує відповідність результатів функціонування економічної системи цілям й економічним інтересам глобальної економічної системи, характеризує відносини бізнесу на національному рівні, в які інтегровані корпоративні відносини між учасниками (власниками, менеджментом, кредиторами та державою). Такий підхід до обґрунтування системної ефективності акцентує на відповідності цілей загальносистемним критеріям зростання капіталу.

Досягнення системної (стратегічної) ефективності спрямоване на гармонізацію корпоративних інтересів учасників ВЕВС, а саме:

- системна ефективність для власників (акціонерів) передбачає отримання доходу для збереження інвестиційної привабливості ВЕВС;

- системна ефективність для кредиторів передбачає отримання доходу, достатнього для повного та своєчасного виконання зобов'язань ВЕВС перед ними та для збереження його плато- та кредитоспроможності;

- системна бюджетна ефективність передбачає отримання доходу, достатнього для сплати всіх видів податків і платежів відповідно до чинного законодавства;

- системна стратегічна ефективність передбачає здатність отримувати дохід, що забезпечує темпи зростання власного капіталу, достатнього для збереження конкурентоспроможності в перспективі та створення резервів внутрішніх накопичень для стратегічного розвитку.

Системна ефективність, таким чином, ґрунтується на гармонізації економічних інтересів усіх учасників ВЕВС. Результатом посилення системної ефективності бізнесу є додатковий економічний ефект, отриманий від підвищення внутрішньої самоорганізації бізнес-системи, що в сучасних умовах глобалізації стає одним з основних чинників підвищення конкурентоспроможності. У цьому випадку синергія є стратегічною перевагою, що виникає за умови зосередження в одній великій організаційній структурі економічних інтересів кількох учасників і ресурсного потенціалу кількох суб'єктів господарювання (дочірніх і залежних організацій), стратегічно пов'язаних між собою єдиною метою. У ВЕВС наявність істотної синергії потребує поточного та стратегічного аналізу факторів операцій-

ної, фінансової й інвестиційної діяльності, інформаційною основою якого виступають консолідована фінансова звітність і прогнози розвитку. Пропонований підхід до типологізації синергії поданий на рис. 1.14.

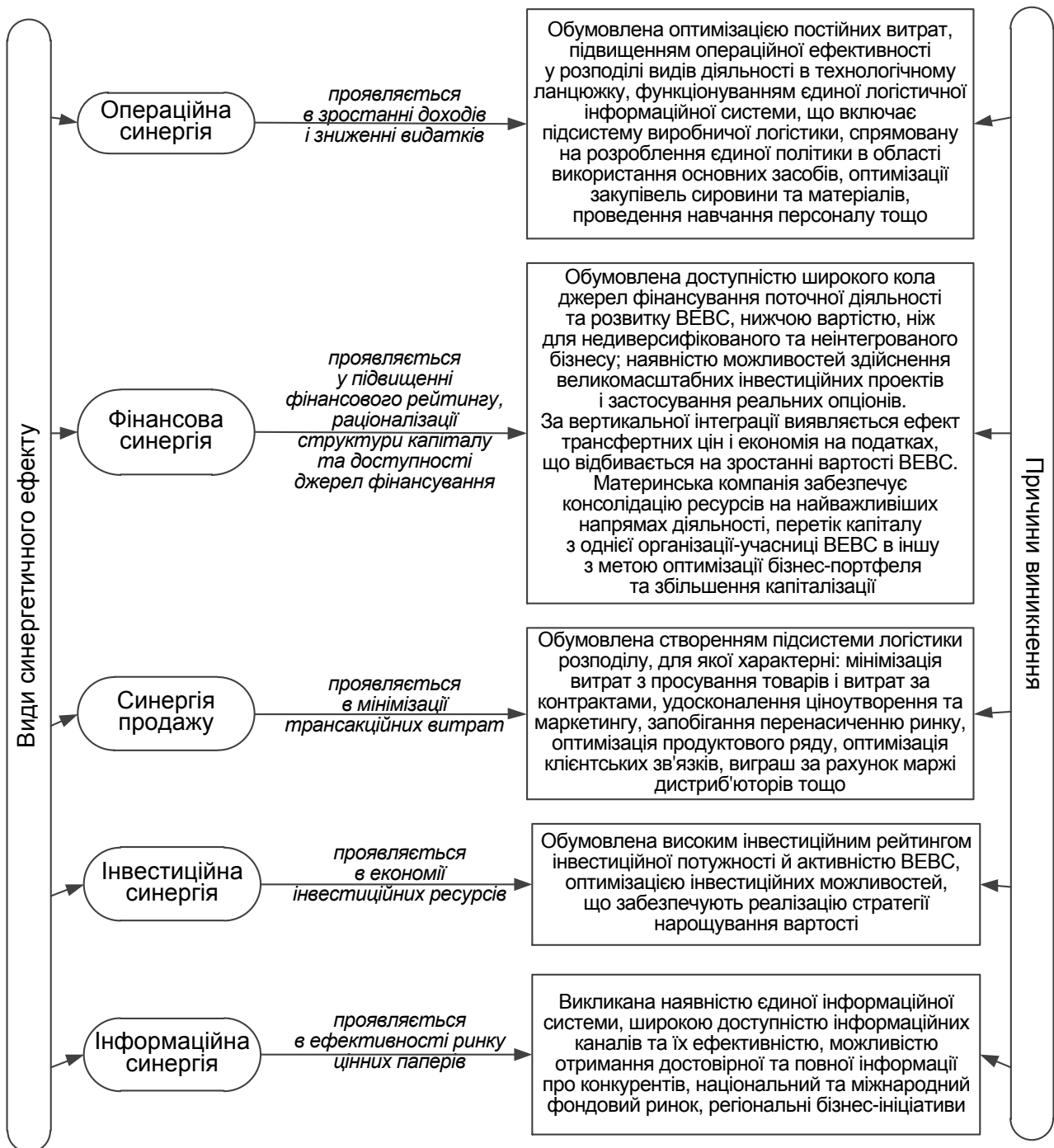


Рис. 1.14. **Форми прояву синергії у ВЕВС** (удосконалено на основі [163])

Сучасна методологія управління ВЕВС, враховуючи ускладнення відносин власності, диктує необхідність переосмислення чинних вимог до відокремлення майнових комплексів дочірніх (залежних) організацій

і відображення їх вартості у консолідованому балансі. Об'єктивне відображення всіх аспектів діяльності організацій-учасниць ВЕВС, обґрунтування отриманих результатів від внутрішніх господарських процесів, що опосередковують рух різних видів майна (активів), вимагає розкриття в балансі всього контрольованого майна ВЕВС як за складом, так і за структурою. У цьому зв'язку з метою підвищення інформативності балансового звіту видається доцільним розподілення активів балансу на керовані (для менеджменту) та контрольовані (для власників).

Матеріальними та нематеріальними активами, тобто економічним потенціалом, вважаються не тільки балансові, але і позабалансові активи, управління та контроль над якими реально обумовлені результатами укладених контрактів. Водночас неідентифіковані нематеріальні активи, що не входять до складу майнового комплексу ВЕВС, теж є цінністю, збільшуючи вагомість його економічного потенціалу. Узагальнена форма консолідованого балансу ВЕВС подана на рис. 1.15.



Рис. 1.15. Узагальнена форма консолідованого балансу корпорації (ВЕВС) (розроблено на основі [130; 163])

На основі даних поданого на рис. 1.15 балансу можна встановити фактичну цінність (вартість) майнового комплексу ВЕВС і майнових прав на певну дату, виходячи з цін відповідних сегментів ринку, а позабалансові активи слід оцінювати в системі стратегічного управлінського обліку як капітал, вартість якого визначається майбутньою матеріальною вигодою (сумою капіталізованого чистого доходу або рівнем капіталізації).

Ефективне функціонування ВЕВС як організаційно-економічної системи обумовлене чітким і своєчасним виконанням функцій виробничого, економічного та фінансового характеру. Тут критерієм ефективності функціонування ВЕВС є сталість тенденцій економічного зростання на основі збільшення економічної доданої вартості, ринкової доданої вартості, ринкової вартості акціонерного капіталу та позитивних очікувань ринку щодо перспективності корпорації. З метою підвищення прозорості фінансової звітності в частині поточних очікувань ринку щодо перспектив розвитку ВЕВС, зростання інвестиційної привабливості та для відображення фінансової й інвестиційної складових ефекту синергії продовжуються дослідження щодо форми "Звіт про вартість корпорації".

Бухгалтерський баланс як фінансова модель є основним інформаційним джерелом, яке характеризує ВЕВС як учасника економічних відносин. У зв'язку з цим, виходячи з критерію суттєвості статей і показників балансу та задовільнення запитів користувачів і в контексті основних положень концепції прибутку, визначена інформаційна значущість того чи іншого показника прибутку як найбільш пріоритетного результативного показника діяльності для основних груп учасників корпоративних відносин (табл. 1.10).

Стратегічне управління консолідованим прибутком ВЕВС потребує якісного інформаційного забезпечення та відповідного інструментарію для обґрунтування стратегічних рішень і передбачає реалізацію основної мети моделювання системи збалансованого обліку – постійного приросту ринкової вартості майнового комплексу, тобто збільшення його капіталізації.

Сам процес реалізації стратегії розвитку ВЕВС ґрунтується на використанні системи якісних і кількісних звітних і прогнозних економічних і фінансових показників [130], що об'єктивно характеризують результати фінансово-господарської діяльності ВЕВС. В якості таких системоутворювальних показників пропонується використовувати: консолідований чистий прибуток і консолідований прибуток до оподаткування, чистий прибуток і прибуток до оподаткування організацій-учасниць ВЕВС, економічну додану вартість, вартість акціонерного капіталу, вартість джерел фінансування.

Показник прибутку як фінансовий результат з позицій різних груп учасників корпоративних відносин
(розроблено на основі [51; 130; 163])

Групи учасників		Показники прибутку	Інформаційна значущість показника
Власники (акціонери)		Нерозподілений прибуток звітного періоду (чистий прибуток, прибуток після оподаткування)	Джерело резервного капіталу (відповідно до законодавства). Джерело резервів і фондів, передбачених установчими документами. Джерело виплати дивідендів за привілейованими та звичайними акціями. Джерело реінвестованого прибутку
Кредитори, інвестори й інші контрагенти		Прибуток від продажу (прибуток від операційної діяльності)	Джерело покриття постійних фінансових витрат (відсотки за кредитами та позиками, лізингові платежі)
		Чистий прибуток	Стабільність ділових відносин
Менеджмент	Вищого керівництва	Чистий прибуток	Джерело резервів і фондів, передбачених установчими документами. Джерело спеціальних фондів фінансування – фондів заохочення, пенсійних фондів, фондів для реалізації програми наділення акціями працівників компанії. Джерело реінвестованого прибутку
		Валовий прибуток (маржинальний прибуток)	Обсяг виручки
	Виробничий	Валовий прибуток (маржинальний прибуток)	Обсяг виручки. Рівень собівартості. Покриття поточних витрат, включаючи винагороди менеджерам
Держава, представлена податковими органами		Оподатковуваний прибуток	База для оподаткування, визначена згідно з податковим законодавством. Джерело сплати податку на прибуток, штрафів і пені. Надання податкових кредитів у формі відстрочених податкових зобов'язань

Таким чином, із загальносистемних позицій реалізація процесу моделювання системи збалансованого обліку спрямована на формалізацію управлінських дій, що дозволяють власникам (акціонерам), інвесторам

і менеджерам узгоджувати свої економічні інтереси і, як результат, перманентно збільшувати ринкову вартість бізнесу. Очевидно, що за результатами діяльності BEVC складається звітність згідно з вимогами МСФЗ. Виходячи з того, що процедура трансформації звітності важко піддається формалізації й уніфікації, об'єктивно необхідним є вдосконалення методики трансформації консолідованої звітності BEVC. Тому пропонуються дії (табл. 1.11), відмінними особливостями яких є: детальна структуризація цільових установок і завдань, процедур трансформації на кожному із шести етапів; необхідне інформаційне забезпечення; регламентований перелік розроблених на кожному з етапів документів та звітних форм.

Таблиця 1.11

Етапи реалізації процесу трансформації обліково-аналітичного забезпечення BEVC на основі даних збалансованого обліку
(узагальнено на основі [130; 163])

Етапи	Завдання	Процедури трансформації
1	2	3
I етап	1.1. Визначення мети трансформації. 1.2. Оцінювання організаційної структури BEVC і компаній, звітність яких підлягає консолідації. 1.3. Виявлення необхідності аудиторського супроводження процесу трансформації звітності. 1.4. Аналіз (або розроблення) облікової політики для всієї BEVC. 1.5. Визначення функціональної валюти та валюти трансформованої звітності. 1.6. Виявлення галузевих особливостей (видів діяльності), підготовка додаткової інформації для розрахунку трансформаційних коригувань і конвертації валюти. 1.7. Розроблення таблиць відповідності вітчизняного плану рахунків плану для складання звітності за МСФЗ. 1.8. Вибір способу та розроблення моделі трансформації (системи трансформаційних таблиць).	Місцезнаходження материнської компанії й організацій-учасниць BEVC, час їх утворення та правовий статус. Характеристика видів діяльності (наявність ліцензій). Інформація про операції зі статутним (акціонерним) капіталом, у тому числі: можливість продажу часток іншим учасникам; відомості про придбання та продаж акцій. Дивідендна політика. Інформація про істотні події після звітної дати. Відомості про пріоритетні контракти. Відомості про зобов'язання та пов'язані з ними витрати або можливі збитки. Інформація про можливі доходи, витрати та збитки, зумовлені обмеженнями у використанні активів групи. Відомості про наявність сумнівної дебіторської заборгованості та майна, переданого у заставу.

1	2	3
	1.9. Збирання інформації фінансового та нефінансового характеру; заповнення аналітичних таблиць збалансованого обліку, необхідних для складання звітності та приміток до неї відповідно до вимог МСФЗ. 1.10. Визначення загальної вартості робіт	Зміст кредитних договорів. Узагальнена інформація з рахунків збалансованого обліку. Дані про персонал (середньооблікова чисельність працівників за категоріями, рівень кваліфікації кадрів тощо)
II етап	2.1. Рекласифікація статей вітчизняної звітності. 2.2. Формування робочої звітності у форматі МСФЗ	Деталізація за класами для розподілення неоднорідних за економічним змістом об'єктів обліку. Деталізація за видами операцій. Метод переоцінки залишків за рахунками
III етап	3.1. Складання трансформаційних коригувань з метою: а) визнання активів та зобов'язань, що вимагають визнання за МСФЗ; б) виключення елементів, визнаних у вітчизняній звітності активами та зобов'язаннями, якщо МСФЗ виключає таке визнання; в) включення у звітність усіх статей в оцінці, що відповідає МСФЗ	Коригування звітного періоду: реклаційні; відновлювальні; що змінюють оцінку елементів звітності. Інфляційні коригування. Коригування попередніх звітних періодів
IV етап	4.1. Розрахунок сум коригувальних записів. 4.2. Заповнення робочих трансформаційних таблиць за даними збалансованого обліку	Відомість з коригувань. Робочі таблиці з даними вітчизняного обліку, даними у відповідності з МСФЗ та сумами коригування. Підсумкові трансформаційні таблиці
V етап	5.1. Заповнення форм фінансової звітності згідно з МСФЗ	Форми фінансової звітності
VI етап	6.1. Підготовка приміток до фінансової звітності	Розкриття облікової політики. Формування приміток до фінансової звітності

Виходячи з табл. 1.11, очевидним є той факт, що з метою прогнозування розвитку ВЕВС необхідний аналіз фінансової звітності. За цих умов на рис. 1.16 наведена методика аналізу фінансової звітності ВЕВС.

Таким чином, сформульовані теоретико-методичні положення трансформації обліково-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку, що відображують об'єктивні умови та тенденції розвитку великих інтегрованих бізнес-структур в сучасному інституційному середовищі, практична реалізація яких дозволяє приймати обґрунтовані економічні рішення щодо стратегічного управління ВЕВС з урахуванням інвестиційної та фінансової складової ефекту синергії.



Рис. 1.16. **Методика аналізу фінансової звітності BEBC**

Тобто авторський погляд на систему обліково-аналітичного забезпечення, що базується на управлінській концепції та концепції створення корпоративної цінності, дозволяє значно розширити інформаційно-аналітичні можливості консолідованої фінансової звітності у системі збалансованого обліку та забезпечує системність, прозорість та інформаційну цінність фінансової звітності для різних груп учасників корпоративних відносин під час розроблення адекватних економічним умовам управлінських рішень.

1.6. Консолідація інформації в системі індикативного планування розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем

Негативні прояви значної кількості факторів загроз, які об'єктивно існують на сучасному етапі економічного розвитку, актуалізували дослідження проблем підтримки стійкості розвитку підприємств та інтегрованих

структур бізнесу (ІСБ). Беручись до дослідження, слід враховувати існування різних підходів до визначення сутності ІСБ. Авторами у публікації [233] доведений підхід щодо формулювання ІСБ з точки зору об'єднання систем діяльності та компетентностей її учасників. Ідентифіковані учасники ІСБ подаються як носії компетентностей та формалізуються у вигляді множини $\{HK\}$. У рамках ІСБ об'єднання компетентностей формує компліментарний пул компетенцій (КПК), який підтримується системою забезпечення реалізації компетенцій (СЗРК). Таке трактування ІСБ через консолідацію компетенції та динамічність і швидкість змін умов оточення суб'єктів господарювання вимагає відповідної трансформації системи управління ІСБ в цілому та підсистеми планування зокрема. Зрозуміло, така трансформація вимагає певних змін і в системі консолідації інформації (СКІ).

Наявність у складі ІСБ декількох учасників вимагає переорієнтування процедури планування розвитку ІСБ на індикативні засади. Таке застосування індикативного планування містить ряд додаткових переваг. Слід наголосити, що індикативне планування дотепер розглядалось з позицій рівня державного регулювання (хоча були поодинокі роботи щодо транслювання даного інструменту на рівень окремих суб'єктів господарювання). Водночас дослідники подеколи нівелювали той факт, що семантичну основу для індикативного планування складає не розкриття контексту дефініції "індикатор" (indicator), а так званий "рамочний" характер процедури планування (термін "індикативний" тут розглядається як антонім терміна "директивний").

Використання процедури індикативного планування в управлінні ІСБ вимагає зміни підходу до ідентифікації рівня стійкості інтегрованого утворення. З одного боку, доречним залишається використання всіх загальноприйнятих показників, що визначають стійкість соціально-економічного об'єкта. Тут слід зауважити, що у більшості випадків дослідники зводять визначення стійкості до розрахунку фінансової стійкості [1; 38], яка визначається через "надійно гарантовану платоспроможність" [1, с. 20] і наявність чистих ліквідних активів. Відповідно, й методики оцінювання стійкості переважно орієнтуються на переформатування та визначення співвідношень статей бухгалтерського балансу, які визначають активи та зобов'язання суб'єкта господарювання. По відношенню до ІСБ визначення даного різновиду стійкості можна базувати на попередньо проведеній процедурі консолідації звітності учасників ІСБ (навіть у тому разі, коли для обраної форми ІСБ консолідована звітність не утворюється).

Головним недоліком означеного підходу є прийнятий у бухгалтерському обліку принцип періодичності, коли фінансова звітність складається на початок і кінець певного звітного періоду. За цього підходу нівелюється аспект динамічності розвитку ІСБ. Більш того, приймаючи трактування стійкості як "процесу досягнення заздалегідь установлених вимог" [38], слід оцінювати стійкість саме з позицій реалізації даного процесу (з точки зору досягнення цілей ІСБ, формалізованих множиною $\{C_{ICB}\}$). Забезпечення керованості процесу управління стійкістю вимагає введення цілого ряду важелів спрямування управлінського впливу, які також повинні бути задані у вигляді динамічних індикаторів.

Орієнтуючись на динамічні індикатори, не можна заперечувати можливість і доречність використання загальноприйнятих підходів. Хоча такі підходи слід адаптувати до положення про утворення ІСБ через забезпечення компліментарності видів діяльності. У даному випадку будь-який проект подається через сукупність дій щодо реалізації інтеграційних практик, які забезпечують прояв компліментарності компетенцій та видів діяльності учасників ІСБ. Процес також розглядається через розподілену на практики діяльність. Діяльність же учасників ІСБ (як орієнтована на реалізацію C_{ICB} форма активності [99] і як активна форма взаємодії з оточенням щодо задовільнення власних потреб [100]) може розглядатися і як процес, і як проект. Якщо ж для цих практик (у разі їх об'єднання до певної системи заходів) визначити чіткі критерії початку та закінчення, встановити ту споживчу вартість, для створення якої проводиться інтеграція цих практик, та визначити потрібне ресурсне забезпечення, то формалізація певного проекту стане унікальним екземпляром процесу (такий екземпляр процесу містить координовану та керовану систему дій).

Таке тлумачення не суперечить визначенню проекту зі Стандарту РМВООК [139, с. 5] як тимчасового підприємства, призначеного для продукування унікальних продуктів чи послуг. Для визначення переліку практик, які можуть виконуватися у процесно-проектному управлінні ІСБ, можна запропонувати орієнтуватися на елементи Стандарту ISO 15288 [306]. Далі слід наголосити, що відбір показників для планування перебігу й оцінювання стійкості процесів ІСБ варто орієнтувати на положення стандарту ISO 15504 "Інформаційні технології. Оцінка процесів". Тут відбуватиметься оцінювання стійкості в розрізі таких аспектів, як: наявність та відповідність вимогам результатів процесів; якість виконання всіх необхідних дій та завдань; дотримання вимог та обмежень; виконання вимірювань ходу процесів.

Вимірювання ходу процесу базуватиметься на визначенні стійкості в контексті можливості реалізації необхідних компетенцій з КПК.

Реалізацію завдання розвитку теоретико-методологічних положень щодо організації індикативного планування стійкого розвитку інтегрованої структури бізнесу шляхом формування відповідного переліку індикаторів автори базують на поданні індикативного планування у [139] через визначення рекомендованих цілей розвитку. Життєдіяльність в розрізі даних цілей підтримується відповідними стимулами для тих суб'єктів господарювання, що керуються ними (за аналогією до індикативного планування на державному рівні у якості таких суб'єктів можуть розглядатися учасники ІСБ). Відповідно до ІСБ відбувається реалізація принципів розподіленого децентралізованого управління.

ІСБ тут подається у вигляді утворення, яке має корпоративний центр. Такий центр займається визначенням індикативних планів, а їх практичною реалізацією та доведенням дрібних деталей – учасники інтегрованого об'єднання. Така пропозиція відповідає розробкам С. А. Агапцова [62] щодо виділення тактичних планів у рамках індикативних бюджетів (пророблення тактичних планів прерогатива стратегічних бізнес-одиниць, координування планів віднесено до корпоративного центру). Іншим завданням корпоративного центру буде визначення напрямів залучення інновацій та реалізації відповідної політики. У рамках процесно-проектного підходу головним індикатором постане показник визначення старту етапу переведення ІСБ на нову криву життєвого циклу. Розподіленість індикативного планування полягає у дотриманні балансу інтересів (гармонізація інтересів тут виступає як критерій стійкості) корпоративного центру та стратегічних бізнес-одиниць. Головним завданням планування постає координація роботи СЗРК і КПК (установлення орієнтирів для елементів КПК і визначення напрямів ресурсної підтримки відповідних компетенцій) без прямого впливу корпоративним центром ІСБ на рішення її учасників.

Поширеним інструментарієм такої координації є звертання до набутків інституційної теорії та розроблення принципів і правил координації взаємин носіїв ресурсів і компетенцій (організація м'якого регламентування через упровадження мікроінститутів). Слід наголосити, що лише введення поняття "індикатор" в розумінні його як інтегрального показника (кількісний показник для відображення якісних характеристики проектно-процесної взаємодії учасників ІСБ) дозволить організувати механізм управління стійким розвитком ІСБ. За такого підходу розроблення системи індикаторів (формалізується множиною $\{I\}$) стає синонімом організації управління.

Більш того, популярне в економічній думці орієнтування на використання когнітивних моделей актуалізує застосування засобів індикативного планування для забезпечення стійкості розвитку ІСБ. Дійсно, застосування когнітивного модельного базису $\{MB\}$, дозволяє не лише розробляти систему індикаторів, а й визначати для них конкретні кількісні значення. Таким чином, управління стійкістю розвитку ІСБ має організовуватись у вигляді складної індикативної системи, яка включатиме до свого складу консолідований вектор цілей ІСБ (розкривається як відбиття гармонізованих інтересів учасників ІСБ) і порогові значення індикаторів розкриття потенціалу як кожної залученої до КПК компетенції, так і відповідного елементу СЗРК. Тут можна наголосити, що вироблення індикаторів відбуватиметься в розрізі реалізації компетенцій з КПК (в аспекті узгодження затребуваності компетенції та ресурсної підтримки такої затребуваності).

Далі звернімо увагу на таку особливість ІСБ, як ієрархічність пулу компетенцій. Відповідно, й обрана система індикаторів також повинна мати певну ієрархію. У ході її утворення, з одного боку, слід орієнтуватися на структурування відносин між учасниками ІСБ, корпоративним центром і відносинами наступності у реалізації компетенцій. З іншого – на проектно-процесне подання життєвого циклу ІСБ. Відповідний до даного положення підхід до створення системи індикаторів подано у табл. 1.12 (передбачене виділення трьох агрегованих ієрархічних рівнів: цілісний інтегрований соціально-економічний об'єкт – інтегровані за ознакою створення певного виду споживчої вартості суб'єкти господарювання – окремі учасники ІСБ).

Отже, саме означена у табл. 1.12 ієрархічність індикаторів і показників створює можливість як для введення критерію стійкості розвитку для кожної залученої до ІСБ системи діяльності, так і визначає взаємозв'язки індикаторів такої стійкості. Водночас саме утворення подібного ієрархічного подання показників дозволяє виявити як їх надмірність, так і перевірити ступінь охоплення індикативним плануванням усіх процесів, що відбуваються у ІСБ. Так, індикатори верхнього рівня дозволяють визначити орієнтири розвитку, але не дають установити параметри реалізації окремих процесів. Нижчий рівень ієрархічного подання табл. 1.12 розкриває так звану операційну ефективність.

Таким чином, означене орієнтування життєдіяльності ІСБ на процесно-проектний підхід та ієрархічність формування КПК змінюють і підхід до індикативного планування. Зараз (за поданням авторів) воно орієнтується на зв'язування ресурсів і виконуваних проектів. Проект, з одного

боку, розглядається як процес реалізації систем діяльності декількох носіїв компетенцій.

Таблиця 1.12

Ієрархічний підхід до структурування індикаторів та компетенцій

Рівні ієрархії	Проектно-процесне подання		Характеристики	
	аспект процесів	аспект проектів	Ц _{ІСБ}	Індикаторів
Корпоративний центр та ІСБ як цілісний соціально-економічний об'єкт	Процеси верхнього рівня агрегації	–	Місія та бачення для ІСБ у цілому	Консолідований прибуток і максимізація віддачі КПК
	–	Мультипроектна програма розвитку ІСБ у цілому	Трансформація континууму життєвих циклів ІСБ	Стійкість розвитку та компліментарність компетенцій
Інтеграційна взаємодія ланок розширеного корпоративного логістичного ланцюга до якого входять декілька суб'єктів господарювання	Процеси першого рівня за напрямками взаємодії СЗРК і КПК	–	Максимізація консолідованого результату як виходу процесу	Потенціал ІСБ у поточний період часу t . $ПТ_{ІСБ}(t)$
	–	Проекти трансформаційних змін інтеграційної взаємодії	Зміна типу надаваної споживчої цінності	$ПТ_{ІСБ}(t+1) \rightarrow \rightarrow \max$
Рівень окремих суб'єктів господарювання як учасників ІСБ, що виступають носіями компетенцій та власниками ресурсів	Процеси рівня окремих суб'єктів (СБО, НК і СЗРК)	–	Реалізація власного бачення присутності в ІСБ	Потенціал суб'єкта господарювання у складі ІСБ $ПТ(СГ(t))$
	–	Проект еволюційної адаптації суб'єкта господарювання	Покращення розкриття потенціалу $\{K\}$ чи $\{ЗK\}$	$ПТ(СГ(t+1)) \rightarrow \rightarrow \max$

З іншого – має певне місце в програмі (програма як сукупність проектів і процесів їх реалізації) розвитку ІСБ. Оскільки перевагою індикативного планування в умовах організації управління стійкістю життєдіяльності ІСБ є поширення процесів самоорганізації та децентралізації управління, саме обрана система індикаторів (залежно від форми регламентування взаємин залучених до ІСБ носіїв компетенцій) визначатиме орієнтири реалізації $Ц_{ІСБ}$.

Індикатор тут є інструментом доведення до конкретного носія компетенцій бажаних напрямів реалізації наявних у нього систем діяльності (індикатор визначає загальний напрям реалізації компетенції, встановлює планові орієнтири для розкриття її потенціалу; розроблення тактичних планів, орієнтованих на досягнення встановлених значень індикаторів, залишається прерогативою конкретного суб'єкта господарювання – носія компетенцій). З іншого боку, індикатори виступають орієнтиром для власників елементів СЗРК щодо розподілу наявних у них ресурсів, знань і технологій (тут індикатори визначають рекомендовані для задовільнення види компетенцій вхідних до ІСБ носіїв). Оскільки пропонується використання індикативного планування у якості інструментарію узгодження взаємодії СЗРК і КПК, визначення індикаторів слід орієнтувати не лише на ідентифікацію траєкторії розвитку ІСБ, а й на встановлення точок перегляду ресурсів, виділених на досягнення консолідованого вектору цілей $Ц_{ІСБ}$.

Розробляючи систему індикативного планування ІСБ і процедури перегляду розподілу ресурсів (складових СЗРК), варто враховувати застереження В. П. Вишневського [28, с. 167] щодо загрози встановлення помилкових орієнтирів. Така можливість об'єктивно існує. По-перше, оскільки прийнята інституційна парадигма передбачає прояв опортунізму у поведінці залучених до ІСБ носіїв компетенцій (наприклад, через прагнення до максимізації використання власних систем діяльності), слід передбачити застосування певних інструментів ідентифікації зловживань економічною владою з боку залучених до ІСБ суб'єктів господарювання. По-друге, можливі прорахунки під час вироблення прогнозів розвитку ІСБ чи ідентифікації стадії життєвого циклу її продукції. Єдиним дієвим напрямом подолання означеного типу загроз є використання поряд з індикативним і сценарного планування.

Орієнтування на сценарний підхід вимагає додаткового прийняття положень А. В. Федоровича [283] відносно необхідності розроблення для кожного виробленого сценарію адекватної до нього системи індикаторів. У цілому погоджуючись з даним положенням, автори наголошують на потребі розподілу складу індикаторів на основні – базові ($\{I^B\}$) і додаткові – компліментарні ($\{I^D\}$). Їх сукупність ($\{I\} = \{I^B\} \cup \{I^D\}$) дозволить як забезпечити порівнянність динаміки розвитку ІСБ для переорієнтування на новий сценарій, так і врахувати особливості обраного на поточний час сценарію. За таких умов можна запропонувати певну послідовність упровадження та регламентування використання індикативного планування для ІСБ.

Так, управління розвитком ІСБ вимагає розроблення системи індикаторів з відповідним формуванням адекватного умовам життєдіяльності ІСБ їх переліку. Під час формування такого переліку слід підтримати пропозиції В. К. Сенчагова [146, с. 53–55] щодо врахування взаємодії показників. Дійсно, взаємодія (взаємообумовлений вплив) окремих елементів $\{I\}$ об'єктивно має місце. Отже, для визначення складу індикаторів необхідно забезпечити максимізацію областей життєдіяльності ІСБ, яку вони охоплюють (зростання достовірності інформації) за умови мінімізації кількості індикаторів (мінімізація витрат збирання інформації).

Визначаючи перелік індикаторів, враховуючи необхідність дотримання стійкості розвитку, слід установити умови та граничні значення елементів $\{I\}$, перевищення яких свідчатиме про загрози для стійкості чи про необхідність коригування параметрів розвитку ІСБ (у тому числі й за рахунок переходу на нову траєкторію життєвого циклу). Зрозуміло, що перелік індикаторів повинен не лише розкривати всі істотні параметри життєдіяльності ІСБ, а й уможливлювати розроблення безпосередньо індикативного плану.

У даному аспекті цікавим є наголос деяких науковців [100; 139; 146] на відмінність між планами й індикаторами. Це не є цілком правильним, оскільки індикатори виступають підґрунтям індикативного планування. Більш того, саме вони визначають межі, в яких ІСБ як відкрита соціально-економічна система здатна функціонувати або до яких вона прагне перейти. Дане положення реалізується завдяки векторному (спрямованому на досягнення цілі та з визначенням бажаних значень) поданню складових $\{I\}$. З іншого боку, індикативний план – значно змістовніше поняття, ніж індикатор. Аналізуючи наявні тлумачення індикативного плану, можна стверджувати на необхідності їх певного адаптування до умов ІСБ, що пояснюється орієнтуванням наявних досліджень на рівень державного управління.

Відповідне розуміння індикативного плану наведено на рис. 1.17. З нього видно, що індикативне планування (за умови авторського підходу до визначення ІСБ і розглянутої у табл. 1.12 системи ієрархічного підпорядкування цілей та показників) можна звести до обґрунтування заходів з максимізації розкриття потенціалу залучених до інтеграційного утворення компетенцій та відповідного забезпечення їх реалізації. Саме в розрізі цих заходів і міститимуться основні індикатори (зокрема, показники обсягів, темпів зростання, структури чи динаміки) та засоби реалізації планів. Враховуючи важливість етапу відбору індикаторів для індикативного планування, необхідно розглянути його більш детально.

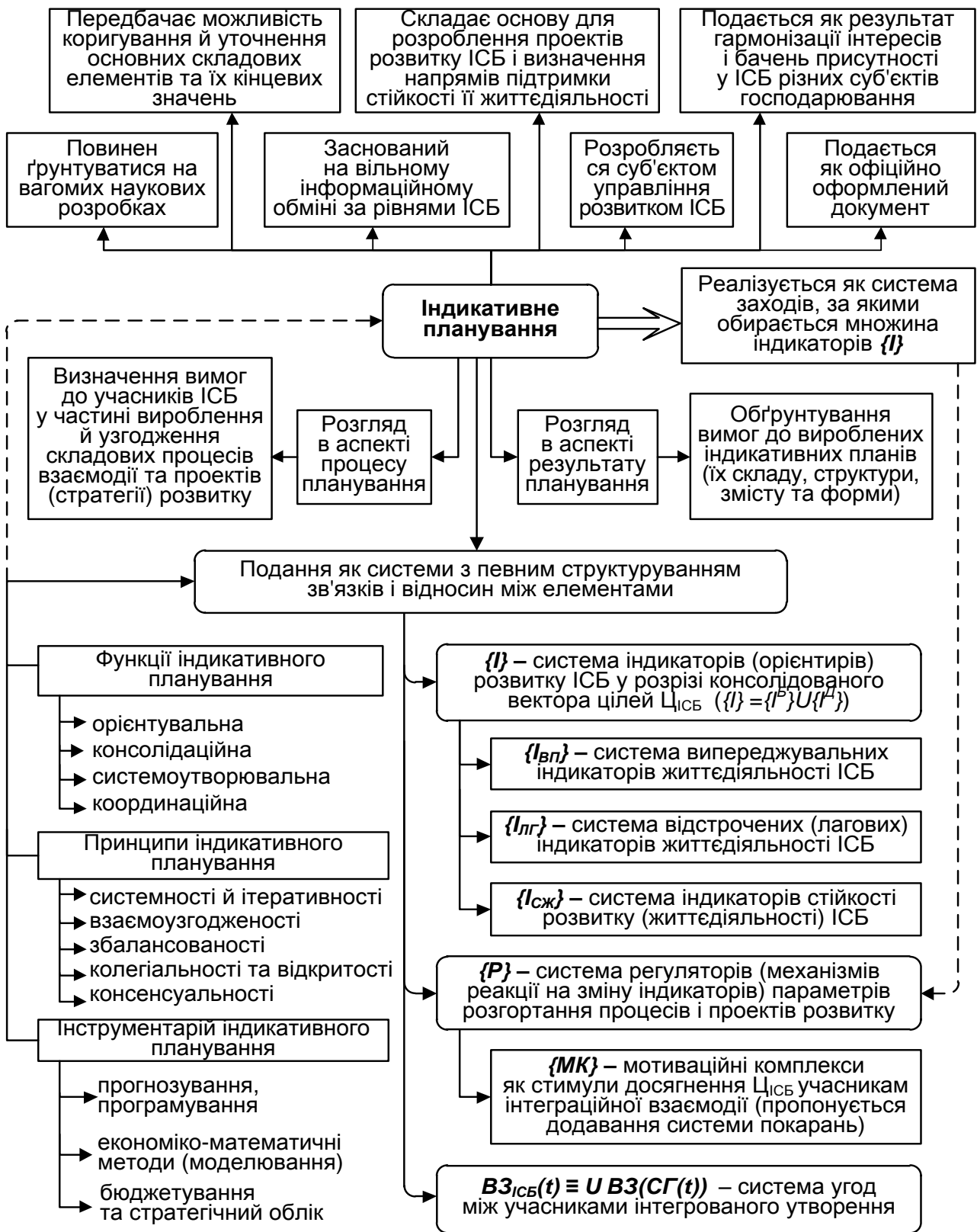


Рис. 1.17. Розкриття логіки індикативного планування за умов ІСБ

Передусім слід наголосити на множинності підходів до структурування та відбору показників до складу $\{I\}$. За твердженням В. П. Вишневського [28] реалізацію означеного на рис. 1.17 підходу можна підпорядкувати

використанню прямих і непрямих показників (наприклад: ціна, пріоритети розподілу ресурсів чи доходів, відсоткові ставки тощо), що орієнтуватимуть вхідних до ІСБ учасників на реалізацію стратегії ІСБ ($S_{ІСБ}$) і досягнення $Ц_{ІСБ}$.

Обираючи індикатори, бажано врахувати їх розуміння, подане С. А. Агапцовим [62] як певну кількісно-якісну характеристику. Відповідно, якісна складова індикаторів відображуватиме сутність і змістовну характеристику виконуваних у ІСБ процесів і проектів (зрозуміло, як на певний момент часу, так і для їх розгортання у просторі та часі); кількісна складова – надаватиме об'єктивного вимірника якісним параметрам явищ і процесів.

За індикативного підходу до управління стійкістю розвитку ІСБ пропонується виділяти дві групи індикаторів. Перша група – індикатори розвитку подій у зовнішньому по відношенню до ІСБ оточенні в цілому (такий підхід дещо відходить від концепції індикативного планування на користь підходу організації стратегічного моніторингу). Друга група – безпосередньо індикатори, які виступають у якості орієнтирів для учасників інтеграційної взаємодії (зрозуміло, що індикатори даної групи також потребують певної структуризації, деталізації й агрегування). На думку автора, найбільш вдалим інструментом, який поєднує індикатори першої та другої груп є збалансована система показників (Balanced Score Card, BSC).

Дійсно концепція BSC зв'язує ключові фактори успіху (KSF, що надають переваги у конкурентній боротьбі), ключові показники ефективності (KPI, відібрані в розрізі кожного KSF і лише в межах сукупності KSF), систему цілей ($Ц_{ІСБ}$) зі стратегічними заходами (з визначенням складу виконавців цих заходів і мотиваційних комплексів $\{MK\}$ для них). Отже, концепція BSC дозволяє структурувати показники за розкриттям її конкурентних переваг ($Ц_{ІСБ}: KSF \rightarrow I; \{I\} \equiv KPI$). Перевага концепції BSC міститься й в аспекті наданої В. К. Сенчаговим [236], вимоги до визначення кількісних значень індикаторів – як необхідності виокремлення фактичних ($\{I^{\Phi}\}$), прогнозних ($\{I^{\Gamma}\}$) і граничних ($\{I^{\Delta}\}$) індикаторів, які також будуть розподілятися між базовими ($\{I^B\} = \langle \{I^{B\Phi}\}, \{I^{B\Gamma}\}, \{I^{B\Delta}\} \rangle$) і додатковими ($\{I^D\} = \langle \{I^{D\Phi}\}, \{I^{D\Gamma}\}, \{I^{D\Delta}\} \rangle$). Зрозуміло, що фактичне, прогнозне та граничне (мінімальне та максимальне) значення або бажана динаміка встановлюватимуться для кожного окремого показника зі складу $\{I\}$.

Необхідно наголосити, що реалізація індикативного плану вимагає чіткого визначення стимулів для учасників ІСБ з метою досягнення означеного рівня індикаторів. Такі стимули визначаються системою мотиваційних комплексів ($\{MK\}$). За такого підходу управління розвитком ІСБ зводиться до створення інституціональних передумов для дотримання

окремими СБО рівня $\{I^{БГ}\}$ в цілому для ІСБ ($Ц_{ІСБ}: I^{БГ} \rightarrow МК$) та $\{I^{ДГ}\}$ у межах обраного сценарію ($СЦ_i: I^{ДГ} \rightarrow МК$). Це повністю реалізовано у ВSC, де КРІ пов'язані не лише між собою, а й зі системою стратегічних заходів.

Отже, саме визначення рівнів граничних значень індикаторів складатиме підґрунтя підтримки стійкості розвитку ІСБ. Наближення показника до граничного (залежно від показника – до мінімального чи максимально встановленого) рівня свідчатиме про критичний стан об'єкта управління, а отже, про необхідність вироблення та прийняття певних дій з коригування траєкторії розвитку ІСБ. Дане положення підтверджується у [176, с. 82] де наголошується, що саме порогові індикатори визначають граничні значення втрати стійкості (їх ігнорування може спричинити загрози бажаному розвитку подій та поширенню руйнівних процесів). Зрозуміло, що у визначенні складу та граничних значень індикаторів треба орієнтуватися на певну систему вимог. Тут слід врахувати такі положення:

структура множини $\{I\}$ повинна відповідати цілям розвитку ІСБ;

базові індикатори $\{I^Б\}$ слід визначати в обмеженій кількості, достатній для встановлення орієнтирів індикативного планування на рівні окремих учасників ІСБ і для розроблення цими учасниками тактичних бюджетів і програм дій;

у якості головного орієнтира системи індикативних планів пропонується рівень розкриття потенціалу компетенцій та їх забезпечення (можливе також орієнтування на ступінь задоволення за рахунок такого розкриття споживчих запитів – зростання лояльності споживачів), що цілком відповідає означеній у табл. 1.7 і 1.11 ієрархії процесно-проектного підходу до управління ІСБ;

з огляду на посткризовий період розвитку економіки значення фактичних ($\{I^Ф\}$), прогнозних ($\{I^П\}$) індикаторів може виявитися гіршим за бажані граничні значення ($\{I^Г\}$). Тут слід розробляти систему стратегічних заходів, яка забезпечить розвиток ІСБ, а не зменшення орієнтирів розвитку через коригування $\{I^Г\}$;

наявність відхилень між $\{I^Ф\}$ чи $\{I^П\}$ і $\{I^Г\}$ можна ідентифікувати як загрози стійкості життєдіяльності ІСБ (індикатори, за якими визначені такі відхилення визначають черговість нейтралізації загроз та обсяги фінансування потрібних дій).

Реалізація даних положень обґрунтовує наведену на рис. 1.18 схему процесу впровадження індикативного планування, розуміння сутності якого (в аспекті орієнтування на процесно-проектний підхід) було наведене на рис. 1.17. З точки зору реалізації поданої на рис. 1.18 схеми

та структурування $\{I\}$ доречно орієнтувати механізм управління ІСБ на використання системи випереджувальних індикаторів. Тут актуалізуються розробки дисципліни "системна інженерія", яка співвідносить випереджувальні індикатори з рухом системи за стадіями її життєвого циклу.

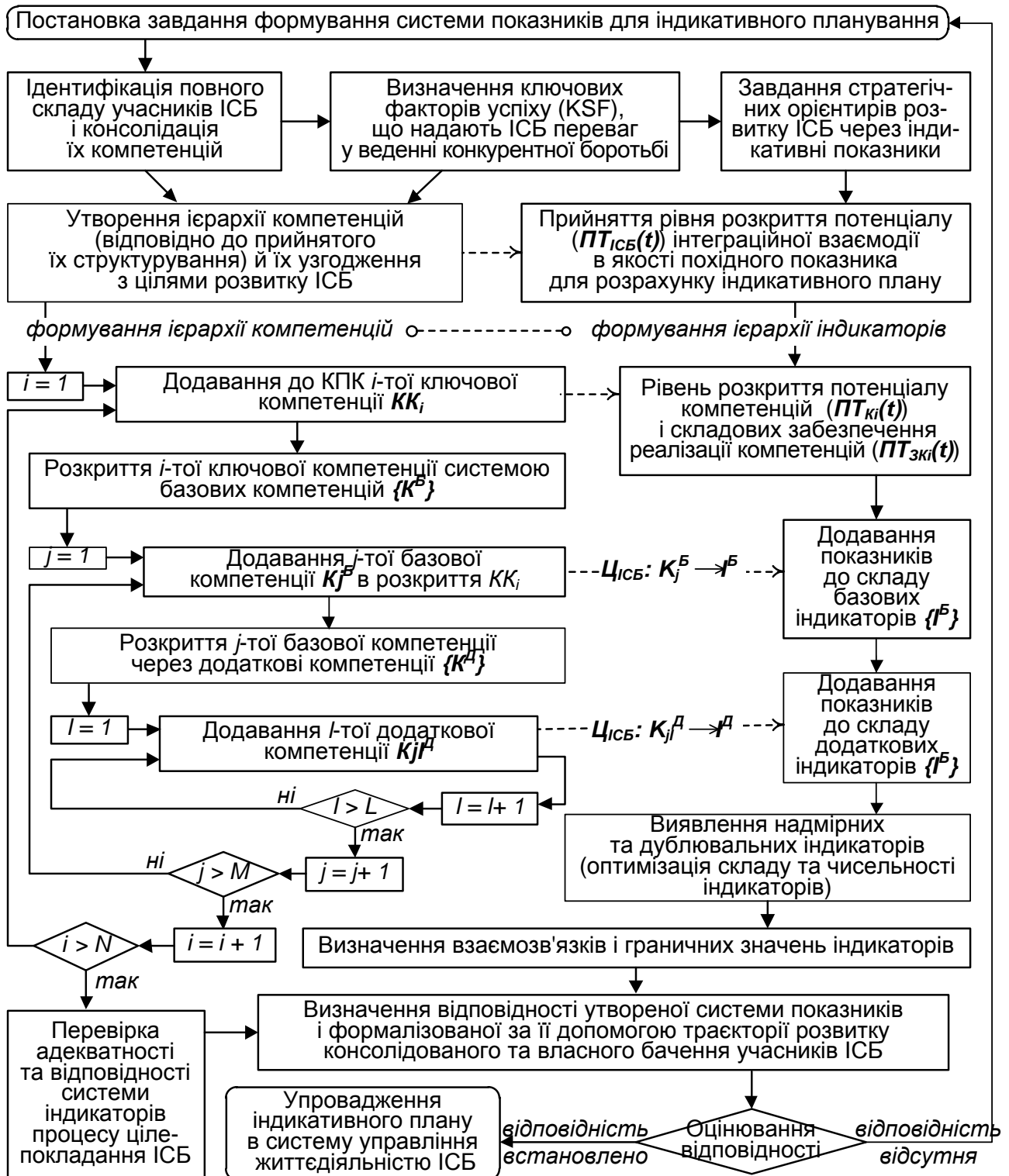


Рис. 1.18. Схема процесу впровадження та регламентування процедури індикативного планування розвитку ІСБ

Одночасно підтримується теза про доречність використання концепції BSC, яка показники ефективності (KPI) диференціює між відстроченими та випереджувальними. Зрозуміло, що адаптація підходу "випереджувальних індикаторів" до індикативного планування (особливо за умов подання ІСБ через взаємодію КПК і СЗРК) потребує певних додаткових проробок, пов'язаних з різним розуміння терміну "випереджувальний індикатор".

Досить часто випереджувальні індикатори розглядають як прогнози розвитку подій чи як індикатори вимірювання трендів [296]. З одного боку, такий підхід стимулює використання $\{I\}$ для прогнозування розвитку ІСБ. З іншого – спричиняє зростання частки ризику під час прийняття рішень. На думку авторів, у ході розроблення системи випереджувальних індикаторів (множина $\{I^{BП}\}$ на рис. 1.17) слід враховувати положення концепції BSC, яка не отожднює прогнозні та випереджувальні індикатори ($I^П \neq I^{BП}$). Під випереджувальними (leading indicator у термінах BSC) розуміють такі індикатори, які дозволяють визначити стан ІСБ у найближчий прогнозований період. Лагові чи відстрочені індикатори (Lagging indicator у термінах BSC), формалізовані множиною $\{I^{ПГ}\}$ на рис. 1.17, розкривають дотримання ІСБ запланованого напряму розвитку (дотримання $U_{ІСБ}$), підтверджуючи доречність й адекватність заданої за допомогою випереджувальних індикаторів тенденції.

Приклад випереджувальних і відстрочених індикаторів, у авторському розумінні ІСБ, поданий у розрізі цілі збільшення обсягів продажу. Відстроченими індикаторами у даному випадку постане зростання обсягів надаваної певною компетенцією споживчої вартості чи розмір економічної доданої вартості в розрізі компетенцій (EVA_{Ki}) і їх носіїв (EVA_{HKi}). Випереджувальні індикатори, в свою чергу, надаватимуть характеристику тенденціям зміни відстрочених показників. Доречним тут може бути застосування показників частки інноваційних компетенцій у складі КПК чи інноваційних складових СЗРК, орієнтованих на реалізацію закладеної у певну компетенцію систем діяльності учасників ІСБ. Окрім того, як варіант випереджувального індикатора можна використовувати означені у [87, с. 25] динамічні індикатори втраченої вигоди від використання ресурсів (індикатор збільшення розкриття потенціалу компетенції шляхом використання нових можливостей чи комбінацій ресурсів і компетенцій).

Таким чином, використання системи граничних ($\{I^Г\}$) і прогнозних ($\{I^П\}$) індикаторів у порівнянні з фактичними їх значеннями ($\{I^Ф\}$) і розподілом між $\{I^{BП}\}$ і $\{I^{ПГ}\}$ дозволяє впровадити в практику життєдіяльності ІСБ систему індикативного стратегічного управління. Логіка її функціонування,

подана на рис. 1.19, подібна до поширених у розробках учених-економістів систем моніторингу (у даному випадку – моніторингу плину будь-яких процесів) і контролінгу (передбачається розгляд контролінгу як підґрунтя для додавання контуру регулювання). Тут слід зазначити наявність на рис. 1.19 усіх елементів процесу індикативного планування, що були наведені на рис. 1.17, та взаємозв'язок між індикаторами, регуляторами й інституційним регламентуванням діяльності учасників ІСБ.

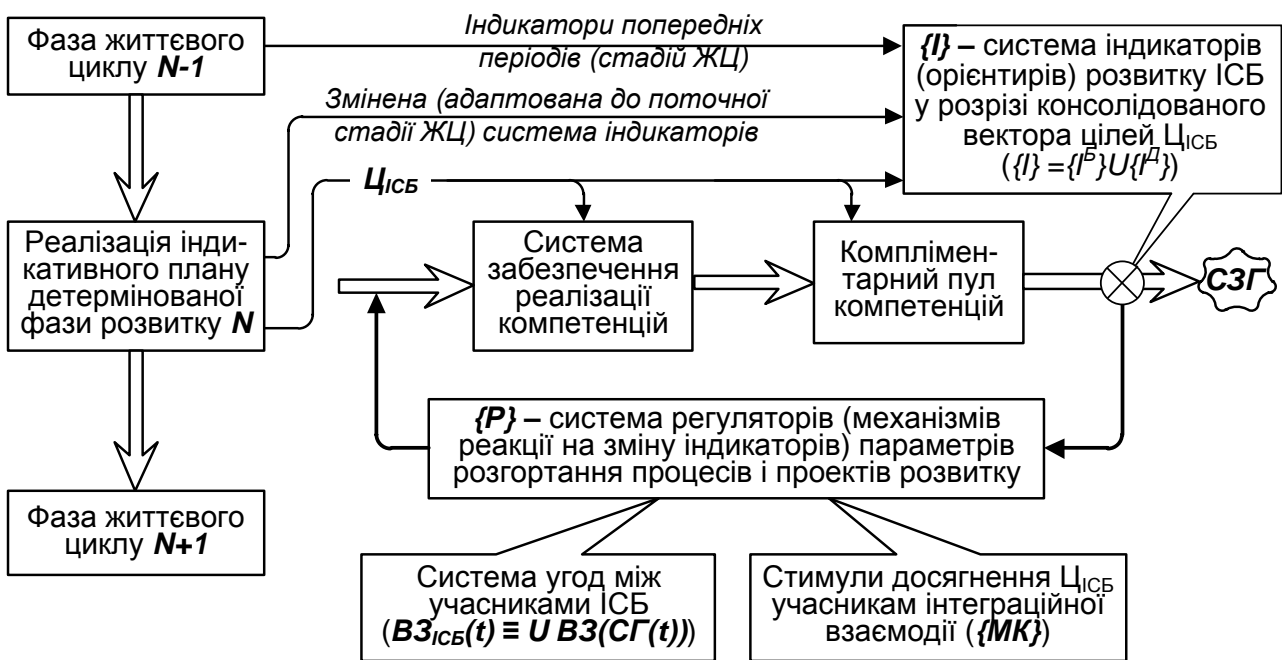


Рис. 1.19. Цикл індикативного планування стійкого розвитку ІСБ

Означена на рис. 1.19 схема є відображенням процесу реалізації означених на рис. 1.17 і 1.18 підходів. Її підґрунтям є визначення взаємодії між індикаторами та регуляторами. Саме регулятори, а не встановлені індикативні орієнтири забезпечують стійкість розвитку ІСБ. Регулятор, як механізм реагування на зміни індикаторів, забезпечує оптимізацію руху ІСБ за обраною траєкторією життєвого циклу. Головним принципом тут є поєднання жорстких ієрархічних зв'язків і владного примусу між рівнями ІСБ з "м'яким" регламентуванням самоорганізації учасників ІСБ. У цьому контексті слушним є твердження В. П. Вішневського [28] щодо важливості не стільки результату індикативного планування у вигляді визначення складових множини $\{I\}$ і їх значень, скільки комунікаційний процес узгодженого та гармонізованого вироблення ζ_{ICB} .

Таким чином, авторами розвиток ІСБ поданий як чергування проектів трансформаційних змін і процесів реалізації потенціалу закладених

у ІСБ компетенцій (див. рис. 1.18). Це дозволяє визначати для кожного проекту чи процесу індикатори досягнення бажаного на виході результату. Такі індикатори необхідно розподіляти протягом усього архітектурного подання ІСБ (як це відбито у табл. 1.11). Відповідно, потребує більш детального визначення склад індикаторів у розрізі певних їх агрегованих груп (ознака "групування індикаторів") і визначення інструментарію їх розподілу між рівнями управлінської ієрархії. Логіка формування такого переліку індикаторів та їх групування схематично зображена на рис. 1.20.

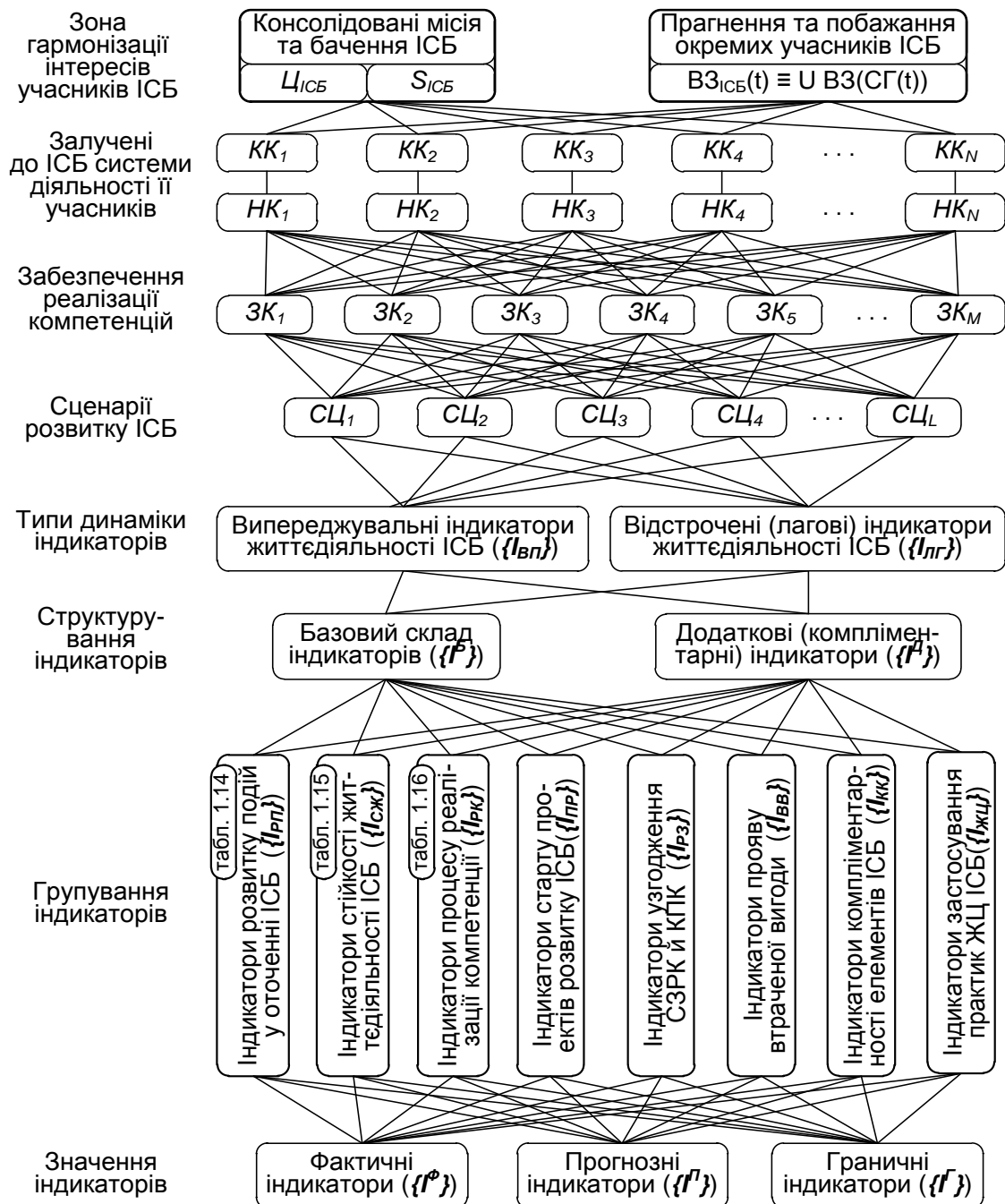


Рис. 1.20. Пропонований підхід до виділення та структурування індикаторів

Як видно з рис. 1.20, для визначення переліку індикаторів автори рекомендують орієнтуватися на процесно-проектний підхід до управління життєдіяльністю ІСБ і масштабоване подання життєвого циклу (ЖЦ) ІСБ. За таких умов можна передбачити виділення трьох агрегованих і взаємопов'язаних груп індикаторів: процесного підходу, проектного підходу й індикаторів для вхідних до ЖЦ практик. З іншого боку, логіка даного дослідження вимагає розподілу індикаторів між СЗРК і КПК (у рамках розвитку ІСБ, заснованого на динамічній збалансованості та створенні стану стійкої нерівноваги). У контексті означених у табл. 1.12 відносин ієрархії слід зазначити, що реалізація процедур контролінгу й індикативного планування значно залежить від форми регламентації взаємин між учасниками ІСБ, що передбачає виділення поданих у табл. 1.13 підходів.

Таблиця 1.13

Розкриття змістовності індикативного планування залежно від форми регламентування взаємин учасників ІСБ

Форми взаємин	Характеристика форми	Характеристика індикаторів
1	2	3
Ієрархічні холдинги з владним підпорядкуванням взаємин учасників	Панування централізованого планування всіх процесів, що відбуваються всередині ІСБ з обмеженням самостійності її учасників. Ц _{ІСБ} зводяться до переходу до зони максимальної віддачі КПК і СЗРК	Дана форма організації ІСБ прагне до директивного планування. Сутність індикативного планування зводиться до чіткого визначення орієнтирів розвитку та відповідної системи покарань і стимулів. Регулятори визначають граничні параметри та поведінку учасників ІСБ
Промислово-фінансові групи (ПФГ) з чітким розподілом прав власності	Змістовність індикативного планування для даної форми ІСБ доречно розкривати в розрізі цільових програм, виконуваних у ПФГ і регламентованих корпоративним центром	Індикатори розподіляються на директивні показники та бажані непрямі орієнтири. Директивні – чітко визначають характер дій учасників ІСБ. Орієнтири – виступають у формі контролю траєкторії розвитку
Кластерно-мережеві форми інтеграції. Стратегічні альянси	У контексті вироблення стратегії й утворення індикативних планів дана форма ІСБ орієнтується на визначення S _{ІСБ} переважно як системи принципів взаємодії, а не жорстких орієнтирів	Функція індикативного планування розкривається в рамках утворених мотиваційних комплексів, тобто індикатори мають характер інформування суб'єктів про бажані напрями спрямування систем діяльності носіїв компетенцій, які увійшли до КПК і ІСБ

1	2	3
Віртуальна взаємодія. Ланцюги розширеної логістичної взаємодії	Подолання складності індикативного планування для даного типу ІСБ (через мінливість зв'язків і складу учасників) вирішується його переважним орієнтуванням на множинність шляхів досягнення $\mathcal{C}_{\text{ІСБ}}$ у розрізі комбінування елементів КПК	Індикативне управління розглядається як різновид утворення середовища інформаційної взаємодії, в межах якого учасники ІСБ узгоджують параметри співпраці (зокрема через створення систем взаємного моніторингу) та координують спільні дії щодо реалізації компліментарних компетенцій

З табл. 1.13 видно, що індикативне управління може застосовуватися навіть до жорстких ієрархічних інтеграційних утворень з чітким проявом владного підпорядкування.

Орієнтація стратегічного контролінгу на набутки концепції збалансованої системи показників (BSC) вимагає певного адаптування як до умов діяльності ІСБ, так і до авторської концепції поєднання СЗРК і КПК. Відповідні особливості виділення індикаторів для стратегічного контролінгу слід розглядати в термінах архітектурного підходу до формалізації взаємин учасників ІСБ (за основу авторами взято тлумачення архітектури згідно зі Стандартом IEEE 1471 як "фундаментальної організації системи, яка втілена у її компонентах"). Відповідно, у складі індикаторів для стратегічного контролінгу виділятимуться подані на рис. 1.20 групи. Сукупність індикаторів (наповнення множини $\{I\}$) становитиме базис контролінгу та підґрунтя вибору орієнтирів для розроблення індикативних планів ($\{I\} = \{I^{PP}\} \cup \{I^{CЖ}\} \cup \{I^{PK}\} \cup \{I^{PP}\} \cup \{I^{P3}\} \cup \{I^{KK}\} \cup \{I^{ЖЦ}\}$). Концепція BSC за такого підходу дозволяє розподілити індикатори за архітектурними рівнями ІСБ. Логіка такого розподілу подана на рис. 1.21.

Основою даного положення є твердження про формулювання планів і встановлення індикаторів верхніми рівнями ієрархічної системи для нижчих. Мова йдеться не про встановлення директивних орієнтирів розвитку. Верхні рівні ієрархії визначають власні показники (в частині $\{I^F\}$), які формують граничний інтервал, якому мають відповідати значення індикаторів нижчих рівнів. Склад підлеглих індикаторів (у частині $\{I^D\}$) визначатиметься суб'єктом господарювання самостійно. Саме такий підхід до самостійності стратегічної бізнес-одиниці (СБО) чи носія компетентностей (НК) забезпечує поєднання відносин підпорядкування (через систему регуляторів для елементів $\{I^F\}$) і самоорганізації (через власні

настанови $\mathbb{C}_{CG}: \mathbb{P} \rightarrow \mathbb{P}$). Перевагою поданої на рис. 1.21 схеми є прийняття принципів стійкого розвитку, які реалізуються через вимогу "неослаблення" потенціалу (ПТ) інтегрованого утворення в кожний наступний момент часу $t+1$.

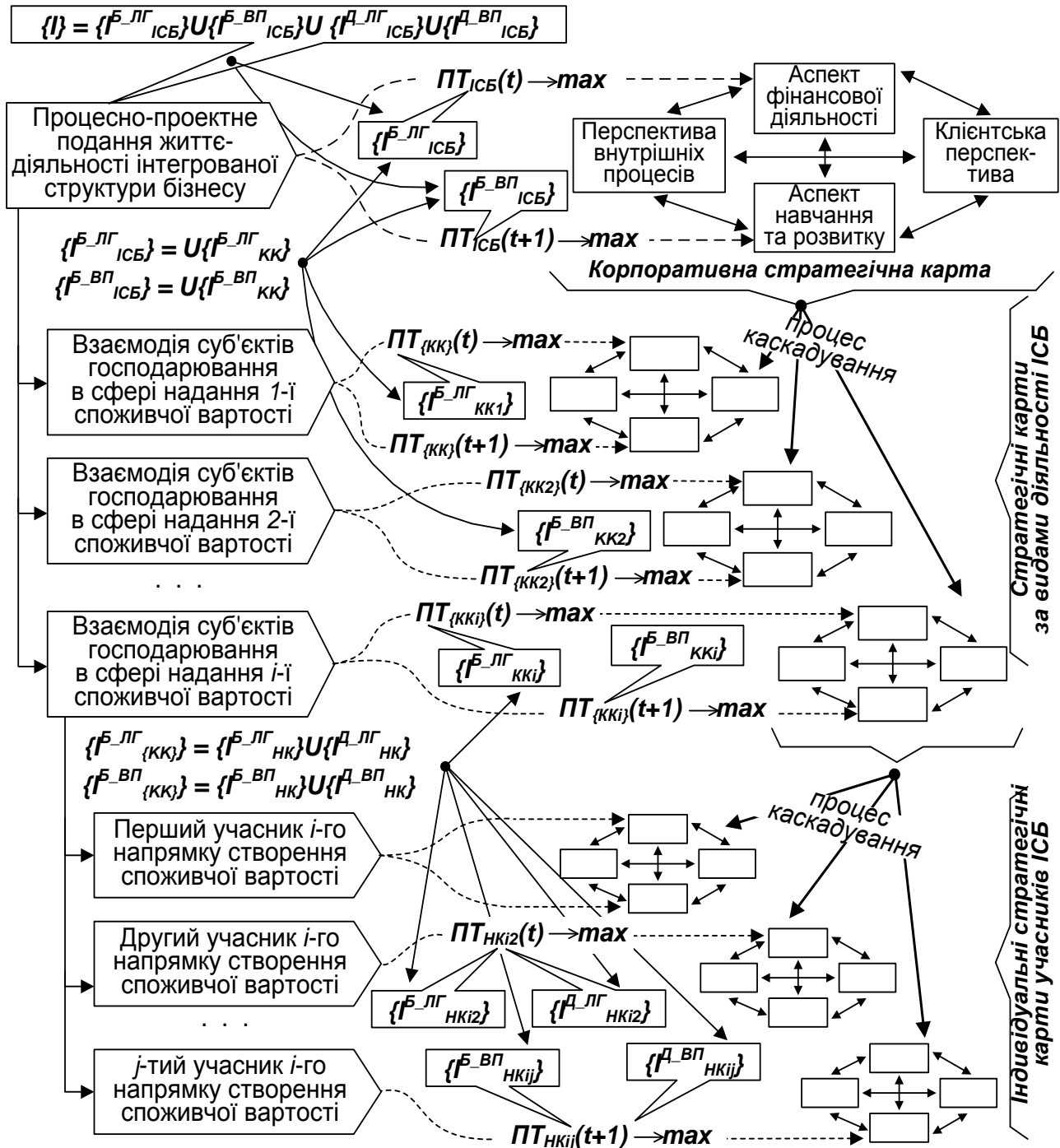


Рис. 1.21. Прийнятий підхід до утворення ієрархічної системи індикаторів для системи консолідації інформації

Відповідна система показників у розрізі проєкцій BSC і прийнятого подання ІСБ через КПК і СЗРК розкрита у табл. 1.14 – табл. 1.16. Особливість пропозицій полягає у тому, що до означених таблиць увійшли пропонувані показники оцінки розкриття певної компетенції і її забезпечення. Відразу слід наголосити, що застосування означених показників обов'язково повинно доповнюватися специфічними (окремими чи спеціальними) показниками, які розкриватимуть особливості закладеного до компетенції виду діяльності. Разом з тим, забезпечення стійкості розвитку ІСБ можливе лише на основі ідентифікації так званих слабких сигналів оточення, індикаторами для яких можуть постати відображені у табл. 1.14 показники.

Таблиця 1.14

Пропонований склад індикаторів розвитку подій в оточенні ІСБ ($\{I_{PP}\}$)

Архітектурні рівні	Перспектива BSC	Приклади можливих для використання індикаторів
1	2	3
Цілісне подання інтеграційного утворення (ІСБ) як економічного простору	Фінансова	I_{PP_ICB1} – рівень розвитку потенціалу ІСБ у порівнянні з рештою присутніх на ринку інтегрованих суб'єктів; I_{PP_ICB2} – динаміка валютного курсу на облікові ставки банків
	Клієнтська	I_{PP_ICB3} – розмір консолідованої частки ринку ІСБ; I_{PP_ICB4} – індикатори демографічної ситуації на ринку; I_{PP_ICB5} – зміна законодавчих бар'єрів входу на ринок
	Внутрішніх процесів	I_{PP_ICB6} – частка інноваційної продукції на ринку; I_{PP_ICB7} – кон'юнктура ринків складових СЗРК
	Навчання та розвитку	I_{PP_ICB8} – кількість пропозицій про інтеграційну взаємодію; I_{PP_ICB9} – експертна оцінка можливостей залучення технологій споріднених галузей та динаміка їх розвитку; I_{PP_ICB10} – кількість винаходів та інновацій у зонах присутності
Взаємодії суб'єктів господарювання (ВСГ) за видами надаваної ІСБ споживчої вартості	Фінансова	I_{PP_VCG1} – ступінь прояву цінової боротьби за видом діяльності; I_{PP_VCG2} – кон'юнктура ринків фінансових ресурсів
	Клієнтська	I_{PP_VCG3} – динаміка попиту на пропоновану цінність; I_{PP_VCG4} – еластичність попиту на пропоновану цінність; I_{PP_VCG5} – рівень цін конкурентів на подібну продукцію
	Внутрішніх процесів	I_{PP_VCG6} – потенціал суб'єктів на вході логістичного ланцюга; I_{PP_VCG7} – середній час і витрати на розроблення продукції; I_{PP_VCG8} – середній час вироблення та реалізації подібної споживчої цінності за обраними СЗГ
	Навчання та розвитку	I_{PP_VCG9} – плинність персоналу подібних інтегрованих структур; I_{PP_VCG10} – інноваційний потенціал галузі присутності ІСБ

1	2	3
Окремий носій компетенції (НК) або стратегічна бізнес одиниця у складі ІСБ	Фінансова	I_{RP_HK1} – середня ефективність використання активів; I_{RP_HK2} – рівень кредитних ставок банку; I_{RP_HK3} – динаміка вартості національної валюти
	Клієнтська	I_{RP_HK4} – попит на товари конкурентів; I_{RP_HK5} – виникнення нових сегментів ринку; I_{RP_HK6} – рівень споживчої спроможності можливих клієнтів
	Внутрішні процесів	I_{RP_HK7} – монополізація позиції постачальників; I_{RP_HK8} – динаміка пропозиції засобів і предметів праці; I_{RP_HK9} – рівень унікальності використовуваних ресурсів
	Навчання та розвитку	I_{RP_HK10} – динаміка вартості ліцензій на використання досягнень науково-технічного прогресу; I_{RP_HK11} – вільність доступу до інноваційних розробок

Слід звернути увагу, що складові індикаторів для оцінювання "слабких сигналів" досить широко розглянуті в економічній літературі, тому в табл. 1.14 наведений лише приклад відбору індикаторів. Аналогічний підхід використано і для визначення індикаторів стійкості життєдіяльності ІСБ ($I_{СЖ}$), означених у табл. 1.15.

Таблиця 1.15

Пропонований склад індикаторів оцінки стійкості життєдіяльності ($I_{СЖ}$)

Архітектурні рівні	Перспективи BSC	Приклади можливих для використання індикаторів
1	2	3
Цілісне подання інтеграційного утворення (ІСБ) як економічного простору	Фінансова	$I_{СЖ_ІСБ1}$ – досягнення бажаного рівня консолідованого прибутку; $I_{СЖ_ІСБ2}$ – розраховані за даними консолідованого балансу показники платоспроможності, ліквідності фінансової незалежності, рентабельності й обіговості ресурсів
	Клієнтська	$I_{СЖ_ІСБ3}$ – темпи зростання консолідованих обсягів виробництва (пропонованої ІСБ і в цілому – споживчої цінності); $I_{СЖ_ІСБ4}$ – рівень лояльності споживачів (витрати перемикання)
	Внутрішні процесів	$I_{СЖ_ІСБ5}$ – мінімальний рівень завантаження потужностей, достатній для підтримки бажаної динаміки розвитку; $I_{СЖ_ІСБ6}$ – рівень технологічної надійності та безпеки
	Навчання та розвитку	$I_{СЖ_ІСБ7}$ – ступінь конфліктності між рівнями архітектури ІСБ; $I_{СЖ_ІСБ8}$ – частка інноваційної продукції у продукції ІСБ
Взаємодії суб'єктів господарювання (ВСГ) за видами надаваної ІСБ споживчої вартості	Фінансова	$I_{СЖ_ВСГ1}$ – рівень фінансової синергії ланок логістичної системи; $I_{СЖ_ВСГ2}$ – рівень економічної доданої вартості (EVA_{Ki}); $I_{СЖ_ВСГ3}$ – ступінь залежності (кореляція) рентабельності від динаміки макроекономічних показників
	Клієнтська	$I_{СЖ_ВСГ4}$ – коефіцієнт достатності клієнтської бази для продовження еволюційних процесів розвитку; $I_{СЖ_ВСГ5}$ – частка складових пропонованої цінності, що мають стійкий (збільшуваний) попит

1	2	3
	Внутрішніх процесів	$I_{СЖ_ВСГ6}$ – індекс компліментарності залучених до логістичної ланки компетенцій ($I_{KK}(КПК(t))$); $I_{СЖ_ВСГ7}$ – збереження неубутного темпу зростання ефективності використання повної потужності в усі періоди
	Навчання та розвитку	$I_{РП_ВСГ8}$ – зростання рівня фінансової стійкості та рівня розкриття потенціалу даного виду діяльності після кожного проекту трансформаційних змін; $I_{СЖ_ВСГ9}$ – спроможності ІСБ до трансформаційних змін і перетворень під час розвитку ($СТЗ_{ІСБ}(t)$)
Окремий носій компетенції ($\{НК\}$) або стратегічна бізнес одиниця у складі ІСБ	Фінансова	$I_{СЖ_НК1}$ – рівень економічної доданої вартості ($EVA_{НКi}$); $I_{СЖ_НК2}$ – відношення дебіторської та кредиторської заборгованостей; $I_{СЖ_НК3}$ – частка грошових зобов'язань у виторгу; $I_{СЖ_НК4}$ – коефіцієнти якості активів (дохідні до сумарних активів; позики до залучених ресурсів тощо)
	Клієнтська	$I_{СЖ_НК5}$ – систематичне прирощення результату (не меншого за припустимий рівень), але зі введенням обмеження для верхнього рівня з оглядом на стадію життєвого циклу ($Ц_{ІСБ}(t+1) \geq Ц_{ІСБ}(t) \rightarrow opt.$)
	Внутрішніх процесів	$I_{СЖ_НК6}$ – збереження убутих змін потужності втрат не лише в поточному, а й у майбутньому періодах
	Навчання та розвитку	$I_{СЖ_НК7}$ – відповідність бачення учасника ІСБ і цілей $Ц_{ІСБ}$; $I_{СЖ_НК8}$ – частка витрат на інновації

Отже, відбір елементів до $\{I_{СЖ}\}$ був орієнтований на такі напрями, як: загальноприйняті показники фінансової стійкості та стійкості бізнес-процесів; послідовне досягнення поставленої цілі; індикатори кризових явищ (на відміну від табл. 1.14, орієнтовані на внутрішнє середовище ІСБ). Зрозуміло, перелік означених у табл. 1.15 індикаторів визначатиметься як особливостями життєдіяльності ІСБ і суб'єктів господарювання, що входять до неї, так і прийнятим підходом до формування стратегічних карт BSC (підходом до формування означеної на рис. 1.16 ієрархії індикаторів). Застосування означених у табл. 1.14 і 1.15 індикаторів забезпечує такі умови стійкості розвитку, як: узгодженість інтересів зовнішнього оточення та внутрішнього середовища; збільшення надійності та безпеки процесів життєдіяльності ІСБ. Водночас слід розраховувати й якість виконуваних процесів (не з точки зору безпеки виконуваних операцій, а з точки зору реалізації поставленої системи цілей). Необхідні для цього показники подані у табл. 1.16.

Зрозуміло, що означені у табл. 1.16 індикатори відбивають плин процесів життєдіяльності ІСБ на його учасників на еволюційних етапах

життєвого циклу. Прийняття процесно-проектного подання розвитку ІСБ вимагає введення відповідного набору індикаторів старту й якості реалізації проектів розвитку (стійкість виступає як спроможність переведення інтегрованої структури до нового аттрактора чи нового континууму життєвих циклів). Саме для цього на рис. 1.20 було передбачене виділення групи індикаторів старту проектів розвитку ($\{I_{ПР}\}$).

Слід звернути увагу, що $\{I_{ПР}\}$ визначає лише плин проектів розвитку ІСБ. На виході кожного з цих проектів необхідно повторно узгоджувати параметри розподілу елементів СЗРК між наявними у КПК компетенціями. Відповідно, для стратегічного контролінгу потрібна система індикаторів (як бажаних орієнтирів) узгодженості СЗРК і КПК ($\{I_{РЗ}\}$). Узгодження використовуваних компетенцій та необхідного для їх реалізації забезпечення вимагає визначення не лише відповідності множин $\{K\}$ і $\{ЗК\}$. Нагальною є також оптимізація параметрів взаємодії елементів означених множин.

Проте застосування лише критерію максимізації потенціалу ІСБ недостатньо. Даний критерій слід доповнити індикаторами втраченої вигоди (від незадовільнення потреб споживачів на цільових для ІСБ ринках чи ігнорування запитів окремих носіїв компетенцій щодо виділення ним необхідного обсягу складових СЗРК). Саме з оглядом на цю вимогу на рис. 1.20 виділена група індикаторів прояву втраченої вигоди ($\{I_{ВВ}\}$).

Таблиця 1.16

Пропонований склад індикаторів процесу реалізації компетенцій ($\{I_{PK}\}$)

Архітектурні рівні	Перспективи BSC	Приклади можливих для використання індикаторів
1	2	3
Цілісне подання інтеграційного утворення (ІСБ)	Фінансова	I_{PK_ICB1} – достатність консолідованого прибутку та відповідність правил його розподілу для підтримки видів діяльності
	Клієнтська	I_{PK_ICB2} – рівень задовільнення вимог стейкхолдерів; I_{PK_ICB3} – відповідність виходів бізнес-процесів запитам споживача
	Внутрішні процесів	I_{PK_ICB4} – питома вага інноваційних процесів і продуктів; I_{PK_ICB5} – тривалість циклу "дослідження – виробництво"; I_{PK_ICB6} – можливість генерування нової комбінації компетентностей
	Навчання та розвитку	I_{PK_ICB7} – консолідовані витрати на інноваційну діяльність; I_{PK_ICB8} – адаптивність технології до перспективних запитів

1	2	3
Взаємодії суб'єктів господарювання (ВСГ) за видами надаваної ІСБ споживчої вартості	Фінансова	I_{PK_VCG1} – ступінь узгодженості фінансових та інформаційних потоків з матеріальним потоком; I_{PK_VCG2} – коефіцієнт стійкості економічного росту в розрізі виділених мереж логістичної взаємодії
	Клієнтська	I_{PK_VCG3} – узгодженість входів і виходів бізнес-процесів утвореного в рамках ІСБ ланцюга логістичної взаємодії; I_{PK_VCG4} – розмір витрат на підтримку частки ринку на виході процесів
	Внутрішніх процесів	I_{PK_VCG5} – узгодженість систем діяльності учасників ланцюга створення вартості (відповідність ланок корпоративної логістичної системи); I_{PK_VCG6} – відповідність бізнес-процесів технологічному укладу; I_{PK_ICB7} – рівень інтеграції потокових процесів
	Навчання та розвитку	I_{PK_VCG8} – варіативність розподілу витрат на інноваційну діяльність між учасниками інтегрованого утворення; I_{PK_VCG9} – інтенсивність генерування результативних інновацій
Окремий носій компетенції (НК) або стратегічна бізнес-одиниця у складі ІСБ	Фінансова	I_{PK_HK1} – відповідність норми прибутку на підтримку розвитку окремого учасника ІСБ прийнятим у ІСБ нормам; I_{PK_HK2} – відповідність фінансових потоків корпоративній стратегії
	Клієнтська	I_{PK_HK3} – відповідність параметрів СЗРК характеристикам консолідованого пулу компетентностей вищого рівня; I_{PK_ICB4} – ефективність процесу продажів
	Внутрішніх процесів	I_{PK_HK5} – коефіцієнт виконання бюджету й оплати праці; I_{PK_HK6} – рівень адаптивності процесів до зміни вимог з боку ІСБ
	Навчання та розвитку	I_{PK_HK7} – частка інноваційної продукції в загальному випуску; I_{PK_HK8} – усвідомлення працівниками програми змін з розвитку; I_{PK_ICB9} – ступінь доведення до виконавців орієнтирів змін

За аналогією до введення індикаторів втраченої вигоди, можна наголосити на потребі розширення складових індикаторів оцінки відповідності СЗРК і КПК. Така відповідність не є остаточним критерієм стійкості розвитку. Тут слід враховувати всі можливі прояви компліментарності компетентностей учасників ІСБ (наприклад, компліментарність компетенцій у складі КПК чи компліментарність ланок корпоративного логістичного

ланцюга) тощо. Також слід звернути увагу на такий акцент, як підтримка компліментарності ІСБ зі своїм оточенням. На рис. 1.22 це реалізовано за рахунок використання індикаторів компліментарності елементів ІСБ ($\{I_{KK}\}$). З точки зору масштабованого підходу до подання життєвого циклу ІСБ доречним стає введення індикаторів реалізації практик, що утворюють життєвий цикл ІСБ ($\{I_{ЖЦ}\}$). Такі індикатори розрізняються тим, що розкривають не процес реалізації компетенції в цілому (компетенція розглядається як "чорна скринька" у кібернетичних системах), а визначають стійкість окремих операцій, виконуваних під час реалізації процесно-проектного підходу (у тому числі й операцій процесів обслуговування й управління, що не належать безпосередньо до $\{KK\}$).

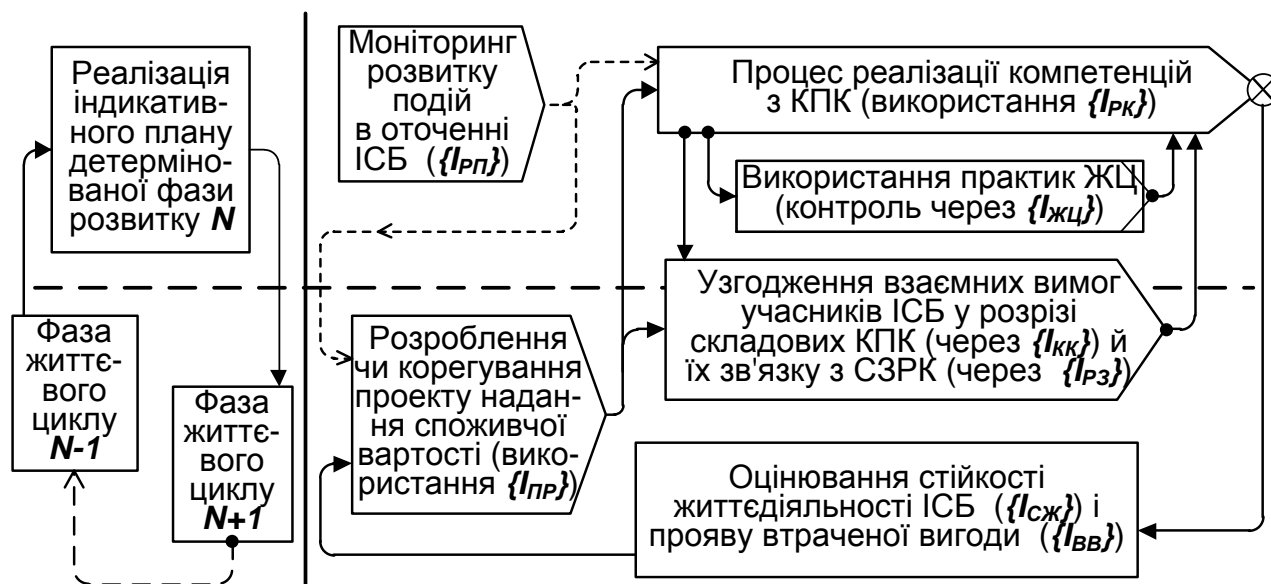


Рис. 1.22. Роль процесно-проектного індикативного планування в стратегічному контролінгу стійкого розвитку ІСБ

Підводячи висновки щодо задекларованого переліку індикаторів, автори звертають увагу на те, що в остаточному підсумку сукупність елементів $\{I\}$ орієнтується на максимізацію розкриття потенціалу використовуваних компетенцій (на всіх рівнях означеної у табл. 1.16 архітектури) та необхідних для реалізації цих компетенцій складових СЗРК. Тут найбільш дієвим інструментом постає метод поетапного виділення ресурсів. Відповідно, стійкість розвитку ІСБ розкривається в розрізі узгодження наявних і майбутніх ресурсно-компетентнісних позицій учасників інтегрованого об'єднання.

Отже, умова стійкості буде виконана лише у разі акумулювання та розподілу ресурсів у напрямках проведення необхідних (структурних, кількісних та якісних) трансформаційних змін і підтримки поточних параметрів функціонування. Виконання даної умови досягається оптимізацією життєдіяльності ІСБ за критеріями $\{I_{PK}\}$, $\{I_{PP}\}$ та $\{I_{P3}\}$. Водночас процес життєдіяльності ІСБ (реалізації практик життєвого циклу ІСБ) згідно з методом поетапного виділення ресурсів передбачає перегляд відповідності між $\{K\}$ і $\{3K\}$ (тобто перегляд параметрів забезпечення реалізації компетенцій між стадіями життєвого циклу). Головними рішеннями для стратегічного контролінгу ІСБ тут є:

визначення обсягів і параметрів виділення складових СЗРК для підтримки компетенцій та практик наступної стадії ЖЦ ІСБ;

визначення доречності підтримки процесів поточної стадії ЖЦ;

визначення доречності припинення процесів даної стадії ЖЦ з переходом на підтримку компетенцій інших складових континууму життєвих циклів ІСБ.

Зміну співвідношення $\{K\}$ і $\{3K\}$ (ідентифікується як "перегляд виділення ресурсів" після повного завершення всіх операцій поточної стадії ЖЦ) можна трактувати як певну подію, в ході якої: оцінюється ризик реалізації проекту переходу на нову конфігурацію процесів ІСБ; оцінюється ефективність і корегується обрана система мотиваційних комплексів $\{MK\}$; забезпечується еволюційне удосконалення виконуваних процесів ІСБ. Відповідний підхід до застосування пропонованої системи індикаторів поданий на рис. 1.19 (його підґрунтя складає розподіл забезпечення компетенцій між різними системами діяльності).

Виходячи з рис. 1.17, можна стверджувати, що забезпечення стійкості розвитку ІСБ можливе лише на основі узгодження взаємних вимог (використовується інституціоналізація економічного простору ІСБ за рахунок набутків дисципліни "управління вимогами"). Тобто індикативне управління ІСБ розкривається через управління вимогами та контроль за їх реалізацією. Орієнтуючись на принципи методу поетапного виділення ресурсів (Incremental Commitment Model, ICM) і за певними удосконаленнями автори розробили характеристику даного підходу до управління життєвим циклом КПК. Так, за контекстом методу ICM необхідно виконання таких умов:

для кожної i -тої стадії життєвого циклу (ЖЦ_{ІСБ}, або ЖЦ_{НК}, або ЖЦ_Т) необхідне формування взаємних вимог між КПК і СЗРК – як для даної, стадії, так і для наступної ($i+1$) ЖЦ;

завдання механізму управління ІСБ зводиться до визначення можливості реалізації встановленої системи вимог для поточної фази життєдіяльності;

управління стійкістю розвитку ІСБ потребує визначення аналогічної можливості для наступної стадії життєвого циклу ІСБ;

стійкість розвитку ІСБ виступає у прямій залежності від процесів безперервної зміни вимог між СЗРК і КПК і у відповідній їх формалізації у вигляді показників системи індикативних показників;

оцінювання взаємних вимог відбувається не лише з позицій реалізації умови максимізації потенціалу ІСБ у поточний момент часу, а й з точки зору збільшення корисного результату життєдіяльності ІСБ – протягом усього терміну її руху за обраною траєкторією розвитку (траєкторією життєвого циклу);

моменти узгодження $\{K\}$ і $\{ЗК\}$ за своєю сутністю відповідають точкам біфуркації, у яких (згідно з параметрами поточної стадії N життєвого циклу) визначається успішність функціонування ІСБ на наступній стадії $N + 1$;

в аспекті реалізації процедури індикативного управління найбільш важлива не якість реалізації наявних у КПК систем діяльності, а ризики майбутньої реалізації сформованої у ІСБ програми проектів;

процес визначення індикаторів підпорядковується загальному опису життєвого циклу ІСБ, сформованого відповідно до використовуваних практик діяльності учасників (відповідно масштабованому поданню ЖЦ);

наповнення (визначення переліку компетенцій та елементів забезпечення систем діяльності з подальшим отриманням необхідного їх обсягу) відбувається поступово. За мірою руху вздовж кривої життєвого циклу (за досить невеликими інтервалами часу) розширюватиметься як кількість використовуваних компетенцій, так і обсяги створюваної за їх допомогою споживчої вартості (дана умова пояснюється неможливістю на початку функціонування економічного об'єкта визначити всі параметри його діяльності).

Отже, авторами розроблено теоретико-методичні положення щодо організації стратегічного контролінгу стійкого розвитку інтегрованої структури бізнесу з використанням інструментарію збалансованої системи показників і принципів індикативного планування. Для цього ІСБ подане через об'єднання компетентностей її учасників, а індикатори системи стратегічного контролінгу розподілені за перспективами збалансованої системи показників.

Розділ 2

Консолідація інформації у сфері обліку активів, капіталу та зобов'язань корпоративного підприємства

Як було доведено у першому розділі монографії, робота системи консолідації інформації зводиться до трансформації облікових даних у відкрите знання, яке сприяє покращенню процесу прийняття управлінських рішень. Логіка організації даного процесу подана за допомогою IDEF-моделі на рис. 1.10. Завершальним у цьому процесі є етап адаптації системи бухгалтерського обліку до принципів роботи та вимог системи консолідації інформації (СКІ). Саме тому даний розділ монографії присвячений розкриттю особливостей такої адаптації в розрізі окремих змістовних складових (топологічних елементів) систем бухгалтерського обліку підприємства. Головною гіпотезою, яка визначає змістовність адаптації системи обліку, є врахування цілей діяльності підприємства та передбачення того, що розгортання процесів консолідації інформації може відбуватися в різних площинах, з використанням різних принципів (рис. 2.1).

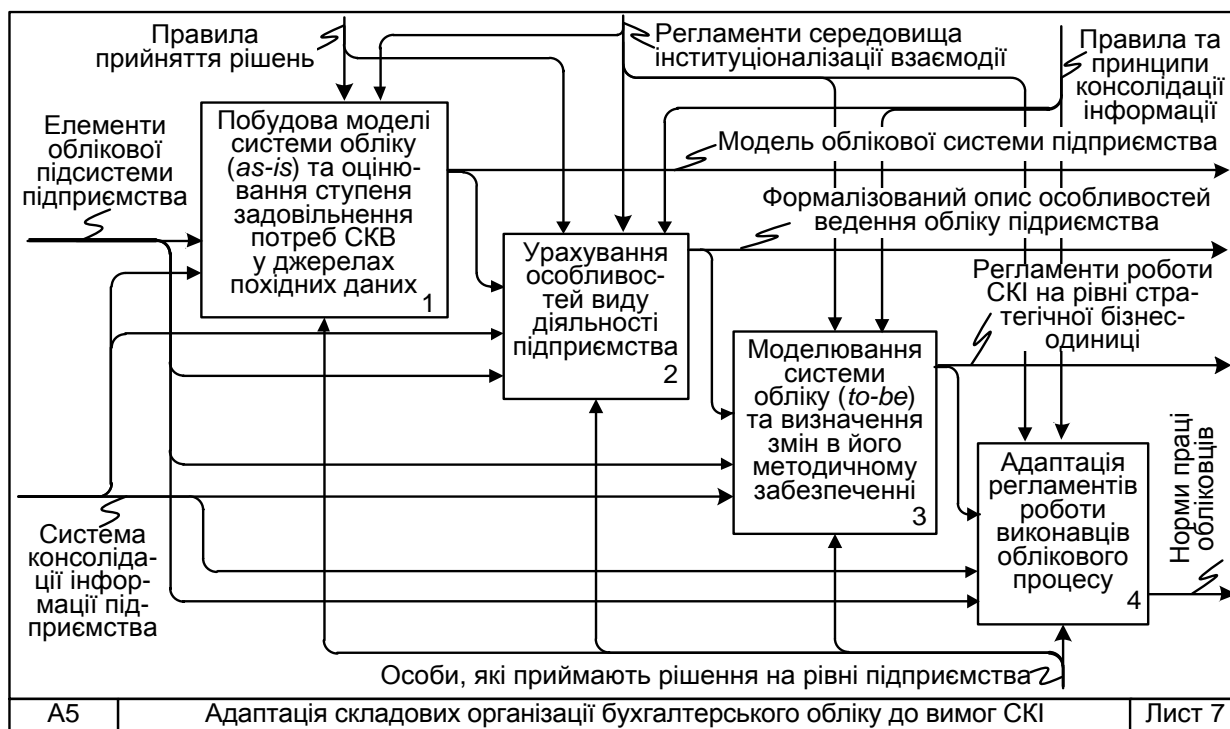


Рис. 2.1. Адаптація складових організації бухгалтерського обліку до вимог системи консолідації облікової інформації

2.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління товарними запасами на підприємстві

Діяльність підприємств будь-якого виду господарської діяльності й організаційно-правової форми господарювання вимагає контролю за результатами діяльності та прийняття важливих управлінських рішень щодо подальшого розвитку суб'єкта господарювання.

Підґрунтям для здійснення процедур контролю та прийняття управлінських рішень є консолідована облікова інформація, згрупована за відповідними ознаками, необхідними користувачу інформації. З одного боку, ознак групування консолідованої облікової інформації може бути багато, а з іншого – їх кількість обмежена параметрами аналітичного обліку кожного окремого підприємства.

Необхідно зауважити, що аналітичний облік – це надання додаткової інформації про об'єкт обліку, яка допомагає користувачам інформації ідентифікувати сутність об'єкта або господарські операції. Аналітичний облік застосовується для оперативного управління майном підприємства, його зобов'язаннями та капіталом, складання всіх видів звітності; він будується за кожним синтетичним рахунком окремо. Найбільш укрупнені й узагальнені для всіх підприємств позиції аналітичного обліку передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [234].

Ведення деталізованого аналітичного обліку та ступінь його деталізації з боку законодавства не є обов'язковою вимогою. Тоді як синтетичний облік відповідно до статті 2 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [53] є обов'язковим.

Кожне підприємство визначає власні вимоги до побудови системи обліково-аналітичного забезпечення та ступень деталізації аналітичної інформації. У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [225] наведені якісні характеристики обліково-аналітичного забезпечення, які визначають ступінь корисності інформації в системі обліку. Виділяють такі якісні характеристики фінансової інформації: зрозумілість, доречність, достовірність і зіставлення. На думку авторів, саме ці якісні характеристики інформації необхідно ставити вимогою до підсистем аналітичного та синтетичного обліку, адже саме консолідація облікової інформації є підґрунтям для складання всіх форм звітності.

Найбільш розповсюдженим видом ресурсів будь-якого підприємства є запаси. Досить складно увітати підприємство яке б не мало жодного з видів запасів. Залежно від виду господарської діяльності й обсягів виробництва (реалізації) продукції (товарів, робіт, послуг) на підприємствах може спостерігатися значний кількісний розрив у їх наявності. Так, наприклад, підприємства сфери матеріального виробництва матимуть суттєві залишки запасів та їх різні види в структурі, а підприємства сфери послуг – незначну їх кількість, адже результат їх діяльності має нематеріальну форму.

За кількістю суб'єктів господарювання, обсягом діяльності, чисельністю зайнятого персоналу та внеску в загальний економічний потенціал найвагомішою галуззю економіки є торгівля. Торгівля є найважливішою сферою формування та стабілізації споживчого ринку, координаційною ланкою в системі міжгалузевих, регіональних і міжрегіональних зв'язків, дієвим механізмом задовільнення соціальних потреб. З позицій підприємництва, торгівля є видом діяльності, спрямованим на отримання доходу, де об'єктом дій є товарообмін, а також супутні послуги з обслуговування покупців у процесі реалізації товарів і забезпечення доставки товарів, їх зберігання та підготовки до продажу.

Торгівля є сполучною ланкою між виробником ресурсів і споживачем, вона забезпечує виробничий ланцюжок перетворення "гроші – товар – гроші". Не завжди виробник має можливість довести свій продукт до кінцевого споживача, тоді цю функцію перебирають підприємства торгівлі. Водночас виробники продукції є споживачами ресурсів з метою подальшого відтворення, тому самі є покупцями, отримуючи ресурси не тільки через постачальників-виробників, але, і в більшості випадків – через торговельну мережу. Торговельна мережа – це сукупність великої кількості торговельних підприємств, що здійснюють купівлю-продаж товарів (робіт, послуг) покупцям для їх особистого, сімейного, домашнього споживання; вона є найбільш масовою.

Підприємства галузі торгівлі класифікуються за різними ознаками; типи магазинів постійно змінюються під впливом процесів, що відбуваються в економіці країни, науково-технічного прогресу, соціальних та інших факторів. За видами торгівлі підприємства розподіляють на оптові та роздрібні. За сучасних умов торгівля виконує посередницьку функцію між споживачем і товаровиробником. Завдяки виникненню нових шляхів просування товарів до споживача відбулося поєднання класичних ознак,

які були притаманні оптовій або роздрібній торгівлі. Так, традиційна класифікаційна ознака – місце обслуговування покупця сьогодні притаманна обом видам торгівлі.

Найбільш поширена торгівля за місцем знаходження торгового об'єкта. Залежно від умов реалізації товарів її можна розподілити на магазинну (традиційне обслуговування через прилавок; магазини самообслуговування; магазини типу "магазин-склад"; магазини, що торгують за каталогами; продаж через торгові автомати) та позамагазинну (вулична та біржова).

Торгівля за місцем знаходження покупця (нестационарна торгівля) функціонує на принципах розвізної та розносної торгівлі. Розвізна торгівля використовує спеціалізований або спеціально обладнаний транспорт для обслуговування жителів сільських населених пунктів, де нема магазинів, а також в містах і на територіях з великим скупченням людей. Розносна торгівля здійснюється шляхом безпосереднього контакту продавця з покупцем на дому, в установі, на підприємстві, транспорті або на вулиці. Пересувна торговельна мережа сприяє наближенню до покупців і оперативному їх обслуговуванню.

Під час товарних відносин між продавцем і покупцем завжди виникають два господарські процеси: у продавця – процес реалізації, у покупця – процес придбання. Таким чином, постійно забезпечується кругообіг запасів і грошових коштів між учасниками торговельного процесу.

Управляти товарними запасами на підприємствах торгівлі досить складно, адже спочатку необхідно виділити господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, потім сформувати облікову інформацію за вимогами системи управління за кожним господарським процесом і прийняти управлінське рішення щодо подальшої роботи підприємства.

Господарські процеси торгового підприємства за функціональною ознакою розподіляють на процеси: постачання (надходження); зберігання; внутрішнього переміщення; виробництва (як допоміжний процес роздрібних торговельних підприємств); реалізації. Таким чином, торгівля охоплює загальний ланцюг, який поєднує процеси торгівлі та виробництва. Тобто комплекс взаємопов'язаних торговельних (комерційних) і технологічних операцій (частина виробничого процесу, яка цілеспрямовано реагує на зміну стану предмета праці) складають торговельно-технологічний процес товароруху.

Структура торговельно-технологічного процесу, послідовність виконання різних операцій залежать від виду торгового підприємства, методу

продажу товарів, типу, розміру магазину. Тому пропонуються окремі схеми торговельно-технологічного процесу для підприємств стаціонарної торгівлі (рис. 2.2) та підприємств торгівлі за місцем знаходження покупця (рис. 2.3).

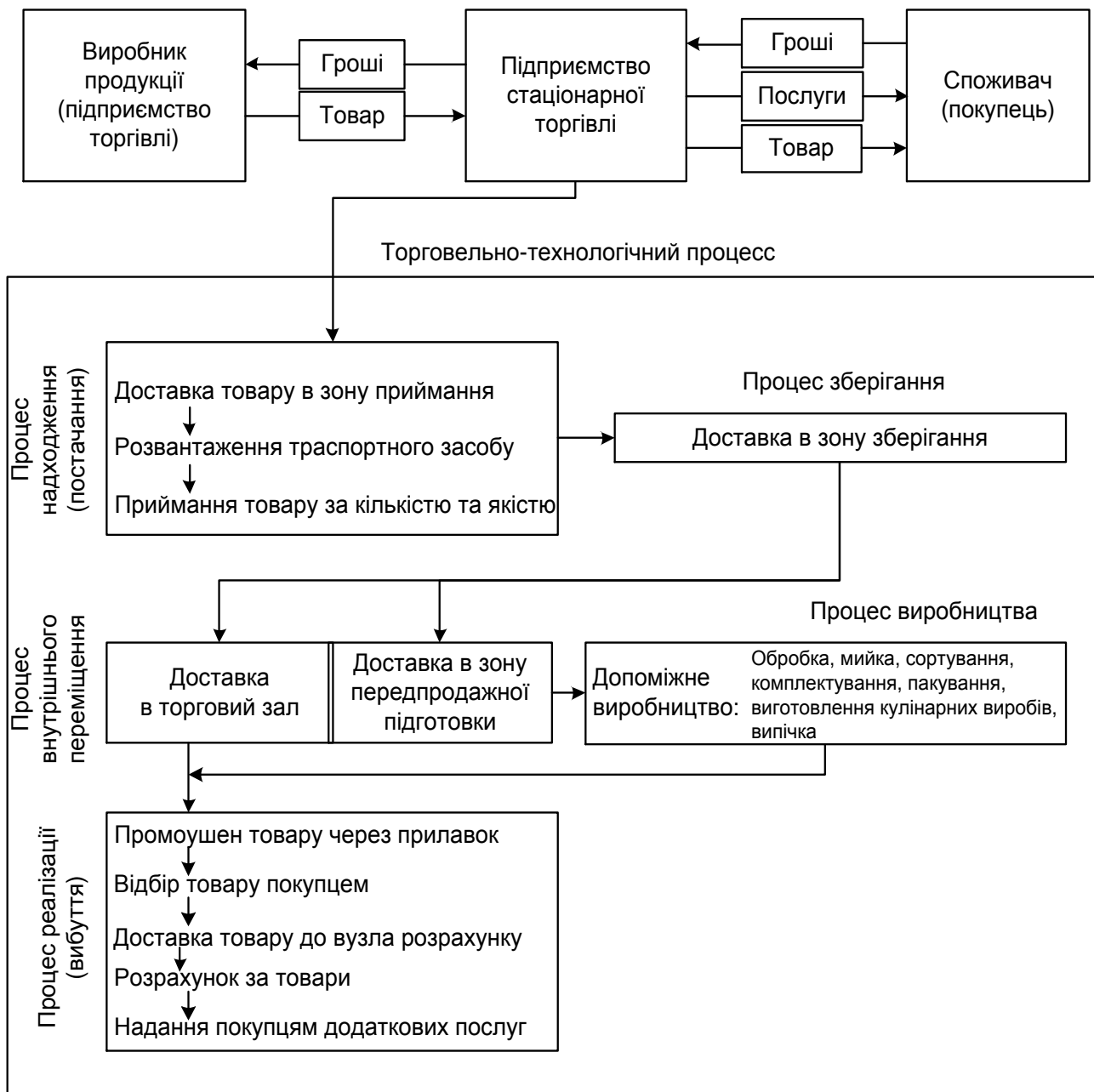


Рис. 2.2. Внутрішня структура торговельно-технологічного процесу підприємств стаціонарної торгівлі [32]

Торговельно-технологічні процеси дозволяють виділити центри виникнення доходів і витрат на підприємстві залежно від організаційної структури, а також контролювати залишки товарних запасів за кожним процесом окремо.

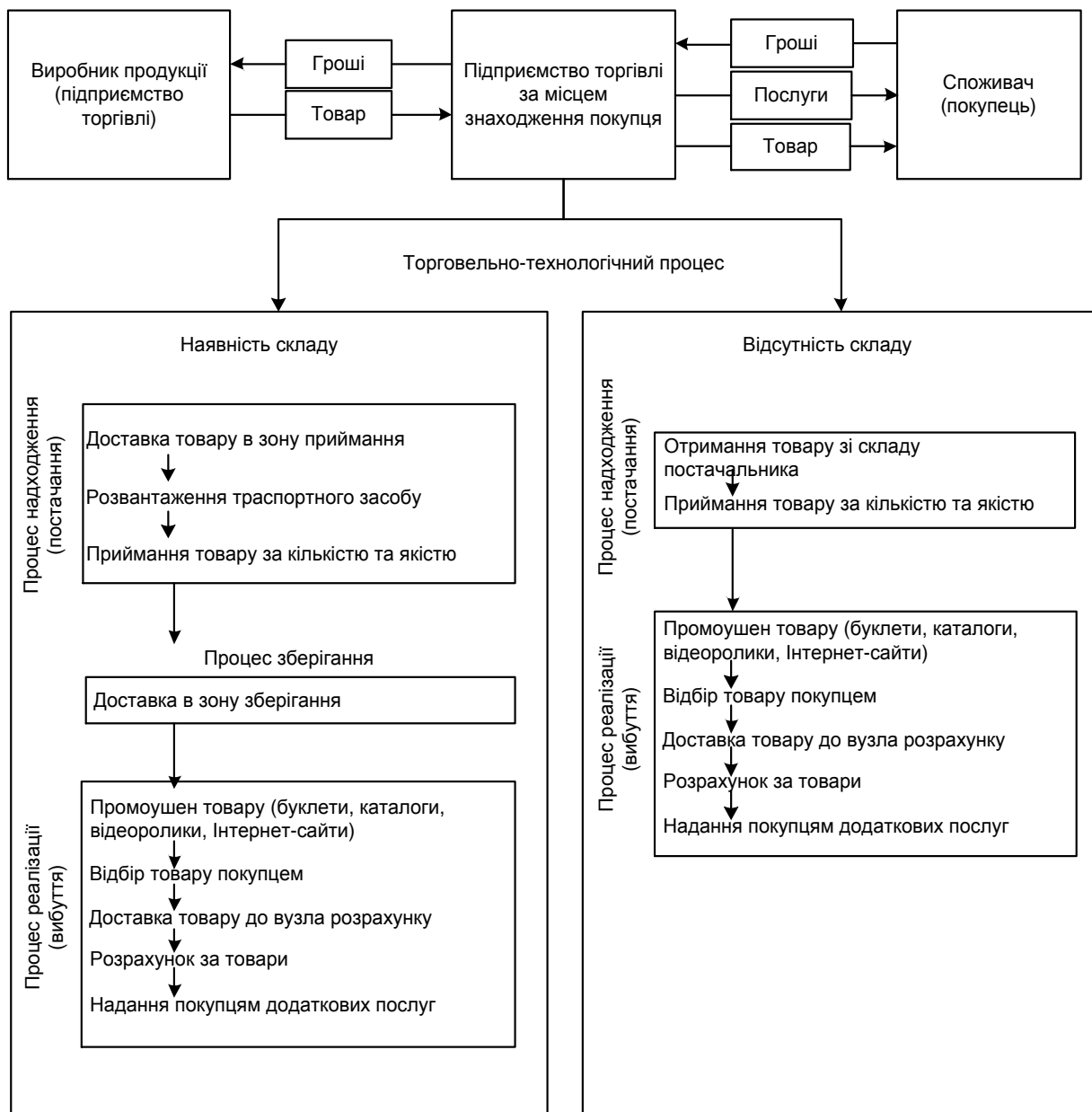


Рис. 2.3. Внутрішня структура торговельно-технологічного процесу підприємств торгівлі за місцем знаходження покупця [32]

Таким чином, налагодити ефективну господарську діяльність підприємства торгівлі у ринковій економіці можна лише за наявності чіткої, досконалої форми організації такої форми діяльності, яка передбачає своєчасність інформаційного забезпечення про господарські процеси для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

В основу обліково-інформаційного забезпечення господарських процесів з товарними запасами покладена їх класифікація. В економічній літературі існує велика кількість ознак класифікації запасів підприємства та їх видів. Однак фахівці з бухгалтерського обліку застосовують єдину класифікацію запасів, регламентовану Планом рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [234]. Товарні запаси підприємства обліковуються на активному балансовому рахунку 28 "Товари", за загальноприйнятими аналітичними ознаками: 281 "Товари на складі", 282 "Товари в торгівлі", 283 "Товари на комісії", 284 "Тара під товарами", 285 "Торгова націнка", 286 "Необоротні активи та групи їх вибуття, утримувані для продажу". Слід зауважити, що на рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарних запасів, що надійшли на підприємство з метою їх подальшого продажу. Цей рахунок використовується, як правило, торговими, збутовими та заготівельними підприємствами, а також підприємствами громадського харчування. На виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких активів, придбаних для продажу [203].

Аналітична ознака "Товари на складі" використовується з метою відображення наявності та руху товарних запасів у місцях їх зберігання (наприклад: склад, морозильник, база, овочесховище та ін.).

Аналітична ознака "Товари в торгівлі" використовується підприємствами роздрібною товаромережі та закладами громадського харчування для продажу товарів у роздріб зі застосуванням торгової націнки.

Аналітична ознака "Товари на комісії" використовується для обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії.

Аналітична ознака "Тара під товарами" використовується для обліку наявності та руху тари під товарами та порожньої тари.

Аналітична ознака "Торгова націнка" використовується підприємствами оптової та роздрібною торгівлі для ведення обліку товарів за продажними цінами. Тобто за аналітичною ознакою відображають торгові націнки на товари, а саме – різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів.

Аналітична ознака "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" використовується для обліку наявності та руху необоротних активів і груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [248].

Додатково до загальновстановлених аналітичних ознак кожне підприємство формує власні аналітичні ознаки обліку товарних запасів. Наприклад, якщо підприємство займається оптовою та роздрібною торгівлею, то товарні запаси в торгівлі можна обліковувати за видами торгівлі. Крім того, товарні запаси обліковуються за найменуванням, матеріально-відповідальними особами, місцями продажу товарів, видами товарів, сортами.

Аналітичні ознаки обліку товарних запасів визначаються інформаційними потребами системи управління самим підприємством і вимогами системи бухгалтерського обліку. Для прийняття якісних оперативних рішень щодо товароруху на підприємстві управлінській ланці необхідне своєчасне та достовірне інформаційне забезпечення про товарні запаси, сформоване за окремими аналітичними ознаками.

Управління товарними запасами є комплексом заходів, спрямованих на формування та підтримання їх оптимального обсягу. Процес управління товарними запасами включає декілька послідовних етапів: нормування та планування їх обсягу; планування надходження та закупівля товарів на підприємство; ефективність управління товарними запасами. Ефективність управління товарними запасами залежить від вирішення проблем інформаційно-облікового забезпечення керівництва підприємств торгівлі.

Отже, формування інформаційної бази для створення системи управління товарними запасами включає: інформацію, що характеризує товарні запаси; швидкість реалізації товарів; ступінь відповідності товарних запасів купівельному попиту; кон'юнктуру ринку, його сегментів; структуру купівельного попиту, можливості ефективної закупівлі товарів; тенденції зміни цін (роздрібних, відпускних, оптових); планові показники діяльності організації торгівлі (обсяг і структура товарообігу, матеріально-технічна база, план платіжного балансу, фінансові ресурси за джерелами їх утворення).

На рис. 2.4 наведений процес формування бази даних інформаційного забезпечення управління торговельними операціями на підприємствах торгівлі. Як було зауважено, формування інформаційної бази про надходження, стан, використання товарних запасів здійснюється на основі облікових документів. Оперативна інформація про їх стан і рух міститься в первинних облікових документах, а зведена облікова й аналітична інформація міститься в регістрах бухгалтерського обліку.

Первинні облікові документи складаються на підприємстві в момент здійснення господарської операції або одразу після її завершення; облікові регістри складаються на основі сукупності первинних документів за об'єктами обліку та містять зведену інформацію з первинних облікових документів, згруповану за відповідними ознаками. Таким чином, саме первинні облікові документи визначають обсяг аналітичної інформації через їх реквізитний склад.



Рис. 2.4. Система первинного обліку товарних операцій з урахуванням потреб управління

Форми первинних документів містять перелік обов'язкових і додаткових реквізитів. Перелік обов'язкових реквізитів встановлений ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [53]. Первинні документи з обліку руху товарів не є винятком, а отже, обов'язкові реквізити первинної форми також є аналітичною ознакою обліку товарних запасів. До обов'язкових реквізитів, як додаткових аналітичних ознак руху запасів, належать: дата складання документа; місце складання первинного документа; код контрагента, від якого надійшли або якому відправлені товарні запаси; резидентність контрагента; вид господарської операції; номенклатурна позиція; одиниця вимірювання; вартість запасів.

Усі торговельні процеси підприємства мають відповідні форми документів первинного обліку, затверджені Міністерством статистики України чи відповідними галузевими міністерствами. У табл. 2.1 наведений аналіз реквізитного складу документів з обліку товарних запасів.

Аналіз показав, що форми містять не всі обов'язкові реквізити, а кількість додаткових реквізитів удвічі перевищує обов'язкові. Також варто зауважити, що перелік додаткових реквізитів залежить від об'єкта обліку, тому різні об'єкти обліку матимуть різний склад додаткових реквізитів. Такі додаткові реквізити, як код УКУД, ідентифікаційний код, відмітка про затвердження та номер документа, властиві всім формам первинних документів. Це дає підставу стверджувати, що зазначені додаткові реквізити є "умовно-постійними додатковими реквізитами". Усі інші додаткові реквізити є "умовно-змінними додатковими реквізитами".

Дослідивши організаційну структуру підприємств, автори дійшли висновку, що структура підприємств торгівлі формується під впливом змін, пов'язаних з розвитком сучасних форматів торгівлі, орієнтованих на реальних і віртуальних покупців. Аналізуючи організаційну структуру підприємств торгівлі, можна констатувати розгалужену мережу внутрішніх зв'язків у системі управління підприємством. Але процес створення (оформлення), виконання й обліку торговельно-технологічних процесів відбувається лише в деяких з них. Процес створення й обробки первинного облікового документа з товароруху відбувається у відділах роботи з постачальниками та закупівель, на товарних складах, у виробництві, торговельному залі, відділі продажів і в бухгалтерії.

Аналіз первинних документів з обліку товарних запасів

Назва документа	Обов'язкові реквізити									Додаткові реквізити															
	Назва документа (форми)	Дата складання	Місце складання	Назва підприємства	Зміст господарської операції	Обсяг господарської операції	Одиниця вимірювання	Посадові особи, що відповідають за оформлення документа	Підпис	Код за УКУД	Ідентифікаційний код підприємства	Відмітка про затвердження	Номер документа	Код виду операції	Постачальник	Отримувач	Кореспондуючі рахунки	Найменування, розмір, марка	Номенклатурний номер	Ціна за одиницю	Кількість	Цех, відділення, дільниця	Транспортний документ	Товарний (грошовий) документ	Документ, що засвідчує особу (отримувача)
Журнал обліку вантажів, що надійшли	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+					+	+	
Акт про приймання матеріалів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Відомість обліку залишків матеріалів на складі	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+								+	+	+	+	+			
Накладна	+	+		+	+	+	+	+	+	+		+			+	+		+		+	+				
Рахунок-фактура	+	+		+		+	+	+	+	+	+	+			+	+		+		+	+			+	
Заява-замовлення на отримання товарів поштою	+	+	+	+	+	+	+	+	+						+	+		+	+	+	+			+	
Акт приймання продукції (товарів) за кількістю (або пересортиці)	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	+		+	+		+		+	+	+			
Акт приймання продукції (товарів) за якістю	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	+		+	+		+		+	+	+	+		
Акт про дооцінку товару	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	+					+	+	+	+	+			
Акт закупівель	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+			+	+		+		+	+			+	+
Бланк замовлення товарів з доставкою	+	+		+	+	+	+	+	+						+	+		+	+	+	+			+	+
Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалася, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+						+	+	+	+				
Відомість нарахування та списання втрат товарів, що реалізуються у магазинах самообслуговування	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	+					+	+	+	+	+			
Довідка про реалізацію великогабаритних товарів у магазині самообслуговування	+	+			+	+	+	+	+			+						+							
Розрахунок резерву на відшкодування втрат товарів (понад норми природного збитку та бою) у магазинах самообслуговування	+	+	+	+	+	+		+	+			+										+			
Розрахунок на списання фактичних втрат товарів самообслуговування у міжінвентаризаційний період	+	+	+	+	+	+		+	+			+										+			

За дослідженням торговельно-технологічних процесів підприємств торгівлі й організаційну структуру торгового підприємства сформована модель документообігу для підприємств торгівлі (рис. 2.5) [31, с. 299].

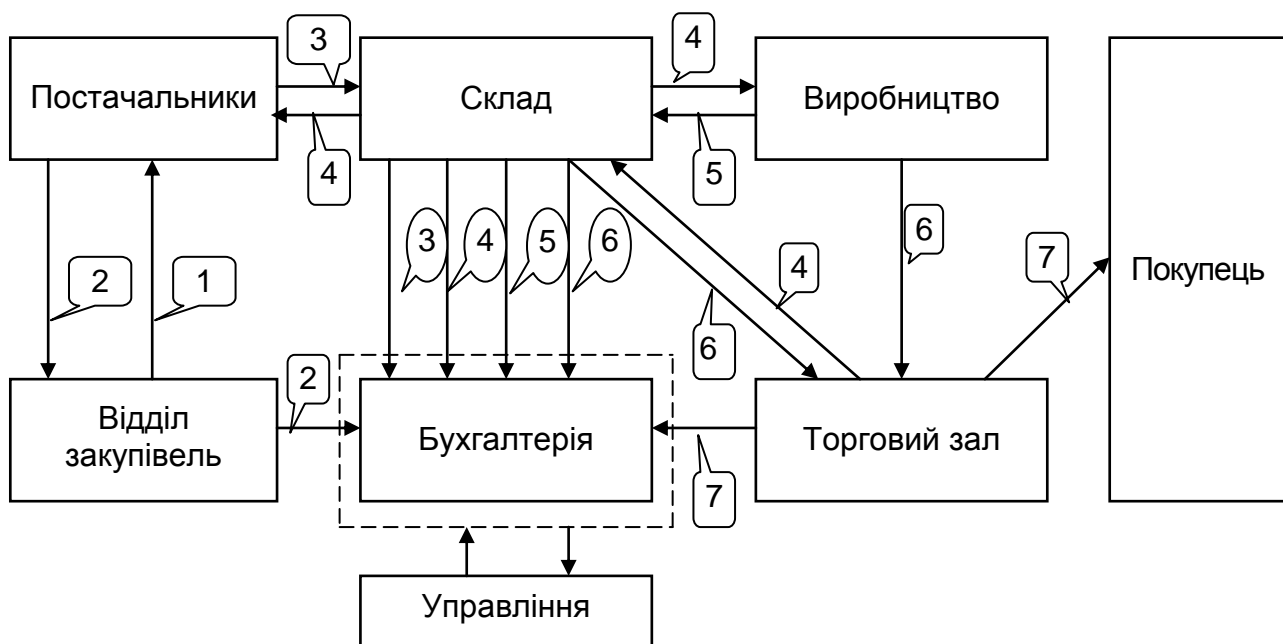


Рис. 2.5. Модель первинного документообігу товарних операцій підприємства торгівлі

Характеристика елементів поданої на рис. 2.5 моделі первинного документообігу наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика елементів моделі первинного документообігу (пояснення цифрового матеріалу до рис. 2.5)

№ із рис. 2.5	Господарські операції в торгівлі	Форма первинного обліку товароруку, яка застосовується для оформлення операції
1	2	3
1	Замовлення товару	Рахунок-фактура, заява-замовлення на отримання товарів поштою, бланк замовлення товарів з доставкою
2	Узгодження замовлення постачальником	Рахунок-фактура, заява-замовлення на отримання товарів поштою, бланк замовлення товарів з доставкою, фіскальний касовий чек на товари, розрахункова квитанція, товарний чек
3	Приймання товару на склад	Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1); акт про приймання матеріалів (М-7); накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20); акт приймання продукції за кількістю (або пересортицею); акт приймання продукції (товарів) за якістю; акт закупівель; товарно-транспортна накладна

1	2	3
4	Облік товару на складі	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (М-14); накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20); акт про дооцінку товару; відомість нарахування та списання втрат товарів, що реалізуються у магазинах самообслуговування; довідка про реалізацію великогабаритних товарів у магазині самообслуговування у міжінвентаризаційний період; розрахунок резерву на відшкодування втрат товарів (понад норми природного збитку та бою) у магазинах самообслуговування; розрахунок на списання фактичних втрат товарів у магазинах самообслуговування у міжінвентаризаційний період; інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (інв-3); акт інвентаризації відвантажених товарів (інв-4); інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання (інв-5)
5	Виробництво	Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1); акт про приймання матеріалів (М-7); накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20); акт приймання продукції (товарів) за кількістю (або пересортицею); акт приймання продукції (товарів) за якістю
6	Надходження товару в торговий зал	Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1); акт про приймання матеріалів (М-7); відомість обліку залишків матеріалів на складі (М-14); накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20); акт приймання продукції (товарів) за кількістю (або пересортицею); акт приймання продукції (товарів) за якістю; акт про дооцінку товару; відомість нарахування та списання втрат товарів, що реалізуються у магазинах самообслуговування; довідка про реалізацію великогабаритних товарів у магазині самообслуговування у міжінвентаризаційний період; розрахунок резерву на відшкодування втрат товарів (понад норми природного збитку та бою) у магазинах самообслуговування; розрахунок на списання фактичних втрат товарів у магазинах самообслуговування у між інвентаризаційний період; товарно-транспортна накладна (1-ТН); інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (інв-3); акт інвентаризації відвантажених товарів (інв-4); інвентаризаційний опис товарів, матеріалів, тари та коштів у торгівлі (інв-12, 13)
7	Розрахунок за товар	Платіжне доручення; фіскальний касовий чек на товари; розрахункова квитанція

Раціонально організований документообіг передбачає: мінімальний розрив у часі між здійсненням господарських операцій та отриманням необхідних узагальнених показників органами управління підприємством; застосування найбільш досконалих способів і засобів збирання та просування первинної інформації до місця її обробки; доцільне розташування

структурних підрозділів з метою створення інформаційного операційного потоку.

В умовах електронної комерції документообіг має інші властивості, адже електронна торгівля використовує не лише затверджені форми первинного обліку, а й різноманітні замовлення, заявки й інформаційні карти. Первинні облікові документи формуються на основі бланків-заявок, які містять умовно-змінні додаткові й умовно-змінні обов'язкові реквізити, що значно скорочує час на введення і обробку інформації щодо товарних операцій та забезпечує формування первинних документів.

Графіком документообігу товарних операцій торговельного підприємства враховується оптимальна кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, і мінімальний термін його перебування в підрозділі. В умовах електронної комерції формування первинних облікових документів і їх обробка є менш витратними за часовим параметром і трудомісткістю.

Наступною складовою процесу формування обліково-аналітичного забезпечення товароруху є визначення тривалості документообігу. В умовах автоматизації створення форм первинного обліку, формування електронних масивів первинних облікових документів і використання облікового програмного забезпечення обробка масиву параметрів первинної інформації за певним користувачем здійснюється автоматизовано та не потребує витрат часу чи ручної праці, а тривалість документообігу облікових реєстрів і звітних форм для прийняття управлінських рішень втрачає актуальність.

Цінність облікової інформації визначається тим, як вона сприяє виконанню функцій особами чи підрозділами, яким вона надходить. У випадку зміни функцій діяльності того чи іншого структурного підрозділу необхідна й обов'язкова перебудова системи передавання інформації: зміна маршрутів інформаційних потоків; ліквідація застарілих і зайвих форм; введення нових тощо. На підприємствах досить часто зустрічаються випадки несвоєчасної перебудови такої системи. Зі зміною функцій структурних підрозділів підприємств у системі інформації спостерігаються дві конфліктні ситуації:

застарілий інформаційний маршрут накопичує необроблені первинні документи, що позначається на ефективності процесу управління;

вводяться нові інформаційні маршрути та форми документів без скасування старих, що призводить до дублювання інформації.

У результаті документування й обробки, а подеколи – використання надлишкової інформації, необхідні дані губляться в загальній її масі.

Розглядаючи торговельно-технологічні процеси за структурними підрозділами, залученими до товароруху, важливо оцінити ступінь зв'язку й інформаційного обміну між підрозділами підприємства з метою формування оптимальних схем взаємодії підрозділів торгового підприємства та формування інформаційного забезпечення товароруху.

Аналіз інформаційних зв'язків структурних підрозділів торговельного підприємства підтверджує, що його бухгалтерська служба має систематичний зв'язок з усіма структурними підрозділами, а отже, оперативно отримує інформацію про товарорух. У бухгалтерії процес документообігу працює ефективно.

Обіг первинних облікових документів є основою для формування обліково-аналітичного забезпечення товароруху між структурними підрозділами торгового підприємства. З метою систематизації й удосконалення документообігу автори пропонують використовувати схему управління обігом первинних форм з урахуванням торговельно-технологічного процесу. Адже саме він є об'єктом документування у структурному підрозділі, де створюються форми та перелік первинних документів.

Використання запропонованої схеми управління документообігом товарних операцій за організаційною структурою дозволить чітко визначити центри відповідальності зі створення інформаційного забезпечення товароруху. Вирішення проблем інформаційного забезпечення управління товарними запасами на практиці дасть змогу будь-якому підприємству торгівлі сприяти ефективному їх використанню й управлінню ними; забезпечить належне інформаційне середовище для використання сучасних методик аналізу та застосуванню його даних в управлінні.

2.2. Формування й аналіз облікової інформації в управлінні дебіторською заборгованістю підприємства

Розвиток вітчизняної економіки в ринкових умовах господарювання, її інтеграція у світове економічне співтовариство, самостійність суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм власності в реалізації фінансової політики висунули на перший план проблему забезпечення стійкості та стабільності економічного розвитку. Гарантом стійкого зростання та фінансової стабільності суб'єкта господарювання в ринкових умовах є налагоджена система розрахунків. Зростання дебіторської

заборгованості в умовах кризи неплатежів в Україні стає поширеним явищем. Стан розрахунків із дебіторами характеризується напруженими стосунками між контрагентами, значними сумами заборгованості та тривалими термінами погашення.

Проблема неплатежів визначає облік дебіторської заборгованості як одне з найбільш складних і суперечливих питань. В українській економіці підприємств, що працюють зі своїми покупцями і замовниками виключно за попередньою оплатою, меншість. Відповідно, питання формування й аналізу облікової інформації в управлінні дебіторською заборгованістю є актуальними. Показник дебіторської заборгованості дуже важливий, оскільки стан розрахунків з дебіторами впливає на грошові потоки, на економіку суб'єкта господарювання в цілому. Якщо гроші від дебіторів не надійдуть вчасно, підприємство не зможе вчасно розрахуватися з постачальниками, виконати податкові зобов'язання.

Затримка грошових надходжень від дебіторів змушує залучати кредитні ресурси, а кредиторська заборгованість погіршує структуру балансу, відсотки за кредитами зменшують прибуток. Великі підприємства ведуть розрахунки одночасно з сотнями дебіторів, і тому планувати та контролювати динаміку розрахунків з контрагентами складно. Однак необхідно, оскільки від точності прогнозів дебіторської заборгованості залежить забезпеченість необхідними грошовими коштами, як для вирішення поточних завдань, так і для здійснення важливих стратегічних планів. Інформація, необхідна для управління даним активом, зосереджується в рамках бухгалтерського обліку (фінансового й управлінського). Тому вихідна інформація повинна бути точною, достатньою деталізованою та придатною для аналізу та висновків, не вимагаючи додаткових витрат часу та праці.

Вагомий внесок у дослідження питань теорії та методології обліку й аналізу дебіторської заборгованості зробили вітчизняні та зарубіжні науковці: А. М. Андросов, І. А. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, М. Г. Білик, М. Ф. Ван Бреда, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. Р. Метьюс, Ж. Рішар, О. М. Петрук, С. Ю. Самвонова, Я. В. Соколов, Л. К. Сук, В. О. Шевчук. Е. С. Хендріксен (табл. А. 7 додатка А). Проте, відзначаючи цінність викладених науковцями результатів досліджень щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення обліку дебіторської заборгованості підприємств, необхідно вказати на наявність низки невирішених питань, пов'язаних саме з консолідацією облікової інформації для цілей управління дебіторською заборгованістю підприємства.

Реалізація управлінських функцій підприємством відносно дебіторської заборгованості викликає необхідність вирішення таких завдань, як: дослідження економічної сутності дебіторської заборгованості й її виникнення в сучасних умовах господарювання; доповнення її класифікації й обґрунтування критеріїв визначення; удосконалення нинішньої методики обліку заборгованості й її рефінансування; вдосконалення обліку простроченої та безнадійної заборгованості; здійснення аналізу та внутрішнього контролю дебіторської заборгованості спеціальним структурним підрозділом підприємства з проблемною дебіторської заборгованості. Постановка таких завдань викликає необхідність з'ясування сутності дебіторської заборгованості.

У сучасній економічній науці під управлінням дебіторською заборгованістю розуміють надання таких умов кредитування покупцям продукції, що мають на меті: підвищення попиту на продукцію; максимізацію прибутку за рахунок перевищення доходів над витратами; мінімізацію сум дебіторської заборгованості контрагентів з тривалим періодом погашення боргу. Наявність дебіторської заборгованості призводить до позапланового перерозподілу коштів між підприємствами, викликає погіршення фінансового стану підприємства, оскільки йому важко маневрувати коштами через тимчасове вилучення їх з обороту. На рис. 2.6 наведено операційний цикл як підґрунтя для визначення напрямів консолідації інформації про дебіторську заборгованість підприємства.

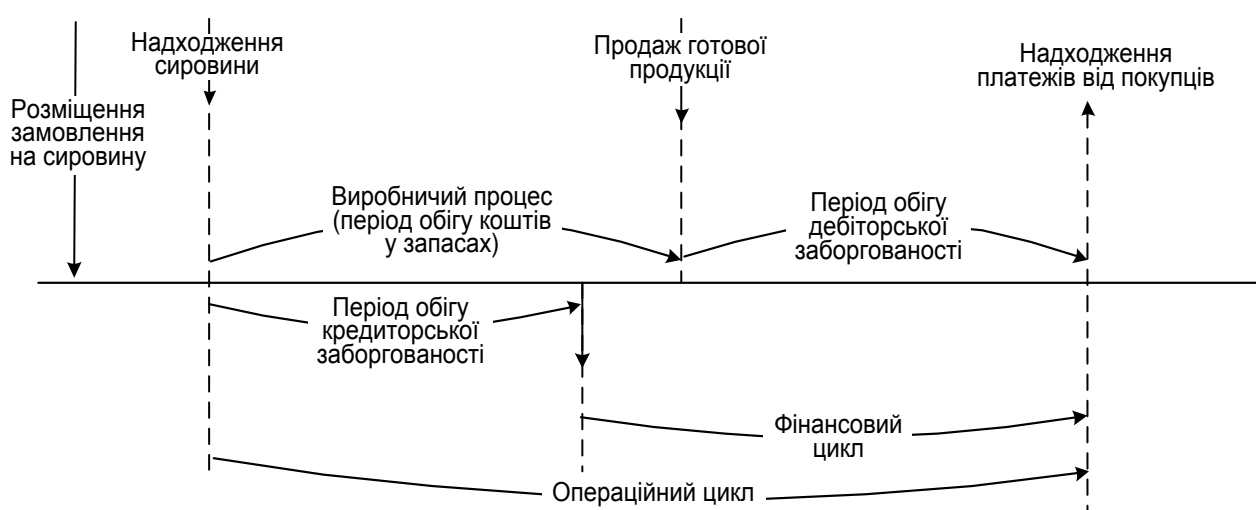


Рис. 2.6. Операційний цикл як підґрунтя визначення напрямів консолідації інформації про дебіторську заборгованість підприємства

Окрім того, відповідно до рис. 2.6. слід зазначити, що зниження дебіторської заборгованості вказує на те, що підприємство вживає змістовних заходів, а збільшення дебіторської заборгованості свідчить про послаблення фінансової роботи (зрозуміло, якщо таке зростання заборгованості не пов'язане з параметрами маркетингової стратегії підприємства). Зазначена динаміка дебіторської заборгованості визначається переважно впливом поданих на рис. 2.7 внутрішніх і зовнішніх факторів.

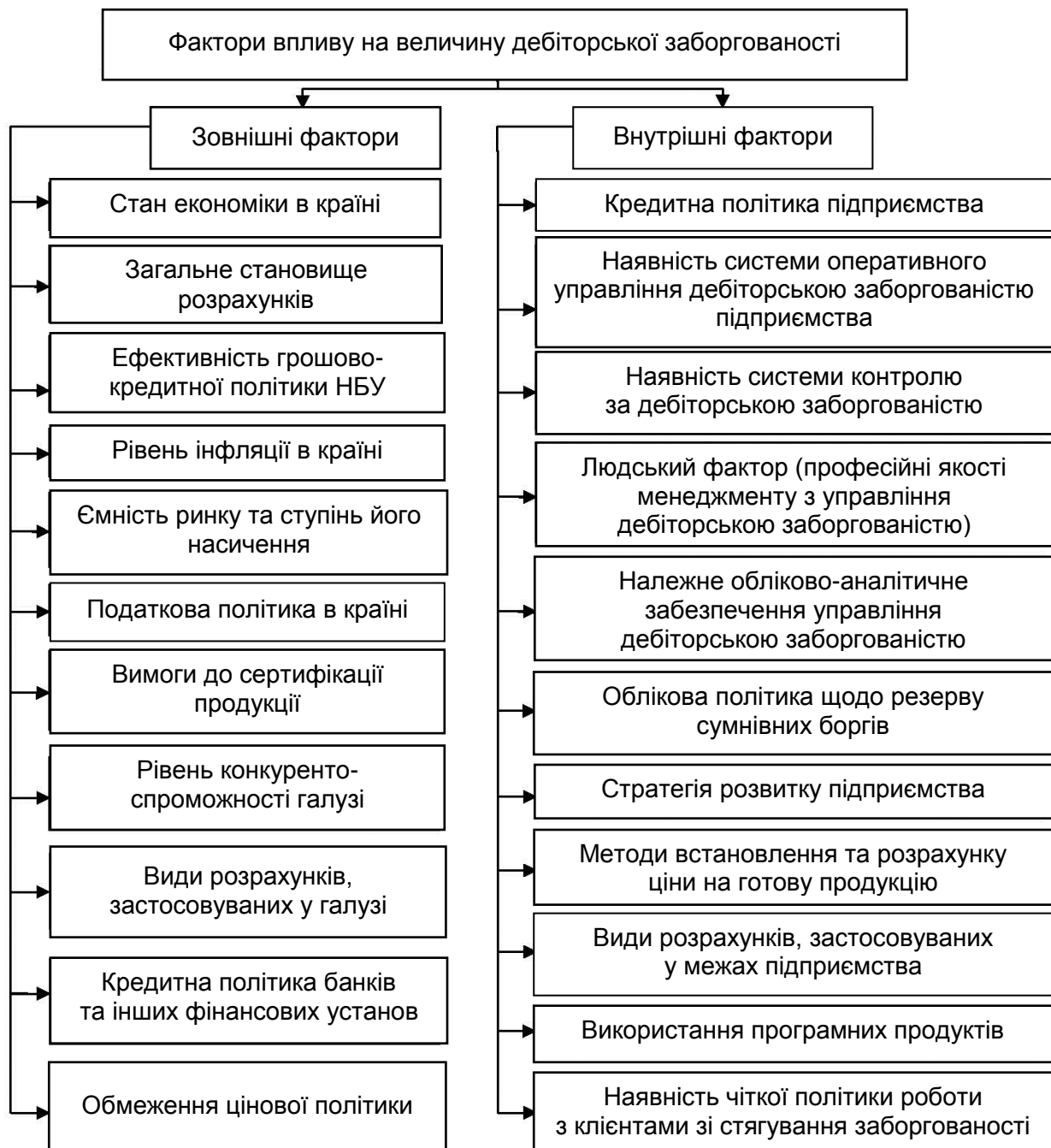


Рис. 2.7. Фактори впливу на величину дебіторської заборгованості (узагальнено автором на основі [21; 48; 76])

Як справедливо зазначає О. І. Коблянська [76], виникнення дебіторської заборгованості – це об'єктивний процес, обумовлений існуванням ризиків у проведенні взаєморозрахунків між контрагентами за результатами господарських операцій. Відповідно, для ефективного управління дебіторською заборгованістю необхідно оптимізувати обліково-аналітичне забезпечення своєчасності та достовірності інформації для керівництва суб'єктів господарювання. Необхідна та своєчасна інформація в значній мірі залежить від прийнятої на підприємствах диференціації та структуризації дебіторської заборгованості.

Задовольняючи інформаційні запити системи управління дебіторською заборгованістю підприємства, слід враховувати, що: національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку обмежують розподіл дебіторської заборгованості підприємств за терміном погашення за дотриманням нормативного операційного циклу (див. рис. 2.6) на поточну та довгострокову. У літературних же джерелах з управління дебіторською заборгованістю [17; 48; 76; 109] увага приділяється розгляду саме поточної дебіторської заборгованості, а також розрізненням її за своєчасністю погашення (як правило на нормальну, сумнівну і безнадійну); станом на 2015 р. у формі 1 містяться лише такі види дебіторської заборгованості: дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (за чистою реалізаційною вартістю); дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами; з бюджетом; з виділенням зобов'язань з податку на прибуток; з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків, інша поточна дебіторська заборгованість.

Отже, потрібна певна систематизація вимог з боку системи управління до підсистеми консолідації інформації про дебіторську заборгованість. У даному контексті слід звернути увагу на те, що система управління дебіторською заборгованістю є частиною системи менеджменту підприємства та тісно корелює з його маркетинговою політикою (особливо в частині оптимізації розміру заборгованості та прискорення її сплати). Узагальнюючи літературні джерела [14; 87; 140], можна запропонувати перелік шляхів щодо формування системи управління дебіторською заборгованістю. Перелік таких шляхів та їх характеристика подані на рис. 2.8. Кожен з таких етапів визначає особливості та параметри процедури консолідації облікової інформації для управління дебіторською заборгованістю підприємства.



Рис. 2.8. Етапи формування системи управління дебіторською заборгованістю підприємства

З точки зору поданої на рис. 2.8 схеми консолідована обліково-аналітична інформація розглядається як економічна інформація про виробничі (економічні) відносини; виробничі (економічні) ресурси, необхідні для функціонування економічних об'єктів та управління ними. Орієнтуючись на дані бухгалтерського обліку до системи консолідації інформації, можна залучити відомості, подані на рис. 2.9.



Рис. 2.9. Відображення інформації про дебіторську заборгованість

В аспекті розширення поданих на рис. 2.9 відомостей слід наголосити на доречності пропозицій Н. М. Матиціної [109] відносно того, що консолідація інформації про дебіторську заборгованість має забезпечувати зростання аналітичності такої інформації (2.10). Прийняття означених шляхів актуалізує розробку Д. Стоупа [150] щодо розширення завдань аналізу поточної дебіторської заборгованості (рис. 2.10).

Реалізація наведених на рис. 2.10 завдань можлива тільки за наявності повної, достовірної та своєчасної інформації про стан дебіторської заборгованості. Для управління дебіторською заборгованістю підприємство повинно сформулювати кредитну політику, що дозволить максимально

ефективно використовувати дебіторську заборгованість як інструмент збільшення продажів, і комплекс заходів, спрямованих на зниження ризику виникнення простроченої або безнадійної дебіторської заборгованості. На основі цього автори пропонують загальну схему управління дебіторською заборгованістю, яка є специфічною, функціональною та багатокомпонентною системою, що складається з комплексу взаємопов'язаних блоків, які відчують на собі вплив зовнішніх і внутрішніх факторів і створюють певну цілісність. Логіка роботи запропонованого контуру управління дебіторською заборгованістю подана на рис. 2.11.

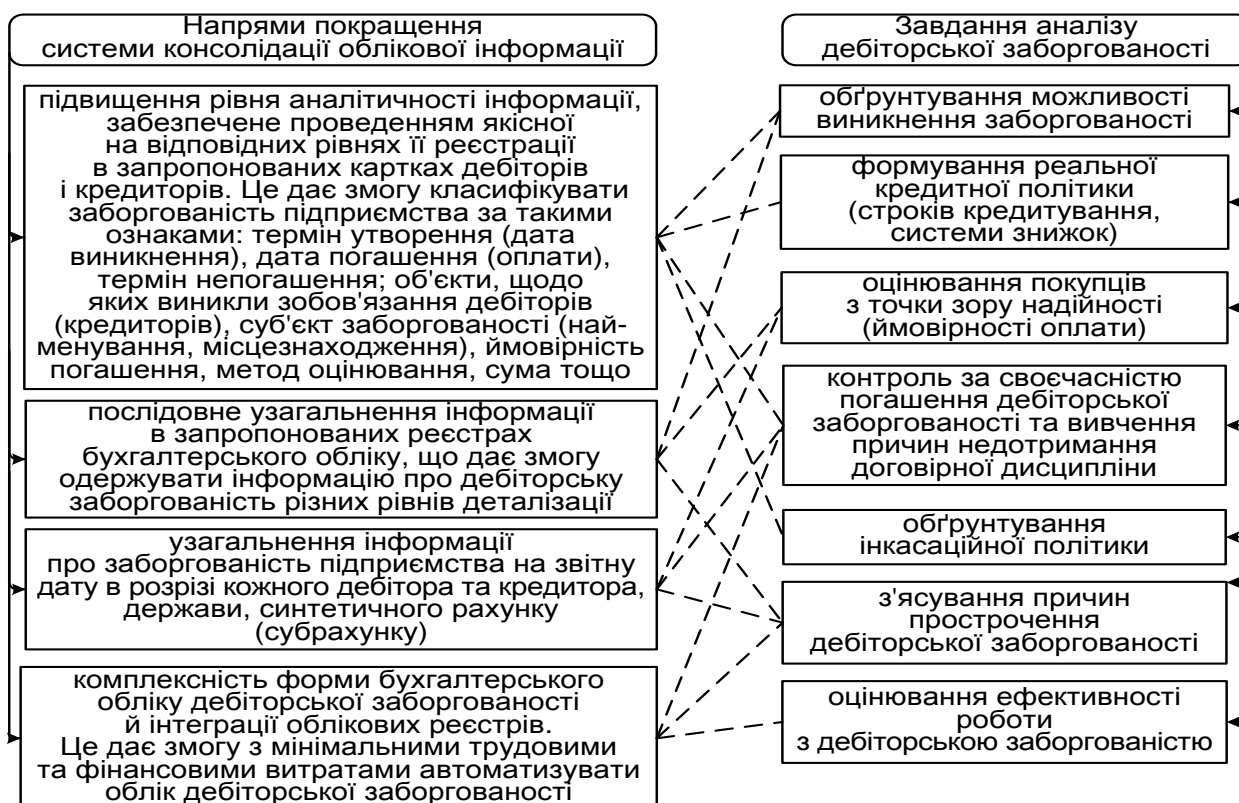


Рис. 2.10. Співвіднесення завдань аналізу витрат з вимогами до системи консолідації інформації
(узагальнено на основі [109; 150])

Розміщені на рис. 2.11 блоки розкривають логіку управління дебіторською заборгованістю та в остаточному підсумку визначають параметри консолідації облікової інформації. Управлінський цикл починається з визначення логіки роботи з дебіторами (в рамках блоку обирається кредитна політика) й оцінювання поточного стану результативності такої роботи (другий блок). На основі проведеного оцінювання відбувається формування системи кредитних умов (третій блок) і визначається граничний

розмір капіталу, що може відволікатися до дебіторської заборгованості (четвертий блок). Безпосередньо управління дебіторською заборгованістю вимагає наявності певних стандартів і показників для оцінювання покупців (формується в рамках п'ятого блоку). Їх використання обумовлює вироблення (блок шостий) та реалізацію (блок сьомий) заходів з нормалізації рівня дебіторської заборгованості. Решта блоків наведеної схеми можуть розглядатися як підсистеми системи консолідації інформації. Таке твердження припустиме з оглядом на те, що в рамках процедури консолідації потрібно: здійснювати контроль і моніторинг дебіторської заборгованості (блок восьмий) та оцінювати ефективність кредитної політики (на основі аналітичної роботи з результатами моніторингу в рамках десятого блоку). Усе це можливе лише за наявності дієвого інформаційного забезпечення, утвореного на десятому етапі поданої на рис. 2.11 схеми.



Рис. 2.11. Схема системи управління дебіторською заборгованістю

Отже, в контексті мети даного дослідження та в рамках наведеної на рис. 2.11 схеми особливого значення набуває формування на підприємстві системи обліку, що дозволить отримувати оперативні дані в необхідній мірі деталізації для здійснення менеджерами своїх функцій з управління. Найбільш ефективною, на думку авторів, є облікова система, заснована на інтеграції фінансового, управлінського та стратегічного обліку в рамках системи консолідації інформації. Їх взаємозв'язок і взаємодія забезпечують подання інформації компетентним особам на основі даних єдиної інформаційної бази, яка відповідає складовим бізнес-моделі підприємства.

На жаль, слушним є твердження О. Г. Дудукало [196] відносно того, що подання до бухгалтерської звітності відомостей про дебіторську заборгованість не дозволяє повною мірою оцінити стан розрахунків підприємства, оскільки не враховує зміни "в купівельній спроможності грошей, що пішли з дня укладення договору" [196]. Відповідно, отримати інформацію про реальну величину зобов'язань можна шляхом застосування процедури дисконтування грошових потоків. Для визначення реальної суми заборгованості доцільно використовувати розрахункову суму боргу, що враховує зміну первісної величини дебіторської заборгованості за період затримки платежу відповідно до ставки дисконтування.

Розрахункове значення реальної дебіторської заборгованості та зіставлення його з сумою дебіторської заборгованості за даними фінансового обліку дозволить: визначити втрати, щодо підприємства в результаті реалізації продукції в кредит; виробити заходи щодо оптимізації розрахунків з дебіторами, недопущення необґрунтованої заборгованості та зростання неоплачених в строк і безнадійних боргів.

Основною складовою ефективною обліковою системи є первинна документація, автоматизація, орієнтація на потреби управління.

З позиції аналітичного підходу до формування інформації інтегрована система обліку є складною системою, в основі якої лежать головні критерії: повнота відображення; відокремлене відображення в обліку якісного стану дебіторської заборгованості; обов'язковість класифікації дебіторської заборгованості різних періодів часу; класифікація облікових даних за видами продукції.

Аналітичні угруповання дебіторської заборгованості забезпечуються розробленням на підприємстві Плану рахунків. Він передбачає ведення обліку з використанням субрахунків другого, третього та наступних порядків для відображення дебіторської заборгованості за такими характерними

ознаками: склад; валюта розрахунків; терміни погашення; період погашення заборгованості; забезпеченість; види продукції.

Загальна класифікація дебіторської заборгованості в системі консолідації облікової інформації має шість рівнів. Основними визначальними чинниками виступають інформативність і відповідність завданням управління. Для забезпечення відокремленого обліку дебіторської заборгованості, що виникла з різних підстав, використовується її угруповання на дві категорії – "Розрахунки з покупцями та замовниками" й "Аванси видані". У складі елементів дебіторської заборгованості першого рівня відбувається структурування за валютою розрахунків, що забезпечує аналітичний облік на другому рівні за розрахунками в гривнях і розрахунками у валюті.

Для здійснення контролю за строками погашення передбачений аналітичний облік дебіторської заборгованості за субрахунками третього порядку, де термін погашення визначається як період від дати виникнення заборгованості до дати її погашення. За цією ознакою Д. Стоуп [150] виділяє поточну та прострочену заборгованість. На четвертому рівні аналітичного обліку дебіторська заборгованість класифікується за періодами погашення: до 30 днів, 31 – 45 днів, 46 – 60 днів, 61 – 90 днів, понад 90 днів. Структурування дебіторської заборгованості за строками дозволяє: формувати картину стану розрахунків з покупцями; виявити прострочену заборгованість; оцінити динаміку погашення заборгованості за окремими групами дебіторів; провести оцінювання можливих неплатежів.

На п'ятому, аналітичному, рівні дебіторська заборгованість обліковується на субрахунках залежно від виду забезпечення – застава, банківська гарантія, порука, незабезпечена заборгованість. Подібне розподілення сприяє отриманню якісної інформації про ступінь надійності заборгованості в розрізі окремих дебіторів і може бути використане в процесі аналізу стану дебіторської заборгованості підприємства.

На шостому рівні дебіторська заборгованість покупців враховується за видами продукції. Це уможливорює контроль ефективності продажів і внесення оперативних змін в асортиментну політику.

Сформовані в системі консолідації облікової інформації звіти дозволяють дати оцінку динаміці та структурі дебіторської заборгованості, здійснювати поточний моніторинг якості розрахункових операцій та контроль виконання платіжної дисципліни. Облік дебіторської заборгованості в інтегрованій системі дозволяє більш ефективно використовувати вільні грошові кошти, не допускаючи виникнення безнадійних боргів. Для цілей

же оподаткування облік зобов'язань у системі консолідації інформації дозволяє визначити результат наявності та руху дебіторської заборгованості на оподатковуваний прибуток підприємства.

Запропонована система організації аналітичного обліку дебіторської заборгованості слугує цілям формування інформації для управлінського апарату на різних рівнях управління, з необхідною деталізацією й узагальненням на основі систематизованого відбору за обраними критеріями. Різні угруповання дебіторської заборгованості дають можливість диференціювати облікову інформацію в аналітичному розрізі й, отже, зробити її більш оперативною та гнучкою. Дослідження основних показників і підходів до аналізу дебіторської заборгованості дозволило зробити висновок про необхідність поєднання традиційного економічного аналізу основних показників та інструментів обліку в системі управління дебіторською заборгованістю підприємства (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Напрями та види аналізу дебіторської заборгованості

Розглядаючи методику комплексного аналізу дебіторської заборгованості, необхідно зазначити, що вона включає основні елементи традиційного аналізу й управлінського обліку. Це дозволяє виявити нереалізовані вигоди підприємства, зміцнити його фінансовий стан, збільшити стійкість і ефективно контролювати грошові надходження на погашення дебіторської заборгованості. У зв'язку з цим запропоноване проведення

комплексного аналізу дебіторської заборгованості в системі управління підприємств, подане схематично на рис. 2.13.

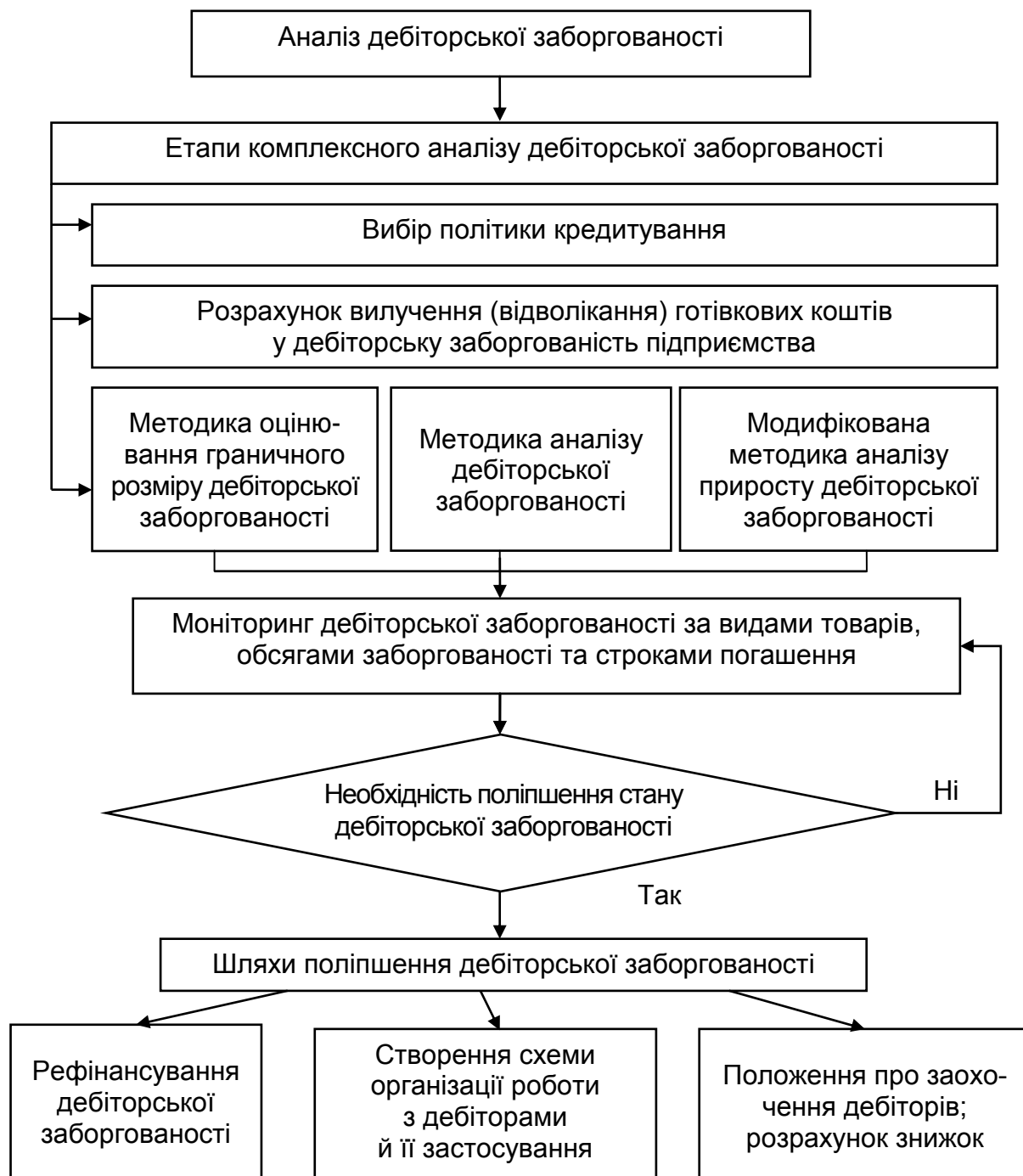


Рис. 2.13. **Схема аналізу дебіторської заборгованості**

Використання запропонованої методики сприятиме посиленню економічного ефекту від реалізації товарів і прискоренню отримання грошових коштів від дебіторів. Це можливе на основі застосування в практиці господарювання одного зі зазначених у табл. 2.3 заходів.

Заходи з управління дебіторською заборгованістю

Заходи	Мета заходу
Переговори	Мета – знаходження компромісу з приводу погашення заборгованості та врегулювання розбіжностей
Претензійна робота	Мета – повернення заборгованості. Здійснюється щодо заборгованості, що оскаржується
Судова (позовна) робота	Мета – повернення заборгованості в повному обсязі. Судова робота ініціюється в тому випадку, якщо претензія не задовільнена, а переговори були безрезультатні
Поступка права вимоги боргу	Мета – повернення заборгованості. Складається договір поступки права вимоги заборгованості, який передбачає: розрахунки з третьою особою за допомогою векселів; відстрочку оплати за договором більш ніж на 30 днів

Крім того, необхідно розмежувати рівні управління дебіторською заборгованістю. Для цього пропонується використовувати поданий у табл. 2.4 регламент управління простроченою дебіторською заборгованістю.

Рекомендований регламент з управління простроченою дебіторською заборгованістю

Етапи управління дебіторською заборгованістю	Процедури
Критичний термін оплати не настав	Укладання договору; контроль відвантаження
	Виставлення рахунку; відвантаження
	Повідомлення про суму та розрахункові терміни погашення дебіторської заборгованості
	За 2–3 дні до настання критичного терміну оплати – дзвінок з нагадуванням про закінчення періоду відстрочки, а за необхідності – звірка сум
Прострочення до 7 днів	У разі несплати в термін – дзвінок зі з'ясуванням причин, формування графіка платежів
	Припинення поставок (до оплати)
	Надсилання попереджувального листа про нарахування штрафу
Прострочення від 7 до 30 днів	Нарахування штрафу
	Передсудове попередження
	Щоденні дзвінки з нагадуванням
	Переговори з відповідальними особами
Прострочення від 30 до 60 днів	Відрядження відповідального менеджера, прийняття можливих заходів з досудового врегулювання
	Офіційна претензія (рекомендованим листом)
Прострочення більше 60 днів	Подання позову до суду

Інтеграція показаних в табл. 2.3 заходів і наведеного у табл. 2.4 регламенту до системи менеджменту підприємства підвищить ефективність управління дебіторською заборгованістю. Підставами ж для забезпечення такої інтеграції, як було доведено, постануть результати роботи системи консолідації облікової інформації.

2.3. Обліково-аналітичне відображення інтелектуального капіталу в менеджменті інтегрованих об'єднань підприємств

Сьогодні в розвитку світової економіки спостерігаються тенденції, спрямовані на посилення ролі інтелектуальних та інформаційних ресурсів. Сучасні підприємства вже не можуть ефективно функціонувати без використання інтелектуального капіталу у виробничій діяльності. Змінюється спосіб створення продукту; знання й інформація використовуються з метою отримання доходу, мають економічну цінність і перетворюються на один з основних чинників створення нової вартості. Це призводить до появи однієї з найбільш масштабних фінансових проблем – перебудови змістовності публічної звітності підприємств перед власниками й іншими інвесторами.

Звітність підприємств повинна містити інформацію про основні фактори вартості: стратегію компанії, майбутні грошові потоки, нефінансові сторони діяльності, активи компанії, компетентність співробітників, ставлення клієнтів, ділову репутацію.

Практика сьогодення засвідчує, що позитивне позиціонування та набуття конкурентних переваг на світовому ринку стає можливим за умови включення до складу активів підприємства інтелектуального капіталу. Проте менеджери, які управляють вартістю компаній, переконані, що сучасний бухгалтерський облік не враховує у складі активів підприємства інтелектуальний капітал (компетентність співробітників, ставлення клієнтів, організаційну культуру, ділову репутацію та ін.). Виникає питання про можливість вартісного оцінювання нового показника, його обліку та відображення у звітності. У наукових колах постає проблема створення нової фінансової й управлінської концепції щодо обліку інтелектуального капіталу.

Насамперед необхідно розкрити економічну сутність та змістовність, визначити структуру та методи оцінювання інтелектуального капіталу. Важлива роль у розробленні теоретичних засад інтелектуального капіталу належить зарубіжним вченим К. Беккеру, Д. Беллу, П. Дракеру, Л. Едвінссону, І. Роосо, М. Кастельс, М. Мелоун, Р. Райх, Т. Стюарту,

М. Мелоун, П. Пільцер, О. Тоффлеру, Л. Туроу, які вказують на взаємозв'язок нагромаджених фірмою знань з її майбутніми вигодами, що втілюються в ринковій вартості. Питання обліково-аналітичного забезпечення управління інтелектуальним капіталом розглядалися в роботах О. Зайківського та В. Комарова, О. Храмовича, І. Павлюка, Г. Уманців та ін. У цих публікаціях визначено методичні засади, розкрито можливості управління інтелектуальною власністю як частиною інтелектуального капіталу, проаналізовано сутність і суперечності поняття "інтелектуальний капітал" з точки зору його обліку. Проте зі зростанням ролі інтелектуального капіталу особливої значущості набувають питання його обліку як з бухгалтерського, так і з управлінського поглядів.

Сьогодні на концепції інтелектуального капіталу побудований бізнес успішних підприємств, а зарубіжні країни розробляють стратегії розвитку своєї економіки. Проте поняття "інтелектуальний капітал" не використовується в явному вигляді в жодній міжнародній конвенції, законодавчому акті або нормативно-правовому документі. Отже, необхідна побудова систем фінансового й управлінського обліку для забезпечення ідентифікації його складових. Перші спроби обліку інтелектуального капіталу опубліковані в рекомендаціях Ради з розвитку промисловості та торгівлі Данії. Слід також зазначити, що в МСФЗ 38 [112] закладені, що дозволяють говорити про його відповідність новій парадигмі оцінювання нематеріальних активів, заснованих на понятті інтелектуального капіталу.

Однак в національній системі бухгалтерського обліку досі існує багато проблем і непорозумінь. Відповідно до П(с)БО 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, що не має матеріальної форми та може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам [264]. Наведене визначення нематеріального активу дозволяє виділити найважливіші його критерії: немонетарний актив; не має матеріальної форми.

Згідно з П(с)БО 8 немонетарні активи – всі активи, крім коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певної) сумі грошей [264]. А Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" розглядає активи як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому [53]. Згідно з визначеними

критеріями до нематеріальних активів належать тільки об'єкти інтелектуальної власності. До них не можуть бути віднесені ні фінансовий капітал, ні земля.

Накопичення досвіду та знань про інтелектуальний капітал дозволяє визначити загальні підходи, виробити певну єдину структуру інтелектуальних активів підприємств. Незважаючи на велику кількість підходів до визначення економічної сутності цього поняття, вчені одноставно вказують, що інтелектуальний капітал узагальнює знання організації, спрямовані на досягнення конкурентних переваг. Склад і структура інтелектуального капіталу описуються фахівцями по-різному, якогось канонічного уявлення не існує. Проте порівняння класифікацій, наведених у табл. 2.5, свідчить про несуперечливість поглядів різних авторів щодо внутрішнього наповнення складових інтелектуального капіталу.

Таблиця 2.5

Підходи до визначення структури інтелектуального капіталу
(узагальнено на основі [5; 6; 20; 80; 88; 264])

Автори	Структурні елементи	Характеристики
1	2	3
Ю. Сент-Онж [7]	Людський капітал	Здатність персоналу знаходити вирішення проблем клієнтів
	Споживчий капітал	Складається з частки клієнтів даної компанії на ринку, охоплення ними конкретного ринку, а також прибутку, яку ця компанія завдяки їм отримує
	Структурний капітал	Можливості, якими необхідно володіти і які використовуються для ефективного та дієвого реагування на зміну потреб ринку
К. Свейбі [111]	Внутрішня структура	Патенти, ноу-хау, авторські права, системи мережевої взаємодії, комп'ютерні й адміністративні системи; оргструктура, культура організації
	Зовнішня структура	Бренди, торговельні марки, імідж установи; стосунки зі споживачами, клієнтами, конкурентами, громадськими організаціями
	Компетентність персоналу	Здатність діяти в різноманітних ситуаціях; освіта, кваліфікація, навички, вміння, досвід, загальний рівень культури; ставлення до праці, до партнерів і клієнтів
М. Амстронг [6]	Людський капітал	Знання, вміння та здатності персоналу організації
	Соціальний капітал	Запаси та переміщення знань, що виникають завдяки мережі взаємовідносин всередині та поза організацією

1	2	3
	Організаційний (структурний) капітал	Інституціолізоване знання, яким володіє організація й яке зберігається в базах даних, інструкціях тощо
Е. Брукінг [22]	Людський капітал	Освіта працівників і професійна кваліфікація, пов'язані з роботою; знання, професійні схильності; психометричні характеристики, пов'язані з роботою навички
	Інтелектуальна власність	Патенти; авторські права; права на дизайн; виробничі секрети; ноу-хау; права на торговельні марки
	Ринкові активи	Репутація товарної марки; "свої" люди; покупці; повторні контракти; портфель замовлень; механізми розподілу товарів; ділове співробітництво; ліцензійні угоди; корпоративне ім'я
	Інфраструктурні активи	Філософія управління; корпоративна культура; управлінські процеси; інформаційні технології; стосунки з фінансовими установами
А. Колот [102]	Людський капітал	Сукупність знань, навиків, творчих здібностей, моральних цінностей, культури праці
	Організаційний капітал	Програмне забезпечення, патенти, товарні знаки, організаційна структура, культура організації
	Споживчий капітал	Зв'язки з клієнтами, інформація про клієнтів, історія взаємовідносин з клієнтами, торговельна марка

Виходячи з табл. 2.5, можна стверджувати про те, що автори виділяють людський капітал як складову інтелектуального капіталу. До того ж вони майже одностайні щодо його характеристики. Людський капітал подається не тільки як зібрана разом і навчена робоча сила, а й хороший менеджмент, унікальний науковий потенціал, контракти з видатними фахівцями в тій сфері, до якої належить бізнес. До людського капіталу також належать ноу-хау, невіддільні від конкретної фізичної особи. Використання таких ноу-хау зазвичай вимагає не тільки знання, як робити, а й уміння виконувати відповідні операції. Сюди ж відносять неявні знання.

Щоб успішно управляти людським капіталом, менеджмент повинен відслідковувати такий набір параметрів, як: освіта; кваліфікація; пов'язані з роботою знання; професійні нахили; психометричні характеристики; пов'язані з роботою вміння.

Зарубіжні підприємства надають інформацію про інтелектуальний капітал за спеціально розробленою формою відповідно до очікувань і вимог користувачів. Соціальні показники розкриваються в розділі щодо людського капіталу як частини інтелектуального. Аналіз основних показників

Звіту про інтелектуальний капітал [185] у розділі людського капіталу можна побачити часткову відповідність вітчизняним формам звітності, а саме – Звіту з праці, Звіту про умови праці, пільги та компенсації та Звіту про витрати на утримання робочої сили. Узгодженість показників людського капіталу у формах звітності зарубіжних і вітчизняних підприємств наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Узгодженість показників використання людського капіталу у формах звітності (складено на основі [185; 192; 198; 271])

№ п/п	Показники людського капіталу	Звітність	
		зарубіжних підприємств	вітчизняних підприємств
1	2	3	4
Загальні показники використання людського капіталу			
1	Середньооблікова кількість штатних працівників	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт з праці
2	Плинність кадрів	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт з праці
3	Фонд робочого часу	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт з праці
4	Кількість працівників, які мають вищу освіту, науковий ступінь, винахідники та раціоналізатори	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про кількість працівників, їх якісний склад і професійне навчання (форма виключена на підставі наказу Держстату від 30.09.2015 р. № 221)
5	Навчено новим професіям, підвищили кваліфікацію	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про кількість працівників, їх якісний склад і професійне навчання (форма виключена на підставі наказу Держстату від 30.09.2015 р. № 221)
6	Умови праці	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про умови праці, пільги та компенсації
7	Витрати на утримання робочої сили	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про витрати на утримання робочої сили
8	Витрати на професійні навчання	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про витрати на утримання робочої сили
Якісні показники використання людського капіталу			
9	Оцінювання управління	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
10	Добробут працівників	Звіт про інтелектуальний капітал	Звіт про витрати на утримання робочої сили
11	Здатність співпрацювати	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній

1	2	3	4
12	Розподіл управління	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
13	Індекс управління	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
14	Індекс повноважень	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
15	Індекс мотивації	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
Кількісні показники використання людського капіталу			
16	Витрати на навчання одного співробітника	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
17	Час на навчання одного працівника	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
18	Частка витрат на персонал у загальних витратах	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній
19	Додана вартість на одного співробітника	Звіт про інтелектуальний капітал	Показник відсутній

Аналізуючи дані табл. 2.6, можна побачити, що показники людського капіталу в вітчизняних формах звітності неповні та не надають достатньо інформації щодо кількісних показників його використання; відсутні якісні показники; людський капітал не відображується у складі активів фірми. Однією з причин цього може бути те, що така форма капіталу підприємству не належить, оскільки вона і є власністю робітника. Безумовно, існує юридична процедура, яка дозволяє прив'язати до фірми найбільш цінних фахівців за допомогою винагород і зобов'язань і відобразити контракти з ними у складі нематеріальних активів. Однак така процедура не може бути застосована до всіх співробітників. Більш простий спосіб прив'язати персонал – включити працівників у число акціонерів або співвласників підприємства. Проте ця форма також не універсальна, до того ж виникає проблема з правами власності звільнених працівників.

Істотні питання виникають з урахуванням інвестицій у людський капітал і вимірюванням отримуваних результатів. Витрати на навчання персоналу та підвищення його кваліфікації за правилами фінансового обліку слід відносити до витрат, а не до інвестицій, хоча з точки зору управлінського обліку їх краще відносити саме до інвестицій. Проте виникає проблема оцінювання результатів таких інвестицій. Зарубіжні підприємства розробляють досить складні системи обліку, які складаються в основному з якісних показників. Перехід від якісних показників до кількісних, висловлюваних у грошовому вимірнику, досить проблематичний. У кращому

випадку можна відобразити наявності залежностей, що виконуються для великих підприємств з тисячами співробітників.

Постійний пошук резервів зниження витрат, пристосування до технологічних змін, оптимальна координація діяльності всіх підрозділів обумовлюють необхідність розвитку персоналу, його навчання. Витрати на навчання персоналу потрібно розглядати як інвестиції в персонал, розраховані на тривалий період. Р. Лайкерт вважав "людський капітал" найбільш цінним надбанням фірми, оскільки його якість (рівень кваліфікації персоналу) постійно зростає, тоді як виробниче обладнання швидко застаріває, що знижує його вартість. Р. Лайкерт пропонував виділяти інвестиції персоналу в бюджеті та фінансовому звіті компанії, оцінювати ефективність їх використання.

На думку А. М. Мамчевої [223], складовими інвестицій в персонал є: освіта, професійне навчання; тренінги; розвиток; мотивація; охорона здоров'я. А інвестиції в персонал підприємства – це всі види майнових та інтелектуальних вкладень, а також витрати часу, що спрямовуються на навчання, професійний та особистий розвиток, охорону здоров'я працівників з метою майбутнього збільшення їх продуктивності праці та лояльності до організації, і, як наслідок, – приросту прибутку підприємства та/або отримання соціального ефекту.

Сучасний бухгалтерський облік витрат на розвиток, навчання персоналу здійснюється згідно з П(С)БО 16 "Витрати". Ці витрати відносяться до витрат поточного періоду. Залежно від виду персоналу та напряму навчання такі витрати можуть відображатися на рахунках 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". За оплати підприємством навчання працівника терміном понад місяць (наприклад, плата вноситься за семестр або рік) бухгалтерський облік витрат ведеться з використанням рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". За дебетом цього рахунку в такому випадку відображують суму передоплати за навчання, а за кредитом – списання частини витрат на навчання до складу витрат звітного періоду.

Норми Податкового кодексу дозволяють включати витрати на навчання персоналу до податкових витрат періоду, зменшуючи таким чином податок на прибуток. Традиційний бухгалтерський облік зосереджений на констатації минулих подій, він не пристосований до сучасних методів реєстрації результатів інтелектуальної діяльності підприємств.

Тому автори пропонують використовувати поняття "інвестиції в людський капітал", яке відрізняється від витрат на оплату праці. Витрати на оплату праці та соціальне забезпечення – це прямі витрати поточного періоду. Витрати на освіту, збереження здоров'я, культуру працівників слід вважати довгостроковими інвестиціями в людський капітал. Такі витрати повинні капіталізуватися та відноситися на збільшення вартості активів.

Чітке визначення переліку об'єктів, які можна віднести в бухгалтерському обліку до нематеріальних активів, представлений в П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [264]. Так, національні стандарти передбачають лише перелік активів, які можна віднести до нематеріальних активів, а саме:

права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище тощо);

права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

права на комерційні позначення (права на торговельні марки/знаки для товарів і послуг, комерційні/фірмові найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних); виконання, фонограми, відеограми; передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [264].

Однак П(С)БО 8 не визнає нематеріальними активами витрати на підготовку та перепідготовку кадрів, пропонуючи відображувати їх у складі витрати того періоду, у якому вони були понесені.

У свою чергу, міжнародні стандарти [112], поряд із загальним визначенням нематеріальних активів, передбачають основні критерії, а саме:

можливість ідентифікації; контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід, наявність яких надає право суб'єкту господарювання самостійно приймати рішення щодо віднесення відповідного об'єкта до нематеріальних активів. Тому такий суб'єкт господарювання має можливість забезпечувати контроль над майбутніми економічними вигодами від знання ринку та технічних знань у будь-який спосіб. Відповідно, вони можуть бути віднесені до нематеріальних активів. Тобто міжнародні стандарти надають суб'єктам господарювання більш широкій інструментарій та створюють їм можливість для більш адекватного облікового відображення всіх ресурсів підприємства, в тому числі й нових його складових.

Проте такі показники, як філософія управління, корпоративна культура, залишаються поза увагою бухгалтерів та економістів у зв'язку зі складністю їх оцінювання та визначення майбутніх економічних вигід.

Для обліку творчих і наукових здібностей людини (їх вартості), які не належать безпосередньо суб'єкту господарювання, проте забезпечують отримання теперішнього та майбутнього (потенційного) доходу, Н. М. Королук [84] пропонує ввести нову групу позабалансових рахунків "Немонетарні людські активи" рахунок 010 "Людський капітал", субрахунки 011 "Людський капітал адміністративного персоналу", 012 "Людський капітал виробничого персоналу", 013 "Людський капітал іншого персоналу", а для надання інформації про людський капітал – внутрішні звіти, розроблені відповідно до потреб кожного конкретного суб'єкта господарювання. Т. А. Фонарьова [165], у свою чергу, наводить приклад формування управлінського балансу людського капіталу в системі управлінського обліку підприємства.

Визначити та дати оцінку величині людського капіталу деякі автори пропонують через гудвіл. Ю. Ю. Мороз [224] доповнює баланс підприємства додатковими статтями: в активі – комерційні активи, в пасиві – інтелектуальний капітал. Фахівець змінює назву активного рахунку 19 з "Гудвіл" на "Комерційні активи", одночасно ввівши до нього субрахунок 192 "Гудвіл за справедливою вартістю" з рахунками третього порядку: 1921 "Компетенція персоналу", 1922 "Організація господарської діяльності", 1923 "Позиція на ринку". У пасиві до рахунку 42 "Додатковий капітал" вводить субрахунок 426 "Інтелектуальний капітал", інформація на якому може накопичуватися в розрізі рахунків 4261 "Людський капітал", 4262 "Організаційний (структурний) капітал", 4263 Клієнтський (споживчий) капітал".

Ю. В. Чуб [171] зазначає, що інтелектуальний капітал – це новий вид активів підприємства, який належить до нематеріальних активів, а гудвіл вважає капіталом, як окрему економічну одиницю, яка може існувати тільки разом із підприємством, без можливості вилучення. На його думку, даний об'єкт може належати до основного капіталу у вигляді додаткового інтелектуального капіталу (рахунок 42 "Додатковий капітал") як основне майно – без можливості амортизації.

На думку авторів, відображення складових інтелектуального капіталу в складі нематеріальних активів підприємства сьогодні можливе лише стосовно частки організаційного капіталу, пряме відображення інтелектуального капіталу цим вичерпується. У непрямій формі можливе відображення у фінансовому обліку інших структурних елементів інтелектуального капіталу. Їх наявність забезпечує фірмі додаткові доходи, що, своєю чергою, призводить до збільшення ринкової вартості підприємства та виникнення гудвілу. Проте гудвіл не можна вважати безпосереднім вираженням вартості інтелектуального капіталу, оскільки він виникає зі зміною юридичної особи як різниця між ринковою вартістю підприємства та вартістю його активів.

Інвестиції в людський капітал автори пропонують відображувати в бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів підприємства на активному рахунку 12 "Нематеріальні активи" субрахунок 127 "Інші нематеріальні активи". На цьому субрахунку сьогодні ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо). Інвестиції в людський капітал визнаються активами у разі, якщо підприємство здійснює контроль за такими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена, й існує ймовірність отримання економічних вигід або потенціалу корисності.

Зарахування на баланс інвестицій в людський капітал здійснюється на підставі відповідного первинного документу (акту введення в експлуатацію або акту виконаних робіт), в якому зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот (зокрема сертифікат, свідоцтво, договір на надання освітніх послуг, договір з підготовки фахівців за відповідними освітньо-професійними програмами, договір залучення роботодавців до освітнього процесу та ін.).

Витрати на навчання розглядаються як відновлення початкової вартості капіталу або як приєднання вартості "людського капіталу" (за

аналогією з витратами на модернізацію обладнання). Встановлюється прийнятний термін амортизації.

Відображення амортизації інвестицій в людський капітал треба показувати на рахунку 13 "Знос необоротних активів (амортизація)" на новому субрахунку 136 "Накопичена амортизація інвестицій в людський капітал".

Первісна вартість інвестицій в людський капітал збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід.

Джерело формування коштів для інвестування в людські ресурси, витрати на розвиток (професійний, соціальний), адаптацію (професійну, соціальну), мотивацію й інші витрати пропонується відображувати в складі власного капіталу підприємства на пасивному рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", на новому субрахунку 479 "Забезпечення інвестицій в людський капітал". Вважається за доцільне використовувати його для резерву інвестицій в людський капітал (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Рахунки для відображення інвестицій в людський капітал

Активні рахунки		Пасивні рахунки	
Рахунок	Субрахунок	Рахунок	Субрахунок
12 "Нематеріальні активи"	127 "Інші нематеріальні активи (інвестиції в людський капітал)"	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	479 "Забезпечення інвестицій в людський капітал"
13 "Знос необоротних активів (амортизація)"	136 "Накопичена амортизація інвестицій в людський капітал"		

За умови надання підприємствам права створювати забезпечення майбутніх витрат на інвестиції в людський капітал виникає потреба в розробці методичних засад їх обліку. Методика бухгалтерського обліку операцій формування забезпечення інвестиції в людський капітал включає механізм нарахування резерву, документальне оформлення та порядок відображення на бухгалтерських рахунках.

Для визначення методу розрахунку такого резерву необхідно враховувати обліково-економічну змістовність людського капіталу та витрати, необхідні для його формування. Запропонована О. В. Романовою [138]

класифікація людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку дозволяє розглядати й оцінювати людський капітал, з одного боку, як накопичений людський капітал, втілений у визнаних активах індивідуального людського капіталу та в нематеріальних інтелектуальних активах, а з іншого – як інвестиційні витрати підприємства, спрямовані на збереження та розвиток його людського капіталу, які підприємство здійснює задля покращання функціонування робочої сили, підвищення якості, гнучкості та здатності до інновацій та підвищення прибутків.

З метою вибору бази розрахунку такого резерву доцільно проаналізувати склад витрат на людський капітал підприємства, тобто витрати на його формування, використання та відтворення. Такі витрати треба розглядати крізь призму майбутніх вигід, не включаючи до бази розрахунку витрати на використання людського капіталу, а саме – на оплату праці та відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування.

Базу розрахунку резерву на інвестиції в людський капітал повинні формувати витрати на формування та відтворення людського капіталу: витрати на пошук, відбір і наймання персоналу; витрати на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації, на корпоративну культуру, мотивацію та стимулювання праці, оздоровлення та покращання умов життя працівників; витрати, пов'язані з регулярним плануванням і моніторингом якісного складу персоналу. Керівництво підприємства повинно усвідомлювати, які знання, навички, кваліфікація, компетентності працівників важливі для досягнення мети. Для моніторингу такої інформації необхідно створити базу знань персоналу.

Аналіз складових інтелектуального капіталу, наведений в табл. 2.5, дозволяє визначити такий його структурний елемент, як організаційний (структурний) капітал. Організаційний капітал – найбільш різномісна складова інтелектуального капіталу. До нього відносять: права інтелектуальної власності, інформаційні ресурси, інструкції та методики роботи, систему організації фірми, філософію управління, корпоративну культуру, управлінські процеси та ін. Попри різномісність саме організаційний капітал найбільше відповідає нематеріальним активам.

До споживчого (ринкового) капіталу відносять товарні знаки, фірмові найменування, ділову репутацію; наявність "своїх" людей в організаціях-партнерах і постійних покупців, репутація товарної марки; повторні контракти, портфель замовлень, механізми розподілу товарів, ліцензійні угоди; корпоративне ім'я. Тільки частину з переліченого можна назвати активами підприємства. Не можна вважати активами людей, які працюють

в інших організаціях, забезпечуючи їх інтереси. Проте з точки зору забезпечення успіху бізнесу це дуже важливі активи.

Вимірювання споживчого капіталу в будь-яких кількісних показниках, у тому числі його вартісна оцінка, окремо від інших складових інтелектуального капіталу не матиме сенсу, хоча можливе кількісне вимірювання окремих частин споживчого капіталу. Багато підприємств показують кількість постійних споживачів своєї продукції. У грошовому вираженні прийнято оцінювати товарні знаки, проте поза увагою залишається значна частина показників споживчого капіталу.

Узагальнене подання запропонованих видів капіталу наведено у табл. 2.8. На жаль, незважаючи на значний вплив інтелектуального капіталу на ефективну діяльність підприємства, сьогодні не всі його елементи можуть бути описані офіційними бухгалтерськими категоріями та відображені у обліку (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.8

Відображення інтелектуального капіталу у складі активів підприємства

Структурні елементи інтелектуального капіталу	Показники	Види активів	
Людський капітал	Освіта працівників; професійна кваліфікація; пов'язані з роботою знання; пов'язані з роботою навички	В обліку можуть бути відображені у вигляді витрат на розвиток персоналу, а не активів	Непряме відображення у складі гудвіла
	Професійні схильності; психометричні характеристики	Не відображується	
Споживчий капітал	Репутація товарної марки; "свої" люди; покупці; повторні контракти; портфель замовлень; механізми розподілу товарів; ділове співробітництво; ліцензійні угоди; корпоративне ім'я	Не відображується	
Організаційний капітал	Філософія управління; корпоративна культура; управлінські процеси	Не відображується	
	Патенти; авторські права; права на дизайн; ноу-хау; виробничі секрети; права на торговельні марки	Права інтелектуальної власності	

Отже, щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтелектуального капіталу виникають такого роду проблеми:

відсутність можливості відображення інтелектуального капіталу в складі активів підприємства незважаючи на те, що за своєю економічною сутністю інтелектуальний капітал відповідає нематеріальним активам;

вимірювання інтелектуального капіталу вітчизняних підприємств у будь-яких кількісних показниках неможливе, оскільки більша частина показників має якісний характер. Вартісна оцінка повинна здійснюватися витратним методом, а перелік витрат, що визнаються інвестиціями в інтелектуальний капітал, має затверджуватися для кожного підприємства окремо із врахуванням специфіки його діяльності.

2.4. Методологія бухгалтерського відображення фінансових інвестицій приватних підприємств у контексті трансформації інвестиційних процесів розвитку національної економіки

Визначальною умовою реалізації євроінтеграційних прагнень України на фоні внутрішніх економічних шоків і нестабільності геополітичної ситуації є забезпечення прискореного економічного зростання країни. Вирішення цього завдання ускладнюється нестабільністю макроекономічної ситуації, що проявляється у непрогнозованих коливаннях валютних курсів, динамічному розвитку інфляційних процесів, падінні платоспроможного попиту, підвищенні податкового тиску і, як наслідок, зниженні економічної активності суб'єктів господарювання. За цих умов протистояння негативному впливу факторів макрооточення можливе за умов високої капіталізації бізнесу, що, в свою чергу, актуалізує проблематику формування ефективних механізмів інвестування національної економіки.

Сучасні тенденції інвестиційної діяльності вітчизняного бізнесу характеризуються відсутністю стабільних джерел залучення інвестицій на внутрішньому фінансовому ринку внаслідок його низької капіталізації, низькою інвестиційною привабливістю національної економіки для іноземних інвесторів через недосконалість валютного, податкового законодавства та нормативної бази захисту прав інвесторів і кредиторів, непрозорість принципів ведення бізнесу, обмеженість фінансових інструментів тощо. Така ситуація обумовлює підвищення ролі фінансового інвестування в процесах підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу.

В умовах недостатнього рівня державної підтримки бізнесу, дестабілізації національного банківського сектора та зниження ефективності діяльності вітчизняних підприємств істотно зростає потреба у додатковому капіталі, найбільш оптимальним з позиції термінів залучення та вартості якого є використання інструментів фінансових інвестицій, тобто залучення/розміщення інвестицій у цінні папери шляхом їх придбання в процесі емісії чи обігу. Зазначене доводять дані рис. 2.14, які свідчать, що протягом 2007 – 2014 рр. у середньому близько 11,5 % інвестицій в економіку України залучено через інструменти фондового ринку. Це другий показник за внеском у розвиток вітчизняної економіки після банківських кредитів.



Рис. 2.14. Динаміка обсягів залучення інвестицій в економіку України через банківські та фондові інструменти за період 2007 – 2014 рр.

Операції з фінансового інвестування передбачають вкладення коштів у фондові інструменти фінансового ринку – інструменти капіталу, боргові, похідні інструменти тощо. У результаті інвестиційних операцій у розпорядження інвестора надходять фінансові активи, від використання яких передбачається отримання певних економічних вигід – отримання доходу, набуття можливості впливати на господарську діяльність об'єктів інвестування тощо. У загальному розумінні природа фінансових інвестицій полягає у розміщенні вільних коштів у цінні папери з метою трансформації

коштів у високоліквідні цінні папери, збереження вартості активів, отримання прибутку, встановлення контролю над емітентом тощо.

До специфічних особливостей операцій приватних підприємств з фінансового інвестування належать: незалежність від операційної діяльності, адже їх джерелом, як правило, є прибуток минулих звітних періодів і цінні папери власної емісії; можливість установа ділових зв'язків зі стратегічними партнерами шляхом консолідації бізнесу в рамках виробничого процесу, окремої галузі, регіону тощо; локалізація прямих конкурентів шляхом набуття контролю над ними; отримання підтримки авторитетних вітчизняних та іноземних материнських установ внаслідок їх залучення до участі у власному капіталі тощо; здатність мінімізації ринкових ризиків шляхом диверсифікації бізнесу за найбільш дохідними видами діяльності та напрямами розміщення тимчасово вільних коштів; можливість прискореного розвитку бізнесу за рахунок скорочення операційного циклу та підвищення ліквідності активів приватних підприємств тощо.

Фінансові інвестиції як активи, що виникають у суб'єктів господарювання внаслідок здійснення ними операцій з фондовими фінансовими інструментами, мають специфічні риси, які визначають особливості їх облікової оцінки, а саме:

виникають у інвестора внаслідок придбання цінних паперів або здійснення внесків у зареєстрований капітал підприємств неакціонерної форми власності, що обумовлює неоднорідну структуру фінансових інвестицій;

розгалуженість каналів фінансового інвестування (придбання цінних паперів на первинному або вторинному ринку, пряме або портфельне інвестування тощо), що впливає на структуру їх вартості;

вартість фінансових інвестицій змінюється у часі під впливом макроекономічних факторів та ефективності діяльності інвестованого підприємства (емітента цінних паперів, який є об'єктом фінансового інвестування), що обумовлює необхідність їх періодичної переоцінки;

вибір методики облікового оцінювання залежить від виду фінансових інвестицій.

Отже, об'єктивні переваги інвестиційної діяльності обумовлюють її популярність на практиці господарювання, що доводять дані рис. 2.15. Таким чином, можна говорити про істотний внесок фінансових інвестицій у активи вітчизняних приватних підприємств: частка довгострокових фінансових інвестицій протягом 2007 – 2014 рр. становить у середньому 18,8 %; частка поточних фінансових інвестицій протягом досліджуваного періоду значно менша та становить у середньому 7,7 %. Отже, інвести-

ційна політика вітчизняних підприємств спрямована переважно на довгострокове фінансове інвестування шляхом участі в капіталі інших компаній та надання довгострокових позик, забезпечених цінними паперами.

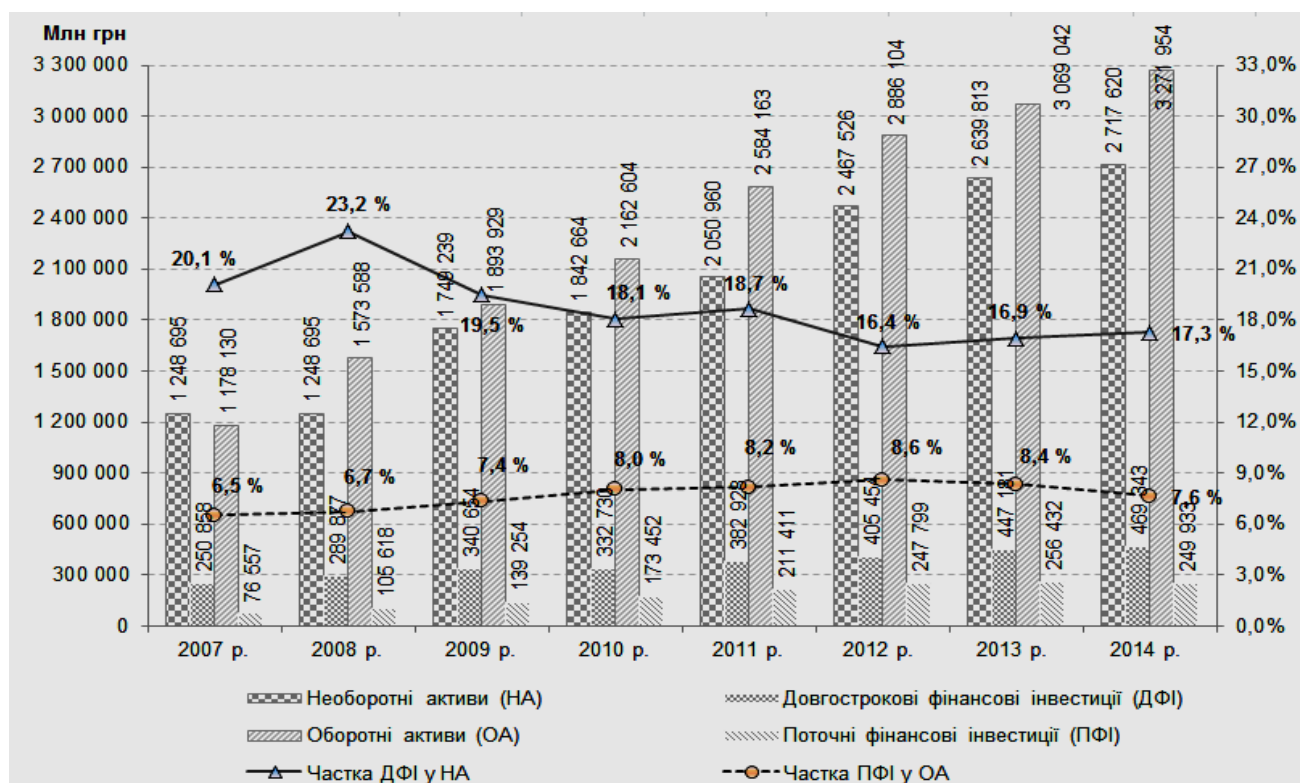


Рис. 2.15. Динаміка участі фінансових інвестицій у активах вітчизняних приватних підприємств за період 2007 – 2014 рр. [231]

Найбільш популярними фондовими інструментами є пайові та боргові цінні папери. Адже найефективнішим джерелом отримання додаткових фінансових ресурсів для фінансування поточної господарської діяльності, довгострокових проектів підприємств і держави є акції і облігації [190].

Податковим Кодексом України фінансові інвестиції визначаються як господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів [237]. Аналогічної трактовки дотримуються автори [282] – "вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності".

У бухгалтерському обліку сутність фінансових інвестицій закріплена МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" [285] і П(с)БО 13 "Фінансові інструменти" [284], де вони визначаються як "активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора".

Отже, для цілей бухгалтерського обліку фінансові інвестиції в першу чергу визначаються активом, бо їх формування передбачає зменшення ресурсів, утриманих підприємством з метою отримання певних економічних вигід у майбутньому – збільшення прибутку, зростання вартості капіталу тощо.

Облікове відображення фінансових інвестицій приватних підприємств передбачає послідовну реалізацію таких етапів: визнання; первісне оцінювання; класифікація; відображення на рахунках бухгалтерського обліку; переоцінка на дату балансу; визнання, оцінювання та відображення доходу за фінансовою інвестицією; розкриття інформації у фінансовій звітності; припинення визнання та списання. Далі наведені етапи розглянуто послідовно.

I. Первинне визнання фінансових інвестицій обумовлене необхідністю їх оцінювання та взяття на облік і здійснюється в момент переходу права власності на фінансову інвестицію до інвестора за загальними принципами визнання активів, визначених П(С)БО 2 "Баланс": можливість достовірної оцінки активу; очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням даного активу [225, п.10].

II. Первісне оцінювання фінансових інвестицій згідно з П(С)БО 12 здійснюється окремо щодо кожної фінансової інвестиції за їх собівартістю, особливості формування якої визначають активи, що надаються інвестором в обмін на фінансові інвестиції (табл. 2.9) [245, п. 15].

Таблиця 2.9

Структура собівартості фінансових інвестицій підприємства залежно від способу їх придбання (складено на основі [245])

№ п/п	Способи придбання	Структура собівартості
1	Шляхом придбання за кошти	Ціна придбання, комісійні винагороди, мито, податки, збори, обов'язкові платежі й інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції
2	Шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів
3	Шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість таких активів

У разі придбання фінансових інвестицій за кошти первісну їх вартість становить сукупність витрат, понесених інвестором у зв'язку з їх

придбанням. В інших випадках визначення первісної вартості фінансових інвестицій ускладнюється необхідністю визначення їх справедливої вартості.

Нормативно сутність поняття справедливої вартості закріплена П(с)БО 19 "Об'єднання підприємств" як суми, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [260]. П(с)БО 19 також регламентує порядок визначення справедливої вартості за об'єктами ідентифікованих активів і зобов'язань, за яким справедлива вартість фінансових інвестицій (цінних паперів) визначається на підставі їх поточної ринкової вартості на фондовому ринку. У свою чергу, ринкова вартість фінансових інвестицій П(с)БО 19 визначається як "сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку" [260]. Критерії активного ринку закріплені П(с)БО 8 "Нематеріальні активи", а саме: предмети, що продаються та купуються на такому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [264].

У разі неможливості визначення ринкової вартості фінансових інвестицій П(с)БО 19 рекомендує здійснювати їх експертне оцінювання. Проте в П(с)БО 19 не конкретизований перелік даних, які є підставою для визначення ринкової вартості фінансових інвестицій на активному ринку, а також відсутні роз'яснення щодо порядку проведення їх експертного оцінювання за можливістю з'ясування їх поточної ринкової вартості. Крім того, в П(с)БО 19 відсутня методологія визначення справедливої вартості інших видів фінансових інвестицій, відмінних від цінних паперів (пайові внески до статутних капіталів тощо).

III. Фінансові інвестиції мають розвинену типологію, яка визначає їх економічну природу та порядок бухгалтерського обліку (рис. 2.16).

IV. Відображення фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку. Для узагальнення інформації про результати операції вітчизняних підприємств з фінансового інвестування призначені рахунки 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 35 "Поточні фінансові інвестиції". За дебетом рахунків відображується надходження або збільшення вартості фінансових інвестицій; за кредитом, відповідно, – вибуття та зменшення вартості вкладень інвесторів у фондові інструменти фінансового ринку. Аналітичний облік за даними рахунками ведеться за видами фінансових вкладень (груп цінних паперів), об'єктами інвестування (статусу інвестованого підприємства), а також за територіальною приналежністю об'єкта інвестування.

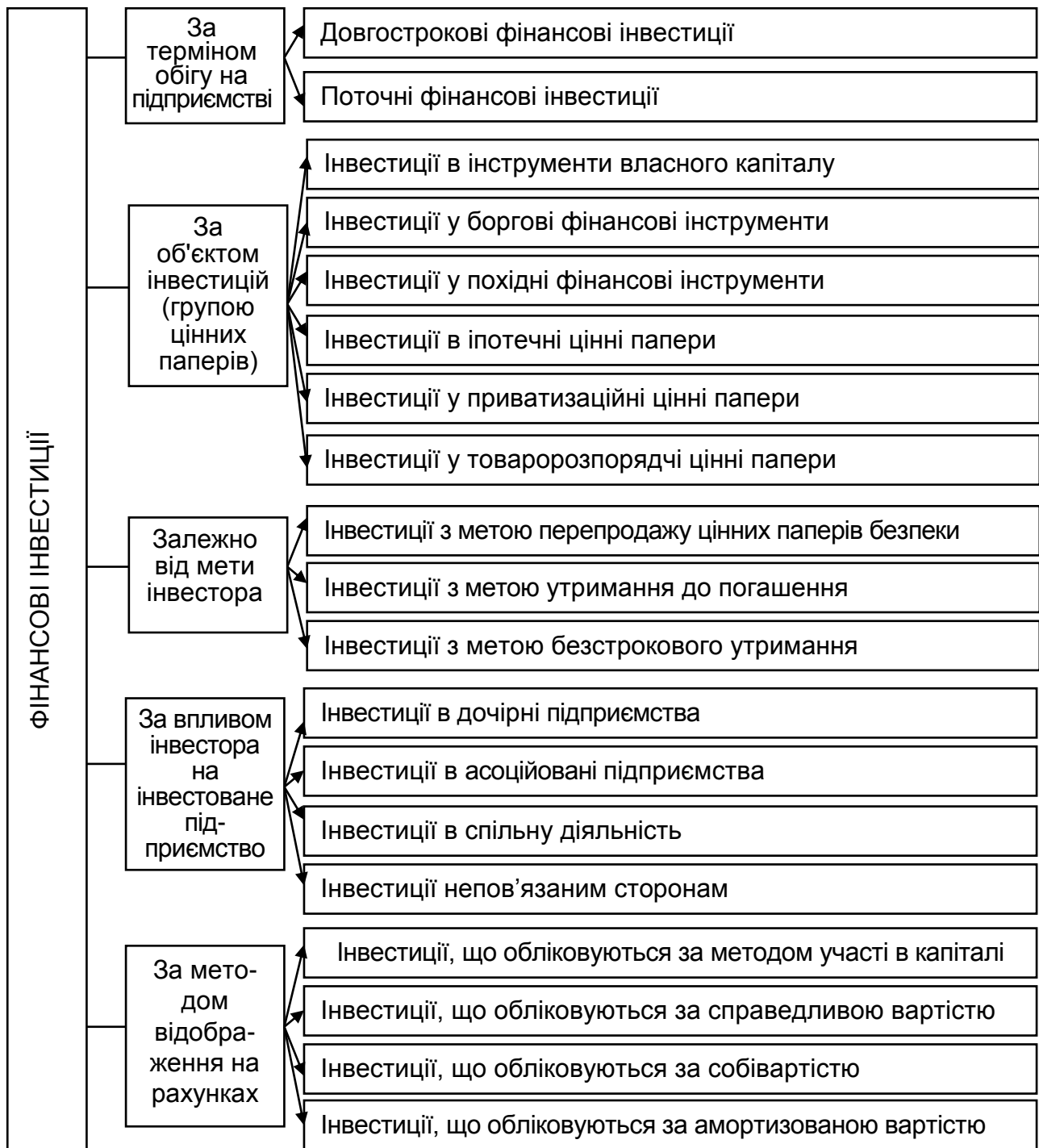


Рис. 2.16. Класифікація фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку

V. Переоцінка на дату балансу. Вартість фінансових інвестицій у більшій мірі за інші види активів підприємства схильна зазнавати змін у часі, що обумовлює необхідність їх періодичної переоцінки з метою забезпечення адекватності балансової вартості фінансових інвестицій реаліям інвестиційного середовища. Подальшу переоцінку фінансових

інвестицій проводять на дату складання балансу за методологією, яка залежить від виду фінансових інвестицій та передбачає використання таких методів [245, п. 8–11]: участі в капіталі; справедливої вартості; амортизованої собівартості; собівартості з урахуванням зменшення їх корисності. Вибір методу переоцінки фінансових інвестицій залежить від мети фінансового інвестування, ступеня впливу інвестора на інвестоване підприємство та виду фінансових інвестицій (рис. 2.17). За результатами переоцінки здійснюються коригування балансової вартості фінансових інвестицій.

Отже, за П(с)БО 12 фінансові інвестиції непов'язаним сторонам (суб'єктам господарювання, ділові стосунки між якими не обумовлюють набуття однією із сторін контролю над іншою або здійснення суттєвого впливу на ухвалення управлінських рішень іншою стороною [245]) переоцінюються на дату складання балансу за методами:

амортизованої собівартості – застосовується у разі фінансового інвестування з метою утримання фінансових інвестицій до погашення (інвестиції у боргові цінні папери) або безстрокового утримання (інвестиції в інструменти капіталу непов'язаним сторонам – акції, пайові частки тощо). Такі фінансові інвестиції кваліфікуються як довгострокові незалежно від термінів обігу придбаних цінних паперів;

справедливої вартості – у разі придбання фінансових інвестицій з метою перепродажу. Такі фінансові інвестиції кваліфікуються як поточні, адже їх реалізація може бути здійснена у будь-який момент;

собівартості з урахуванням зменшення корисності – застосовується за неможливістю достовірного визначення справедливої вартості фінансових інвестицій на дату складання балансу.

VI. Визнання, оцінювання та відображення доходу за фінансовою інвестицією. Критерії визнання доходів в бухгалтерському обліку визначені П(С)БО 15 "Дохід", за яким дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (окрім внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [240, п. 5].

У процесі визнання доходів за фінансовими інвестиціями згідно з чинними нормами ведення бухгалтерського обліку обов'язкове застосування методу нарахування, який передбачає признання інвестором результатів інвестиційних операцій за фактом їх здійснення, а не в момент руху грошових коштів за ними.

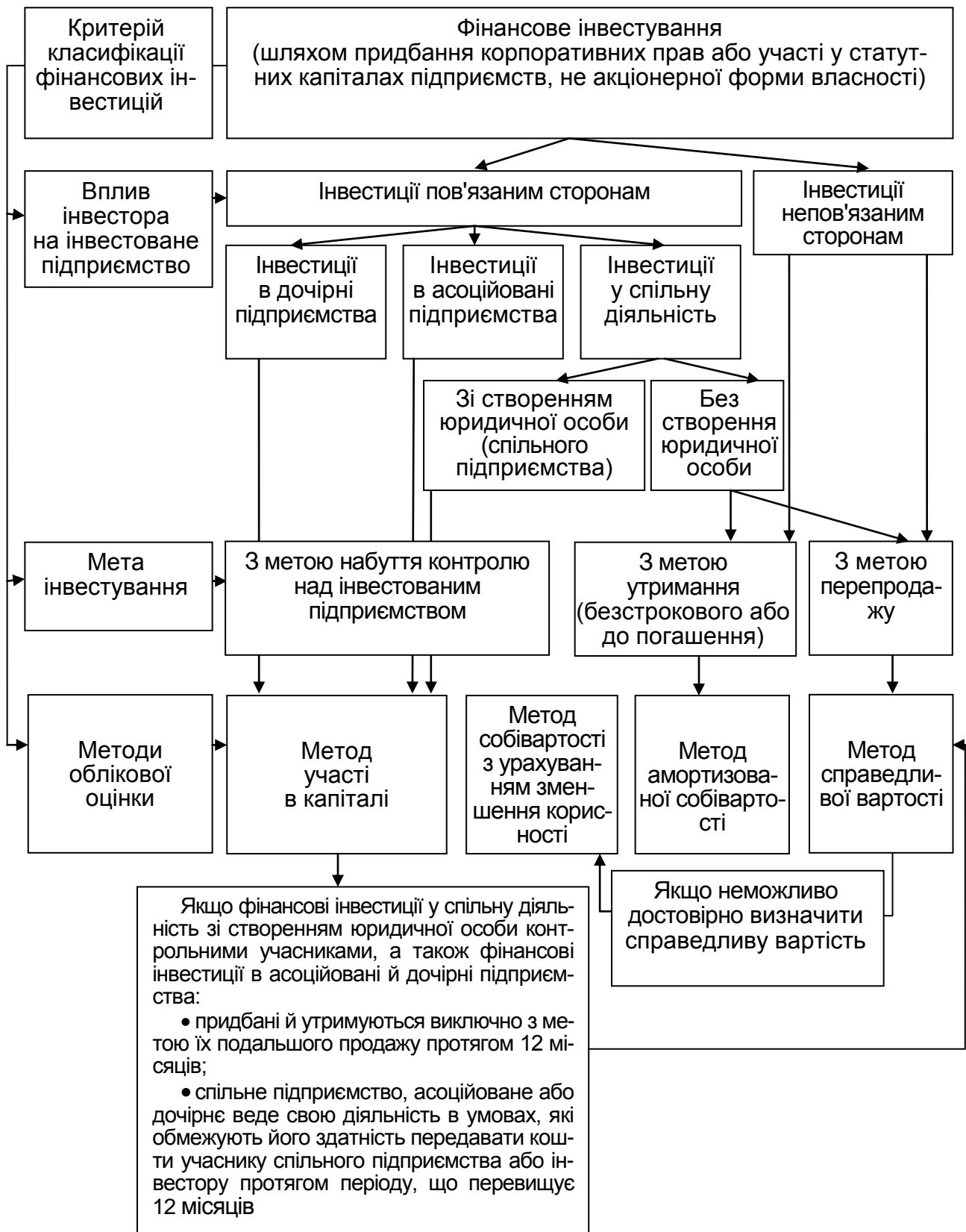


Рис. 2.17. Схема вибору методу переоцінки фінансових інвестицій на дату складання балансу (складено автором на основі [245])

Щодо оцінки доходів інвестора від операцій з фінансовими інвестиціями, П(С)БО 15 визначено, що дохід відображується в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [240, п. 21]. Методологічно для обліку доходів інвестора від фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку використовується рахунки [203]: 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інший фінансовий дохід" і 74 "Інші доходи" в порядку (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Порядок визнання, оцінювання у обліку доходів
від фінансових інвестицій (складено на основі [131; 203; 245])**

№ п/п	Вид доходу	Порядок визнання та розподілу доходу за звітними періодами	Метод оцінки доходу	Рахунки Плану рахунків
1	Дохід від участі у капіталі: • асоційованих підприємств; • спільних підприємств; • дочірніх підприємств	Признається на дату складання балансу на підставі звітів інвестованих (дочірніх, асоційованих і спільних) підприємств	Оцінюється в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню інвестором	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"
				722 "Дохід від спільної діяльності"
				723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"
2	Дивіденди	Визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату		731 "Дивіденди одержані"
3	Відсотки	Визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту інвестиційної угоди		732 "Відсотки одержані"
4	Дисконт	Розподіляється за методом ефективної ставки відсотка протягом періоду утримання фінансової інвестиції		733 "Інші доходи від фінансових операцій"
5	Роялті	Визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом інвестиційної угоди	733 "Інші доходи від фінансових операцій"	
6	Дохід від зростання вартості	Признається у періоді переоцінки або реалізації фінансової інвестиції	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	

VII. Розкриття інформації у фінансовій звітності. Бухгалтерська інформація про стан інвестиційної діяльності інвестора дістає відображення "Балансі (Звіті про фінансовий стан)", Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та у "Примітках до фінансової звітності".

У балансі підприємства розкривається інформація про фінансові інвестиції за загальними принципами розподілу господарських засобів (активів) суб'єктів господарювання на оборотні та необоротні [225, п. 4] (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Порядок розкриття бухгалтерської інформації
про фінансові інвестиції в Балансі (Звіт про фінансовий стан)
інвестора (складено на основі [203; 225; 245])**

Вид інвестицій	Статті балансу	Рахунки Плану рахунків
Довгострокові фінансові інвестиції	1030 "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
	1035 "Довгострокові фінансові інвестиції, інші фінансові інвестиції"	142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам" 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам"
Поточні фінансові інвестиції (крім еквівалентів грошових коштів)	1160 "Поточні фінансові інвестиції"	352 "Інші поточні фінансові інвестиції"
Еквіваленти грошових коштів	1165 "Гроші та їх еквіваленти"	351 "Еквіваленти грошових коштів"

Розкриття бухгалтерської інформації про доходи приватних підприємств за операціями з фінансового інвестування здійснюється згідно з вимогами НП(С)БО 1, яким затверджено, що "інформація про доходи, витрати, прибутки та збитки, інший сукупний дохід і сукупний дохід підприємства за звітний період розкривається у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" [225, п 8] у порядку, поданому в табл. 2.12.

**Порядок розкриття бухгалтерської інформації
про доходи за фінансовими інвестиціями
у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)
(складено автором за [203; 225])**

Статті	Код рядка	Джерела інформації
Дохід від участі в капіталі	2200	Сальдо синтетичного рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" на дату складання звіту
Інші фінансові доходи	2220	Сальдо синтетичного рахунку 73 "Інші фінансові доходи" на дату складання звіту
Інші доходи	2240	Сальдо субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" на дату складання звіту

Зокрема, такі доходи належать до доходу підприємства від участі в капіталі (для доходів від інвестування коштів у корпоративні цінні папери пов'язаним сторонам), іншого фінансового доходу (для доходів від боргових цінних паперів) та іншого доходу.

Інформація щодо структури фінансових інвестицій за П(С)БО 15 подана в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Порядок розкриття бухгалтерської інформації про фінансові інвестиції у Примітках до фінансової звітності інвестора [270]

Найменування показника	Код	За рік	На кінець року				
	рядка		довгострокові	поточні			
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:	350						
асоційовані підприємства							
дочірні підприємства							
спільну діяльність	370						
Б. Інші фінансові інвестиції в:	380						
частки та паї у статутному капіталі інших підприємств							
акції					390		
облігації					400		
інші	410						
Разом (розд. А + розд. Б)	420						

З рядка 1035 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан)	Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(421) _____
	за справедливою вартістю	(422) _____
	за амортизованою собівартістю	(423) _____
З рядка 1160 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан)	Поточні фінансові інвестиції відображені:	
	за собівартістю	(424) _____
	за справедливою вартістю	(425) _____
	за амортизованою собівартістю	(426) _____

Крім того, у Примітках додатково наводиться інформація щодо підстав для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій; доходів і втрат від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період; переліку провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки інвестора в їх капіталі та методів оцінювання, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій [245, п. 24].

VIII. Припинення визнання та списання. Визнання фінансових інвестицій припиняється та вони списуються з обліку у зв'язку зі втратою інвестором контролю над даними активами внаслідок: відчуження (реалізації) фінансової інвестиції, закінчення терміну обігу цінних паперів, які виступали об'єктом фінансового інвестування тощо.

Дослідження методологічних особливостей бухгалтерського обліку фінансових інвестицій приватних підприємства дозволило обґрунтувати висновки та надати пропозиції щодо їх удосконалення відповідно до зростання інформаційних потреб інвесторів.

Нормативно закріплене визначення фінансових інвестицій не повністю розкриває їх сутність. Економічна природа фінансових інвестицій полягає у здійсненні інвестором господарських операцій з розміщення вільних коштів у цінні папери інших суб'єктів (підприємств, банків, держави в особі уповноважених для розміщення державних цінних паперів органів тощо) з метою отримання певного економічного ефекту – захисту активів від інфляції, отримання прибутку, диверсифікації бізнесу, набуття контролю або вигідних відносин з підприємством-рецепієнтом, усунення конкурентів, а також досягнення інших стратегічних цілей діяльності інвестора. У результаті таких господарських операцій виникає: у інвестора – актив як господарський засіб, який у майбутньому принесе економічний ефект; в об'єкта інвестування – пасив як елемент власного капіталу чи

зобов'язань (грошових, майнових тощо). Ігнорування економічної природи фінансових інвестицій у визначенні їх сутності для цілей бухгалтерського обліку не дозволяє однозначно їх ідентифікувати.

Відсутність в П(с)БО 12 "Фінансові інвестиції" систематизованої класифікації та чітких критеріїв віднесення фінансових інвестицій до певного виду ускладнює вибір методу відображення в бухгалтерському обліку та визначення рахунків, застосовуваних для обліку певних фінансових інвестицій. Складність і неоднозначність нормативно закріпленої класифікації фінансових інвестицій, першим рівнем якої передбачається розподіл фінансових інвестицій за термінами утримання інвестором, другий – за можливістю вільної реалізації, третій – за методами оцінювання та обліку, що вимагає від обліковця володіння значними обсягами достовірної інформації щодо правовідносин інвестора й інвестованих підприємств. Такий розподіл інвестицій знаходить відображення у фінансовій звітності суб'єктів господарювання приватної форми власності (окрім банківських установ), що задля правильної трактовки даних фінансових звітів інвесторів вимагає від користувачів облікової інформації розуміння методології бухгалтерського відображення фінансових інвестицій. Крім того, така деталізація фінансових інвестицій обмежує аналітичність даних фінансової звітності інвестора через неможливість з'ясування економічної природи об'єктів його фінансового інвестування. За цих обставин ускладнюється аналіз і контроль інвестиційної діяльності приватних підприємств небанківської сфери, зокрема, професійних учасників фондового ринку, провідне місце в системі яких займають інститути спільного інвестування, які спеціалізуються на фінансовому інвестування та, згідно з національним законодавством, здійснюють облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей, установлених нормативними актами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Наслідками помилок в обліковій класифікації фінансових інвестицій є також неправильне застосування методів їх оцінювання та необ'єктивне відображення фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку. У свою чергу, це призводить до неповного висвітлення інвестиційних операцій інвестора, викривлення та перекручування даних його фінансової звітності та зниження ефективності обліково-аналітичного забезпечення у цілому.

В умовах дефіциту якісної вхідної інформації обліковцям доволі складно адекватно класифікувати фінансові інвестиції. Такий розподіл не відповідає потрібному рівню інформативності й аналітичності в рамках

формування єдиного інформаційного поля обґрунтування управлінських рішень у процесі інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. Отже, у вирішенні завдань із наближення чинної системи бухгалтерського відображення фінансових інструментів до сучасних реалій інвестиційних процесів у державі пріоритетного значення набувають питання вдосконалення облікової класифікації фінансових інвестицій. Такий процес необхідно проводити шляхом їх розподілу за термінами утримання інвестором на довгострокові та поточні фінансові інвестиції. Наступним критерієм класифікації доцільно обрати економічну природу інвестованих цінних паперів, за якою розподіляти вкладення інвестора у цінні папери на інвестиції в пайові, боргові, похідні, іпотечні й інші види цінних паперів з відповідним закріпленням такої класифікації на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку. Для цілей аналітичного обліку фінансові інвестиції доцільно розподіляти за рівнем впливу інвестора на інвестоване підприємство і за територіальною належністю об'єкта інвестування. Пропонована деталізація відображення та розкриття інформації про фінансові інвестиції забезпечить інформаційні потреби користувачів і дозволить отримувати додаткові дані про параметри інвестиційної діяльності інвесторів за рахунок висвітлення об'єктів їх фінансового інвестування. Це у цілому дозволить підвищити ефективність бухгалтерського відображення результатів інвестиційної діяльності приватних підприємств.

Чинна методологія оцінювання фінансових інвестицій за національними стандартами бухгалтерського обліку передбачає первісну їх оцінку за собівартістю в момент придбання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку з подальшою переоцінкою на дату складання балансу за методологією залежно від виду фінансових інвестицій. Для цілей облікової оцінки фінансові інвестиції розподіляються за впливом інвестора на інвестоване підприємство (на інвестиції пов'язаним сторонам – асоційованим, дочірнім підприємствам і в спільну діяльність, інвестиції непов'язаним сторонам – суб'єктам господарювання, які не є пов'язаними сторонами) та за метою інвестування (інвестиції з метою набуття контролю над інвестованим підприємством, інвестиції з метою перепродажу та з метою утримання для отримання доходу). Залежно від виду фінансові інвестиції оцінюються інвестором за методом участі в капіталі, за собівартістю з урахуванням зменшення корисності, за методом амортизованої собівартості та за справедливою вартістю. Практичне застосування методології облікової оцінки фінансових інвестицій ускладнюється відсутністю в нормативно-інструктивній базі чіткої регламентації інформаційних

джерел визначення вартості інвестицій, надмірним переліком нормативної документації, яка впорядковує оцінку, та трудомісткістю процесу визначення вартості фінансових інвестицій. Зазначене обумовлює низку проблем методологічного характеру процесу обліку інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств і знижує адекватність облікової інформації.

Загальна процедура бухгалтерського відображення доходів від фінансових інвестицій є досить трудомісткою та вимагає значних масивів вхідної інформації про параметри фінансового інвестування, зокрема: тип цінного паперу – джерела доходу, характер взаємовідносин інвестора й інвестованого підприємства, мета фінансового інвестування, резидентність об'єкта інвестування тощо. Відсутність точної і оперативної вхідної інформації обумовлює викривлення облікової інформації.

Розкриття інформації про фінансові інвестиції інвестора у Балансі (Звіт про фінансовий стан) автор пропонує здійснювати шляхом деталізації довгострокових і поточних фінансових інвестицій (окрім еквівалентів грошових коштів) на інвестиції в пайові цінні папери (основна стаття), у тому числі пов'язаним сторонам (для довгострокових інвестицій, основна стаття), боргові цінні папери (основна стаття), інвестиції в похідні, іпотечні, приватизаційні та товаророзпорядчі цінні папери (додаткові статі). У примітках до фінансової звітності пропонується деталізувати фінансові інвестиції за статусом (асоційовані, дочірні, спільні й інші підприємства) та територіальною належністю інвестованого підприємства. Поряд з цим у процесі розкриття інформації про результати інвестиційних операцій інвесторів у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не досягається закріплена Концептуальною основою фінансової звітності мета – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. За цих обставин, задля підвищення інформативності й аналітичності Форми 2 доцільно деталізувати дохід від участі в капіталі (рядок 2200) за статусом інвестованого підприємства (дочірнє, асоційоване, спільне), інший фінансовий дохід (рядок 2220) – за видом доходів (дивіденди, роялті тощо). Така структура звіту дозволяє більшою мірою задовольняти інформаційні потреби користувачів фінансової звітності. Це підвищить якість інформаційного забезпечення з метою обґрунтування управлінських рішень, зокрема щодо придбання, продажу або утримування боргових інструментів та інструментів власного капіталу, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів тощо.

Розділ 3

Консолідація інформації про доходи, витрати та результати діяльності підприємств для цілей управління

Постійна увага дослідників до питань удосконалення менеджменту доходів і витрат на підприємствах засновується на тому, що саме оптимізація рівня витрат виступає одним з вагомих факторів зростання ефективності господарювання та сприяє максимальному розкриттю наявного у підприємства виробничого потенціалу. У разі ж виникнення інтегрованих об'єднань промислових підприємств виникають додаткові проблемні моменти, які мають враховуватися в організації систем управління витратами. Актуальність організації управління витратами інтегрованих структур бізнесу підтверджується численним емпіричним матеріалом, який засвідчує високу активність інтеграційно-коопераційних процесів на рівні національних товаровиробників, зростання угод зі зливання та поглинання, виникнення кластерно-мережових утворень тощо. У зв'язку з цим слід наголосити на необхідності належного інформаційного забезпечення рішень, які приймаються в рамках системи управління витратами. Формування такого забезпечення можливе лише на основі розвитку облікових систем підприємств, які входять до інтегрованого утворення, та забезпечення належної їх взаємодії.

Питання організації обліку доходів і витрат підприємств докладно представлені у науковій та навчально-методичній літературі. Разом з тим потребує певного доопрацювання методологія виділення контурів управління витратами інтегрованих суб'єктів господарювання, утворених на основі м'яких інтеграційних обмежень. Розгляд питань бухгалтерського обліку витрат таких об'єднань, як правило, зводиться до розгляду аспектів трансфертного ціноутворення чи оподаткування пов'язаних осіб. Головна проблема полягає у необхідності налаштування облікової інформації на запити системи управління інтегрованою структурою, які є доволі неструктурованими та ситуаційними. Окрім того, потрібне надання ознак превентивності утворюваній обліковій інформації.

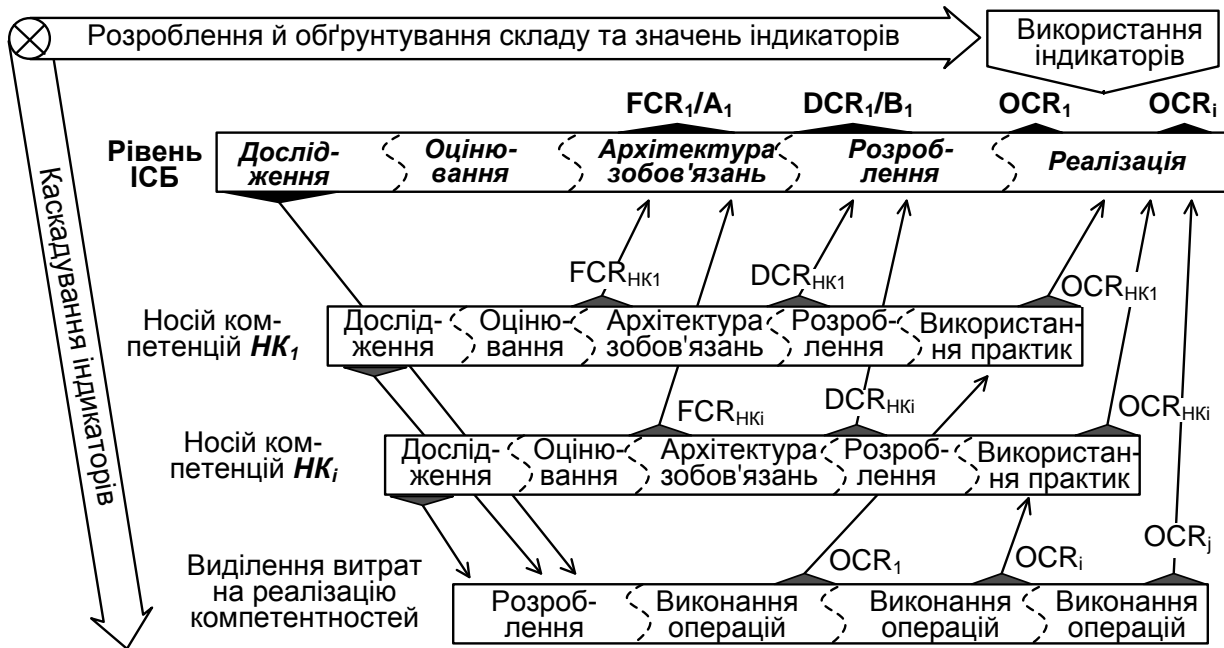
Також слід звернути увагу на те, що саме понесення витрат створює основу реалізації компетентностей підприємств, а система консолідації інформації в першу чергу акумулює відомості про ефективність застосування компетентностей щодо ресурсів підприємств та їх об'єднань. Показовою

у цьому плані є подана у підрозділі 1.5 підсистема індикативного планування розвитку підприємства, індикатори якої інтегровані до системи консолідації інформації. На жаль описаний підхід орієнтований на розкриття реалізації лише одної компетенції зі складу пулу компетентностей інтегрованого підприємства. З оглядом на компліментарність компетенцій для формування системи консолідації інформації пропонується використувати означений у [295] метод "синхронізації розпаралеленого інжинірингу". Тут пропонується узгодження параметрів консолідованого пулу компетентностей (КПК) інтеграційного утворення з системою забезпечення реалізації компетентностей (СЗРК) і системою консолідації інформації (СКИ). Сутність даного підходу, відображеного в частині "а" на рис. 3.1, полягає в узгодженні дій різних носіїв компетенції в "точках перегляду ресурсів". Водночас паралельно з виробленням керівних впливів відбуватиметься означена в частині "б" рис. 3.1 зміна конфігурації життєвого циклу ІСБ (форма життєвого циклу переглядається відповідно до значень випереджувальних індикаторів у системі консолідації інформації).

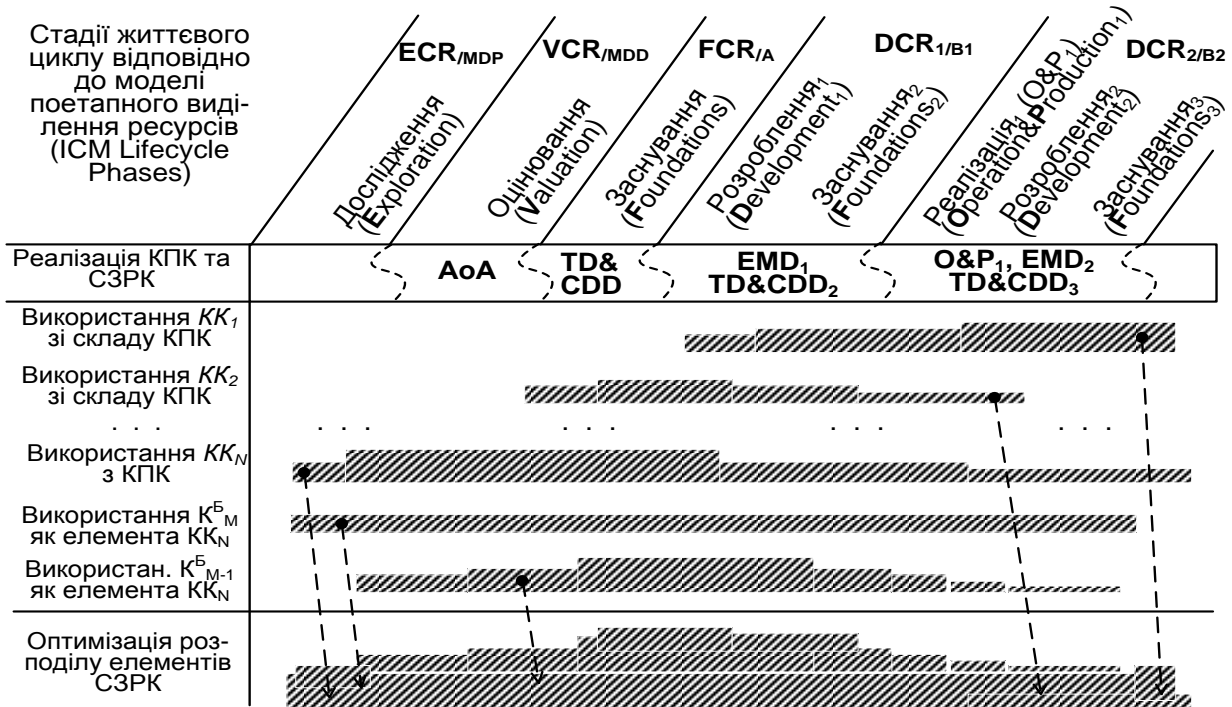
Отже, означені на рис. 3.1 додаткові умови визначатимуть особливості процесу консолідації облікової інформації для цілей управління витратами підприємств та їх об'єднань. Процес організації обліку передбачає проходження ряду взаємообумовлених етапів, які в цілому відповідають означеному у першому розділі монографії їх переліку.

На початку організаційного процесу слід визначитися з підходом до виділення етапів і фіксування вимог до обліково-аналітичної підсистеми. Слід зазначити, що саме в аспекті забезпечення задовільнення вимог всіх наявних стейкхолдерів інтеграційної структури повинне формуватися технічне завдання з формування системи консолідації інформації про витрати. Цілком зрозуміло, що методологічний етап організації обліку пов'язується з розробленням облікової політики й її фіксуванням у певного роду організаційних регламентах. У даному випадку, окрім врахування вимог Методичних рекомендацій 635 щодо облікової політики підприємства, слід формувати політику для управлінського та стратегічного обліку, передбачивши варіанти консолідації витрат, відображення взаємних поступок у визначенні їх розміру, фінансування інтеграційних обмежень, які об'єктивно виникають під час функціонування інтеграційного утворення, тощо. Останній етап організаційного процесу, як правило, пов'язують з організацією роботи виконавців облікового процесу. Не заперечуючи цього факту, автори наголошують на необхідності врахування розподільчого характеру їх роботи та наявності виконавців цих операцій на юридично

непов'язаних підприємствах. Отже, прийнявши зазначені особливості етапів організації облікових даних для подальшої їх консолідації, доцільно навести пропозиції щодо удосконалення таких етапів.



а) підхід до синхронізації використання компетенцій учасниками ІСБ з індикаторами системи консолідації інформації



б) трансформація підходу до масштабованого подання життєвого циклу інтегрованої структури бізнесу

Рис. 3.1. Застосування методу поетапного виділення ресурсів [295] для обґрунтування орієнтирів роботи системи консолідації інформації

3.1. Концептуальні засади консолідації обліково-аналітичної інформації в системі управління інноваційними витратами об'єднань підприємств

Особливості економічного розвитку підприємства, регіону, країни тісно пов'язані з глобальними процесами, які відбуваються у світі. Взаємозв'язок і взаємне проникнення економік різних країн світу, взаємовплив економічних, політичних, кліматичних, інформаційних та інших факторів і подій на стратегічну спрямованість розвитку визначають риси сучасного світу. Відкритий, безмежний інформаційний простір, вільний рух капіталів (причому мова йде не тільки про фінансові капітали, а і про інтелектуальний, людський капітал), нівелювання понять "кордонів", безпосередньо пов'язане із агресивною активізацією глобалізаційних процесів, активний розвиток сучасних інформаційних технологій поєднані зі суцільною інформатизацією суспільства. Більшість економістів характеризує такий стан економіки як "інформаційну економіку".

Вихід знань на якісно новий рівень, розгляд їх не тільки як ресурсів, а й як інструменту створення нового знання – все це привело до появи такої категорії, як "економіки знань". Однією з характерних рис сучасної економіки стає переміщення акцентів на соціальні аспекти економічних процесів і на тісну співпрацю зі споживачем, яка переходить в партнерські відносини. Тобто економічні відносини визначаються як орієнтовані на клієнта. Поява гнучких технологій, робототехніки, розробок в сфері "штучного інтелекту", відчутні досягнення в суміжних науках (таких, як біоніка, синергетика) спричинили значне зростання ролі інноваційного підходу до всіх сфер діяльності підприємств.

Реалізація підприємствами та їх об'єднаннями своїх стратегічних та оперативних цілей обумовлює необхідність постійного впровадження нових підходів щодо всіх підсистем системи управління підприємством.

Прагнення підприємств посісти гідне місце в умовах жорсткої конкуренції та швидкоплинних процесів у середовищі сьогодні вимагає дотримання не просто стратегії розвитку, а саме стратегії інноваційного розвитку. Адже лише інноваційний шлях розвитку спроможний адекватно відповідати сучасним тенденціям. Зміни в системах управління підприємствами й їх об'єднаннями, в системах управління розвитком, формування нових підходів до інноваційних процесів обумовлює необхідність трансформації організаційних процедур, зміни в підсистемах забезпечення.

Особливої актуальності набувають питання формування інноваційних витрат, їх обліку, а також проблеми щодо управління такими витратами в системі управління інноваційним розвитком підприємства.

Розглядаючи сутність процесу розвитку, слід відмітити, що його кінцевий результат втілюється в підвищенні якості функціонування підприємства та в забезпеченні його конкурентоспроможності. У свою чергу, сукупність перетворень, спрямованих на зміни в організаційних структурах управління, оновлення технічної та технологічної бази виробництва, освоєння якісно нової продукції тощо складають процес розвитку. Для забезпечення послідовного розвитку підприємства мають відбуватися періодичні або постійні зміни. Зважаючи на посилення впливу нових технологій, автор вважає за необхідне в рамках проведеного дослідження визначити сучасну роль і значення інноваційного розвитку, особливості формування інноваційних витрат та їх місце в організації обліково-аналітичних процесів.

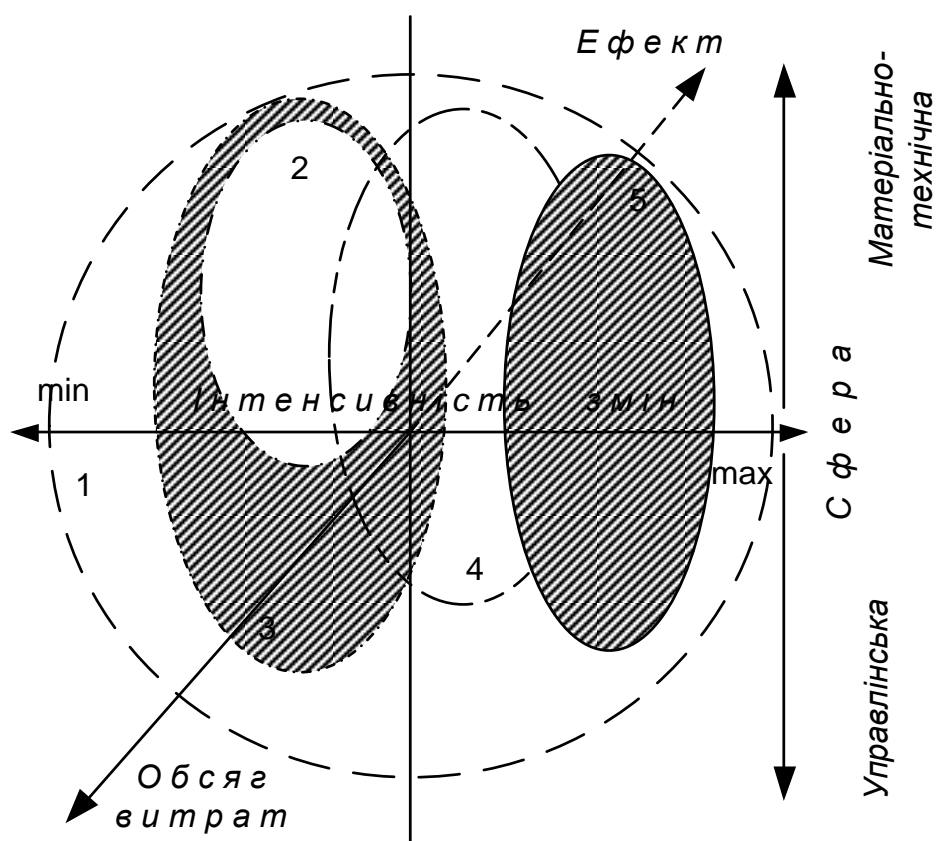
Визначаючи за мету отримання економічних переваг, підприємство, його власники, керівництво, використовуючи всі можливості управлінського, фінансового, ресурсного, інтелектуального впливу, постійно намагаються досягати максимального результату в реалізації цілей. Таким чином, процес управління інноваційним розвитком стає невід'ємною обов'язковою складовою досягнення поставленої мети, враховуючи дію як внутрішнього, так і зовнішнього впливу на функціонування та розвиток підприємства.

Таким чином, можна сформулювати основні концептуальні засади консолідації обліково-аналітичної інформації в системі управління інноваційними витратами об'єднань підприємств.

1. Визначення та структуризація трансформаційних процесів, що відбуваються на підприємствах та їх об'єднаннях. Консолідація обліково-аналітичної інформації для кожного типу трансформаційних процесів. Формування інформації щодо сумарних витрат та отриманого ефекту від запроваджених перетворень.

Будь-які зміни, що відбуваються на підприємстві, можна визначити як трансформаційні процеси. Такі процеси на підприємстві призводять до необхідності впровадження змін в його технологічному комплексі, виробничій, інноваційній, організаційно-управлінській діяльності. Водночас розвиток повинен зберегти та покращити рентабельність і стабільність діяльності в умовах динамічної невизначеності середовища, підтримати інші показники діяльності на рівні, що відповідає вимогам власників, а також забезпечити умови та сприяти переходу на якісно новий рівень.

За результатами досліджень автором був проведений розподіл усіх трансформаційних процесів, що відбуваються на підприємстві та потенційно спрямовані на розвиток, залежно від інтенсивності, характеру змін, які вони передбачають, а також відповідно до об'єкта, на який спрямовані перетворення, та сфери, в якій вони відбуваються (рис. 3.2).



- | | |
|------------------------------|--------------------------------|
| 1 – трансформаційні зміни; | 3 – реформування підприємства; |
| 2 – зростання підприємства; | 4 – реструктуризація; |
| 5 – інноваційні перетворення | |

Рис. 3.2. Трансформаційні процеси, спрямовані на розвиток підприємства

У свою чергу, впровадження кожного з розглянутих типів змін, потребує певних витрат і набуває певного ефекту від такої зміни. Слід зауважити, що ефект від впровадження змін буде залежати не тільки від типу трансформаційних процесів, він має нерівномірний розподіл у часі.

Безумовно, консолідація обліково-аналітичної інформації в системі управління інноваційними витратами передбачає обов'язкове врахування всієї сукупності витрат, яких зазнає підприємство у ході впровадження

змін управлінського й організаційного характеру. Інноваційні витрати визначаються сукупністю витрат, які забезпечують інноваційні зміни, процеси впровадження інновацій та інноваційний розвиток. Вони є невід'ємною складовою системи управління інноваційним розвитком підприємств.

Прогресивні зміни виробничих процесів можуть проходити за допомогою двох типів стратегій розвитку: монотонного або інноваційного. Монотонний розвиток передбачає поступове та послідовне нарощування позитивних змін у технологіях, продуктах, організації труда тощо. Інноваційний розвиток характеризується періодичними інтенсивними змінами, які якісно змінюють технологію, продукт, спосіб організації виробництва.

Одним з напрямів трансформації є реформування підприємства. Під реформуванням розуміють зміну принципів існування підприємства, що спрямоване на їх реструктуризацію, яка сприяє поліпшенню управління, зростанню ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, продуктивності праці, зниженню витрат виробництва, покращання фінансово-економічних результатів діяльності. Реформування підприємства передбачає його адаптацію до сучасних умов середовища та стає одним з перших кроків процесу його розвитку. На цьому етапі створюється без змін та формується база для стійкої діяльності підприємства, а мінімальний рівень ресурсів повинен забезпечити процес поступового наближення до заданої мети.

Так, зміни, які відбуваються під час реформування мають переважно екстенсивний характер і можуть відбуватись як в матеріально-технічній, так і в соціально-економічній сфері. Перетворення матеріально-технічної сфери мають поступовий, екстенсивний характер, визначаючи процеси зростання підприємства. Незначна частка процесів соціально-економічної сфери обумовлена певною необхідністю змін в управлінні через зростання. Реформування, як було зазначено, призводить до змін як між взаємозв'язками елементів, так і до змін у матеріально-технічних параметрах. Інноваційні перетворення, на відміну від процесів реструктуризації, є виключно інтенсивні. Їх впровадження призводить до одночасних змін як в матеріально-технічній, так і в соціально-економічній сферах. Відповідно, можна зробити висновок, що досягнення поставлених цілей розвитку через отримані результати максимально-можливого рівня, з мінімальними витратами часу дозволить впровадженням саме інноваційних перетворень.

2. Циклічність процесів інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань обумовлює необхідність формування системи удосконалення та розвитку підсистем забезпечення, в тому числі підсистеми обліково-аналітичного забезпечення інноваційного розвитку.

Розвиток підприємства є циклічним процесом, який проходить постійно, і в міру його реалізації обрїй цілей, до яких намагається наблизитись підприємство, все більш відсувається. Ставляться нові цілі і, відповідно, коригуються завдання та методи їх досягнення. Досягнення бажаних результатів породжує більші потреби, генерує перспективні ідеї. Таким чином, виникає потреба у встановленні нових довгострокових і короткострокових цілей. Особливістю процесу розвитку підприємства є те, що певні вимоги ставляться не тільки до кінцевого результату, а до всього процесу на шляху досягнення цього результату. У цьому полягає відмінність процесу розвитку від реалізації короткострокових планів і проектів, які можуть виступати частиною, окремим етапом комплексного процесу розвитку.

Виходячи з наведеного та з урахуванням обмежень, що накладаються під впливом зовнішніх факторів, під інноваційним розвитком доцільно розуміти незворотний процес переходу з одного стану в інший, який характеризується сукупністю змін, обумовлених упровадженням інноваційних перетворень. Ці процеси приводять до формування нових властивостей системи, зміни її якісного стану, зростання здібностей, компетенцій, потенціалу та рівня ефективності її діяльності, укріпленню системи, а також формування здатності до опору руйнівним силам зовнішнього та внутрішнього середовищ. Процеси інноваційного розвитку підприємства повинні супроводжуватись постійним удосконалюванням як методик, шляхів розвитку із залученням нових і модернізованих методів, інструментів, технологій, так і методологій оцінювання інноваційних проектів, програм за комплексом різних критеріїв.

Однак, незалежно від обраної методики, необхідно розглянути багато чинників з урахуванням їх значущості, що підвищить точність оцінки, знизить загрозу неврахування факторів. Це дозволить підвищити ефективність інновацій, сформувавши моделі інноваційного розвитку машинобудівних підприємств, ефективно управляти інноваційними процесами на рівні окремих суб'єктів господарської діяльності.

3. Ефективність інноваційного розвитку підприємства залежить від рівня прийняття управлінських рішень. Рішення про необхідність управління інноваційним розвитком підприємства доцільно приймати на корпоративному рівні. Таким чином, відбувається ототожнення впро-

вадження інновацій та розвитку підприємства і, відповідно, ресурси будуть виділятися за розміром у зіставленні з іншими нетехнологічними корпоративними напрямками. Активне використання бюджетування, стає інструментом планування доходів і витрат на всіх рівнях системи управління інноваційним розвитком підприємства.

Стратегія розвитку підприємств та їх об'єднань повинна передбачати інноваційний шлях розвитку. Вартість підприємства, а також тенденції та динаміка її зміни є ключовими категоріями та характеристиками на корпоративному рівні прийняття рішень. Зміна вартості підприємства є відображенням результатів розвитку, його ефективності. Така зміна визначається різницею між майбутньою та поточною вартістю підприємства. У свою чергу, вартість підприємства прийнято визначати через розрахунок зведеної вартості (PV) її майбутніх грошових потоків через показники доходів, витрат, інвестицій.

Виходячи з цього, можна виділити основні напрями збільшення вартості підприємства:

здешевлення вартості залучених коштів можна досягнути шляхом підвищення якості планування руху грошових коштів, підвищення точності прогнозів, в тому числі шляхом впровадження бюджетування як інструментарію планування доходів і витрат. Якість прогнозів дозволить оптимізувати витрати на залучення ресурсів та удосконалити їх перерозподіл;

інноваційний розвиток сприяє активізації діяльності, що, в свою чергу, стає основою для збільшення грошових потоків;

упровадження інновацій не виключає здійснення та реалізацію різних інвестиційних проектів. Відповідні вкладення можуть мати матеріальний та нематеріальний характер. Реалізація інвестиційних проектів є елементом нарощування активів підприємств та їх об'єднань, що знаходить відповідне відображення в обліково-аналітичному забезпеченні та, в свою чергу, приводить до зростання вартості підприємства у довгостроковому періоді.

Категорія вартості майбутніх грошових потоків безпосередньо залежить від часових характеристик. Сучасні темпи змін зовнішнього середовища й економіки в цілому характеризуються зменшенням вартості майбутніх грошових потоків. Це обумовлює необхідність постійного збільшення швидкості їх руху. Крім того, збільшення ризиків, як невід'ємний елемент сучасного економічного середовища, аналогічним чином впливає на швидкість грошових потоків, а отже, і на зменшення вартості майбутніх грошових потоків.

Урахування зазначених заходів, а також спрямування управлінського впливу на збільшення вартості підприємства стає одним з важливих завдань в реалізації процесу інноваційного розвитку. Автор вважає, що сьогодні для визначення вартості підприємства з метою оцінювання ефективності інноваційного розвитку та результативності інноваційних витрат слід враховувати всю сукупність балансових показників і нематеріальних активів, які не відображуються в балансі. За сутністю та змістовним наповненням показник, що описує стан функціонування підприємства, має оцінне значення та характеризує результат діяльності, результат перетворень.

На думку автора, ефективності процесу розвитку можна досягти лише в гармонійному поєднанні інтересів власника з цілями та програмами, які ставляться перед підприємством. Значне місце у виробничій системі займає людський фактор, який породжує необхідність постійно враховувати інтереси колективу для скорішого досягнення поставленої мети. Об'єктивні суперечності, що виникають між цілями різних суб'єктів, потрібно передбачати, регулювати та своєчасно нівелювати. Так, збіг і співвідносність цілей всіх учасників процесу позитивно впливає на функціонування підприємства. Успішне поєднання стимулів, інтересів сторін, що співпрацюють, формує сукупність цілей і стає вагомою складовою рушійної сили розвитку.

4. Перспективний характер сучасної системи консолідації обліково-аналітичної інформації. Інноваційна спрямованість системи управління розвитком підприємства, розроблення та виведення інновацій на ринок в умовах невизначеності завжди пов'язані з високим ризиком. Це приводить до необхідності синтезу методик, що дозволяють проводити комплексне оцінювання ризику, детальний аналіз чинників ризику та ступеня їх впливу.

З метою розроблення комплексу заходів, спрямованих на зниження, компенсацію чи запобігання можливим негативним наслідкам, необхідно особливо ретельно прогнозувати та кількісно оцінювати ризик інноваційної діяльності на різних її етапах з урахуванням усіх можливих чинників. Прийняття рішень в умовах дефіциту інформації вимагає врахування особливостей процесу оцінювання ризику. Консолідація обліково-аналітичної інформації на кожному з етапів формування інновації – від моменту формування, виникнення "ідеї" (або моменту отримання підприємством на одному з етапів створення інновації) до її комерційного втілення дозволить сформувати систему оцінювання ризиків інноваційної діяльності

та зниження інноваційних витрат. Насиченість підсистеми обліково-аналітичного забезпечення повинна створювати умови для проведення своєчасного та повного моніторингу зовнішнього середовища; оцінювати стан і потенціал розвитку конкурентів та основні напрями їх діяльності.

Сучасна система консолідації обліково-аналітичної інформації повинна бути не тільки ретроспективною, а й забезпечувати потреби перспективного планування та прогнозування. Збільшення глибини прогнозування майбутнього розвитку подій є результатом інноваційної діяльності. Водночас розроблення прогнозу має постійно уточнюватися та коригуватися в міру створення новації з деяким її випередженням. Оскільки характерною рисою інновації стає прийняття рішення про її розроблення під час проведення аналізу ідеї, період часу від формулювання ідеї до її реалізації може бути досить тривалим. Прогнозування майбутнього розвитку середовища та передбачування можливості настання подій на всіх етапах розроблення та виведення інновації на ринок, незважаючи на високу трудомісткість і потребу в значних фінансових ресурсах, є необхідною складовою процесу інноваційного розвитку. Помилки допущені на початкових етапах, можуть призвести до величезних втрат і навіть до банкрутства, проте гарантії позитивного результату довгострокового прогнозування дати неможна.

5. Визначення ступеня готовності підприємств та їх об'єднань до отримання та впровадження інновацій, рівня його інноваційного потенціалу стає об'єктивною необхідністю для підприємства, що обирає інноваційний шлях розвитку.

Численні розробки, освоєння виробництва, виведення на ринок різних нововведень – усе це характеризує процес інноваційного розвитку підприємства. У свою чергу, інноваційний процес вимагає синтезу технологічних, організаційних і соціальних нововведень, формування нових моделей використання наявних ресурсів. Будь-яка інновація вимагає певних інноваційних витрат, викликаючи певний економічний ефект від упровадження інноваційних перетворень (див. рис 3.2). Як було зазначено, ефект від упровадження інновацій може бути відтермінований в часі. Для забезпечення стійкості функціонування та збалансованості всіх процесів, що відбуваються на підприємстві, прийняття рішення щодо інноваційного розвитку необхідно узгоджувати з потенціалом підприємства щодо прийняття таких інноваційних перетворень.

Оцінювання готовності підприємства для впровадження інноваційних змін різних типів інтегрує визначення його сучасного та майбутнього

стану. Підсистема обліково-аналітичного забезпечення системи управління інноваційним розвитком підприємств та їх об'єднань не лише формує консолідовану обліково-аналітичну інформацію, а й виступає джерелом оцінювання сучасного та майбутнього стану підприємств та їх об'єднань. Коректне використання інформаційної бази підсистеми обліково-аналітичного забезпечення дозволяє визначити, до якої групи за ступенем готовності до впровадження інновацій можна віднести дане підприємство; які саме типи інноваційних перетворень чи змін можуть бути впроваджені даним підприємством за умов дотримання вимог безпеки функціонування; ступінь кардинальності впроваджуваних змін тощо.

6. Гармонійна інтеграція системи управління інноваційним розвитком підприємства в загальну систему управління підприємствами та їх об'єднаннями. Тісне узгодження цілей, етапів і термінів реалізації програми інноваційного розвитку з прогнозованими параметрами стадій життєвого циклу інновації; мінімізація внутрішнього опору багаторівневої системи управління підприємств та їх об'єднань шляхом урахування різноспрямованості курсу цілей всіх учасників процесу.

Необхідно забезпечувати ефективний розподіл і використання ресурсів і адаптацію інноваційного процесу до умов, які змінюються на різних стадіях життєвого циклу нововведення (рис. 3.3). Постійна заміна нововведень, впровадження заходів, що удосконалюють продукцію та технологію, породжують циклічність інноваційних процесів і процесу інноваційного розвитку в цілому. Кожна інновація проходить певний життєвий цикл від моменту появи ідеї до її втілення й отримання ефекту від неї. Залежно від того, які саме етапи процесу створення та впровадження інновації проходять на підприємстві або можуть бути здійснені в об'єднанні підприємств, формуються особливості консолідації обліково-аналітичної інформації в системі управління інноваційними витратами.

Якщо об'єднання підприємств має можливість і приймає рішення проводити фундаментальні розроблення, інноваційний цикл розпочинається раніше, тоді ж виникають інноваційні витрати. Консолідація обліково-аналітичної інформації передбачає врахування всієї сукупності витрат незалежно від результативності кожного етапу дослідження. Проведення досліджень на всіх етапах розроблення та створення нововведень призводять до різноспрямованих результатів, однак підсистема обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком підприємств та їх об'єднань включає повну інформаційну базу щодо понесених і перспективних витрат.

7. Однією з особливостей процесу інноваційного розвитку є велика кількість альтернативних варіантів на різних його етапах, унаслідок чого постійно виникає необхідність прийняття оптимальних рішень. Вибір альтернативних напрямів, методів, способів розвитку, вважає автор, повинен ґрунтуватись на принципах, що, враховують співвідношення трьох критеріїв ("ціна – цінність – час", або "витрати – результат – час", чи "забезпечення – досягнутий ефект – час"), замість співвідношення лише двох критеріїв "витрати – ефект".

Кожний із запропонованих варіантів має обмеження на термін реалізації та впровадження змін. За сучасних умов це важливо, оскільки основною запорукою успіху є не тільки володіння певними перевагами, а першість у володінні ними. Чим довше утримується лідерство, тим більшого ефекту має досягти підприємство.

Сучасний темп розвитку економіки, а також об'єктивна реальність вимагають обов'язкового врахування такої категорії, як "час". Визначення ефективності інноваційних витрат без зазначення хронологічних параметрів може призвести до викривлення даних і, відповідно, до прийняття некоректного рішення. Формування адекватної системи управління інноваційним розвитком підприємства спрямоване на зниження ризиків, в тому числі ризиків прийняття хибних рішень. Ефективність інноваційних витрат визначається на певний момент. Як було зазначено, впровадження різних інновацій дає різний результат. Ефект може бути як швидким, так і відтермінованим у часі. У сучасних економічних умовах для підприємств та їх об'єднань важливе не тільки отримання ефекту, а й час, коли такий ефект буде отримано. Занадто запізнений, несвоєчасний ефект може повністю нівелювати доцільність упровадження інновацій або призвести до збиткового стану.

Сучасні тенденції щодо швидкості оновлення продукції свідчать, що терміни морального старіння продукції значно випереджають терміни старіння фізичного. Іншим обмеженням є критерій ціни інновації (тобто витрати, обсяг забезпечення), необхідний для впровадження змін. Максимально точне визначення обсягу та відповідності наявних ресурсів (фінансових, матеріальних, технічно-технологічного оснащення, трудових з відповідним професійно-кваліфікаційним рівнем та інших, а за необхідності – отримання таких ресурсів; оцінювання своїх потенційних можливостей) стає одним з обов'язкових елементів системи управління інноваційним розвитком підприємства. Синтез зазначених обмежень

дозволяє визначити найбільш оптимальне співвідношення, яке б забезпечило можливість досягнення бажаної міри результативності, ефекту. Він стає значною складовою процесу прийняття рішень.

8. Збалансованість у ході розподілу фінансових ресурсів. Добір методів і джерел фінансування інновацій спираються на ретельний аналіз значної кількості альтернативних варіантів. Високий ризик інноваційної діяльності, невизначеність результатів зумовлюють певні ускладнення з пошуком джерел фінансування та, відповідно, специфіку їх фінансування. Для спрямування фінансових ресурсів на розвиток підприємства, на впровадження інноваційних проектів, перетворень, нововведень, на науково-дослідну діяльність необхідно зберегти безпечний баланс між розвитком і функціонуванням, не допустити настання невиправної кризи внаслідок вилучення надмірних фінансових ресурсів з поточного обігу та використання їх на реалізацію довгострокових цілей. Як видно з рис. 3.4, консолідація обліково-аналітичної інформації дозволить через синтез підсистеми фінансового забезпечення інноваційного розвитку сукупно із системою управління підприємством забезпечити безпечний рівень функціонування.

9. Створення збалансованого інформаційного ресурсу, який відповідає сучасним вимогам, забезпечення достатнього обсягу інформаційної бази призводить до необхідності синтезу підсистеми інформаційного забезпечення в систему управління інноваційним розвитком підприємства.

Зростання якості прийнятих управлінських рішень за своєчасного реагування на можливості та загрози, що з'являються на ринку, зумовлює збільшення обсягів інформації, яку необхідно опрацьовувати, накопичувати й аналізувати. Найбільшої актуальності дане положення концепції набуває для тих шляхів інноваційного розвитку, які передбачають розроблення та просування на ринок принципово нових видів товарів і технологій в умовах високого ступеня невизначеності.

Водночас розвиток інтеграційних процесів у світовій економіці зумовлює зростання конкуренції з боку іноземних товаровиробників. Це призводить до необхідності адаптації своєї діяльності до сучасних конкурентних умов шляхом синтезу процедур, спрямованих на виробництво продукції для внутрішнього та зовнішнього ринків. Під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ порушується стійкість системи управління інноваційним розвитком підприємства. Одним з засобів для запобігання виникненню кризового становища є впровадження змін.

Об'єктивно необхідні трансформаційні перетворення в процесі розвитку вимагають формування нового стану підприємства, виводять його на якісно новий рівень, з новими показниками ефективності діяльності.

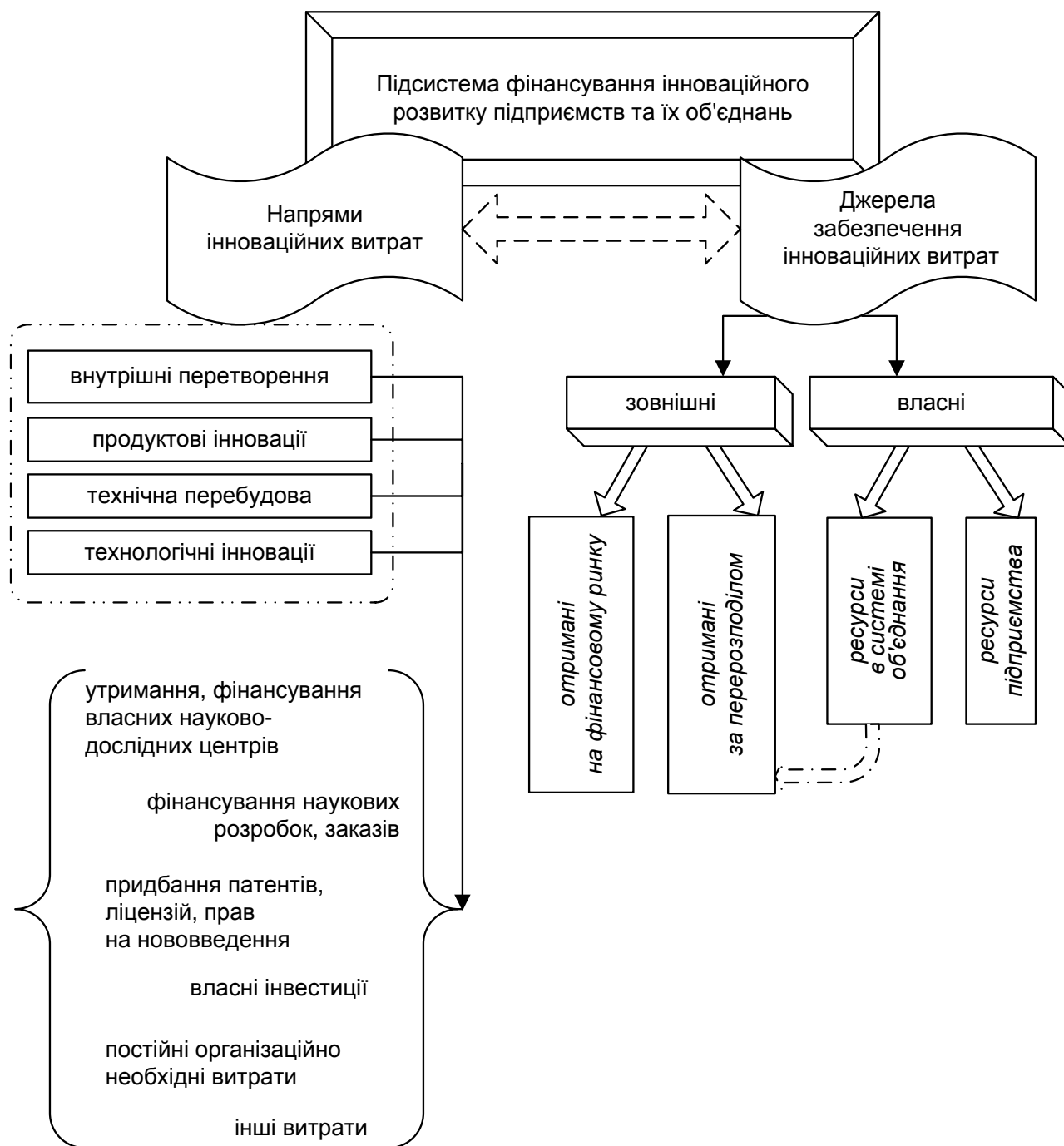


Рис. 3.4. Напрями інноваційних витрат підприємств та їх об'єднань та їх фінансове забезпечення

З переходом підприємства із базового стану функціонування в якісно новий стан, з новими характеристиками такого стану тощо відбуваються трансформаційні процеси – процеси розвитку. Разом з тим, інформація

для оцінювання ефективності й управління операційною діяльністю підприємства не втрачає своєї вагомості, посідаючи вагоме місце в системі консолідації інформації.

3.2. Оптимізація собівартості реалізованої продукції на основі управління поточними забезпеченнями, спрямованого на перерозподіл постійних загальновиробничих витрат

У сучасних умовах жорсткої конкуренції все більшої актуальності набуває проблема здорожчання собівартості реалізованої продукції, через яке продукується негативний фінансовий результат і відбувається підвищення цін. Унаслідок кризових явищ у економіці вітчизняні підприємства змушені більш активно виявляти й активізувати внутрішні фактори зменшення витрат. Складні економічні умови спричиняють тенденції зменшення виробничої потужності підприємств до нижчого за нормальний рівня. Цей процес супроводжується збільшенням собівартості реалізованої продукції, що, в свою чергу, погіршує фінансовий результат. Причина даного явища криється в тому, що собівартість постійних загальновиробничих витрат не зменшується у разі скорочення обсягів основної діяльності, на відміну від прямих витрат. Запобігти різкому скороченню фінансового результату внаслідок тимчасового заниженого обсягу виробництва можна, заздалегідь плануючи, утворюючи та використовуючи поточні забезпечення.

Призначенням і сутністю забезпечень є те, що вони дозволяють майбутні виплати потенційно збиткових періодів рівномірно та поступово включати до поточних витрат тих звітних періодів, які демонструють фінансові результати, прийнятні для керівництва. Для вітчизняних підприємств важливість забезпечень як форми резервування підтверджується таким фактом: у 2013 році до звітної форми "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" додано окремий рядок 1520 для довгострокових забезпечень і 1660 – для поточних [225]. Водночас слід зазначити факт, що власники підприємств і менеджери недостатньо інформовані про доцільність і переваги створення забезпечень. Отже, не викликає сумнівів актуальність проведення дослідження щодо використання можливостей управління поточними забезпеченнями для протидії здорожчання собівартості реалізованої продукції в кризових умовах падіння виробничої потужності підприємств.

У собівартості реалізованої продукції вітчизняних промислових підприємств питома вага загальновиробничих накладних витрат є достатньо високою. Наприклад, у машинобудуванні вона складає майже 60 % [170]. Тому важливим заходом зменшення собівартості є зниження таких витрат на основі постійного аналізу та контролю їх рівня та динаміки. Різні аспекти управління накладними витратами виробництва знайшли відображення у роботах І. А. Білоусової, З. В. Гуцайлюка, О. В. Іванюти, В. Ф. Палія, А. В. Череп, М. Г. Чумаченка. Але пропозиції науковців побудовані на аксіометричних постулатах бухгалтерського обліку, регламентованих вітчизняним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (далі – П(с)БО 16) [241] та європейським Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 "Запаси" (далі – МСБО 2) [220]. Проте поза увагою та науковою критикою залишається запропонована стандартами логіка розподілу виробничих накладних витрат на собівартість продукції. Дослідивши її, можна виявити прямий взаємозв'язок між падінням обсягу виробництва та супутнім здорожчанням собівартості реалізованої продукції, а також визначити спектр управлінських дій для запобігання зростанню витрат на одиницю продукції під час тимчасового скорочення виробництва у кризових умовах.

Вагомий внесок у теоретичне обґрунтування бухгалтерського обліку резервів майбутніх витрат та в розбудову методичних рекомендацій щодо утворення та використання забезпечень належить таким вченим, як П. Й. Атамас, Н. Г. Богатко, В. Г. Дорогостайський, І. Г. Кириченко, М. О. Козлова, Н. М. Малюга, Г. В. Нашкерська, М. М. Орищенко, В. М. Пархоменко, Н. І. Петренко, В. Ф. Палій, В. С. Терещенко. Наукові розробки зазначених авторів відповідають вимогам Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" (далі – МСБО 37) [221] і похідного від нього українського Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" (далі – П(с)БО 11) [239]. Дана частина монографії також виконана із дотриманням вимог цих стандартів.

Попри численні публікації стосовно резервів суб'єктів господарювання, деякі аспекти залишаються недостатньо вивченими. По-перше, це пояснюється нещодавністю законодавчих змін в Україні щодо модифікації Балансу (Звіту про фінансовий стан) із відокремленням рядків пасиву, які містять суми довгострокових (ряд. 1520) і поточних (ряд. 1660) забезпечень на дату балансу [225]. До 2013 року забезпечення відображувались

у фінансовій звітності окремим розділом. Крім того, у Плані рахунків [234] та в Інструкції про його застосування [203] також відбулися відповідні корегування у частині рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". По-друге, сучасні негативні економічні тенденції вимагають від керівників підприємств активної протидії здорожчання собівартості продукції. Досі в фаховій літературі не знайшло ґрунтовного аналізу питання використання поточних забезпечень для перерозподілу фінансового навантаження постійних загальновиробничих витрат між звітними періодами.

Метою даного підрозділу є обґрунтування практичних рекомендацій щодо планування, створення та використання поточних забезпечень для протидії збільшенню собівартості реалізованої продукції в такі періоди, коли фактична виробнича потужність менша за нормальну, на базі часового перерозподілу виплат, за якими нараховуються загальновиробничі витрати. Досягнути мету передбачається через вирішення низки завдань, а саме:

проаналізувати та порівняти порядок групування виробничих витрат та їх віднесення на продукт за П(с)БО 16 [241] і за МСБО 2 [220];

довести, що в разі зменшення обсягу виробництва під час калькулювання за П(с)БО 16 [241] причиною збільшення собівартості реалізованої продукції є нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. За дотримання вимог МСБО 2 [220] ці витрати не обтяжують собівартість, а безпосередньо зменшують операційний прибуток через корегування у Звіті про прибутки та збитки;

теоретично обґрунтувати причину збільшення собівартості реалізованої продукції в періоди скорочення фактичної потужності підприємства до рівня, нижчого за нормальний;

запропонувати здійснювати управління нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами, передбачаючи обставини їх виникнення та заздалегідь створюючи поточні забезпечення (короткострокові фінансові резерви) для покриття.

визначити перелік виплат, що спричиняють нарахування постійних загальновиробничих витрат, для яких можна заздалегідь утворювати забезпечення, дотримуючись вимог П(с)БО 11 [239] і МСБО 37 [221];

запропонувати додаткові субрахунки для обліку операцій, пов'язаних із формуванням поточних забезпечень для покриття зобов'язань за постійними загальновиробничими витратами.

Далі наведене послідовне розкриття поставлених завдань.

Сьогодні вимоги П(с)БО 16 [241] достатньо наближені до положень МСБО 2 [220], але існує низка відмінностей, на які слід звернути увагу. Для наочного порівняння українського та міжнародного стандартів автором був розроблений рис. 3.5.

За П(с)БО 16 [241] до витрат операційної діяльності підприємства належать виробничі витрати (витрати на продукцію) та невиробничі витрати (витрати періоду).

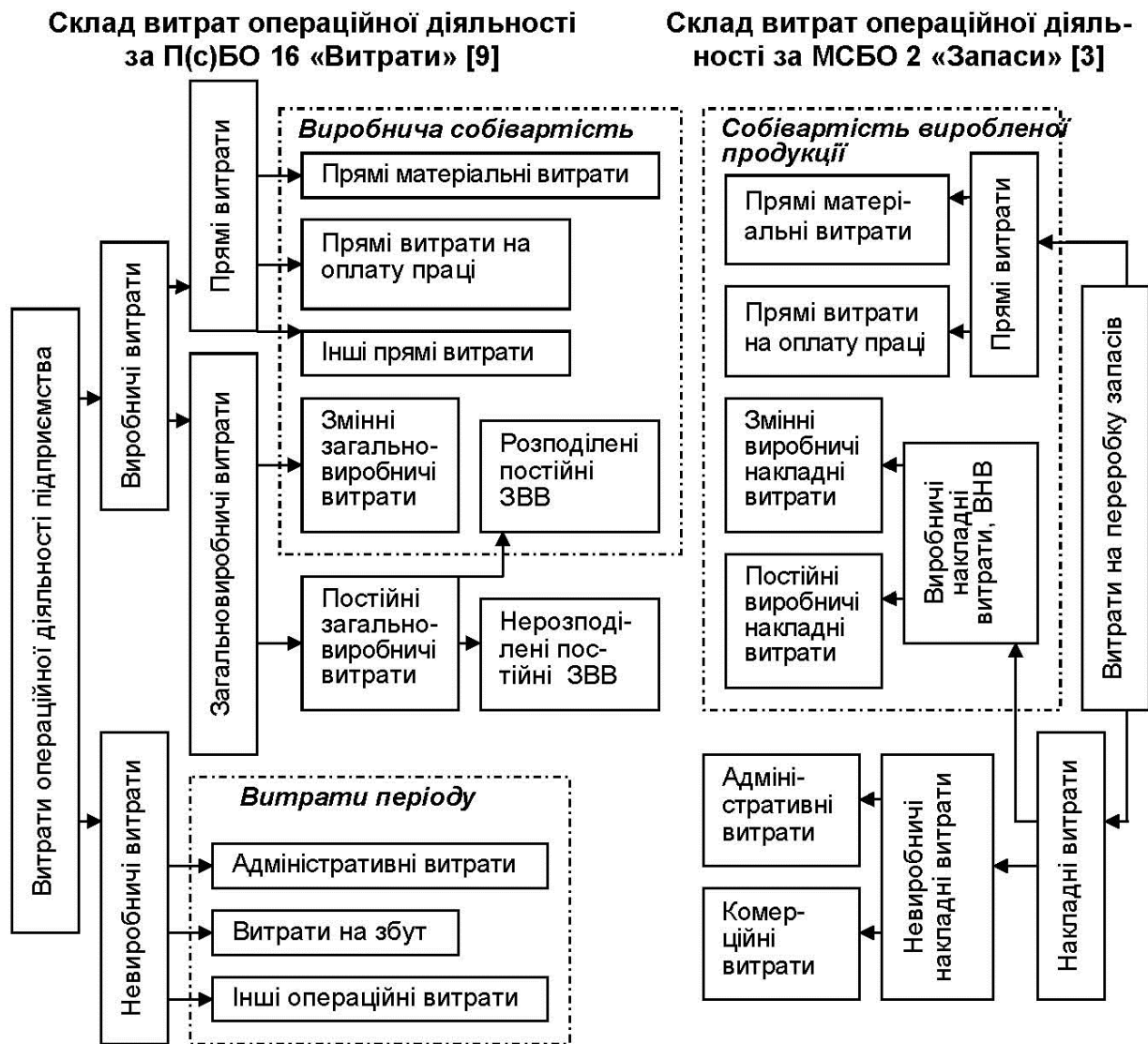


Рис. 3.5. Склад витрат операційної діяльності підприємства та складові собівартості виробленої продукції (складено автором за [241; 220])

Витрати на продукцію є сукупністю прямих витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат та загально-виробничих витрат. Дуже близький підхід викладено й у МСБО 2 [220], який

аналогічно відокремлює прямі витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, та накладні витрати, поділяючи останні на виробничі та не-виробничі (рис. 3.5). Витрати періоду за П(с)БО 16 [241] і невиробничі накладні витрати за МСБО 2 [220] є змістовно синонімічними, містячи адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (комерційні витрати) (рис. 3.5).

Загальновиробничі витрати (П(с)БО 16 [241]) і виробничі накладні витрати (МСБО 2 [220]) – це різноманітні витрати, пов'язані з виробництвом, але які, як правило, не можна безпосередньо віднести на конкретні види готової продукції [166]. Згідно з МСБО 2, "собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, переробку й інші витрати, здійснені з метою доведення запасів до їх поточного стану та місця розташування" [220]. Виробничі накладні витрати відносять до витрат, пов'язаних з переробкою, тому вони підлягають включенню до собівартості запасів, тобто віднесенню на продукт. Щодо українського законодавства, то у п. 11 П(с)БО 16 указано: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Водночас до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [241]. Вітчизняний регламентований підхід проілюстрований на рис. 3.5.

Таким чином, національний стандарт обліку, як і міжнародний, регламентує прямі витрати безпосередньо відносити на собівартість виробленої продукції, а виробничі накладні витрати (під назвою загально-виробничі – ЗВВ) розподіляти, використовуючи бази розподілу. В обох стандартах з метою розподілу виробничі накладні витрати перекласифіковані на змінні, які "змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності" та постійні, що "залишаються незмінними (або майже незмінними) зі зміною обсягу діяльності" (п. 16 П(с)БО 16 [241]; п. 12 МСБО 2 [2]) (рис. 3.5). Змінні загальновиробничі витрати (ЗВВ_{змін}) запропоновано розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати (ЗВВ_{пост}) слід розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потуж-

ності (п. 16 П(с)БО 16 [241]; п. 13 МСБО 2 [220]). Слід зазначити, що нормальною потужністю вважається очікуваний середній обсяг діяльності, якого можна досягти за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 ПСБО 16 [241]).

Для кращого усвідомлення послідовності дій бухгалтера під час розподілу виробничих накладних витрат автором розроблена табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порядок розподілу виробничих накладних витрат за вимогами МСБО 2 "Запаси" та П(с)БО 16 "Витрати"

№ п/п	Показник	Умовне позначення	Розрахункова формула / коментар
1	2	3	4
1	Постійні загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн	$ZBV_{\text{пост}}^{\text{норм}}$	Планове значення постійних загальновиробничих витрат в умовах досягнення очікуваного середнього обсягу діяльності підприємства; за МСБО це постійні виробничі накладні витрати
2	База розподілу постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю (умовно для прикладу), шт	$BR_{ZBV_{\text{пост}}}^{\text{норм}}$	Натуральні одиниці вимірювання: кількість виробленої продукції, машино-години, людино-години, нарахована заробітна плата робітникам виробничого підрозділу, кількість працівників, площа приміщення тощо
3	Ставка розподілу постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю, грн/шт	$СтР_{ZBV_{\text{пост}}}^{\text{норм}}$	$СтР_{ZBV_{\text{пост}}}^{\text{норм}} = \frac{ZBV_{\text{пост}}^{\text{норм}}}{BR_{ZBV_{\text{пост}}}^{\text{норм}}} \quad (3.1)$
4	Фактичні загальні загальновиробничі витрати, грн	$ZBV_{\Sigma}^{\text{факт}}$	Визначається як сукупний дебетовий оборот рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" за період; за МСБО це виробничі накладні витрати
5	Фактичні змінні загальновиробничі витрати, грн	$ZBV_{\text{змін}}^{\text{факт}}$	Визначається як фактична сума таких загальновиробничих витрат, які змінюються прямо пропорційно змінам обсягу виробництва; за МСБО це змінні виробничі накладні витрати
6	Фактичні постійні загальновиробничі витрати, грн	$ZBV_{\text{пост}}^{\text{факт}}$	$ZBV_{\text{пост}}^{\text{факт}} = ZBV_{\Sigma}^{\text{факт}} - ZBV_{\text{змін}}^{\text{факт}} \quad (3.2)$
7	База розподілу постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю, шт	$BR_{ZBV_{\text{пост}}}^{\text{факт}}$	Фактичне значення показника, обраного в якості бази розподілу, за період

Закінчення табл. 3.1

1	2	3	4
8	Розподілені постійні загально виробничі витрати, грн	$ZBV_{пост}^{розп}$	$ZBV_{пост}^{розп} = BR_{ZBV_{пост}}^{факт} \cdot CтP_{ZBV_{пост}}^{норм} \quad (3.3)$ $ZBV_{пост}^{розп} \leq ZBV_{пост}^{факт} \quad (3.4)$
9	Нерозподілені постійні загально виробничі витрати, грн	$ZBV_{пост}^{нерозп}$	$ZBV_{пост}^{нерозп} = ZBV_{пост}^{факт} - ZBV_{пост}^{розп} \quad (3.5)$
10	Виробнича собівартість, грн	$ВирСоб$	$ВирСоб = ПВ + ZBV_{змін}^{факт} + ZBV_{розп}^{пост} \quad (3.6)$
11	Собівартість реалізованої продукції, грн	$СобРП$	$СобРП = ВирСоб + ZBV_{пост}^{нерозп} + НВВ \quad (3.7)$

Необхідно здійснити низку облікових дій перед початком місяця, за який будуть накопичені загально виробничі витрати та вироблена продукція, на яку відбуватиметься розподіл цих витрат. Насамперед треба запланувати на місяць загальний обсяг загально виробничих витрат ($ZBV_{\Sigma}^{норм}$), а з них – обсяг постійних ($ZBV_{пост}^{норм}$) і змінних ($ZBV_{змін}^{норм}$) витрат (див. рядок 1 табл. 3.1) виходячи з припущення, що підприємство працюватиме в умовах нормальної потужності. Водночас слід обрати бази розподілу для постійних (див. рядок 2 табл. 3.1) і змінних загально виробничих витрат і розрахувати планові ставки розподілу за нормальною потужністю (див. рядок 3 табл. 3.1). Після завершення досліджуваного місяця бухгалтер визначає загальну суму фактичних загально виробничих витрат (див. $ZBV_{\Sigma}^{факт}$; рядок 4 табл. 3.1) і суму фактичних змінних загально виробничих витрат (див. $ZBV_{змін}^{факт}$; рядок 5 табл. 3.1). Потім розраховується сума фактичних постійних загально виробничих витрат як алгебраїчна різниця між сукупними загально виробничими витратами й їх змінною частиною (див. формулу (3.2); рядок 6 табл. 3.1).

На наступному кроці визначають, яку суму постійних загально виробничих витрат можна вважати розподіленими. Для цього перемножують нормативну ставку розподілу таких витрат ($CтP_{ZBV_{пост}}^{норм}$) і значення відповідної бази розподілу, досягнутої за фактичної потужності (див. формулу (3.3); рядок 8; табл. 3.1). Слід пам'ятати, що отриманий результат не має перевищувати фактичну величину постійних загально виробничих витрат (див. формулу (3.4); рядок 8; табл. 3.1). Частину постійних накладних витрат виробництва, яку не вдалося перенести на виробничу собівартість, визнають нерозподіленою ($ZBV_{пост}^{нерозп}$; див. формулу (3.5); рядок 9 табл. 3.1).

Вимоги П(с)БО 16 [188] зобов'язують нерозподілені постійні загально-виробничі витрати ($ZBV_{\text{пост}}^{\text{нерозп}}$) відносити на собівартість реалізованої продукції (СобРП), яка також включає виробничу собівартість ($ВирСоб$) і наднормативні виробничі витрати ($НВВ$) (див. формулу (3.7); рядок 11 табл. 3.1). За п. 13 МСБО 2, нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені [220]. У такому випадку в Звіті про прибутки та збитки проставляється значення собівартості реалізованої продукції до корегування, а за ним вноситься рядок про суму недорозподілених виробничих накладних витрат. Остаточну оцінку собівартості реалізованої продукції у Звіті отримують шляхом додавання до значення собівартості до корегування суми недорозподілених витрат. Валовий прибуток розраховують як різницю між чистим доходом від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції після корегування.

Отже, вітчизняний і міжнародний стандарти містять однакову логіку розподілу накладних витрат виробництва. До виробничої собівартості відносять тільки ту частину постійних загально-виробничих витрат, яка дорівнює відсотковому відношенню фактично досягнутої у звітному періоді потужності до нормальної. Якщо ж фактичні обсяги виробництва нижчі за нормальний рівень, то відокремлення нерозподілених постійних загально-виробничих витрат запобігає "обтяженню" виробничої собівартості. У такому випадку виробнича собівартість не зростатиме, оскільки не зростатиме сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробу. "Надлишкові" постійні загально-виробничі витрати визнаються нерозподіленими та списуються або на собівартість реалізованої продукції (П(с)БО 16 [241]), або на витрати періоду (МСБО 2 [220]). Однак у будь-якому разі нерозподілені постійні накладні витрати виробництва є причиною зменшення фінансового результату в умовах, коли фактична потужність підприємства менша за нормальну.

Таким чином, виробнича собівартість вбирає постійні загально-виробничі витрати лише у тій частині, що дорівнює відсотковому відношенню фактично досягнутої у звітному періоді потужності до нормальної. Це унеможливіє здорожчання виробничої собівартості у періоди, коли фактичні обсяги виробництва нижчі за нормальний рівень. Чим більше негативний розрив між нормальною та фактичною потужністю, тим більшою сумою недорозподілених постійних накладних витрат обтяжується рахунок 901. Унаслідок цього фінансовий результат підприємства зменшується.

На думку автора, для запобігання різким коливанням собівартості реалізованої продукції та фінансового результату у періоди, коли фактична потужність не сягає нормального рівня, керівництву підприємства доцільно звернутися до резервування й утворення поточних забезпечень. Резерви підприємства виконують функцію захисту власного капіталу. У вузькому розумінні поняття "резервний капітал" зводиться до однойменної статті балансу (код рядка 1415 Балансу [225]), яка інформує про суму, накопичену на рахунку 43 "Резервний капітал" унаслідок щорічних відрахувань з чистого прибутку, передбачених засновницькими документами компанії та законодавством держави. У ширшому розумінні резерви підприємства не обмежуються обов'язковим резервуванням коштів, а ідентифікуються зі створенням забезпечень для відшкодування майбутніх витрат.

Слід звернути увагу на те, що резервний капітал формується виключно за рахунок нерозподіленого прибутку або шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку підприємства. Поповнення резервного капіталу за рахунок прибутку відображається за дебетом рахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" та кредитом 43 "Резервний капітал" [203]. Тобто резервний капітал, як і нерозподілений прибуток, є складовою власного капіталу. Прибуток підприємство отримує внаслідок здійснення господарської діяльності. Натомість резервний капітал – це результат перерозподілу нерозподіленого прибутку в складі власного капіталу. З цього можна дійти висновку, що створення резервного капіталу не впливає на загальний обсяг власного капіталу, а тільки змінює його структуру.

Функціонально резервний капітал має мінімізувати ризик зупинки господарської діяльності в разі фінансових складнощів і гарантувати дотримання інтересів власників підприємства. Чим більшим є резервний капітал, тим вищою маневреністю володіє керівництво для подолання потенційних збитків. Так, для захисту фінансових інтересів акціонерів в Україні законодавчо передбачене обов'язкове створення резервного капіталу для акціонерних товариств у розмірі, не меншому за 15 % статутного капіталу [101].

Аналітичний облік резервного капіталу може вестись тільки за напрямками використання та за видами такого капіталу [203]. Отже, неможливо методологічно пов'язати коливання собівартості реалізованої продукції та наявний резервний капітал підприємства. Утворення та використання резервного капіталу є елементом стратегічного управління підприємством

і не надає можливості оперативного перерозподілу постійних загально-виробничих витрат між календарними місяцями та кварталами. Резервний капітал використовується в разі отримання збитку у звітному періоді. Для запобігання збитку існує інший бухгалтерський засіб, а саме – резервування коштів шляхом забезпечень для відшкодування майбутніх витрат.

З власної ініціативи організація може подбати про утворення забезпечень, тобто внутрішніх джерел фінансування для гарантованого відшкодування майбутніх операційних витрат.

У Балансі передбачена наявність довгострокових забезпечень (код рядка 1520) і поточних забезпечень (код рядка 1660) [225]. У статті "Довгострокові забезпечення" відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом прогнозних оцінок [225]. У статті "Поточні забезпечення" наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом дванадцяти місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено [225].

Порядок формування, використання й обліку забезпечень визначено у вітчизняному П(с)БО 11 "Зобов'язання" [239], який є узгодженим із МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання й умовні активи" [221]. Забезпечення є особливим видом зобов'язань із невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Вони створюються шляхом резервування коштів для відшкодування майбутніх витрат операційної діяльності, причому у момент нарахування суми забезпечень визнаються витратами поточного періоду. У подальші періоди забезпечення використовується за цільовим призначенням, не утворюючи витрат. Таким чином, відбувається перерозподіл витрат операційної діяльності між періодами, і саме ця властивість забезпечень може допомогти уникнути у фінансовій звітності провальних показників у періоди занизької виробничої потужності.

Сенс резервування та створення забезпечень полягає у тому, що майбутні виплати поступово та рівномірно включають до поточних витрат звітного періоду. Таке періодичне перенесення вартості майбутніх виплат на поточні витрати стабілізує фінансові результати, допомагає уникнути їх суттєвих коливань. Розміри створюваних резервів необхідно обґрунтовувати кошторисами витрат і відповідними розрахунками, методика яких має бути затверджена в наказі про облікову політику підприємства.

Ефект фінансування через резервування проявляється саме завдяки часовому розриву між моментом нарахування забезпечень і моментом

грошових виплат [166]. Оскільки забезпечення є цільовими, їх можна використовувати для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Слід зауважити, що пунктом 14 П(С)БУ 11 [239] забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

За МСБО 37, забезпечення слід визнавати та нараховувати лише за умови одночасного виконання низки критеріїв: суб'єкт господарювання має зобов'язання внаслідок минулої події; можна достовірно оцінити суму зобов'язання; ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для виконання цього зобов'язання [221].

Натомість у П(с)БО 11 обмежено перелік забезпечень, які має право утворювати підприємство. Згідно у п. 13 П(с)БО 11, в Україні підприємства мають змогу створювати забезпечення виключно для відшкодування таких майбутніх операційних витрат: на виплату відпусток працівникам; на додаткове пенсійне забезпечення; на виконання гарантійних зобов'язань; на реструктуризацію та виконання зобов'язань після припинення діяльності; на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо [239]. Відповідно до цього переліку у вітчизняному Плані рахунків для обліку забезпечень призначений рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" [234], а в Інструкції до нього передбачені такі субрахунки: 471 "Забезпечення виплат відпусток"; 472 "Додаткове пенсійне забезпечення"; 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"; 474 "Забезпечення інших витрат і платежів"; 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)"; 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї"; 477 "Забезпечення матеріального заохочення"; 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок" [203].

На рахунку 47 ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів; за кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання [203].

Спільною рисою МСБО 37 і П(с)БО 11 є заборона створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Також обидва стандарти регламентують перегляд на кожну дату балансу залишків забезпечень і корегувати їх у разі потреби, зменшуючи або збільшуючи. Сума забезпечення підлягає сторнуванню, якщо під час такої перевірки констатується відсутність ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань. Однак, зазначаючи спільні риси, слід зважати

на обмеженість П(с)БО 11 у порівнянні з МСБО 37. Міжнародний стандарт лише пропонує критерії визнання, не лімітуючи користувачів регламентованим переліком забезпечень. На відміну від українського стандарту у ньому передбачена можливість дисконтування забезпечень. Така обмеженість і негнучкість вітчизняного П(с)БО 11 стала причиною його критики вітчизняними фахівцями та науковцями.

Як впливає з Інструкції до Плану рахунків [203], виробниче підприємство для обліку забезпечень має у своєму розпорядженні тільки субрахунки 471 – 474 і 477. Що стосується обліку забезпечень призового фонду (субрахунок 475) і резервів на виплату джек-поту (субрахунок 476), з 2012 року в Україні діє державна монополія на організацію лотерей, тому ці субрахунки мають вузьке коло користувачів. Забезпечення на відновлення земельних ділянок (субрахунок 478) входять до кола інтересів садівницьких товариств і садово-городніх кооперативів, тобто є мало актуальними для промислового підприємства. Провівши дослідження практичних запитів вітчизняних компаній, українські вчені В. С. Терещенко [157], М. О. Козлова [79], Н. І. Петренко [232] зробили висновок про необхідність додаткових субрахунків до рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", окрім запропонованих в Інструкції [203].

Законодавча можливість розширення переліку субрахунків існує з 2013 року, коли Міністерство фінансів України виклало у новій редакції План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [234], в якому немає субрахунків. Відтоді юридичні особи-користувачі мають право не тільки використовувати субрахунки, визначені Інструкцією [203], але й самостійно відкривати субрахунки, виходячи з потреб управління. Керівництву компаній варто ознайомитися із науково обґрунтованими пропозиціями щодо оптимізації складу субрахунків для обліку забезпечень.

У контексті проблематики даного дослідження, доцільними є рекомендації В. С. Терещенко [157] та М. О. Козлової [79] щодо необхідності ведення аналітичного субрахунку для обліку забезпечень майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів. Упровадження в практику українських виробничих підприємств даного резерву сприятиме рівномірному включенню майбутніх витрат на проведення ремонтів основних засобів у поточні витрати звітного періоду і водночас вирішить проблему недостатності джерел фінансування ремонтних робіт [157]. Також заслуговує на увагу пропозиція В. С. Терещенко відокремити субрахунок для

обліку забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища [157]. погоджуючись із зазначеними авторами, Н. І. Петренко також визначила переваги від впровадження до 47 рахунку аналітичного субрахунку "Резерв наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів" [232].

Слід зазначити, що подібні вдосконалення аналітики рахунку 47 не порушують вимог п. 13 П(с)БО 11, де у перерахуванні забезпечень міститься "тощо" [239], інакше кажучи, можливість розширення переліку забезпечень. Однак кількість субрахунків до рахунку 47 обмежена дев'ятьма позиціями (471 – 479), з яких вісьмом (471 – 478) Інструкцією до Плану рахунків [203] надані назви. Якщо для ведення обліку підприємство використовує дану Інструкцію, а не розробляє власні субрахунки до Плану рахунків [234], то, на думку автора, доцільно не перейменовувати всі субрахунки до рахунку 47, а відкрити додатковий субрахунок 479 "Інші поточні забезпечення" і, за необхідності, подальшу аналітику здійснювати у його межах. Якщо водночас звернутися до рекомендацій В. С. Терещенко та М. О. Козлової, то пропозиція виглядає таким чином:

479 "Інші поточні забезпечення";

479.1 "Резерв майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів";

479.2 "Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища".

Дослідивши перелік загальновиробничих витрат, поданих у п. 15 П(с)БО 16 "Витрати" [241], автор дійшов висновку, що використовувати поточні забезпечення для перерозподілу витратного навантаження можна для таких позицій:

оплата праці та соціальні відрахування загальновиробничого персоналу (п. 15.1, п. 15.5, п. 15.7 П(с)БО 16 [241]);

витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення (п. 15.4 П(с)БО 16 [241]);

витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(с)БО 16 [241]).

Ці позиції накладних витрат виробництва у переважній більшості випадків є постійними, тобто можна констатувати високу вірогідність того, що саме суми за даними позиціями здатні обтяжити собівартість реалізованої продукції у якості нерозподілених загальновиробничих витрат.

У табл. 3.2, розробленій автором, порівнюються облікові проводки у випадку створення поточного забезпечення для фінансування конкретної статті постійних загальновиробничих витрат та у випадку відсутності такого резервування. Слід звернути увагу на те, що резервування дозволяє на рахунку 47 перерозподілити у часі виплати, за якими нараховуються загальновиробничі витрати. У такому випадку нарахування витрат можна спланувати та здійснити у звітні періоди із задовільним фінансовим результатом, полегшивши витратне навантаження на кризові періоди, коли фактична потужність нижча за нормальну. Наслідком такого зменшення суми постійних загальновиробничих витрат у періоди недостатнього виробництва є отримання меншої собівартості реалізованої продукції, а отже, кращого фінансового результату, ніж за відсутності створення поточних забезпечень.

Автор, виходячи із позиції українських стандартів бухгалтерського обліку щодо резервування коштів і створення забезпечень, пропонує вирішення проблеми негативного впливу на фінансовий результат нерозподілених постійних загальновиробничих витрат за умови падіння фактичної потужності нижче за нормальний рівень. Проте важливо мати на увазі, що не можна утворювати фінансові забезпечення для покриття безпосередньо збитку, який може виникнути зі скороченням обсягів виробництва. Тому для використання захисної функції резервування на початку операційного періоду (календарного року) керівництву необхідно:

**Приклади використання поточних забезпечень для перерозподілу
постійних загальновиробничих витрат між звітними періодами**

194

Види загальновиробничих витрат (ЗВВ), які можуть бути постійними для підприємства та для фінансування яких можна створювати забезпечення за умови дотримання вимог П(с)БО 11 [239]	Приклад бухгалтерських проводок з нарахування постійних ЗВВ без використання забезпечень	Приклад бухгалтерських проводок з нарахування постійних ЗВВ з використанням попередньо утворених поточних забезпечень (пропозиції автора)
Оплата праці та відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями тощо (витрати на управління виробництвом, п. 15.1 П(с)БО 16 [241]); оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її експлуатаційних характеристик (витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, п. 15.5 П(с)БО 16 [241]); оплата праці та відрахування на соціальні заходи, медичне страхування загальновиробничого персоналу, робітників, апарату управління виробництвом (витрати на обслуговування виробничого процесу, п. 15.7 П(с)БО 16 [241])	Нараховано відпускні робітникам, які належать до загальновиробничого персоналу, до апарату управління цехами, робітникам, зайнятим удосконаленням технології й організації виробництва: Дт 91 Кт 661; нараховано єдиний внесок на соціальне страхування (далі – ЄСВ) на суму відпускних: Дт 91 Кт 657	Створено поточне забезпечення на оплату відпусток загальновиробничого персоналу: на суму коштів на оплату відпусток (Дт 91 Кт 471); на суму ЄСВ, нарахованого на основі суми утвореного забезпечення на оплату відпусток (Дт 91 Кт 471); за рахунок наявного поточного забезпечення на виплату відпусток загальновиробничому персоналу нараховані відпускні (Дт 471 Кт 661) та ЄСВ (Дт 471 Кт 657); списано надлишково нараховану суму поточного забезпечення на виплату відпускних (Дт 471 Кт 719)
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення (п. 15.4 П(с)БО 16 [241])	Нараховано витрати на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення: на суму використаних матеріалів і МБП (Дт 91 Кт 20, 22); на суму нарахованої заробітної платні та ЄСВ (Дт 91 Кт 661, 657); на суму інших витрат, пов'язаних з ремонтом (Дт 91 Кт 631, 685)	Створено поточне забезпечення на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення: Дт 91 Кт 479.1; за рахунок наявного поточного забезпечення профінансовані витрати на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення: на матеріали, МБП (Дт 479.1 Кт 20, 22); на заробітну плату та ЄСВ (Дт 479.1 Кт 661, 657); на суму інших витрат (Дт 479.1 Кт 631, 685)
Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(с)БО 16 [241])	Нараховано витрати, пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища: Дт 91 Кт 642	Створено поточне забезпечення на охорону навколишнього природного середовища: Дт 91 Кт 479.2. За рахунок наявного поточного забезпечення профінансовані витрати на охорону навколишнього природного середовища: Дт 479.2 Кт 642

знаючи нормальну потужність підприємства, затвердити планові значення змінних, постійних і сукупних загальновиробничих витрат, нормативні бази та ставки їх розподілу;

визначити перелік статей постійних загальновиробничих витрат, які потенційно матимуть місце протягом періоду; визначити фінансово найсуттєвіші, найдорожчі статті таких витрат;

сформувати поточні забезпечення для покриття визначених найдорожчих статей постійних загальновиробничих витрат, використовуючи методики розрахунку згідно з наказом про облікову політику; затвердити відповідні кошториси.

У процесі господарської діяльності керівництво має здійснювати моніторинг стану внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, роблячи висновки щодо очікуваних обсягів виробництва на кожний наступний місяць. Якщо прогнозується, що в кількох місяцях операційного періоду фактична потужність буде нижчою за нормальну, то заздалегідь необхідно профінансувати частину постійних загальновиробничих витрат цих майбутніх місяців за рахунок поточних забезпечень. Поповнювати поточні забезпечення доцільно у ті місяці, коли фактична потужність дорівнює або перевищує нормальну.

Таким чином, у даному підрозділі монографії визначені причини та досліджена проблема "обтяження" собівартості реалізованої продукції постійними загальновиробничими витратами в періоди, коли підприємство не досягає рівня нормальної потужності. У ході проведеного дослідження доведено, що в Україні за умови зменшення обсягу виробництва нерозподілені постійні загальновиробничі витрати призводять до зростання собівартості реалізованої продукції та, відповідно, до погіршення фінансового результату. Дотримання міжнародних стандартів створює аналогічну ситуацію: такі витрати зменшують операційний прибуток безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки шляхом корегування собівартості реалізованої продукції.

Однак можна зменшити негативний вплив нерозподілених постійних накладних витрат виробництва на фінансовий результат, використовуючи механізми резервування коштів. У науковий доробок автора необхідно віднести такі розробки та пропозиції. Запропоновано використовувати поточні забезпечення для перерозподілу низки постійних загальновиробничих витрат, здійснюючи їх нарахування у фінансово прибуткові періоди.

Визначено статті загально виробничих витрат, які нараховуються за виплатами, що підлягають резервуванню та створенню поточних забезпечень, із дотриманням вимог законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. У наочній формі наведено та порівняно бухгалтерські проводки нарахування постійних загально виробничих витрат у разі формування поточних забезпечень і без них. Наведені висновки і пропозиції було оприлюднено у наукових статтях [87; 95].

3.3. Облік витрат на інноваційну працю корпоративного підприємства на засадах її нормування

Витрати підприємства відіграють значну роль у діяльності корпоративного підприємства. Витрати – складна економічна категорія, яка є одним з найважливіших чинників впливу на фінансовий результат підприємства. У сучасних умовах важливе місце належить витратам. Їх особливість полягає в тому, що за їх допомогою формується собівартість продукції. Витрати є базою для формування цінової політики суб'єктів господарювання, характеризують рівень технології й організацію виробництва. Особливо актуальні витрати для вітчизняних підприємств, які нині перебувають на складному етапі реструктуризації й адаптації до ринкового середовища з урахуванням міжнародних вимог і правил.

Для успішного управління витратами корпоративного підприємства необхідне ретельне вивчення поняття "витрати", для якого, проте, немає єдиного тлумачення. Зарубіжні та вітчизняні вчені, фахівці та практики вкладають у нього різний зміст. Тому вагомого значення набуває правильне визначення поняття "витрати". Отже, низка питань цієї складної проблеми потребує подальшого теоретичного та практичного обґрунтування. Проаналізувавши категорію "витрати", слід зауважити, що більшість авторів вважає "витрати" вираженими в грошовій формі ресурсами. Деякі вчені пов'язують "витрати" з виробничим процесом.

Узагальнене формулювання дефініції "витрати" можна розглядати з різних точок зору – таких, як: ресурси; фактори виробництва; виплати; категорія управлінського обліку; використання грошових коштів; зменшення активів або збільшення зобов'язань; обсяг спожитих виробничих факторів; як виплати, які підприємство має зробити, або доходи.

Досвід функціонування корпоративних підприємств високорозвинених країн свідчить про зростання ролі нормування праці управлінського

персоналу. Вибір адекватного методу її нормування сприяє раціоналізації робочого процесу. Оскільки змістовність інноваційної праці значно відрізняється від інших видів праці, то вдосконалення нормування праці цієї категорії працівників в умовах діючого підприємства є досить актуальним.

Частина інноваційних операцій зростає практично в усіх типах трудових процесів, тому сьогодні загострюється питання обґрунтування універсальних методів нормування інноваційної праці на підприємствах. У сучасних умовах господарювання проблемою вдосконалення нормування інноваційної праці займаються багато вчених. Значного внеску в розвиток теоретичних аспектів організації та нормування інноваційної праці доклали такі вітчизняні вчені, як Г. Г. Сисун, О. І. Джоші, К. В. Горбачук, І. В. Багрова, Д. М. Ядранський, С. Г. Дзюба, І. Ю. Гайдай, В. О. Єрьоменко, Г. О. Коваленко, В. С. Рижиков, Л. В. Балабанова, О. В. Сардак та інші. Серед зарубіжних дослідників необхідно виділити таких економістів, як Дж. Дж. Баклі, В. К. Беклешова, П. М. Завліна, Ю. В. Яковлев, Г. М. Деркач, А. Ю. Рубанов, С. М. Левченко. Однак у цих роботах недостатньо досліджені методи нормування інноваційної праці [8; 9; 15; 36; 43; 49; 54; 110; 123; 177; 178].

Тому ціль даного дослідження – обґрунтування методологічного підходу до нормування інноваційної праці з диференціацією за видами робіт. Для досягнення поставленої мети були вирішені такі завдання: узагальнено методи нормування інноваційної праці; визначено методи її нормування залежно від видів інноваційних трудових операцій; визначено сутність видів інноваційної праці та переліку трудових операцій.

На основі аналізу економічної літератури з питань особливостей нормування праці управлінського персоналу проведений аналіз і узагальнення існуючих методів нормування інноваційної праці, що дало можливість сформулювати такі концептуальні положення запропонованого методологічного підходу: практично всі операції інноваційної праці вимагають нормування; підхід до нормування різних видів операцій інноваційного процесу повинен бути диференційований; нормування інноваційної праці має бути обов'язковим для всіх категорій персоналу; застосування тих чи інших методів нормування інноваційної праці визначається рівнем новизни проведеної операції.

У процесі нормування інноваційної праці необхідно враховувати його сутність. Сьогодні існують різні підходи до трактування дефініції "інноваційна праця". Наприклад, М. А. Юделевич вважає, що інноваційна праця

є "творчою діяльністю, спрямованою на отримання, систематизацію та переробку нових, оригінальних доказових даних" [15]. В. К. Беклешов і П. Н. Завлін трактують дану категорію як "органічну єдність теоретичної й експериментальної діяльності, яка об'єднує працівників різних категорій" [15]. Деякі вчені розглядають інноваційну працю як психоемоційну енергію [277]. Ряд авторів трактують інноваційну працю як можливість реалізації завдань на основі розширення сфери експериментальної ситуації, виходу її за рамки нестимулятивного пошуку та відкриття нових закономірностей [123]. Крім наведених визначень, у науковій літературі можна зустріти і досить загальне визначення аналізованого поняття – "така активність суб'єкта, за якої свій особистісний трудовий потенціал він використовує в якості основного засобу" [170].

Л. В. Балабанова й О. В. Сардак розглядають інноваційну працю з двох позицій як: переважно розумову працю; вид суспільної праці, основним завданням якої є забезпечення цілеспрямованої скоординованої діяльності як окремих учасників спільного трудового процесу, так і трудових колективів у цілому [9]. Автори [116] у своїх працях також, як і Л. В. Балабанова й О. В. Сардак, вважають інноваційну працю одним з видів розумової. На їх думку, її необхідно віднести до "групи творчих видів розумової праці". К. Ф. Пузиня інноваційну працю вважає "пізнавальною, творчою, формальною, технічною й управлінською працею" [15].

Узагальнене формулювання дефініції "інноваційна праця" дозволяє стверджувати, що сьогодні категорія "інноваційна праця" може бути подана як: творча діяльність; розумова праця; психоемоційна енергія; можливість реалізації завдань; активність суб'єкта; вид суспільної праці; органічна єдність діяльності; пізнавальна, творча, технічна й управлінська праця.

Таким чином, згідно з проведеними дослідженнями та наведеними визначеннями сутності "інноваційна праця" можна зробити висновок, що більшість авторів розглядають поняття "інноваційна праця" як "праця" та "діяльність". Однак варто зазначити, що серед вчених немає спільної точки зору щодо визначення інноваційної праці.

Ґрунтуючись на аналізі робіт вітчизняних і закордонних учених – таких як, К. В. Горбатюк, Г. Г. Сисун, О. І. Джоші, В. К. Беклешов, П. Н. Завлін, А. І. Щербаков, М. А. Юделевич [15; 36; 54; 147], був зроблений висновок, що загального підходу до вимірювання й оцінювання інноваційної праці нема. Слід окреслити основні труднощі у вирішенні цієї проблеми:

подолання складності та неоднозначності у визначенні кінцевого результату роботи;

координування поглядів різних зацікавлених сторін для визначення внеску кожної з них в інноваційні роботи за кінцевим результатом;

наголошення на специфіці адміністративної роботи персоналу в інноваційній продукції;

визначення оптимального співвідношення зайнятості фахівців через їх нерівномірне навантаження;

усунення великого проміжку часу між початковою та кінцевою стадіями реалізації інновацій і, отже, невизначеності кінцевого результату роботи в момент виплати заробітної плати;

необхідність одночасного регулювання у структурному підрозділі та компанії в цілому (мається на увазі, що напрями регулювання повинні мати спільні методологічні підходи до нормування);

наявність характерної специфіки інноваційної діяльності, яка в останні роки підсилилась.

Інноваційна праця, на відміну від інших її видів, має свої особливості: неможливо заздалегідь визначити її результат, проте вона повинна мати завжди матеріальну форму; невизначеність і ризик; унікальність; поєднання розумової та фізичної праці [15]; новизна й оригінальність виконуваних робіт [15]; індивідуальний, творчий характер; результатом або продуктом праці є "нові знання, наукова інформація"; складність і трудомісткість виконуваних робіт; вимагає висококваліфікованого персоналу; складність вимірювання праці; вимагає певних здібностей (особистісних якостей, інтенсивного мислення, тривалого розумового напруження, глибоких наукових знань); предмет праці в більшості випадків не має речового вираження, в якості його виступають минулі, раніше накопичені знання.

Деякі дослідники виділяють фактори, які впливають на витрати праці [49]. На підставі проведеного аналізу праць [9; 15; 43; 49] було узагальнено фактори, що впливають на витрати інноваційної праці (рис. 3.6).

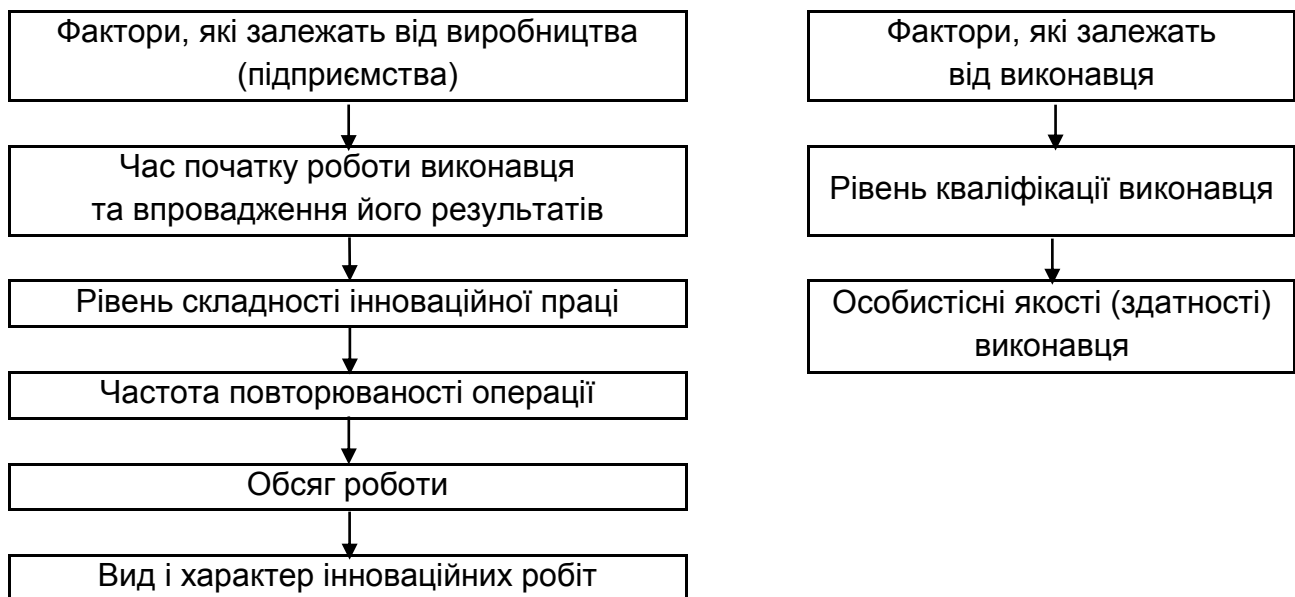


Рис. 3.6. Класифікація факторів впливу на величину витрат інноваційної праці

Аналіз літератури з питань нормування праці свідчить про різноманітність методів нормування інноваційної праці. Серед них найпоширеніші:

прямі методи встановлюються через "заздалегідь установлені нормативи та норми часу" [110] або шляхом спостереження за витратами часу виконавцем і подальшою обробкою результатів. Як підкреслює І. Е. Мельникова, класифікація витрат робочого часу керівників ідентична класифікації витрат робочого часу працівників. Нормування робіт за нормативами та нормами часу застосовується для нормування багатьох конструкторських, технологічних і проектних робіт шляхом використання укрупнених норм часу. Даний метод, як підкреслює О. С. Головачов, повинен розпочинатися з установлення певного кола завдань, узгоджених з цілями конкретної функції управління;

непрямі методи передбачають визначення витрат робочого часу шляхом вирахування чисельності виконавців (готових нормативів чисельності, норм обслуговування, розрахунки чисельності підпорядкованих за допомогою методів математичної статистики). Для кожного типу робіт інноваційної праці повинні розроблятися свої нормативи чисельності. Так, наприклад, Г. Г. Сисун, О. І. Джоші пропонують розробляти нормативи чисельності не тільки для кожної функції та для кожного виду робіт, але й згідно з обійманими посадами. На думку цих авторів, якщо необхідно "розподілити чисельність між підрозділами й обчислити співвідношення між окремими категоріями працівників (керівниками та виконавцями, інже-

нерами та техніками), застосовуються нормативи централізації, чисельності підлеглих, обслуговування та співвідношення чисельності" [147].

Розроблення нормативів чисельності управлінського персоналу – це складний процес. Згідно з проаналізованими роботами він потребує таких етапів:

- визначення для кожної функції змістовності, складу структурних підрозділів;

- вибору підприємств, за діяльністю яких можна здійснити розрахунок необхідної чисельності;

- визначення впливу необхідних факторів, узгоджених з функціями управління, на обсяг і трудомісткість робіт;

- за допомогою методів математичної статистики визначення залежності між значеннями факторів і чисельністю управлінського персоналу – згідно з функціями управління;

 - вибору необхідних формул для кожної функції управління;

 - оформлення нормативів та їх апробація [147];

 - затвердження нормативів з урахуванням їх доробки.

Експертний метод нормування найбільш актуальний для робіт інноваційної праці, які відрізняються високим рівнем новизни й унікальністю. Недоліками даного методу є складність у визначенні вихідних даних для розрахунків трудомісткості робіт, а також суб'єктивність оцінок експертів. В основу експертного методу покладено використання саме експертних оцінок. В. К. Беклешов і П. Н. Завлин [15] пропонують на окремих операціях, для яких складно визначити трудомісткість застосовувати сумарний метод нормування.

Основою сумарного методу нормування є використання у якості бази аналога. На думку В. О. Єрьоменко, Г. О. Коваленко та В. С. Рижикова, даний метод має обмежене використання у зв'язку з неможливістю ефективно використовувати кадри. Сумарні методи класифікуються головним чином на: дослідні; статистичні; порівняльні.

В. К. Беклешов і П. Н. Завлин підкреслюють, що в сумарному методі застосовуються "звітно-статистичні дані про витрати праці в минулому (система аналогів) і спеціальні коригувальні коефіцієнти". Сумарний метод також називають дослідно-статистичним. На їх думку, сумарний метод можна назвати дослідно-статистичним, "тому що не за всіма роботами ведеться облік фактичних витрат", отже, необхідно використовувати систему аналогів [15]. Слід також зауважити, що, як зазначають у своїх роботах

В. О. Єрмоєнко, Г. О. Коваленко та В. С. Рижиков, математико-статистичний метод нормування набуває популярності. Г. Г. Сисун і О. І. Джоші, крім дослідницького та статистичного сумарних методів, виділяють також порівняльний. За даним методом, вважають вони, необхідно розраховувати поправочні коефіцієнти для уточнення норм.

Аналітичні методи, як вважають Н. Г. Базадзе, Т. Л. Тітова та Н. А. Гаврилова, мають таку перевагу: він заснований на дослідженні змістовності інноваційної праці персоналу й її диференціації на більш "низьких рівнях" (наприклад: робота, завдання або операція). Слід погодитися з авторами [238], що нормування інноваційної праці на підприємстві здійснюється найчастіше за допомогою нормативів чисельності на рівні функцій управління. Визначення чисельності персоналу дозволяє вирішувати конкретне інноваційне завдання, найбільш важливе в умовах виникнення нових завдань. Для цього автори [148] пропонують удосконалення аналітичних методів за допомогою: розширення мережі нормативних і методичних матеріалів; розроблення диференційованих нормативних матеріалів. За аналітичного методу нормування спочатку необхідно розробити нормативи часу на управлінські роботи й операції. На другому етапі необхідне створення елементних нормативів, які, на погляд Н. Г. Базадзе, Т. Л. Тітова та Н. А. Гаврилова, допоможуть узагальнити та створити основу розвитку автоматизованих методів управління на сучасних автоматизованих виробництвах.

Дані методи, як стверджують автори [148], потребують комплексного дослідження змістовності інноваційної праці, що досягається через:

- узгодження цілей всього виробництва з цілями працівників управлінських підрозділів;

- визначення, відповідно до рівня нормованого процесу, переліку функцій, завдань, робіт або операцій виконавця;

- комплексний характер об'єкта управління.

Аналітично-дослідницькі методи, як правило, застосовуються для робіт, які мають специфіку умов виконання в різних структурних підрозділах. За відсутності нормативів рекомендується застосовувати саме цей метод нормування. Даний метод доцільно застосовувати, як підкреслюють В. В. Вітвіцький, В. М. Ніколаєнко та П. Н. Глонь [111]: якщо одного визначення трудомісткості робіт недостатньо; за нерівномірного завантаження фахівців; якщо неможливо встановити рівномірність завантаження фахівців і установити всі втрати робочого часу; для однотипних

робіт, які часто повторюються; у разі позитивного прогнозу щодо майбутнього результату проведеної роботи. Г. Г. Сисун і О. І. Джоші до переваг даного методу відносять: відсутність норм і нормативів; урахування специфічних особливостей роботи в зв'язку з проведенням нормування на робочих місцях. Даний метод базується на створенні нормативних матеріалів, які використовуються для розрахунку норм аналітично-розрахунковим методом. До недоліків даного методу можна віднести залежність часу спостережень від темпу роботи у даному підрозділі.

Аналітично-розрахункові методи застосовуються досить рідко через складність визначення первинних статистичних даних. До недоліків даного методу слід віднести високу обчислювальну трудомісткість, а також складність установа впливу кожного фактора на трудомісткість за множинної кореляції. Однак, як вважають деякі автори [147], аналітично-розрахунковий метод нормування в порівнянні з аналітично-дослідним, має такі переваги: більш низьку трудомісткість; норми є об'єктивні, тому вони легше впроваджуються; висока точність норм; сприяє поліпшенню організаційно-технічних умов роботи.

Слід погодитися з авторами [148], які вважають, що застосування аналітично-дослідницького й аналітично-розрахункового методів нормування інноваційної праці полягає "у виділенні в якості об'єктів нормування технологічних і трудових процесів, реалізованих управлінськими працівниками" й обґрунтуванні норм витрат інноваційної праці за допомогою проектування та дослідження цих процесів.

Методи нормування можуть застосовуватися для різних операцій роздільно й одночасно. Застосування того або іншого методу нормування залежить від низки факторів: від рівня новизни роботи; від характеру проведених робіт [15]; від можливостей процесу нормування на даному підприємстві.

І. Е. Мельникова [110] пропонує нормування праці управлінського персоналу здійснювати двома методами: прямим ("кількісно, через витрати часу") і непрямим (через чисельність). На погляд автора, більш точний облік витрат праці керівників дає прямий метод нормування. Такої ж точки зору дотримується Д. М. Ядранський [177]. Багато авторів (наприклад, Г. Г. Сисун, О. І. Джоші, Н. Г. Базадзе, Т. Л. Титова, Н. А. Гаврилова [147; 148]) розділяють методи нормування інноваційної праці на аналітично-розрахункові й аналітично-дослідницькі. Аналітично-розрахунковий метод у Г. Г. Сисун і О. І. Джоші ідентичний прямому методу І. Е. Мельникової. Г. Г. Сисун,

О. І. Джоші дають також рекомендації з нормування праці службовців: нормування праці службовців повинне проводитися за нормативами чисельності; "спочатку розраховуються норми часу на окремі повторювані операції, потім визначається трудомісткість усіх робіт" [147].

У роботах К. В. Горбатюк, Л. В. Балабанова, О. В. Сардак [9; 36] пропонують для встановлення норм і нормативів інноваційної праці застосовувати систему мікроелементного нормування (*MTM*, *MODAPTS*, *MSD*, *Work Factor*, *БСМ* у модифікаціях). С. Г. Дзюба й І. Ю. Гайдай [43] також розглядають застосування методу мікроелементного нормування. Однак вони виділяють лише систему МТМ, як одну з розповсюджених. На їх погляд, цей метод "найбільш обґрунтований і точний". Слід також зазначити, що, крім даного методу, ці автори не виключають використання інших методів нормування. Наприклад, Л. В. Балабанова й О. В. Сардак розглядають також методи аналітичного, статистичного й експертного нормування. К. В. Горбатюк пропонує застосовувати методи проведення спостережень (хронометраж, фотографія робочого часу). Такої ж думки дотримуються і Г. Є. Слизенгер, В. В. Соколова [111]. Слід зазначити, що окремі автори називають методи проведення спостереження аналітично-дослідницькими.

Іншої точки зору дотримуються С. Г. Дзюба й І. Ю. Гайдай [43]. Вони пропонують використовувати спеціальні програми нормування праці ("Work measurement programmes"). Дані програми впроваджуються тільки на зарубіжних підприємствах, але мають самостійний характер. У роботах В. В. Вітвицького, В. М. Ніколаєнко та П. Н. Глонь розглянуте визначення укрупнення норм часу з використанням експертного оцінювання й анкетного опитування [111]. Основними методами нормування інноваційної праці Г. М. Деркач, А. Ю. Рубанов, С. М. Левченко, В. В. Соколова, В. Г. Глиняний, Л. А. Єрмакова та Г. Т. Химченко вважають аналітичні методи [49; 111]. Водночас В. В. Соколова, В. Г. Глиняний, Л. А. Єрмакова та Г. Т. Химченко виділяють аналітично-експериментальний метод (ідентичний аналітично-дослідницькому методу), а Г. М. Деркач, А. Ю. Рубанов і С. М. Левченко – нормативно-аналітичний (дослідно-статистичний), який ґрунтується на "багатошаровій класифікації наукових досліджень і обробкою на ЕОМ" [49; 111]. В. О. Єрьоменко, Г. О. Коваленко та В. С. Рижиков рекомендували для нормування праці управлінського персоналу застосування математико-статистичного методу [5]. Результати проведеного аналізу застосовуваних методів нормування інноваційної праці на основі робіт сучасних вчених [15; 49; 111; 147; 182] узагальнені в табл. 3.3.

Методи нормування інноваційної праці

Методи нормування інноваційної праці			
Експертний метод			
Сумарні методи	Дослідні методи		
	Порівняльні методи		
	Статистичні методи	Дослідно-статистичні	
Математичної статистики			
Аналітичні методи	Аналітично-дослідницькі	Фотографія робочого часу	
		Самофотографія	
		Хронометраж	
		Фотохронометраж	
	Аналітично-розрахункові	Згідно з розрахунками	
		За нормативами	

Роботи інноваційної праці розподіляють на три види: "мозковий штурм", менш творчі, рутинні. Роботи суттєво творчі ("мозковий штурм"), потребують високого ступеня новизни. До них відносять: фундаментальні, пошукові та прикладні НДР, ДКР (винаходу та відкриття), завдання прогнозування, планування й евристичного характеру.

Менш творчі роботи мають індивідуальний характер, не вимагають високого рівня новизни, пов'язані з виконанням часто повторюваних операцій. До них відносять: конструкторські роботи, НДР прикладного характеру та ДКР без суттєвої новизни; розроблення, оформлення, видання текстової інформації, а також операції, які виконують "звичайні інженери-конструктори, інженери-технологи, інженери-економісти дослідницьких, проектно-конструкторських підрозділів".

Рутинні – часто повторювані операції, однотипні, з невеликою часткою творчої праці; не вимагають новизни; виконуються за зразком; мають конкретний характер. До них відносять: освоєння та стадія підготовки виробництва до випуску нової продукції; комерціалізація інновацій; розроблення креслень; облікові операції; графічні, обчислювальні та канцелярські роботи; складання кварталних, річних звітів; підготовка конференцій.

Слід зазначити, що для кожного типу робіт характерні свої методи нормування.

Результати аналізу застосовуваних методів нормування залежно від видів інноваційних трудових операцій [8; 54; 111] подані в табл. 3.4.

Методи нормування залежно від видів інноваційних трудових операцій (на основі робіт [8; 54; 111; 116; 120; 148])

Види робіт	Методи нормування
"Мозковий штурм"	Експертний (найчастіше); аналітично-дослідницький
Менш творчі	Сумарний (найчастіше); інформаційний; дослідно-статистичний
Рутинні	За нормативами чисельності; дослідно-статистичний; розрахунково-аналітичний; аналітично-дослідницький (спостереження); (аналітично-експериментальний); сучасні математичні методи

Для "мозкового штурму" найбільш застосовуваним методом є експертний. У роботах І. В. Багрової, О. С. Головачова й інших авторів [1; 11] даний метод пропонується використовувати для:

науково-дослідних робіт прикладного характеру та дослідно-конструкторських розроблень, фундаментальних і пошукових НДР, що мають високий рівень новизни;

завдань евристичного характеру, а також завдань із прогнозування та перспективного планування.

У "мозковому штурмі" для НДР і ДКР також іноді може застосовуватися аналітично-дослідницький метод нормування. Для менш творчих робіт найчастіше використовується сумарний метод нормування: для НДР прикладного характеру і ДКР, що не мають високий ступінь новизни; для оформлення та видання текстової інформації. В. К. Беклешов і П. Н. Завлин пропонують для менш творчих робіт (для НДР) застосовувати інший метод нормування – дослідно-статистичний. Менш творчі роботи припускають також використання інформаційного методу для конструкторських робіт.

Для рутинних операцій характерний розрахунково-аналітичний метод нормування. Як правило, він застосовується для розроблення креслень і дослідно-конструкторських робіт. Облікові та графічні роботи доцільно розраховувати за нормативами чисельності. Для дуже короткочасних операцій, а також операцій, які відрізняються специфікою органі-

заційно-технічних умов їх виконання (рутинні роботи), застосовується метод спостереження (аналітично-дослідницький метод). Слід також зазначити, що рутинним операціям характерні також інші методи нормування (наприклад: складання звітів, виконання науково-технічних робіт, підготовка конференцій – за аналітично-експериментальним методом; для часто повторюваних операцій – сучасні математичні методи).

Таким чином, можна подати основні результати проведеного дослідження у вигляді схеми (рис. 3.7).

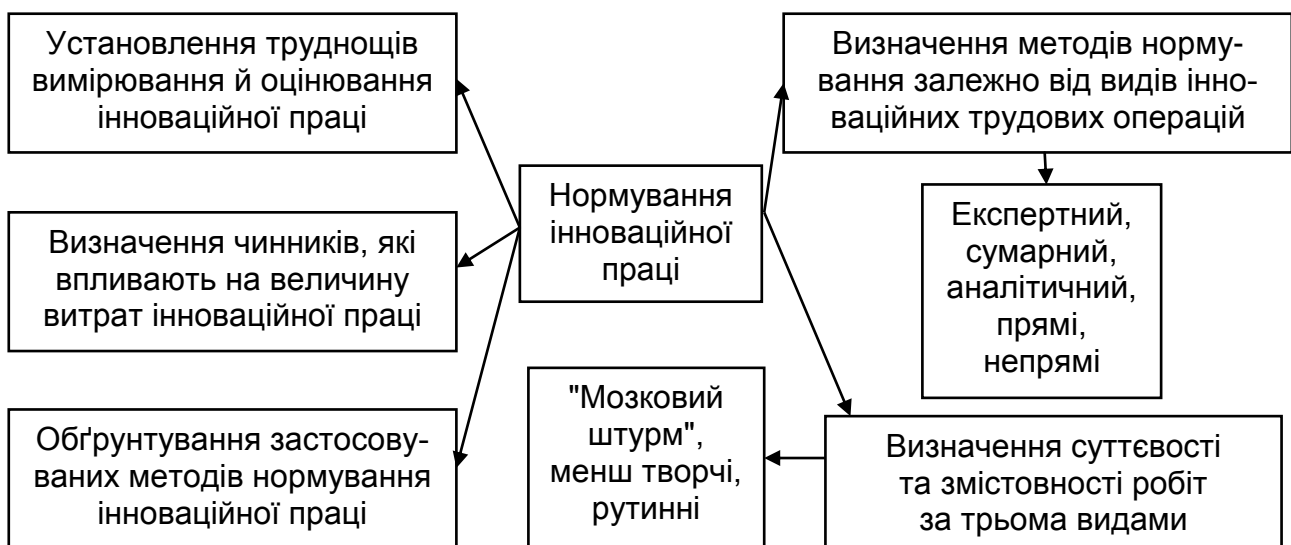


Рис. 3.7. Основні результати проведеного дослідження

Таким чином, автором розроблено методологічний підхід до нормування інноваційної праці з диференціацією за видами робіт. Методологія базується на сучасній концепції менеджменту, яка містить такі аспекти: використання інноваційної праці з різним рівнем новизни трудових операцій, які вимагають специфічних методів нормування; визначена сутність і змістовність робіт інноваційної праці за трьома видами: "мозковий штурм", менш творчі, рутинні; специфічні методи нормування інноваційної праці були обґрунтовані для кожного з виділених трьох видів інноваційних трудових операцій. Запропонований концептуальний підхід до нормування інноваційної праці кардинальним чином відрізняється від існуючих його диференціацією за видами робіт. Напрямом подальших досліджень у цій предметній галузі може стати обґрунтування застосування методів трудомісткості залежно від виду робіт інноваційної праці.

3.4. Консолідація облікової інформації про витрати з метою підвищення ефективності діяльності підприємства

У зв'язку з тим, що процеси глобалізації диктують нові правила розвитку суб'єктів господарювання, основою ефективної діяльності підприємств є інноваційний підхід до організації його функціонування. Протягом останніх шести років питома вага видатків з державного бюджету України на фінансування наукових і науково-технічних робіт не перевищує 0,4 % ВВП із граничним значенням 1,7 %. Водночас відповідні видатки державного бюджету в розвинених країнах світу складають 2,8 – 3,7 % ВВП [5]. Недостатня державна підтримка призвела до зниження чисельності спеціалістів, які виконують наукові та науково-технічні роботи, вона складає дві особи на тисячу осіб населення (граничне значення – не менше дев'яти осіб).

Починаючи з 2001 року в Україні поступово зменшується частка підприємств, які впроваджують інновації (табл. 3.5). За даними Державної служби статистики України [273] у 2013 році питома вага промислових підприємств, що впроваджували інновації, складає 13,6 % (граничне значення – не менше 50 %). У країнах Європейського Союзу [14] мінімальні показники інноваційної активності у Португалії – 26 % і Греції – 29 %, що значно вище, ніж в Україні. Найбільше відстає Україна від розвинутих країн – таких, як Ірландія – 74 %, Данія – 71 %, Німеччина – 69 %, Австрія – 67%, Нідерланди – 62 % та інші [273].

В Україні посилюється тенденція зменшення частки реалізованої інноваційної продукції в загальному обсязі промислової продукції. Цей показник за 2010 – 2011 рр. склав 3,8 %, а у 2012 – 2013 рр. знизився до 3,3 % (граничне значення – не менше 5 %). Індекс зміни активності у сфері створення зразків нової техніки й індекс зміни освоєння інноваційних видів продукції склали в 2007 році – 94 %, а у 2013 – 22 %. Співвідношення частки фундаментальних і прикладних досліджень, науково-технічних розробок і послуг, що виконані власними силами, в загальному обсязі складають 23 : 18 : 59 (оптимальне співвідношення – 15 : 25 : 60) [273].

З 2000 року інноваційна активність вітчизняних промислових підприємств коливається 8 – 15 %, що є негативним фактором для ефективної діяльності цих підприємств (табл. 3.5) [273].

Упровадження інновацій на промислових підприємствах України

Показники	За роками								
	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Питома вага підприємств, що впроваджували інновації, %	14,8	8,2	10,8	10,7	11,5	12,8	13,6	13,6	12,1
Упроваджено нових технологічних процесів	1403	1 808	1 647	1 893	2 043	2 510	2 188	1 576	1 743
у т.ч. маловідходні, ресурсощадні	430	690	680	753	479	517	554	502	447
Освоєно виробництво інноваційних видів продукції, найменувань	15 323	3 152	2 446	2 685	2 408	3 238	3 403	3 138	3 661
з них нові види техніки	631	657	758	641	663	897	942	809	1314
Питома вага реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, %	9,4	6,5	5,9	4,8	3,8	3,8	3,3	3,3	2,5

Зазвичай вітчизняні підприємства зосереджують свою увагу на освоєнні виробництва інноваційних видів продукції, проте стратегічно доцільніше впроваджувати нововведення, які дозволять підвищити конкурентоспроможність підприємства в цілому.

На відміну від розвинутих країн, що забезпечують 85–90 % приросту ВВП (найчастіше за рахунок виробництва й експорту наукоємної продукції), на вітчизняних підприємствах недостатньо використовуються результати завершених наукових досліджень і не створюються необхідні умови щодо проведення актуальних для сьогодення та перспективи фундаментальних і прикладних досліджень. Частка вітчизняної наукоємної продукції на світовому ринку високотехнологічної продукції складає приблизно 0,1 %, що є дуже низьким рівнем.

З урахуванням сучасних тенденцій промислові підприємства повинні використовувати комплексні методи калькулювання, які б забезпечили інформацію, необхідну для здійснення ефективного виробничого процесу кожного конкретного підприємства.

Значним досягненням у розвитку методології бухгалтерського обліку є його розподіл за обліковими функціями на фінансовий, податковий і управлінський. Фінансовий облік за допомогою відображення господарських процесів віддзеркалює стан майна, результати господарської діяльності за звітний період. Дані фінансового обліку сприяють формуванню інформації, необхідної певним стейкхолдерам (постачальникам, покупцям, банкам, інвесторам, акціонерам), які взаємодіють з підприємством. Роль податкового обліку базується на виконанні контрольної-аналітичної функції – забезпечення правильності визначення прибутку та нарахуванню податків [12; 13]. Управлінський облік ведеться з урахуванням особливостей підприємства та сприяє оперативному та своєчасному втручання адміністрації в господарські процеси, визначає перспективи подальшого фінансово-економічного розвитку. Він є джерелом інтегрованої системи планування, обліку, калькулювання, аналізу витрат. Його головне завдання – облік витрат для цілей калькулювання, для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень, для контролю, що відповідає класифікації витрат за цільовим підходом (рис. 3.8).

До складу собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг включаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язані з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші прямі витрати, у тому числі на придбання електричної енергії.

До складу інших (непрямих) витрат включають: адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством; витрати на збут, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт.

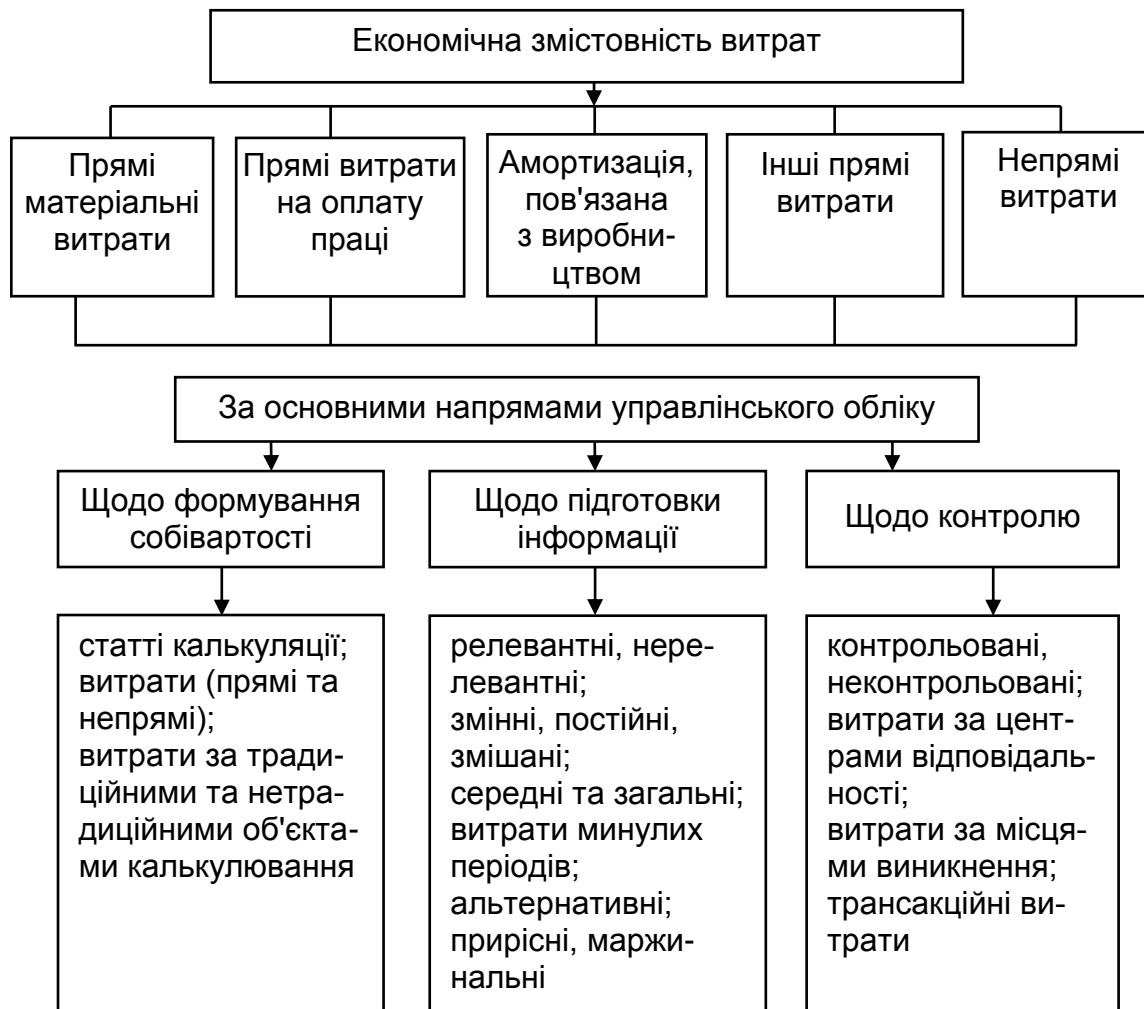


Рис. 3.8. Класифікація витрат за цільовим підходом

Дана класифікація необхідна для здійснення контролю за витратами.

Як у фінансовому, так і в управлінському обліку витрати розподіляються на прямі та непрямі. Прямими витратами вважаються ті, які безпосередньо можна віднести до складу собівартості певної продукції. Результати проведеного аналізу структури прямих витрат підприємств України наведені на рис. 3.9. У структурі витрат найбільшу частку (51 %) складають витрати на товари та послуги, що придбані для перепродажу та реалізовані без додаткової обробки. Прямі матеріальні витрати складають 28 %; до них включають вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу виготовленої продукції, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

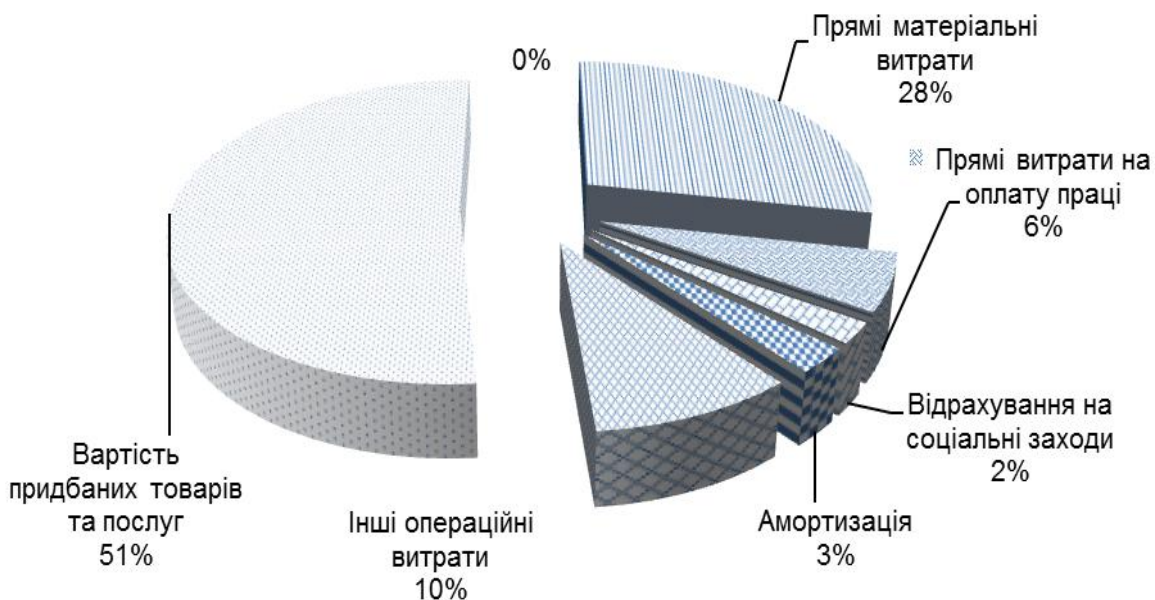


Рис. 3.9. Структура прямих витрат на підприємствах України [10]

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. На підприємствах України інші операційні витрати складають 10 % від загальної суми витрат. Структура прямих витрат промислових підприємств України відрізняється від структури за всіма видами вітчизняних підприємств (рис. 3.10).

У промисловості 64 % складають прямі матеріальні витрати на сировину й основні матеріали, напівфабрикати та комплектувальні вироби, допоміжні й інші матеріали. Тільки 14 % складає вартість придбаних товарів і послуг, що на 37 % менше, ніж на всіх підприємствах України. Прямі витрати на оплату праці складають 8 %. Вони включають заробітну плату й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг. Також 8 % складають інші операційні витрати, до яких відносять: витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці та техніку безпеки; суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу, тощо. На промислових підприємствах України 3 % складають відрахування на соціальні заходи та 3 % – амортизація.

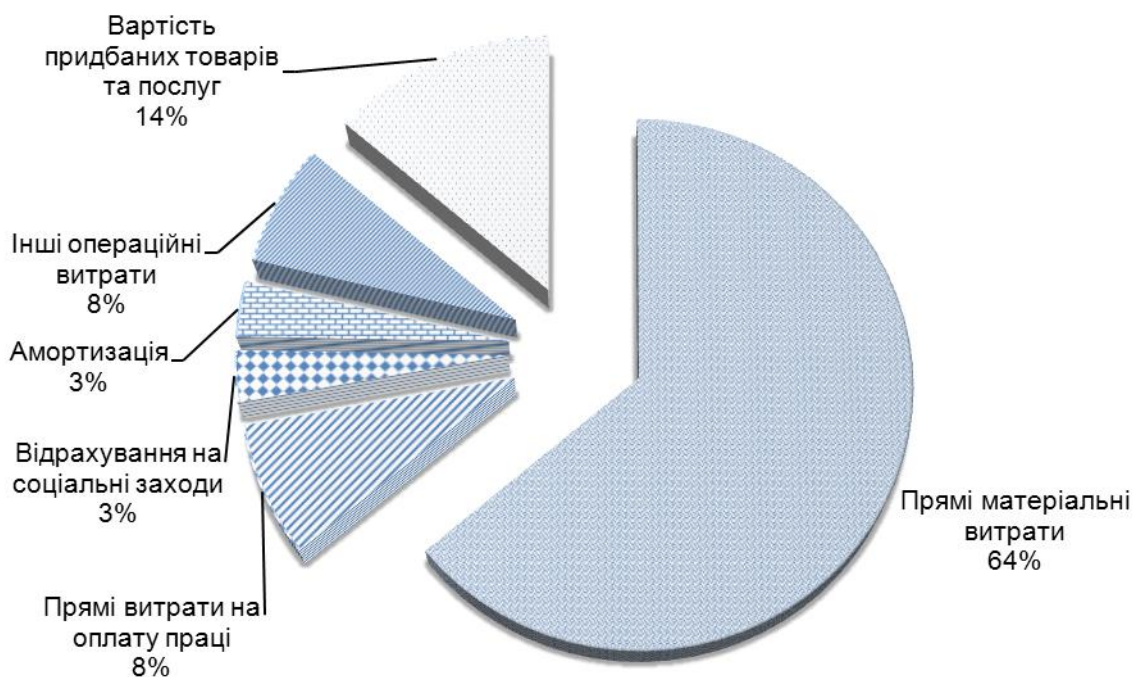


Рис. 3.10. Структура прямих витрат промислових підприємств України [10]

Непрямі виробничі витрати – це витрати, які не можна прямо відносити на об'єкт обліку витрат:

витрати на утримання й обслуговування виробничого обладнання та приміщень;

витрати на освітлення й опалення;

заробітна плата управлінського та допоміжного персоналу підрозділів підприємства та ін.).

Залежно від характеру управлінських рішень (оперативні, тактичні, стратегічні) розрізняють такі групи витрат: релевантні та нерелевантні, альтернативні, витрати минулих періодів, інкрементальні (прирісні), маржинальні.

Релевантні (переборні) витрати – це ті майбутні витрати, яких можна уникнути, якщо не брати якийсь альтернативний варіант, тоді як нерелевантні (непереборні) витрати будуть понесені в будь-якому випадку. Таким чином, релевантні витрати мають вагомий вплив на прийняття управлінських рішень. Віднесення витрат до релевантних чи нерелевантних можливе лише за умови визначення обставин, які обумовлюють прийняте рішення.

Витрати минулих періодів – це витрати, понесені в результаті рішень, прийнятих у минулому. Вони не можуть бути змінені ніяким наступним

рішенням в майбутньому і тому класифікуються як безнадійні. Приросні (інкрементальні, диференційовані), маржинальні витрати – це різниця між понесеними витратами та надходженнями для розглянутих видів продукції за кожним аналізованим варіантом. Альтернативні (умовні) витрати дають можливість визначити доцільність прийняття того чи іншого рішення. Це сприяє оперативності отримання інформації та прийняття рішень.

З метою контрольних функцій управління підрозділами підприємства виділяють групи контрольованих і неконтрольованих витрат. Контрольовані (регульовані) – це витрати, які піддаються контролю з боку керівників даного центру відповідальності. Неконтрольовані (нерегульовані) – це витрати, що не залежать від діяльності керівників даного центру відповідальності. У розподілі витрат за цією ознакою враховуються два фактори: рівень управління і час.

Витрати залежно від обсягів виробництва розподіляються на змінні та постійні. Змінні витрати змінюються прямо пропорційно змінам обсягу виробництва в релевантному періоді: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, частина непрямих виробничих витрат [7]. Постійні витрати прямо не залежать від обсягів виробництва продукції, тому виникає ряд труднощів з їх розподілом і віднесенням на собівартість продукції.

Зважаючи на те, що процеси об'єднань підприємств в холдинги сприяють збільшенню рівня постійних витрат, актуальною є проблема їх розподілу. Для вирішення даної проблеми необхідне використання системи *ABC*-костинг, яка базується на тому, що продукція включає вартість процесів, необхідних для її виробництва, а ті, в свою чергу, абсорбують витрати. На відміну від *ABC*-костингу, традиційний метод є більш простим у використанні, проте він має значний недолік – непристосованість до динамічного середовища. Варто зазначити також, що *ABC*-метод не є відокремленим інструментом, а входить у методологічне сімейство *ABCM*, яке складається з таких елементів:

ABM – управління за видами діяльності, що беруть участь у формуванні ланцюга вартості;

ABC – калькулювання витрат за видами діяльності;

ABB – планування бюджету на основі виконуваних процесів;

ARP – функціональне планування ресурсів на основі аналізу процесів.

Ураховуючи специфіку діяльності об'єднаних підприємств, було обрано двовимірну *ABC/ABM*-модель, яка дає можливість визначити вартість продукції, послуг, а також обґрунтувати цю величину (рис. 3.11).

Зображені на рис. 3.11 блоки, що створюють вертикаль, моделюють процес формування собівартості продукції на основі принципу "продукція споживає види діяльності, а види діяльності споживають ресурси".

ABC-модель калькулювання витрат

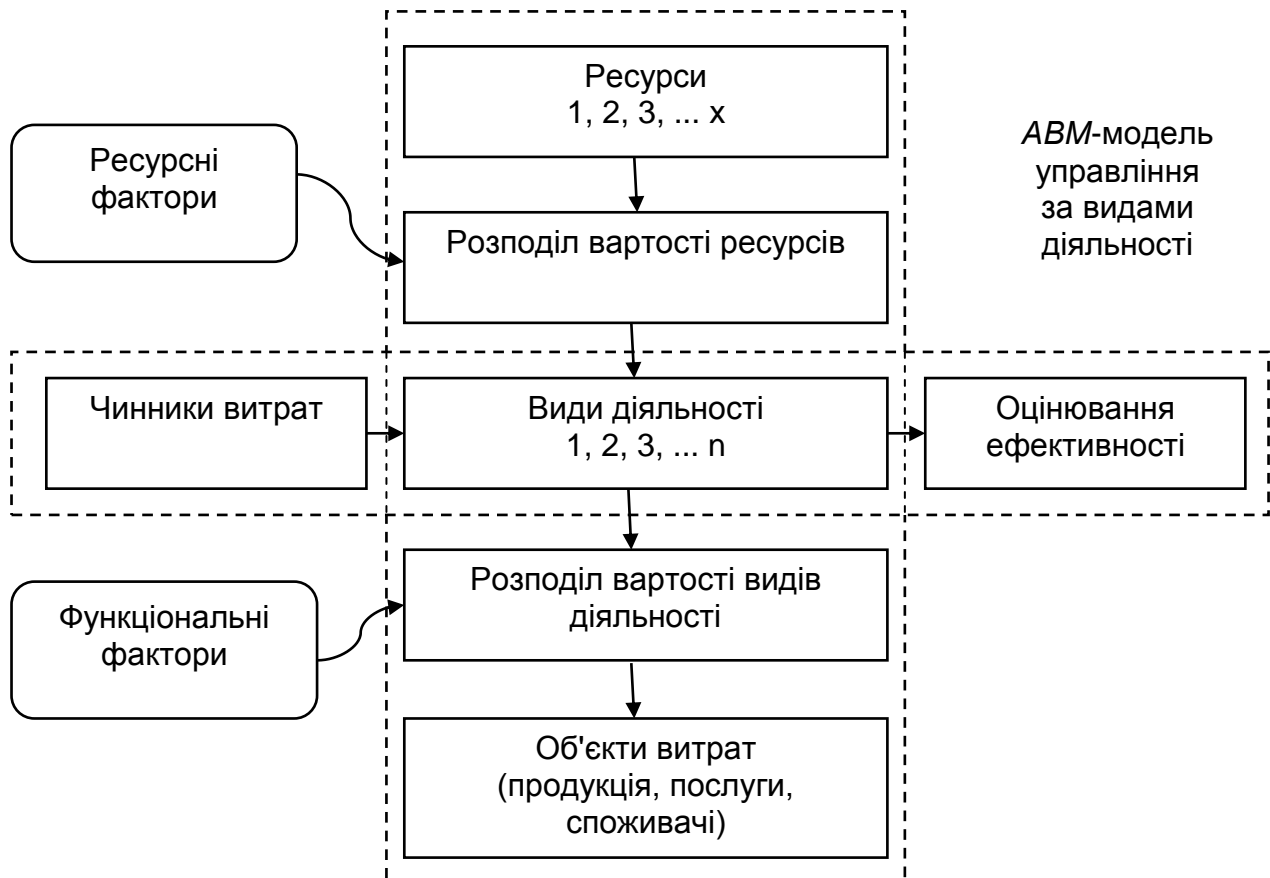


Рис. 3.11. Двовимірна ABC/ABM-модель [8]

Блоки, що утворюють горизонталь, відображують процес управління на основі ABC-інформації, яка дає змогу пояснити причини виникнення видів діяльності та витрат на їх здійснення [8].

Упровадження двовимірної ABC/ABM-моделі дозволить не лише отримувати більш об'єктивну інформацію щодо собівартості продукції, а й здійснювати одночасно аналіз у розрізі чинників витрат, з метою оцінювання доцільності й ефективності їх здійснення. Так, у ході виробничого циклу керівництво матиме змогу оперативно приймати зважені управлінські рішення, а також коригувати здійснення витрат. Це дозволить уникнути необґрунтованих витрат і збільшувати темпи виробництва, перерозподіляючи

вивільнені ресурси. Для практичного впровадження елементів системи *ABC* необхідно скористатися алгоритмом визначення собівартості продукції (рис. 3.12), з використанням ставки носія витрат (ставка драйвера).



Рис. 3.12. Алгоритм визначення собівартості продукції з використанням елементів методу *ABC*-костинг

Використання наведеного на рис. 3.12 алгоритму дозволить вирішити проблему, яка базується на тому, що більшість постійних витрат неможливо чітко розподілити між підрозділами. Таким чином, провівши аналіз основних повторюваних процесів на промислових вітчизняних підприємствах, було обрано наступні базові фактори виникнення витрат (табл. 3.6). Використання даної системи калькулювання дозволить об'єктивно розподіляти постійні витрати та відображувати собівартість продукції.

Необхідною умовою ефективної діяльності кожного підприємства є формування противитратного механізму, який би охоплював усі функції управління та виконував функції обліку, аналізу та калькулювання витрат. Насамперед варто звернути увагу на функцію обліку, бо саме вона виступає основою, інформаційно-аналітичною базою управління витратами.

Таблиця 3.6

**Базові фактори, що обумовлюють віднесення на продукт
непрямих витрат**

Структурні підрозділи	Базові фактори, що обумовлюють віднесення витрат на продукт
Відділ постачання (комерційний)	Кількість і найменування застосовуваних на виготовлення продукції матеріалів. Частота використання матеріалів різних видів
Технічний відділ (відділ головного технолога)	Складність продукції – кількість комплектувальних. Складність виготовлення – кількість технологічних операцій
Конструкторський відділ (відділ головного конструктора)	Частота модернізації продукції
Планово-виробничий відділ	Кількість специфікацій. Кількість технологічних маршрутів
Керівництво виробничих ділянок (цехів)	Розмір виробничих партій. Кількість номенклатурних та асортиментних позицій продукції
Відділ продажів (збуту), відділ маркетингу	Розмір замовлення. Кількість маршрутів доставки готової продукції споживачам. Кількість каналів збуту продукції

Калькулювання витрат є також специфічною функцією, оскільки від неї залежить спосіб визначення собівартості продукції, робіт і послуг підприємства. Калькулювання обумовлює вирішення певних завдань, зокрема ціноутворення, що безпосередньо впливає на результати діяльності підприємства. Аналіз витрат дає можливість оптимізувати та раціонально перерозподіляти наявні ресурси й є економічною основою процесу координації виробництва.

Зниження рівня витрат є одним із ключових завдань підприємств в умовах обмеженості ресурсів, саме тому необхідною для ефективного функціонування суб'єктів господарської діяльності є противитратна складова механізму забезпечення ефективної діяльності підприємства. Дуже важливо, щоб противитратна складова була узгоджена з усіма функціями управління. Це пов'язано з тим, що неможливо виділити пріоритетні функції, адже лише формуючи інтегровану систему, вони сукупно забезпечують ефективну діяльність підприємства. Взаємозв'язок противитратної складової з функціями управління поданий на рис. 3.13.

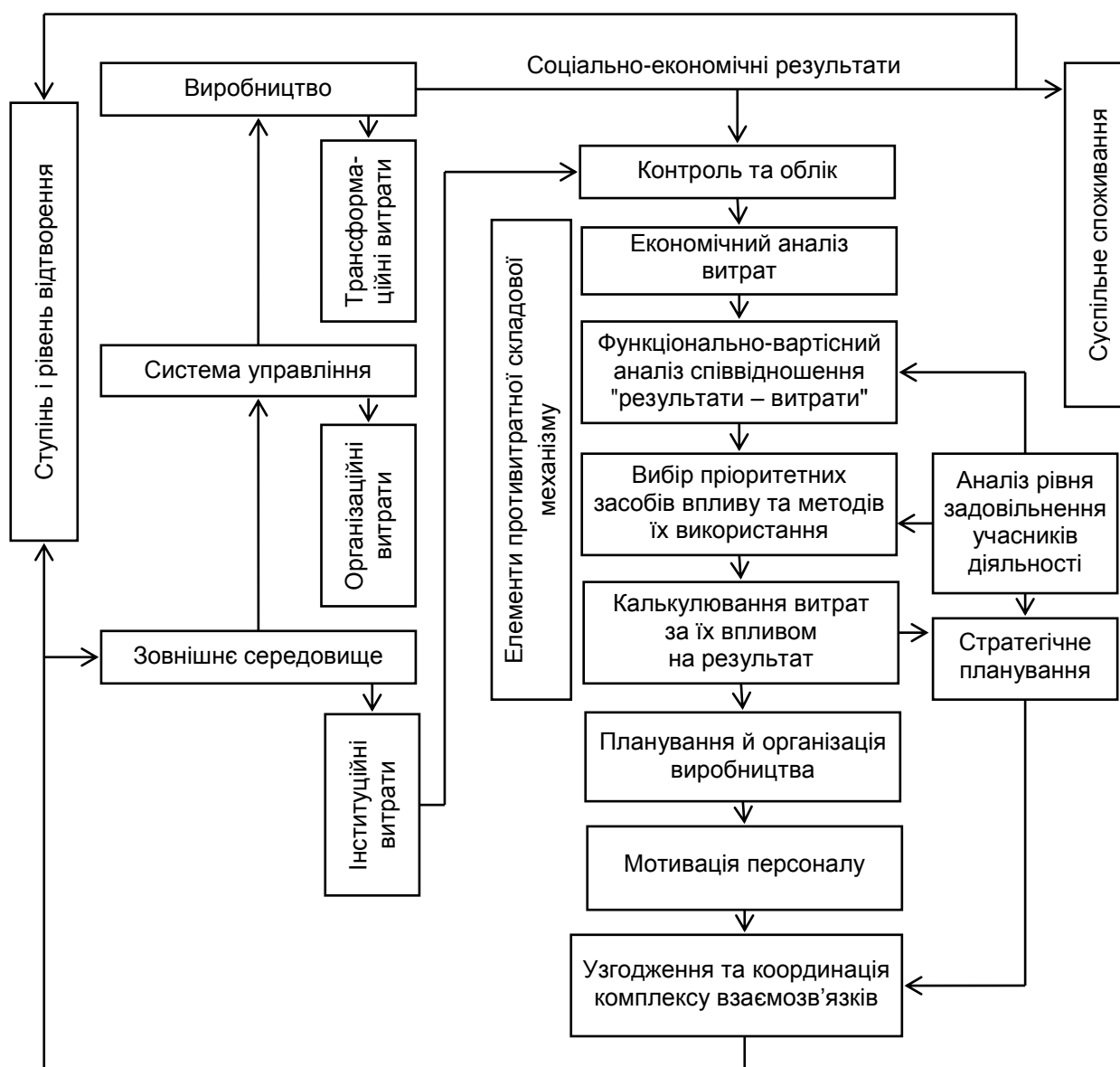


Рис. 3.13. Взаємозв'язок найважливіших функцій управління підприємством і противитратної складової механізму підвищення ефективності діяльності

Таким чином, можна прослідкувати, що елементи противитратної складової механізму повинні бути впроваджені під час виконання всіх функцій управління. У цілому такий підхід дозволяє підвищити ефективність стратегічного планування, покращати соціально-економічні результати діяльності підприємства, оптимізуючи здійснення витрат. У такому разі система управління стає більш пристосованою до динамічного середовища та підлягає оперативній координації дій з боку керівництва.

З метою надання практичних рекомендацій щодо вибору та впровадження елементів противитратної складової механізму ефективної діяльності підприємств необхідне розроблення комплексного противитратного механізму ефективності діяльності підприємства.

На основі аналізу отриманих фактичних результатів повинні уточнюватися вимоги до наступного виробничого циклу, на основі яких приймаються альтернативні рішення. Для того щоб обґрунтувати доцільність прийняття альтернативних рішень, повинні використовуватися методи раннього попередження та техніка розроблення сценаріїв. Це дозволить прорахувати всі вигідні варіанти розвитку подій та обрати найбільш доцільний залежно від конкретної ситуації. Звичайно, від прийняття альтернативних рішень залежить продуктовий асортимент і виробнича база підприємства. Аналіз та оцінювання отриманих результатів дозволить визначити, наскільки є узгодженою та координованою система управління, а також вжити заходів для підвищення рівня потенціалу підприємства та ліквідації слабких місць.

Таким чином, можна зробити висновок, що з метою підвищення ефективності діяльності підприємства в процесі консолідації облікової інформації про витрати для об'єднань підприємств в управлінському обліку доцільно впроваджувати елементи системи *ABC*-костингу з використанням елементів противитратної складової механізму ефективної діяльності підприємства. Це забезпечить узгодження та координацію комплексу зв'язків між виробництвом, системою управління та зовнішнім середовищем на базі ступеня та рівня відтворення результату діяльності.

Розділ 4

Вплив виду економічної діяльності на процеси консолідації інформації для менеджменту підприємств та їх інтегрованих об'єднань

Системи обліку й економічного аналізу є основою інформаційного забезпечення менеджменту підприємства. На поєднанні цих складових базується робота СКІ. Слід відмітити, що обліково-аналітичне забезпечення є на будь-якому підприємстві, але здебільшого рівень такого забезпечення є недостатнім для повного інформаційного забезпечення управління підприємством конкретної галузі. За таких умов вагомим аспектом, який має враховуватися в процесі консолідації інформації, виступає вид діяльності чи галузева приналежність підприємства. Дійсно, саме умови здійснення підприємством своєї діяльності визначають склад відомостей, потрібних менеджменту підприємства для прийняття рішень.

Логіка консолідації інформації зі врахуванням у процесі консолідації особливостей галузі присутності підприємства подана на рис. 4.1. Слід звернути увагу, що матеріал даного розділу розкриває подане у табл. 1.5 концептуальне положення *КП9* і деталізує означену на рис. 2.1 модель організації обліку.

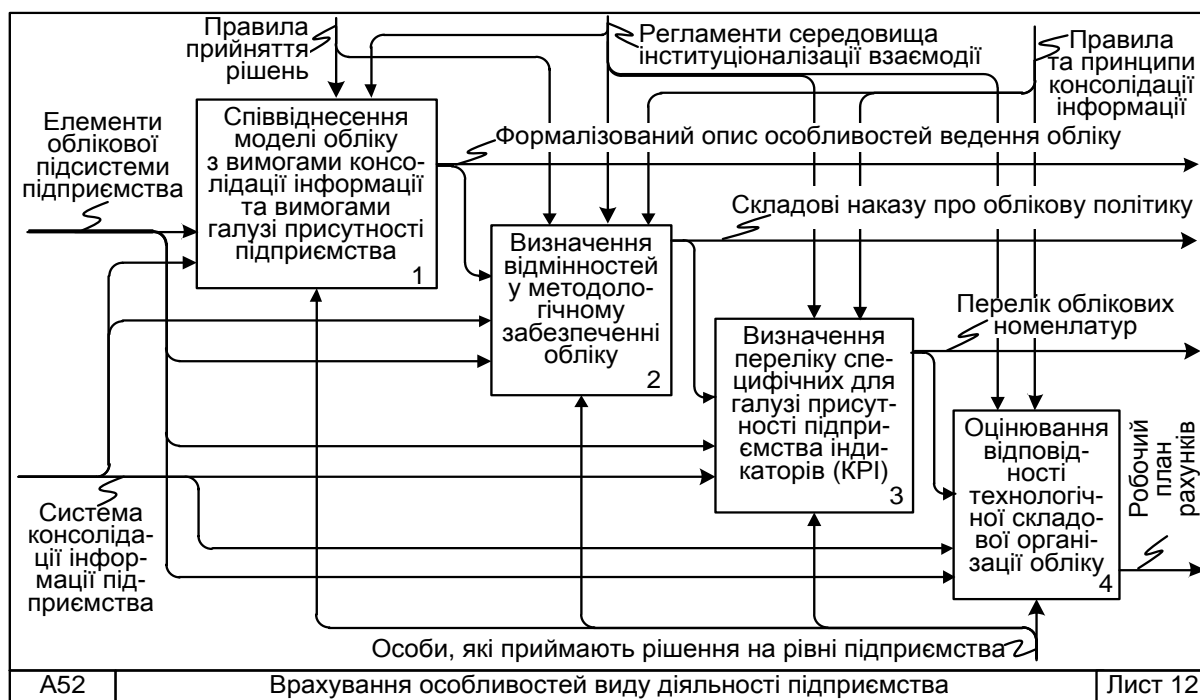


Рис. 4.1. Логіка адаптації процесів консолідації до вимог галузі

4.1. Формування та розвиток системи стратегічного обліку діяльності підприємств туристичної галузі

Глибинний аналіз інформаційного масиву щодо результатів господарювання підприємств за видами діяльності дозволяє виявити можливі труднощі реалізації запропонованих методів організації процесів консолідації облікової інформації, викликані галузевою специфікою фінансово-господарської діяльності, та сформулювати підходи до їх розв'язання на рівні системи стратегічного менеджменту суб'єктів господарювання та їх об'єднань. Туристично-рекреаційний комплекс України, безумовно, ввійшов до тих підсистем національної економіки, які зазнали найбільшого руйнівного впливу з боку геополітичних і соціальних факторів 2013 – 2015 рр. За даними Державної служби статистики (рис. 4.2) за програмами організованого туризму підприємствами туристичної галузі було обслуговано 201,5 тис. громадян України та 146,8 тис. іноземців [161], що становить лише 12,7 і 22,8 % туристичного потоку у 2011 р. відповідно.

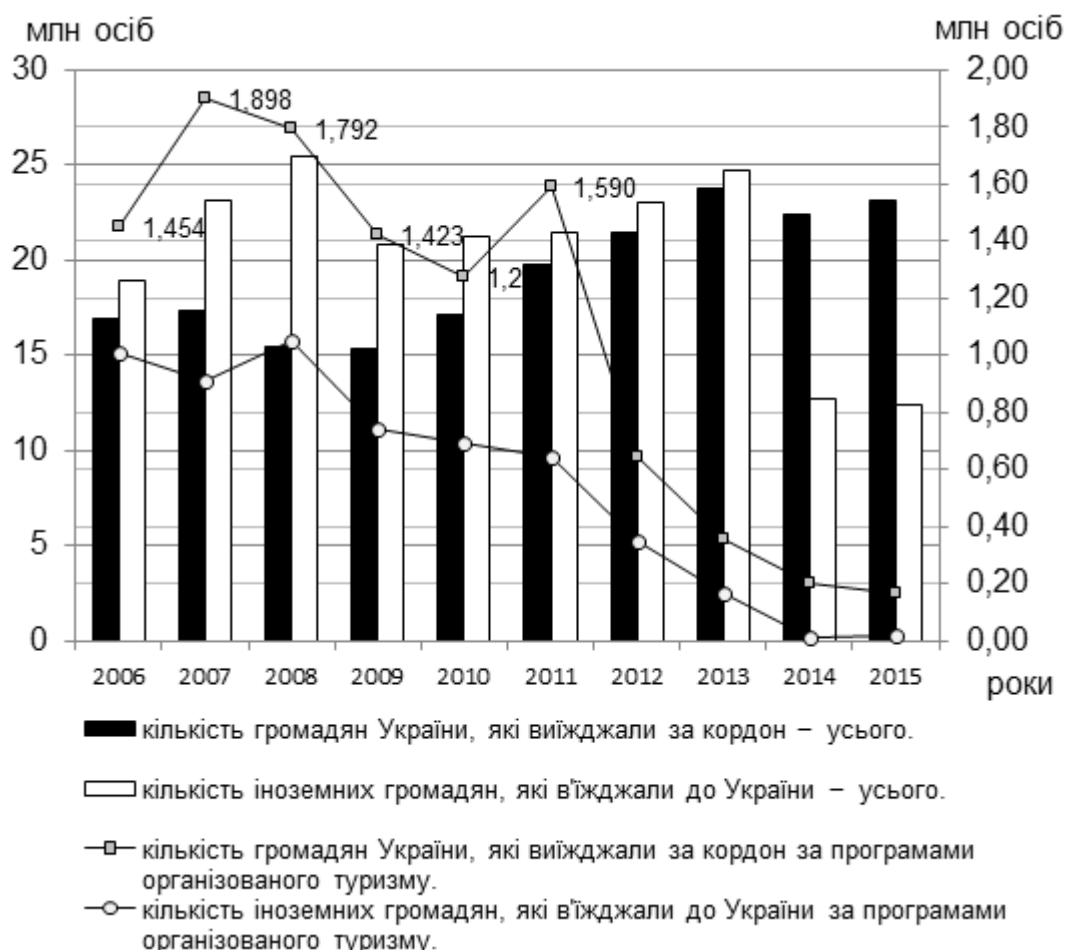


Рис. 4.2. Динаміка ринку туристичних послуг України

Критичне скорочення туристичного потоку для всіх суб'єктів туристичного ринку актуалізувало питання реорганізації системи управління підприємницькою діяльністю з метою набуття здатностей виявляти, створювати та використовувати нові перспективи розвитку. Це можливо лише на основі створення дієвої підсистеми формування та консолідації обліково-аналітичної інформації. Для аналізу латентних якостей ринку туристичних послуг України та його суб'єктів показовим є різке падіння активності на межі 2011 – 2012 років, коли відбулося зменшення виїзного туристичного потоку на 40,36 % і скорочення в'їзного туристичного потоку на 54,3 %. Такі темпи падіння попиту на туристичні послуги засвідчують критично важливе значення для фінансово-господарської діяльності очікувань споживачів та інших суб'єктів ринку щодо зміни геополітичних і соціально-економічних факторів.

Системі обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності, як будь-якій відкритій системі, притаманні риси єдності та суперечностей функціонування складових елементів і підсистем. У площині практичної реалізації процесів консолідації обліково-аналітичної інформації ці властивості системи проявляються перш за все в підходах до вибору вимірників інформації. Принцип єдиного грошового вимірника, нормативно закріплений в системі принципів бухгалтерського обліку в Україні. Він створює базу для математично правильного з позиції власників кількісного оцінювання вартості бізнесу в цілому й окремого компонента доданої вартості, створеної внаслідок функціонування підприємства. Водночас цей принцип має суттєвий вплив на: традиційні підходи та методи управлінського обліку, що використовуються проектними менеджерами на різних етапах управління; фінансові оцінки, отримані в ході бюджетування проекту, розрахунків теперішньої та майбутньої вартості, рентабельності, тощо. Більш того, він є ключовим критерієм для прийняття відповідних проектних рішень.

Новий погляд на вимірювання соціально-економічної результативності обумовлює еволюцію методичних підходів управлінського обліку, появу та розповсюдження в прогресивній практиці управління нових методів генерації, обробки та консолідації обліково-аналітичної інформації. Усе це поступово призводить до зміни парадигми управлінського обліку в напрямі об'єднання фінансових і нефінансових інформаційних джерел для вирішення багатокритеріальних завдань різних користувачів консолідованої управлінської звітності.

Специфіка умов господарювання вітчизняних підприємств туристичної сфери вимагає забезпечення ефективності підсистеми ідентифікації, розпізнавання та реагування на зміни геополітичних, економічних і соціальних факторів. Системі стратегічного менеджменту необхідне звуження сфери застосування методів однокритеріального аналізу, базованого переважно на грошових оцінках фінансово-майнових потоків. У цьому плані доцільне використання методів мультикритеріального аналізу, які дозволяють поєднувати вартісні та нефінансові вимірники та враховувати очікування суб'єктів зовнішнього середовища, тенденції розвитку національної економіки та світового ринку туристично-рекреаційних послуг.

Саме включення очікувань зацікавлених сторін до сфери аналітичної інформації вимагає від системи стратегічного менеджменту розширення контенту обліково-аналітичної інформації та запровадження нових форм опису відносин між суб'єктами внутрішнього та зовнішнього середовища, а також чітких правил для вирішення конфліктів, спрямованих на задовільнення очікувань окремих зацікавлених сторін (рис. 4.3), якими є:

підприємства сфери гостинності: x_{11} – готельного господарства; x_{12} – оздоровчого господарства, x_{13} – санаторно-курортного господарства; x_{14} – харчування; x_{15} – торгового та побутового обслуговування; x_{16} – екскурсійного обслуговування; x_{17} – перекладацького супроводження; x_{18} – організації дозвілля й анімації;

підприємства сфери транспортного обслуговування: x_{21} – авіаційного; x_{22} – автодорожнього; x_{23} – залізничного; x_{24} – морського та річного транспорту;

підприємства-продуценти супутніх туристичних послуг: x_{31} – фінансово-банківської сфери; x_{32} – страхування; x_{33} – комунального господарства; x_{34} – зв'язку; x_{35} – безпеки й охорони правопорядку; x_{36} – культурно-просвітницької роботи; x_{37} – медичного обслуговування та ін.;

підприємства-виробники туристичного продукту та посередників у сфері туристичної діяльності: x_{41} – туристичні оператори; x_{42} – туристичні агентства;

споживачі туристичних послуг: x_{51} – внутрішні туристи й екскурсанти; x_{52} – вітчизняні туристи за програмами організованого туристичного обслуговування за кордоном; x_{53} – іноземні туристи за програмами організованого туристичного обслуговування в Україні.

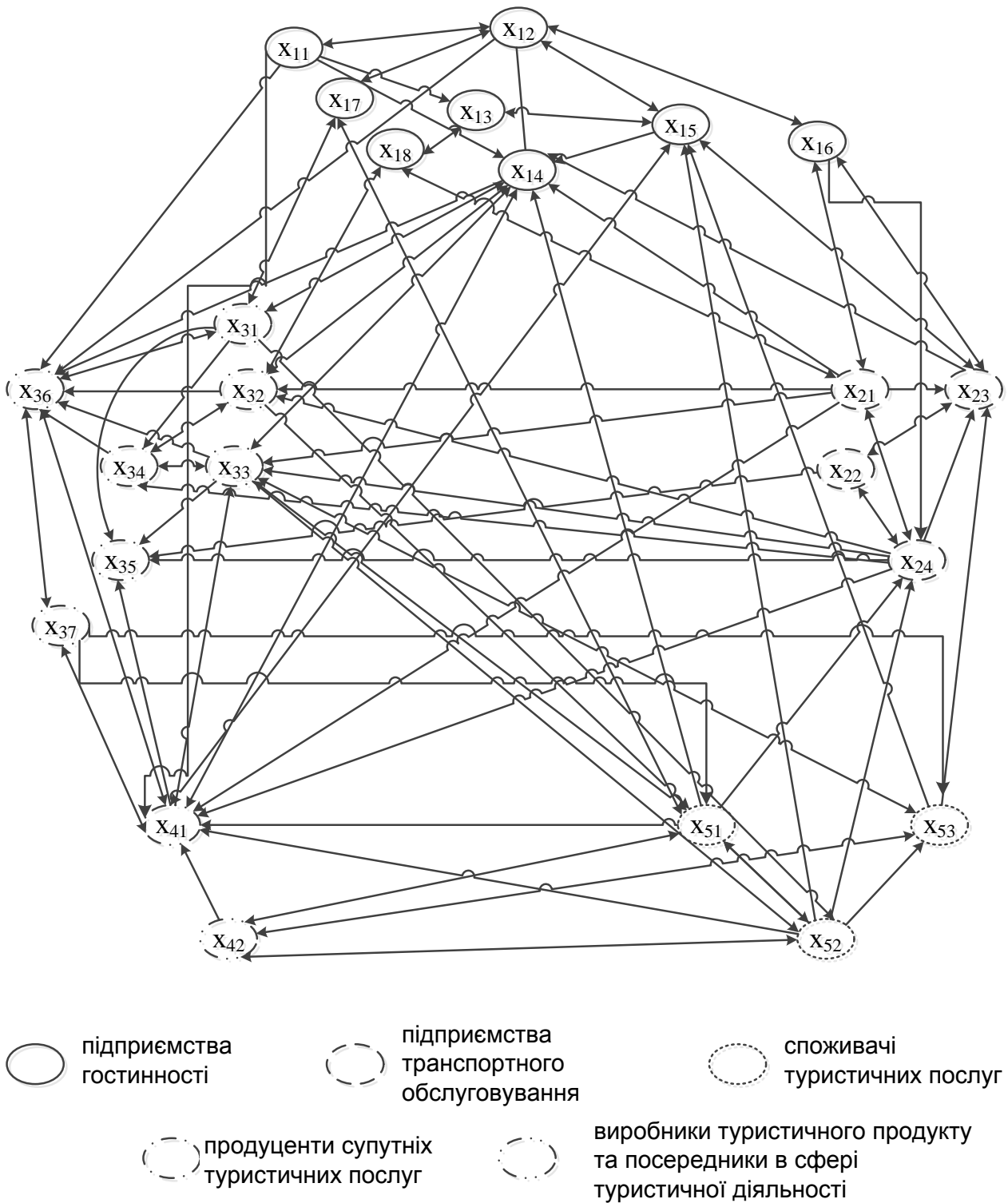


Рис. 4.3. Інформаційно-аналітичні потоки в зовнішньому середовищі підприємств туристичної галузі

Запропоноване розширення інформаційної сфери реалізації облікових функцій тісно пов'язане з розвитком методів стратегічного обліку, який в останні роки впевнено еволюціонував від сукупності процесів іден-

тифікації, вимірювання, накопичення й обробки інформації щодо факторів, які створюють конкурентні переваги підприємства, до підсистеми обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суб'єктом підприємницької діяльності.

Резонансний вплив ефективності організації стратегічного обліку на результативність загальної системи менеджменту обумовив активний науковий пошук. Його спрямування на виявлення економічної сутності відповідних процесів дозволило менш ніж за десятиріччя перейти науковій думці від тлумачення стратегічного обліку як системи реєстрації, узагальнення та наведення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень системою менеджменту [151], до ідентифікації його сутності в рамках концепцій стратегічних систем вимірювання [126]. Це дозволяє, як зазначається в науковій роботі [128], здійснювати збирання стратегічної обліково-аналітичної інформації з позицій ключових факторів успіху підприємств та їх об'єднань за сукупністю наявних ресурсів і можливостей їх комерційного використання.

З урахуванням прогресивного досвіду організації стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах і результатів наукових досліджень проблем забезпечення якості функціонування обліково-аналітичних систем стратегічного рівня в умовах мінливості зовнішнього середовища серед завдань стратегічного обліку на підприємствах туристичної галузі особливого значення набувають:

виявлення та документальна реєстрація фактів, подій і операцій суб'єктів внутрішнього ринку туристичних послуг (підприємств сфери гостинності, сфери транспортного обслуговування, продуцентів супутніх туристичних послуг, а також виробників туристичного продукту та посередники в сфері туристичної діяльності), що мають вплив на кон'юнктуру ринку та подальший розвиток ділової активності в сфері туризму;

оцінювання й узагальнення кількісних даних і вербальної інформації щодо розміру фактичного та потенційного попиту на послуги внутрішнього, в'їзного та виїзного туризму, виявлення чинників впливу на формування туристичного попиту взагалі та попиту на конкретні туристичні продукти, які пропонує підприємство;

документування, кількісне та вербальне оцінювання явищ і подій соціально-економічного та геополітичного простору, аналіз фактичного, а також прогноз довгострокового їх впливу на пропозицію та попит на ринку туристичних послуг;

виявлення, документування, накопичення й узагальнення кількісної та якісної інформації щодо фактичних і перспективних змін світового ринку туризму та подорожей з урахуванням загальносвітової ділової активності, тенденцій розвитку попиту на послуги в основних туристичних дестинаціях регіону та світу, геополітичних факторів, природних явищ і змін туристично-рекреаційного потенціалу територій;

консолідація накопиченої кількісної і якісної інформації; аналіз сформованого інформаційного масиву; розроблення стратегічних альтернатив фінансово-господарської діяльності; оцінювання необхідних фінансових, матеріальних, трудових та інтелектуальних ресурсів для реалізації стратегічних альтернатив; визначення ризиків, сильних та слабких сторін окремих стратегічних проектів та їх впливу на конкурентні переваги підприємства; оцінювання та прогнозування результатів діяльності за кожною зі стратегічних альтернатив;

трансмисія консолідованої обліково-аналітичної інформації до керівної підсистеми стратегічного управління підприємства;

моніторинг параметрів внутрішнього середовища в процесі реалізації затвердженої стратегії діяльності на ринку туристичних послуг, контроль за відхиленнями абсолютних і відносних показників результатів фінансово-господарських операцій від встановлених стандартів і запланованих значень;

зберігання консолідованої обліково-аналітичної інформації та забезпечення її доступності для використання в обґрунтуванні стратегічних управлінських рішень у подальшому.

Організаційна побудова системи стратегічного обліку повинна забезпечувати ефективне виконання поставлених завдань, які в цілому є типовими для підприємств туристичної галузі. Механізм реалізації функцій стратегічного обліку має бути унікальним для кожного індивідуального суб'єкта підприємницької діяльності в сфері туризму. З метою формування ефективного механізму необхідно використовувати загальні концептуальні основи організації. Відмінність стратегічного обліку від традиційного бухгалтерського полягає в тому, що його організація передбачає здійснення типових облікових процедур щодо: наявності та руху активів підприємства та їх джерел; калькулювання витрат і доходів; стандартного внутрішнього документообігу з використанням типових форм первинних документів і звітності; нормативно встановлених чи рекомендованих у галузевому розрізі інтервалів обробки інформації та подання звітності.

Вимога щодо індивідуальності механізму стратегічного обліку викликана необхідністю, по-перше, формування пакетів звітності, що містять релевантну консолідовану інформацію для задовільнення інформаційних потреб різних груп користувачів; по-друге, використання різноманітних джерел вхідної інформації. Саме тому в множині суб'єктів зовнішнього середовища, з урахуванням соціально-економічних і геополітичних факторів впливу на ринок туристичних послуг кожне підприємство індивідуально встановлює обмежений перелік суб'єктів, щодо яких реєструються й оброблюються інформаційні сигнали, критерії оцінювання та вагові коефіцієнти значущості інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень. Отже, обліково-аналітичні процедури в системі стратегічного обліку на підприємствах туристичної галузі повинні мати нестандартний характер, проте для кожного підприємства бути формалізованими та систематично повторюваними.

Для досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємств туристичної галузі організаційна побудова системи менеджменту повинна передбачати можливості ефективного використання сукупності методів стратегічного обліку. Інструментами цих методів є калькулювання за життєвим циклом туристичної послуги, таргет-костинг, калькулювання за ланцюгом вартості тощо, а також концепції збалансованої системи показників. Переваги застосування таких методів засновуються на стратегічному підході до реформування структури масиву обліково-аналітичної інформації шляхом її доповнення нефінансовими параметрами, які здатні враховувати очікування та тенденції зміни діяльності ключових партнерів та інфраструктури внутрішнього та зовнішнього ринку туристичних послуг.

Організація системи стратегічного обліку на основі концепції збалансованої системи показників дозволяє реалізовувати в практиці проектно-орієнтованих організацій інструменти оцінювання результату діяльності у вимірниках, які задовольняють інформаційні потреби широкого кола внутрішніх і зовнішніх користувачів. Як зазначають автори [303], у сучасному розумінні збалансована система показників (*BSC*) є платформою застосування комплексу оцінних інструментів. Комплекс сформований відповідно до місії та стратегії підприємства, задовольняє вимоги різних користувачів звітності та забезпечує баланс між об'єктивним і суб'єктивним сприйняттям дійсності, між кількісними й якісними індикаторами, а також між блоками інформації, що мають різний інтервал релевантності для прийняття управлінських рішень.

Аналізуючи оприлюднені результати сучасних вітчизняних і зарубіжних досліджень щодо сутності та специфіки застосування концепції *BSC*, з деяким спрощенням можна зробити висновок, що ця концепція передбачає реалізацію комплексу заходів, спрямованих на досягнення стратегічних цілей компанії, встановлених у чотирьох векторах: фінансовому, ринковому, організаційному та соціальному. Тут фінансовий вектор поєднує цілі, описані кількісними показниками фінансово-економічної діяльності підприємства (абсолютна сума прибутку, рентабельність, тощо). Ринковий вектор узагальнює цілі, пов'язані з позицією підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках (частка ринку, зміна конкурентної позиції; індекси лояльності споживачів, обізнаності потенційних споживачів, стійкості зв'язків процесу постачання тощо). Організаційний вектор охоплює задані стратегічні параметри внутрішніх бізнес-процесів. Соціальний вектор визначає цілі розвитку людського потенціалу підприємства, гармонізації відносин із суб'єктами, які мають опосередкований вплив на розвиток туристично-рекреаційного потенціалу територій, тощо.

Таким чином, якщо інформаційні об'єкти перших двох векторів можуть бути паритетно охарактеризовані кількісними й якісними показниками, то складові ринкового та соціального векторів переважно потребують реалізації методів збирання, накопичування й обробки вербальної інформації.

Реалізація завдань стратегічного обліку щодо ринкового та соціального векторів інформаційно-аналітичних потоків можлива на основі систематичного застосування вербальних методів аналізу в циклічному процесі консолідації інформації *ССААСА* [85], узагальненими етапами якого є:

C_1 – збирання даних щодо фактичних та очікуваних параметрів досліджуваних об'єктів;

C_2 – накопичення вербальної інформації;

A_1 – впорядкування вербальної інформації, її обробка та формування на її основі масивів знань;

C_3 – трансмісія до блоку керівної підсистеми стратегічного менеджменту, накопичення досвіду та розвиток на цій основі людського потенціалу підприємства;

A_2 – використання досвіду в процесі прийняття рішень, що мають управлінський вплив на формування, використання та розвиток стратегічних конкурентних переваг підприємства;

A_3 – реалізація заходів на основі прийнятих стратегічних управлінських рішень.

На кожному етапі циклічного процесу консолідації обліково-аналітичної інформації в системі стратегічного обліку застосовуються відповідні методи вербального аналізу (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Основні етапи консолідації обліково-аналітичної інформації в системі стратегічного обліку в рамках концепції BSC

Етапи процесу консолідації інформації		Мета реалізації методів вербального аналізу інформації
C ₁	Збирання обліково-аналітичних даних	Виявлення параметрів обліково-аналітичної інформації, встановлення багатокритеріальної системи оцінювання параметрів
C ₂	Накопичування числової та вербальної інформації	Побудова системи оцінювальних шкал значень для різних критеріїв
A ₁	Формування структурованого інформаційного масиву у числових і вербальних термах	Порядкова класифікація альтернативних значень параметрів інформаційних об'єктів
C ₃	Трансмісія до блоку керівної підсистеми стратегічного менеджменту та накопичення досвіду	Упорядкування альтернатив розвитку параметрів досліджуваних об'єктів
A ₂	Прийняття рішень щодо стратегічних конкурентних переваг підприємства	Вибір найкращої альтернативи
A ₃	Реалізація управлінських заходів	Урахування змін поведінки суб'єктів внутрішнього та зовнішнього середовища під впливом вжитих управлінських заходів

Водночас концепція *BSC* повинна розглядатися не лише як сукупність специфічних інструментів імплементації розробленої стратегії підприємницької діяльності, а також як платформа перманентного аналізу досягнутих результатів і корегування стратегічних цілей підприємства у відповідь на зміни параметрів поведінки суб'єктів внутрішнього середовища та зовнішнього простору. Останнє цілком ефективно реалізується шляхом застосування стратегічних карт, які дозволяють виявити, продемонструвати та врахувати множинні зв'язки між основними припущеннями й очікуваннями щодо поведінки досліджуваних суб'єктів, прийнятими в ході розроблення стратегії розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Реалізація концепції *BSC* на підприємствах туристичної галузі повинна привести до життя гнучку та здатну до саморозвитку систему стратегічного обліку. Така система дозволяє створювати та раціонально використовувати в процесі управління структуровану інформацію щодо результатів фінансово-господарської діяльності в цілому й окремих проєктів у грошових вимірниках. За нею можна формувати масиви знань щодо фактичних і потенційних змін параметрів внутрішнього середовища і зовнішнього простору, взаємозв'язків між цими параметрами й очікуваннями взаємопов'язаних суб'єктів щодо діяльності підприємства або зміни її характеристик. За таких умов застосування стратегічних карт стає одним з ефективних методів системи стратегічного обліку, які повністю відповідають вимогам релевантності накопиченої інформації для широкого кола користувачів.

Ефективна організація інформаційних потоків у системі стратегічного обліку за концепцією *BSC* дозволяє розширити рамки оцінювання результатів діяльності туристичного підприємства, створює можливості для виявлення синергетичних ефектів бізнес-проєктів, а також описової декомпозиції причинно-наслідкових зв'язків між окремими елементами ланцюга створення доданої вартості.

Незважаючи на всі переваги застосування *BSC*, перехід до цієї концепції на підприємствах туристичної галузі не є самодостатнім і може бути ефективно доповнений втіленням інших новацій в організацію системи менеджменту і стратегічного обліку зокрема.

З огляду на високу чуттєвість ринку туристичних послуг України до очікуваних змін геополітичних і соціально-економічних факторів, доведена вище, прогресивним для вітчизняних підприємств туристичної галузі є метод калькулювання собівартості за життєвим циклом туристичної послуги.

Калькулювання собівартості за життєвим циклом (LCC) є одним із сучасних методів управлінського обліку, призначених для проведення операцій щодо продуктів, але легко пристосовуваних для цілей калькулювання витрат підприємств-продуцентів проєктів, технологій і нематеріальних активів. У складі витрат за цим методом враховується не лише витрати, безпосередньо понесені у період отримання підприємством доходів від реалізації послуг, а й усі ресурси, спожиті протягом життєвого циклу послуги (тобто з моменту виявлення потреби в туристичних послугах певного виду до завершення обслуговування учасників останньої туристичної групи за розробленим туристичним пакетом).

Узагальнено калькулювання собівартості за життєвим циклом можна проводити за трьома аспектами:

у перспективі витрат на продукт – шляхом аналізу та додавання витрат, пов'язаних, наприклад, з придбанням послуг трансферту, тимчасового розміщення, харчування, організації дозвілля туристичної групи тощо;

у перспективі виробника туристичного продукту – шляхом урахування витрат на дослідження попиту, підготовку й організацію туристичного обслуговування, розроблення туристичного маршруту, врегулювання конфліктних ситуацій в разі їх виникнення тощо;

у перспективі замовника туристичного продукту – через урахування витрат на поширення інформації про туристичний продукт, інформаційно-консультативне супроводження тощо.

Метод калькулювання собівартості за життєвим циклом є особливим елементом процесу вимірювання вартості в системі стратегічного обліку. Він створює підґрунтя для подальшої консолідації управлінської інформації, корисної для аналізу та вимірювання витрат поза рамками окремого туристичного продукту та навіть окремої бізнес одиниці.

Прогресивним методом калькулювання, що дозволяє задовольнити інформаційні потреби власників бізнесу й акцентувати увагу на очікуваннях споживачів туристичних продуктів, є таргет-костинг (Target Costing). Загальною метою та результатом застосування процедур таргет-костингу є визначення розміру собівартості й обсягу витрат фінансово-господарської діяльності, за яких одночасно досягається запланований власниками чи вищим менеджментом підприємства рівень ефективності фінансово-господарської діяльності й очікувана споживачами корисність туристичних продуктів, представлених продуцентом чи посередником на ринку туризму та подорожей.

Початком обліково-аналітичних процедур таргет-костингу є визначення цільової ціни туристичного пакету, який задовольняє туристично-рекреаційні потреби споживачів і, за їх оцінкою, має адекватну вартість. Цільова собівартість продукту, оцінена як різниця між цільовою ціною та маржинальним доходом (який вважають за достатній власники фінансово-матеріальних ресурсів підприємства), стає вихідною точкою для пошуку продуцентів характерних туристичних послуг, які мають сформувавши належний туристичний продукт з відповідною сумою виробничих витрат. У застосуванні процедур таргет-костингу підприємства-виробники туристичного продукту повинні також враховувати кількісну й якісну інформацію щодо супутніх туристичних послуг у туристичних дестинаціях,

антропогенного навантаження на трансфертні території та заплановані туристично-рекреаційні об'єкти. Це дозволить збільшити інформаційну цінність результатів шляхом їх доповнення ймовірнісними оцінками щодо виникнення конфліктів і додаткових витрат на їх врегулювання.

Важливою складовою обліково-аналітичних процедур у застосуванні таргет-костингу є врахування зміни параметрів туристичного попиту та пропозиції характерних і супутніх туристичних послуг у часі. Побудова динамічних рядів для цільової ціни та маржинального доходу за окремим туристичним продуктом надає основу для виявлення коридорів його собівартості, а узагальнена інформація щодо лінійки туристичних продуктів на одній часовій шкалі – можливість збалансування вхідних і вихідних фінансових потоків, оптимізації структури залучених матеріальних і трудових ресурсів туроператора.

Калькулювання за ланцюгом вартості (Value Chain Costing) як метод стратегічного обліку на підприємствах туристичної галузі здійснюється шляхом оцінювання частки вартості кожної складової турпослуги в собівартості туристичного пакету. Таким чином формується інформаційна база для аналізу структури повної собівартості турпродукту, виявлення найменш прибуткових етапів туристичного обслуговування, а також розроблення альтернативних туристичних маршрутів і визначення постачальників характерних і супутніх турпослуг.

Метод калькулювання за ланцюгом вартості має особливу сферу застосування для об'єднань підприємств туристичного бізнесу, оскільки дозволяє генерувати інформацію щодо етапів нагромадження вартості туристичного продукту в розрізі окремих бізнес-одиниць продуцентів і посередників. Шляхом такої декомпозиції собівартості оцінюється внесок кожного з підприємств, що входять до об'єднання. Це надає подальшу інформаційну базу для обґрунтованого розподілу фінансових, матеріальних, трудових та інтелектуальних ресурсів, для оцінювання ефективності управління окремого підприємства та структурного підрозділу, для контролю за дотриманням стандартів об'єднання, встановленими нормами маржинального доходу, прибутковості операцій тощо.

Таким чином, залежно від ступеня інтеграції бізнесу на підприємствах туристичної галузі можуть застосовуватися методи калькулювання за внутрішнім і зовнішнім ланцюгом вартості (для окремих підприємств та їх об'єднань, відповідно). У будь-якому випадку використання цього методу в системі стратегічного обліку передбачає визначення на перших

етапах переліку складових витрат, одиниць їх вимірювання, параметрів оцінювання та критеріальних показників аналізу. За використання вербальних термів у ході аналізу собівартості за зовнішнім ланцюгом вартості особливе значення має обґрунтування інтервалів узагальнених кількісних показників, формалізація процедур збирання, реєстрації та документування інформації зовнішніх джерел за різними продуцентами супутніх і характерних турпослуг.

Зростання ефективності управління об'єднаннями підприємств туристичної галузі підтримується використанням у системі стратегічного обліку методичного підходу "відкритої звітності" (Open-Book Accounting). "Відкрита звітність" є своєрідним принципом поширення консолідованої інформації серед зацікавлених користувачів. Проте це не означає доступність повної інформації про структуру витрат та інші об'єкти управлінського обліку всіх учасників об'єднання, а передбачає узгодження переліків елементів поширюваної управлінської звітності, масштабів, цілей, засобів обробки й обмеження використання консолідованої інформації.

У багатьох випадках доречно поширення не фінансових даних про діяльність окремого підприємства, а надання доступу учасникам об'єднання до об'єктивної інформації щодо фактичних змін зовнішнього середовища, реалізації соціально-економічних і геополітичних чинників особливо загрозливого характеру, про виникнення додаткових ризиків на внутрішньому та зовнішньому ринках, а також оцінна інформація щодо тенденцій попиту та пропозиції, очікувань споживачів, продуцентів і державних органів. Оскільки витрати на формування та консолідацію такої інформації є суттєвими, за принципом "відкритої звітності" учасниками об'єднань можуть прийматися рішення щодо доступу до інформації на умовах компенсації шляхом зворотного передавання еквівалентних фінансових чи інформаційних ресурсів.

Різна кваліфікація персоналу обліково-аналітичних служб підприємств-учасників об'єднань актуалізує необхідність узгодження стандартів реєстрації характерних подій, вимірювання їх впливу, оцінювання очікувань щодо зміни параметрів досліджуваних об'єктів тощо. Таким чином може відбуватися гармонізація обліково-аналітичних процедур стратегічного обліку в рамках об'єднань підприємств.

Важливе місце в інструментарії стратегічного обліку займають методи моделювання окремих бізнес-процесів, фінансово-господарської діяльності та розвитку ринку туристичних послуг у цілому. Завдання

збирання, накопичення й обробки інформації про події, що мають вірогідний характер, і можливі сценарії розвитку внутрішнього та світового ринку туризму та подорожей повинні мати належне методичне забезпечення шляхом використання системою стратегічного обліку кібернетичних, економетричних, стохастичних методів моделювання, моделей оцінювання множинних наслідків рішень та інших методів моделювання дійсності зі входами, виходами та функціями змінних. Це дозволить сформувати інформаційно-аналітичне забезпечення рішень з вибору стратегічних альтернатив з урахуванням мінливості зовнішнього середовища та імовірнісного характеру реалізації соціально-економічних і геополітичних чинників.

У цілому реформування системи стратегічного обліку діяльності підприємств туристичної галузі повинно одночасно враховувати специфіку ринку туристичних послуг і, водночас – прогресивний досвід застосування концептуальних і методичних основ консолідації обліково-аналітичної інформації.

4.2. Особливості консолідації обліково-аналітичної інформації в менеджменті будівельних підприємств

Обліково-аналітичне забезпечення підприємства функціонує завдяки обліково-аналітичній інформації. Бухгалтерський облік фіксує та накопичує синтетичну й аналітичну облікову інформацію про діяльність суб'єкта господарювання за певний період. Така інформація згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затвердженим Міністерством фінансів України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями), формується на стадіях виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення й узагальнення [53]. Крім того, така інформація зберігається та передається зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Формування систем обліку й аналізу на підприємствах будівництва здійснюється відповідно до їх специфіки. Так, окрема увага на цих підприємствах надається обліку витрат і доходів з використанням специфічної первинної документації та звітності.

Слід зазначити, що відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 636, облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, яка враховує

галузевої особливості економічної діяльності [218]. Саме тому доцільно визначити та вивчити галузевої особливості облікового процесу, що потребують узагальнення в обліковій політиці та наданні інформації для подальшого її аналізу та прийняття ефективних рішень щодо її використання.

Метою підрозділу є вивчення особливостей обліково-аналітичного забезпечення менеджменту будівельних підприємств і надання пропозицій щодо удосконалення системи обліку та консолідації інформації.

Будівництво є невід'ємною складовою промисловості України, бо безпосередньо здійснює вплив на матеріальне забезпечення і суб'єктів господарювання, і населення країни. Будівельна галузь посідає значне місце серед видів економічної діяльності підприємств України. Так, за обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг) у 2014 році будівельні підприємства займали шосте місце серед п'ятнадцяти видів суб'єктів господарювання: будівельні підприємства надавали послуги у 3,5 % усього обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) [273].

Слід відмітити, що за даними Державної служби статистики України у 2014 році в Україні працювало 29 785 будівельних підприємств, серед них тільки 4 – великі підприємства, 930 – середні, решта – малі [273]. Питома вага малих підприємств складає 96,9 % усіх будівельних підприємств України. Але малі підприємства будівництва виробляють тільки 31,4 %, великі – 11,0 %, а 57,6 % обсягу виробленої продукції припадає на частку середніх [273]. Підприємства будівельної галузі України у 2011 – 2015 роках працювали недостатньо ефективно. Фінансові результати їх діяльності подані у табл. 4.2.

Аналізуючи дані табл. 4.2, можна зробити висновок, що у 2012 – 2014 роках фінансовий результат до оподаткування на підприємствах будівництва знижувався, хоча питома вага прибуткових підприємств дещо збільшувалася. Це відбувалося за рахунок збільшення збитку підприємств будівництва майже у 3,65 рази. Проте одночасно зменшувалась і питома вага прибутку, який отримали підприємства будівництва, у загальному прибутку підприємств за всіма видами економічної діяльності (за останні 3,5 роки – у 3,8 рази). Але поряд з цим, також зменшувалась питома вага збитку на підприємствах будівництва: у загальному збитку підприємств за всіма видами економічної діяльності за останні 2,5 роки – у 3,2 рази.

Фінансові результати до оподаткування будівельних підприємств у 2011–2015 роках [273]

Роки	Фінансовий результат до оподаткування	Прибуткові підприємства		Збиткові підприємства	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2011	-3 845,8	60,5	5 373,0	39,5	9 218,8
2012	-71,1	60,5	9 139,1	39,5	9 210,2
2013	-5 126,6	62,3	5 968,0	37,7	11 094,6
2014	-27 288,4	62,7	6 295,7	37,3	33 584,1
2015 (січень-червень)	-5 184,6	51,5	1 482,0	48,5	6 666,6

Рівень рентабельності (збитковості) підприємств будівельної галузі України поданий на рис. 4.4. Слід відмітити, що значно збільшився рівень рентабельності (до 5,8 %) у 2014 році, що пов'язано зі стабілізацією будівництва після економічної кризи 2012 року. За січень-червень 2015 року рівень збитковості підприємств будівництва в Україні складав 4,9 %, але, на думку автора, за рік цей рівень значно знизиться, що пов'язано з особливостями обліку доходів і витрат будівельних підприємств.

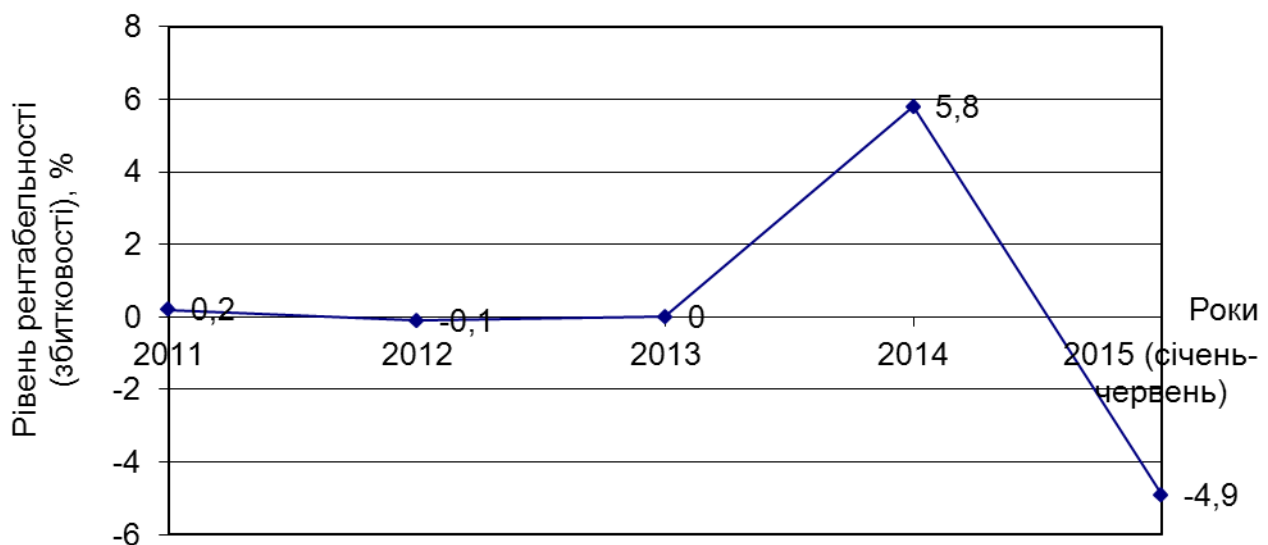


Рис. 4.4. Рівень рентабельності (збитковості) підприємств будівництва у 2011 – 2015 роках

Величина активів будівельних підприємств за 2011 – 2013 роки збільшилась на 39 042,1 млн грн (у 1,17 рази). Серед активів найбільшу питому вагу у цих підприємствах займають оборотні активи (64,23 %), серед пасивів – поточні зобов'язання та забезпечення (62,66 %) [273]. Серед необоротних активів найбільшу питому вагу на підприємствах будівництва України мають основні засоби (39,79 % загальної величини необоротних активів) і незавершені капітальні інвестиції (39,10 % загальної величини необоротних активів), серед оборотних активів – дебіторська заборгованість (52,11 % загальної величини оборотних активів) [273].

Необхідно проаналізувати стан капітальних інвестицій в Україні. Так, майже 70 % капітальних інвестицій здійснюється за рахунок власних коштів підприємств та організацій [273]. Слід відмітити, що частіше капітальні інвестиції здійснюють підприємства промисловості (особливо переробної промисловості), оптової та роздрібною торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів. Суми капітальних інвестицій в Україні за 2010 – 2014 роки подані на рис. 4.5.

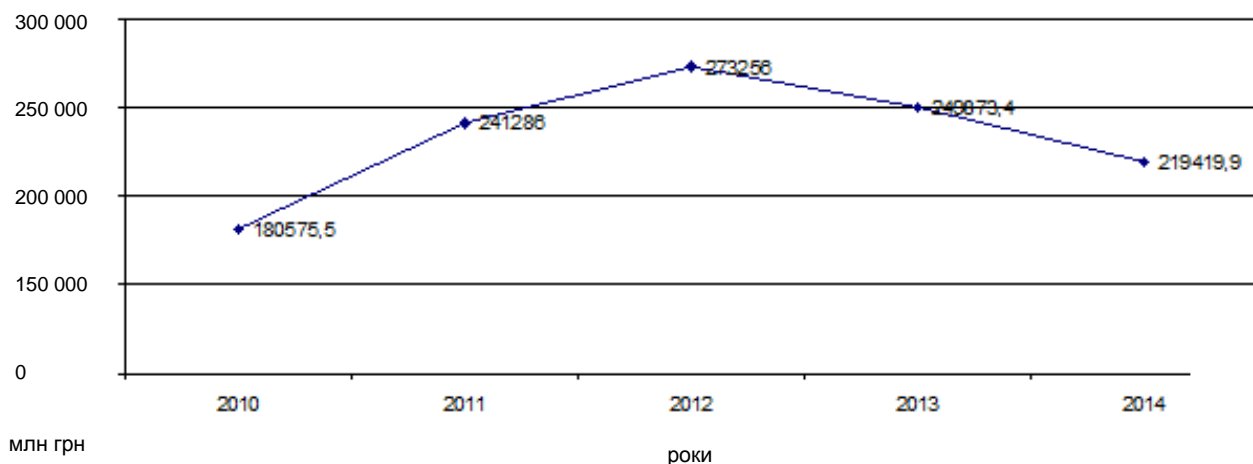


Рис. 4.5. Капітальні інвестиції в Україні за 2010 – 2014 роки

Аналіз капітальних інвестицій за видами показав, що найбільше (31,42 %) вкладають у машини, обладнання, інвентар, 21,24 % – в інженерні споруди, 18,62 % – у нежитлові споруди, 15,12 % – у житлові споруди [273]. А саме виробленням інженерних споруд, будовою житлових і нежитлових приміщень займаються будівельні підприємства.

Будівництво має власні особливості діяльності, які впливають на організацію систем обліку й аналізу, а саме: термін операційного циклу (період будівництва може продовжуватися декілька звітних періодів); індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва; об'єкт будівництва

знаходиться не за місцем розташування виконавця будівельно-монтажних робіт, а на окремій ділянці, зазначеній замовником; вплив кліматичних факторів; кінцевий продукт, як правило, має досить високу вартість, тому виникає необхідність здійснення значних витрат та залучення для цього кредитів та інших додаткових джерел фінансування.

Виділені особливості настільки суттєві, що для їх врахування в обліку діє П(С)БО 18 "Будівельні контракти", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 № 205 (зі змінами та доповненнями) [188]. Слід зазначити, що П(С)БО 18 не застосовується підприємствами, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Для визначення особливостей консолідації обліково-аналітичної інформації в менеджменті будівельних підприємств потрібно розглянути законодавчо-нормативне забезпечення, документацію, розроблення облікової політики та складання фінансової звітності. Саме тому для визнання особливостей визначення й оцінювання доходів і витрат за будівельними контрактами автором було проаналізовано міжнародну та вітчизняну практику у сфері обліку будівництва.

Так, за МСБО 11 "Будівельні контракти", будівельний контракт – це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням і використанням [187]. Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти", будівельний контракт – це договір про будівництво, а будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудування, реставрація та ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт [188]. Наведене визначення з бухгалтерського нормативного акта співпадає з визначенням у законодавстві з будівництва.

До будівельних контрактів, згідно з МСБО 11 "Будівельні контракти", відносять: контракти: на надання послуг, безпосередньо пов'язані зі спорудженням активу (наприклад, на послуги керівників проектів та архітекторів); на знесення або відбудову активів та відновлення довкілля після знищення активів [23]. У П(С)БО 18 "Будівельні контракти" такого розподілу будівельних договорів не існує [188].

За МСБО 11 будівельний контракт може укладатися на спорудження одного активу (наприклад: міст, будівля, дамба, дорога, корабель тощо) або кількох активів, взаємопов'язаних між собою або взаємозалежних

за умовами проектування, технології чи функціонування або за їх основним призначенням або використання. У П(С)БО 18 це не прописане.

Як у міжнародній, так і у національній практиці обліку будівельні контракти класифікують як контракти з фіксованою ціною та контракти за ціною "витрати плюс". Різниця між визначенням контракту з фіксованою ціною у МСБО 11 і П(С)БО 18 "Будівельні контракти" полягає в тому, що у МСБО підкреслюється, що у деяких випадках можливе змінення ціни, а в П(С)БО пояснюється, що є одиницею кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо). Різниці між визначенням контракту за ціною "витрати плюс" за МСБО 11 і П(С)БО 18 немає.

Згідно з МСБО 11, деякі будівельні контракти можуть одночасно мати риси як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів з ціною "витрати плюс" (наприклад, контракт "витрати плюс" із погодженою максимальною ціною). За таких обставин підрядник повинен для визначення доходу та витрат ураховувати всі умови обох контрактів. За П(С)БО 18 таких випадків не передбачено.

Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти", доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений [188]. Складові доходу від будівельного контракту на підставі П(С)БО 18 і МСБО 11 включають: договірну вартість (початкову суму доходу), відхилення від цін за будівельним контрактом, претензії та заохочувальні виплати [187; 188].

Слід зауважити, що у МСБО 11 і П(С)БО 18 підкреслено, що відхилення в роботі за контрактом, претензії та заохочувальні виплати можуть бути включені до загальної величини доходу від контракту лише за умови, якщо їх можна достовірно оцінити та тільки у тій мірі, якою, ймовірно, вони приведуть до доходу [187, п. 11; 188, п.9].

Відповідно до п. 2 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і термінів виконання будівельного контракту [188]. Таке визначення у порівнянні з визначенням відхилення, наведеного у п. 13 МСБО 11 "Будівельні контракти", навіть більш структуроване та змістовне, оскільки у МСБО змістовність поняття викладена за допомогою прикладів. Але в МСБО 11 ще раз наголошено на умови, за яких відхилення включається в дохід від контракту (існує ймовірність того, що замовник

схвалить відхилення та суму доходу, що виникає внаслідок цього відхилення; суму доходу можна достовірно оцінити) [187, п. 13].

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника або іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту [188, п. 2]. У МСБО 11 до визначення додаються приклади ситуацій, в яких може виникати претензія (у результаті затримок, спричинених замовником, помилок у специфікаціях або у проекті та спірних відхилень у роботах за контрактом), та умови, за яких претензії включаються в дохід від контракту (якщо переговори досягли такого етапу, коли з'являється ймовірність, що замовник погодиться прийняти претензію; можна достовірно оцінити суму, на яку замовник, очевидно, погодиться) [187, п. 14].

Згідно з П(С)БО 18 заохочувальні виплати – додаткові суми, які виплачуються підряднику за виконання або перевиконання умов контракту [188, п. 2]. У міжнародному стандарті оговорюються умови включення заохочувальних виплат до доходу: виконання контракту є просуненим достатньо для ймовірності того, що встановлені в контракті нормативні результати будуть досягнуті або перевиконані; суму заохочувальних виплат можна достовірно оцінити; наведений приклад заохочувальних виплат (дострокове завершення контракту) [187, п. 15].

Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти" дохід від виконання будівельного контракту визнається з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу за умови, що кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Таке саме положення можна знайти і в МСБО 11.

Слід підкреслити, що згідно з МСБО 11 виділяють три групи витрат: витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом; витрати, які належать до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт; інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту [187]. За П(С)БО 18 витрати поділяють на: витрати, безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом і загально-виробничі витрати [188]. На думку О. В. Павелко, до інших витрат, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту, можна віднести загальні адміністративні витрати та витрати на розроблення [122].

На думку автора, адміністративні витрати можна відносити до інших витрат будівельного контракту тільки у тому разі, якщо на будівельному підприємстві немає інших будівельних контрактів. Саме тільки

за таких умов відповідно до принципів нарахування та відповідності доходів і витрат та обачності можуть відображатися такі витрати. Такої ж думки і Н. В. Вінніченко: "у складі витрат за будівельним контрактом вони (адміністративні витрати) можуть бути визнані, якщо ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту чи якщо окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладене на замовника" [29].

Для визначення ступеня завершеності робіт на дату балансу П(С)БО 18 і МСБО 11 "Будівельні контракти" передбачають три методи [187, п. 4, 10, п. 30]: визначення й оцінювання виконаної роботи (огляд виконаних робіт); співвідношення обсягу закінченої частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вираженні (завершення фізичної частини робіт за контрактом); співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом. Але як МСБО 11, так і П(С)БО 18 дають можливість одночасно застосовувати до різних будівельних контрактів різні методи.

На сьогодні будівельні підприємства в Україні для визнання доходу використовують здебільшого метод визначення й оцінювання виконаної роботи. Даний метод базується на висновках окремих спеціалістів, саме тому він є найбільше суб'єктивним. Бухгалтер не може повною мірою самостійно визначити ступінь готовності об'єкта будівництва. Саме для того, щоб бухгалтер без будівельної освіти зміг оцінювати рівень готовності, йому повинні допомагати конкретні спеціалісти (технологи, виконробы, керівники підрозділів/дільниць), за якими закріплені відповідні повноваження. Цей метод має свої переваги, бо дозволяє одночасно використовувати кількісні та вартісні показники Журналу обліку виконаних робіт (форма КБ-6), акту приймання виконаних будівельних робіт (форма КБ-2в) і довідки про вартість виконаних будівельних робіт (форма КБ-3) для визначення доходу з урахуванням вимог П(С)БО 18. Але для використання цього методу потрібне складання первинних документів, узгоджених і завірених замовником.

З використанням методу співвідношення обсягу закінченої частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вираженні бухгалтер самостійно вибирає будь-який натуральний показник (наприклад: кількість фактично відпрацьованих і запланованих людино-годин, машино-годин, кубічні метри кладки, квадратні метри будови

тощо) та відображує розрахунок для визначення доходу. Даний метод адаптований до умов невеликих будівельних підприємств за контрактами, за якими передбачене виконання однорідних будівельно-монтажних робіт. Достовірний результат за використання методу співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу у натуральному вимірюванні може бути отриманий тільки за умови однорідності виконуваних робіт протягом всіх етапів виконання контракту.

Для розрахунку доходу за певний період за наведеним методом визначають коефіцієнт завершеності робіт; потім визначається дохід з початку будівництва; після чого визначається безпосередньо розмір визнаного доходу за певний етап як різниця між сумою визнаного доходу наростаючим підсумком і сумою визнаного доходу попередніх етапів.

Метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом найпоширеніший у світовій практиці, оскільки всі необхідні дані для розрахунку відображуються в облікових регістрах. Він використовується будівельними підприємствами, які виконують комплексні будівельні роботи (трести, домобудівні комбінати). Для визначення доходу, використовуючи співвідношення фактичних витрат з початку виконання контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом, необхідно визначити коефіцієнт співвідношення; потім визначається дохід з початку будівництва; після чого визначається безпосередньо розмір визнаного доходу за певний етап як різниця між сумою визнаного доходу наростаючим підсумком і сумою визнаного доходу попередніх етапів.

Якщо кінцевий фінансовий результат контракту не може бути оцінений достовірно, дохід визнається в сумі фактичних витрат з початку виконання контракту, відносно яких існує вірогідність їх відшкодування; витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені.

У деяких країнах світу використовується "касовий" метод визначення ступеня завершеності виконаних будівельних робіт. Показник готовності визначають на основі зіставлення сум, отриманих від замовника на звітну дату, і загальної ціни будівельного контракту. П(С)БО 18 не передбачено застосування такого методу. Однак підприємству не забороняється розглядати "касові" показники як вимірювальні для застосування методу вимірювання та оцінювання виконаної роботи.

За проведених аналізом П(С)БО 18 і МСБО 11 можна зробити висновок, що МСБО 11 "Будівельні контракти" більш структурований нормативно-законодавчий акт у порівнянні з вітчизняним П(С)БО. Саме тому бажано на національному рівні переглянути цей нормативний документ. На думку автора, для структурування викладеного доцільно до національного П(С)БО 18 "Будівельні контракти" додати розділи "Сфера застосування" й "Об'єднання та сегментування будівельних контрактів".

Крім МСБО 11 і П(С)БО 18, на організацію системи обліку й аналізу будівельних підприємств впливають такі нормативні акти: Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 р. № 668 (зі змінами та доповненнями); Національний стандарт ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013 "Правила визначення вартості будівництва", затверджений наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 р. № 293; Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573 тощо [24; 200; 254].

Слід підкреслити, що окремої уваги заслуговують Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573 [216]. Так, витрати в цьому документі – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [216]. Але таке визначення не коригує з визначенням витрат згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженим Міністерством фінансів України 07.02. 2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [199]. Такої ж думки і С. Строїч [152] та О. В. Павелко [122].

Наступним етапом проведення дослідження є визначення особливостей складання первинних документів на будівельному підприємстві.

Специфічні форми документів, які застосовуються у будівництві, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. № 554 "Про затвердження Типових форм первинних документів з обліку в будівництві", наказом Міністерства статистики України від 13.06.1997 р. № 149 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин

і механізмів", наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 "Про затвердження типових форм первинного обліку", наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" [265; 266; 267; 268].

Серед первинних документів з обліку запасів специфічними для будівельних підприємств є: лімітно-забірна картка (форма М-28), лімітно-забірна картка (форма М-28а), матеріальний звіт (форма М-19), акт про витрату давальницької сировини (форма М-23). Первинними документами з обліку витрат на експлуатацію машин і механізмів є: акт про встановлення, пуск і демонтаж будівельної машини (форма ОЗ-5), рапорт про роботу баштового крану (форма ЕСМ-1), подорожній лист будівельної машини (механізму) (форма ЕСМ-2), рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма ЕСМ-3), рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма ЕСМ-4), картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (форма ЕСМ-5), журнал обліку роботи будівельної машини (механізму) (форма ЕСМ-6), довідка про виконані роботи (послуги) (форма ЕСМ-7).

Для визначення вартості виконаних підрядних робіт і проведення за них розрахунків застосовуються форма КБ-2в "Акт прийняття виконаних будівельних робіт" і форма КБ-3 "Довідка про вартість виконаних будівельних робіт". Ці документи відрізняються від попередніх тим, що мова йдеться про будівельні, а не підрядні роботи, як було раніше.

Акт приймання виконаних будівельних робіт (форма КБ-2в) обов'язково складається підрядником незалежно від форми власності, якщо будівельні роботи виконуються за бюджетні кошти та кошти підприємств державної форми власності. Цей акт складається для підтвердження прийняття замовником фактичного обсягу виконаних будівельних робіт. Акт складають на підставі Журналу обліку виконаних робіт (форма КБ-6) за період, прописаний у договорі підряду, у двох екземплярах за кожним об'єктом, на якому у звітному місяці виконувались будівельні роботи: один екземпляр підрядник віддає замовнику, інший, з підписом замовника, залишає собі. До акта за наведеною формою замовнику необхідно надавати первинні документи, які підтверджують вартість матеріально-технічних ресурсів.

Довідку про вартість виконаних будівельних робіт за формою КБ-3 для визначення вартості виконаних будівельних робіт і проведення розрахунків із замовником складають усі будівельні підприємства за кожним об'єктом будівництва незалежно від форми власності, джерела фінансу-

вання будівництва та способу його здійснення. Застосування цієї форми не обов'язкове, замість неї можна використовувати будь-яку іншу форму документа. Показники цієї форми відображують за звітний місяць наростаючим підсумком з початку будівництва. Довідку про вартість виконаних будівельних робіт за формою КБ-3 складають у двох екземплярах (у трьох – у разі вимоги банку, що фінансує будівництво).

Для накопичення інформації щодо виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт використовують Журнал обліку виконаних робіт (форма КБ-6). Цей Журнал є накопичувальною відомістю, де вказується кількість виконаних робіт тільки за закінченими елементами та видами робіт, за якими виставляються рахунки на оплату.

На сьогодні уніфікованого підходу до складання графіку документообігу для підприємств конкретної галузі не існує, що обумовлене особливостями побудови облікового процесу. Кожне підприємство формує документообіг на власний розсуд. Але на підприємствах бажано створювати такий графік, який регламентує терміни складання документів, виконавців, показує процес руху документів від створення до надання його на зберігання в архів підприємства.

Наступним етапом проведення дослідження є визначення особливостей формування облікової політики на будівельному підприємстві.

Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (зі змінами та доповненнями) облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [53]. Крім того, до облікової політики підприємства можна віднести способи організації та ведення обліку з урахуванням специфіки його діяльності. Складання облікової політики здійснюється за етапами, найбільш повний перелік яких наведено П. Житнім: організаційний, підготовчий, аналіз зовнішніх факторів, визначення внутрішніх факторів, вибір елементів облікової політики, інформаційне забезпечення формування облікової політики та заключний [50].

Для будівельних підприємств особливостями створення облікової політики є саме організація бухгалтерського обліку та складання робочого плану рахунків. Так, згідно з П(С)БО 18 в обліковій політиці будівельних підприємств обов'язково зазначаються методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, база розподілу загально-виробничих витрат і порядок визнання адміністративних витрат витра-

тами за будівельним контрактом [187]. Також особливостями формування облікової політики є складання графіку документообігу, порядок і терміни проведення інвентаризації активів і зобов'язань, робочий план рахунків тощо.

На будівельних підприємствах проведення інвентаризації будівельних матеріалів має свої особливості. Інвентаризація повинна проводитися відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами та доповненнями) [247]. Найбільш суттєвою особливістю інвентаризації є те, що деякі сипучі будівельні матеріали (наприклад, пісок, щебінь, цемент) зберігаються на будівельних майданчиках насипом. Тому перед проведенням їх інвентаризації необхідно придати таким запасам визначену геометричну форму для того, щоб члени інвентаризаційної комісії шляхом обмірювання та розрахунків визначили наявність залишків за такими матеріалами. Інші матеріали перевіряються шляхом перерахунку, зважування тощо. Перевірка фактичної наявності матеріалів проводиться з обов'язковою участю матеріально-відповідальної особи.

На виявлені під час інвентаризації цінності, які стали непридатними, складається окремий опис. Окремий опис складається і на матеріали, прийняті на відповідальне зберігання.

Фактичні залишки матеріальних цінностей на дату інвентаризації робоча комісія вносить в інвентаризаційний опис, який після закінчення інвентаризації передають до бухгалтерії для співставлення фактичної наявності залишків запасів з обліковими даними та складання порівнювальної відомості запасів. Порівнювальну відомість складають тільки за тими видами запасів, за якими виявлені відхилення від облікових даних.

Щодо робочого плану рахунків варто сказати, що всі підрозділи будівельного підприємства (всі дільниці) повинні мати єдиний робочий план рахунків, розроблений підприємством самостійно з урахуванням особливостей обліку й аналізу. Саме застосування єдиного плану рахунків для всіх дільниць надасть можливість консолідувати облікову інформацію підприємства.

У робочому плані рахунків будівельного підприємства обов'язково виділяють спеціальні субрахунки 238 "Завершені етапи за незвершеними будівельними контрактами" та 239 "Проміжні рахунки" для відображення суми проміжних рахунків. Вартість незавершеного будівництва може відображатися на субрахунку 230 "Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)" рахунку 23 "Виробництво".

Установлюючи закінчені етапи за будівельним контрактом на підставі первинних документів і одночасно відображуючи дохід в обліку, сума проміжних рахунків записується за дебетом субрахунку 238 "Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами" та кредитом субрахунку 239 "Проміжні рахунки" на суму доходу без ПДВ. Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Дохід за будівельними контрактами відображується за кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", а собівартість – за дебетом субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Слід відмітити, що за кожним будівельним контрактом використовуються власні аналітичні рахунки, відкриті до субрахунків обліку.

Використанню субрахунків 238 і 239 науковцями приділено багато уваги. Так, деякі з них (З. В. Задорожний [57], О. В. Павелко [122], тощо) вважають, що використання субрахунків 23 рахунку для відображення заборгованостей не може здійснюватися, бо суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями) [203]. Так, на рахунках другого класу рахунків не повинна відображуватись інформація про заборгованості, а на рахунку 23 має узагальнюватися інформація тільки про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

О. В. Павелко для відображення валових заборгованостей пропонує використовувати окремі субрахунки рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" [122], а З. В. Задорожній пропонував окремі субрахунки рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" [57]. На думку автора, доцільно для відображення валових заборгованостей використовувати рахунки 3 класу рахунків, а саме – субрахунки 36 рахунку – 365 "Валова заборгованість замовників" і 366 "Заборгованість за проміжними рахунками".

Як зазначалось, собівартість будівельно-монтажних робіт складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих і загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати будівельного підприємства розподіляють на постійні та змінні.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу

виконаних будівельно-монтажних робіт. Ураховуючи специфіку діяльності підприємств будівництва, до них можна віднести: амортизацію необоротних активів (крім необоротних активів, які амортизуються з використанням виробничого методу); орендну плату за основні засоби, які використовуються у виробництві; витрати на утримання будівель, складів, а також комунальні послуги, пов'язані з будівництвом; витрати на оплату праці загальнопромислового персоналу тощо.

Постійні загальнопромислові витрати враховують за кожним об'єктом витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельним підприємством самостійно, виходячи з нормальної потужності.

Нерозподілені постійні загальнопромислові витрати визначаються як різниця між загальною сумою постійних загальнопромислових витрат за нормальною потужністю та сумою розподілених постійних загальнопромислових витрат за фактичною потужністю будівельного підприємства і включаються до складу собівартості будівельно-монтажних робіт у періоді їх виникнення.

До змінних загальнопромислових витрат належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і враховуються за кожним об'єктом витрат з використанням бази розподілу, обраною будівельним підприємством самостійно, виходячи з фактичної потужності за звітний період. До таких витрат, наприклад, можна віднести амортизацію необоротних активів за виробничим методом нарахування амортизації.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт базою розподілу загальнопромислових витрат (постійних і змінних) можуть бути: сума всіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт; сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт; трудовитрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні); відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами та механізмами час тощо [24]. Конкретний перелік і склад постійних і змінних загальнопромислових витрат, а також база розподілу загальнопромислових витрат встановлюються кожним будівельним підприємством окремо та знаходять відображення в обліковій політиці.

Наступним етапом проведення дослідження є визначення особливостей складання фінансової звітності на будівельному підприємстві.

Будівельні підприємства складають фінансову звітність за встановленими формами. Особливостями складання фінансової звітності

будівництва є відображення валових заборгованостей за будівельними контрактами у примітках до фінансової звітності та розкриття інформації про виконання будівельних контрактів у розділі XI Приміток до річної фінансової звітності, якщо підприємство надає інформацію за національними стандартами обліку [250].

Здебільшого будівельні підприємства додають до балансу (звіту про фінансовий стан) рядок 1102 "Незавершене виробництво" згідно з п. 4 розділу 2 НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [199].

Хоча, якщо для ведення обліку та складання звітності будівельних підприємств використовувати запропоновані рахунки обліку валових заборгованостей 365 "Валова заборгованість замовників" і 366 "Заборгованість за проміжними рахунками", валову заборгованість бажано відображувати у рядку 1155 "Інша поточна дебіторська заборгованість".

У звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) відображують доходи за будівельним контрактом за мінусом нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, відображуючи у рядку 2000 "Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг". Витрати за будівельним контрактом подають у рядку 2050 "Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)".

Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти" у примітках до фінансової звітності повинна бути наведена інформація про: суму доходу за будівельним контрактом, визнану в складі доходу звітного періоду; методи визнання доходу за будівельним контрактом у звітному періоді; незавершені будівельні контракти (методи визначення завершеності робіт; загальну суму понесених витрат і визнаних прибутків (з урахуванням визнаних збитків) на дату балансу; вартість виконаних субпідрядниками робіт; суму валової заборгованості замовників на дату балансу; суму валової заборгованості замовникам на дату балансу; суму отриманих авансів на дату балансу; суму проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання визнаних будівельним контрактом умов, для виплати таких сум або до ліквідації дефектів (суму затриманих коштів) [187].

Майже вся ця інформація знаходить відображення у розділі XI "Будівельні контракти" Приміток до річної фінансової звітності. А методи визнання доходу за будівельним контрактом у звітному періоді бажано наводити в обліковій політиці підприємства, про що й нагадують Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [218]. У табл. 4.3 наведено джерела інформації щодо заповнення цього розділу приміток.

Таким чином, наведені особливості обліково-аналітичної інформації на будівельних підприємствах, а саме – особливості законодавчо-нормативного забезпечення, документації, розроблення облікової політики та складання фінансової звітності підприємств будівельного виробництва.

Таблиця 4.3

**Джерела інформації щодо заповнення розділу XI
"Будівельні контракти" Приміток до річної фінансової звітності**

Найменування показників	Код рядка розділу XI	Джерела інформації
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	Обороти за кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
Заборгованість на кінець звітного року:		
валова замовників	1120	Позитивна різниця за дебетом субрахунку 238 (365 – запропонований варіант) і за кредитом субрахунку 239 (366 – запропонований варіант). За наявності невизнаних витрат з виконання контракту – сальдо субрахунку 230 "Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)"
валова замовникам	1130	Негативна різниця за дебетом субрахунку 238 (365 – запропонований варіант) і за кредитом субрахунку 239 (366 – запропонований варіант)
з авансів отриманих	1140	Сальдо за кредитом субрахунку 681 "Розрахунки за авансами отриманими"
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	Сума проміжних рахунків, не сплачена підряднику до виконання умов, передбачених будівельним контрактом, чи до усунення дефектів
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	Обороти між дебетом субрахунку 230 "Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)" і кредитом субрахунку обліку розрахунків із субпідрядниками

Аналіз законодавчо-нормативного забезпечення довів, що вітчизняне П(С)БО 18 базується на МСБО 11. Але можна зазначити, що МСБО 11 "Будівельні контракти" більш структурований нормативно-законодавчий акт, ніж вітчизняний. Для більш чіткого структурування бажано в національному П(С)БО "Будівельні контракти" додати розділи: "Сфера застосування" й "Об'єднання та сегментування будівельних контрактів". Також проаналізовані інші нормативні документи щодо відображення в обліку витрат будівельних підприємств. Запропоновано переглянути визначення поняття "витрати", наведене у Методичних рекомендаціях з форму-

вання собівартості будівельно-монтажних робіт, до рівня, який не суперечить НП(С)БО 1.

Також у підрозділі наведені особливості відображення консолідованої інформації у фінансовій звітності будівельного підприємства та розглянуті варіанти відображення валових заборгованостей у звітності зі зміною субрахунків. Разом з тим, у подальшому бажано провести дослідження щодо контролю доходів і витрат підприємств будівельної галузі.

4.3. Особливості консолідації інформації та ведення обліку витрат у закладах охорони здоров'я

Згідно зі статтями 16-17 Закону України "Основи законодавства України про охорону здоров'я", заклади охорони здоров'я створюються підприємствами, установами й організаціями різних форм власності, а також приватними особами за наявності необхідної матеріально-технічної бази та кваліфікованих фахівців. Держава підтримує та заохочує індивідуальну підприємницьку діяльність [229].

В Україні можуть діяти підприємства таких видів: приватне підприємство, засноване на власності фізичної особи; колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу; господарське товариство; підприємство, яке засноване на власності об'єднання громадян; комунальне підприємство, засноване на власності відповідної територіальної громади; державне підприємство, засноване на державній власності, в тому числі казенне підприємство.

Державний заклад охорони здоров'я – установа, яка відноситься до системи охорони здоров'я. Вона не має права власності на закріплене за нею майно, яким володіє, користується та розпоряджується ним у межах, визначених Цивільним кодексом України. Власник майна вирішує питання зі: створення закладу; визначення предмету, цілей та завдань його діяльності, реорганізації або ліквідації; призначає головного лікаря (директора); здійснює контроль за діяльністю закладу та збереженням майна. Державні заклади охорони здоров'я фінансуються з відповідних бюджетів [229].

Державна установа охорони здоров'я діє на підставі Статуту, затвердженого власником майна за участю трудового колективу. Керує державним закладом охорони здоров'я головний лікар (директор), який самостійно вирішує всі питання з його діяльності.

Комунальний заклад охорони здоров'я створюється компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входить до сфери його управління. Орган, до сфери управління якого входить комунальне унітарне підприємство, є представником власника – відповідної територіальної громади та виконує його функції в межах, визначених Цивільним кодексом та іншими законодавчими актами.

Майно комунального унітарного підприємства перебуває в комунальній власності та закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство). Статутний фонд комунального унітарного підприємства створюється органом, до сфери управління якого воно входить, до реєстрації його як суб'єкта господарювання. Мінімальний розмір статутного фонду комунального унітарного підприємства встановлюється відповідною місцевою радою.

Найменування комунального унітарного підприємства повинно містити слова "комунальне підприємство" та вказівку на орган місцевого самоврядування, до сфери управління якого входить дане підприємство. Комунальне унітарне підприємство не несе відповідальності за зобов'язаннями власника й органа місцевого самоврядування, які є засновниками. Комунальне унітарне підприємство очолює керівник підприємства, який призначається органом, якому підпорядковане підприємство, і є підзвітним цьому органу.

Приватні заклади охорони здоров'я, засновані на власності фізичної особи, створюються відповідно до рішення власника майна. Приватний заклад охорони здоров'я вважається створеним і набуває прав фізичної особи з дня його державної реєстрації. Установи охорони здоров'я, діяльність яких спрямована на медичну практику або оптову та роздрібну торгівлю лікарськими засобами, згідно з Законом України "Про ліцензування видів господарської діяльності" № 222-VII від 02.03.2015 р., підлягають ліцензуванню. Засобом контролю якості надання послуг закладами охорони здоров'я є акредитація [269].

Приватна установа охорони здоров'я діє на підставі Статуту, затвердженого власником. Управління приватною установою охорони здоров'я здійснюється згідно зі Статутом на основі узгодження прав власника відносно господарчого використання майна та принципів самоврядування трудового колективу. Управління установою охорони здоров'я

власник здійснює безпосередньо сам, делегує призначеній особі або органам управління.

В Україні тривалий час система охорони здоров'я залишалася суто державною. Ця система за певних умов працювала досить успішно. Однак зміни економічної ситуації в країні призвели до змін у цій сфері. Нині частка приватного сектора в Україні поступово зростає. Вона становить близько 2–3 %, а у великих містах, обласних центрах досягає 5 – 10 %. У табл. 4.4 наведена консолідована інформація про діяльність закладів охорони здоров'я України за 2012 – 2014 роки [273].

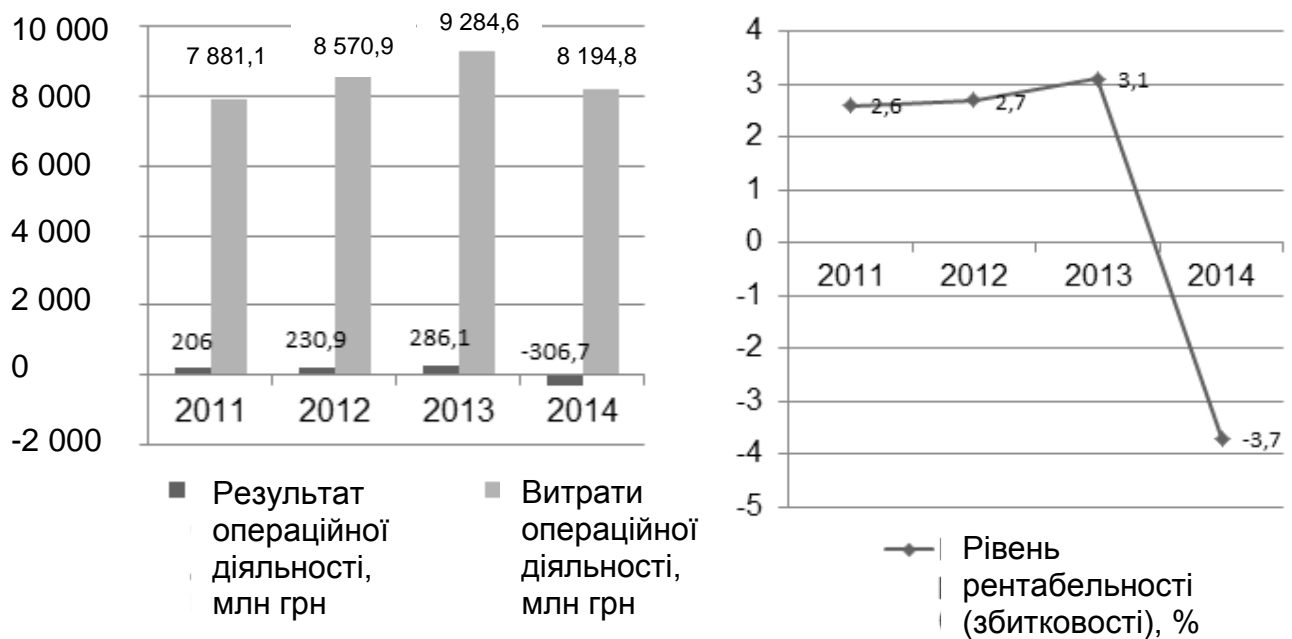
Таблиця 4.4

**Основні показники діяльності закладів охорони здоров'я України
(без бюджетних установ)**

Показники	Одиниці вимірювання	2011 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік
Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності, у т.ч.: підприємства; ФОП	одиниць		16 479	18 048	21 114
			4 636	4 914	4 093
			11 843	13 134	17 021
Кількість підприємств за їх розмірами: великі; середні; малі	одиниць	–	–	–	–
		290	283	266	204
		4 593	4 353	4 648	3 889
Обсяг реалізованих послуг, у т.ч.: підприємства; ФОП	млн грн	8 568,1	9 873,4	10 881,7	9 356,2
		7 303	8 390,1	9 193,7	7 509,4
		1 265,1	1 483,3	1 688,0	1 846,8
Чистий дохід від реалізації	млн грн	7 320,2	8 420,7	9 249,0	7 489,2
Інші операційні доходи	млн грн	774,6	443,1	432,3	458,5
Інші доходи	млн грн	250,2	309,0	182,0	124,4
Разом чисті доходи	млн грн	8345	9 172,8	9 863,4	8 072,2
Операційні витрати	млн грн	7 884,6	8 615,3	9 347,1	8 232,7
Інші витрати	млн грн	580,2	527,0	548,1	950,4
Разом витрат	млн грн	8 563,0	8 250,1	10 013,1	9 257,5
Чистий прибуток	млн грн	-218,0	-77,3	-149,7	-1 185,3

Як видно з даних табл. 4.4, кількість закладів охорони здоров'я протягом аналізованого періоду зростала, а показники, що характеризують

їх господарську діяльність, – погіршувались. Так, чистий дохід від реалізації послуг до 2013 року зростав, а у 2014 році різко знизився. Протягом чотирьох років дана галузь отримувала збитки. Їх розмір то зменшувався, то збільшувався, а у 2014 році досяг свого максимуму за період – 1 185,3 млн грн. Це, безумовно, є негативним фактом у діяльності підприємств даної галузі.



а) Витрати і результат операційної діяльності закладів охорони здоров'я України (без бюджетних установ)

б) Рентабельність (збитковість) операційної діяльності закладів охорони здоров'я України (без бюджетних установ)

Рис. 4.6. Результативність діяльності закладів охорони здоров'я

На рис. 4.6 наведені дані про результати та витрати операційної діяльності закладів охорони здоров'я за даними Державної служби статистики України [273]. Операційна діяльність є основною для суб'єктів господарювання. Вони створюються саме для її здійснення, тому дана діяльність має бути ефективною. Можна побачити, що операційні витрати закладів охорони здоров'я значно перевищують отримані операційні доходи, спричиняючи досить низький рівень рентабельності операційної діяльності.

На сьогоднішні закладам охорони здоров'я України притаманна недосконалість фінансово-економічних механізмів забезпечення діяльності.

Одним з них є технологія розрахунку собівартості медичної послуги, яка не дає державним і комунальним закладам економічно обґрунтувати планування розміру бюджетного фінансування, а приватним – обґрунтувати визначення оптимальної ціни на відповідні послуги. Вирішення цієї проблеми неможливе без консолідації інформації, тобто отримання з різноманітних джерел і системної інтеграції інформаційних ресурсів, яким сукупно властиві такі ознаки, як повнота, цілісність і несуперечність, і які є адекватною інформаційною моделлю проблемної області з метою її аналізу, опрацювання та ефективного використання задля підтримки прийняття управлінських рішень.

Щодо питань собівартості медичних послуг слід дати чітке визначення поняттю "медична послуга". Медична послуга – це комплекс діагностичних, лікувальних і профілактичних заходів, спрямованих на визначення діагнозу, зменшення чи усунення проявів захворювання, з приводу яких звернувся пацієнт, покращання чи відновлення його здоров'я.

Собівартість медичної послуги – це виражені в грошовій формі поточні витрати медичного закладу, які виникають за наданням конкретної медичної послуги. Її собівартість формується для того, щоб своєчасно та достовірно визначити фактичні витрати, пов'язані з наданням окремої послуги, а також контролювати використання різних видів ресурсів.

Важливо розуміти, що закладам охорони здоров'я необхідно здійснювати калькулювання витрат у розрізі окремої медичної процедури, витрат підрозділу та витрат у цілому. Витрати підрозділу включають поточні витрати окремого відділення закладу на весь обсяг медичних процедур, які виконувались ним за певний період (місяць, квартал). Витрати закладу включають сумарні поточні витрати на весь обсяг медичних процедур, що виконувались усіма відділеннями за певний період (місяць, квартал).

У будь-якому випадку для визначення витрат підрозділу чи витрат закладу калькуляційною одиницею буде медична процедура.

Медична процедура – це технологічно й організаційно відокремлена частина процесу лікування, яку може здійснити медичний працівник на одному робочому місці за незмінного складу засобів праці [64, с.50].

Собівартість медичної процедури складається з поточних витрат основного лікувального підрозділу та допоміжних служб, пов'язаних з виконанням цієї процедури, згрупованих за статтями калькулювання.

Для калькулювання витрат лікувального закладу доцільно всі його підрозділи розподілити на три групи:

амбулаторні, лікувальні або стаціонарні відділення, в яких здійснюється процес надання медичної послуги (лікування);

поліклінічні відділення, в яких здійснюються діагностичні та лікувальні процедури, а саме: фізіотерапевтичне, рентгенологічне відділення; лабораторія, кабінети лікувальної фізкультури, функціональної діагностики;

адміністративно-господарські підрозділи (адміністрація, бухгалтерія, відділ кадрів, реєстратура, господарська служба та ін.).

Перші дві групи підрозділів є основними, вони надають медичні послуги та формують їх собівартість. Третю групу підрозділів формують обслуговувальні підрозділи, які безпосередньо не надають медичну послугу, але здійснюють певні витрати, пов'язані з функціонуванням закладу охорони здоров'я.

Розрахунок повної собівартості медичної послуги передбачає сумування прямих і непрямих витрат закладу.

До прямих витрат медичної послуги відносять: матеріальні витрати на її здійснення; витрати на заробітну плату лікарів і медичного персоналу, що приймають участь у наданні даної медичної послуги; єдиний соціальний внесок, нарахований на цю заробітну плату; амортизація необоротних активів медичного й іншого призначення, які безпосередньо використовуються у процесі надання медичної послуги.

Непрямі витрати включають ті види витрат, які не беруть безпосередньої участі у процесі надання медичної послуги, а потрібні для забезпечення діяльності відділення та медичного закладу в цілому. До них відносять витрати на заробітну плату персоналу, що обслуговує весь медичний заклад; єдиний соціальний внесок на цю заробітну плату; господарські витрати; витрати на відрядження; знос необоротних активів загального призначення, що безпосередньо не пов'язані з наданням медичної послуги; інші витрати на утримання відділень і медичного закладу в цілому.

Для розподілу накладних витрат необхідно правильно визначити базу розподілу. Так, для розподілу витрат на амортизацію будівель, електроенергію, прибирання та дезінфекцію приміщень, поточний ремонт, опалення базою розподілу може слугувати площа приміщень.

Для розподілу канцелярських витрат, витрат на відрядження, витрат на амортизацію необоротних активів адміністративного призначення за базу розподілу доцільно використовувати чисельність персоналу.

Базою для розподілу витрат на утримання ліфтів, знос м'якого інвентарю та малоцінних необоротних матеріальних активів, водопостачання, каналізацію та вивезення сміття може слугувати планова кількість хворих.

Витрати їдальні можна розподілити пропорційно чисельності працівників. Для розподілу зносу та ремонту обладнання доцільно використовувати години обслуговування або зарплату обслуговуючого персоналу. Накладні витрати допоміжних підрозділів закладу охорони здоров'я можуть бути розподілені та включені у витрати основних підрозділів з використанням таких методів: прямого або послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу.

Процес калькулювання, окрім здійснення суто економічних розрахунків, містить також нерозрахункові етапи – такі, як збирання інформації про всі медичні послуги, які надаються конкретним відділенням і медичним закладом в цілому. Як правило, заклади охорони здоров'я мають затверджений перелік надаваних медичних послуг. Однак, якщо вводиться новий напрям медичного обслуговування або розширення вже діючого, то на даному етапі потрібно уточнити обсяги послуг чи процедур, щодо яких буде здійснюватись калькулювання собівартості. Після цього необхідно визначити процеси обслуговування пацієнтів і робочі процеси відносно конкретної медичної послуги.

Якщо медична послуга складається з декількох етапів, то необхідно виділити ці етапи та здійснювати збирання інформації саме про конкретні етапи послуги. Проведення калькулювання медичної послуги передбачає здійснення таких етапів.

I. Збирання інформації про місце надання медичної послуги, а саме – про площу приміщення, у якому надається послуга.

II. Дослідження системи обслуговування пацієнта конкретним лікарем проводиться з визначенням специфіки його роботи, етапності надання послуги й участі допоміжного медичного персоналу, їх оплати праці.

До витрат на оплату праці відносяться основна та додаткова заробітна плата й інші види заохочень і виплат у розмірах, встановлених чинним умовами оплати праці працівників закладів охорони здоров'я й установ соціального захисту населення, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики та МОЗ від 05.10.05 № 308/519 [257]. Ці витрати необхідно визначати на підставі: штатного розкладу відділення, який надає послугу; робочого часу за місяць, відпрацьованого його

персоналом; витрат робочого часу саме на виконання конкретної медичної послуги.

Обчислення вартості медичної послуги, норми робочого часу у хвилинах на профілактичний чи інший огляд або послугу лікарів різних спеціальностей необхідно визначати розрахунковим шляхом. Для цього для визначення показника навантаження лікаря на одну годину прийому можуть бути прийняті всі фактичні відвідування цього лікаря за місяць, поділені на години прийому (місячну норму робочого часу) у закладі охорони здоров'я за такий же період. Аналогічно розраховується затрачений час на одне відвідування. Робочий час можна визначати і за хронометражем.

Норми навантаження медичного персоналу на послуги, які не були надані у звітному періоді, можна встановити розрахунково, виходячи з планової кількості відвідувань.

III. Збирання інформації щодо використаних медикаментів і допоміжних матеріалів, необхідних для надання медичної послуги, здійснюється для подальшого розрахунку витрат.

Витрати на медикаменти та допоміжні матеріали необхідно визначати відповідно до затверджених стандартів надання медичної допомоги за номенклатурою хвороб (протоколів лікування) та фактичних витрат на виконані лікувальні та діагностичні процедури (наприклад, на підставі виданих лікарями рецептів, записів у листках призначень чи у розрахунку на одне відвідування).

Витрати на придбання продуктів харчування для хворих можна визначити за фактично встановленими в кошторисі закладу грошовими нормами та добовими наборами продуктів харчування для відповідного профілю ліжок на день перебування хворого в стаціонарі.

IV. Визначення необхідного обладнання для надання медичної послуги та планової суми амортизаційних відрахувань, яка включається у собівартість конкретної послуги.

V. Збирання інформації про загальні витрати відділення (витрати на: обслуговування приміщень, послуги охорони, послуги зв'язку, канцелярські товари, малоцінні необоротні матеріальні активи, комунальні послуги; оплату праці й єдиний соціальний внесок працівників відділення, які безпосередньо не приймають участь у наданні медичної послуги) та здійснення їх розподілу для включення у собівартість конкретної медичної послуги.

VI. Збирання інформації про адміністративні витрати медичного закладу та визначення їх суми, яка повинна бути включена у повну собівартість медичної послуги виходячи з планової кількості медичних послуг за період.

VII. Збирання інформації про витрати на збут (реклама, оплата праці маркетологів та ін.) і визначення їх суми для включення у повну собівартість медичної послуги.

VIII. Опрацювання зібраної інформації та здійснення калькулювання собівартості медичної послуги.

Останній етап є, звичайно, ключовим серед інших, однак від достовірності інформації, зібраної на кожному етапі, залежить кінцевий результат розрахунку. Тому доцільно інформацію, отриману на кожному етапі, подати окремим документом, який вбере сукупність матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизаційних відрахувань, загальних та адміністративних витрат відділення та витрат на збут закладу.

Розрахунок собівартості необхідно проводити відносно найдрібніших частин медичної послуги, які можуть повторюватись в різних послугах або здійснюватися в різних місцях медичного закладу.

Доцільним є розбиття показника повної собівартості медичної послуги на часткові показники, що в сумі складуть повну собівартість всієї послуги. Це дозволить отримати більш повну інформацію про структуру витрат на конкретну медичну послугу. Для розрахунку собівартості медичної послуги можна скористатись табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Розрахунок собівартості медичної послуги

Статті витрат	Сума, грн
1	2
1. Прямі матеріальні витрати на медичну послугу	
2. Частка накладних матеріальних витрат, що використовуються для проведення декількох процедур	
3. Усього матеріальних витрат (ряд. 1 + ряд. 2)	
4. Частка заробітної плати медичного персоналу й єдиний соціальний внесок у розрахунку на цю частку	
5. Частка амортизаційних відрахувань необоротних активів	
6. Частка накладних витрат відділення	

1	2
7. Усього виробнича собівартість (ряд. 3 + ряд. 4 + ряд. 5 + ряд. 6)	
8. Частка адміністративних витрат і витрат на збут	
9. Повна собівартість медичної послуги (ряд. 7 + ряд. 8)	

Під час розрахунку собівартості медичних послуг бажано враховувати фактичні витрати закладу на їх надання за звітний період. Якщо у закладі планується надання нових медичних послуг, то для розрахунку їх собівартості слід брати планові розрахункові показники або ті, що прийняті в кошторисі на поточний рік.

Бюджетні та комунальні заклади охорони здоров'я, які надають платні послуги населенню, зобов'язані вести бухгалтерський облік щодо надання послуг окремо – за рахунок бюджетних асигнувань (основна діяльність) і за рахунок користувачів (платні послуги).

Приватні заклади охорони здоров'я надання платних медичних послуг в бухгалтерському обліку відображують як основну діяльність.

Згідно з Наказом МФУ "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" від 26.06.2013 р. № 611 витрати на здійснення платних медичних послуг у бюджетних закладах охорони здоров'я обліковуються на рахунку 81 "Видатки спеціального фонду", субрахунку 811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги", за дебетом якого відображуються витрати, а за кредитом вони списуються на результат виконання кошторису медичної установи [259].

Доцільне ведення аналітичного обліку видатків за коштами, отриманими як плата за послуги, в розрізі кожної медичної послуги, що надається відповідним відділенням. Наприклад, облік витрат відділення функціональної діагностики слід відображати на субрахунку 8111, а медичні послуги, які надає дане відділення на таких аналітичних рахунках:

- електрокардіографія – рах. 8111/1;
- спірографія – рах. 8111/2;
- реоенцефалографія – рах. 8111/3;
- реовазографія – рах. 8111/4;
- інтегральна реографія – рах. 8111/5;
- фонокардіографія – рах. 8111/6;
- ехокардіоскопія – рах. 8111/7;
- капіляроскопія – рах. 8111/8.

Це дозволить контролювати витрати медичного закладу за кожним відділенням у цілому та в розрізі кожної медичної послуги, що ним надається.

Для контролю витрат, що формують собівартість медичної послуги, доцільним є ведення аналітичного обліку витрат за кожною статтею калькуляції. Для цього у бюджетних закладах охорони здоров'я можна ввести додатковий транзитний рахунок 86 "Витрати за статтями калькуляції", до якого відкрити субрахунки:

- 861 "Прямі матеріальні витрати";
- 862 "Непрямі матеріальні витрати";
- 863 "Прямі витрати на оплату праці";
- 864 "Відрахування на соціальне страхування";
- 865 "Інші прямі витрати";
- 866 "Амортизація необоротних активів";
- 867 "Витрати відділення";
- 868 "Адміністративні витрати";
- 869 "Витрати на збут".

В аналітичному обліку такі витрати також слід відображувати за кожним відділенням і кожною медичною послугою. Приклад структури коду рахунків для обліку витрат наведений у табл. 4.6.

Таблиця 4.6

**Приклад структури коду рахунків для обліку витрат
у бюджетних установах охорони здоров'я**

Синтетичний рахунок	Субрахунок	Аналітичний рахунок першого порядку	Аналітичний рахунок другого порядку
81 "Видатки спеціального фонду"	811 "Видатки за коштами, отриманими як оплата за послуги"	8111 "Видатки за коштами, отриманими як оплата за послуги відділення функціональної діагностики"	8111/1 "Видатки за коштами, отриманими як оплата за послугу "електрокардіографія" відділення функціональної діагностики"
86 "Витрати за статтями калькуляції"	861 "Прямі матеріальні витрати"	8611 "Прямі матеріальні витрати відділення функціональної діагностики"	8611/1 "Прямі матеріальні витрати на послугу "електрокардіографія" відділення функціональної діагностики"

Приклад бухгалтерських проводок із формування собівартості медичної послуги (електрокардіографія) у відділенні функціональної діагностики бюджетного закладу охорони здоров'я наведений у табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Бухгалтерські проводки з формування собівартості медичної послуги (електрокардіографія) у відділенні функціональної діагностики бюджетного закладу охорони здоров'я

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
Списані прямі матеріальні витрати, пов'язані з наданням медичної послуги	8611/1	201-203, 22, 23
	8111/1	8611/1
Відображена вартість непрямих матеріальних витрат, що відносяться до декількох медичних послуг відділення	8621	201-203, 22, 23
Списана частка непрямих матеріальних витрат, що відноситься до даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8621/1	8621
	8111/1	8621/1
Відображені прямі витрати на оплату праці лікарів і медичного персоналу, що надали медичну послугу	8631/1	66
	8111/1	8631/1
Здійснено нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату лікарів і медичного персоналу, що надали медичну послугу	8641/1	65
	8111/1	8641/1
Відображені інші прямі витрати, що включаються у собівартість даної медичної послуги	8651/1	63...
	8111/1	8651/1
Нарахована амортизація необоротних активів відділення	8661	13
Відображена частка амортизації необоротних активів, що включається у собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8661/1	8661
	8111/1	8661/1
Нараховані витрати, пов'язані з обслуговуванням відділення	8671	13, 20, 23, 63, 66, 65...
Відображена частка витрат відділення, що включається у собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8671/1	8671
	8111/1	8671/1
Нараховані адміністративні витрати закладу охорони здоров'я	868	13, 20, 23, 63, 66, 65...
Відображена частка адміністративних витрат, що припадає на дане відділення закладу у результаті розподілу	8681	868

Закінчення табл. 4.7

1	2	3
Відображена частка адміністративних витрат, що включається у собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8681/1	8681
	8111/1	8681/1
Нараховані витрати на збут	869	13, 20, 23, 63, 66, 65
Відображена частка витрат на збут, що припадають на дане відділення закладу у результаті розподілу	8691	869
Відображена частка витрат на збут, що включається у собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8691/1	8691
	8111/1	8691/1
Списані фактичні витрати, пов'язані з наданням медичної послуги	432	8111/1

Крім введення додаткових рахунків, субрахунків і рахунків аналітичного обліку важливим є також ведення первинних документів за відповідними господарськими операціями. До них відносять: "Акт надання медичних послуг", "Журнал реєстрації пацієнтів", "Звіт про видачу медикаментів пацієнту", "Особова книга обліку хворих", "Картка обліку хворого", "Форма обліку коштів, що надійшли до спеціального фонду", "Форма обліку витрат при наданні платних медичних послуг". Використання вказаних форм первинного обліку спрощує контроль за витратами медикаментів, розрахунком заробітної плати й іншими витратами.

У приватних закладах охорони здоров'я для визначення собівартості медичної послуги призначений рахунок 23 "Виробництво". За зразком, наведеним для бюджетних установ, доцільним є введення субрахунків для обліку витрат кожного відділення закладу охорони здоров'я окремо. Так, субрахунок 231 буде називатись "Витрати відділення функціональної діагностики". У аналітичному обліку потрібно впровадити аналітичні рахунки щодо медичних послуг, які надає відділення: 231/1 "Електрокардіографія", 231/2 "Спірографія" та ін.

На цих аналітичних рахунках можна одразу збирати всі витрати, пов'язані з наданням конкретної медичної послуги, а можна використати рахунки класу 8 для групування витрат за окремими економічними елементами. У табл. 4.8 наведені бухгалтерські проводки з формування собівартості медичної послуги (електрокардіографії) у відділенні функціональної діагностики приватного закладу охорони здоров'я.

**Бухгалтерські проводки з формування собівартості медичної
послуги (електрокардіографія) у відділенні функціональної
діагностики приватного закладу охорони здоров'я**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Списані прямі матеріальні витрати, пов'язані з наданням медичної послуги	8011/1	20, 22
	231/1	8011/1
Відображена вартість непрямих матеріальних витрат, що відносяться до декількох медичних послуг відділення	809	20, 22
Списана частка непрямих матеріальних витрат, що відноситься до даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8091/1	809
	231/1	8091/1
Відображені прямі витрати на оплату праці лікарів і медичного персоналу, що надали медичну послугу	8111/1- 8161/1	66
	231/1	8111/1-8161/1
Здійснено нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату лікарів і медичного персоналу, що надали медичну послугу	8211/1	65
	231/1	8211/1
Відображені інші прямі витрати, що включаються у собівартість даної медичної послуги	841/1	63...
	231/1	841/1
Нарахована амортизація необоротних активів відділення	8311-8331	13
Відображена частка амортизації необоротних активів, що включається у собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу	8311/1- 8331/1	8311-8331
	231/1	8311/1-8331/1
Нараховані витрати, пов'язані з обслуговуванням відділення	911	13, 20, 23, 63, 66, 65...
	911/1	911
Відображена частка витрат відділення, що включається у виробничу собівартість даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу (змінні та постійні розподілені загальнопромислові витрати)	231/1	911/1
	9011/1	911/1
Відображена частка витрат відділення, що включається у собівартість реалізації даної медичної послуги у результаті здійсненого розподілу (постійні нерозподілені загальнопромислові витрати)	9011/1	911/1
Нараховані адміністративні витрати закладу охорони здоров'я	92	13, 20, 22, 63, 66, 65...
Нараховані витрати на збут	93	13, 20, 22, 63, 66, 65...
Списані на фінансові результати закладу адміністративні витрати та витрати на збут	791	92, 93

Така схема відображення витрат приватного закладу охорони здоров'я доцільна для фінансового обліку. Однак вона дає змогу розрахувати лише показник виробничої собівартості медичної послуги, а показник повної собівартості послуги можна отримати лише за даними управлінського обліку. Для цього необхідно здійснити розподіл адміністративних витрат і витрат на збут спочатку на відділення закладу в цілому, а потім – на конкретні медичні послуги та включити їх у повну собівартість послуги.

Визначення собівартості медичної послуги у закладах охорони здоров'я є досить складним і громіздким процесом, але необхідним для прийняття рішення стосовно ціноутворення на медичні послуги; визначення ефективності послуг; визначення економічної ефективності медичних програм; управління запасами медикаментів та інших матеріалів; здійснення бюджетування закладу охорони здоров'я [210].

Стосовно оцінювання ефективності роботи закладу охорони здоров'я та його окремих відділень найбільш інформативним показником для прийняття відповідних управлінських рішень є маржинальний дохід, оскільки в цьому показнику поєднується дохідна та витратна частини.

У ході формування маржинального доходу враховуються всі аспекти операційної діяльності підприємства: рівень використання медичного обладнання, технологій, організації обслуговування та праці. Абсолютна величина маржинального доходу відображує результати зниження витрат і зростання обсягу наданих послуг. Складовою частиною маржинального доходу є прибуток – кінцевий результат підприємницької діяльності.

Важливе значення також має структура витрат, оскільки від неї залежить еластичність прибутку по відношенню до зміни обсягів виробництва. Саме еластичність, а не маса прибутку дає можливість приймати обґрунтовані рішення про розширення обслуговування пацієнтів. Отже, саме маржинальний дохід дає інформацію про результати діяльності та структуру витрат, тому найбільш повно оцінює ефективну діяльність закладу.

У фінансовій звітності не передбачений розрахунок маржинального доходу, оскільки це показник управлінського обліку. Однак, щоб приймати обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на забезпечення ефективної діяльності закладу охорони здоров'я, необхідно мати сукупність показників про діяльність відділень установи, консолідованих у звіт про прибутки та збитки (табл. 4.9).

Консолідований звіт про прибутки та збитки відділень закладу охорони здоров'я за звітний період (для управлінського обліку)

Показники	Відділення №1	Відділення №2	Відділення №3	...	Усього
1. Дохід від надання медичних послуг					
2. Прямі витрати на надання медичних послуг (змінні)					
3. Маржинальний дохід (ряд. 1 – ряд. 2)					
4. Постійні витрати відділення					
5. Постійні адміністративні витрати					
6. Постійні витрати на збут					
7. Операційний прибуток (ряд. 3 – ряд. 4–6)					

За допомогою даного звіту керівництво закладу охорони здоров'я матиме інформацію про обсяги діяльності кожного відділення та закладу в цілому, про структуру витрат відділень, про частку адміністративних витрат і витрат на збут, що припадають на конкретне відділення. Порівнюючи дані за декілька звітних періодів, можна простежити динаміку витратних і дохідних показників, розрахувати співвідношення постійних витрат закладу за кожним відділенням і обсягів його діяльності. За отриманими показниками можна приймати управлінські рішення щодо ефективності роботи, ефективної структури витрат і тенденцій зміни обсягів наданих послуг кожним відділенням.

Отже, від якості консолідації інформації про медичні послуги закладу охорони здоров'я залежить якість і достовірність результатів розрахунку собівартості послуги та правильність прийняття управлінського рішення щодо забезпечення ефективної діяльності закладу.

4.4. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств

Інформація, як ресурс підприємства, є однією з основних складових системи управління. Стабільна діяльність підприємницьких структур

передбачає обов'язкове володіння необхідною економічною інформацією з метою вчасного прийняття на її основі вивірених управлінських рішень. Забезпечення всіх зацікавлених осіб інформацією про результати господарської діяльності будь-яких підприємств, у тому числі сільськогосподарських, здійснює бухгалтерський облік. Інформація про діяльність підприємства, яка зібрана за допомогою бухгалтерського обліку, обробляється з використанням методів економічного аналізу.

Розвиток ринкових відносин, загострення конкуренції, швидкі зміни економічної ситуації в країні ставлять перед системою управління значне коло нових завдань, які тісно пов'язані з пошуком ефективної стратегії та тактики підприємницької діяльності. Усе це вимагає від системи обліково-аналітичного забезпечення, що діє на підприємстві, адаптації до специфічних інформаційних потреб системи управління.

Розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарськими підприємствами нерозривно пов'язаний із вдосконаленням обліково-аналітичної системи, що існує на сільськогосподарському підприємстві й об'єднує роботу бухгалтерії та економічної служби. Обліково-економічна система спрямована на забезпечення користувачів усією необхідною інформацією, що збирається в облікових регістрах і внутрішньогосподарській звітності, і тим самим повинна створювати умови для комплексного оцінювання результатів діяльності підприємства управлінським персоналом і прийняття ним обґрунтованих рішень.

У процесі формування обліково-аналітичного забезпечення управління в сільському господарстві необхідно брати до уваги такі критерії: розмір сільськогосподарського підприємства; його організаційно-правову форму; особливості здійснення бізнес-процесів у галузі; розмір власного капіталу; використовуваний режим оподаткування; бізнес-стратегію підприємства та інші.

Як було зазначено, обліково-аналітичне забезпечення включає низку етапів з підготовки інформації: збирання, реєстрацію, накопичення інформації у поточному бухгалтерському обліку; узагальнення зібраної інформації у фінансовій звітності; аналітичну обробку облікової інформації.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення – це процес збирання, обробки, аналізу та передавання інформації про стан керованих об'єктів і зовнішнього середовища, сформованого в обліково-аналітичній системі сільськогосподарського підприємства, а також сукупність методів економічного аналізу, які застосовуються для формування інформації,

використовуваної для прийняття управлінських рішень, планування, контролю за ходом діяльності підрозділів, вимірювання й оцінювання отриманих результатів [13].

Виходячи з цього, обліково-аналітичне забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства можна охарактеризувати як процес підготовки фінансової інформації про сільськогосподарську діяльність підприємства, а також забезпечення її якості. Обліково-аналітичне забезпечення на сільськогосподарських підприємствах неможливе без використання сучасного інструментарію обліку, аналізу й аудиту, що дозволяє сформуванню релевантної інформації. Процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління здійснюється в рамках обліково-аналітичної системи, яка функціонує на підприємстві [142].

Такі функції управління, як планування, облік і аналіз, реалізуються в рамках обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства. Їх тісна взаємодія дозволяє сформуванню обліково-аналітичного забезпечення управління, що допомагає здійснювати такі функції, як регулювання та контроль. Але необхідно вдосконалювати обліково-аналітичне забезпечення управління сільськогосподарським підприємством з метою підвищення ефективності його господарської діяльності.

Під час формування обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, що здійснює сільськогосподарську діяльність, важливо враховувати галузеві особливості, які впливають на протікання бізнес-процесів [118].

Слід зауважити, що виробництво у сільському господарстві нерозривно пов'язане з живими організмами, – рослинами та тваринами, які постійно змінюються в процесі біологічних перетворень (зростання, продукування, дегенерації, відтворення), і виробничий процес повинен сприяти їх якісним і кількісним змінам.

Земля – один з незамінних засобів виробництва, тоді як у промисловості вона – тільки територія, місце, на якому розташоване підприємство. На відміну від інших основних засобів, які у процесі виробництва поступово зношуються, земля у процесі розумного та раціонального використання підвищує свою родючість.

На кінець звітної періоду у сільському господарстві можуть сформуватись значні залишки незавершеного виробництва у зв'язку з тим, що виробничий цикл у сільськогосподарському виробництві може тривати від кількох місяців (наприклад, вирощування овочевих культур) до кількох

років (виращування садів, основного стада тварин). А тому виникає потреба у веденні обліку витрат виробництва за окремими об'єктами рослин, тварин чи видів робіт за статтями калькуляції та їх розподіл у поточному обліку на витрати минулих років, під урожай поточного року, а також витрати звітного року – під урожай майбутніх років. Це сприяє точному обчисленню собівартості продукції, що виробляється господарством.

На обліково-аналітичне забезпечення управління сільськогосподарським підприємством значно впливає сезонність рослинництва, продукція якого надходить протягом року нерівномірно. Тому не можна щомісячно розраховувати фактичну собівартість продукції рослинництва. Розрахунок можна провести лише наприкінці звітного року – після розподілу витрат тваринництва, допоміжних виробництв господарства та накладних витрат.

Сезонність виробництва впливає також і на тваринництво, але значно менше. Це пов'язане перш за все з тим, що фактична собівартість спожитих кормів власного виробництва може бути визначена тільки після збирання вирощеного врожаю. Сезонність сільськогосподарського виробництва уповільнює оборотність оборотних коштів, потреба в яких протягом року різна, а тому сільське господарство найчастіше змушене користуватися банківськими кредитами.

Для виробництва продукції сільськогосподарські підприємства використовують власну товарну продукцію (наприклад: посівний матеріал, корми), що ускладнює ведення поточного бухгалтерського обліку виробленої продукції. У сільськогосподарському виробництві в процесі виращування однієї культури рослинництва чи тварини можливе отримання кількох видів продукції. Отже, відокремлюються основна, суміжна та побічна продукція, що потребує розподілу витрат виробництва між ними під час розрахунку собівартості. У сільському господарстві, як у специфічній галузі економіки, на процес виробництва великий вплив мають біологічні фактори, а саме – засуха, перезволоження ґрунтів, урагани, кліматичні умови, температурний режим, які значно впливають на обсяги отриманого врожаю від рослинництва.

Усі наведені особливості значно впливають на функціонування обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства. У рамках обліково-аналітичної системи підприємства, яке здійснює сільськогосподарське виробництво, доцільно використовувати процесно-орієнтований підхід, що дозволяє формувати адекватне поставленим цілям

і обраним стратегіям обліково-аналітичне забезпечення управління. Для цього необхідно, щоб використовувана на підприємстві обліково-аналітична система враховувала інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації – управлінського персоналу, а також особливості бізнес-процесів, що протікають у сільському господарстві.

Використання процесного підходу до організації управління бізнесом вимагає адекватної поставленим сільськогосподарським підприємством цілям системи збирання, узагальнення, обробки й аналізу інформації в розрізі бізнес-процесів у рамках обліково-аналітичної системи. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльності сільськогосподарських підприємств повинне формуватись на внутрішньогосподарському, загальногосподарському та зовнішньому рівнях управління. Обліково-аналітична інформація повинна відповідати потребам оперативного, тактичного та стратегічного управління [72].

Ідентифікація бізнес-процесів дозволить визначити потреби в інформації про них, а також сформувати систему контролю бізнес-процесів на основі їх обліку й аналізу адекватно стратегії, реалізованій сільськогосподарським підприємством. Для цілей формування обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-процеси сільськогосподарської організації можна класифікувати за трьома напрямками: бізнес-процеси розвитку та вдосконалення; бізнес-процеси ведення основної діяльності; допоміжні бізнес-процеси. Таке розмежування бізнес-процесів базується на розумінні особливостей сільськогосподарського виробництва, які повинні враховуватися у ході формування обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством.

Процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарськими підприємствами завжди повинен урахувати вимоги чинного законодавства та нормативні акти стосовно бухгалтерського обліку, у сфері оподаткування, стратегії та концепції розвитку сільського господарства. У сільськогосподарському обліку, цей процес має свої особливості.

Для налагодження обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства необхідно спиратися на нормативні акти, які систематизовані за рівнями законодавчого регулювання бухгалтерського обліку й оподаткування, а також залежно від ієрархічного рівня обліково-аналітичних систем: світова обліково-аналітична система (за різними країнами); національна обліково-аналітична система; обліково-аналітична

система сільського господарства; обліково-аналітична система сільсько-господарського підприємства. Кожному ієрархічному рівню обліково-аналітичної системи відповідає своє обліково-аналітичне забезпечення управління. Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) є обов'язковою умовою отримання доступу на міжнародний ринок для підприємств України.

Основою світової обліково-аналітичної системи виступає національне рахівництво. Європейська система національного рахівництва спрямована на створення єдиних форм, методів, показників обліку економічних процесів у регіональному масштабі. Розробленню системи сприяло прагнення створити таку, що забезпечувала б реальну однорідність національних рахунків країн і надавала можливість внесення змін і доповнень, а також дозволяла порівнювати економічні показники з міжнародною системою. Певні особливості розрахунку показників на галузевому рівні, зумовлених їх специфікою, не змінюють єдності загальних методологічних принципів розрахунку багатьох економічних показників.

Нормативно-правова база світової обліково-аналітичної системи ґрунтується на МСФЗ. Однак МСФЗ застосовуються обмеженим колом економічних суб'єктів. Основні цілі розвитку та вдосконалення засобів забезпечення вітчизняного бізнесу спрямовані на створення єдиного економічного інформаційного простору, оскільки наша держава прагне до участі у світових економічних процесах.

Методологія ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарськими підприємствами регламентується МСБО 41 "Сільське господарство", який застосовується з 2003 р. [222]. Це перший галузевий стандарт, розроблений Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Другий рівень обліково-аналітичної системи базується на основних законодавчих і нормативних документах, головними з яких є Цивільний (ЦКУ) і Податковий (ПКУ) кодекси України. ЦКУ регламентує організаційно-правові форми юридичних осіб, основні типи господарських договорів, що використовуються в сільському господарстві. ПКУ регулює відносини держави та сільськогосподарських підприємств щодо справляння податків і зборів, відносини в процесі здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Відповідно до положень Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" Міністерство фінансів України здійснює

регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та надання фінансової звітності підприємствами країни [53]. Цей Закон закріплює обов'язковість ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання, визначає методологічні основи його організації та ведення, його принципи, основні напрями бухгалтерської діяльності та складання звітності, зобов'язання надавати фінансову звітність.

Принципи ведення обліку специфічних активів сільськогосподарського підприємства, – біологічних активів і сільськогосподарської продукції – встановлені П(С)БО 30 "Біологічні активи", яке використовують підприємства, що здійснюють сільськогосподарську діяльність [243]. На його підставі розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, що затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [214].

Третій рівень обліково-аналітичної системи базується на законодавчих актах, що регулюють сільськогосподарське виробництво, серед яких слід виділити Земельний кодекс України (ЗКУ). Затверджений комплекс законів, які стосуються діяльності сільських товаровиробників, їх державної підтримки. У ході формування обліково-аналітичної системи на сільськогосподарському підприємстві необхідно враховувати нормативні документи в галузі сільського господарства, до яких відносять: Методичні рекомендації про планування, облік і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [217], Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.03.03 р. № 37-27-12/14023 [215], а також ціла низка методичних рекомендацій щодо застосування первинних документів і реєстрів обліку підприємствами сільськогосподарського виробництва та інших аспектів обліку. Дані документи мають рекомендаційний характер і надають можливі варіанти формування бухгалтерського обліку безпосередньо на підприємстві залежно від його галузевої приналежності й інших факторів.

Четвертий рівень обліково-аналітичної системи передбачає використання документів, розроблених на сільськогосподарських підприємствах

на підставі нормативних документів перших рівнів. До цього рівня відносяться організаційно-розпорядчі документи, наказ про облікову політику, наказ про порядок організації бухгалтерського обліку, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, затверджені наказами керівника графіки документообігу й інші внутрішні документи.

Склад внутрішніх документів визначається структурою обліково-аналітичної системи. Великі сільськогосподарські підприємства можуть формувати внутрішні стандарти обліку, що базуються на відповідних положеннях з бухгалтерського обліку та галузевих нормативних актах. За використання в рамках управлінського обліку системи бюджетування можуть розроблятися окремі документи з бюджетування.

Таким чином, для формування обліково-аналітичного забезпечення на сільськогосподарських підприємствах необхідно використовувати документи зазначених ієрархічних рівнів. Тому практичне застосування положень деяких нормативних актів різних рівнів потребує докладного аналізу.

Упровадження МСБО 41 "Сільське господарство" в облікову практику сільськогосподарських організацій викликало необхідність відповідної зміни сформованої національної нормативної бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності. МСБО 41 ввело нові поняття – такі, як "біологічні активи" та "біологічна трансформація". У ньому також сформульоване зобов'язання сільськогосподарського підприємства визначати справедливую вартість біологічних активів на дату балансу та ряд інших новацій. На підставі даного стандарту Міністерством фінансів України був розроблений П(С)БО 30 "Біологічні активи", який є обов'язковим для застосування підприємствами України з 1 січня 2007 р. [243].

Слід зазначити, що впровадження на практиці П(С)БО 30 "Біологічні активи" внесло принципово новий порядок оцінювання активів сільськогосподарських товаровиробників, порядок ведення обліку доходів і витрат сільськогосподарського підприємства та визначення фінансових результатів господарської діяльності у сільському господарстві. Проте його положення викликають багато проблемних питань.

Національний стандарт не регламентує порядок обліку такого важливого основного засобу, як земля, що, як засіб праці, використовується підприємствами для вирощування продукції рослинництва та тваринництва, а також нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (тоді як у міжнародних стандартах вони регламентовані).

Дія національного стандарту не поширюється на сільськогосподарську продукцію після первісного визнання в момент відокремлення її від біологічних активів, а також продукти переробки сільськогосподарської продукції. На ці види активів розповсюджується дія П(С)БО 9 "Запаси". Але відомо, що це найчастіше швидкопсувна продукція, а тому для її оцінки в обліку повинен бути окремий підхід.

Викликає багато проблем новий підхід до оцінювання біологічних активів із застосуванням двох різних варіантів оцінки – за справедливою та первісною вартістю, який став новим у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку, причому пріоритет віддається оцінці за справедливою вартістю. Проте така норма призводить до порушення чинного законодавства, адже згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" одним з принципів бухгалтерського обліку є пріоритетна оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю.

Порядок розрахунку справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, відповідно до положень П(С)БО 30 "Біологічні активи", базується на цінах активного ринку. Але, як вважають фахівці, такий ринок в Україні ще не сформований, а тому визначення справедливої вартості поточних біологічних активів або вартості незавершеного виробництва практично неможливе. Викликає сумнів доцільність для товаровиробника такого складного розрахунку. На кожну дату балансу справедлива вартість поточних біологічних активів у процесі біологічних перетворень постійно змінюється, що потребує відповідного відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Отже, практика доводить, що вимоги П(С)БО 30 "Біологічні активи" стосовно визначення справедливої вартості біологічних активів на дату балансу виконуються лише деякими підприємствами.

Сільськогосподарське підприємство може використовувати для розрахунку справедливої вартості ціни ринку, на якому воно планує реалізувати біологічні активи. Для такого розрахунку можуть бути використані середні ціни реалізації інших виробників таких біологічних активів на регіональному ринку, ціни конкретних заготівельних чи переробних підприємств, з якими співпрацює підприємство, ціни на товарній біржі.

Як показує практика, для визначення справедливої вартості персонал сільськогосподарського підприємства, що проводить оцінювання вказаних активів, використовує прайс-листи своїх конкурентів.

Нормативними документами встановлено, що сільськогосподарський товаровиробник може самостійно обирати методику аналізу джерел інформації та встановлювати порядок розрахунку справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції за їх первісного визнання, а також на дату балансу. До цієї роботи необхідно залучати і бухгалтерів, і агрономів, і зоотехніків, а також інших спеціалістів, які мають відповідні знання про ціни на ринку та можуть отримати відповідну інформацію про ціни на аналогічні види активів.

Можна погодитися з тим, що необхідно визначати справедливую вартість біологічних активів на кожен дату балансу, адже ж вони постійно змінюються. Але викликає сумнів те нормативне положення, що результат цієї дооцінки (уцінки) включається до фінансового результату господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. Більш логічно було б відображувати результат переоцінки у складі капіталу в дооцінках, тобто аналогічно відображенню результатів переоцінки основних засобів.

У результаті відображення переоцінки біологічних активів за вимогами положень стандарту до чистого прибутку сільськогосподарськими підприємствами включаються доходи, що не підкріплені виручкою. А це спричиняє суперечності, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у фінансовій звітності.

Таким чином, порядок ведення бухгалтерського обліку біологічних активів, включаючи складність робіт з визначення справедливої вартості, не відповідає головним вимогам бухгалтерського обліку: неупередженості, об'єктивності, послідовності.

Відображення зміни вартості біологічних активів у складі капіталу в дооцінках надає можливість підприємству відображувати дійсну вартість біологічних активів. Капітал у дооцінках відображує власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в бухгалтерському обліку, з одного боку, сприятиме задовільненню потреб в інформації різних користувачів, а з іншого – посилить достовірність фінансової звітності.

На підставі нормативних документів перших рівнів сільськогосподарські підприємства повинні розробляти внутрішні розпорядчі документи, і перш за все – власну облікову політику, що містить принципи, методи та процедури ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової

звітності, які обрані самим підприємством. Функціонування обліково-аналітичної системи на сільськогосподарському підприємстві визначається сформованою на ньому обліковою політикою, яку розробляє головний бухгалтер. Але, як показує практика, вітчизняні сільськогосподарські товаровиробники формально підходять до складання документу, важливого для функціонування надійного обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства.

До недоліків облікової політики підприємств можна віднести таке: багато підприємств розробили наказ про облікову політику ще на початку реформування системи бухгалтерського обліку в країні, коли не існувало поняття біологічних активів та біологічних перетворень; накази не перероблялися, незважаючи на те, що за ці роки багато змін було внесено у нормативну базу, а також було прийнято ПКУ; зміст облікової політики часто міститься на декількох сторінках, він не структурований; багато питань, які повинні бути обов'язково висвітлені в цьому документі, зовсім не зазначені; не наводяться питання видів та порядку оцінювання специфічних активів сільськогосподарського підприємства; немає положень стосовно організації управлінського обліку на підприємстві тощо.

Міністерством аграрної політики України у 2007 р. були розроблені Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, які повинні використовувати господарства, що належать до сфери управління галузевого міністерства [213]. Методичні рекомендації серед обов'язкових елементів облікової політики містять положення щодо організації обліку біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві. Даним нормативним документом рекомендовано: чітко визначити об'єкти обліку біологічних активів, на підставі чого розробити робочий план рахунків підприємства; визначити порядок розрахунку справедливої вартості біологічних активів на дату проміжного та річного балансів; порядок створення постійно діючих комісій з визначення справедливої вартості та їх склад; оцінювання сільськогосподарської продукції за її первісним визнанням і вибуттям; методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів, що оцінюються за первісною вартістю.

Слід зазначити, що визначення справедливої вартості є складним процесом і багато в чому залежить від самої організації процедур з визначення вартості активів, у тому числі від функціонування бухгалтерії підприємства.

Організація оцінки біологічних активів повинна узгоджуватися з іншими функціями управління сільськогосподарського підприємства (аналізом, контролем). Вона повинна бути якнайпростішою й універсальною у використанні. Тому на доповнення до положень облікової політики стосовно порядку визначення справедливої вартості біологічних активів можна рекомендувати затвердження номенклатури активів, за якими буде здійснюватися оцінка та її періодичність.

Для документального підтвердження інформації про справедливу вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції пропонується оформлювати довідку про справедливі (ринкові) ціни на них, форма та зміст якої будуть розроблені самим підприємством. У ній можна зазначати: об'єкт обліку (конкретний біологічний актив чи сільськогосподарська продукція), його справедливу вартість, обраний метод визначення оцінки з посиланням на додатки (ними можуть бути копії договорів на постачання, роздруковані дані з мережі Інтернет, прайс-листи), плановану величину витрат на місці продажу.

Протягом місяця працівники бухгалтерії оцінюватимуть біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, застосовуючи ціни активного ринку, що зазначені у Довідці. За відсутності активного ринку справедлива вартість біологічних активів чи сільськогосподарської продукції може здійснюватись за методом, передбаченим П(С)БО 30 "Біологічні активи", і прийнятним в кожному конкретному випадку. Розрахунок справедливої вартості оформлюватиметься бухгалтерською довідкою, за підписом виконавця (працівника бухгалтерії), економіста та головного бухгалтера. У випадку змін технологічного характеру або ситуації на ринку, що суттєво впливатиме на рівень зафіксованої у Довідці справедливої вартості окремих об'єктів оцінки, можна передбачити складання додатку до довідки з визначенням справедливої вартості.

Важливим елементом облікової політики є встановлення порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, який визначається підприємством самостійно – залежно від виду активу чи операцій, можливості зміни зовнішнього економічного середовища та тривалості періоду збільшення цін. Методичними рекомендаціями визначено, що з метою проведення переоцінки за поріг суттєвості може прийматися величина, що дорівнює 1 % від величини чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості у розмірі 10 %.

Сільськогосподарські підприємства можуть самостійно обирати методи обліку. Але основним критерієм у виборі сільськогосподарським товаровиробником методу бухгалтерського обліку за основними елементами облікової політики повинна бути їх економічна ефективність, оскільки від обраних методів перш за все залежать фінансові результати господарської діяльності підприємства, об'єктивність і достовірність інформації, що надається у фінансовій звітності. Запобігання недолікам у формуванні облікової політики сільськогосподарськими підприємствами сприятиме прийняттю вивірених, економічно обґрунтованих рішень користувачами фінансової звітності. Грамотна, документально оформлена облікова політика сприятиме надійному функціонуванню обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарського підприємства.

На більшості сільськогосподарських підприємств відсутній структурний підрозділ, який би здійснював управлінський облік, контроль та підбиття підсумків діяльності виробничих підрозділів господарства, відслідковував зміни, що відбуваються в організаційній побудові підприємств і центрів відповідальності. Створення такого підрозділу залежить від волевиявлення власників підприємства або найвищого управлінського персоналу. Як варіант, можна здійснити розподіл таких обов'язків між фахівцями бухгалтерії чи економічного відділу підприємства, які б розробляли окремі бюджети, вели облік витрат у розрізі об'єктів обліку (окремих культур, тварин, виробничих підрозділів, робіт), здійснювали їх контроль та аналіз, підводили підсумки діяльності. На сьогодні в обліково-аналітичному забезпеченні необхідно посилити акцент на обов'язковість застосування управлінського обліку з метою планування й аналізу витрат виробництва, створення внутрішніх мотиваційних механізмів, що спрямовані на ефективність використання спожитих ресурсів [140].

Поява та розвиток комп'ютерної техніки та систем комунікації суттєво вплинули на ведення бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві. Їх застосування на підприємстві оновлює організацію здійснення процедур обліку: разове введення первинної інформації; автоматизація складання первинної та зведеної документації, звітності різних видів; значне поглиблення аналітичності обліку; автоматизація збирання облікової інформації та процесу її обробки; отримання зведених даних у режимі реального часу; паралельне використання різних класифікацій; застосування альтернативних варіантів оцінок; проведення аналізу показників діяльності.

Проте, на впровадження сучасних процедур в обліково-аналітичне забезпечення сільськогосподарського підприємства впливає низка факторів, пов'язаних з рівнем культури бізнесу, потребами власників, рівнем організації управління та кваліфікації працівників економічних служб, обізнаністю бухгалтерів щодо положень міжнародних стандартів, необхідних для застосування за умови виходу підприємства на міжнародний ринок.

Ступінь комп'ютеризації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах значно гірша, ніж на підприємствах інших галузей економіки. На це впливає насамперед розташування підприємств у сільській місцевості, далекої від центрів ділового життя. Оскільки не завжди є доступ до мережі Інтернет, господарства можуть використовувати немережеву версію бухгалтерської програми. Іноді в бухгалтерії є тільки один комп'ютер на кількох працівників, а основна частина облікової роботи здійснюється і надалі вручну. Зміни в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку можуть бути незадіяними в комп'ютерній програмі. Тому бухгалтер змушений виконувати відповідні господарські операції вручну і вже готову інформацію вносити в комп'ютер. У зв'язку з існуванням різних можливостей обробки облікової інформації в наказі про облікову політику сільськогосподарського підприємства необхідно конкретизувати використовуваний спосіб обробки інформації, застосовувану програму та її версію, а також іншу інформацію.

Таким чином, проведені дослідження показали, що на обліково-аналітичне забезпечення управління сільськогосподарськими підприємствами значно впливають особливості галузі, у виробничому процесі якої використовуються живі істоти, земля, виробництво в якій залежить від сезонності та кліматичних факторів. Обліково-аналітичне забезпечення управління повинно формуватися в розрізі бізнес-процесів, що здійснюються на підприємстві. Це дозволить визначити потреби в отриманні інформації про них, здійснювати їх контроль на основі даних обліку й аналізу. Автором надана класифікація обліково-аналітичних систем, які базуються на нормативних актах, за ієрархічним рівнем: світова, національна, галузева та господарська обліково-аналітичні системи. Надана коротка характеристика основних нормативних документів, які необхідно використовувати при формуванні обліково-аналітичної системи та висвітлені проблеми їх практичного використання на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Виявлено, що впровадження в дію у 2007 р.

П(С)БО 30 "Біологічні активи" внесло значні зміни в порядок обліку підприємств, що здійснюють сільськогосподарську діяльність.

Принциповим питанням є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, якій віддається пріоритет. Визначення справедливої вартості здійснюється не всіма підприємствами. А ті, які її розраховують, зазнають багато проблем, пов'язаних з відсутністю активного ринку, неможливістю виконання досконалих розрахунків, відсутністю певного досвіду. Запропоновано результати переоцінки довгострокових біологічних активів відображувати у складі капіталу в дооцінках, а не у складі доходів, які не підкріплені виручкою від реалізації, що викривлює інформацію у фінансовій звітності. Облікова політика, яку впроваджують сільськогосподарські підприємства, повинна забезпечувати функціонування обліково-аналітичної системи та її надійність. Але вітчизняні господарства під час її розроблення припускаються певних недоліків, головним з яких є формальний підхід, що не враховує всі обов'язкові елементи.

На доповнення до положень облікової політики щодо визначення справедливої вартості біологічних активів запропоновано затвердження номенклатури активів, за якими здійснюватиметься оцінка, її періодичність, та порядок документального оформлення проведення переоцінки. Також пропонується зазначати в обліковій політиці спосіб обробки економічної інформації та комп'ютерну програму, що використовується на підприємстві.

Для зростання показників підприємств необхідний більш якісний обліковий та аналітичний потенціал, щоб адекватно оцінювати перспективність подальшого розвитку підприємницької діяльності, а також можливих загроз. Лише вчасно зібрана достовірна й об'єктивна інформація про діяльність сільськогосподарського підприємства, що буде корисною для аналізу основних показників роботи, забезпечить практичне використання обліку для зваженого управління сільськогосподарським виробництвом, а також може бути корисною іншим зацікавленим особам.

Висновки

Однією з відмітних особливостей розвитку світової економіки в останні часи постає поширення тенденцій взаємопроникнення та взаємодоповнення окремих складових різного роду економічних об'єктів, які раніше не вступали у тісну взаємодію. Водночас розвиток національної економіки значною мірою залежить від спроможності промислових підприємств, як її первинних ланок, упроваджувати інновації та здійснювати стратегічні трансформації, одночасно підтримуючи належний рівень стійкості життєдіяльності. Вагомим фактором успіху зазначених процесів розвитку стає поширення інтеграційних процесів, які сприяють формалізації зв'язків між суб'єктами господарювання та виникненню різного роду об'єднань підприємств. Тому виникає фундаментальна проблема формування інформаційно-інституційного середовища, яке регламентує взаємодію учасників багаторівневих і великомасштабних (інтегрованих) економіко-виробничих систем, які прагнуть до всілякої підтримки економічної безпеки розвитку та провадження інноваційних змін на основі обміну консолідованим знанням. Відповідно, й розглянута у монографії проблема формування й удосконалення системи консолідації облікової інформації в менеджменті підприємств та їх інтегрованих об'єднань є актуальною та має високе народногосподарське значення. Автори в ході досліджень доклали власного внеску в розв'язання даної наукової проблеми.

Облікова інформація відіграє вирішальну роль в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань і є ядром їх інформаційно-аналітичного забезпечення. Облікова інформація – це вид економічної інформації, що відображує господарські операції, які характеризують діяльність організації за певний час, та є підставою для прийняття рішень. Існує багато вимог до облікової інформації, і всі вони повинні виконуватись для підвищення якості наявної інформації, оскільки інформація – це база для прийняття рішень, і ефективність управління напряму залежить від її якості. Значну частку облікової інформації становлять дані управлінського обліку, адже він поєднує різні сфери діяльності. Керівництво потребує різного характеру даних у потрібний час, у потрібному місці для розуміння загальної картини з метою успішного ведення бізнесу. Це особливо важливо, коли об'єктом є об'єднання підприємств, отже, треба поєднати інформацію стосовно різних видів діяльності, підрозділів, суб'єктів господарювання.

Управлінський облік надає можливість з'єднати такі дані в єдине ціле для подальшого опрацювання. Збирання, систематизації й обробки значного обсягу різноманітної інформації та постійного проведення моніторингу ситуації вимагає формування відповідної інформаційної системи. Відповідно, створення облікової інформації включає такі етапи: визначення потреби в інформації; формування управлінського вирішення облікового завдання або аналіз і опис існуючого рішення; визначення складу звітів; узгодження прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою й обліковою бухгалтерською практикою і обліковими технологіями та їх впровадження. Без здійснення цих етапів не можна буде казати про повноцінну й якісну інформаційну базу, що стане платформою для прийняття рішень. Це означає, що облікова інформація є ключовою в інформаційно-аналітичному забезпеченні та відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань.

Зміни у ринковому середовищі вимагають відповідних змін у обліково-звітному забезпеченні. В умовах відсутності детальної нормативної бази процедур консолідації автори зробили спробу окреслення основних теоретичних і практичних аспектів консолідації фінансової звітності групи підприємств. На основі аналізу консолідованої фінансової звітності систематизовано інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств. Виокремлено рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності вітчизняних підприємств, а саме: мега-, макро-, мікрорівні, що надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні. Також виділено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності: формування моделі звітності; підготовка, збирання, перевірка інформаційних даних; підготовка підсумкового варіанта консолідованої фінансової звітності; незалежний аудит. Запропоновані етапи формування консолідованої фінансової звітності підприємств різних галузей уможливають підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задовільнення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Процес глобалізації став основою для виникнення нової парадигми обліку. З оглядом на це сформульовані теоретико-методологічні положення трансформації обліково-аналітичного забезпечення в системі збалансованого обліку, що відображують об'єктивні умови та тенденції розвитку великих інтегрованих бізнес-структур у сучасному інституційному

середовищі. Їх практична реалізація дозволяє приймати обґрунтовані економічні рішення щодо стратегічного управління інтегрованими структурами бізнесу з урахуванням інвестиційної і фінансової складової ефекту синергії. Тобто авторський погляд на систему обліково-аналітичного забезпечення, що базується на управлінській концепції та концепції створення корпоративної цінності, дозволяє значно розширити інформаційно-аналітичні можливості консолідованої фінансової звітності у системі збалансованого обліку та забезпечує її системність, прозорість та інформаційну цінність ості для різних груп учасників корпоративних відносин у ході розроблення адекватних економічним умовам управлінських рішень.

Розвиток інтегрованої структури бізнесу поданий як чергування проектів трансформаційних змін і процесів реалізації потенціалу закладених у ІСБ-компетенціях. Це дозволяє визначати для кожного проекту чи процесу індикатори досягнення бажаного на виході результату. Такі індикатори необхідно розподіляти, враховуючи архітектурне подання ІСБ. Відповідно, здійснено детальний розгляд складу індикаторів у розрізі певних їх агрегованих груп (ознака "групування індикаторів") і визначення інструментарію їх розподілу між рівнями управлінської ієрархії. Також подано теоретико-методологічні положення щодо організації стратегічного контролінгу стійкого розвитку інтегрованої структури бізнесу з використанням інструментарію збалансованої системи показників і принципів індикативного планування. Для цього ІСБ подано через об'єднання компетентностей її учасників, а індикатори системи стратегічного контролінгу розподілені за перспективами збалансованої системи показників.

Виникнення нових шляхів просування товарів до споживача обумовило поєднання класичних ознак, які були притаманні оптовій та роздрібній торгівлі. Ураховуючи, що торгівля охоплює комплекс взаємопов'язаних торгових і технологічних операцій, які складають торговельно-технологічний процес товароруку, запропоновано внутрішню структуру цього процесу для підприємств стаціонарної та нестаціонарної торгівлі та визначено центри відповідальності за формування інформаційного забезпечення товароруку. Дослідження організаційної структури торгових підприємств свідчить, що кожне з них має розгалужену мережу внутрішніх зв'язків і маршрутів інформаційних потоків між структурними підрозділами з управління товарними запасами. З метою задовільнення інформаційних потреб усіх структурних підрозділів, які задіяні в процесі товароруку, запропоновано модель первинного документообігу товаро-

руху для підприємств торгівлі. Це дозволить упорядкувати рух первинних документів за стадіями створення, перевірки, обробки та передання в зону зберігання. На підставі аналізу організаційних структур торгових підприємств визначено центри відповідальності зі створення інформаційного забезпечення товароруку.

Для визначення можливостей обліку інтелектуального капіталу як нематеріального активу проведено аналіз підходів до визначення структури інтелектуального капіталу підприємства. Відображення інтелектуального капіталу в складі нематеріальних активів підприємства сьогодні можливе лише стосовно частки організаційного капіталу; пряме відображення інтелектуального капіталу цим вичерпується. У непрямій формі можливе відображення у фінансовому обліку інших структурних елементів інтелектуального капіталу. Їх наявність забезпечує фірмі додаткові доходи, що, своєю чергою, приводить до збільшення ринкової вартості підприємства та виникнення гудвілу. Проте гудвіл не можна вважати безпосереднім вираженням вартості інтелектуального капіталу. У зв'язку з цим запропоновано відображення людського капіталу як елемента інтелектуального капіталу у складі нематеріальних активів підприємства на активному рахунку 12 "Нематеріальні активи" субрахунок 127 "Інші нематеріальні активи". Джерелом формування коштів для інвестування в людські ресурси пропонується відображувати в складі власного капіталу підприємства на пасивному рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", на новому субрахунку 479 "Забезпечення інвестицій в людський капітал". Ще однією проблемою є вимірювання інтелектуального капіталу вітчизняних підприємств, оскільки більша частина показників має якісний характер. Вартісне оцінювання повинне здійснюватись витратним методом, а перелік витрат, що визнаються інвестиціями в інтелектуальний капітал, має затверджуватися для кожного підприємства окремо із врахуванням специфіки його діяльності.

Забезпечення стійкого соціально-економічного розвитку України сьогодні вимагає формування ефективної системи інвестування національної економіки, розвитку міжнародного співробітництва в сфері залучення іноземного капіталу та поліпшення інвестиційного клімату нашої держави в цілому. Важливим кроком на шляху вирішення зазначених завдань є формування належного обліково-аналітичного забезпечення інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств як основи подальшого розвитку фінансового інвестування. Отже, ключовим завданням бухгалтер-

ського обліку на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки є надання користувачам своєчасної, об'єктивної та точної інформації про результати господарської діяльності учасників інвестиційних процесів. Проте це неможливе без дослідження існуючої методології облікового оцінювання фінансових інвестицій підприємств приватної форми власності.

Методологія бухгалтерського обліку фінансових інвестицій обирається за активом, бо їх формування передбачає зменшення ресурсів, утримуваних підприємством з метою отримання певних економічних вигід у майбутньому – збільшення прибутку, зростання вартості капіталу тощо. Тому систематизовано й обґрунтовано специфічні риси фінансових інвестицій, які визначають особливості оцінювання та подальшого обліку. Це дозволило уточнити сутність фінансових інвестицій приватного підприємства як результату господарських операцій зі вкладення вільних коштів інвесторів у цінні папери інвестованих підприємств. Унаслідок цього у інвестора виникає актив – господарський засіб, який у майбутньому принесе економічний ефект (захист активів від інфляції, отримання прибутку, диверсифікація бізнесу, набуття контролю або вигідних відносин з підприємством-рецепієнтом, усунення конкурентів, а також реалізація інших стратегічних цілей інвестора); в об'єкта інвестування пасив – елемент власного капіталу чи зобов'язань (грошових, майнових тощо).

Облікове відображення фінансових інвестицій приватних підприємств передбачає послідовну реалізацію таких етапів: визнання; первісне оцінювання; класифікація; відображення на рахунках бухгалтерського обліку; переоцінка на дату балансу; визнання, оцінювання та відображення доходу за фінансовою інвестицією; розкриття інформації у фінансовій звітності; припинення визнання та списання. У цілому процес облікового відображення фінансових інвестицій приватного підприємства є досить трудомістким. Він потребує значних обсягів вхідної інформації, від якості й оперативності надання якої залежить правильність бухгалтерського обліку господарських операцій підприємства з фінансового інвестування.

На вирішення завдань наближення системи бухгалтерського відображення фінансових інструментів до сучасних реалій інвестиційних процесів у державі розвинуто облікову класифікацію фінансових інвестицій приватного підприємства шляхом пріоритетного їх розподілу за термінами утримання інвестором на довгострокові та поточні фінансові інвестиції. Наступним критерієм класифікації доцільно обрати економічну

природу інвестованих цінних паперів, за якою розподіляти вкладення інвестора у цінні папери на інвестиції в пайові, боргові, похідні, іпотечні й інші види цінних паперів з відповідним закріпленням такої класифікації на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку. Для цілей аналітичного обліку фінансові інвестиції запропоновано розподіляти за рівнем впливу інвестора на інвестоване підприємство та територіальною належністю об'єкта інвестування.

З метою підвищення інформативності й аналітичної фінансової звітності інвестора в роботі запропоновано рекомендації щодо підвищення ефективності розкриття інформації про фінансові інвестиції інвестора. Зокрема, у Балансі (Звіт про фінансовий стан) – здійснювати деталізацію довгострокових і поточних фінансових інвестицій (окрім еквівалентів грошових коштів) на інвестиції в пайові цінні папери (основна стаття), у тому числі пов'язаним сторонам (для довгострокових інвестицій, основна стаття), боргові цінні папери (основна стаття), інвестиції в похідні, іпотечні, приватизаційні та товаророзпорядчі цінні папери (додаткові статі). У примітках до фінансової звітності пропонуємо деталізувати фінансові інвестиції за статусом (асоційовані, дочірні, спільні та інші підприємства) та територіальною належністю інвестованого підприємства. У Звіті про фінансові результати (про сукупний дохід) запропоновано деталізувати дохід від участі в капіталі (рядок 2200) за статусом інвестованого підприємства (дочірнє, асоційоване, спільне), інший фінансовий дохід (рядок 2220) – за видом доходів (дивіденди, роялті тощо). Пропонована деталізація відображення та розкриття інформації про фінансові інвестиції задовольнить інформаційні потреби користувачів і дозволить отримувати додаткові дані про параметри інвестиційної діяльності інвесторів за рахунок висвітлення об'єктів їх фінансового інвестування. Це у цілому дозволить підвищити ефективність бухгалтерського відображення результатів інвестиційної діяльності підприємств.

У сучасних умовах жорсткої конкуренції актуальності набуває проблема здорожчання собівартості реалізованої продукції, через яке продукується негативний фінансовий результат. З оглядом на це представлено методичні рекомендації щодо планування, створення та використання поточних забезпечень для протидії збільшенню собівартості реалізованої продукції в такі періоди, коли фактична виробнича потужність підприємства менша за нормальну, на основі часового перерозподілу виплат, за якими нараховуються загальновиробничі витрати. У рамках даної

пропозиції удосконалено класифікацію рахунків бухгалтерського обліку шляхом обґрунтування додаткових субрахунків для обліку операцій, пов'язаних із формуванням поточних забезпечень на покриття зобов'язань за постійними загальновиробничими витратами. Також подано методичний підхід до управління нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами на основі їх планування та створення відповідних поточних забезпечень (короткострокових фінансових резервів).

Доведено, що організація консолідації інформації обов'язково має враховувати вид та специфіку діяльності підприємства. Враховуючи дану гіпотезу доведено, що реформування системи стратегічного обліку діяльності підприємств туристичної галузі повинне враховувати специфіку ринку туристичних послуг і прогресивний досвід застосування концептуальних і методичних основ консолідації обліково-аналітичної інформації. Також запропоновано на будівельних підприємствах формувати графік документообігу, який регламентує терміни складання документів, визначення виконавців, показує процес руху документів від створення до надання його на зберігання в архів підприємства. Це значно покращить облікову складову інформаційного забезпечення менеджменту підприємства та надасть можливість достовірно та якісно проводити аналіз.

Щодо врахування специфіки виду діяльності наведені особливості відображення консолідованої інформації у фінансовій звітності будівельного підприємства, а також розглянуті варіанти відображення валових заборгованостей у звітності зі зміною субрахунків, на яких вони відображуються. Окрім того виділені основні специфічні риси будівельних підприємств, які повинні відбиватися в обліковій політиці. Запропоновано для відображення валових заборгованостей використовувати субрахунки 365 "Валова заборгованість" і 366 "Заборгованість за проміжними рахунками". Це надасть можливість структурувати інформацію так, щоб вона повністю відповідала нормативним документам, а саме – Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Сьогодні закладам охорони здоров'я України притаманна недосконалість фінансово-економічних механізмів забезпечення діяльності. Одним з них є технологія розрахунку собівартості медичної послуги. Проведення калькулювання медичної послуги передбачає здійснення декількох етапів. Розрахунок собівартості доцільно диверсифікувати за окремими операціями медичної послуги, які можуть повторюватись в різних послугах

або здійснюватися в різних відділах медичного закладу. Для відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку доцільне ведення аналітичного обліку видатків за коштами, отриманими як плата за послуги окремо за кожним відділенням і в розрізі кожної медичної послуги, що надається відповідним відділенням. Для контролю витрат, що формують собівартість медичної послуги, слід практикувати ведення аналітичного обліку витрат за кожною статтею калькуляції. Щоб приймати ефективні управлінські рішення, спрямовані на забезпечення ефективної діяльності закладу охорони здоров'я, необхідно мати сукупність показників про діяльність відділень установи, консолідованих у звіт про прибутки та збитки. За допомогою звіту такої форми можна приймати управлінські рішення щодо ефективності роботи та структури витрат і тенденцій зміни обсягів наданих послуг за кожним відділенням.

Доведено, що на функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарських підприємств впливають особливості сільського господарства. У процесі виробництва застосовуються біологічні активи – рослини та тварини, земля, саме воно значно залежить від сезонності та кліматичних факторів. З оглядом на це удосконалена класифікація існуючих обліково-аналітичних систем і розроблена стисла характеристика основних нормативних актів, що використовуваних у формуванні обліково-аналітичної системи. В оцінюванні біологічних активів віддається пріоритет за справедливій вартості, яку визначають не всі підприємства країни. Її визначення проблематичне за відсутності активного ринку та належного досвіду роботи. Запропоновано результати переоцінки довгострокових біологічних активів відображувати у складі капіталу в дооцінках. У ході розроблення облікової політики сільськогосподарські підприємства використовують формальний підхід, відсутні обов'язкові елементи. Запропоновано доповнити облікову політику в частині визначення справедливої вартості біологічних активів розробкою номенклатури активів, що підлягають переоцінці, визначити її періодичність і порядок документального оформлення. Необхідне налагодження управлінського обліку з метою планування й аналізу витрат виробництва, створення внутрішніх мотиваційних механізмів, спрямованих на ефективність використання ресурсів за допомогою організації окремого підрозділу чи розподілу цих обов'язків між фахівцями бухгалтерії.

Використана література

1. Абрютіна М. С. Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства / М. С. Абрютіна, А. В. Грачев. – М. : Дело и сервис, 1998. – 256 с.
2. Акімова Н. С. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі : монографія / Н. С. Акімова, О. В. Топоркова, О. О. Говоруха. – Х. : ХДУХТ, 2016. – 285 с.
3. Алиев З. М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / З. М. Алиев. – М. : Б/и, 2011. – 28 с.
4. Алтапова Н. Бухгалтерский учет валовых расходов и валовых доходов / Н. Алтапова // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 5. – С. 4–8.
5. Амстронг М. Практика управления человеческими ресурсами / М. Амстронг ; пер. с англ. под ред. С. К. Мордовина. – СПб. : Питер, 2005. – 832 с.
6. Андриссен Д. Невесомое богатство. Как определить реальную стоимость вашей компании в будущем мире нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен ; пер. с англ. под ред. Л. Н. Ковачи. – М. : ЗАО "Олимп–Бизнес", 2004. – 304 с.
7. Арджирис К. Организационное научение / К. Арджирис ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 563 с.
8. Багрова І. В. Нормування праці : навч. посіб. / І. В. Багрова – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 212 с.
9. Балабанова Л. В. Організація праці менеджера : підручник / Л. В. Балабанова, О. В. Сардак. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. – 480 с.
10. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
11. Безверхий К. В. Класифікація обліково-звітної інформації підприємства / К. В. Безверхий // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 9. – С. 206–212.
12. Безверхий К. В. Організація та методика електронного документообігу на підприємстві: стан та перспективи розвитку / К. В. Безверхий // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2013. – Вип. 1 (2). – С. 16–25.
13. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т. М. Безродна // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – Ч. 2. – 2008. – № 10 (128). – С. 35–38.

14. Беккер Й. Менеджмент процессов / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин. – М. : Эксмо-Пресс, 2007. – 384 с.
15. Беклешов В. К. Нормирование в научно-технических организациях / В. К. Беклешов, П. Н. Завлин. – М. : Экономика, 1989. – 240 с.
16. Белобтецкий И. А. Прибыль предприятия / И. А. Белобтецкий // Финансы. – 2013. – № 3. – С. 40–47.
17. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2012. – № 12. – С. 24–36.
18. Бондаренко О. М. Організація обліку : навч. посіб. / О. М. Бондаренко, А. С. Нельга. – К. : Вид. Нац. авіац. ін-ту "НАУ-друк", 2009. – 216 с.
19. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Дж. Бримсон. – М. : Вершина, 2007. – 336 с.
20. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: Ключ к успеху в новом тысячелетии / Э. Брукинг ; пер. с англ. под ред. Л. Н. Ковачи. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
22. Бухгалтерський облік (частина І): навч. посіб. для студентів ВНЗ спеціальності 6.050100 "Облік і аудит" / за ред. докт. екон. наук, проф. В. Ф. Максимової. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 462 с.
23. Бычкова С. М. Бухгалтерская отчетность: возможности моделирования для принятия управленческих решений / С. М. Бычкова, Ц. Н. Янданова. – М. : Эксмо-Пресс, 2008. – 111 с.
24. Варга І. Ф. Формування конкурентних переваг на підприємстві / І. Ф. Варга, О. М. Літвін // Бізнес Інформ. – 2013. – № 1. – С. 219–222.
25. Василенко В. А. Ситуационный менеджмент / В. А. Василенко, В. И. Шостка. – К. : ЦУЛ, 2003. – 285 с.
26. Веренич О. В. Розробка та впровадження формалізованої моделі ментального простору оточуючого середовища проекту чи програми / О. В. Веренич // Восточно-европ. ж-л передовых технологий. Процессы управления. – 2016. – № 2/3 (80). – С. 21–31.
27. Вершинин А. П. Электронный документ: правовая форма и доказательство в суде : учебн.-практ. пособ. / А. П. Вершинин. – М. : Городец, 2000. – 247 с.
28. Вишневский В. П. Проблемы и перспективы индикативного планирования / В. П. Вишневский // Тези доповідей V Міжнар. наук.-практ. конф. "Сучасні проблеми управління виробництвом". – Донецьк : ДВНЗ "ДонНТУ", 2010. – С. 167–169.

29. Вінніченко Н. В. Роль облікової політики в інформаційному забезпеченні діяльності будівельних підприємств / Н. В. Вінніченко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика : колект. монографія у 2 т. ; за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : ФОР Дробязко С. І., 2014. – С. 19–35.
30. Волкова Е. Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Е. Ю. Волкова. – Воронеж : Б/н, 2010. – 24 с.
31. Волошан І. Г. Організація первинного документообігу товарних операцій в торгівлі / І. Г. Волошан // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5 (43). – С. 297–300.
32. Волошан І. Г. Особливості торговельно-технологічних процесів товароруку підприємств торгівлі / І. Г. Волошан // Економіка розвитку. – 2013. – № 3 (67). – С. 90–92.
33. Гельвановский М. И. Конкурентоспособность в микро-, мезо- и макроуровневом измерениях / М. И. Гельвановский, В. М. Жуковская, И. Н. Трофимова // Российский экономический журнал. – 1998. – № 9. – С. 67–77.
34. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств / М. М. Гоголь, В. Ф. Максимова, В. В. Попович. – Одеса : Атлант, 2014. – 196 с.
35. Голов С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – К. : ФПБАУ, 2013. – 268 с.
36. Горбатюк К. В. Математичні моделі в нормуванні праці на базі теорії нечітких множин : монографія / К. В. Горбатюк. – Хмельницький : ХНУ, 2013. – 158 с.
37. Гордон Я. Х. Маркетинг партнерских отношений / Я. Х. Гордон ; пер. с англ. под ред. О. А. Третьяк. – СПб. : Питер, 2001. – 384 с.
38. Грачев А. В. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике / А. В. Грачев. – М. : ДиС, 2008. – 358 с.
39. Гринчак О. В. Розробка інформаційної технології оперативного управління сільськогосподарським виробництвом / О. В. Гринчак, О. Х. Давлетханова, Я. Л. Миколайчук // Восточно-европ. ж-л передовых технологий. Системы управления в промышленности. – 2016. – № 2/3 (80). – С. 36–44.
40. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
41. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. [Текст] / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.

42. Деревянко А. С. Технологии и средства консолидации информации / А. С. Деревянко, М. Н. Солощук. – Х. : НТУ "ХПИ", 2008. – 432 с.
43. Дзюба С. Г. Нормування праці в вітчизняній і міжнародній економіці / С. Г. Дзюба, І. Ю. Гайдай. – Донецьк : ТОВ "Юго-Восток, Лтд", 2005. – 172 с.
44. Дипаза С. А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. А. Дипаза, Р. Д. Эклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
45. ДСТУ 2732:2004. Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять : офіц. вид. / розроб. С. Г. Кулешов. – К. : Держспоживстандарт України, 2005. – 32 с.
46. ДСТУ 4423-1:2005. Інформація та документація. Керування документаційними процесами. – Ч. 1. – Основні положення (ISO 15489-1:2001, MOD). – К. : Держспоживстандарт України, 2007. – 28 с.
47. ДСТУ ISO 9000:2007. Системи управління якістю : основні положення та словник термінів : офіц. вид. – К. : Держспоживстандарт України, 2008. – 29 с.
48. Дубровська Є. В. Дослідження сутності поняття "дебіторська заборгованість" / Є. В. Дубровська // Вісник Сумського державного ун-ту. – 2009. – № 2. – С. 202–205.
49. Єрьоменко В. О. Основи нормування праці : навч. посіб. / В. О. Єрьоменко, Г. О. Коваленко, В. С. Рижиков. – Краматорськ : ДДМА, 2004. – 252 с.
50. Житній П. Системний аспект облікової політики / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 62–64.
51. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2012. – 454 с.
52. Журавльова І. В. Інформаційні системи та технології в обліку / І. В. Журавльова, Н. С. Пасенко. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 344 с.
53. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов) / В. П. Завгородний. – К. : Изд-во А.С.К., 2003. – 847 с.
54. Завлин П. Н. Труд в сфере науки / П. Н. Завлин, А. И. Щербаков, М. А. Юделевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономика, 1973. – 295 с.
55. Загородній А. Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації / А. Г. Загородній // Вісник Нац. ун-ту "Львівська політехніка". – 2012. – № 721. – С. 92–99.
56. Загородній А. Т. Фінансово-економічний словник / А. Т. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
57. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.

58. Зеленіна О. О. Бухгалтерський облік факторингу як елементу позикового капіталу підприємства / О. О. Зеленіна // Вісник ЖДТУ : Серія "Економічні науки". – 2010. – № 4 (54). – с. 78–81.
59. Зубілевич С. Облік нематеріальних активів [Текст] / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 3–12.
60. Зубілевич С. Я. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Я. Зубілевич // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–15.
61. Іванов Ю. Б. Інтеграційний розвиток суб'єктів господарювання: теоретичне обґрунтування та організація управління : монографія / Ю. Б. Іванов, А. А. Пилипенко. – Х. : ВД "Інжек", 2012. – 400 с.
62. Индикативное планирование как основа стратегического развития промышленного предприятия / С. А. Агапцов, А. И. Мордвинцев, П. А. Фомин и др.; под ред. С. А. Агапцова. – М. : Высшая школа, 2002. – 278 с.
63. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 512 с.
64. Камінська Т. Про економічну сутність медичної послуги / Т. Камінська // Економіка України. – 2003. – № 8. – С. 50–55.
65. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ИД "Вильямс", 2006. – 384 с.
66. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 320 с.
67. Карпенко Н. І. Проблеми узгодження бухгалтерського і податкового обліку результатів діяльності та шляхи їх вирішення / Н. І. Карпенко. – К. : Векс, 2003. – 206 с.
68. Карпенко О. В. Управлінський облік : організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
69. Карпенко О. В. Управлінський облік : навч. посіб. [Текст] / О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.
70. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.
71. Кизим М. О. Збалансована система показників : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Х. : ВД "Інжек", 2007. – 192 с.
72. Кірейцев Г. Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г. Г. Кірейцев, В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 84–90.

73. Кісь Я. П. Методи документування консолідованої інформації / Я. П. Кісь, Р. О. Голощук. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2010. – 240 с.
74. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. [Текст] / О. В. Клименко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
75. Клімушин П. С. Правове регулювання електронного документообігу / П. С. Клімушин // Теорія та практика державного управління. – 2009. – Вип. 2. – С. 18–23.
76. Коблянська О. І. Методологічні аспекти обліку та аудиту дебіторської заборгованості / О. І. Коблянська // Вісник Київського нац. ун-ту імені Тараса Шевченка. – 2012. – № 77–78. – С. 28–34.
77. Коблянська О. Облік і аудит валових витрат і валових доходів / О. Коблянська // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 7. – С. 23–25.
78. Ковальков Ю. А. Эффективные технологии маркетинга / Ю. А. Ковальков, О. Н. Дмитриев. – М. : Машиностроение, 1994. – 560 с.
79. Козлова М. О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України) : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / М. О. Козлова. – К. : Б/в, 2006. – 203 с.
80. Колот А. М. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал у системі факторів формування економіки знань / А. М. Колот // Економічна теорія. – 2007. – № 2. – С. 3–13.
81. Комаренко С. Учет дохода от реализации / С. Комаренко // Бухгалтерский учет по новым стандартам. – 2014. – № 12. – С. 21–34.
82. Кононенко О. Использование прибыли предприятиями / О. Кононенко // Налоги и бухгалтерский учет. – 2013. – № 83. – С. 33–40.
83. Концепция контроллинга: Управленческий учёт. Система отчётности. Бюджетирование // Horvats & Partners. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.
84. Королюк Н. М. Сучасні концепції обліку людського капіталу / Н. М. Королюк // Вісник Хмельницьк. нац. ун-ту : Серія "Економічні науки". – 2010. – № 1. – Т. 2 – С. 132–136.
85. Косило Н. С. Консолидация вербальной информации / Н. С. Косило, Д. Б. Ельчанинов // Системи обробки інформації. – 2011. – № 5 (95). – С. 135–137.
86. Косовец А. А. Правовое регулирование электронного документооборота / А. А. Косовец // Вестник Московск. ун-та. Сер. 11 "Право". – 1997. – № 4. – С. 46–60.
87. Костров А. В. Методы и модели информационного менеджмента / А. В. Костров, Д. В. Александров, Р. И. Макаров и др.; под ред. А. В. Кострова. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 336 с.
88. Кравченко С. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління інтелектуальним капіталом / С. І. Кравченко, О. В. Корнєва // Менеджмент та під-

приємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку [Текст] : [зб. наук. пр.] / відп. ред. О. Є. Кузьмін. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2009. – 652 с.

89. Круглов М. И. Стратегическое управление компанией / М. И. Круглов. – М. : Русская деловая литература, 1998. – 768 с.

90. Куглякова Т. Методы деловой разведки / Т. Куглякова // Услуги и цены. – 2004. – № 24. – С. 12–17.

91. Кудлай В. О. Сучасний стан розвитку термінології документаційного забезпечення системи управління якістю на підприємстві / В. О. Кудлай // Бібліотекознавство. Документознавство. Інформологія. – 2011. – № 1. – С. 27–35.

92. Кузнецова С. А. Синергетичний розвиток бухгалтерського обліку для становлення "економіки знань" в Україні : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : ТОВ "Видавничий будинок ММД", 2010 р. – 148 с.

93. Кулик І. А. Електронний цифровий підпис – міжнародні та національні правові аспекти / І. А. Кулик, В. Б. Чередниченко // Вісник Сумського держ. ун-ту. Серія "Технічні науки". – 2011. – № 2. – С. 74–79.

94. Кунанець Н. Е. Вступ до спеціальності "Консолідована інформація" / Н. Е. Кунанець, В. В. Пасічник. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2010. – 196 с.

95. Курган Н. В. Поточні забезпечення як засіб перерозподілу постійних загальновиробничих витрат для запобігання збільшенню собівартості реалізованої продукції / Н. В. Курган // Науковий вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія "Економічні науки". – 2014. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 188–192.

96. Курган Н. В. Резервування коштів на покриття нерозподілених постійних загальновиробничих витрат як засіб протидії збільшенню собівартості реалізованої продукції / Н. В. Курган // Вісник Східноєвропейського ун-ту економіки і менеджменту. Серія "Економіка і менеджмент". – 2014. – № 2 (17). – С. 99–107.

97. Легенчук С. Ф. Бухгалтерська реальність як об'єкт інституційних досліджень / С. Ф. Легенчук // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 188–200.

98. Леонтьев В. В. Теория и статистическое описание концентрации / В. В. Леонтьев // Леонтьев В. В. Экономические эссе. Теория, исследования, факты и политика ; пер. с англ. – М. : Политиздат, 1990. – С. 249–264.

99. Лепа Р. Н. Модели рефлексивного управления в экономике : монография / Р. Н. Лепа. – Донецк : Ин-т экономики промышленности, 2012. – 380 с.

100. Лефевр В. А. Рефлексия / В. А. Лефевр. – М. : Когито-Центр, 2003. – 496 с.

101. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житлово-комунального господарства) / Н. М. Лисенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 9 (52). – С. 62–68.
102. Лігоненко Л. О. Управління дебіторською заборгованістю підприємства / Л. О. Лігоненко, Н. М. Новікова. – К. : КНТЕУ, 2005. – 275 с.
103. Лоханова Н. О. Облікова інформація в управлінні – класифікаційні аспекти / Н. О. Лоханова // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". – 2014. – Вип. 11. – Ч. 2. – С. 183–191.
104. Лютенко К. Т. Електронний документообіг в Україні: проблемні аспекти / К. Т. Лютенко, С. В. Яковлев // Наукові записки НаУКМА. Серія : "Юридичні науки". – 2012. – Т. 129. – С. 100–103.
105. Макарова Н. М. Информатика : учебник для вузов / Н. М. Макарова, В. Б. Волков. – СПб. : Питер. – 2011. – 576 с.
106. Малярєвський Ю. Д. Облік у галузях виробництва та послуг : навч. посіб. / Ю. Д. Малярєвський, М. С. Горяєва, Н. С. Пасенко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 400 с.
107. Мальчик М. В. Рефлексивное управление конкурентоспособностью промышленных предприятий : монография / М. В. Мальчик. – Донецк – Ровно: ЧП Лапсюк В. А., 2010. – 216 с.
108. Матвієнко О. Основи організації електронного документообігу : навч. посіб. / О. Матвієнко, М. Цивін. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.
109. Матицина Н. М. Дебіторська заборгованість: нові облікові підходи / Н. М. Матицина // Економіст. – 2013. – № 11. – С. 50–52.
110. Мельникова И. Е. Оптимизация процесса управления и усовершенствования нормирования труда руководителей / И. Е. Мельникова // Вісник Криворізького нац. ун-ту : Зб. наук. праць. – Вип. 33. – Кривий Ріг : ДВНЗ "Криворізький нац. ун-т", 2012. – С. 283–286.
111. Методика розробки норм часу на науково-дослідні роботи для установ продуктивності АПК / В. В. Вітвіцький, В. М. Ніколаєнко, П. Н. Глонь та ін. ; за ред. В. В. Вітвіцького. – К. : НДІ "Украгпромпродуктивність", 2007. – 135 с.
112. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" : Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К. : ФПБАУ, 2004. – С. 56.
113. Моссаковський В. Б. Облік біологічних активів / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 38–48.
114. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Б. Моссаковський. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.

115. Нормирование труда специалистов НИИ и КБ : Межотраслевые метод. рекомендации. – М. : Экономика, 1990. – 142 с.

116. Нетреба І. О. Роль інформаційних систем управління в підвищенні конкурентоспроможності вітчизняних підприємств / І. О. Нетреба // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 1. – С. 89–93.

117. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М. : Оникс, 2010. – 736 с.

118. Олійник А. А. Аграрні підприємства як специфічний об'єкт регулювання: історичний та закордонний аспекти / А. А. Олійник // Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту. Серія : "Економічні науки". – Вип. 18. – Кіровоград : КНТУ, 2010. – Ч. II – С.174–178.

119. Организация, нормирование и оплата труда : учеб. пособ. / А. С. Головачев, Н. С. Березина, Н. Ч. Боку и др.; под общ. ред. А. С. Головачева. – М. : Новое знание, 2004. – 496 с.

120. Організація маркетингового управління діяльністю підприємств машинобудівного кластера в умовах глобалізації : монографія / Т. І. Лепейко, А. А. Пилипенко, О. І. Пушкар та ін.; за ред. Т. І. Лепейко. – Х. : ТОВ "Золоті сторінки", 2015. – 664 с.

121. Осмятченко В. Електронне документування у бухгалтерському обліку / В. Осмятченко, М. Матюха // Вісник Київського нац. торговельно-економічного ун-ту. – 2013. – № 2. – С. 98–108.

122. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку і контролю : монографія О. В. Павелко. – Рівне : НУВГП, 2012. – 236 с.

123. Панченко А. Ю. Роль психофизических факторов в процессе трудовой деятельности / А. Ю. Панченко, А. А. Сербский // Диспут плюс. – 2012. – № 3. – С. 6–10.

124. Пасенко Н. С. Визнання та оцінка доходів за будівельними контрактами: міжнародна та вітчизняна практика / Н. С. Пасенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Зб. наук. праць. – 2008. – Вип. 2. – С. 52–57.

125. Пахолок Р. Я. Характеристика облікової інформації та її значення для задоволення потреб користувачів / Р. Я. Пахолок, І. І. Стеців // Науковий вісник. – 2006. – № 16. – С. 298–302.

126. Пилипенко А. А. Консолідація облікової інформації в рефлексивному управлінні розвитком конкурентоспроможного потенціалу туристично-рекреаційного кластера / А. А. Пилипенко, О. Стієпчевіч // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 11. – С. 48–51.

127. Пилипенко А. А. Організація управління інтегрованими структурами бізнесу в контексті збалансованої системи показників : монографія / А. А. Пилипенко, І. В. Ярошенко. – Х. : ВД "Інжек", 2007. – 152 с.

128. Пилипенко А. А. Проектування системи стратегічного обліку промислового підприємства / А. А. Пилипенко // Проблеми економіки. – 2009. – № 3. – С. 36–46.

129. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко // Вісник Житомирського держ. технологічного ун-ту. – 2010. – Вип. 3 (53). – Ч. 2. – С. 196–200.

130. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

131. Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления. – М. : РИОР, 2011. – № 4. – С. 202–205.

132. Попова Ю. В. Шляхи вдосконалення організації документообігу в бухгалтерському обліку / Ю. В. Попова // Управління розвитком. – 2013. – № 5. – С. 181–182.

133. Пронь Н. О. Вимоги до електронних документів: міжнародна практика та досвід України / Н. О. Пронь // Зб. наук. праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 356–366.

134. Пронь Н. О. Проблемні аспекти організації документообігу на підприємствах / Н. О. Пронь // Наукові праці Кіровоградського нац. технічного ун-ту. Серія "Економічні науки". – 2012. – Вип. 21. – С. 368–373.

135. Просвирина И. И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы / И. И. Просвирина // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4. – С. 52–56.

136. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.

137. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

138. Реслер М. В. Значення обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством / М. В. Реслер // Наук. вісник Ужгородського ун-ту. Серія "Економіка". – Ужгород : Вид-во УжНУ "Говерла", 2012. – Вип. 3 (37). – С. 146–148.

139. Романова О. В. Удосконалення класифікації людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку / О. В. Романова // Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія "Економічні науки". – 2014. – Вип. 6. – Ч. 5. – С.196–200.
140. Руководство к Своду знаний по управлению проектами. Третье издание (Руководство РМВОК). – USA : Project Management Institute, Inc., 2004. – 402 с.
141. Савченко О. С. Інформаційне забезпечення виробничого менеджменту в агробізнесі / О. С. Савченко // Наук. праці Кіровоградського держ. технічного ун-ту. Серія "Економічні науки". – Вип. 7. – Ч. I. – Кіровоград : КДТУ, 2005. – С. 434–438.
142. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
143. Садовська І. Б. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень : монографія / І. Б. Садовська, О. В. Мачулка. – Луцьк : ВМУ ім. Лесі Українки, 2010. – 228 с.
144. Семилетов С. И. Электронный документ как продукт технологического процесса документирования информации и объект правового регулирования / С. И. Семилетов // Государство и право. – 2003. – № 1. – С. 95.
145. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... канд. ек. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / І. В. Семчук. – Житомир: Б/в, 2010. – 20 с.
146. Сенге П. Пятая дисциплина: искусство и практика самообучающейся организации / П. Сенге ; пер. с англ. – М. : ЗАО "Олимп–Бизнес", 2003. – 408 с.
147. Сенчагов В. К. Экономическая безопасность: геополитика, глобализация, самосохранение и развитие (книга четвертая) / В. К. Сенчагов. – М. : ЗАО "Финстатинформ", 2002. – 128 с.
148. Сисун Г. Г. Нормування праці : навч.-метод. посіб. / Г. Г. Сисун, О. І. Джоші. – Рівне : НУВГП, 2011. – 173 с.
149. Совершенствование нормирования труда рабочих и специалистов в условиях научно-технического прогресса : Межвуз. сб. науч. трудов. – Барнаул : Алтайский гос. ун-т, 1989. – 170 с.
150. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
151. Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ : учебник / Д. Стоун, Х. Хитчинг. – СПб. : АОЗТ, 2010. – 228 с.

152. Стратегический учет / под ред. В. Э. Каримова. – М. : Омега-Л, 2005. – 168 с.
153. Строиц С. Себестоимость строительно-монтажных работ: изучаем новые методические рекомендации / С. Строиц // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 33. – С. 17–19.
154. Строиц С. Типовая стройпервичка: Минрегионстрой о проблемах заполнения новых документов / С. Строиц // Все о бухгалтерском учете. – 2010. – № 78. – С. 16–17.
155. Строиц С. Формы № КБ-2В и № КБ-3: как строителям работать с новой первичкой / С. Строиц // Все о бухгалтерском учете. – 2010. – № 12. – С. 31–34.
156. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
157. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колект. монографія. У 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с.
158. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. С. Терещенко. – К. : Б/в, 2008. – 166 с.
159. Теслинов А. Концептуальное мышление в разрешении сложных задач и запутанных проблем / А. Теслинов. – СПб. : Питер, 2009. – 288 с.
160. Теслинов А. Концептуальное проектирование сложных решений / А. Теслинов. – СПб. : Питер, 2009. – 288 с.
161. Трейтяк В. В. Розробка технології консолідації та синхронізації даних інтегрованих автоматизованих систем виробничого призначення / В. В. Трейтяк // Восточно-европ. ж-л передовых технологий. – 2015. – № 6 (78). – С. 17–22.
162. Туристична діяльність в Україні : статистичний бюлетень [Текст]. – К. : Державна служба статистики України, 2014. – 272 с.
163. Фаріон В. Роль облікової інформації в системі управління банком / В. Фаріон, Т. Фаріон // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12 (№ 1). – С. 96–108.
164. Федорович Т. В. Информационно-аналитическое обеспечение экономических интересов субъектов корпоративных отношений / Т. В. Федорович. – Новосибирск : САФБД, 2009. – 417 с.
165. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 2-х т. / за ред. Т. І. Єфименко. – К. : Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ; ДННУ "Акад. фінуправління", 2010. – Т. 2. – 648 с.
166. Фонарьова Т. А. Пошук шляхів підвищення ефективності використання робочої сили (людського капіталу) підприємств ГМК України / Т. А. Фо-

нарьова // Зб. наук. праць Черкаського держ. технологічного ун-ту. Серія "Економічні науки". – 2011. – Вип. 27(1). – С. 134–137.

167. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

168. Чабанюк О. А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів / О. А. Чабанюк // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 386–391.

169. Чалый И. Себестоимость СМР: что рекомендует Минрегионстрой / И. Чалый // Налоги и бухгалтерский учет. – 2011. – № 60. – С. 29–32.

170. Чекотовська О. Е. Основні підходи до розуміння категорії "електронний документ" / О. Е. Чекотовська // Часопис Київського ун-ту права. – 2012. – № 2. – С. 134–137.

171. Череп А. В. Зниження витрат виробництва в результаті організації обліку ремонту основних засобів на підприємствах / А. В. Череп, А. Є. Лепьохіна // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – Вип. 1. – Т. 1. – С. 65–68.

172. Чуб Ю. В. Проблеми обліку інтелектуального капіталу / Ю. В. Чуб // Вісник Харківського нац. аграрного ун-ту ім. В. В. Докучаєва : зб. наук. праць. Серія "Економічні науки". – 2010. – № 6. – С. 411–415.

173. Чучковська А. В. Правове регулювання господарських договорів, що вчиняються через мережі електрозв'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 "Господарське право" / А. В. Чучковська. – К. : Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – 2004. – С. 9.

174. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

175. Шишаева Е. Ю. Правовое регулирование использования электронного документа в предпринимательской деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 "Господарське право" / Е. Ю. Шишаева. – М. : Б/и, 2005. – С. 20.

176. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности. – К. : Вища школа, 1978. – 208 с.

177. Экономическая безопасность России: Общий курс / под ред. В. К. Сенчагова. – М. : Дело, 2005. – 896 с.

178. Ядранський Д. М. Теоретико-методичні засади формування єдиної системи нормування праці в Україні : монографія / Д. М. Ядранський. – Дніпропетровськ : Моноліт, 2007. – 228 с.

179. Buckley J. J. Fuzzy Markov Chains: Uncertain Probabilities / J. J. Buckley, E. Eslami // *Mathware and Soft Computing*. – 2002. – № 9. – P. 33–41.

180. Girard J. P. Building Organizational Memories: Will You Know What You Knew? / J. P. Girard. – New York : IGI Global, 2009. – 350 p.
181. Kozarkiewicz A. Strategic Management Accounting as a Source of Information for Value-Driven Project Management / A. Kozarkiewicz, M. Lada // Journal of Economics, Business and Management. – 2014. – № 3. – P. 186–190.
182. Lytras M. D. Knowledge Management Strategies: A Handbook of Applied Technologies / M. D. Lytras, M. Russ, R. Maier, A. Naeve. – New York : IGI Publishing, 2008. – 387 p.
183. Mohseni M. Two Step Methods for Numerical Solution of Fuzzy Differential Equation / M. Mohseni, M. Sh. Dahaghin // Advances in Fuzzy Mathematics. – 2006. – № 1. – P. 23–32.
184. Osterwalder A. Business Model Generation / A. Osterwalder, Y. Pigneur. – New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2010. – 288 p.
185. Toth Zs. The current role of accounting information system / Zs. Toth // Club of Economics in Miskolc' TMP. – Vol. 8. – No 1. – 2012. – P. 91–95.
186. Австрійська академія наук: звіт про інтелектуальний капітал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interacademies.net/File.aspx?id=12660>.
187. Бондур Т. О. Первинний облік виробництва продукції рослинництва та шляхи його вдосконалення / Т. О. Бондур [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/835/35/>.
188. Будівельні контракти: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_017.
189. Будівельні контракти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 / Наказ МФУ від 28.04.2001 р. № 205 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
190. Будько О. В. Оцінка якості облікової інформації / О. В. Будько [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27.../7_146463.doc.htm.
191. Відомості про фондовий ринок України : офіційний сайт Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. – Режим доступу : <http://www.nssmc.gov.ua/fund/info>.
192. Гришанов Г. М. Исследование систем управления : учеб. пособ. / Г. М. Гришанов, О. В. Павлов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://window.edu.ru/resource/707/47707/files/pavlov.pdf>.
193. Давидюк Т. В. Методичні підходи до відображення людського капіталу у звітності зарубіжних компаній: досвід для України / Т. В. Давидюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/607/1/117.pdf>.

194. Давыдова В. В. Анализ платежеспособности и прогнозирования банкротства / В. В. Давыдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://sisupr.mrsu.ru/2012-1/PDF/4_bua.

195. Деревянко А. С. Консолидированная информация. Введение / А. С. Деревянко [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://khpri-iip.mipk.kharkiv.edu/library/org/03/03_10.html.

196. Дорошенко А. П. Оцінка ліквідності та платоспроможності в контексті діагностики загального фінансового стану підприємства / А. П. Дорошенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1805>.

197. Дудукало Г. О. Аналіз методів оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства / Г. О. Дудукало [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?operation=1&iid=1031>.

198. Електронний журнал "Бухгалтер 911". Ресурси. Бланки документів. Фінансова звітність. Форми фінансової звітності згідно НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Blanks/FinOtchet/fin_zvit_npsbo1.aspx.

199. Електронний журнал "Бухгалтер 911". Статистика праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/Blanks/Stat/stattruda.aspx>.

200. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 / Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

201. Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.05 № 668 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/668-2005-%D0%BF>.

202. Зіновчук Н. В. Сучасні чинники розвитку органічного сільського господарства в Україні / Н. В. Зіновчук, В. А. Чудовська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.znau.edu.ua/visnik/2013_12_2/296.pdf.

203. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/13761025/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/rol_oblikovoyi_informatsiyi_upravlinni.

204. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.99 № 291 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

205. Кіняк Г. В. Роль облікової інформації в діяльності підприємства / Г. В. Кіняк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://confcontact.com/2013_04_04_zhv/7_Kinjak.htm.

206. Коваленко В. П. Теоретико-методичні аспекти управління якістю / В. П. Коваленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=254>.

207. Коваль Л. Суть і роль облікової інформації в управлінні підприємством / Л. Коваль, Р. Амірова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sophus.at.ua/.../68-1-0-1109>.

208. Корабельникова Л. С. Оценка качества учётной информации / Л. С. Корабельникова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://nsuem.ru/science/publications/herald/archive/2012_1_291.pdf.

209. Левенчук А. Системноинженерное мышление / А. Левенчук [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://techinvestlab.ru/files/systems_engineering_thinking/systems_engine.

210. Левченко О. П. Інформаційно-технологічне забезпечення облікового процесу як важлива складова організації управлінського обліку / О. П. Левченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ic.faaf.org.ua/pdf/65-informaciyno-tehnologichne-zabezpechennya-oblikovogo-procesu-yak-vazhliva.pdf>.

211. Лепешина О. Калькуляція медичних послуг як інструмент для прийняття управлінських рішень / О. Лепешина [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://medexpert.ua/meditsinskoe-uchrezdenie/11-meditsinskoe-uchrezdenie/kalkulyatsiya-meditsinskikh-uslug>.

212. Маренич Т. Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / Т. Г. Маренич [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_137/04.pdf.

213. Мац Т. П. Значення управлінських інформаційних систем і технологій в обліку / Т. П. Мац [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/194.pdf>.

214. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства : Наказ Мін-ва аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_bx/pg_gxgbwl.htm.

215. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ МФУ від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.

216. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств :

Наказ МФУ від 04.03.03 № 37-27-12/14023 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11085.html.

217. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Мін-ва регіонального будівництва від 31.12.10 № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/download/blanks/03.03_22.html.

218. Методичні рекомендації про планування, облік і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Мін-ва аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.

219. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ МФУ від 27.06.2013 р. № 636 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.

220. Мещеряков С. Г. Управление составом и структурой экономической информации / С. Г. Мещеряков [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn05/13.shtml>.

221. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси", затверджений Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2_01012014.pdf.

222. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи", затверджений Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37_01012014.pdf.

223. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027.

224. Момчева А. М. Інвестиції в персонал як чинник підвищення ефективності діяльності організації / А. М. Момчева // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка", 2013. – Вип. № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2400>.

225. Мороз Ю. Ю. Об'єкти моніторингу комерційних активів як складової економічного потенціалу підприємства / Ю. Ю. Мороз // Міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1333/1/30.pdf>.

226. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

227. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність" : Наказ МФУ від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

228. Об электронной цифровой подписи : Федеральный закон РФ от 10.01.2002 р. № 1-ФЗ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonprost.ru/zakony/1-fz-ob-ecp>.

229. Общество с ограниченной ответственностью "ЭнТехЭко" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.entecheco.com>.

230. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України № 2802-XII від 19.11.92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.

231. Осовська Г. В. Основи менеджменту / Г. В. Осовська, О. А. Осовський [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.info-library.com.ua/books-text-5538.html>.

232. Петренко Н. І. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів / Н. І. Петренко, О. О. Пархомчук // Міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (20) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/483/1/385.pdf>.

233. Пилипенко А. А. Формування стратегії стійкого розвитку інтегрованої структури бізнесу в умовах кризи / А. А. Пилипенко, І. В. Ялдин // Глобальні та національні проблеми економіки : Електронне наукове фахове видання. – 2015. – № 5. – Режим доступу : <http://www.global-national.in.ua/prozhurnal>.

234. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PlanSchetov.aspx>.

235. Плахтій Т. Щодо необхідності досліджень проблем якості облікової інформації / Т. Плахтій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.viem.edu.ua>.

236. Плєскач В. Л. Інформаційні системи і технології на підприємствах / В. Л. Плєскач, Т. Г. Затонацька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/1059110247701/informatika/informatsiyni_sistemi_i_tehnologiyi_na_pidpriyemstvah.

237. Податковий Кодекс України : Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–17. – ст. 112 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

238. Подолянчук О. А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль в системі внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства

/ О. А. Подолянчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://repository.vsau.org/getfile/2161.pdf>.

239. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ МФУ від 02.09.2014 р. № 879 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

240. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" : Наказ МФУ від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO11.aspx>.

241. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : Наказ МФУ від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

242. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ МФУ від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

243. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" : Наказ МФУ від 26.04.2000 р. № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

244. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

245. Положення стандарт бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" : Наказ МФУ від 7.11.2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>.

246. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" : Наказ МФУ від 18.11.05 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

247. Порядок подання фінансової звітності : Постанова КМУ від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000%D0%BF>.

248. Правдюк Н. Л. Формування облікової інформації для управління / Н. Л. Правдюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2_KAND_2008/Economics/26168.doc.htm.

249. Правила визначення вартості будівництва : Національний стандарт ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013 : Наказ Мін-ва регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 р. № 293 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minregion.gov.ua/attachments/content-attachments/939/Nakaz293.pdf>.

250. Про бібліотеки і бібліотечну справу: Закон України № 32/95-ВР від 27.01.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/32/95-%D0%B2%D1%80>.

251. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. № 996-ВР від 16.07.99 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

252. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення : Наказ Мін-ва праці та соціальної політики та МОЗ від 05.10.05 р. № 308/519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05>.

253. Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3203>.

254. Про електронний цифровий підпис : Закон України № 851-IV від 22.05.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

255. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ МФУ від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://goo.gl/gtdvod>.

256. Про затвердження плану державних статистичних спостережень на 2014–2015 роки : Розпорядження КМУ від 23.01.2015 р. року № 53-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

257. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ МФУ від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

258. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" : Наказ МФУ від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

259. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" : Наказ МФУ від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://goo.gl/L1DMfh>.

260. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" : Наказ МФУ від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://goo.gl/NJY8Ji>.

261. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" : Наказ МФУ від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://goo.gl/FIaFSI>.

262. Про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу : Постанова КМУ від

26.05.2004 р. № 680 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/680-2004-%D0%BF>.

263. Про затвердження Порядку застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності : Постанова КМУ від 8.10.2004 р. № 1452 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1452-2004-%D0%BF>.

264. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві : Наказ Мін-ва регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.09 № 554 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

265. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів : Наказ Мін-ва статистики України від 13.06.1997 р. № 149 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kadrovik01.com.ua/regulations/2341/8392/8393/465>.

266. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Мін-ва статистики України від 21.06.96 р. № 193 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://3umf.com/doc/5235>.

267. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Мін-ва статистики України від 29.12.95 № 352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html>.

268. Про інформацію: Закон України № 2657-XII від 02.10.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

269. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України № 222 від 02.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

270. Про примітки до річної фінансової звітності : Наказ МФУ від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

271. Романчук А. Л. Обліково-інформаційне забезпечення системи управління в сучасних системах ринку / А. Л. Романчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wp.viem.edu.ua/konf_V4_1/2.pdf.

272. Сайт Державної служби статистики. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.

273. Солоненко А. А. Преобразование экономической информации в интегрированной учётной системе / А. А. Солоненко [Электронный ресурс]. –

Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/preobrazovanie-ekonomicheskoy-informatsii-v-integrirovannoy-uchetnoy-sisteme>.

274. Стандарт ДСТУ ISO 9000-2001. Системи управління якістю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dbn.at.ua/_id/11/1128_432_iso9000-1-.pdf.

275. Статистична інформація. Економічна діяльність. Діяльність підприємств. Фінанси : офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

276. Страхарчук А. Я. Інформаційні системи і технології в банках / А. Я. Страхарчук, В. П. Страхарчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/12810419/bankivska_sprava/ekonomichna_informatsiya_obyekt_avtomatizovanoji_obrobki.

277. Стремоусова Е. Г. Сущность категории инновационный труд / Е. Г. Стремоусова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://econf.rae.ru/article/7994>.

278. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net/books/22745>.

279. Типовий закон про електронну торгівлю Комісії ООН з права міжнародної торгівлі № ООН A/51/628 від 16.12.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_321.

280. Типовий закон ЮНСІТРАЛ про електронні підписи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_937.

281. Титов В. В. Конкурентная разведка в современных условиях / В. В. Титов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bre.ru>.

282. Уманців Г. Класифікація фінансових інвестицій / Г. Уманців, О. Лисенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/23/23pr4.html>.

283. Федорович А. В. О некоторых подходах к формированию системы сбалансированных показателей индикативного планирования / А. В. Федорович [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kraspubl.ru/content/view/165/1>.

284. Фінансові інструменти: визнання та оцінка : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_015.

285. Фінансові інструменти : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 від 30.11.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

286. Хоменко Т. Ю. Система показників оцінки платоспроможності підприємств / Т. Ю. Хоменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.probl-economy.kpi.ua/pdf/2013-26.pdf>.

287. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз / М. Г. Чумаченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ebk.net.ua/Book/BookEkAnaliz/part5.1.htm>.

288. Шатун В. О. О менеджменте популярно и конкретно : учебн.-практ. пособ. / В. О. Шатун [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lib.chdu.edu.ua/pdf/posibnuku/189/27.pdf>.

289. Шигун М. М. Моделювання в наукових публікаціях з бухгалтерського обліку / М. М. Шигун [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/1581>.

290. Шигун М. М. Моделювання елементів організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/40.pdf.

291. Шуть О. Н. Информация как экономический ресурс / О. Н. Шуть [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru>.

292. Щирська А. Ю. Сукупність характеристик якості облікової інформації для управління підприємством / А. Ю. Щирська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ztu.edu.ua/Shchyrska>.

293. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 june 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.

294. Global Reporting Initiative [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/-default.aspx>.

295. Guide for Using the Incremental Commitment Model (ICM) for Systems Engineering of DoD Projects. Version 0.5 [Electronic resource]. – Access mode : <http://csse.usc.edu/csse/TECHRPTS/2009/usc-csse-2009-500/usc-csse-2009-500.pdf>.

296. Guide to the Data Management Body of Knowledge (DAMA-DMBOK) Functional Framework v.3 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.dama.org/i4a/pages/Index.cfm?pageID=3548>.

297. International accounting standard 12 "Income Taxes" [Electronic resource]. – Access mode : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf>.

298. International accounting standard 21 "The effects of changes in foreign exchange rates" [Electronic resource]. – Access mode : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf>.

299. International accounting standard 27 "Separate financial statements" [Electronic resource]. – Access mode : <http://goo.gl/g4IDFg>.

300. International accounting standard 28 "Investments in associates and joint ventures" [Electronic resource]. – Access mode : <http://goo.gl/4Y64mr>.

301. International financial reporting standard 10 "Consolidated financial statements" [Electronic resource]. – Access mode : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>.

302. International financial reporting standard 12 "Disclosure of interests in other entities" [Electronic resource]. – Access mode : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf>.

303. International financial reporting standard 3 "Business Combinations" [Electronic resource]. – Access mode: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs3.pdf>.

304. International financial reporting standard 8 "Operating segments" [Electronic resource]. – Access mode : <http://goo.gl/VhDvGu>.

305. International financial reporting standard 9 "Financial instruments" [Electronic resource]. – Access mode : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs9.pdf>.

306. ISO/IEC 15288:2008 Systems and software engineering – System life cycle processes [Electronic resource]. – Access mode : http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=43564.

Додатки

Додаток А

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ БАЗИС ДОСЛІДЖЕННЯ

Таблиця А.1

Підходи до визначення поняття "облікова інформація"

Джерела	Визначення поняття "облікова інформація"
1	2
Страхарчук А. Я., Страхарчук В. П. [276]	Це інформація, яка характеризує фактичний стан системи, тобто діяльність організації за певний проміжок часу
Гришанов Г. М. [9]	Це підвид економічної інформації, що пов'язана з функціями оперативного, бухгалтерського, статистичного обліку та відбиває господарські процеси, які вже здійснилися, а також фактичний стан
Лисенко Н. М. [101]	Є продуктом інформаційної системи та системи управління, які постійно пристосовуються до потреб економіки
Солоненко А. О. [274]	Це зміст відображення про реальність. Тобто облікова інформація з позиції теорії відображення може бути подана як відображене різноманіття даних, що містяться в обліковій системі, про об'єкт, який характеризується. Під відображенням розуміють в окремому випадку відтворення в іншій формі особливостей облікових подій в структурі інтегрованої облікової системи
Соколов Я. В. [149]	Обліково-аналітична інформація – нові знання про об'єкт управління, що дозволяють формувати управлінські рішення, міра ліквідації невизначеності в управлінській системі та впорядковане відображення дійсності
Макарова Н. В., Волков В. Б. [105]	Це інформація, що характеризує діяльність фірми за певний минулий проміжок часу
Шуть О. Н. [291]	Управлінська (облікова) інформація – засіб зниження невизначеності та ризиків, що сприяє реалізації певної мети управління підприємством
Фаріон В., Фаріон Т. [162, с. 99]	Облікова (бухгалтерська) інформація – відомості про господарські операції банківського закладу, що зафіксовані в носіях облікової інформації
Корабельнікова Л. С. [207]	У синтаксичному аспекті бухгалтерська інформація розглядається як сукупність відносин між знаками. У семантичному аспекті бухгалтерська інформація дозволяє здійснити змістову інтерпретацію знаків, якими подані факти господарського життя. У прагматичному аспекті бухгалтерську інформацію розглядають як основу для прийняття управлінських рішень
Шатун В. [288]	Обліково-статистична інформація – це узагальнення даних про факти й явища, що відбувались, відбуваються чи можуть відбутись

1	2
Тос С. [184]	Облікова інформаційна система може бути визначена як підрозділ інформаційної системи підприємства, і в ній – як підрозділ інформаційної системи управління
Плескач В. Л. [236]	Облікова інформація відображує фактичні значення запланованих показників за певний період
Журавльова І. В. [52, с. 36]	Облікова інформація відображує фактичне значення запланованих показників за певний період часу
Пахолок Р. Я., Стеців І. І. [125]	Облікова (бухгалтерська) інформація – це відомості про функціонування суб'єкта економіки, зафіксовані у носіях облікової інформації
Романчук А. Л. [272]	Головним інформаційним інструментарієм для системи управління про операції та процеси, здійснювані на керованих об'єктах, є облік. Сучасна інформація бухгалтерського обліку має повністю задовольняти потреби менеджерів усіх рівнів управління у прийнятті рішень. Надлишок інформації, як і її нестача, може негативно вплинути на управлінські процеси
Терещенко Л. О. [279]	Це інформація, пов'язана з функціями оперативного, бухгалтерського, статистичного обліку, яка відбиває вже здійснені господарські процеси, а також фактичний стан

Таблиця А.2

Вимоги до обліково-аналітичної інформації [238]

Вимоги	Характеристика
1	2
Своєчасність	Дає можливість раціонально й активно впливати на хід фінансово-господарської діяльності
Точність	Інформація має достовірно відображувати процес функціонування системи. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень
Порівнянність	Інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника), до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення
Повнота (достатність)	Кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінювання ситуації, прийняття рішення на певному рівні управління
Корисність (доцільність)	Передбачає, що в інформаційному потоці не повинно бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, задля якої її підготували
Доступність	Полягає у необхідності подавати інформацію у формі, яка не потребує додаткового опрацювання та не ускладнює процесу прийняття рішення
Рентабельність	Зводиться до підготовки такої кількості інформації, яка не повинна коштувати більше, ніж її використання
Адресність	Інформацію слід доводити до відповідального виконавця та користувача

1	2
Адекватність	Реальне відображення дійсності, в якій наявні всі суттєві та відкинуті несуттєві ознаки
Адаптивність	Це здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень

Таблиця А.3

Визначення сутності поняття "документ"

Джерела	Визначення поняття "документ"	Примітки
Закон України "Про інформацію" [244]	Документ – матеріальний носій, що містить інформацію й основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі	Визначення не враховує специфіки електронного документа
Закон України "Про бібліотеки і бібліотечну справу"; Закон України "Про обов'язковий примірник документів" [255; 260]	Документ – матеріальна форма отримання, зберігання, використання та поширення інформації, зафіксованої на папері, магнітній, кіно-, фотоплівці, оптичному диску або іншому носієві	Уточнюються можливі носії інформації
ДСТУ 2732:2004 [45]	Документ – це інформація, зафіксована на матеріальному носії, основною функцією якого є збереження та передавання її в часі та просторі	Акцент на функціях документа
ДСТУ 4423-1:2005 [46]	Документ – це зафіксована інформація або об'єкт, який може трактуватись як окрема одиниця	Загальне визначення
ДСТУ ISO 9000:2007 [58]	Документ – це інформація (значущі дані) й її носій	Визначає складові документа
Карпушенко М. Ю. [70]	Бухгалтерський документ – це письмове підтвердження факту здійснення господарської операції певної форми та змістовності	Враховує специфіку галузі обліку
Бондаренко О. М. [18]	Документ – це матеріальний об'єкт з інформацією, закріпленою створеним людиною способом для її передавання у часі та просторі	Визначення не враховує специфіки електронного документа
Садовська І. Б. [141]	Документ – це письмовий доказ здійснення господарської операції або розпорядження на її здійснення	Розкриває обліковий аспект поняття

Визначення сутності поняття "електронний документ"

Джерела	Визначення поняття "електронний документ"	Примітки
1	2	3
Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" [217]	Це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа	Висуває вимоги, як і до паперового документа
Федеральный закон РФ от 10.01.2002 № 1-ФЗ "Об электронной цифровой подписи" [227]	Це документ, в якому інформація подана в електронно-цифровій формі	Акцент на формі документа
Закон Республики Беларусь "Об электронном документе и электронной цифровой подписи" №113-3 от 28.12.2009 [228]	Це документ в електронному вигляді з реквізитами, які дозволяють визначити його цілісність і автентичність	Вказує на основні ознаки електронного документа
Правила Комісії ООН з прав міжнародної торгівлі (United Nations Commission on International Trade Law – UNCITRAL) [279]	Визначається як інформація, утворена, надіслана, отримана або збережена електронними, оптичними чи подібними засобами, включаючи електронний обмін даними, електронну пошту, телеграми чи телекопіювання	Визначає можливі операції з електронним документом
Вершинин А. П. [27]	Це інформація, зафіксована на електронних носіях, яка містить реквізити, що дають змогу її ідентифікувати	Акцентує увагу на носії інформації з документа
Чучковська А. В. [172]	Це документ, утворений певними та компетентними установами, підприємствами, організаціями, посадовими особами, а також громадянами, змістовність якого становлять юридично значущі відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі, що зафіксовані на електронному носії (магнітний або лазерний диск тощо), який використовується для запису та зберігання інформації за допомогою електронно-обчислювальної техніки	Найбільш широке визначення, що включає суб'єктів та об'єкти документування

1	2	3
Косовец А. А. [86]	Це набір записаних даних у вигляді, що читається комп'ютером, для яких: існує визнана учасниками електронного документообігу або затверджена компетентними органами процедура, яка допомагає однозначно перетворити ці дані на документ традиційного режиму; визнання зазначеної процедури учасниками системи електронного документообігу шляхом традиційного (письмового) документа або така процедура, санкціонована уповноваженим державним органом	Звертає увагу на процес документування
Безверхий К. В. [12]	Електронний документ – це сукупність даних у пам'яті ЕОМ, які призначені для сприйняття людиною	Не визначає ознак документа
Семилетов С. И. [143]	Це письмовий документ, виконаний у вигляді об'єктивної форми запису цифрового машинного коду на матеріальному носії у складі електронних технічних засобів або у вигляді фізичного поля різноманітного роду сигналів (електромагнітних, електричних, оптичних, акустичних), які передаються телекомунікаційним каналом зв'язку в часі та просторі	Не враховує ознак, що надають юридичну силу документу; акцент на технічному аспекті

Таблиця А.5

Перелік акредитованих центрів сертифікації ключів в Україні

№ п/п	Назва організацій
1	Акредитований центр сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби "АЦСК ІДД ДПС"
2	ЗАТ "ІВК"
3	ТОВ "Український сертифікаційний центр"
4	ТОВ "Арт-Мастер"
5	ДП "Українські спеціальні системи"
6	ТОВ "НВФ "Українські національні інформаційні системи"
7	АЦСК ДП "Головний інформаційно-обчислювальний центр Державної адміністрації залізничного транспорту України"
8	АЦСК ПАТ КБ "Приватбанк"
9	ТОВ "Центр сертифікації ключів "Україна"
10	ТОВ "Юкрейн проперті груп"

Таблиця А.6

Визначення сутності поняття "електронний документообіг"

Джерела, автор	Визначення поняття "електронний документообіг"	Примітки
Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" [27]	Обіг електронних документів – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, отримання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності й у разі необхідності з підтвердженням факту отримання таких документів	Концентрує увагу на процесах з документами
Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту "Про вимоги до форматів даних електронного документообігу в органах державної влади" [114]	Це сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, отримання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності й у разі необхідності – з підтвердженням факту отримання таких документів	Дублює визначення з закону
Матвієнко О., Цивін М. [108]	Це процес створення, отримання, спільного використання, відслідковування, ревізії, розподілу та зберігання документів та інформації, яку вони містять у межах певної інформаційної системи	Говорить про необхідність інформаційної системи

Таблиця А.7

Визначення поняття "дебіторська заборгованість"

Автори	Сутність поняття
Акімова Н. С. [2]	Сукупність боргів, які належать організації від контрагентів-дебіторів у результаті фінансово-господарських відносин з ними
Білик М. Д. [17]	Складова частина активів підприємства, яка розміщена в розрахунках з покупцями, іншими юридичними та фізичними особами, що зумовлена наявністю певного часу між моментом виникнення заборгованості та терміном її сплати
Голов С. Ф. [35]	Фінансовий актив, що є контрактним правом однієї сторони отримати гроші та погодження з відповідним зобов'язанням сплати іншої сторони
Дубровська Є. В. [48]	Сума боргів, що винні підприємству юридичні або фізичні особи й які виникли в результаті господарських взаємовідносин з ними
Коблянська О. І. [76]	Форма відстрочення платежу – відкритий кредит, неформальна та формальна угода, що передбачає виконання послуг замовником або реалізації продукції покупцеві з відстроченням оплати за них
Райзберг Л. Ш. [136]	Сума боргів, належних підприємству, фірмі, компанії з боку інших підприємств, фірм, компаній, а також громадян, які є їх боржниками, дебіторами

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ

Монографія

*За загальною редакцією
д-ра екон. наук, професора А. А. Пилипенка*

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Т. А. Маркова*

План 2016 р. Поз. № 12-ЕНВ. Обсяг 319 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*