

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
БУКОВИНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

*Кафедра обліку, аудиту і економічного аналізу*

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ В  
СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Колективна монографія

Чернівці  
*Мехнодрук*

2016

ББК 65.052:65.291.213  
УДК 657:658  
О-16

*Рекомендовано до друку Вченою радою Буковинського  
державного фінансово-економічного університету  
(Протокол № 4 від «22» грудня 2015 р.)*

*Рецензенти:*

**д.е.н., професор І.В. Жиглей**

*Житомирський державний технологічний університет*

**д.е.н., професор В.К. Євдокименко**

*ПВНЗ «Буковинський університет»*

**д.е.н., професор Н.І. Пилипів**

*Прикарпатський національний університет ім. Василя Стефаника*

**О-16 Обліково-аналітичне забезпечення стратегії розвитку підприємств в сучасних умовах господарювання [Текст] : колективна монографія / В.І. Кузь, С.А. Ілащук, Л.Ф. Маценко, І.І. Чала, Н.В. Кудлаєва, В.Д. Попова, М.В. Косминко, В.С. Кравчук. – Чернівці: Технодрук, 2016. – 240 с. ISBN 978-617-7096-57-2**

У монографії досліджено сучасний стан та напрями подальшого розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання. Авторами конструктивно поєднано основні аспекти стратегічного управління із потенційними змінами в системах бухгалтерського обліку та аналізу, що дозволило стверджувати про необхідність побудови підсистеми стратегічного обліку з метою формування якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Монографія призначена для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, керівників, бухгалтерів і економістів підприємств, які цікавляться проблемами розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

**ББК 65.052:65.291.213**

**УДК 657:658**

© В.І. Кузь, 2016

© С.А. Ілащук, 2016

© Л.Ф. Маценко, 2016

© І.І. Чала, 2016

© Н.В. Кудлаєва, 2016

© В.Д. Попова, 2016

© М.В. Косминко, 2016

© В.С. Кравчук, 2016

© Технодрук, 2016

**ISBN 978-617-7096-57-2**

---

---

## ЗМІСТ

<b>Передмова</b> .....	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Стратегічне управління як атрибут сталого розвитку підприємства</b> .....	<b>7</b>
1.1. Сутність стратегічного управління в умовах ринкових трансформацій .....	7
1.2. Ідентифікація стратегії розвитку як основа забезпечення конкурентоспроможності підприємства .....	23
1.3. Інформаційні моделі в системі стратегічного управління підприємством .....	33
1.4. Факти господарського життя з невизначеними наслідками в інформаційному забезпеченні системи управління .....	62
<b>Висновки до 1-го розділу</b> .....	<b>114</b>
<b>Додатки до 1-го розділу</b> .....	<b>117</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством</b> .....	<b>129</b>
2.1. Бухгалтерський облік як інформаційна складова процесу прийняття стратегічних управлінських рішень .....	129
2.2. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі .....	139
2.3. Ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві .....	152
2.4. Облікова політика підприємства як складова системи стратегічного управління .....	159
2.5. Сутність та об'єкти підсистеми стратегічного обліку на підприємстві .....	164
2.6. Управлінська бухгалтерська звітність підприємства: принципи та підходи до формування .....	185
<b>Висновки до 2-го розділу</b> .....	<b>199</b>
<b>РОЗДІЛ 3. Економічний аналіз в системі стратегічного управління підприємством</b> .....	<b>202</b>
3.1. Аналітичне забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання .....	202
3.2. Сучасні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства .....	216
3.3. Підходи та методи оцінки виконання цілей стратегії розвитку підприємства .....	226
<b>Висновки до 3-го розділу</b> .....	<b>236</b>
<b>Післямова</b> .....	<b>238</b>

## ПЕРЕДМОВА

Без своєї стратегії потрапляєш  
під вплив чужої тактики  
*Г. Александров*

Еволюція суспільно-економічних відносин беззаперечно має вплив як на макро так і на мікросередовище. Будь-які дії чи на національному рівні, чи на рівні суб'єкта господарювання повинні бути спрямовані на забезпечення сталого розвитку. Сталий розвиток – це керований розвиток. Основою його керованості є системний підхід та сучасні інформаційні технології, які дозволяють дуже швидко моделювати різні варіанти напрямів розвитку, з високою точністю прогнозувати їх результати та вибрати найбільш оптимальний. Розуміння того, що завжди необхідно удосконалюватися – це запорука отримання конкурентних переваг в майбутньому.

На національному рівні, в цілях зростання показників соціально-економічного розвитку, розроблено та задекларовано Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»<sup>1</sup>. Одним із основних аспектів стратегічного розвитку країни обрано вектор розвитку (забезпечення сталого розвитку держави, проведення структурних реформ та, як наслідок, підвищення стандартів життя. Україна має стати державою з сильною економікою та з передовими інноваціями. Для цього, передусім, необхідно відновити макроекономічну стабільність, забезпечити стійке зростання економіки екологічно невиснажливим способом, створити сприятливі умови для ведення господарської діяльності та прозору податкову систему).

Для досягнення поставлених цілей, в рамках окресленого вектору розвитку, планується здійснення 26 реформ та програм розвитку. Серед яких надзвичайно важливими для розвитку підприємництва є дерегуляція та розвиток підприємництва, програма розвитку малого та середнього бізнесу, податкова реформа, реформа захисту економічної конкуренції, реформа фінансового сектору, реформа ринку капіталу, реформа монетарної політики, програма розвитку українського експорту, реформа статистики, програма залучення інвестицій тощо.

Проте, навіть, за умови ефективного проведення економічних реформ та виконання програм розвитку сформулюються лишень раціональні правила конкурентної боротьби для суб'єктів господарювання, що є цілком позитивним явищем для ринкової економіки. Перспективи ж позитивного

---

<sup>1</sup> Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

розвитку окремо взятого суб'єкта господарювання залишатимуться в якості прерогативи управлінського персоналу та залежатимуть від його дій.

В сучасних умовах господарювання не рідко трапляються ситуації коли суб'єкти господарювання, що забезпечені достатньою кількістю всіх необхідних ресурсів банкрутують. А інші суб'єкти господарювання, які функціонують в аналогічному середовищі, проте відчувають нестачу окремих видів ресурсів – виживають та в короткотривалій перспективі покращують свої позиції. Поясненням такого стану речей може слугувати той факт, що окремі суб'єкти господарювання прийняли, в основі провадження свої фінансово-господарської діяльності, правило «змінюватися».

Вирішення управлінським персоналом поточних проблем господарських процесів не звільняє їх від необхідності передбачення перспективного фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання, що неодмінно впливає на управлінські рішення оперативного характеру. Потреба в передбаченні тенденцій розвитку внутрішнього та зовнішнього соціально-економічних середовищ є вимогою сучасних ринкових умов господарювання і запорукою успіху.

В цілях виживання суб'єкта господарювання в конкурентній боротьбі, що з часом буде тільки посилюватися, необхідністю виступає орієнтація всього господарського процесу та системи управління на досягнення стратегічних цілей. І, як результат, виникає потреба у використанні нових технологій. Використання передових технологій характеризується не тільки межами виробничого процесу, але й передбачає застосування нових підходів до організації управлінського процесу, побудову інформаційних моделей відмінних від традиційних, застосування нових методів обробки інформації та розуміння її тощо.

Забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання потребує впровадження нових технологій діяльності на науковій базі. Дослідник Мічіо Кайку в своїй праці «Фізика майбутнього» аналізуючи як наука вплине на долю людства і змінить наше повсякденне життя у ХХІ сторіччі прийшов до висновку, що головними рушіями розвитку суспільства є наука і технології. В контексті дослідження розвитку та занепаду цивілізацій він стверджував:

«Наука була не просто інтелектуальною вправою, а засобом для створення нової зброї й нових шляхів збагачення. Відповідь на питання «Що сталося?» очевидна. Сталися наука і технології. Наука і технології – рушії розвитку. Звісно, можна не зважати на науку й технології, але тільки на свій страх і ризик. Світ не стоїть на місці, доки ви тлумачите релігійний текст. Якщо ви не освоїте найновіших досягнень науки і технологій, то це

зроблять ваші конкуренти»<sup>2</sup>.

Отже, виживання, сталий розвиток, підвищення результативності бізнес-процесів, формування позитивного іміджу підприємства в зовнішньому середовищі в довгостроковій перспективі можливе лише за умови розуміння та реагування на постійні зміни умов господарювання. Дана умова вимагає переорієнтації управлінського процесу на досягнення стратегічних цілей розвитку, що неодмінно вимагатиме перегляду основ у формуванні інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

---

<sup>2</sup> Кайку М. Фізика майбутнього. / Переклала з англ. А. Кам'янець. – Львів: Літопис, 2013. – 432 с. – С. 337.

# **РОЗДІЛ 1**

## **СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ЯК АТРИБУТ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА**

### **1.1. Сутність стратегічного управління в умовах ринкових трансформацій**

В економічній системі держави важливе місце займає сфера господарювання, яка забезпечує формування валового внутрішнього продукту, доданої вартості, механізму розподілу та перерозподілу фінансових, матеріальних, трудових та інформаційних ресурсів, цивілізованого підходу до реалізації конституційних прав громадян тощо.

Учасниками відносин у сфері господарювання є суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Суб'єкт господарювання – зареєстрована в установленому законодавством порядку юридична особа незалежно від її організаційно-правової форми та форми власності, яка провадить господарську діяльність, крім органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також фізична особа – підприємець.

Під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями.

Підприємницька діяльність базується на принципах та свободах, які передбачають:

- 1) право без обмежень самостійно здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, яку не заборонено законодавством;
- 2) вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності;
- 3) самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законодавством, встановлення цін на продукцію та

послуги;

4) вільний найм підприємцем працівників;

5) комерційний розрахунок та власний комерційний ризик;

6) вільне розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законодавством;

7) самостійне здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд тощо<sup>3</sup>.

Підприємство як організаційна форма господарювання – самостійний суб'єкт господарювання, що створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності.

Зважаючи на засади, мету та принципи функціонування суб'єктів підприємницької діяльності вагоме значення для них має процес управління.

В класичному розумінні управління – це 1) напрям руху; керівництво діями когось<sup>4</sup>; 2) вплив на керовану систему з метою забезпечення необхідної її поведінки<sup>5</sup>; 3) процес організації діяльності об'єкта управління суб'єктом управління для досягнення поставлених цілей<sup>6</sup>.

У вузькому розумінні управління – це перетворення інформації про стан об'єкта в командну інформацію від суб'єкта. У широкому розумінні – цілеспрямований програмований чи довільний вплив на об'єкти задля досягнення кінцевої мети за допомогою процесорів, явищ, процесів, коли є з ними взаємодія в режимі детермінованої чи довільної програми (регламенту). В будь-якому випадку в процесі управління (прийняття управлінських рішень) взаємодіють об'єкти та суб'єкти, що дає можливість розглядати процес управління підприємством як систему управління, доповнену інструментами регулювання, інформаційною та результативною складовими тощо.

Сутність процесу управління, його механізм, багато в чому визначається поставленими перед управлінським персоналом завданнями, що неодмінно потребує досягнення конкретних цілей від прийняття управлінських рішень. Даний стан речей призводить до ускладнення

---

<sup>3</sup> Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

<sup>4</sup> Словарь русского языка / Под. ред. С.И. Ожегова. М.: Русский язык, 1988. – С. 683.

<sup>5</sup> Новиков Д.А. Теория управления организационными системами / Д.А. Новиков. 2-е издание. – М.: Физматлит, 2007. – 584 с. – С. 9.

<sup>6</sup> Литвак Б.Г. Экспертные технологии в управлении [Текст] : учеб. пособие / Б.Г. Литвак ; Акад. нар. хоз-ва при Правительстве Рос. Федерации. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Дело, 2004. – 399 с.



управлінських процесів беручи до уваги той факт коли управлінський персонал стикається із управлінськими завданнями стратегічного розвитку підприємства: «проблема управління розвитком підприємства складна та багатогранна, вона містить цілий спектр комплексних задач, який визначає різноманіття підходів до її вирішення. Одним з таких підходів є управління розвитком підприємства на основі дослідження хвильового циклічного характеру процесів, що протікають у зовнішньому та внутрішньому середовищах підприємства»<sup>7</sup>.

Для з'ясування сутності процесу управління слід чітко визначити його складові, їх характеристики відповідно до основних рис функціонування системи управління підприємства та цілі, що ставляться перед нею.

Система управління підприємством у ринкових умовах розглядається як своєрідний механізм управлінських відносин, що включає в себе насамперед<sup>8</sup>:

1) закони управління, тобто найбільш істотні, повторювані взаємозв'язки між елементами системи управління, що забезпечують її цілісність і дієвість;

2) функції і методи управління, тобто конкретні форми і прийоми цілеспрямованого впливу органів управління на інтереси й умови життєдіяльності учасників колективної праці;

3) інформацію, тобто сукупність даних, зведень про соціальні і виробничі процеси;

4) інструментарій і важелі такого впливу, як плани, рішення, державні замовлення, норми і нормативи, форми матеріального і морального стимулювання;

5) організаційну структуру, тобто внутрішню будівлю системи управління, що відбивають особливості суспільного поділу праці і його кооперацію, специфіку виконання конкретних функцій і методів управлінської діяльності;

6) технічні засоби збору, обробки і збереження інформації, що істотно підвищують продуктивність управлінської праці;

7) кадри управління, тобто керівників, фахівців, допоміжний персонал.

Поряд з наведеними елементами системи управління підприємством важливе значення відіграють цілі управління (кількісні та якісні показники бажаного результату виконання управлінських завдань). Цілі управління слід розглядати як один із найважливіших елементів системи управління,

---

<sup>7</sup> Раєвнева О.В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі : Моногр. / О. В. Раєвнева; Н.-д. центр індустр. пробл. розв. НАН України, Харк. нац. екон. ун-т. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 496 с.

<sup>8</sup> Основы управленческой деятельности: социальная психология, менеджмент : [учеб. для сред. спец. учеб. заведений] / В. Г. Шипунов, Е. Н. Кишкель. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Высшая шк., 2009. – 327 с.

адже саме вони мають вагомий вплив на функціонування інших складових управлінського процесу.

Визначення цілей управлінського процесу на підприємстві – це структуровані дії управлінського персоналу щодо встановлення управлінських завдань, які слід розмежовувати за впливом на результати фінансово-господарської діяльності підприємства. В даному контексті слід зауважити, що цілі управління повинні характеризувати цілі господарської діяльності суб'єкта господарювання, а її ефективність – ефективність управлінського процесу: «ефективність діяльності – ступінь відповідності її результату цілям суб'єкта, що здійснює діяльність. Здійснюючи вплив на компоненти діяльності – керуючи ними, – можна впливати і на результат діяльності і, отже, на ефективність діяльності в цілому»<sup>9</sup>.

Бажання управлінського персоналу у досягненні підприємством тенденцій сталого розвитку потребує врахування не тільки економічних наслідків провадження господарської діяльності, але й соціальних та екологічних. Даний стан речей підкреслює потребу модифікації управлінського процесу в ракурсі необхідності встановлення стратегічних цілей, а отже, і побудови системи стратегічного управління.

Сталий розвиток підприємства в поточному періоді слід розглядати як його здатність до здійснення економічної діяльності в кожен окремих момент часу в умовах невизначеності впливів зовнішнього середовища, які порушують нормальне функціонування і розвиток підприємства. Динамічний сталий розвиток підприємства характеризує вже сам процес розвитку підприємства, постійність і безперервність його змін в напрямку вдосконалення з метою переходу підприємства на якісно новий рівень діяльності. Відмінною особливістю динамічного сталого розвитку підприємства є те, що на кожному етапі розвитку відбувається «закріплення» якісних змін, поліпшень на основі циклічного відтворення постійної системи функцій підприємства, що складає зміст процесу його функціонування. Забезпечення стійкого розвитку підприємства потребує розробки та реалізації стратегії. Процес формування стратегії належить до розряду управлінських процесів і реалізується поетапно. Першим етапом формування стратегії стійкого розвитку підприємства є постановка мети – економічна дієздатність підприємства в контексті сталого розвитку. Для визначення цієї мети необхідна оцінка впливу стратегії на сталий розвиток підприємства. Необхідно здійснити оцінку сталого розвитку підприємства, яка побудована на таких принципах: 1) обліку та взаємообумовленості розвитку підсистем підприємства (економічної, виробничої, соціальної, екологічної); 2) досягнення стійкості динаміки розвитку промислового підприємства з урахуванням економічної ефективності, соціальної стабільності, ризикозахищеності та екологічної безпеки; 3) пріоритетності

---

<sup>9</sup> Новиков Д.А. *Методология управления* / Д.А. Новиков. – М.: Либроком, 2011. – 128 с. – С. 20.

мети, яка полягає у виявленні ресурсів стійкості розвитку підприємства<sup>10</sup>.

На думку І.І. Смачило механізм управління сталим розвитком підприємства повинен включати такі елементи: 1) оцінка процесів, що тривають на підприємстві, з погляду його сталого розвитку; 2) вибір стратегічного напрямку сталого розвитку підприємства; 3) визначення додаткових тактичних пріоритетів сталого розвитку; 4) оцінка стратегічного й тактичного напрямків розвитку з позиції його сталості; 5) розроблення плану заходів щодо вдосконалення механізму управління сталим розвитком відповідно до визначених стратегічних і тактичних пріоритетів<sup>11</sup>.

Отже, в умовах ринкових трансформацій неодмінним атрибутом управлінських процесів на рівні суб'єктів господарювання є побудова системи стратегічного управління.

*Таблиця 1.1*

**Еволюція систем управління підприємством<sup>12</sup>**

Період	з 1900 року	з 1950-х років	з 1970-х років	з 1990-х років по теперішній час
1	2	3	4	5
Параметри	Бюджетування	Довгострокове планування	Стратегічне планування	Стратегічне управління
Допущення	Минуле повторюється	Тенденції зберігаються екстраполяція	Нові явища – тенденції передбачувані	Часткова передбачуваність – управління за слабкими сигналами
Тип змін	Повільніше реакції підприємства	Одночасно з реакцією підприємства		Швидше за реакцію підприємства
Процес	Циклічний			Реальний час
Основа управління	Контроль відхилень, комплексне управління	Передбачення росту та можливостей	Стратегічні зміни	Врахування розвитку ринку та зовнішнього середовища
Акцент в управлінні	Стабільність, реактивність	Передбачення	Пошук	Творчість

Стратегічне управління, на даний час, є базисною вимогою забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання та еволюційним продуктом розвитку бізнес-процесів та систем управління.

Динамізм управлінських процесів на мікрорівні зумовив перехід від

<sup>10</sup> Квятковська Л.А. Реалізація принципів концепції сталого розвитку в діяльності підприємства / Л.А. Квятковська // Вісник соціально-економічних досліджень – 2013. – Вип. 1(48). – С. 85-89.

<sup>11</sup> Смачило І.І. Методи управління сталим розвитком підприємства / І.І. Смачило // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1417/1/%D0%B0.pdf>

<sup>12</sup> Шацька З.Я. Особливості побудови системи стратегічного управління на вітчизняних підприємствах / З.Я. Шацька // Вісник КНУТД. – 2014. – №4. – С. 42-51. – С. 44.

необхідності реагування на зміни, що відбулися в ретроспективі до потреби визначення індикаторів розвитку та врахування змін у перспективі і зовнішньому соціально-економічному середовищі. Також, в умовах ускладнення господарських процесів відбулися зміни у методах управління, що приймаються управлінським персоналом до застосування. Спостерігається відхід від використання традиційних методів, які забезпечують вирішення традиційних управлінських завдань, а отже, прийняття формалізованих управлінських рішень. Вимогами сьогодення до управлінського процесу є індивідуальність, креативність і творчість процесу прийняття управлінських рішень спрямованих на передбачення стану фінансово-господарської діяльності підприємства в майбутньому.

Отже, для суб'єктів господарювання, які за мету власної фінансово-господарської діяльності вбачають досягнення сталого розвитку, посилення конкурентних переваг та підвищення прибутковості, орієнтація управлінського процесу на перспективу є логічною та виправданою.

Прийняття управлінського рішення – це постійна та відповідальна робота для управлінців всіх ланок системи управління суб'єкта господарювання. Необхідність прийняття рішень притаманна всім аспектам та часовим лагам фінансово-господарської діяльності підприємства.

Управлінське рішення – це вибір однієї з можливих альтернатив впливу на керовану систему, тобто це модель, в якій із певного числа варіантів вибирається кращий<sup>13</sup>.

Під управлінським рішенням, також, слід розуміти акт, спрямований на вирішення проблемної ситуації<sup>14</sup>.

Таким чином, управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на керовану систему, яка реалізує вирішення управлінських завдань щодо досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Процес прийняття управлінського рішення – це комплекс дій управлінського персоналу, кількість та зміст яких визначається складністю вирішення управлінського завдання, потребою в оперативності прийняття та важливістю прийнятого управлінського рішення на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Процес прийняття управлінських рішень залежить від ряду характеристик, які зумовлюють їх поділ на види (табл. 1.2). Управлінські рішення різняться за складністю завдань, що вирішуються, цим самим визначаючи комплекс специфічних дії на кожному етапі процесу

---

<sup>13</sup> Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: Підручник / І.Б. Гевко. – К.: Кондор, 2009. – 187 с. – С. 8

<sup>14</sup> Саак А.Э. Теория управления: Учебное пособие / А.Э. Саак, В.Н. Тюшняков. – Таганрог: Изд-во ТРТУ. – 2003. – 128 с. – С. 55

прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.2

Класифікація управлінських рішень

Класифікаційна ознака	Види управлінських рішень
1	2
Відповідно до мети	Стратегічні, тактичні
За степенем повторюваності	Традиційні, нетипові
За суб'єктом прийняття	Індивідуальні, колективні, колегіальні
За масштабом об'єкта	Глобальні, локальні
За способом фіксації рішення	Документальні, усні
За методами розробки	Формалізовані, неформалізовані
За кількістю критеріїв вибору	Рішення з одиничними критеріями, рішення з багатьма критеріями
За наявністю інформації	Визначені, ймовірнісні, невизначені
За цілеспрямованістю	Одноцільові, багатоцільові
За терміном реалізації	Довгострокові, короткострокові
За змістом рішень	Організаційні, економічні, соціальні, технічні, екологічні тощо

Стратегічні управлінські рішення спрямовані на вирішення завдань, які характеризують мету фінансово-господарської діяльності підприємства.

Тактичні рішення забезпечують виконання поточних завдань господарської діяльності. Проте, існує тісний взаємозв'язок між даними видами управлінських рішень, що зумовлено необхідністю прийняття тактичних управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку суб'єкта господарювання як кінцевого результату та мети процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Процес прийняття традиційних управлінських рішень характеризується простотою зважаючи на той факт, що подібні рішення вже приймалися в минулому. Для таких рішень, на відміну від нетипових управлінських рішень, усувається потреба у вивченні проблеми, розробці можливих варіантів вирішення управлінського завдання, а також, частково у формуванні інформаційної бази та уточненні поставлених завдань.

Індивідуальні управлінські рішення приймаються управлінцем якщо такі дії визначені його функціональними обов'язками. Колективні – групою осіб, колегіальні управлінські рішення – колегіальними органами (комітети, ради, правління, комісії). Визначення суб'єкта для прийняття певного роду управлінського рішення у своїй основі базується на критеріях складності прийняття управлінського рішення, або ж його вагомості значення для подальшого функціонування та розвитку підприємства, або ж обумовлене законодавчими вимогами.

Слід зауважити, що одне і теж саме управлінське рішення може бути

прийняте індивідуально або ж колективно. Індивідуальний спосіб прийняття рішення зменшує витрати часу на даний процес, проте, колективне рішення дає можливість в більшій мірі врахувати всі обмеження, ризики та невизначеності, пов'язані з предметом управлінського рішення.

Результат управлінського рішення може мати вплив на один або декілька об'єктів управління, в такому випадку дане рішення можна вважати локальним. Управлінське рішення, що впливає на значну кількість об'єктів управління прямо або ж опосередковано і даний вплив є вагомим слід вважати глобальним.

За способом фіксації управлінські рішення поділяються на документальні та усні. За результатами прийняття документальних управлінських рішень на підприємстві здійснюється оформлення наказів, розпоряджень, інструкцій, рекомендацій тощо. Усні управлінські рішення характерні для невагомих та/або поточних управлінських дій або ж для дій, які слід вжити негайно, що не дозволяє управлінському рішенню набути документальної форми.

Переважна більшість управлінських рішень, які розробляються та приймають на підприємстві є типовими та характеризуються формалізованим процесом прийняття. Дані рішення за своєю природою є простими. В свою чергу неформалізовані управлінські рішення є складними та передбачають застосування додаткових процедур, використання додаткових ресурсів для їх прийняття та реалізації. Неформалізовані управлінські рішення приймаються відносно управлінських об'єктів та завдань, які не були ідентифіковані в господарській діяльності підприємства в минулому. Основна їх відмінність від нетипових управлінських рішень – можливість подальшої формалізації.

Формалізовані управлінські рішення в більшості випадків характеризуються однокритеріальністю (вибір найкращої альтернативи відбувається тільки по одному критерію). Проте, в процесі прийняття управлінських рішень пошук альтернатив, вибір однієї здійснюється в ході аналізу багатьох критеріїв, що робить управлінські рішення багатокритеріальними. При прийнятті управлінських рішень, врахувавши значну кількість критеріїв можна отримати всю сукупність альтернативних результатів, один з яких відповідатиме найкращому вирішенню управлінського завдання.

Важливою складовою у прийнятті управлінських рішень є формування інформаційної бази про безпосередній об'єкт управління та суміжні об'єкти. Повна та достовірна інформація дозволяє раціональним способом дослідити проблему, обґрунтувати критерії ефективності, розробити можливі варіанти вирішення управлінських завдань тощо. Складність процесу прийняття управлінських рішень полягає у частковій

або ж повній відсутності даних про об'єкт управління. В такому випадку управлінські рішення можуть мати ймовірнісний характер та характер невизначеності.

Результат прийняття управлінських рішень може мати місце одразу ж після його ухвалення та доведення до виконавців або ж проявлятися протягом певного часу, що дозволяє виокремити довгострокові та короткострокові управлінські рішення. Слід відмітити, що короткострокові рішення опосередковано можуть мати вплив на виконання довгострокових управлінських завдань, цим самим часткового характеризуватися як довгострокові.

Сутність управлінських рішень залежить від об'єкта управління, що зумовлює їх поділ за функціональною ознакою: організаційні, економічні, соціальні, екологічні, технічні тощо. Організаційні рішення спрямовані на удосконалення організаційних аспектів функціонування підприємства. Економічні управлінські рішення покликані забезпечити підвищення ефективності виробництва, покращення показників фінансово-господарської діяльності підприємства, дотримання мети стратегічного розвитку тощо. Соціальні рішення повинні забезпечувати покращення умов праці, підвищення мотивації працівників підприємства, їх матеріального та духовного достатку, формування іміджу підприємства як соціально відповідального суб'єкта бізнесу. Екологічні управлінські рішення спрямовані на забезпечення дотримання екологічних норм виробничої програми підприємства. Технічні рішення – на вдосконалення матеріально-технічної бази і технології виробництва та управління ними.

Слід зазначити, що управлінські рішення за їх змістом можуть бути ідентифіковані в межах одразу кількох видів рішень. Управлінське рішення про підвищення якості продукції одночасно є економічним, соціальним, екологічним та технічним. Адже, підвищення якості, як результат управлінських дій, може бути забезпечене в ході модернізації обладнання, а отже, характеризує понесення суб'єктом господарювання додаткових витрат. В свою чергу, модернізація вносить зміни до технології виробництва, одним із результатів якої буде дотримання найвищих екологічних норм. Сама ж підвищена якість продукції матиме соціальний ефект – результат прийняття соціального управлінського рішення.

Переважає більшість із наведених видів управлінських рішень у своїй основі містять стратегічну складову, проте, досягнення бажаного результату від організації та провадження управлінського процесу зорієнтованого на майбутнє потребує чіткої ідентифікації сукупності управлінських дій в якості системи стратегічного управління. Тільки за таких умов процес управління характеризуватиметься системністю та забезпеченістю можливості досягнення бажаних результатів.

Перехід до стратегічного управління є необхідністю і запорукою подальшого розвитку підприємства, можливістю своєчасно відстежити та врахувати загрози, що виникають з боку зовнішнього середовища. Однак воно має певні проблеми для підприємства, а саме:

1) відкритість і прозорість місії, бачення та цінностей підприємства для широкого кола зовнішніх аудиторій;

2) широка відомість стратегії підприємства для суб'єктів зовнішнього середовища, особливо конкурентів;

3) доступність всього персоналу до стратегічної інформації, особливо стратегічних планів підприємства;

4) прийняття занадто ризикованих або поспішних стратегічних рішень<sup>15</sup>.

В цілях більш детального аналізу переваг та недоліків стратегічного управління слід дослідити дефініцію поняття «стратегічне управління».

Однозначним твердженням у трактуванні сутності стратегічного управління є той факт, що досліджуване поняття є управлінським процесом спрямованим на врахування тенденцій розвитку зовнішнього середовища: «стратегічне управління – багатоплановий, формально-поведінковий управлінський процес, який допомагає формулювати та виконувати ефективні стратегії, що сприяють балансуванню відносин між організацією, включаючи її окремі частини, та зовнішнім середовищем, а також досягненню встановлених цілей»<sup>16</sup>.

На думку О.С. Виханського: «стратегічне управління – це таке управління організацією, яке спирається на людський потенціал як основу організації, орієнтує виробничу діяльність на запити споживачів, гнучко реагує і проводить своєчасні зміни в організації, відповідають виклику з боку оточення і дозволяють домагатися конкурентних переваг, що в сукупності дає можливість організації виживати в довгостроковій перспективі, досягаючи при цьому своїх цілей»<sup>17</sup>. Аналогічне твердження наводять В.Л. Дикань, В.О. Зубенко, О.В. Маковоз, І.В. Токмакова та О.В. Шраменко<sup>18</sup>. Дослідники при розкритті змісту поняття «стратегічне управління» акцентують увагу на суб'єкті управління та забезпеченні виконання поставлених довгострокових цілей фінансово-господарської діяльності через вирішення специфічних управлінських завдань.

---

<sup>15</sup> Шацька З.Я. Характеристика та основні моделі побудови системи стратегічного управління на вітчизняних підприємствах [електронний ресурс] / З.Я. Шацька // Ефективна економіка : електронне фахове видання. – 2013. – №12. – С. 400 – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=12&y=2013>.

<sup>16</sup> Василенко В.О. Стратегічне управління підприємством : [навч. посібник] / В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко ; за ред. Василенка В.О. – 2-е вид., виправл. і доп. – К. : ЦНЛ, 2004. – 400 с.

<sup>17</sup> Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник / О.С. Виханский. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 1998. – 296 с. – С. 13.

<sup>18</sup> Дикань В.Л. Стратегічне управління [текст] : навч. посіб./ В.Л. Дикань, В.О. Зубенко, О.В. Маковоз, І.В. Токмакова, О.В. Шраменко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 272 с. – С. 29.



У праці Писаревського І.М. та Тищенко О.М. стратегічне управління трактується як реалізація концепції, в якій поєднуються цільовий та інтегральний підходи до діяльності підприємства, що дає можливість встановлювати цілі розвитку, порівнювати їх з наявними можливостями (потенціалом) підприємств та приводити їх у відповідність шляхом розробки та реалізації системи стратегій («стратегічного набору») <sup>19</sup>.

Дослідники вказуються на зв'язок між стратегічним та оперативним управлінням, що є цілком логічним та впливає із принципу системності в організації управлінської діяльності на підприємстві.

Агафонов В.А. вбачає наступні результати функціонування системи стратегічного управління на підприємстві: 1) створення системного потенціалу для досягнення цілей підприємства. Цей потенціал складається з фінансових, сировинних і людських ресурсів, виробленої продукції (послуг), що затребуються ринком, сформованого позитивного іміджу підприємства; 2) забезпечення чутливості підприємства до змін зовнішнього середовища та його відповідної адаптації до цих змін <sup>20</sup>.

Отже, під стратегічним управлінням слід розуміти управлінський процес покликаний виконати поставленні довгострокові управлінські завдання, що відповідають прийнятій до застосування стратегії розвитку суб'єкта господарювання, шляхом системного поєднання всіх наявних та потенційних ресурсів через неодмінне врахування мінливості зовнішнього економічного, соціального та екологічного середовища і передбачення фінансового, конкурентного, соціального становища суб'єкта господарювання в майбутньому.

З метою кращого розуміння сутності досліджуваного виду управління доцільно навести порівняльні характеристики стратегічного та оперативного управління.

*Таблиця 1.3*

Порівняльна характеристика оперативного та стратегічного управління <sup>21</sup>

Характеристика	Оперативне управління	Стратегічне управління
1	2	3
Місія, призначення	Виробництво товарів та послуг в цілях отримання доходів від реалізації	Виживання організації в довгостроковій перспективі за допомогою встановлення динамічного балансу з оточенням, що дозволяє вирішувати проблеми зацікавлених у діяльності організації осіб

<sup>19</sup> Писаревський І.М. Стратегічний менеджмент: Підручник / І.М. Писаревський, О.М. Тищенко, М.М. Поколюдна, Н.Б. Петрова. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 287 с.

<sup>20</sup> Агафонов В.А. Анализ стратегий и разработка комплексных программ [Текст] / В.А. Агафонов. – М.: Наука, 1990. – 216 с. – С. 40.

<sup>21</sup> Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник / О.С. Виханский. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 1998. – 296 с. – С. 13.

*Продовження табл. 1.3*

1	2	3
Об'єкт концентрації уваги менеджменту	Погляд всередину організації, пошук шляхів більш ефективного використання ресурсів	Погляд зовні організації, пошук нових можливостей в конкурентній боротьбі, відстеження і адаптація до змін в оточенні
Врахування фактору часу	Орієнтація на короткострокову і середньострокову перспективу	Орієнтація на довгострокову перспективу
Основа побудови системи управління	Функції та організаційні структури, процедури, техніка і технологія	Люди, системи інформаційного забезпечення, ринок
Підхід до управління персоналом	Погляд на працівників як на ресурс організації, як на виконавців окремих робіт і функцій	Погляд на працівників як на основу організації, її головну цінність і джерело її благополуччя
Критерії ефективності управління	Прибутковість і раціональність використання виробничого потенціалу	Своєчасність і точність реакції організації на нові запити ринку і зміни в залежно від зміни оточення

Шацька З.Я. деталізує переваги та недоліки стратегічного управління в контексті його моделей<sup>22</sup> (табл. 1.4).

*Таблиця 1.4*

**Переваги і недоліки моделей стратегічного управління**

Назва моделі стратегічного управління	Переваги	Недоліки
1	2	3
Стратегічне управління за допомогою вибору стратегічних позицій	Дає можливість здійснити аналіз перспектив, визначити пріоритети та розподілити ресурси підприємства	Обрана позиція може не відповідати ринковим тенденціям
Управління на основі ранжування стратегічних задач	Перегляд актуальних стратегічних задач шляхом категоризації, аналізу та безперервного відновлення	Не врахування впливу зовнішнього середовища підприємства
Управління в умовах стратегічних несподіванок	Дає можливість швидкого реагування та прийняття управлінських рішень на підприємстві	Очікування стратегічної несподіванки може відволікти увагу підприємства від вирішення оперативних задач

<sup>22</sup> Шацька З.Я. Характеристика та основні моделі побудови системи стратегічного управління на вітчизняних підприємствах [електронний ресурс] / З.Я. Шацька // Ефективна економіка : електронне фахове видання. – 2013. – №12. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=12&y=2013>.

*Продовження табл. 1.4*

1	2	3
Управління за слабкими сигналами	Реагування підприємства на сигнали-провісники стратегічних несподіванок	Очікування сигналу-провісника може відволікти увагу підприємства від вирішення оперативних задач
Підприємницька модель	Орієнтація на ключову роль провідного менеджера-підприємця	Неможливість прийняття управлінських рішень колегіально
Адаптивна модель	Обережне реагування підприємства на проблеми і поступове їх вирішення	Складно застосувати в динамічних умовах зовнішнього середовища
Модель на основі планування	Використання стратегічного планування	Базується на можливості передбачення майбутнього
На основі «стратегічної прогалини»	Колегіальне прийняття стратегічних управлінських рішень	Пошук стратегічної ніші
На врахуванні стратегічних переваг підприємства	Виявлення і розвиток сильних сторін підприємства	Відкидання дестабілізуючого впливу слабких сторін підприємства
На створенні та підтримці конкурентоспроможності підприємства	Оцінка і розвиток конкурентоспроможності підприємства	Орієнтація на постійну, стабільну довгострокову конкурентоспроможність підприємства
На створенні позитивного іміджу підприємства	Формування позитивного іміджу підприємства у середовищі	Орієнтація на постійний, стабільний довгостроковий розвиток підприємства
На врахуванні розміру підприємства	Побудова специфічної організаційної структури підприємства	Не врахування впливу зовнішнього середовища підприємства

Реалізація функцій стратегічного управління на практиці вітчизняних підприємства продукує низку специфічних проблем, які можна пов'язати із відсутністю досвіду даного виду управління.<sup>23</sup>

1. Зміна умов функціонування вітчизняних підприємств і перехід до стратегічного управління супроводжується кардинальним перетворенням в структурі управління підприємства. На здійснення такого переходу потрібен деякий час, що залежить перш за все від кваліфікації управлінського персоналу. Перехід до стратегічного управління може спричинити на перших етапах деякий хаос в діяльності підприємства.

2. Не конкретні напрямки та цілі проведення стратегічного аналізу, внаслідок не чіткого визначення довгострокових цілей функціонування

<sup>23</sup> Шацька З.Я. Особливості побудови системи стратегічного управління на вітчизняних підприємствах / З.Я. Шацька // Вісник КНУТД. – 2014. – №4. – С. 42-51. – С. 45-46.

підприємства та відсутності чітко розробленої стратегії. На сьогоднішній день стратегічне управління використовується не на всіх вітчизняних підприємствах.

3. Відсутність в структурі підприємства підрозділу, який здійснює стратегічне управління підприємством. Часткове покладання функцій стратегічного аналізу на окремі підрозділи (наприклад, маркетингу, планово-економічного) не дає змоги здійснювати стратегічне управління системно.

4. Складність отримання необхідної інформації для проведення стратегічного аналізу. На вітчизняних підприємствах, в більшості, не проводиться постійний моніторинг зовнішнього середовища, що не дає змоги постійно отримувати необхідну для аналізу інформацію.

5. Суб'єктивність і нечіткість отриманої інформації для проведення стратегічного аналізу. Отримання необхідної інформації і її ступінь повноти прямо залежить від компетентності фахівця, який займається її збором та врахуванням якомога більшої кількості чинників зовнішнього середовища.

6. Необхідність врахування при проведенні стратегічного аналізу великої кількості дестабілізуючих чинників зовнішнього середовища. Всі ці чинники впливають на підприємство одночасно, ускладнюють виокремлення критичних зовнішніх чинників і їх подальший аналіз.

7. Складність і суб'єктивність надання конкретних значень виокремленим критичним чинникам середовища для здійснення їх подальшого стратегічного аналізу (особливо за методами SWOT-аналізу, PEST-аналізу, SNW-аналізу їх обирає експерт).

8. Великі обсяги первинної інформації, яка утворюється в результаті моніторингу чинників зовнішнього середовища на вітчизняних підприємствах, в більшості, обробляються та аналізуються вручну без використання комп'ютерної техніки.

9. Обмежене використання сучасних інформаційних технологій вітчизняними підприємствами для обробки і аналізу стратегічної інформації, отриманої в результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Розроблені закордонні спеціальні комп'ютерні програми для здійснення стратегічного аналізу є занадто дорогими для придбання вітчизняними підприємствами, а вітчизняні аналоги – потребують доробки під цілі і задачі конкретного підприємства.

10. Відсутність чіткого уявлення у керівництва про можливості підприємства, якими воно володіє та тенденції його майбутніх змін не дає змоги виокремлення критичних внутрішніх чинників і їх подальший стратегічний аналіз.

11. Не своєчасність проведення стратегічного аналізу. Терміни проведення аналізу повинні давати можливість прийняття відповідних і своєчасних управлінських рішень, спрямованих на вироблення відповідної реакції підприємства на вплив зовнішнього середовища.

12. Безсистемність проведення стратегічного аналізу. В сучасних складних умовах стратегічний аналіз повинен носити постійний характер на основі даних безперебійного моніторингу зовнішнього середовища підприємства.

13. Недостатня надійність і достовірність даних, отриманих внаслідок здійснення стратегічного аналізу. На сьогоднішній день дуже важко передбачити і спрогнозувати напрямок розвитку технологій або макроекономічних показників в кризових умовах.

14. Відсутність стратегічного мислення управлінського персоналу підприємства. Стратегічне мислення повинно ґрунтуватися на усвідомленні керівництвом і всім персоналом відповідальності за стабільне функціонування і довгостроковий розвиток підприємства. Це потребує фахівців високого рівня кваліфікації, відповідних знань та навичок теорії та практики стратегічного менеджменту.

15. Деякі проблеми підприємств, виявлені за результатами стратегічного аналізу, не можуть бути врахованими і перетворюються на стратегічні несподіванки. Це означає, що: проблема виникає раптово й всупереч очікуванням; вона ставить нові завдання, для вирішення яких організація не має досвіду в минулому; невміння прийняти контрзаходи призводить або до значного фінансового збитку або до погіршення можливостей отримання прибутків; контрзаходи повинні бути прийняті терміново, але звичайний, існуючий в організації порядок дій цього не дозволяє.

Основними відмінностями стратегічного управління від оперативного є орієнтація на зовнішнє середовище та перспективний стан розвитку суб'єкта господарювання, що неодмінно призводить до необхідності визначення стратегічних цілей розвитку (формування стратегії), побудови відповідної інформаційної системи (інформаційного забезпечення; інформаційної моделі), а головне вимагає від управлінського персоналу розуміння шляхів досягнення стратегічних цілей та вжиття заходів щодо поєднання інструментів оперативного та стратегічного видів управління.

Якщо розглядати механізми реалізації оперативних та стратегічних управлінських процесів, то слід відмітити, складність прийняття стратегічних управлінських рішень та досягнення стратегічних цілей розвитку. Складність процесу стратегічного управління – це основний його недолік, що потенційно може призвести до формального ставлення до

процедур розробки стратегії та планів розвитку, збільшення витрат на провадження управлінських дій, необхідності взаємоузгодження оперативних та стратегічних управлінських дій, визначення стратегічних цілей, які не відповідають можливостям та ресурсному потенціалу суб'єкта господарювання.

Проте, як вже зазначалося, стратегічне управління – це основна вимога сучасних методів ведення бізнесу, першочерговий інструмент досягнення конкурентоспроможності бізнесу та сталого розвитку видів діяльності суб'єкта господарювання, що забезпечується перевагами стратегічного управління.

До основних переваг стратегічного управління слід віднести: можливість впливу на перспективний стан фінансово-господарської діяльності підприємства; пошук альтернативних варіантів вирішення управлінських проблем та проблем досягнення необхідного рівня розвитку підприємства; ідентифікація сильних та слабких сторін фінансово-господарської діяльності підприємства; встановлення стану відповідальності управлінського та іншого персоналу підприємства за майбутнє становище та результати діяльності підприємства. Головною перевагою стратегічного управління, на нашу думку, являється декларація поступальних довгострокових дій суб'єкта господарювання з метою досягнення встановлених параметрів розвитку згідно обраної стратегії, розробка механізмів її реалізації. За таких умов підвищується раціональність побудови організаційної структури суб'єкта господарювання, налагоджуються взаємозв'язки між внутрішнім та зовнішнім середовищем.

Стратегічне управління суб'єктом господарювання в свої основі містить низку складових, проте, найважливішою з них є процес визначення стратегії. Адже саме стратегія є базисом в передбаченні майбутніх орієнтирів розвитку підприємства, що впливає з мети даного виду управління: «мета стратегічного управління – це визначення місії, цілей та стратегій, розробка і забезпечення виконання системи планів як інструментів реалізації стратегічних орієнтирів з удосконалення підприємства та його окремих підсистем, що є основою для забезпечення його конкурентоспроможного існування в довгостроковій перспективі»<sup>24</sup>. Встановлення, визначення, ідентифікація, побудова інших елементів стратегічного управління повинна відповідати організаційним, інформаційним, інтелектуальним потребам обраної до застосування стратегії.

---

<sup>24</sup> Дикань В.Л. Стратегічне управління [текст] : навч. посіб./ В.Л. Дикань, В.О. Зубенко, О.В. Маковоз, І.В. Токмакова, О.В. Шраменко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 272 с. – С. 29.

## **1.2. Ідентифікація стратегії розвитку як основи забезпечення конкурентоспроможності підприємства**

Вибір стратегії розвитку суб'єкта господарювання – це багатоаспектний та складний процес, що передбачає не тільки визначення параметрів і показників функціонування та стану фінансово-господарської діяльності підприємства в перспективі, але й вимагає побудови системи дій на всіх етапах прийняття стратегічних управлінських рішень (від постановки управлінського завдання до оцінки виконання стратегічних цілей).

З метою дослідження особливостей визначення цілей стратегії розвитку та оцінки рівня їх досягнення доцільно розглянути сутність поняття «стратегія», види стратегій та особливості їх реалізації.

Зарубіжні вчені розкриваючи зміст даного поняття використовують категорії «поведінка», «програма», «план», «дії», «можливості», «модель», «маневри» тощо.

На думку Г. Мінцберг: «стратегія – це принцип поведінки або слідування певній моделі поведінки»<sup>25</sup>.

Стратегія – це програма, план, генеральний курс суб'єкта управління для досягнення ним стратегічних цілей у будь-якій галузі діяльності<sup>26</sup>.

Мескон М.Х., М. Альберт, Ф. Хедоурі вважають, що: «стратегія – детальний, всебічний комплексний план, призначений для того, щоб забезпечити існування місії організації і досягнення цілей»<sup>27</sup>.

Трактування Р. Гранта базується на ототожненні стратегії з процесом планування певного роду дій: «стратегія – планування способів, за допомогою яких організація або індивід може досягти поставлених цілей»<sup>28</sup>.

На думку А. Чандлера основними атрибутами стратегії в першу є встановлення цілей довгострокового характеру: «стратегія – визначення основних довгострокових цілей і завдань підприємства та затвердження курсу дій і розподілу ресурсів, необхідних для досягнення цих цілей»<sup>29</sup>.

Портер М. акцентує увагу на тому, що визначення стратегії господарської діяльності є вимогою застосування управлінських дій для

---

<sup>25</sup> Минцберг Г. Школы стратегий, стратегическое сафари / Г. Минцберг., Б. Альстренд, Дж. Лэмпел. – СПб.: Питер, 2000. – 366 с. – С. 16.

<sup>26</sup> Кревенс Д. Стратегический маркетинг / Д. Кревенс ; пер. с англ. – 6-е изд. – М. : ИД «Вильямс», 2003. – 752 с. – С. 32.

<sup>27</sup> Мескон М.Х. Основы менеджмента: учебник / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Дело, 2004. – 719 с. – С. 181.

<sup>28</sup> Грант Р. Современный стратегический анализ / Р. Грант. – СПб: Питер, 2012. – 544 с. – С. 21.

<sup>29</sup> Петров А.Н. Стратегический менеджмент / А.Н. Петров. – СПб: Питер, 2008. – 496 с. – С. 13.

усунення ризиків та нівелювання невизначеності: «стратегія – спосіб реакції на зовнішні можливості та загрози, внутрішні сильні і слабкі сторони»<sup>30</sup>.

Прийнятним є твердження Б. Карлофа, який розглядає обрану стратегію підприємства в якості певної моделі. Дослідник визначає стратегію як узагальнюючу модель дій, які необхідні для досягнення поставлених цілей шляхом координації і розподілу ресурсів компанії<sup>31</sup>.

Мінцберг Г. характеризує стратегію підприємства за допомогою п'яти «П»: стратегія – план, напрям розвитку; стратегія – принцип поведінки, слідування певної моделі поведінки; стратегія – позиція, розташування певних товарів на конкретних ринках; стратегія – перспектива, основний спосіб дій організації; стратегія – прийом, особливий маневр з метою обдурити, заплутати, перехитрити конкурентів<sup>32</sup>.

Томпсон А.А. і Д.Ж. Стрікленд, вважають, що стратегію краще за все розглядати «як комбінацію із запланованих дій і швидких рішень з адаптації до нових досягнень промисловості та нової диспозиції на чолі конкурентної боротьби»<sup>33</sup>. На нашу думку, вище наведене визначення найкраще розкриває зміст поняття «стратегія». Адже у визначенні дослідників робиться акцент на положеннях про те, що визначення стратегії – це потреба адаптації до змін.

Визначення змісту поняття «стратегія підприємства» в працях зарубіжних науковців базується тільки на загальних твердженнях, що має раціональне підґрунтя, адже деталізація сутності досліджуваної категорії залежить від поставлених довгострокових цілей практичної діяльності та об'єктів управління.

В працях вітчизняних науковців та дослідників з пострадянського простору простежується акцентування, при трактуванні сутності стратегії підприємства, на необхідності досягнення певного роду ефективності (прибутковості) господарської діяльності за допомогою найефективніших методів управління.

Так, І.О. Бланк стверджує, що стратегія – це формування системи довгострокових цілей діяльності підприємства і вибору найефективніших шляхів їх досягнення<sup>34</sup>.

На думку О.С. Віханського та А.І. Наумова: «стратегія – генеральний

---

<sup>30</sup> Портер М. Е. Конкурентная стратегия. Методика анализа стратегий и конкурентов / М.Е. Портер. – М.: Алипина Бизнес Букс, 2005. – 464 с. – С. 111.

<sup>31</sup> Карлоф Б. Деловая стратегия: концепция, содержание, символы / Б. Карлоф – М.: Экономика, 1991. – 239 с. – С. 147.

<sup>32</sup> Минцберг Г. Стратегический процесс / Г.Минцберг, Дж. Б. Куини, С. Гошал. – СПб.: Питер, 2001. – 684 с. – С. 30-31.

<sup>33</sup> Томпсон А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации / А.Томпсон, Дж. Стрикленд. – М.: Юнити, 1998. – 576 с. – С. 20.

<sup>34</sup> Бланк И.А. Торговый менеджмент / И. А. Бланк. – К.: Украинско-Финский институт менеджмента и бизнеса, 1997. – 408 с. – С. 29.



напрямок дій організації, проходження якого в довгостроковій перспективі повинно привести її до досягнення стоїть перед нею мети»<sup>35</sup>.

Саєнко М.Г. вказує на те, що «стратегія – систематичний план його потенційної поведінки в умовах неповноти інформації про майбутній розвиток середовища та підприємництва, що включає формування місії, довгострокових цілей, а також шляхів і правил прийняття рішень для найбільш ефективного використання стратегічних ресурсів, сильних сторін і можливостей, усунення слабких сторін та захист від загроз зовнішнього середовища задля майбутньої прибутковості»<sup>36</sup>.

Муляр Т.С. акцентує увагу на процедурному підході до визначення сутності категорії «стратегія підприємства»: «стратегія – це спосіб досягнення результату, сформульованого у вигляді мети, можна стверджувати, що формування стратегій є процесом, у ході якого керівники встановлюють місію, формують систему цілей, обирають стратегії, а також попередньо визначають усі складові (компоненти) процесу стратегічного управління»<sup>37</sup>.

Булеєв І.П. визначає стратегію як комплекс системних заходів, направлених на підвищення ефективності функціонування підприємств<sup>38</sup>.

В низці праць вітчизняних науковців спостерігається акцентування уваги на доробки зарубіжних дослідників:

1) «стратегія – модель певних рішень, дій, довгостроковий план підприємства, мистецтво мати необхідних фахівців та активи з метою досягнення конкурентних переваг»<sup>39</sup>;

2) «стратегія – встановлений набір напрямків діяльності (цілей та способів їх досягнення) для забезпечення поновленої відмінності та прибутковості підприємства»<sup>40</sup>;

3) «стратегія – це визначення перспективних орієнтирів діяльності підприємства на основі оцінювання його потенційних можливостей і прогнозування розвитку зовнішнього середовища»<sup>41</sup>.

---

<sup>35</sup> Виханский О.С. Менеджмент: учебник / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – М.: Экономист, 2008. – 670 с. – С. 238.

<sup>36</sup> Саєнко М.Г. Стратегія підприємства: Підручник / М.Г. Саєнко. – Тернопіль: «Економічна думка». – 2006. – 390 с. – С. 9.

<sup>37</sup> Муляр Т.С. Формування і реалізація стратегії підприємств / Т.С. Муляр // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(6). – С. 289-300. – С. 291.

<sup>38</sup> Стратегия повышения эффективности функционирования производства / И.П. Булеев, Н.Д. Прокопенко, М.В. Мельникова и др.: моногр. / НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 2004. – 278 с. – С. 95.

<sup>39</sup> Романюк Л.М. Теоретичні аспекти стратегічного управління підприємством та його персоналом / Л.М. Романюк // Наукові праці КНТУ. – Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С. 210-218. – С. 211.

<sup>40</sup> Калінеску Т.В. Принципи побудови моніторингу реалізації механізму розвитку стратегічного потенціалу підприємства / Т.В. Калінеску, Ю.А. Романовська // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – №8(78). – 2004. – 274 с. – С. 21.

<sup>41</sup> Стратегія підприємства: навч.-метод. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Д.О. Горелов, С.Ф. Большенко. – Харків: Вид-во ХНАДУ, 2010. – 133 с. – С. 12.

Отже, систематизувавши думки науковців щодо трактування сутності категорії «стратегія» можна виділити основні ключові характеристики:

1) якісно новий підхід до здійснення управлінської діяльності, акцентований на оцінці зовнішнього середовища та перспективних показників розвитку фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;

2) план досягнення довгострокових цілей, поставлених з метою отримання конкурентних переваг, досягнення певного рівня ефективності (прибутковості), забезпечення сталого розвитку;

3) необхідність переорієнтації підсистеми оперативного управління на поточне підкріплення виконання стратегічних управлінських рішень;

4) потреба у формуванні відповідного інформаційного (обліково-аналітичного) забезпечення системи стратегічного управління.

Відомий вчений І. Ансофф виділяє декілька характерних рис стратегії<sup>42</sup>:

1) процес розробки стратегії не завершується якою-небудь негайною дією. Звичайно, він закінчується встановленням загальних напрямків, рух за якими забезпечить зростання та укріплення позиції фірми;

2) визначена стратегія повинна використовуватися для розробки стратегічних проектів методом пошуку. При цьому стратегії відводиться роль певного фільтру: відкидаються всі можливості, ділянки та напрямки, що несумісні з нею;

3) певна стратегія перестає бути необхідною як тільки реальний розвиток подій стане відповідним бажаному організації;

4) при розробці стратегій неможливо передбачити всі можливості, які виникнуть при конкретизації цілей і формуванні заходів. Тому, використовується узагальнена, неповна і неточна інформація щодо різних стратегічних альтернатив;

5) при появі більш точної та більш повної інформації може виникнути сумнів щодо обґрунтованості прийнятої стратегії. Тому є необхідним зворотній зв'язок, який дозволяє своєчасно визначити нову стратегію.

Цінність стратегії, обраної до застосування, полягає в тому, що вона повинна містити чітко визначені ознаки та об'єкти. В такому випадку значно полегшується процес стратегічного управління та формування його інформаційного забезпечення. Об'єктом стратегічного управління виступають процеси планування, регулювання, координації, контролю в різноманітних організаціях, підприємствах, фірмах, установах тощо, та управління їх розвитком та функціонуванням<sup>43</sup>.

В контексті порушеної проблеми доцільно дослідити види стратегій,

---

<sup>42</sup> Ансофф І. Новая корпоративная стратегия/ Ансофф І. – СПб: Изд-во «Питер», 1999. – 416 с. – С. 8.

<sup>43</sup> Дикань В.Л. Стратегічне управління [текст] : навч. посіб./ В.Л. Дикань, В.О. Зубенко, О.В. Маковоз, І.В. Токмакова, О.В. Шраменко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 272 с. – С. 29.

які різняться за ознаками та об'єктами управління.

Романюк Л.В. наводить наступну класифікацію стратегій підприємства<sup>44</sup> (рис. 1.1).



*Рис. 1.1.* Класифікація стратегій підприємства

Наведені стратегії переслідують різні цілі та мають різний за складністю алгоритм реалізації, що визначає масштаби управлінських дій.

Кубарева В.С. наводить наступну класифікацію базових стратегій

<sup>44</sup> Романюк Л.М. Теоретичні аспекти стратегічного управління підприємством та його персоналом / Л.М. Романюк // Наукові праці КНТУ. – Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С. 210-218. – С. 212.

підприємств<sup>45</sup> (табл. 1.5).

*Таблиця 1.5*

**Класифікація базових стратегій підприємств**

Тип стратегій	Основні напрями
1	2
Корпоративна (портфельна) стратегія	– встановлення інвестиційних пріоритетів і спрямування корпоративних ресурсів у найпривабливіші сфери діяльності; – посилення конкурентних позицій у кожному виді бізнесу; – створення та управління господарським портфелем структурних підрозділів (зміцнення ділових позицій)
Ділова стратегія	– розробка заходів, підходів до формування конкурентних переваг; – об'єднання стратегічних дій основних функціональних підрозділів
Функціональна стратегія	– дії щодо підтримання ділової стратегії, досягнення цілей підрозділу
Операційна стратегія	– вирішення проблем, пов'язаних із досягненням цілей підрозділу; – способи вирішення стратегічно важливих оперативних завдань (закупівля, управління запасами, ремонт, транспортування, реклама)

Визначення напрямів стратегічного розвитку, обрання стратегії не є панацеєю від можливих загроз та негативних наслідків у господарській діяльності підприємства. Важливим аспектом в стратегічному управлінні суб'єктом господарювання є механізм формування стратегії.

Теоретичний процес формування стратегії викладений М. Армстронгом<sup>46</sup> складається з наступних етапів: визначення місії; визначення цілей; проведення аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища для виявлення внутрішніх сильних та слабких сторін та зовнішніх можливостей та загроз (SWOT-аналіз); аналіз поточних стратегій; проведення додаткового аналізу ресурсного потенціалу (фінансового, трудового); формулювання ключових стратегічних питань на основі попереднього аналізу; підготовка стратегічних планів для реалізації стратегії; реалізація стратегії; моніторинг стратегії. При розробці і реалізації стратегії підприємство в першу чергу має спиратися на відмінні ресурси, які не здатні копіювати конкуренти.

Стратегія представляє собою досить складну організаційно-економічну категорію, яка передбачає певну процедуру розробки. Традиційний підхід до формування та розробки стратегії підприємства

<sup>45</sup> Кубарева В.С. Сутність стратегічного управління підприємством [Текст] / В. С. Кубарева // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Логістика. – 2012. – № 749. – С. 55-60. – С. 58.

<sup>46</sup> Армстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами / М. Армстронг: пер. с англ. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 328 с. – С. 44.

передбачає наступні етапи<sup>47</sup>: аналіз стану галузі і позиції підприємства в галузі; аналіз цілей підприємства; аналіз привабливості ринку; аналіз фінансових ресурсів; аналіз ризику; аналіз внутрішньої структури підприємства, його сильних та слабких сторін; аналіз кваліфікації працівників; аналіз зовнішнього середовища; аналіз фактору часу.

Карлоф Б. пропонує дещо інший перелік структурних елементів стратегій, які пов'язані з процедурою її розробки<sup>48</sup>: корпоративна місія, яка відображає існуючу на ринку можливість задовольняти конкретного споживача; конкурентні переваги; організація бізнесу; продукція; ринки; ресурси (інвестиції та поточні витрати); структурні зміни; програми розвитку (розвиток виробництва, розширення ринків збуту, підвищення ділової активності та ін.); культура і компетентність управління, яка характеризується ставленням до основних цінностей.

На думку З.Я. Шацької при виборі конкретної моделі для побудови системи стратегічного управління на підприємстві слід дотримуватись наступних етапів:

1. Етап 1. Провести діагностику існуючої системи стратегічного управління на підприємстві.

2. Етап 2. Оцінити необхідність модифікації існуючої системи стратегічного управління або проектування (у випадку відсутності системи).

3. Етап 3. Визначити і чітко сформулювати зміст, мету й завдання розроблення й впровадження нової системи стратегічного управління.

4. Етап 4. Установити вимоги і очікування зацікавлених сторін до нової системи.

5. Етап 5. Проектування нової системи стратегічного управління на підприємстві<sup>49</sup>.

Проблемою, на нашу думку, процесу формування стратегії підприємства є відсутність окремого етапу, який б передбачав формування інформаційного забезпечення. Інформаційне забезпечення стратегії управління повинно містити дві складові: 1) забезпечення даними процесу формування стратегії; 2) забезпечення інформацією процесу реалізації стратегії. Остання складова вимагає від управлінського персоналу формування за певними правилами із застосуванням ряду процедур інформаційної моделі стратегічного управління. Дана необхідність характерна для всіх видів стратегій підприємства, а особливо для стратегій його розвитку.

---

<sup>47</sup> Томпсон А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации / А.Томпсон, Дж. Стрикленд. – М.: Юнити, 1998. – 576 с.

<sup>48</sup> Карлоф Б. Деловая стратегия: концепция, содержание, символы / Б. Карлоф – М.: Экономика, 1991. – 239 с.

<sup>49</sup> Шацька З.Я. Особливості побудови системи стратегічного управління на вітчизняних підприємствах / З.Я. Шацька // Вісник КНУТД. – 2014. – №4. – С. 42-51. – С. 49.

Професор О. Д. Гудзинський розглядає сутність стратегії розвитку організації як систему планованих внутрішніх організаційних заходів, спрямованих на оптимізацію функціонування організації щодо наявних та очікуваних станів її оточення а отже, й організаційного розвитку. Звідси, стратегічна спрямованість дій – базова основа забезпечення конкурентоспроможного антикризового розвитку господарюючих структур. При цьому, акцентується увага на необхідності формування випереджальної системи управління конкурентоспроможністю та антикризовою діяльністю підприємств<sup>50</sup>.

Ряд дослідників акцентують увагу на наступних ознаках стратегії розвитку підприємства:<sup>51</sup>

- 1) достатній рівень науково-технічного прогресу підприємства;
- 2) сприятливий макро- і мікроклімат організації;
- 3) спрямованість на досягнення цілей розвитку підприємства;
- 4) інтенсивний розвиток.

Таким чином, стратегія розвитку суб'єкта господарювання передбачає, після досягнення стратегічних цілей, отримання ряду конкурентних переваг. Конкурентні переваги можуть реалізуватися в якості покращення становища на ринку (збільшення сегменту ринку, вихід на нові ринки, вихід на вже опрацьовані ринки з якісно новішими видами продукції), підвищення ефективності господарської діяльності (зменшення витрат за сталих обсягів виробництва та реалізації, впровадження ресурсозберігаючих технологій), зростання прибутковості фінансово-господарської діяльності (підвищення доходності господарської діяльності, залучення додаткових фінансових ресурсів на вигідніших умовах).

Слід відмітити, що механізм розробки та впровадження в дію управлінських рішень, які відповідають стратегії розвитку не відрізняється від моделей функціонування будь-яких інших видів стратегії при стратегічному управлінні суб'єктом господарювання.

Низка дослідників, зокрема І.О.Бланк, Г.В. Ситник, О.В. Корольова-Казанська виділяють вісім етапів розроблення стратегії: 1) визначення загального періоду формування стратегії; 2) дослідження факторів середовища; 3) оцінка сильних і слабких сторін діяльності організації; 4) комплексна оцінка стратегічної позиції організації; 5) формування стратегічних цілей діяльності; 6) розроблення цільових стратегічних нормативів діяльності; 7) прийняття основних стратегічних рішень; 8) оцінка розробленої стратегії, а також два етапи реалізації стратегії:

---

<sup>50</sup> Гудзинський О.Д. Організаційно-регулятивна функція в управлінні стратегічним розвитком підприємства / О.Д. Гудзинський // Ринок праці та зайнятість населення. – 2009. – № 1. – С. 50-52. – С. 51.

<sup>51</sup> Тюха І.В. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І.В. Тюха, І.О. Денисюк // Економіка харчової промисловості. – 2013. – №3(19). – С. 33-37. – С. 35.

забезпечення реалізації стратегії і організація контролю за її реалізацією<sup>52</sup>.

Пандерін Н.Д. та Л.М. Польова передбачають наступні етапи розробки та реалізації стратегії розвитку підприємства: 1) визначення головної цілі/місії стратегії підприємства; 2) аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища; 3) оцінка конкурентоспроможності підприємства чи продукції; 4) розробка варіантів стратегії; 5) оцінка та вибір оптимального варіанта стратегії; 6) оформлення та затвердження стратегії як документа; 7) реалізація розробленої стратегії; 8) оцінка виконання стратегії/місії<sup>53</sup>.

Бичек В.Г. вказує, що при розробці стратегії розвитку підприємства необхідно враховувати особливості факторів зовнішнього середовища, а саме<sup>54</sup>:

1) економічні фактори (загальні економічні положення, рівень і напрямки розвитку, темпи інфляції і дефляції, рівень зайнятості населення, бюджетний баланс, стабільність курсу гривні, ставки за кредитами, податкові ставки);

2) соціально-культурні фактори: структура суспільства (класи, етнічні групи, меншості, поділ за особистими доходами), умови життя різних соціальних груп, соціальна напруженість у суспільстві, рівень пропозиції на ринку робочої сили, соціальні і релігійні традиції, рух на захист прав споживачів, активність професійних спілок на захист прав трудящих, організації соціального плану, їхня роль і вплив, суспільні цінності, установки, відносини, очікування і мораль.

3) політичні фактори: політична система і життя, вплив політики на управління, розподіл повноважень федеральних, муніципальних і місцевих органів влади, митна політика, антимонопольна політика, пільги і вільні економічні зони, інвестиційна політика, політика приватизації, кредитна політика.

4) виробничо-технологічні фактори: стан зовнішніх ланок системи розвитку, темпи відновлення технології, можливості технологічних розробок, рівень технології конкурентів, стан виробництва на зовнішніх для організації ділянках технологічних ланцюгів, зміни в технології збору, обробки і передачі інформації, у засобах зв'язку.

5) фактори ринку: динаміка попиту та пропозиції, доходи різних соціальних груп, інтенсивність конкуренції, форми ринку в зацікавленій сфері діяльності, життєві цикли попиту, ціни на фактори виробництва,

---

<sup>52</sup> Фінансова стратегія підприємства: монографія / І.О.Бланк, Г.В. Ситник, О.В. Корольова-Казанська та ін. – К., 2009. – 147с. – С. 141-146.

<sup>53</sup> Пандерин Н.Д. Стратегическое планирование на промышленном предприятии / Н.Д. Пандерин, Л.М. Полевая // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 2. – С. 129-131.

<sup>54</sup> Бичек В.Г. Особливості формування стратегії розвитку вітчизняного підприємства в умовах мінливого зовнішнього середовища / В.Г. Бичек // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://confcontact.com/2015\\_04\\_25/1/1\\_bichek.html](http://confcontact.com/2015_04_25/1/1_bichek.html).

ринок праці, місткість ринку, життєві цикли різних видів товарів і послуг.

Інші дослідники акцентують увагу при розробці стратегії розвитку на наступних ключових чинниках: 1) визначення періоду реалізації стратегії; 2) визначення стратегічних цілей діяльності підприємства; 3) розробка фінансової політики; 4) уточнення цілей стратегії; 5) оцінка розробленої стратегії та її виконання<sup>55</sup>.

Бажання ідентифікації стратегії розвитку для суб'єктів господарювання повинне передбачати наявність достатнього ресурсного потенціалу, що вимагає від управлінського персоналу оцінювання його можливостей. На думку І. Ансоффа дані оцінка рівня мобілізації можливостей повинна реалізуватися за таким порядком: аналіз окремих факторів, які організують поточний потенціал організації; визначення потенціалу, необхідного для реалізації «оптимальної» стратегії; розрахунок співвідношення бальних оцінок, які характеризують відповідність наявних можливостей оптимальним<sup>56</sup>.

Для реалізації стратегічних цілей при застосуванні стратегії розвитку суб'єкта господарювання надзвичайно важливе значення має оцінка кінцевих параметрів її виконання.

Довгань Л.Є., Ю.В. Каракай та Л.П. Артеменко характеризують загальну ефективність організації за такими показниками: показники ефективності організації, оцінки результативності організації, аналіз зростання масштабів діяльності, оцінка підвищення вартості організації<sup>57</sup>.

Лещенко М.М. виділяє комплексну оцінку ефективності стратегії, що складається з оцінки конкурентоспроможності підприємства та оцінки ефективності стратегії<sup>58</sup>.

Проте, оцінка конкурентоспроможності підприємства та ефективності стратегії за своїм змістом передбачають аналіз багатьох результатів провадження фінансово-господарської діяльності підприємства як в короткостроковому так і довгостроковому періодах. Таким чином, доцільно стверджувати, що оцінка стратегії розвитку повинна здійснюватися за індивідуальним підходом через аналіз фінансового стану підприємства, зовнішнього середовища та шляхом оцінки досягнутих суб'єктом господарювання позицій в зовнішньому соціально-економічному середовищі.

Франшон Ж. та І. Романе, для оцінки стратегічного розвитку,

---

<sup>55</sup> Масленніков О.Ю. Фінансова стратегія та планування в умовах становлення ринку / О.Ю. Масленніков, А.Я. Шпачук // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Л. : НЛТУ України. – 2007. – Вип. 17.3. – С. 260-262.

<sup>56</sup> Ансофф І. Стратегическое управление : пер.с англ. / И. Ансофф. – М. : Экономика, 1989. – 519 с.

<sup>57</sup> Довгань Л.Є. Стратегічне управління : навч. посіб. / Л.Є. Довгань, Ю.В. Каракай, Л.П. Артеменко. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.

<sup>58</sup> Лещенко М.М. Формування стратегії у міжнародному бізнесі / М.М. Лещенко // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. – Черкаси, 2010. – № 25. – С. 78-81.



передбачають побудову матриці, яка ґрунтується на розрахунку трьох коефіцієнтів: результат господарської діяльності, результат діяльності, результат фінансово-господарської діяльності. Матриця стратегій дає змогу визначати поточне положення підприємства стосовно фінансового ризику, розглядати ситуацію в динаміці та прогнозувати зміни стратегії<sup>59</sup>. Формування матриці оцінки є прийнятним способом раціоналізації процесу оцінки виконання цілей стратегії на всіх етапах її провадження.

Таким чином, розробка та реалізація стратегії розвитку суб'єкта господарювання передбачають досягнення позитивного рівня ефективності і результативності господарської діяльності. На всіх етапах досягнення стратегічних цілей управлінському персоналу необхідна релевантна інформація для обґрунтування цілей, аналізу внутрішнього та зовнішнього середовищ, вибору альтернативи при прийнятті управлінських рішень, контролю за їх виконанням, оцінки досягнутих параметрів розвитку тощо. З цією метою неодмінним атрибутом стратегічного управління є побудова системи його інформаційного забезпечення.

### **1.3. Інформаційні моделі в системі стратегічного управління підприємством**

Прийняття управлінських рішень, раціональних у своїй основі, неможливе без сукупності даних про всі аспекти функціонування об'єктів управління у внутрішньому та зовнішньому середовищах. Концептуального значення в сучасних умовах динамічного розвитку економіки набувають параметри трансформації і використання інформації, які акумулюють зміст терміну «інформаційне забезпечення». Із позицій стратегічного менеджменту інформаційне забезпечення – це, насамперед, процес задоволення потреб користувачів у інформації, необхідній для обґрунтування і прийняття стратегічних рішень<sup>60</sup>.

Для означення всієї сукупності даних, що використовуються управлінським персоналом, в процесі прийняття управлінських рішень, в т. ч. рішень стратегічного характеру науковцями використовуються різноманітні поняття, зокрема: «інформаційна система управління», «обліково-аналітична система», «система обліково-аналітичного

---

<sup>59</sup> Дорофеев М. Л. Особенности применения матрицы финансовых стратегий Франсона и Романа в стратегическом финансовом анализе [Электронный ресурс] / М. Л. Дорофеев. – Режим доступа : <http://www.1-fin.ru/?id=417>.

<sup>60</sup> Макаруч О.Г. Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного управління сільськогосподарським підприємством. / О. Г. Макаруч // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181(3). – С. 160-165.

забезпечення управління», «інформаційне забезпечення управління», «інформаційно-аналітичне забезпечення управління», «обліково-аналітичне забезпечення» тощо.

Забезпечення за своєю суттю характеризується задоволенням когось, чогось у якихось потребах, створення надійних умов для здійснення чогось; гарантування чогось. В управлінському процесі під забезпеченням, в першу чергу, слід розуміти забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією або ж іншими ресурсами.

Система – сукупність декількох об'єктів, пов'язаних між собою і завдяки цим зв'язкам забезпечується функціонування об'єктів як єдиного цілого. В системі управління, щодо руху інформаційних потоків, під системою можна розуміти взаємозв'язки між продуцентом даних та споживачем.

Нападовська Л.В. інформаційну систему управління визначає як систему процесів управління, що використовує комплексний набір взаємодіючих елементів для збору, обробки, зберігання й надання інформації для досягнення поставлених цілей. Одним з компонентів інформаційної системи управління є система бухгалтерського обліку<sup>61</sup>.

Ключовими ознаками інформаційної системи управління є: 1) інформація; 2) інформаційне забезпечення; 3) процес прийняття управлінських рішень; 4) засоби та процедури збору, обробки і надання інформації.

У процесі прийняття стратегічних управлінських рішень використовують науково-технічну, адміністративно-правову, метеорологічну, агробіологічну та інші види інформації. Наукову інформацію, у свою чергу, поділяють на економічну, соціально-політичну, ідеологічну та ін. Найбільшу питому вагу у загальній кількості інформації мають економічні дані.

За змістом інформація поділяється на такі види<sup>62</sup>:

- 1) інформація про фізичну особу;
- 2) інформація довідково-енциклопедичного характеру;
- 3) інформація про стан довкілля (екологічна інформація);
- 4) інформація про товар (роботу, послугу);
- 5) науково-технічна інформація;
- 6) податкова інформація;
- 7) правова інформація;
- 8) статистична інформація;
- 9) соціологічна інформація;

---

<sup>61</sup> Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер та ін.] ; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с. – С. 588.

<sup>62</sup> Закон України «Про інформацію» № 2657-ХІІ від 2 жовтня 1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

10) інші види інформації.

Інформацію, що використовується в системі стратегічного управління, класифікують за різними ознаками (рис. 1.2).

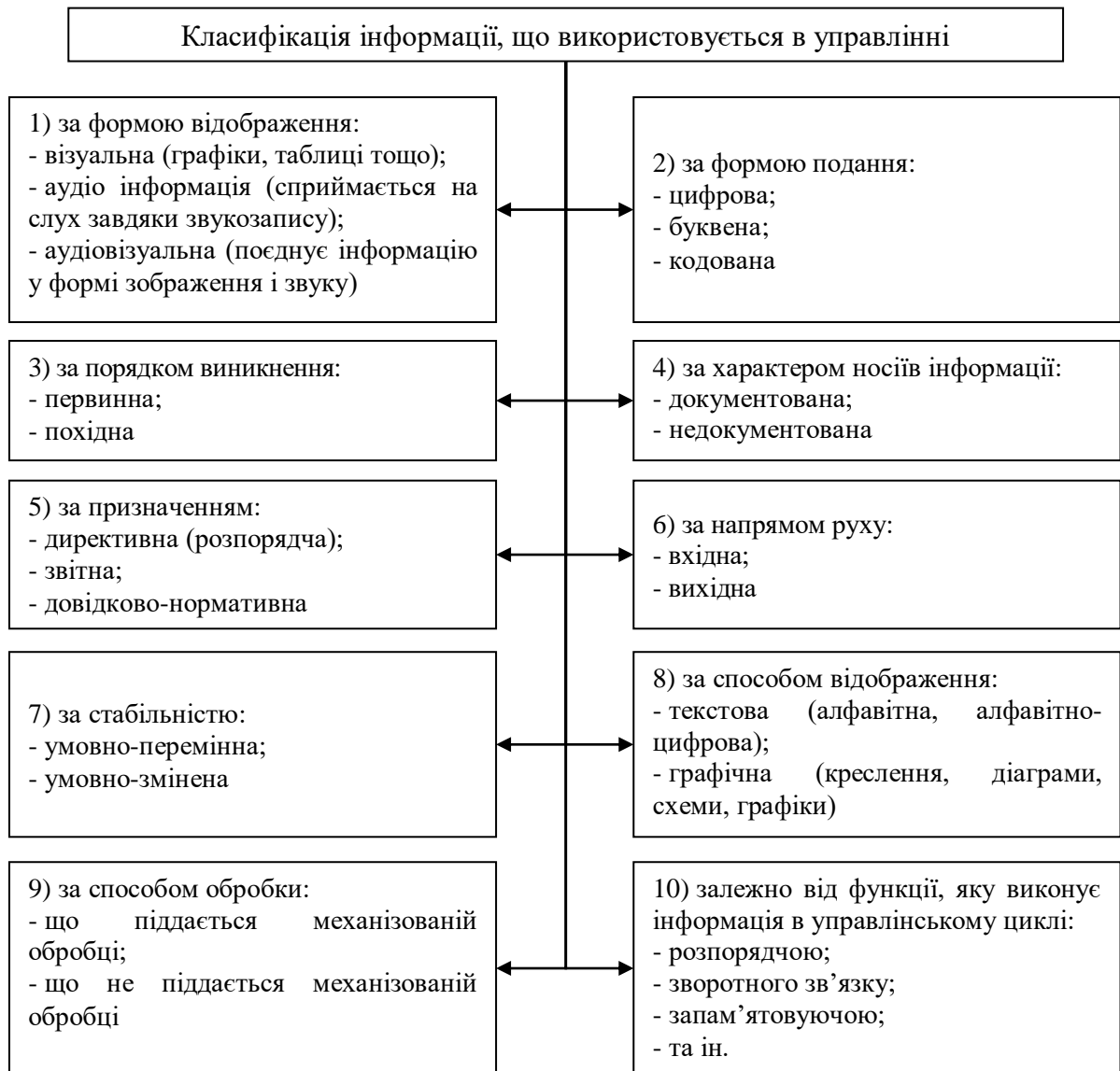


Рис. 1.2. Класифікація інформації, що використовується в управлінні

Економічна інформація – це сукупність цифр, фактів, відомостей та інших даних, які переважно кількісно відображають суспільно-економічні явища і процеси. Вона містить дані соціально-економічного планування і прогнозування, фінансових планів, первинного, оперативного й бухгалтерського обліку, статистичної звітності, економічного аналізу тощо.

Економічну інформацію класифікують за фазами, стадіями і циклами відтворення, сферами економіки, ресурсами, що використовуються, факторами виробництва та ін.

Залежно від того, яку функцію обслуговує економічна інформація, її поділяють на облікову, що відображає факти господарського життя, що відбулися; планову та нормативну, що відображає події, які намічаються; аналітичну, що відображає зміну подій або явищ та причинно-наслідкові зв'язки даних змін; регулюючу, що відображає процес досягнення пропорційності у виробничому й управлінському процесах.

У свою чергу, облікову інформацію поділяють на статистичну й оперативну. Характерною особливістю облікової інформації є її висока точність. Вона відображає детерміновані події, про які точно відомо, що вони відбулися. Водночас облікова інформація відображає події, що відбулися із запізненням. Тому якість її визначається тим, наскільки вдається зменшити розрив між строками подій і відображенням їх у системі бухгалтерського обліку.

Оперативна інформація становить систему показників, що відображають діяльність об'єкта на певну дату. Ця інформація не обов'язково має документований вигляд. Вона може бути одержана із телефонних повідомлень або усних доповідей спеціалістів і керівників середньої ланки.

Різні види економічної інформації виконують неоднакову роль у системі стратегічного управління. Так, планова і нормативна інформації прямо пов'язані з виробництвом, а облікова, статистична і оперативна інформація є засобом зворотного зв'язку. В загальному обсязі економічної інформації питома вага інформації, що виконує функції прямого зв'язку, становить близько 24 %, і зворотного зв'язку – 76 %.

Корисність інформації прийнято оцінювати за тим ефектом, який ця інформація здійснює на результати управління.

На практиці інформація може бути зовсім не потрібною (не змінює ймовірності досягнення цілі і розв'язання поставлених завдань) і надзвичайно цінною, дає змогу підвищити ймовірність досягнення цілі.

В інших випадках одержана інформація може призвести до прийняття рішення, що змінює положення об'єкта управління в негативний бік, тобто зменшує ймовірність досягнення цілі, тобто ця інформація називається дезінформацією.

Масиви інформації, що використовуються для прийняття управлінських рішень різняться залежно від управлінських завдань, об'єкта стратегічного управління та в залежності від етапу процесу прийняття управлінських стратегічних рішень. Окремі управлінські завдання та об'єкти управління визначають предметно-об'єктивні характеристики інформаційного масиву.

Стадія процесу прийняття стратегічного рішення характеризує інформаційне забезпечення з точки зору ступеня обробки, аналізу та оцінки, що вимагає деталізації інформаційного забезпечення стратегічного

управління на наступні складові: інформаційний масив; інформаційне програмне забезпечення; інформаційно-аналітична робота.

Інформаційні масив – це впорядкована сукупність даних в будь-якій формі та вигляді, яка забезпечує управлінський персонал відповідною кількістю даних, відомостей, знань для прийняття управлінських рішень;

Інформаційне програмне забезпечення – технічні засоби обробки, зберігання та поширення інформації; програмні, технічні, організаційні засоби комп'ютерної мережі, призначені для розв'язання завдань управління;

Інформаційно-аналітична робота – діяльність фахівців, що спрямована на дослідження, організацію збору, реєстрації, передачі та оцінки інформаційного потоку про зовнішні та внутрішні фактори функціонування системи.

Інформаційне забезпечення – це цілеспрямована робота по збору інформації, її реєстрації, передаванню, обробці, узагальненню, зберіганню та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для управління<sup>63</sup>.

Розробка інформаційного забезпечення спрямована на використання технічних засобів управління для постачання необхідної інформації відповідним суб'єктам управління з метою організації, по-перше, безперервного процесу збирання, опрацювання, зберігання й пошуку інформації, а також передачі її на різні рівні управління; по-друге, високої надійності та ймовірності інформації відповідно до встановлених вимог щодо збирання та опрацювання на кожному рівні управління.

Слід відмітити, що відмінними ознаками в інформаційному забезпеченні стратегічного та оперативного управління є зміст інформаційного масиву та способи і методи оброблення інформації.

При формуванні інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень слід врахувати, що на отримання ефективного результату від прийнятого рішення впливають такі фактори:

1) якість, достовірність та оперативність отримання направленої інформації;

2) процеси передачі інформації (комп'ютерне та програмне забезпечення, наявність мережі Internet, правильна та ефективна схема документообігу, тощо);

3) посередники інформації, які знаходяться між постачальником та одержувачем інформації;

4) знання, досвід та кваліфікація працівників апарату управління;

5) зовнішні фактори впливу, тощо.

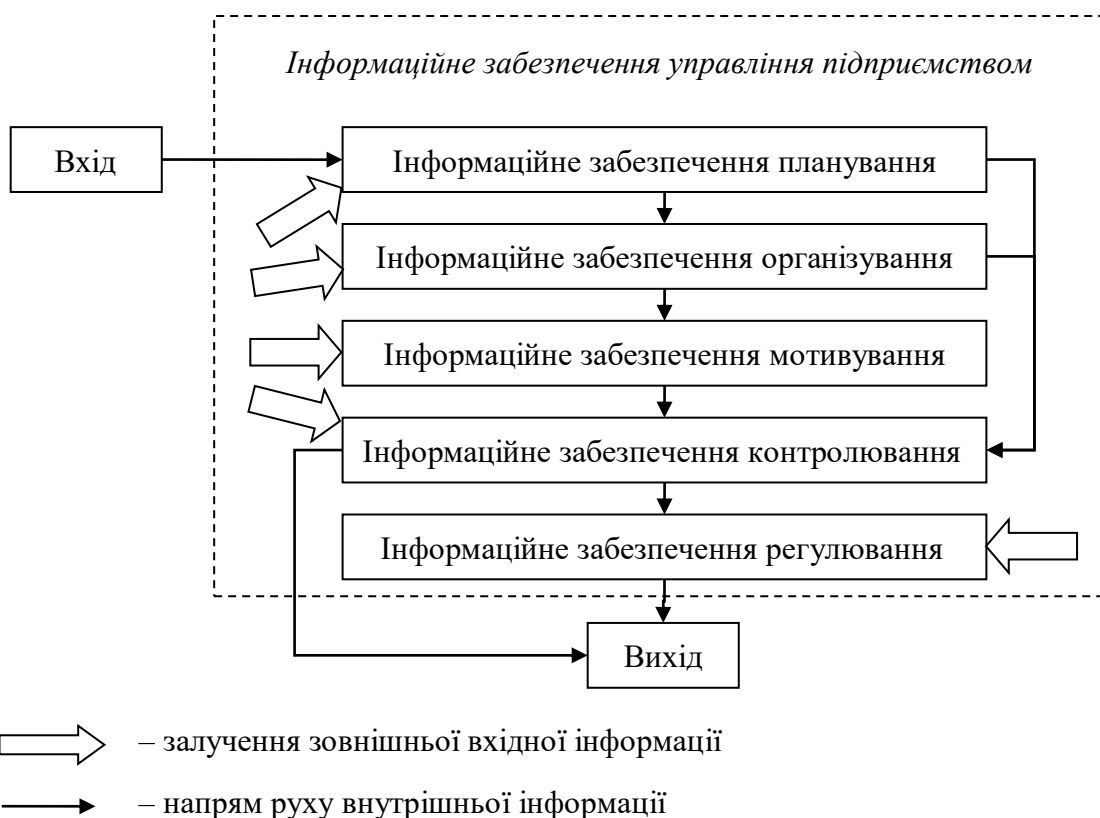
Отже, інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень – це базовий елемент на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та

---

<sup>63</sup> Пантелеев В.П. Аудит / Пантелеев В.П. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с. – С. 158.

наданні різноманітних кількісних та якісних показників інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства відповідно до потреб суб'єкта управління. Інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень охоплює надходження, рух, обробку, зберігання та передачу масиву інформації в рамках визначених управлінських цілей та завдань, вивчення управлінської проблеми, розгляду варіантів її вирішення, прийняття та доведення управлінського рішення до виконавців, контролю виконання управлінського рішення, оцінки досягнення стратегічних цілей.

Кізло М.В. інформаційне забезпечення управління суб'єктом господарювання розглядає в контексті функцій управління (планування, організація, мотивація, контроль, регулювання)<sup>64</sup> (рис. 1.3).



*Рис. 1.3.* Структура інформаційного забезпечення управління підприємством

Слід зауважити, що регламентованими інформаційними системами, що функціонують на практиці, повноцінне інформаційне забезпечення виконання системою управління покладених на неї функцій без застосування додаткових організаційних заходів не можливе. Для усунення

<sup>64</sup> Кізло М.В. Інформаційне забезпечення процесу контролювання діяльності промислових підприємств / М.В. Кізло [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12866/1/017\\_%D0%86nformac%D1%96jne%20zabezpe\\_96\\_101\\_714.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12866/1/017_%D0%86nformac%D1%96jne%20zabezpe_96_101_714.pdf)

наведеного недоліку слід застосовувати додаткові управлінські дії щодо аналітичної обробки інформації. В даному контексті мова може йти про необхідність формування інформаційно-аналітичного забезпечення: «поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання»<sup>65</sup>.

В більшості випадків, зважаючи на практику функціонування вітчизняних підприємств, джерелом інформації для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень є дані бухгалтерського обліку, що потенційно можуть бути оброблені за допомогою методів економічного аналізу.

На думку Т.М. Безродної<sup>66</sup> для того щоб мати належне інформаційне забезпечення системи управління підприємством засобами обліку і аналізу доцільно сформулювати комплекс завдань для досягнення ефективного обліково-аналітичного забезпечення реалізації управлінської функції: 1) розробити критерії та порядок оцінки якості інформації, яка створюється у системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу; 2) розробити методику оцінки якості облікового циклу та процесу аналітичної обробки облікової інформації; 3) встановити порядок генерування необхідної управлінню кількості даних у системі обліку та порядок подальшої трансформації облікових даних у аналітичну інформацію.

Основою обліково-аналітичного забезпечення процесу управління є обліково-аналітична інформація, яка характеризується об'єднанням множини облікових показників (в тому числі аналітичних облікових показників) і аналітичних показників (тобто показників, отриманих у результаті дії управлінських функцій «аналіз» і «синтез»)<sup>67</sup>.

Трактування сутності обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством в працях вітчизняних та зарубіжних науковців:

1) обліково-аналітичне забезпечення управління – це сукупність взаємопов'язаних структурних елементів, що формують цілісний та безперервний процес формування ефективної системи обліку, аналізу та контролю основних ключових показників діяльності суб'єкта господарювання<sup>68</sup>;

---

<sup>65</sup> Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с.

<sup>66</sup> Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.edu/11291300/%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%9A%D0%9E%D0%92%D0%AF>.

<sup>67</sup> Галузіна С.М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналітичної інформації в системі управління організацією : монографія / С.М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с. – С. 25.

<sup>68</sup> Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии [Текст] / И.Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. – №2. – Майкоп : Изд-во АГУ, 2012. – С. 124-135.

2) обліково-аналітичне забезпечення – сукупність принципів, методів і процедур, застосування яких дозволяє отримати обліково-аналітичну інформацію, необхідну для задоволення інформаційних потреб певної групи користувачів (інституцій, стейкхолдерів)<sup>69</sup>;

3) обліково-аналітичне забезпечення – інтегрована система обліку та аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів перспективного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативних та стратегічних управлінських рішень<sup>70</sup>;

4) обліково-аналітичне забезпечення – обліково-аналітична система комерційної організації дозволяє сформувати обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами на основі використання методик обліку, аналізу та аудиту<sup>71</sup>;

5) обліково-аналітичне забезпечення – це процес створення інформаційних умов функціонування системи, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, отримання, зберігання, передача, обробка інформації, організації банків даних<sup>72</sup>;

6) обліково-аналітичне забезпечення є складовою системи господарювання. Воно об'єднує облікові та аналітичні операції в один процес, дозволяє провести оперативний аналіз, забезпечити безперервність даного процесу і використати ці результати при формуванні рекомендацій для прийняття управлінських рішень<sup>73</sup>;

7) під обліково-аналітичним забезпеченням управління підприємства розуміють систему накопичення, узагальнення та передавання інформації, яка допомагає керівникам приймати рішення, здійснювати планування та контролювати діяльність суб'єкта господарювання<sup>74</sup>;

8) обліково-аналітичне забезпечення включає інформацію, яку надає бухгалтерський облік, та інформацію, яка готується методами економічного аналізу. При цьому аналітичною є облікова інформація після

<sup>69</sup> Яценко В.Ф. Теоретико-методологічний генезис сутності та змісту обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / В.Ф. Яценко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – №3(65). – 75-83. – С. 81.

<sup>70</sup> Зенькіна І.В. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления коммерческой организацией [Текст] / И.В. Зенькова // Аудит и финансовый анализ. – №2. – 2009. – С. 1-3.

<sup>71</sup> Богатая И.Н. Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Учет и статистика. – 2009. – № 3. – С. 69-74. – С. 70.

<sup>72</sup> Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства [Текст] / А.А. Пилипенко // Наукове видання. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.

<sup>73</sup> Реслер М.В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством / М.В. Реслер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDCmhsJtSWUy\\_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ](https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDCmhsJtSWUy_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ).

<sup>74</sup> Брик Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства / Г. Брик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_12\\_16\\_lutsk/sekcija\\_2\\_2014\\_12\\_16/\\_oblikovo\\_analitchne\\_zabezpechennja\\_upravlinnja\\_vitratami\\_pidpriemstva/75-1-0-1139](http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/_oblikovo_analitchne_zabezpechennja_upravlinnja_vitratami_pidpriemstva/75-1-0-1139).



опрацювання її економічним аналізом, тому не доцільно розбивати складову «аналітична» у понятті обліково-аналітичної інформації на дві частини. Очевидним є те, що складова «облікова» включає всю інформацію бухгалтерського обліку, в тому числі аналітичного і синтетичного<sup>75</sup>;

9) обліково-аналітичне забезпечення – це концептуальна модель, що складається із взаємопов'язаних обліково-аналітичних процедур та застосовується для забезпечення апарату управління корпорації необхідною інформацією<sup>76</sup>;

10) обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості<sup>77</sup>.

Більшість дослідників схиляються до думки, що обліково-аналітичне забезпечення це системна категорія, призначення якої – надання управлінському персоналу необхідної інформації для прийняття рішень. Також, зазначається, що обліково-аналітичне забезпечення управлінського процесу включає засоби пошуку, отримання, зберігання, передачі, обробки інформації, організації баз даних. Проте, всі наведені процеси та аналітичні і управлінські дії здійснюються на основі даних системи бухгалтерського обліку без акцентування уваги на особливостях формування облікової інформації. Тому, під обліково-аналітичним забезпеченням управління, слід розуміти задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання облікової інформації, що оброблена за допомогою аналітичних процедур.

Підтвердженням оптимальності у наведеному трактуванні досліджуваного поняття є аналіз функцій, що виконуються обліково-аналітичним забезпеченням в системі управління:

- облікова – відображення фактів господарської діяльності;
- аналітична – здійснення економічного аналізу діяльності господарюючого об'єкта на основі первинних аналітичних даних;
- інформаційна – забезпечення системи управління інформацією для прийняття управлінських рішень<sup>78</sup>.

Обліково-аналітичне забезпечення є інструментом задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу за умов чіткої

---

<sup>75</sup> Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан // Проблеми економіки. – 2013. – №1. – С. 191-196. – С. 192.

<sup>76</sup> Гильмиярова М. Р. Концептуальная учетно-аналитическая модель денежных потоков корпоративных структур [Электронный ресурс] / М.Р. Гильмиярова. – Режим доступа : [http://dorigiistorii.ru/doc/merkulov/researchjournal\\_cloud\\_2012.pdf](http://dorigiistorii.ru/doc/merkulov/researchjournal_cloud_2012.pdf).

<sup>77</sup> Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.edu/11291300/%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%9A%D0%9E%D0%92%D0%AF>.

<sup>78</sup> Реслер М.В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством / М.В. Реслер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDCmhsJtSWUy\\_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ](https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDCmhsJtSWUy_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ).

ідентифікації ним інформаційних запитів.

Формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління повинно здійснюватися за наступними етапами:

1) визначення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів в інформації з метою формування якісної фінансової звітності та відповідної системи управління;

2) визначення структури обліково-аналітичної системи, що дозволить сформуванню обліково-аналітичного забезпечення системи управління задовольняючи потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації;

3) визначення організаційно-технічних та методичних аспектів функціонування обліково-аналітичної системи, що дозволить сформуванню адекватне поставленим цілям обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством;

4) регламентація системи зовнішньої та внутрішньої звітності.

Можливою базою для побудови механізму обліково-аналітичного забезпечення управління є організаційна та виробнича структура суб'єкта господарювання. З урахуванням потреб управління облік повинен відповідати загальному принципу організації бухгалтерського обліку: задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації.

Якщо вести мову про обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління, то дане являє собою інтегровану систему стратегічного обліку і стратегічного аналізу, яка систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних і стратегічних управлінських рішень<sup>79</sup>.

Прийняття стратегічних управлінських рішень здійснюється управлінським персоналом, навіть, без чіткої ідентифікації стратегії розвитку. В такому контексті адаптація системи бухгалтерського обліку, без формування підсистеми стратегічного обліку, до необхідності побудови інформаційного забезпечення стратегічного управління дає змогу стверджувати про трансформацію обліково-аналітичного забезпечення в обліково-аналітичну систему. Дане поняття є більш ширшим та включає в себе ще й методологічну основу та процедури формування облікової інформації.

В працях вітчизняних та зарубіжних науковців під поняттям «обліково-аналітична система» розуміється:

1) обліково-аналітична система – система підприємства, що існує в єдиному інформаційному просторі, базисом якої виступає інформація бухгалтерського обліку та включає в себе дві підсистеми: облікову й

---

<sup>79</sup> Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан // Проблеми економіки. – 2013. – №1. – С. 191-196. – С. 193.

аналітичну, останні, у свою чергу, виконують відповідні функції в системі управління<sup>80</sup>;

2) обліково-аналітична система – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу та довідкову та інші види інформації. Тому обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікро- рівнях<sup>81</sup>;

3) обліково-аналітична система – це система обліково-аналітичного забезпечення на базі інформаційної складової процесу обліку та аналізу, призначенням якої виступає підтримка процесу прийняття управлінських рішень необхідною інформацією<sup>82</sup>;

4) обліково-аналітична система – це «інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньо системних та загальносистемних функцій»<sup>83</sup>;

5) обліково-аналітична система – це повністю або частково децентралізована система, елементарні системи якої здійснюють збирання, обробку та оцінку всіх видів інформації, що спрямована для ухвалення управлінських рішень на мікро- і макрорівнях<sup>84</sup>.

Окремі дослідники при характеристиці інформаційного забезпечення управління використовуються термін «система обліково-економічного забезпечення». Зокрема, Л.О. Волощук стверджує, що система обліково-аналітичного забезпечення управління – єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу, взаємодіючих через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачам<sup>85</sup>. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства – це сформована на засадах системного підходу форма організації усіх видів обліку та аналізу, метою якої є

<sup>80</sup> Бозина О.П. Проблемы прогнозирования прибыли в целях финансового учета и налогообложения в условиях экономической нестабильности [Текст] / О.П. Бозина // Бухучет в сельском хозяйстве. – №9. – 2010. – С. 21-25.

<sup>81</sup> Тітаренко Г.Б. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок / Г.Б. Тітаренко, М.Д. Корінько // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 66-69.

<sup>82</sup> Тычинина Н.В. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивости развития предприятия [Текст] / Н.В. Тычинина // Вестник ОГУ №2. – Февраль. – 2009. – С. 102-107.

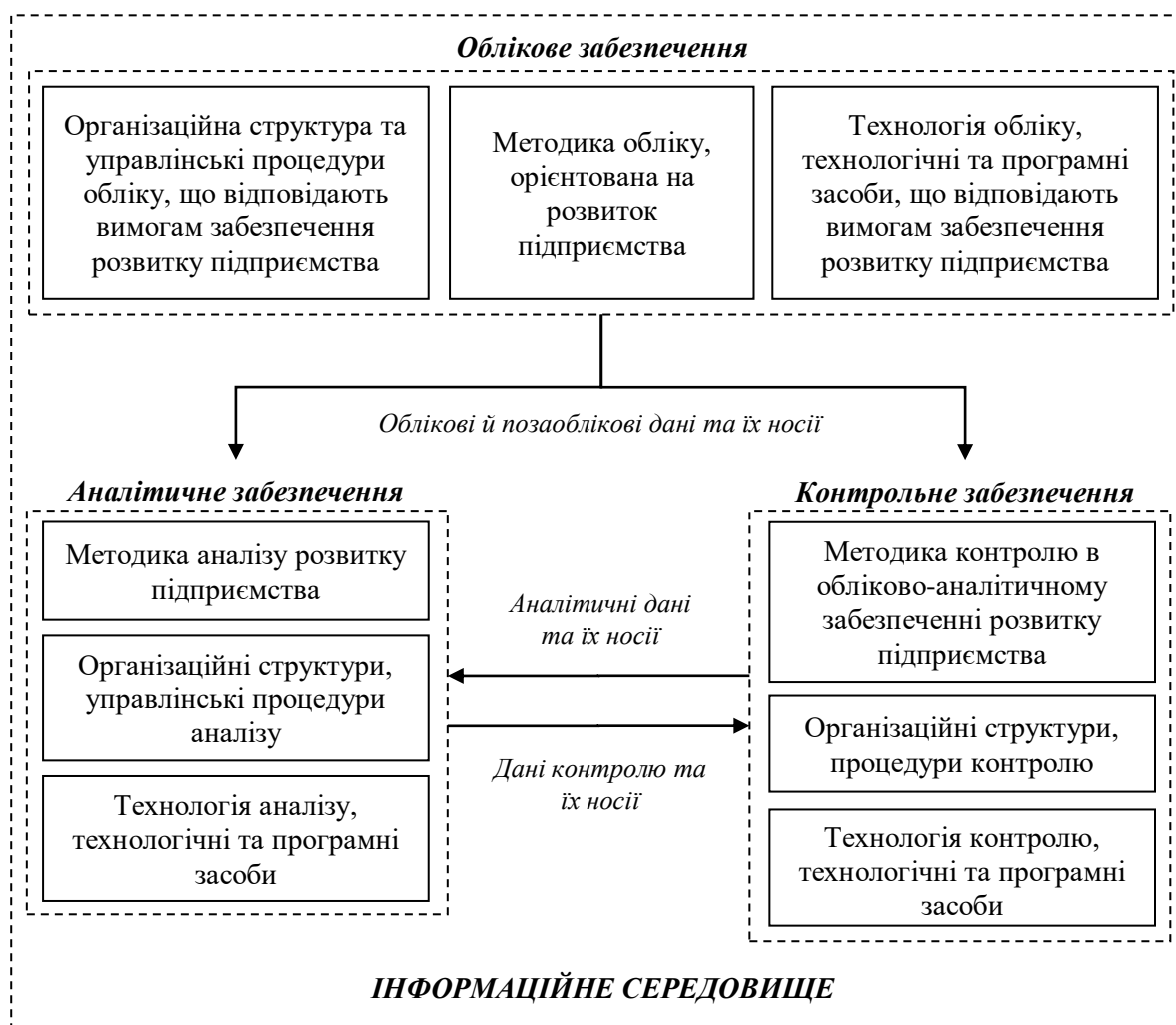
<sup>83</sup> Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89-93.

<sup>84</sup> Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях : [учебное пособие] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224 с. – С. 16.

<sup>85</sup> Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л.О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету / Економіка. Управління. – 2011. – Вип. 2 (36). – С. 329–338. – С. 330.

забезпечення менеджерів підприємства та інших зацікавлених осіб інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень, а також для контролю за їхньою реалізацією<sup>86</sup>.

Механізм інформаційного забезпечення обліково-аналітичної системи управління є єдність систем обліку, аналізу та контролю, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними процесами (рис. 1.4)<sup>87</sup>.



*Рис. 1.4. Модель механізму інформаційного забезпечення обліково-аналітичної системи управління в єдиному інформаційному середовищі*

Отже, обліково-аналітична система є можливим інструментом формування інформаційного забезпечення стратегічного управління

<sup>86</sup> Загородній А.Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації / А.Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць ; відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 92–99.

<sup>87</sup> Гушко С.В. Напрямки та змістове навантаження внутрішніх інформаційних потоків обліково-аналітичної системи управління підприємства / С.В. Гушко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 1. – С. 50–56.

зважаючи на потенційні завдання, що можуть виконуватися даною системою.

Завданнями обліково-аналітичної системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управлінців терміни, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності<sup>88</sup>.

Гушко С.В. стверджує, що формування ефективної обліково-аналітичної системи управління на підприємствах передбачає реалізацію таких основних завдань:

1) надання інформаційної підтримки в процесі прийняття управлінських рішень та налагодження ефективного контролю і планування діяльності підприємства;

2) удосконалення обліку і підвищення ефективності аналізу господарської діяльності промислового підприємства в цілому та за центрами відповідальності;

3) опрацювання пріоритетних напрямів розвитку підприємства з урахуванням загальнодержавних концепцій<sup>89</sup>.

Основними завданнями обліково-аналітичної системи підприємства є: – аналіз діяльності підприємства за вказаними напрямками; – облік господарських операцій за цільовими напрямками на базі бухгалтерського обліку з додаванням нефінансових показників; – контроль за використанням матеріальних та нематеріальних ресурсів, за правильним відображенням усіх господарських операцій на етапах планування, обліку та за достовірністю аналітичних даних; – планування діяльності підприємства, зокрема господарських операцій; видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової, податкової; центрів відповідальності та підприємства загалом; – формування аналітичних бюджетів як джерел акумулювання планової, облікової та аналітичної інформації<sup>90</sup>.

На стратегічну спрямованість обліково-аналітичної системи вказують ряд характеристик та виконання нею наступних завдань: 1) застосування інструментів планування при проектуванні обліково-аналітичної системи; 2) використання методи обліку, орієнтованих на перспективний розвиток підприємства; 3) застосування облікової інформації в процесі прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

---

<sup>88</sup> Юзва Р.П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством / Р.П. Юзва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/651/35/>.

<sup>89</sup> Гушко С.В. Напрямки та змістовне навантаження внутрішніх інформаційних потоків обліково-аналітичної системи управління підприємства / С.В. Гушко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 1. – С. 50-56.

<sup>90</sup> Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу / І.Б. Садовська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук.-прикл. пр. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – № 647. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. – С. 498–503

Отже, головним елементом в обліково-аналітичній системі управління є система бухгалтерського обліку, що вимагає більш детального її дослідження в контексті визначення значення системи бухгалтерського обліку в управлінських процесах на підприємстві.

Система управління підприємством – це спосіб взаємодії між управлінським персоналом та виконавцями щодо досягнення поставлених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства. Реалізація кінцевої мети функціонування підприємства забезпечується ефективною взаємодією керуючої та керованої складових системи управління ним, що забезпечується через виконання нею основоположних функцій управління: планування, організація, мотивація, контроль. На виконання вказаних функцій у досягненні цілей управління має вагомий вплив система бухгалтерського обліку (рис. 1.5).



### 1.5. Місце системи бухгалтерського обліку в системі управління підприємством

Вплив зовнішнього та внутрішнього соціально-економічного середовища на господарську діяльність підприємства продукує виникнення низки фактів господарського життя, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та реалізації. Багатогранність даних процесів зумовлена необхідністю залучення до господарського обороту фінансових,

матеріальних, трудових, інформаційних та інших ресурсів, визначення предмету діяльності, вибору способів виробництва, формування цінової та збутової політики тощо.

Факти господарського життя, що призводять до зміни у структурі господарських засобів та джерелах їх утворення ідентифікуються в систему бухгалтерського обліку як господарські операції. В якій вони реєструються, систематизуються, групуються та узагальнюються. Таким чином, формується масив обліково-економічної інформації, яка використовується керованою системою як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень.

В системі управління підприємством бухгалтерський облік виконує ряд важливих функцій, які дозволяють усунути інформаційні бар'єри між керуючою та керованою системою, а головне раціоналізувати процес прийняття управлінських рішень. Основними такими функціями системи бухгалтерського обліку є:

- 1) інформаційна функція;
- 2) оцінювальна функція;
- 3) контрольна функція;
- 4) аналітична функція;
- 5) комунікаційна функція.

Інформаційна функція системи бухгалтерського обліку передбачає абсолютну ідентифікацію фактів господарського життя (господарських операцій), які мають приналежність до фінансово-господарської діяльності підприємства в цілях формування масиву інформації для управління ним.

Інформаційна функція виконується в ході облікового процесу<sup>91</sup> при дотриманні технології обліку<sup>92</sup>, що дає змогу управлінському персоналу адаптувати обліковий процес на підприємстві, розширювати складові технології бухгалтерського обліку з метою задоволення їх інформаційних потреб. При реалізації функцій управління в систему управління виникає потреба у розширенні аналітичних меж обліково-економічної інформації, що може бути забезпечене збільшенням кількості реквізитів в первинних та зведених документах, кількості аналітичних рахунків з обліку окремих об'єктів активів та пасивів, кількості показників у звітності підприємства.

Таким чином, в ході прийняття управлінських рішень може виникати потреба організаційних змін в системі бухгалтерського обліку, що вказує на взаємопов'язаність системи управління та системи обліку. Наприклад,

---

<sup>91</sup> Обліковий процес – це процес застосування облікового інструментарію (здійснення облікових операцій) до об'єктів обліку з метою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації по господарську діяльність зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

<sup>92</sup> Технологія обліку – це послідовність облікового процесу (виявлення та ідентифікації фактів господарського життя, вимірювання та реєстрації ознак господарських операцій, накопичення даних на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах, узагальнення облікової інформації у звітності підприємства).

використовуючи облікову інформацію при визначенні рівня забезпеченості та ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства управлінський рівень може вжити заходів щодо перегляду методів нарахування амортизації, що використовуються.

Оцінювальна функція системи бухгалтерського обліку дозволяє здійснювати вимірювання взаємопов'язаних економічних явищ та процесів господарської діяльності шляхом застосування однорідних методів оцінки в розрізі звітних періодів. Дана функція формує концептуальні засади визначення фінансових результатів діяльності підприємства в ході поетапної оцінки об'єктів обліку в процесах постачання, виробництва та реалізації. Присутня в оцінці об'єктів обліку альтернативність дозволяє за потреби, яка визначена при зворотній комунікації між керованою та керуючими системами, змінювати методи оцінки. Дана ситуація визначає приналежність облікових методів та процедур до інструментів системи управління підприємством.

Контрольна функція системи бухгалтерського обліку пов'язана із суцільним виявленням, реєстрацією та матеріалізацією результатів здійснених підприємством господарських операцій у форматі первинної та зведеної документації, що дозволяє перевірити сукупність дії, які були здійснені відносно об'єкта обліку. В системі управління підприємством дана функція обліку дозволяє здійснити контрольні заходи відносно об'єкта управління через задоволення інформаційного запиту управлінського персоналу.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в деталізації обліково-економічної інформації відносно об'єктів обліку, яка проявляється через потреби системи управління. Розгорнуті облікові дані про господарську діяльність підприємства є релевантними при проведенні аналітичних процедур, застосуванні економіко-статистичних методів та методів моделювання з метою розгляду та прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Комунікаційна функція бухгалтерського обліку в системі управління реалізується шляхом визначення складових та рівнів управління через їх інформування та усунення інформаційних бар'єрів. Системою бухгалтерського обліку можуть бути ідентифіковані рівні управління на основі руху облікової інформації.

Через виконання функцій бухгалтерського обліку в системі управління підприємством можна оцінити ефективність організації обліку на конкретному підприємстві. Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку (ефективність організації та ведення бухгалтерського обліку) забезпечується шляхом налагодження інформаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління та виражається у задоволенні інформаційних запитів управлінського



персоналу (керуючої системи). Така ситуація сприяє раціоналізації процесу прийняття управлінських рішень на основі опрацювання керуючою системою необхідного масиву даних, застосування аналітичних та контрольних процедур до об'єктів управління.

Таким чином, система бухгалтерського обліку в системі управління підприємством виконує функцію забезпечення управлінського персоналу усіх рівнів управління, сформованою відповідно до єдиних методологічних засад, аналітичною та узагальненою інформацією, необхідною для поточного та стратегічного планування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень з метою досягнення визначених цілей господарської діяльності підприємства.

Господарювання в умовах цивілізаційних змін, переформатування глобального середовища, турбулентності ринків, новітніх чинників економічного розвитку та дії факторів з невизначеними наслідками вимагає від управлінського персоналу прийняття адекватних і ефективних управлінських рішень, результативно спрямованих на досягнення поставлених цілей та забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання, досягнення необхідного рівня прибутковості, ліквідності, платоспроможності, ринкової капіталізації як в короткостроковому так і в довгостроковому періодах. Однак, нерідко здійснювана менеджерами аналітична та управлінська робота не дозволяє приймати правильні рішення, в результаті чого суб'єкти господарювання стикаються з негативними явищами – зниженням рентабельності, збитковістю фінансово-господарської діяльності, низькою ліквідністю, втратою платоспроможності, а то й банкрутством. Зазвичай, виникнення даних явищ пов'язують із прийняттям неправильних управлінських рішень та піддають сумніву кваліфікаційну придатність управлінського персоналу.

Зважаючи на те, що домінантну складову в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень займає облікова інформація (дані про фінансово-господарську діяльність в натуральних та вартісних вимірниках, що сформовані в системі бухгалтерського обліку), однією з причин прийняття помилкових управлінських рішень є підстави вважати низьку якість облікової інформації, що прийнята до застосування керівництвом.

Доцільно уточнити, що під низькою якістю облікової інформації не завжди слід розуміти недостовірні або ж спеціально викривлені дані системи бухгалтерського обліку. В окремих випадках невідповідність облікових даних інформаційним запитам суб'єктів процесу прийняття управлінських рішень, зумовлена рядом чинників: складністю методології бухгалтерського обліку, що спричиняє розрив між обліковим та економічним змістом функціонування господарських об'єктів та процесів; нерозумінням облікових процедур управлінським персоналом; відсутністю

оперативності щодо узагальнення облікових показників; браком прийнятих до застосування аналітичних розрізів у підготовці інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень; відсутністю належних комунікацій між обліковим та управлінським персоналом, які б передбачали наявність зворотного зв'язку; невідповідністю кваліфікації управлінського персоналу тощо.

Скажімо, однією з причин банкрутства інвестиційного фонду Lehman Brothers є неправильне ведення бухгалтерських операцій<sup>93</sup>. Дана ситуація, як виявилось, спричинена не недотриманням бухгалтерського законодавства при веденні обліку господарських операцій, а швидше дає є зрозуміти, що системою бухгалтерського обліку не було надано оперативної та перспективної інформації про кризові факти, які б за складної економічної ситуації упереджували рішення вищого управлінського персоналу про вкладення коштів у ризикові фінансові продукти (іпотечні облігації) та рішення про орієнтацію на короткострокові прибутки і виплату великих бонусів.

Отже, за новітніх умов в процесі прийняття управлінських рішень вагомого значення слід надавати їх інформаційному забезпеченню, що неодмінно вимагає дослідження якості облікової інформації, яка продукується системою бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку на даному етапі розвитку економічних відносин залишається головним продуцентом даних для формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Проте, в умовах сучасних ринкових метаморфоз, все більше запитань ставиться до якості облікової інформації, до її здатності ефективно задовольняти інформаційні потреби персоналу при прийнятті управлінських рішень. На часі проведення ґрунтовних науково-практичних пошуків за наступними напрямками: аналіз поняття «якість облікової інформації»; дослідження вимог до якості облікової інформації; характеристика якості облікової інформації в контексті етапів управління; вивчення напрямів трансформації організації бухгалтерського обліку та облікового процесу в цілях формування якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Окреслені напрями досліджень є взаємопов'язаними у вирішенні завдань, що впливають із трактування сутності облікової інформації: «облікова інформація – це інформація, що формується, акумулюється і оброблюється в рамках обліково-аналітичної системи підприємства на основі бухгалтерських і економічних методів; подається в упорядкованому і стандартизованому вигляді для розробки і обґрунтування окремих

---

<sup>93</sup> Зарубежное законодательство на русском языке [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbiz.ru>.

управлінських рішень»<sup>94</sup>.

Зважаючи на основне призначення облікової інформації – задоволення інформаційних потреб про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, зовнішніх та внутрішніх користувачів, в першу чергу можна дійти висновку, взявши до уваги, що якісною є облікова інформація, яка дозволить користувачам прийняти правильні рішення. Проте, зваживши на обмеженість у правах користувачів щодо отримання необхідної інформації та у можливостях впливу на правила і процедури формування облікової інформації, об'єктивно першочерговим є дослідження загальнотеоретичних підходів до понять «якість» та «якість облікової інформації».

Категорія «якість» характеризується багатогранністю трактування, що спричинене необхідністю її застосування до багатьох об'єктів та процесів. В даному ракурсі доцільно розглянути якість як філософську категорію: «якість – одна з основних логічних категорій, яка визначає предмет за іманентними ознаками, які характеризують його; те, що робить предмет таким, яким він є», «якість – це характеристика об'єктів, яка в сукупності визначає їх властивості», «якість – ступінь цінності, придатності, відповідності того, яким слід бути»<sup>95</sup>. Якість – сукупність характеристик об'єкта, що відносяться до його здатності задовольняти встановлені та передбачувані потреби<sup>96</sup>. Якість – це показник, що має не кількісний характер і вербально описує і характеризує ступінь відповідності існуючих властивостей (характеристик) досліджуваного об'єкта (предмета, процесу, кінцевого результату) необхідним або бажаним властивостями (характеристикам), що дозволяє говорити про ступінь досягнення бажаного результату<sup>97</sup>.

Наведені трактування сутності категорії «якість» дають підстави вважати, що дослідження якості облікової інформації слід здійснювати в дуалістичному порядку: 1) дослідження якості облікової інформації; 2) дослідження якості організації облікових процедур, які виступають механізмом формування облікової інформації.

Малявко А.Б. розглядає поняття якості в системі бухгалтерського обліку виходячи із необхідності застосування даної категорії до всіх структурних елементів облікової системи<sup>98</sup>: 1) якість – це задоволення інформаційних запитів і очікувань користувачів облікової інформації (практичне визначення); 2) якість – це сукупність реалізованих у вихідній

---

<sup>94</sup> Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8(158). – С. 368-374. – С. 369.

<sup>95</sup> Краткий философский словарь / Под общ. ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд. – М., 2001. – 496 с.

<sup>96</sup> ISO 8402:1994; ISO 9001:2008(E) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.klubok.net>.

<sup>97</sup> Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

<sup>98</sup> Малявко А.Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. Том 9, выпуск 1. – С. 60-70. – С. 61.

обліковій інформації характеристик і їх значень, пов'язаних із запитами і очікуваннями користувачів (технічне визначення); 3) якість – це сукупність характеристик всіх елементів облікової системи, що приймають участь у створенні облікової інформації і які впливають на її якість (компонентне визначення).

Погоджуючись з дослідником щодо необхідності застосування якості до всіх структурних елементів системи бухгалтерського обліку, хотілося б додати ще управлінське визначення якості облікової інформації як основної складової інформаційного забезпечення прийняття рішень: «якість – це необхідна сукупність релевантних даних про фінансово-господарську діяльність підприємства, що відповідає інформаційним запитам користувачів на всіх етапах управління та продукується в ході провадження облікового процесу, що в своїй побудові відповідає потребам управління».

Релевантність передбачає, що інформація повинна мати пряме відношення або корисне використання в діях, для яких вона призначалася, щоб забезпечити одержання бажаного результату, тобто вона повинна бути доречною<sup>99</sup>.

Отже, якість облікової інформації є багатогранною категорією, що передбачає ідентифікацію низки вимог, які повинні забезпечити задоволення інформаційних потреб користувачів.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» задекларовано наступні якісні характеристики до інформації, що розкривається у форматі фінансової звітності<sup>100</sup>: дохідливість (інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації); доречність (фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому); достовірність (фінансова звітність повинна бути достовірною; інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.); порівнянність (фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди, фінансові звіти

---

<sup>99</sup> Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю / Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.Я. Остап'юк, О.М. Гетьман // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2014. – Випуск 2 (43). – С. 173-178. – С. 174.

<sup>100</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=367055&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533).

різних підприємств; передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів).

Дані якісні вимоги є прийнятними для фінансової звітності, яка зорієнтована в першу чергу на зовнішніх користувачів. Проте, якщо розглядати якісні характеристики облікової інформації в цілях формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами, то їх кількість значно збільшується.

В табл. 1.6 наведено позиції дослідників щодо вимог до облікової інформації, які засвідчують формування якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень за допомогою даних системи бухгалтерського обліку.

*Таблиця 1.5*

**Вимоги до якості облікової інформації**

Дослідники	Вимоги														
	Зрозумілість	Доречність	Достовірність	Релевантність	Надійність	Порівнянність	Доступність	Економічність	Повнота	Раціональність	Об'єктивність	Вірогідність	Суттєвість	Своєчасність	Корисність
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Соловйова О.В. <sup>101</sup>															
Даньків Й.Я. <sup>102</sup>															
Хендріксен Е.С., М.Ф. Ван Бреда <sup>103</sup>															
Єршова Н.Ю. <sup>104</sup>															
Велш Глен А., Шорт Деніел Г. <sup>105</sup>															
Поплаухіна Т.Д. <sup>106</sup>															
Малявко А.Б. <sup>107</sup>															

<sup>101</sup> Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: учебное пособие / О.В. Соловьева. – М.: Атлантика – Пресс, 1998. – 288 с. – С. 36.

<sup>102</sup> Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю / Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.Я. Остап'юк, О.М. Гетьман // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2014. – Випуск 2 (43). – С. 173-178.

<sup>103</sup> Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. – С. 90.

<sup>104</sup> Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8(158). – С. 368-374. – С. 373.

<sup>105</sup> Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. / А. Глен Велш, Г. Деніел Шорт. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

<sup>106</sup> Поплаухина Т.Д. Оценка качества учетно-аналитической информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности [Текст] / Т.Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономических наук: материалы II междунар. науч. конф. (г. Уфа, апрель 2013 г.). – Уфа: Лето, 2013. – С. 66-68. – С. 67.

<sup>107</sup> Малявко А.Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. Том 9, выпуск 1. – С. 60-70. – С. 61.

В рамках завдання статті розглянемо ще якісні характеристики облікової інформації, що пропонуються зарубіжними дослідниками, де питання якості інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень набуло надзвичайної гостроти, зважаючи на банкрутство ряду корпорацій.

Якісні характеристики облікової інформації<sup>108</sup>:

1. Доступність (Understandability). Ознаки інформації, що дають можливість користувачам зрозуміти її значення.

2. Істинність відображення (Representational faithfulness). Відповідність між показником або його описом і реальним явищем.

3. Консерватизм (Conservatism). Обережна і розсудлива реакція на невизначеність з метою гарантування адекватності оцінки невизначеності та ризиків, притаманних підприємницькій діяльності.

4. Надійність (Reliability). Ознака інформації, що забезпечує впевненість у розумності її припущень відносно помилок і тенденційності, а також істинності намірів представити всі дані у неспотвореному вигляді.

5. Нейтральність (Neutrality). Відсутність в інформації упередженості, спрямованої на досягнення заздалегідь визначеного результату або спонукання обрати певний спосіб поведінки.

6. Повнота (Completeness). Включення в звітну інформацію будь-якого матеріалу, котрий необхідний для істинного відображення даного явища.

7. Послідовність (Consistency). Відповідність з періоду в період незмінної політики і правил облікового відображення процесів та явищ.

8. Передбачуваність (Predictive value). Якість інформації, що дозволяє користувачам збільшити ймовірність точності передбачення результату подій в минулому або сьогодні.

9. Верифікованість (Verifiability). Здатність через перевірку узгодженості показників переконатися, що інформація відображає те, що вона має намір відобразити, або що обраний метод оцінки використаний без помилок і упередженості.

10. Своєчасність (Timeliness). Отримання необхідної для прийняття рішень інформації до того, як вона втратить свою здатність впливати на них.

11. Порівнянність (Comparability). Ознака інформації, що дає користувачам можливість виявити схожості або відмінності між двома рядами економічних явищ.

12. Суттєвість (Materiality). Ступінь важливості різного роду опущень або похибок облікової інформації, що з урахуванням навколишнього

---

<sup>108</sup> FASB, Accounting Standards: Statement of Financial Accounting Concepts 1-6. McGraw-Hill Book Company, New York, N.Y., 1986.

середовища робить можливим вплив цих опущень або похибок на висновки і судження осіб, які покладаються на цю обліково-економічну інформацію.

13. Тенденційність (Bias). Тенденційність у вимірах являє собою тенденцію показника систематично відхилятися в одну сторону більше, ніж в іншу, замість того, щоб рівномірно коливатися в обидві сторони щодо показників обліку та звітності, означає стійку тенденцію до завищення або заниження окремих.

14. Доречність (Relevance). Здатність інформації вплинути на прийняття рішення або його зміну, сприяючи знаходженню користувачем вірної форми прогнозування результатів подій в минулому, сьогодні і майбутньому або ж підтвердити або скорегувати колишні результати очікування.

15. Цінність зворотного зв'язку (Feedback value). Ознака інформації, що дозволяє користувачам підтверджувати або коригувати колишні припущення.

Наведений перелік якісних вимог до формування релевантної облікової інформації охоплює весь спектр характеристик якими слід керуватися при побудові раціональної у своїй структурі системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Раціональність вимог до формування облікової інформації в першу чергу потребує дослідження характеристик її якості відповідно до етапів управління (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Цілі і завдання оцінювання якості облікової інформації відповідно до функцій управління<sup>109</sup>

Функції	Ціль	Завдання
1	2	3
Планування	Забезпечення методикою відбору облікових показників, що відповідають певному набору якісних характеристик	– визначення вимог до якості облікової інформації; – формування системи показників оцінки якості облікової інформації з метою планування діяльності підприємства або окремих підрозділів; – розробка методології якісної і кількісної оцінки якості облікової інформації
Організація	Організація відбору облікових показників, що відповідають певному набору якісних характеристик	– організація формування облікової інформації в повному обсязі за напрямками обліку; – організація формування облікової інформації за строками подання

<sup>109</sup> Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8(158). – С. 368-374. – С. 372.

*Продовження табл. 1.7*

1	2	3
Аналіз	Забезпечення аналітичною інформацією, що характеризує поточний фінансовий стан організації, а також ступінь досяжності і значущості поставлених стратегічних бізнес-цілей	– забезпечення менеджерів організації обліковою інформацією в повному обсязі; – розробка критеріїв якісної оцінки системи облікових показників; – застосування конкретних методів контролю якості облікової інформації
Контроль	Розробка системи критеріїв оцінки якості інформації при фінансовому моніторингу	– забезпечення учасників бізнес-процесу якісними обліковими показниками, що відображають фінансовий стан організації і фінансових результатів діяльності; – забезпечення конкурентоспроможності організації

Таким чином, для формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління підприємством при організації функціонування системи бухгалтерського обліку слід врахувати наступні положення:

1) організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна відповідати нормам чинних правових актів;

2) при організації бухгалтерського обліку слід враховувати специфічні ознаки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання при виборі альтернативних варіантів облікових процедур;

3) аспекти організації бухгалтерського обліку повинні знайти своє ґрунтовне відображення у внутрішніх розпорядчих документах;

4) при організації бухгалтерського обліку суб'єкт організації повинен мати розуміння щодо необхідності забезпечення якості облікової інформації;

5) окремим чинником, що повинен впливати на організацію бухгалтерського обліку, зобов'язаний бути фактор вивчення інформаційних запитів управлінського персоналу;

6) зміни в організації бухгалтерського обліку на підприємстві повинні відбуватися із врахуванням потенційно можливих змін в інформаційному забезпеченні процесу управління;

7) в цілях підвищення якості облікової інформації доцільно провадити бухгалтерський контроль;

8) систематичне проведення суб'єктом бухгалтерського контролю оцінки якості облікової інформації тощо.

Наведені вимоги дають можливість окреслити характеристики дій управлінського та облікового персоналу щодо об'єктів організації бухгалтерського обліку в цілях забезпечення і підвищення якості облікової інформації.



Об'єкти організації обліку – це складові предмета, його конкретизація і деталізація. Під об'єктом організації розуміють явище або процес, на який спрямована організаційна діяльність. Об'єктами організації бухгалтерського обліку є: 1) технологія бухгалтерського обліку (первинне документальне спостереження, документообіг, відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках, аналітичний облік, облікові реєстри, звітність тощо); 2) виконання посадових обов'язків обліковими працівниками (організаційна структура бухгалтерської служби, права, обов'язки та відповідальність облікових працівників, кваліфікаційні вимоги до облікових працівників тощо); 3) інформаційне, технічне, ергономічне та інші види забезпечення обліку (рух облікової інформації, методи і засоби подання облікових даних, забезпечення облікових працівників нормативними даними та технічними засобами, умови праці облікових працівників тощо); 4) перспективний розвиток бухгалтерського обліку (зміни бухгалтерського законодавства, умов господарювання, організаційної структури управління, виробничої структури, плани розвитку бухгалтерського обліку, недоліки функціонуючої системи бухгалтерського обліку тощо).

В табл. 1.8 наведені вимоги до об'єктів організації бухгалтерського обліку в рамках забезпечення формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління.

*Таблиця 1.8*

**Вимоги до організації бухгалтерського обліку в контексті підвищення якості облікової інформації**

Об'єкти організації бухгалтерського обліку	Деталізація об'єктів бухгалтерського обліку	Вимоги до об'єктів організації обліку як чинника формування якісної облікової інформації
1	2	3
Технологія бухгалтерського обліку	Облікова політика	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вибір оптимальних елементів облікової політики, які б відповідали специфіці господарської діяльності підприємства, новітнім чинникам економічного розвитку та переформатуванню глобального середовища;</li> <li>– усунення впливу на формування облікової політики осіб із антагоністичними інтересами;</li> <li>– якісне формування розпорядчого документа про облікову політику;</li> <li>– дотримання нормативно визначених процедур внесення змін до облікової політики</li> </ul>
	Первинне документальне спостереження	<ul style="list-style-type: none"> <li>– використання типових форм первинних документів;</li> <li>– розробка власних форм первинних документів із всією сукупністю передбачених реквізитів</li> </ul>
	Документообіг	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формування графіків документообігу різних форм, виходячи із особливостей створення та обробки документів;</li> <li>– формування графіків документообігу із всім необхідним переліком етапів оброблення документів та відповідальних осіб;</li> <li>– обов'язкове зазначення в графіках документообігу контрольних позицій;</li> <li>– ознайомлення із графіками всіх учасників документообігу</li> </ul>

Продовження табл. 1.8

1	2	3
Технологія бухгалтерського обліку	Відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках	<ul style="list-style-type: none"> <li>– розробка та застосування робочого плану рахунків;</li> <li>– ідентифікація рахунків бухгалтерського обліку в цілях облікового відображення об'єктів активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів, що характерні господарській діяльності або ж на перспективу</li> </ul>
	Аналітичний облік	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формування системи аналітичних рахунків відповідно до інформаційних запитів користувачів;</li> <li>– формування системи аналітичних рахунків в цілях контролю</li> </ul>
	Облікові регістри	<ul style="list-style-type: none"> <li>– використання оптимального набору облікових регістрів в цілях формування фінансової звітності;</li> <li>– формування додаткового набору облікових регістрів з метою контролю та оперативного задоволення інформаційних потреб користувачів;</li> <li>– наявність взаємозв'язку між набором облікових регістрів та системою рахунків аналітичного обліку</li> </ul>
	Звітність	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ефективний процес формування фінансової звітності на основі облікового інструментарію;</li> <li>– можливість формування управлінської бухгалтерської звітності на основі облікового інструментарію;</li> <li>– ідентифікація за допомогою звітності фактів господарського життя з невизначеними наслідками</li> </ul>
Виконання посадових обов'язків обліковими працівниками	Організаційна структура бухгалтерської служби	<ul style="list-style-type: none"> <li>– врахування при визначенні організаційної структури облікового підрозділу організаційної структури управління суб'єктом господарювання;</li> <li>– ефективний вибір форми організації облікового підрозділу;</li> <li>– ефективний підбір типу організаційної структури облікового підрозділу;</li> <li>– налагодження взаємозв'язків між обліковим та іншими підрозділами суб'єкта господарювання;</li> <li>– визначення нормативної чисельності облікових працівників</li> </ul>
	Права, обов'язки та відповідальність облікових працівників,	<ul style="list-style-type: none"> <li>– розробка посадових інструкцій облікових працівників;</li> <li>– детальна характеристика в посадових інструкціях прав, обов'язків та відповідальності облікових працівників;</li> <li>– передбачення в посадових інструкціях процедур взаємодії облікових працівників з іншими підрозділами суб'єкта господарювання</li> </ul>
	Кваліфікаційні вимоги до облікових працівників	<ul style="list-style-type: none"> <li>– чітке визначення кваліфікаційних вимог до облікових працівників;</li> <li>– постійне удосконалення обліковими працівниками знань;</li> <li>– проведення заходів щодо матеріального та професійного стимулювання облікових працівників за професійне виконання покладених на них обов'язків</li> </ul>
Інформаційне, технічне, ергономічне та інші види забезпечення обліку	Рух облікової інформації, методи і засоби подання облікових даних	<ul style="list-style-type: none"> <li>– застосування комп'ютеризованих форм ведення бухгалтерського обліку;</li> <li>– застосування різних за формою та форматом способів подання облікових даних</li> </ul>
	Забезпечення облікових працівників нормативними даними та технічними засобами	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формування баз даних із нормативно-законодавчими актами;</li> <li>– належне забезпечення облікових працівників доступом до баз даних із нормативно-законодавчими актами;</li> <li>– забезпечення облікових працівників всіма необхідними технічними засобами обробки облікової інформації</li> </ul>

*Продовження табл. 1.8*

1	2	3
Інформаційне, технічне, ергономічне та інші види забезпечення обліку	Умови роботи облікових працівників	<ul style="list-style-type: none"> <li>– дотримання ергономічних показників щодо організації роботи працівників облікового підрозділу;</li> <li>– створення автоматизованих робочих місць для облікових працівників</li> </ul>
Перспективний розвиток бухгалтерського обліку	Зміни бухгалтерського законодавства, умов господарювання, організаційної структури управління, виробничої структури	<ul style="list-style-type: none"> <li>– покладення обов'язків на обліковий персонал щодо реагування на зміни в нормативно-правових актах бухгалтерського законодавства;</li> <li>– постійне реагування суб'єкта організації обліку на зміни в організаційній структурі управління підприємством та на його виробничу структуру;</li> <li>– здійснення бухгалтерського контролю за змінами в організації обліку відповідно до змін економічного середовища та переформатування глобального середовища</li> </ul>
	Плани розвитку бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– складання планів розвитку системи бухгалтерського обліку;</li> <li>– врахування при складанні планів розвитку організаційних, методологічних та методичних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку</li> </ul>
	Недоліки функціонуючої системи бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вивчення недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві;</li> <li>– доведення результатів вивчення до суб'єкта організації обліку;</li> <li>– вжиття конструктивних дій щодо усунення виявлених недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві</li> </ul>

Важливим аспектом забезпечення якості облікової інформації є облікова політика підприємства. В даному випадку вагоме значення відіграє підбір оптимальних для фінансово-господарської діяльності підприємства елементів облікової політики (альтернативних способів визнання та оцінки об'єктів господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку). Вагомість облікової політики у забезпеченні якості облікової інформації спричиняється ще й тим, що прийнята до застосування облікова політика має вплив та реалізується через всі об'єкти організації бухгалтерського обліку.

Якісне здійснення процесу організації бухгалтерського обліку забезпечується шляхом комп'ютеризації облікового процесу на підприємстві. Проте, використання комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку вимагає підвищення кваліфікаційних вимог до облікового персоналу.

Таким чином, отримання необхідного рівня якості облікової інформації в рамках формування ефективного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень досягається в першу чергу через розуміння суб'єктом організації бухгалтерського обліку необхідності раціонального провадження даного процесу і потреби постійного удосконалення функціонування системи бухгалтерського

обліку в умовах цивілізаційних змін, переформатування глобального середовища, турбулентності ринків та новітніх чинників економічного розвитку.

В системі стратегічного управління, зважаючи на необхідність прийняття стратегічних, нетипових, глобальних, неформалізованих, багатоцільових, довгострокових управлінських рішень, рішень в умовах невизначеності та рішень з багатьма критеріями, при формуванні його інформаційного забезпечення слід вести мову про необхідність побудови інформаційної моделі стратегічного управління.

Інформаційна модель системи стратегічного управління:

1) модель об'єкта стратегічного управління, представлена у вигляді інформації, що описує істотні для даного розгляду параметри та змінні величини об'єкта, зв'язки між ними, входи і виходи об'єкта і дозволяє шляхом подачі на модель вхідних величини моделювати можливі стани об'єкта;

2) система сигналів, що свідчать про динаміку об'єкта стратегічного управління, умови зовнішнього середовища та стан самої системи управління;

3) сукупність інформації, що характеризує істотні властивості і стани об'єкта, процесу, явищ, а також взаємозв'язок із зовнішнім середовищем;

4) модель, що описує інформаційні процеси або містить інформацію про властивості і стан об'єктів, процесів, явищ.

На рис. 1.6 схематично наведений один із варіантів побудови інформаційної моделі в системі стратегічного управління суб'єктом господарювання.

В основі інформаційної моделі стратегічного управління знаходяться інформаційні запити управлінського персоналу. Вони продукують необхідність формування інформаційного масиву економічної інформації та інших видів даних як із внутрішнього середовища, так із зовнішнього.

Традиційна система бухгалтерського обліку в переважній більшості випадків продукує дані із внутрішнього середовища. Проте, за допомогою облікових процедур системи бухгалтерського обліку можлива ідентифікація ряду фактів господарського життя з невизначеними наслідками, що дозволяє на певному рівні нівелювати ризики та умови невизначеності господарської діяльності суб'єкта господарювання.

В цілях масштабнішого акумулювання інформації про тенденції розвитку зовнішнього соціально-економічного середовища слід формувати підсистеми стратегічного обліку та стратегічного аналізу в традиційних системах обліку і аналізу фінансово-господарської діяльності. Зважаючи на що, обліково-аналітична система в стратегічному управлінні – це складна система, яка поєднує в собі всі облікові процедури задоволення інформаційних потреб процесу стратегічного управління.



Рис. 1.6. Схема інформаційної моделі стратегічного управління суб'єктом господарювання

У практичній роботі нерідкі випадки відсутності повної визначеності ситуації. Тоді виокремлюються її елементи із загального контексту за ступенем їх визначеності. Якщо рішення приймається в умовах ризику (вимірної невизначеності), то за допомогою введення ймовірнісних оцінок невизначеність значною мірою зменшується. Коливання змінних, що характеризують стан об'єктивних умов, можуть бути передбачити. Ризик полягає в можливій помилці при оцінці ступеня ймовірності настання умов (подій). Тому покладаються не лише на розрахунки, використовуються

також досвід, інтуїція і мистецтво керівника. Ці якості особливо необхідні при розробці рішень в умовах невизначеності, коли встановити ймовірність настання подій і потенційних результатів неможливо. Відбувається це під впливом нових, складних факторів, врахувати які скрутно<sup>110</sup>.

Отже, першочерговим заходом у дослідженні обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку підприємств в сучасних умовах є аналіз можливостей традиційної системи бухгалтерського обліку враховувати низку факторів, що призводять до невизначеності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

#### **1.4. Факти господарського життя з невизначеними наслідками в інформаційному забезпеченні системи управління**

Розвиток бухгалтерського обліку здійснюється на основі фундаментального економічного закону зростання потреб, що зумовлює відображення в обліку фактів господарського життя. Причиною цьому є динамічність розвитку продуктивних сил, необхідність врахування економічних інтересів суб'єктів економічних відносин та забезпечення достовірною інформацією про результати діяльності господарського механізму пануючого типу економічної системи з метою вибору відповідних форм, методів і важелів впливу.

Проф. Ф.Ф. Бутинець одним з перспективних напрямів, що визначені для дослідження, називає обґрунтування можливості розширення аналітичності бухгалтерського обліку (межі обліку)<sup>111</sup>. Відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками одним із можливих чинників розширення аналітичності бухгалтерського обліку, що вимагає теоретичного та методичного обґрунтування.

Термін «факт господарського життя з невизначеними наслідками» у зазначеній формалізації не застосовувався вітчизняними та зарубіжними вченими: у обліковій науці сутність даного поняття визначається через термін «умовний факт господарського життя». Актуальними при цьому стають слова радянського філософа А.М. Єлсукова про те, що «інтуїтивна ясність поняття факту, із якою він сприймався раніше, немов би

---

<sup>110</sup> Башкатова Ю.И. Управленческие решения / Ю.И. Башкатова // Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. М., 2003 – 89 с. – С. 40.

<sup>111</sup> Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії [Текст]: монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с. – С. 290.

випарувалася, оголівши всю його антиномічну сутність»<sup>112</sup>.

Незважаючи на часте вживання поняття умовного факту господарського життя в обліковій науці доцільність його використання в такій термінології ніким з дослідників не обґрунтовано і не спростовано. Хоча однозначно дане поняття є досить суперечливим, оскільки поєднує різні смислові поняття «умови» та «факту». Тому його можна розглядати як тезу-антитезу одночасно, що на основі індуктивного методу визначення потребує порівняння складових «умови» та «факту», категорій різних за змістом з метою обґрунтування чи спростування доцільності використання поняття умовний факт господарського життя в такій термінології (табл. 1.9).

*Таблиця 1.9*

Характеристика понять «умови» та «факту» як смислових складових формалізації умовного факту господарського життя

Джерело	Умова	Факт
1	2	3
Краткий экономический словарь <sup>113</sup>	– обставини, від яких щонебудь залежить; – дані, із яких слід виходити при вирішенні задачі; – правила, встановлені в якійнебудь області	– від лат. <i>factum</i> – дійсна, не видумана подія, явище, твердо установлене знання, одержане в результаті досвіду, яке служить для кого-небудь висновком, виводом, що є перевіркою якого-небудь положення; – дійсність, реальність, що об’єктивно існує
Філософський словник <sup>114</sup>	– філософська категорія, в якій відображається відношення речі до тих факторів, завдяки яким вона виникає і існує	– в звичайному розумінні – дійсна подія, наслідок, випадок, істина; – в логіці й методології науки – судження, яке фіксує події, що відбуваються об’єктивно, незалежно від свідомості
Философский энциклопедический словарь <sup>115</sup>	– те, від чого залежить щось інше, що робить можливим наявність речі, стану процесу на відміну від причини, яка з необхідністю породжує щонебудь (дію, результат дії) від основи, яка є логічною умовою наслідку	– подія; – зроблене, те, що відбулося, що визнається реально існуючим

<sup>112</sup> Елсуков А.Н. Эмпирическое познание и проблема формирования научного факта / А.Н. Елсуков // Природа научного познания: логико-методологический аспект. – Минск: Изд-во БГУ, 1979. – С. 149-178. – С. 153.

<sup>113</sup> Краткий экономический словарь / Под ред. А.Н. Азримеяна. – 3-е изд.-М.: Институт новой экономики, 2005. – 1088 с. – С. 951, 984.

<sup>114</sup> Філософський словник / За ред. В. І. Шинкарука – Головна редакція УРЕ. – К.: – 1973.

<sup>115</sup> Философский энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА. – 2000. – 536 с.

Продовження табл. 1.9

1	2	3
Бухгалтерський словник <sup>116</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обставини, від яких щось залежить;</li> <li>– дані, з яких слід виходити при вирішенні завдання;</li> <li>– вимоги, що висуваються однією з домовлених сторін;</li> <li>– правила, встановлені в будь-якій галузі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– дія, невігадана подія, випадок, явище, твердо встановлене знання, що базується на досвіді і слугує для будь-якого висновку, який є перевіркою будь-якого припущення;</li> <li>– дійсність, реальність, те, що об'єктивно існує;</li> <li>– здійснена, невігадана подія, випадок, який є підставою для складання будь-якого висновку або слугує перевіркою будь-якої пропозиції</li> </ul>
Філософський словарь <sup>117</sup>	– категорія, що відображає відношення предмету до оточуючих його явищ, без яких він існувати не може	– подія, явище, фрагмент реальності, що складають об'єкт людської діяльності чи пізнання

Загалом поняття «факт» трактують як реальну подію, твердо усталене знання про що-небудь, як щось визначене, що реально існує. Поняття ж «умови» має протилежний зміст. Умова за своєю сутністю є можливістю чогось іншого, деякої альтернативи, що характеризується конкретною невизначеністю. Синтез сутності понять «умови» та «факту» через систему причинно-наслідкових зв'язків є не логічним, оскільки це суперечить змісту одного і другого поняття і не може визначати внутрішню сутність поняття «умовний факт».

На думку сучасного вітчизняного філософа Ю.О. Мелкова «зародження нової картини світу, зосередження уваги на таких об'єктах, що не входили до кола зору науки попередньої доби вимагають здійснення філософського дослідження, вивчення фундаментальних засад, встановлення можливих напрямів її розвитку»<sup>118</sup>. Оскільки філософське вчення є критерієм істини, а факт – поняттям міждисциплінарним, вважаємо за доцільне дослідити проблематику визначення сутності поняття «факт» згідно філософського підходу.

Опрацювання літератури з філософських наукових досліджень<sup>119, 120</sup>,

<sup>116</sup> Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

<sup>117</sup> Філософський словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 5-е изд. – М.: Политиздат, 1987. – 590 с.

<sup>118</sup> Мелков Ю.О. Факт в постнекласичній науці: дис. кандидата екон. наук: 09.00.09 / Ю.О. Мелков. – Київ, 2002. – 178 с. – С. 172.

<sup>119</sup> Вітгенштейн, Л. Tractatus logico-philosophicus. Філософські дослідження: Пер. з нім. – К.: Основи, 1995. – 311 с.

<sup>120</sup> Ермоленко А. Н. Этика ответственности и социальное бытие человека / А.Н. Ермоленко. – К.: Наукова думка, 1994. – 200 с.



121,122,123,124,125,126,127,128 дали змогу підтвердити правильність обґрунтування думки про недоречність формалізації поняття «умовний факт», оскільки у філософії відсутні будь-які дослідження таких фактів. Філософська проблематика дослідження зводиться до онтологічного, гносеологічного та аксіологічного тлумачення факту, що не відповідає розгляду можливих варіантів формалізації факту як умовного (табл. 1.10).

*Таблиця 1.10*

**Підходи дослідження сутності факту у філософії**

№ з/п	Дослідники	Сутність підходу
1	2	3
1	Вітгенштейн Л. <sup>129</sup> , Мерзон Л.С. <sup>130</sup> , Ракітов А.І. <sup>131</sup> , Шлік М. <sup>132</sup> , Штофф В.О. <sup>133</sup>	усвідомлення подвійного розуміння факту – як події, явища дійсності (онтологічне тлумачення), та як наукового знання про таку елементарну подію (факт у гносеологічному значенні)
2	Карнап Р. <sup>134</sup> , Мелков Ю.О. <sup>135</sup>	розглядали факт як компонент гносеологічних засад наукового пізнання, як базовий елемент знання, не отожднюючи його з речами реальності
3	Полані М. <sup>136</sup> , Стёпин В.С. <sup>137</sup> , Швейцер А. <sup>138</sup> , Ермоленко А.М. <sup>139</sup> , Шпенглер О. <sup>140</sup>	розглядали аксіологічний аспект факту як передумови наукового пізнання, що відіграє роль інтуїтивного фактора, що синтезує подію та її смисл – ці настанови завжди виступають як такі, що відповідають певним нормам, здійснюють співвіднесення фактичного знання науки з ідеалами наукової картини світу даної доби, із загальним культурним горизонтом

<sup>121</sup> Карнап Р. *Философские основания физики*: Пер. с нем. / Р. Карнап. – М.: Прогресс, 1971. – 390 с.

<sup>122</sup> Мерзон Л.С. *Проблемы научного факта. Курс лекций* / Л.С. Мерзон. – Л.: Изд-во ЛГПИ им. А. Герцена, 1972. – 188 с.

<sup>123</sup> Полани М. *Личностное знание: На пути к посткритической философии*: Пер. с англ. / М. Полани. – М.: Прогресс, 1985. – 344 с.

<sup>124</sup> Ракитов А. И. *Философские проблемы науки* / А.И. Ракитов. – М.: Мысль, 1977. – 270 с.

<sup>125</sup> Стёпин В. С. *Теоретическое знание*. / В.С. Стёпин. – М.: Прогресс – Традиция, 2000. – 744 с.

<sup>126</sup> Швейцер А. *Благоговение перед жизнью*: Пер. с нем. / А. Швайцер. – М.: Прогресс, 1992. – 576 с.

<sup>127</sup> Шпенглер О. *Закат Европы*: Пер. с нем. – Т. 1. / О. Шпенглер. – М.: Мысль, 1993. – 672 с.

<sup>128</sup> Штофф В.А. *Введение в методологию научного познания* / В.А. Штофф. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1972. – 191 с.

<sup>129</sup> Вітгенштейн, Л. *Tractatus logico-philosophicus*. Філософські дослідження: Пер. з нім. – К.: Основи, 1995. – 311 с.

<sup>130</sup> Мерзон Л.С. *Проблемы научного факта. Курс лекций* / Л.С. Мерзон. – Л.: Изд-во ЛГПИ им. А. Герцена, 1972. – 188 с.

<sup>131</sup> Ракитов А.И. *Философские проблемы науки* / А.И. Ракитов. – М.: Мысль, 1977. – 270 с.

<sup>132</sup> Шлик М. *О фундаменте познания*: Пер. с нем. / М.О. Шлик // *Аналитическая философия: Избранные тексты*. – М.: Изд-во МГУ, 1993. – С. 33-50.

<sup>133</sup> Штофф В.А. *Введение в методологию научного познания* / В.А. Штофф. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1972. – 191 с.

<sup>134</sup> Карнап Р. *Философские основания физики*: Пер. с нем. / Р. Карнап. – М.: Прогресс, 1971. – 390 с.

<sup>135</sup> Мелков Ю.О. *Факт в постнекласичній науці*: дис. кандидата екон. наук: 09.00.09 / Ю.О. Мелков. – Київ, 2002. – 178 с.

<sup>136</sup> Полани М. *Личностное знание: На пути к посткритической философии*: Пер. с англ. / М. Полани. – М.: Прогресс, 1985. – 344 с.

<sup>137</sup> Стёпин В.С. *Теоретическое знание*. / В.С. Стёпин. – М.: Прогресс – Традиция, 2000. – 744 с.

<sup>138</sup> Швейцер А. *Благоговение перед жизнью*: Пер. с нем. / А. Швайцер. – М.: Прогресс, 1992. – 576 с.

<sup>139</sup> Ермоленко А.Н. *Этика ответственности и социальное бытие человека* / А.Н. Ермоленко. – К.: Наукова думка, 1994. – 200 с.

<sup>140</sup> Шпенглер О. *Закат Европы*: Пер. с нем. – Т. 1. / О. Шпенглер. – М.: Мысль, 1993. – 672 с.

Згідно визначених підходів беззаперечно, що здійснювані господарюючими суб'єктами та існуючі не залежно від їх волі факти є діями, подіями дійсності, що здійснились чи мають місце. Іншою стороною виступає їх сприйняття, яке в більшості випадків є суб'єктивним. Самі факти постають як діалектична єдність об'єктивних даних дійсності, що входять до системи знання лише після їх описання (онтологічний аспект) та суб'єктивного сприйняття, що описане в чітких поняттях із вказівкою соціальної ситуації, що має місце (гносеологічний аспект). У гносеологічному аспекті факт господарського життя постає як одиниця, базовий елемент системи бухгалтерського знання, що не може бути зведений до емпіричного чи теоретичного рівня пізнання, але виступає як сполучна ланка між ними. За емпіричним знанням у бухгалтерському обліку історично й логічно утвердилася функція збирання і накопичення фактів господарського життя, їх аналіз, систематизація та узагальнення з метою виявлення емпіричних закономірностей. Логічне осмислення, пояснення закономірностей фактів господарського життя – це функції теорії бухгалтерського обліку.

Інтерпретація даних підходів в бухгалтерському обліку є наступною: бухгалтерський облік є системою, на вході якої – інформація про факти в онтологічному тлумаченні, а на виході – інформація про факти в гносеологічному значенні. Система бухгалтерського обліку забезпечує трансформацію факту як онтологічної категорії в гносеологічну.

Аксіологічний аспект розвитку сутності факту у філософії свідчить про узгодження з культурними цінностями, що виступають орієнтирами у формуванні облікової інформації. Сучасна облікова наука виступає не лише як соціальний інститут, в межах якого кожен ідентифікований факт господарського життя з невизначеними наслідками виступає продуктом творчості бухгалтера з властивим йому стилем мислення, але й як одна з форм людського прагнення до досягнення пріоритетних цілей, обумовленими культурними цінностями.

Розгляд філософського підходу до поняття факту свідчить, що чистих фактів, які містили б у собі лише інваріантне знання, не існує. Такої ж думки дотримується Ю.О. Мелков<sup>141</sup> та В.А. Яцко<sup>142</sup>. Виходячи з цього приходимо до думки, що факт бути умовним не може – факт є реальним моментом дійсності, що в результаті впливу обставин, правил, вимог, подій, даних, може мати невизначений наслідок, що буде відомий в майбутньому. Тому логічно вживати термін факт господарського життя з невизначеними наслідками.

---

<sup>141</sup> Мелков Ю.О. Факт в постнекласичній науці: дис. кандидата екон. наук: 09.00.09 / Ю.О. Мелков. – Київ, 2002. – 178 с. – С.50.

<sup>142</sup> Яцко В.А. Історичний факт і його інтерпретація / В.А. Яцко // Філософська думка. – 1974. – № 4. – С. 36-44. – С.43.

У формулюванні поняття фактів господарського життя з невизначеними наслідками доцільно конкретизувати поняття невизначеності, що визначає специфіку даних фактів. Ґрунтовний підхід до даного поняття представлений вченими М.Д. Коріньком та Г.Б. Тітаренко (рис. 1.7).

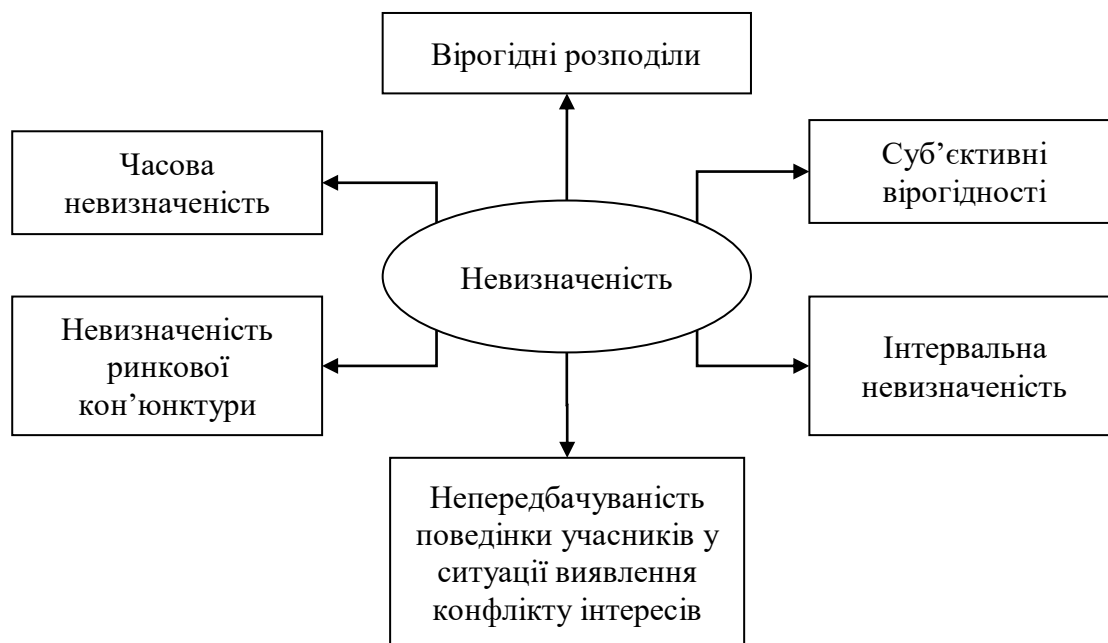


Рис. 1.7. Сутність поняття невизначеність за М.Д. Коріньком та Г.Б. Тітаренко<sup>143</sup>

Згідно з підходами вчених до поняття факту господарського життя з невизначеними наслідками термін невизначеності характеризуватиметься ситуаціями, коли: 1) розподіл випадкової величини є точно відомий, але невідомо, яке конкретно значення набуде випадкова величина (вірогідні розподіли); 2) розподіл випадкової величини є невідомим, але відомі вірогідності окремих подій, визначені експертним шляхом (суб'єктивні вірогідності) або відомо, що вона може приймати будь-яке значення у визначеному інтервалі (інтервальна невизначеність); 3) часова невизначеність (обумовлена тим, що неможливо з точністю до одиниці передбачити значення того чи іншого фактора в майбутньому)<sup>144</sup>.

На думку М.П. Денисенко, А.П. Гречан, В.В. Лойко та А.І. Грищенко причинами невизначеності виступають три основні фактори: незнання,

<sup>143</sup> Корінько М.Д. Бухгалтерський облік при реструктуризації суб'єктів господарювання України: напрями наукових досліджень [Текст]: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Видавництво ТОВ «Клякса», 2010. – 320 с. – С. 151.

<sup>144</sup> Корінько М.Д. Бухгалтерський облік при реструктуризації суб'єктів господарювання України: напрями наукових досліджень [Текст]: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Видавництво ТОВ «Клякса», 2010. – 320 с. – С. 151.

випадковість і протидія<sup>145</sup>. Вигівська І.М. причини виникнення невизначеності та зумовленого нею ризику пов'язує з індетермінованістю господарських процесів, неповнотою інформації та асиметрією інформації, що спричинена приховуванням деякими економічними суб'єктами частини інформації з економічних, політичних чи з інших причин<sup>146</sup>.

На основі поглядів вчених приходимо до думки, що причинами невизначеності наслідку факту господарського життя є стохастичний характер господарських процесів, конфлікт економічних інтересів у виконанні зобов'язань, а також недостатній рівень репрезентативності інформації щодо факту господарського життя. Під репрезентативністю слід мати на увазі відповідність бухгалтерської інформації реальному стану справ<sup>147</sup>. Виходячи з цього вважаємо, що невизначеністю наслідку факту є відомий чи невідомий розподіл величини, на який впливають відомі чи випадкові вірогідності, передбачення часової оцінки яких може викликати труднощі.

На основі розгляду сутності невизначеності обґрунтованою є формалізація поняття факту господарського життя з невизначеними наслідками на рівні філософії як реального моменту дійсності, що зумовлений специфічною причиною, наслідок якого є відомим чи невідомим розподілом величин, на який впливають відомі чи випадкові вірогідності, передбачення часової оцінки яких може викликати труднощі, оскільки залежить від умов впливу (обставин, правил, вимог, подій, даних), завдяки яким наслідок виникає і існує.

Характеризуючи досягнення вітчизняних вчених у дослідженні фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід відмітити, що найповніше в теоретичному та методичному аспектах воно розкрито в дисертаціях доц. І.М. Вигівської з позиції ризик-причини, та проф. І.В. Орлова в частині забезпечень та непередбачених зобов'язань. Проте, виходячи з того, що в жодній з робіт самі фактів господарського життя з невизначеними наслідками не були предметом дослідження, в теоретичному аспекті відсутні ґрунтовні пояснення фактів господарського життя з невизначеним наслідком як специфічного типу господарського факту.

Ґрунтовне дослідження природи поняття фактів господарського життя з невизначеним наслідком, зумовленої часом необхідності їх відображення не можливо здійснити без детального аналізу центральної категорії бухгалтерського обліку – факти господарського життя. Лише шляхом індуктивного та дедуктивного аналізу самого фактів господарського життя можливо визначити доцільність виокремлення факту з невизначеним

---

<sup>145</sup> Методологічні основи розвитку постіндустріальної економіки: [Текст]: монографія / М.П. Денисенко, А.П. Гречан, В.В. Лойко та ін.; За ред. д.е.н., проф. М.П. Денисенка, проф. А.П. Гречан, к.е.н., доц. В.В. Лойко. – Київ: Фітосоціоцентр, 2010. – 688 с. – С. 533.

<sup>146</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 58.

<sup>147</sup> Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с. – С. 18.

наслідком, об'єктивні умови такого виокремлення та значення для обліку.

Господарські факти виникають у ході розвитку практично-пізнавальної діяльності. Будь-які кількісні та якісні зміни в активах та зобов'язаннях підприємства постають перед бухгалтером як конкретні факти, однак вже існуюча на сьогоднішній день практика свідчить про їх постійне повторення, дозволяючи при цьому їх систематизувати та об'єднувати, використовуючи облікові процедури. Теоретичний аналіз та реконструкція з допомогою дослідження їх взаємозв'язків мають велике значення для практики, яка маючи справу з фактами в специфічних умовах, керується знаннями всезагальних законів і враховує особливості, визначені конкретними умовами. Так, в ході побудови обліку в ринкових умовах необхідно виявляти співвідношення закономірностей цього процесу та тих особливостей самої економічної системи, яка визначається власною специфікою її розвитку. Тому опис фактів господарського життя як частини наукового дослідження в сфері обліку з допомогою визначених прийомів, прийнятних науці, забезпечує підготовку переходу з теоретичного дослідження в практичне.

Різносторонність визначення даного поняття обумовлено різними підходами до того, що визначається. Проте, більшість вчених (М.П. Бажан, І.К Білодід, А.А Бурячок, В.Т Бусел, Т.А Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, М.Ю. Медведєв, Н.М. Малюга, С.І. Ожегов, О.М. Сліпушко, В.І.Шинкарук та ін.) вважають, що факт господарського життя являє собою дійсну, не вигадану подію, дійсне явище, те, що сталося, відбулося насправді. На основі даних визначень можна зробити висновок, що в більшості випадків автори слово факт застосовують як констатацію дій, подій минулого і теперішнього, але їх не відносять до майбутнього.

Підтвердити чи уточнити думки вчених можливо лише на основі розгляду причинно-наслідкових зв'язків фактів господарського життя, проаналізованих на основі філософських категорій причини та наслідку, що відображають загальний зв'язок між предметами, явищами.

Передумовою існування будь-якого факту є певна причина, що обумовлює момент його здійснення, є так званим рушієм його здійснення чи взагалі існування. Фролов І.Т деталізує причину, розділяючи її на повну та специфічну: повна причина – це сукупність всіх обставин, при наявності яких необхідно настає наслідок. Специфічна причина – це сукупність ряду обставин, прояв яких (при наявності багатьох інших обставин, що були в даній ситуації і до настання наслідку і утворюючих собою умов дії причини) веде до настання наслідку<sup>148</sup>.

Тобто можна узагальнити, що факт господарського життя переносить причину дій, подій чи стану з системи реального економічного життя в систему бухгалтерського обліку, що відображає наслідки, які в майбутньому стануть причинами іншого передання інформації та іншого відображення.

---

<sup>148</sup> Философский словарь / Под ред. Фролова. – 4-те изд. – М.; Политиздат, 1980. – 444 с. – С. 295.

Факти господарського життя є підставою відображення об'єкту бухгалтерського обліку. Проте тут є певна особливість: бухгалтерський облік відображає наслідки фактів у відповідності до принципів періодичності, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника. Наслідки відомі на певний момент не завжди є наслідками визначеними – незмінними, наслідками здійснених фактів. Це пов'язано з тим, що в деяких випадках наслідки факту на поточний момент мають визначений характер прояву та в майбутньому ймовірнісний характер прояву, оскільки на це може впливати ряд обставин, умов, подій. Звідси доцільно виокремити основні типи факту господарського життя в залежності від прояву наслідку: факт господарського життя з визначеними наслідками та факт господарського життя з невизначеними наслідками, що містять як спільні, так і відмінні ознаки (рис. 1.8).

В науковій літературі, коли мова йде про факти, здебільшого можна зустріти такі поняття як «факти господарського життя» та «факти господарської діяльності», які, на перший погляд, здаються тотожними. Проте, доцільним є вживання єдиного поняття, яке, з точки зору наукових обґрунтувань ширше розкриває сутність. Доцільність такого розкриття дасть відповідь на питання про правильність формалізації факту «господарського життя» з невизначеними наслідками чи факту «господарської діяльності» з невизначеними наслідками. Нами проаналізовано визначення понять «господарського життя» та «господарської діяльності».

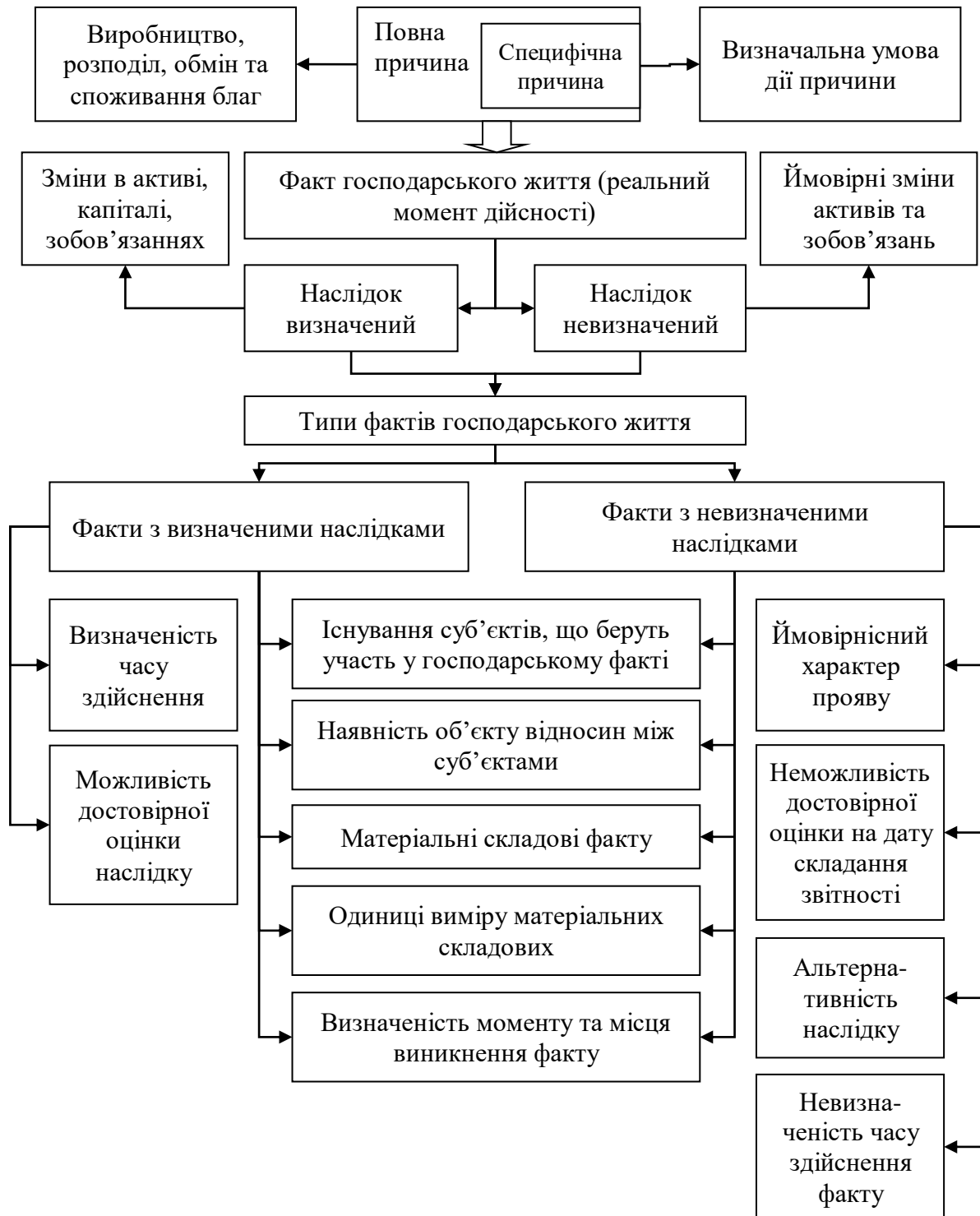
Так, А.З. Попов в праці «Курс по теории счетоводства» (1899 р.) написав: «З об'єктивної точки зору під словом «господарське життя» слід розуміти пристосування всіх внутрішніх господарських процесів підприємства до внутрішніх господарських процесів, що здійснюють інші підприємства»<sup>149</sup>. Вейцман Р.Я. в 1912 році відмітив: «Планомірна діяльність людини, направлена на задоволення різних потреб, називається господарською, або економічною діяльністю»<sup>150</sup>. З даних визначень та на основі логічного мислення можна стверджувати, що господарська діяльність є цілеспрямованими діями працівників, адміністрації підприємства задля досягнення певного результату; господарське життя ж пов'язане як з цілеспрямованими діями, планомірною діяльністю, так і не залежними від волі суб'єкта подіями. На думку Я.В. Соколова помилковим є твердження, що, наприклад, крадіжки, втрати від стихійних лих і інші факти, що мають здебільшого непередбачений, форсмажорний характер, є господарською діяльністю. Ці факти скоріш за все пов'язані з

---

<sup>149</sup> Попов А.З. Счетоводство как метод исследования хозяйственной деятельности. Курс по теории счетоводства / А.З. Попов. – 1899. – 520 с. – С. 263.

<sup>150</sup> Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией «коммерческой организацией фабрик и заводов» / Р.Я. Вейцман. – Одеса: Книгоиздатель «Библиотека коммерческих знаний». – 1912. – 396 с. – С. 109.

господарським життям підприємства, на яке можуть впливати і інші господарюючі суб'єкти, і природа<sup>151</sup>. Тому, коли мова йде про факти в обліку, доцільніше вживати поняття «факти господарського життя».



*Рис. 1.8.* Виділення фактів господарського життя з невизначеними наслідками на основі їх причинно-наслідкових зв'язків

<sup>151</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика / Я.В. Соколов. – 2000. – 496 с.

Сьогодні визначення фундаментального поняття бухгалтерського обліку фактів господарського життя не визначає його нормативне регулювання в нашій державі. Натомість в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначається поняття «господарська операція» як дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства<sup>152</sup>.

Проблему «підміни» поняття «факт» на поняття «операції» піднімають вчені О.М. Петрук<sup>153</sup>, О.О. Пархомчук<sup>154</sup>, М.С. Пушкар<sup>155</sup>, Д.О. Панков, Т.Н. Рибак, Ю.Ю. Кухто<sup>156</sup>, Я.В. Соколов<sup>157</sup>. Вітчизняний проф. М.С. Пушкар зазначав: «...тлумачення слова «операція» жодною мірою не пояснює змісту тих подій, які вивчає облік, а тому вживання цього слова в теорії алогічно. Заміна слова «операція» на «факт» робить пояснення не зрозумілим, оскільки «факт» дійсно пов'язаний з певними діями матеріально-відповідальних осіб щодо об'єктів обліку...»<sup>158</sup>. Цілком погоджуємось з думкою автора.

Враховуючи визначення поняття факту господарського життя вітчизняними та зарубіжними вченими, його причинно-наслідкові зв'язки, економічний та юридичний аспекти (детально розглянуто в нашій роботі<sup>159</sup>) вважаємо, що факт господарського життя – дійсний момент господарського життя, що є підставою відображення облікового об'єкту, наслідки якого є визначеними на момент виникнення, або ж мають ймовірність виникнути в майбутньому, а інформація щодо них може вплинути на думку зацікавлених користувачів фінансової звітності на дату її складання.

Виходячи з результатів даного дослідження та дефініції факту господарського життя приходимо до висновку, що в обліку слід виділяти факти господарського життя з невизначеним наслідком як реальний момент дійсності на визначений час, підтверджений документально, наслідок якого має ймовірність виникнути в майбутньому. Дослідимо

---

<sup>152</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=410638](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=410638).

<sup>153</sup> Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

<sup>154</sup> Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.О. Пархомчук. – Житомир. – 2011. – 187 с.

<sup>155</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш., 2007 – 359 с.

<sup>156</sup> Панков Д.А. Бухгалтерський учет на основе МСФО : учеб.-метод. пособие / Д.А. Панков, Т.Н. Рибак, Ю.Ю. Кухто. – Минск : РИВШ, 2011. – 202 с.

<sup>157</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика / Я.В. Соколов. – 2000. – 496 с.

<sup>158</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш., 2007 – 359 с. – С. 222.

<sup>159</sup> Маценко Л.Ф. Основи відображення фактів в обліку. Умовні факти господарського життя / Л.Ф. Маценко // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. Серія: економічні науки. – Чернівці: БДФА, 2007. – № 9. – С. 457-472.



існуючі класифікації фактів господарського життя на предмет виділення даного типу факту в класифікаційних ознаках (дод. 1.1).

Серед опрацьованих 46 класифікаційних ознак фактів господарського життя з невизначеними наслідками (за сутністю, але за формалізацією терміну як умовний факт) виділили лише вчені М.І.Кутер, Д.В. Луговський, М.Ю. Медведєв, Я.В. Соколов. Соколов Я.В. вважає, що з точки зору часу всі факти поділяються на здійснені та ті, здійснення яких лише очікується. При цьому на думку вченого здійснені факти не цікаві в бухгалтерському обліку, головне у факті його зерно – потенційність, майбутнє, заради якого і ведеться осмислений облік<sup>160</sup>. Медведєв М.Ю. виділяє дані факти як такі, що визначаються винятковим характером, оскільки відображають в обліку реєстрацію припущень, тобто того, що може виникнути в майбутньому<sup>161</sup>. Кутер М.І. та Д.В. Луговський вважають, що за завершеністю моменту здійснення факту господарського життя слід класифікувати на реальні (ті, що вже відбулися) та умовні (ті, що мають визначену ймовірність відбутись в майбутньому, а інформація про їх наслідки може вплинути на думку користувачів фінансової звітності) в залежності від часу та ймовірності здійснення<sup>162</sup>. На нашу думку, факти господарського життя з невизначеними наслідками слід виділяти як окремий тип фактів господарського життя, виходячи з їх неможливості достовірної оцінки наслідку на дату виникнення.

Тому за можливістю достовірної оцінки наслідку факту господарського життя слід класифікувати на факти господарського життя з визначеними наслідками (підлягають достовірній оцінці на дату виникнення; інформаційна площина «причина – факт – наслідок» реалізована і результатом такої реалізації є вихідна інформація для фіксації, систематизації, узагальнення та прийняття відповідних управлінських рішень) та факти господарського життя з невизначеними наслідками (є незавершеними: причина відома, факт виникнення існує, а наслідок на поточний момент не підлягає достовірному, точному визначенню; такі факти можуть бути оцінені на момент виникнення лиш приблизно, оскільки мають ймовірність здійснення в майбутньому).

Дослідження поняття факту господарського життя з невизначеними наслідками (в працях науковців умовних фактів господарського життя) у вітчизняній та зарубіжній обліковій літературі свідчить про відсутність значних дискусій у підходах його визначення. В основному вчені (Т.А.

---

<sup>160</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с. – С. 57-58.

<sup>161</sup> Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы / М.Ю. Медведєв. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2001 – 752 с.

<sup>162</sup> Кутер М.И. Условные факты хозяйственной деятельности – новое или хорошо забытое старое? / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 30-37.

Бутинець<sup>163</sup>, І.П. Василевич та М.В. Семенова<sup>164</sup>, Н.В. Генералова<sup>165</sup>, Ю.В. Границя<sup>166</sup>, І.Е. Гущина<sup>167</sup>, Л.В. Демиденко<sup>168</sup>, А.В. Іванова<sup>169</sup>, Г.Ю. Касьянова<sup>170</sup>, Н. Клінов<sup>171</sup>, Я.В. Соколов<sup>172</sup>, А.В. Суворов<sup>173</sup>, В.А. Терехова<sup>174</sup>, Т.В. Узунова<sup>175</sup>, Л.А. Чайковська та Ю.А. Якушева<sup>176</sup>, Л.З. Шнейдман<sup>177</sup>) під умовним фактом господарської діяльності визначають факт господарської діяльності, що має місце станом на звітну дату, стосовно наслідків якого та ймовірності їх виникнення у майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, відбудеться чи не відбудеться в майбутньому одна чи декілька невизначених подій. Таке визначення було зазначено в ПБО 8/01 «Умовні факти господарської діяльності» РФ (в прийнятому новому ПБО 8/2010 «Оціночні зобов'язання, умовні зобов'язання і умовні активи» РФ дане поняття виключено, визначені лише його облікові наслідки).

На думку М.І. Кутера та Д.В. Луговського під умовними фактами господарського життя слід розуміти факти, що мають визначену ймовірність виникнути в майбутньому, а інформація про їх наслідки може

<sup>163</sup> Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.

<sup>164</sup> Василевич І.П. Аудиторская проверка последствий событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 4. – С. 43-47.

<sup>165</sup> Генералова Н.В. Учет резервов и раскрытие информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 52-57.

<sup>166</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006.

<sup>167</sup> Гущина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28-32.

<sup>168</sup> Демиденко Л. В. Резерв по условным фактам хозяйственной деятельности / Л. В. Демиденко // Учет, налоги, право. – 2001. – № 23.

<sup>169</sup> Иванова А.В. Комментарий к НБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» / А.В. Иванова // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – № 10. – С. 33-36.

<sup>170</sup> Касьянова Г.Ю. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 / Г.Ю. Касьянова // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров – 2002. – № 3. – С. 49-50.

<sup>171</sup> Клинов Н. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности / И. Клинов // Экономика и жизнь, бухгалтерское приложение. – 2001. – № 42.

<sup>172</sup> Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни - безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-931>.

<sup>173</sup> Суворов А.В. Резервы, условные обязательства и условные активы / А.В.Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №5 (65). – С. 13-20.

<sup>174</sup> Терехова В.А. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – №5(41). – С. 2-7.

<sup>175</sup> Узунова Т.В. Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / Т.В. Узунова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59-64.

<sup>176</sup> Чайковская Л.А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности / Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №1(97). – С. 28-37.

<sup>177</sup> Шнейдман Л.З. Условные обязательства и условные активы / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 101-105.

вплинути на думку користувачів фінансової звітності<sup>178</sup>. Сотникова Л.В. дає наступне визначення умовного факту: «Під умовними фактами господарської діяльності слід розуміти факти (події) господарського життя, які призводять до виникнення зобов'язань, наявність яких підтвердиться лише в тому випадку, якщо в майбутньому виникне чи не виникне одна чи декілька невизначених подій, не підконтрольних повністю керівництву підприємства»<sup>179</sup>. Ліщук О.М. розглядає умовні факти господарської діяльності як суттєві факти значної невизначеності, ліквідація якої залежить від майбутніх подій чи дій, що потребують в силу їх можливого впливу на фінансову (бухгалтерську) звітність спеціального відображення в аудиторському висновку<sup>180</sup>. Визначення умовного факту господарського життя, дане О.М. Ліщук, на відміну від інших визначено з позицій впливу на аудиторський висновок.

На наш погляд визначення сутності поняття фактів господарського життя з невизначеними наслідками у бухгалтерському обліку повинно визначати критерії ідентифікації таких фактів.

Ідентифікація (від лат. *identificare* – ототожнення) – процес присвоєння комусь чи чомусь ідентифікатора (об'єктів обліку)<sup>181</sup>; можливість індивідуалізації – визначення в якості унікального, існуючого в просторі і часі об'єкта<sup>182</sup>. Американська асоціація бухгалтерів у 1966 році виділяє бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, який дозволяє вирішувати незрозумілі господарські ситуації і приймати дієві управлінські рішення»<sup>183</sup>. Тоді було введено нове поняття ідентифікації, яке поглинуло класифікацію, узагальнення, запис (фіксацію) і дозволило зосереджувати увагу на моменті «впізнання» факту господарського життя<sup>184</sup>.

В основі вказаної ідентифікації фактів господарського життя лягло встановлення на основі певних ознак рівності чи подібності різних об'єктів бухгалтерського обліку. Проте, оскільки господарське життя постійно змінюється та практично немає ідентично господарюючих суб'єктів, абсолютно однакових господарських фактів в ідеалі бути не може, можна

---

<sup>178</sup> Кутер М.И. Условные факты хозяйственной деятельности – новое или хорошо забытое старое? / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 30-37. – С. 37.

<sup>179</sup> Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с. – С. 4.

<sup>180</sup> Лищук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности) : автореферат дис. канд. экон. наук: 08. 00.12 / Е.Н. Лищук. – Новосибирск: РГБ, 2009.

<sup>181</sup> Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488 с. – С. 176.

<sup>182</sup> Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Ю. Медведев. – Москва : Издательство «Омега-Л», 2007. – 418 с. – С. 153.

<sup>183</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 371.

<sup>184</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 371.

говорити лише не про абстрактну, а конкретну рівність, тобто таку, що хоча і містить внутрішні відмінності, проте вони можуть бути вичерпні в процесі розвитку і залежать від впливу конкретних умов. Саме ж порівняння окремих фактів потребує попереднього вияву відмінностей від інших фактів. У бухгалтерському обліку прирівняння господарських фактів в процесі їх ідентифікації використовується тому, що при пізнанні стає необхідним і можливим у відомих умовах деяка ідеалізація і спрощення дійсності через конкретний об'єкт обліку.

Виходячи з цього під критеріями ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками в обліку слід мати на увазі основні ознаки, на основі яких можливо встановити момент відображення інформації через об'єкти обліку.

У вітчизняному обліковому законодавстві відсутнє поняття факту господарського життя з невизначеними наслідками, оскільки факт скоріше юридично-правова категорія, що не дозволяє визначити загальні критерії ідентифікації таких фактів, а лише їх об'єктів. Тому розвиток досліджень щодо облікового аспекту фактів господарського життя з невизначеним наслідком на сьогодні доцільно здійснювати у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності регламентовано<sup>185,186</sup>, де передбачено порядок застосування міжнародних стандартів публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками в обов'язковому порядку, а також іншими підприємствами, які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.

Тому, досліджуючи факти господарського життя з невизначеними наслідками доцільно керуватись МСФЗ, оскільки для ПАТ та ПрАТ це закріплено законодавчо<sup>187</sup>. Виходячи з цього, визначаючи які факти господарського життя з невизначеними наслідками підлягають обліковому відображенню, доцільно дотримуватись обов'язкових вимог створення даним реальним моментом дійсності юридичного чи конструктивного зобов'язання (згідно МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»), що призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи погашення цієї

---

<sup>185</sup> Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності від 07.12.2011 р. №12-208/1757-14830, №31-08410-06-5/30523, №04/4-07/702.

<sup>186</sup> Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24.10.2007 р. №211-р.

<sup>187</sup> Рішення Про схвалення інформаційного листа Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Щодо розкриття на фондовому ринку інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності» від 30.06.2010 № 1033: [Електронний ресурс] / <http://uapravo.net/akty/postanova-osnovni/akt8tyze8e/page9.htm>

заборгованості. Це на наш погляд перші критерії ідентифікації, яким повинен відповідати факт господарського життя з невизначеними наслідками, щоб бути прийнятим до розгляду для відображення.

Згідно п. 10 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (його явних чи неявних умов); законодавства; або іншої дії закону. Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли підприємство вказало іншим, що візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, облікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою; та як наслідок створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання. Штефан М.А. та О.А. Замотаєва натомість терміну «конструктивне зобов'язання» вживають «конклюдентне зобов'язання»<sup>188</sup>. На наш погляд, на практиці, доцільно використовувати термін «конструктивне зобов'язання», що визначено МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».

Самі факти господарського життя з невизначеними наслідками є тими діями чи подіями, що зобов'язують задоволення підприємством обґрунтованих вимог контрагентів, або ж дають право підприємству на виконання його вимог, погашення яких не можливо уникнути при нормальному господарському процесі.

Доцільно на основі ідентифікуючих ознак (юридичного та конструктивного зобов'язання) здійснити розподіл переліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

У бухгалтерському обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти господарського життя) ряд вчених (Т.А. Бутинець<sup>189</sup>, І.П. Василевич та М.В. Семенова<sup>190</sup>, Ю.В. Границя<sup>191</sup>, І.Е. Гущина<sup>192</sup>, Л.В. Демиденко<sup>193</sup>, А.В. Іванова<sup>194</sup>, Г.Ю.

---

<sup>188</sup> Штефан М.А. Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности / М.А. Штефан, О.А. Замотаева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 31 (181). – С.2-15. – С. 5.

<sup>189</sup> Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.

<sup>190</sup> Василевич І.П. Учет событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной жизни / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 14. – С. 14-18.

<sup>191</sup> Границя Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Границя. – Н. Новгород: РГБ, 2006.

<sup>192</sup> Гущина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28-32.

<sup>193</sup> Демиденко Л. В. Резерв по условным фактам хозяйственной деятельности / Л. В. Демиденко // Учет, налоги, право. – 2001. – №23.

<sup>194</sup> Иванова А.В. Комментарий к НБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»/ А. В. Иванова // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – № 10. – С. 33-36.

Касьянова<sup>195</sup>, Н. Клінов<sup>196</sup>, Н.А. Литнева<sup>197</sup>, Е.А. Мізиковський<sup>198</sup>, Н.В. Парушина<sup>199</sup>, Я.В. Соколов<sup>200</sup>, В.А. Терехова<sup>201</sup>, Т.В. Узунова<sup>202</sup>, Л.А. Чайковська та Ю.А. Якушева<sup>203</sup>, Л.З. Шнейдман<sup>204</sup> та ін.) обмежує переліком фактів, наведених ПБО 8/01 «Умовні факти господарського життя» Російської Федерації від 28.11.2001 року. Сотникова Л.В. даний перелік доповнює індосованими векселями, додатковими виплатами працівникам, що звільняються у зв'язку з скороченням чисельності штату, а також додатковими виплатами співробітникам у зв'язку з виходом на пенсію та ін.<sup>205</sup>. Границя Ю.В. доповнює даний перелік укладеними обтяжуючими контрактами та створенням резерву для погашення сумнівних і безнадійних боргів<sup>206</sup>. Вітчизняна дослідниця Т.В. Затока до умовних фактів господарського життя відносить неустойку, завдаток, заставу<sup>207</sup>. Ми пропонуємо для розгляду перелік фактів господарського життя з невизначеними наслідками, ідентифікованих на основі юридичного та конструктивного зобов'язання в дод. 1.2.

Проте, ідентифікувати факти господарського життя з невизначеними наслідками в обліку означає, насамперед, на основі відповідних критеріїв здійснити їх визнання чи розкриття через об'єкти бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що є безліч фактів, що мають ймовірність до

<sup>195</sup> Касьянова Г.Ю. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 / Г.Ю. Касьянова // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров – 2002. – № 3. – С. 49-50.

<sup>196</sup> Клинов Н. События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности / И. Клинов // Экономика и жизнь, бухгалтерское приложение. – 2001. – № 42.

<sup>197</sup> Лытнева Н.А. Оценка и учет условных фактов хозяйственной деятельности / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. – С. 3-8.

<sup>198</sup> Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Е.А. Мизиковский, Е.П. Елманова, С.А. Кемаева, В.И. Ясенов и др. - М.: Экономистъ, 2004. – 555 с.

<sup>199</sup> Парушина Н.В. Условные факты хозяйственной деятельности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 16-21.

<sup>200</sup> Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни - безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.v.buh.ru/document-931>.

<sup>201</sup> Терехова В.А. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – №5(41). – С. 2-7.

<sup>202</sup> Узунова Т.В. Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / Т.В. Узунова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59-64.

<sup>203</sup> Чайковская Л.А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности / Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №1(97). – С. 28-37.

<sup>204</sup> Шнейдман Л.З. Условные обязательства и условные активы / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 101-105.

<sup>205</sup> Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с. – С. 224-225.

<sup>206</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006. – С. 147.

<sup>207</sup> Затока Т.В. Вопросы признания некоторых видов обеспечений выполнения обязательств условными фактами хозяйственной жизни / Т.В. Затока / Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора ЖГТУ Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164с. – С. 63-66. – С. 65-66.

здійснення, виникають на основі юридичного та конструктивного зобов'язання, проте в обліку відображення не матимуть в результаті невідповідності критеріям ідентифікації облікових об'єктів для відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками. Тому перш ніж розглянути критерії ідентифікації об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками зупинимось на визначенні сутності даних понять.

Оскільки в результаті виникнення фактів господарського життя з невизначеним наслідком є ймовірність збільшення чи зменшення економічних вигод, що залежить від майбутніх подій, які можуть вплинути на достовірність оцінки, то об'єктами обліку є забезпечення майбутніх витрат і платежів, непередбачені активи та непередбачені зобов'язання. Факти господарського життя з невизначеними наслідками виступають підставами відображення даних об'єктів.

Розгляд визначення понять згідно МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», ПБО 8/2010 «Оціночні зобов'язання, умовні зобов'язання та умовні активи» РФ та П(С)БО 11 «Зобов'язання» дає змогу прийти до наступних висновків: міжнародний та вітчизняний стандарт ширше розкривають сутність непередбаченого зобов'язання, ніж російське положення в частині розгляду непередбаченого зобов'язання ще і як невизнаного теперішнього зобов'язання, що є малоімовірним та не достатньо достовірно оціненим; визначення непередбаченого активу ідентичне у російському та міжнародному стандартах, вітчизняні стандарти не містять поняття непередбаченого активу (лише в Інструкції до застосування плану рахунків розкрито коротку інформацію про непередбачені активи як об'єкти облікового відображення); існує термінологічна невідповідність єдиних за сутністю понять забезпечення, резерву та оціночного зобов'язання. На наш погляд доцільно дотримуватись терміну забезпечення згідно офіційного українського перекладу МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», оскільки воно дано ще і в П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Непередбачений актив є обліковим відображенням фактів господарського життя з невизначеними наслідками в частині можливого збільшення економічних вигод. МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» та ПБО 8/2010 «Оціночні зобов'язання, умовні зобов'язання та умовні активи» РФ умовні активи активами не вважають, отже не визнають як актив Балансу (Звіту про фінансовий стан). Дані стандарти, та і вітчизняна Інструкція про застосування плану рахунків № 291 в такому розумінні поняття непередбаченого активу розглядає лише як об'єкт, щодо якого розкривається інформація.

На основі розгляду понять непередбачених активів та непередбачених зобов'язань, забезпечень, через які відбувається ідентифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками в бухгалтерському обліку, необхідно чітко визначити критерії такої ідентифікації, що мають важливе значення для бухгалтерського обліку та контролю, оскільки вони є моментами «впізнання» на основі загальних ознак фактів господарського життя з невизначеним наслідком його конкретних об'єктів.

Деяко відмінним є підхід американських стандартів (US GAAP) до відображення в обліку непередбачених активів та непередбачених зобов'язань. Регламентация фактів господарського життя з невизначеними наслідками здійснюється американським стандартом FAS 5 «Облік непередбачених обставин (умовних фактів господарського життя)» (Accounting for Contingencies), прийнятого ще в березні 1975 р. Згідно нього визнаються в обліку непередбачені активи та зобов'язання, що мають контрактну основу за справедливою вартістю. Інші непередбачені активи та зобов'язання визнаються лише тоді, коли з великою ступінню ймовірності відповідають визначенню активів та зобов'язань на дату придбання<sup>208</sup>.

Щодо відмінностей в обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками за міжнародними та американськими стандартами, то Б. Епстейн (dr. Barry Epstein) зазначає, що хоча і відображення за даними стандартами схоже, проте різниця полягає в наступному: у МСФЗ непередбачені активи не визнаються, а US GAAP передбачає визнання деяких непередбачених активів; за US GAAP забезпечення рекомендовано вимірювати за нижньою межею необхідної суми, але не завжди дисконтувати представлену вартість, а згідно МСФЗ навпаки резерви рекомендовано вимірювати за більшою оцінкою з встановлених, дисконтуючи встановлену вартість, причому тут вагомий вплив має керівництво підприємства<sup>209</sup>. Інші американські дослідники Б. Дохрер (Bob Dohrer) та М. Марселлан (Marco Marcellan) висловлюють думку, що U.S. GAAP регламентує вищі вимоги до відображення фактів з невизначеними наслідками, ніж МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»<sup>210</sup>.

Крах великих компаній (Enron, WorldCom, Tyco, Arthur Andersen) сприяв зростанню важливості обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками в США, що підкреслено прийнятим Сенатом

---

<sup>208</sup> FAS 5 Accounting for Contingencies / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://10b5.pwc.com/PDF/SFAS% 205%20-%](http://10b5.pwc.com/PDF/SFAS%205%20-%)

<sup>209</sup> Epstein B. Accounting for Current Liabilities and Contingencies IFRS versus GAAP / Dr. Barry Epstein // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrsaccounting.com/ifrs-current-liabilities.html>

<sup>210</sup> Dohrer B. Provisions and Contingent Liabilities: IFRS vs. U.S. GAAP / B. Dohrer, M. Marcellan [http://www.mcgladrey.com/Resource\\_Center/Audit/Articles/provisions\\_contingent\\_liabilities\\_ifrs\\_gaap\\_071409.html](http://www.mcgladrey.com/Resource_Center/Audit/Articles/provisions_contingent_liabilities_ifrs_gaap_071409.html)



США Закону Сарбейнса-Окслі. Згідно даного закону передбачено включення інформації про всі суттєві за балансові угоди, операції, зобов'язання (в тому числі потенційні), що на даний момент чи в майбутньому можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансове положення емітента, у квартальну та річну звітність.

Американський досвід прийнятого Закону Сарбейнса-Окслі дозволяє виділити на наш погляд ще один критерій, що впливає на ідентифікацію фактів господарського життя з невизначеними наслідками в обліку – суттєвість. Суттєвість (*materiality*) – величина пропущених чи неправильно представлених бухгалтерських даних, що вводить в оману користувачів фінансової звітності. Суттєвість визначається як по величині суми, так і по значимості статті<sup>211</sup>. Тобто, від того, чи суттєвим є факт господарського життя з невизначеним наслідком чи ні і на скільки суттєвим залежить його визнання чи розкриття на стадії невизначеності, незавершеності факту. На думку Я.В. Соколова всі факти господарського життя в тій чи іншій мірі є умовними, проте бухгалтеру слід відображати в обліку лише суттєві (значимі) факти<sup>212</sup>.

Порівняння міжнародного та вітчизняного досвідів визначення критерію суттєвості наведено в дод. 1.3. Дослідження кількісних та якісних характеристик критерію суттєвості Австралії, Білорусії, Росії, США та України дозволило виявити, що кількісний критерій суттєвості інформації в нашій державі, Росії та Білорусії є однаковим – суттєвою признається сума, відношення якої до загального висновку відповідних даних за звітний рік складає не менше 5%. Якісні ж характеристики критерію суттєвості однакові в усіх країнах – показник вважається суттєвим, якщо його нерозкриття може вплинути на прийняття економічних рішень зацікавлених користувачів бухгалтерської звітності.

Викликає науковий інтерес підхід до розгляду критерію суттєвості, виділений Я.В. Соколовим, за яким суттєвість фактів господарського життя визначається ймовірністю його виникнення. Чим незвичайнішим, неочікуванішим є факт, тим він інформативніший і, відповідно, суттєвість його вища, він стає першочерговим для адміністрації<sup>213</sup>. Даний підхід підкреслює необхідність забезпечення бухгалтерським обліком інформації про факти господарського життя з невизначеними наслідками для прийняття рішень внутрішніми користувачами.

На основі зарубіжного та вітчизняного досвіду регламентування визнання та розкриття фактів з невизначеними наслідками узагальнимо

---

<sup>211</sup> Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с. англ. /Дж. Сигел, Дж. Шим. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII. – 408 с. – С. 228.

<sup>212</sup> Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни - безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.v.buh.ru/document-931>.

<sup>213</sup> Соколов Я. В. Значимость – важнейшая категория бухгалтерского учета / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 7-11. – С. 9.

найсуттєвіші критерії їх ідентифікації через об'єкти обліку (рис. 1.9). Обґрунтування виділених критеріїв ідентифікації в бухгалтерському обліку об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками наведено в дод. 1.4.



- – основні критерії, що є передумовою ідентифікації в бухгалтерському обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками через їх об'єкти
- ..... – критерії, що визначають визнання чи розкриття в обліку фактів з невизначеними наслідками через відповідні об'єкти

*Рис. 1.9.* Критерії ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками через облікові об'єкти забезпечень майбутніх витрат і платежів, резерву сумнівних боргів, непередбачених активів та непередбачених зобов'язань

На основі розглянутих критеріїв ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками через об'єкти бухгалтерського обліку узагальнимо, що з позиції облікового підходу факт господарського життя з невизначеним наслідком являє собою обумовлюючий юридичне або

конструктивне зобов'язання момент виникнення забезпечення, резерву сумнівних боргів, непередбаченого активу чи непередбаченого зобов'язання, визнання, розкриття якого залежать від ймовірності здійснення та суттєвості факту при прийнятті управлінських рішень.

Голов С.Ф. та В.М. Костюченко, коментуючи бухгалтерський облік за міжнародними стандартами, систематизували наступні критерії визнання та порядок відображення у звітності забезпечення і непередбачених зобов'язань за МСФЗ 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»: виникнення внаслідок минулої операції або події; залежність від майбутньої події; ймовірність здійснення майбутньої події; сума майбутнього зобов'язання<sup>214</sup>.

Розгляд облікового підходу до поняття фактів господарського життя з невизначеними наслідками на основі попередньо дослідженого філософського на наш погляд не розкриває всіх об'єктивних закономірностей таких дій, подій господарського життя, що зумовлюють їх відображення. Лише економіко-правовий підхід надає змогу розглянути кожен факт господарського життя з невизначеним наслідком як правовідносини підприємства з соціально-економічними партнерами з персоналістичних позицій, що пояснює необхідність відображення результатів даних відносин. При визначенні поняття соціально-економічних партнерів дотримуємось думки В.І. Кузя, який визначає їх як активних суб'єктів економічної та соціальної сфери, які є власниками різного роду ресурсів, беруть участь у суспільно-економічному відтворенні шляхом внесення ресурсів у діяльність суб'єктів господарювання, зацікавлені в отриманні: матеріальної винагороди, необхідної їм інформації для прийняття рішень, відчуття стабільності та приналежності до суспільно-економічних процесів<sup>215</sup>.

Факти господарського життя з невизначеними наслідками являють собою юридичні факти, оскільки зумовлюють юридичне зобов'язання підприємства перед соціально-економічними партнерами чи юридичне зобов'язання соціально-економічних партнерів перед підприємством. Такого роду відносини завжди матимуть характер правовідносин, учасники яких є носіями юридичних прав і обов'язків, визначених правовими нормами.

Поняття юридичного факту є дослідженим такими вченими, як Дієго дель Кастилло, Франческо Марчі, П'єром Гарньє. Так, Дієго дель Кастилло кожен факт господарського життя – купівлю, продаж, вклад і т. д. – трактував як договір. Облік своїм предметом з його точки зору мав

---

<sup>214</sup> Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с. – С. 464.

<sup>215</sup> Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах): дис. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Кузь Василь Іванович. – Житомир., 2011. – 184 с. – С. 17.

договори. Ціль обліку полягала в відображенні юридичних прав і потреб учасників договорів<sup>216</sup>. Франческо Марчі кожен факт господарського життя зводив до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу, тому й правова структура визначає його економічне положення<sup>217</sup>. П'єр Гарньє вважав, що на практиці 90% всіх фактів складають юридичні. Тому він говорив, що «... бухгалтерський облік є науковим методом нагляду юридичних і економічних фактів»<sup>218</sup>. Особливо актуальною думка вченого є в частині фактів господарського життя з невизначеними наслідками, оскільки більшість з них визначають юридичне зобов'язання.

Підставою для виникнення, зміни та припинення правовідносин є юридичні факти<sup>219</sup>. Кикоть Г.В. в дисертаційній роботі «Юридичні факти в системі правовідносин» (2006 р.) зазначає, що юридичні факти в механізмі правового регулювання виконують свою головну роль – забезпечують виникнення, зміну і припинення правових відносин<sup>220</sup>. Більшість фактів господарського життя з невизначеними наслідками є правостворюючими юридичними фактами (укладення договорів з приводу майбутнього здійснення підготовчих робіт сезонного виробництва; укладення договорів поруки, гарантійних договорів та інших видів забезпечення зобов'язань, виданих до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання за якими не настали; тощо).

Як результат правових відносин підприємства з його соціально-економічними партнерами виникає відповідальність, тобто обов'язок відповідати за належне виконання своїх зобов'язань. Виходячи із складу соціально-економічних партнерів (дод. 1.5) в частині фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід виділяти юридичну та соціальну відповідальність підприємства, при цьому соціальна відповідальність матиме як правовий (зумовлений юридичним зобов'язанням) так і неправовий (зумовлений конструктивним зобов'язанням) характер.

З даного приводу Г.В. Кикоть зазначає, що за своїм соціальним змістом юридичний факт має перш за все адекватно відбивати соціальну ситуацію. Це головна вимога до юридичних фактів і саме в цьому сутність їх ідентифікаційної функції. Вони повинні точно означити соціальну

---

<sup>216</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 79.

<sup>217</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 117.

<sup>218</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 328.

<sup>219</sup> Юридичний словник / за ред. Б.М. Бабія, В.М. Корецького, В.В. Цветкова. – К.: 1974. – 843 с. – С. 590.

<sup>220</sup> Кикоть Г.В. Юридичні факти в системі правовідносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 12.00.01 – «Теорія та історія держави і права» / Г.В. Кикоть. – Київ, 2006. – 19 с. – С. 9.

ситуацію, забезпечити її фіксацію в правовому регулюванні<sup>221</sup>.

Узагальнюючи підходи вчених можна розглядати юридичну відповідальність підприємства як обов'язок належного виконання норм права, а соціальну відповідальність як обов'язок підприємства належного виконання соціальних норм.

Юридична та соціальна відповідальність підприємства згідно наведених ознак є різними поняттями, що відрізняється якісно підходом до захисту прав суб'єктів правовідносин, щодо яких підприємство несе юридичну та соціальну відповідальність. Права ділових партнерів підприємства, щодо яких підприємство несе юридичну відповідальність, є більш захищеними, оскільки така відповідальність має примусовий характер, визначений вид і форму. Права працівників, споживачів, суспільства загалом є менш захищеними, оскільки не є засобом примусу, мають довільну форму, що залежить від виконання на підприємстві соціальних норм та особливостей здійснення соціальної політики. Виходячи з цього виникає об'єктивна потреба при здійсненні бухгалтерського обліку результатів таких правовідносин забезпечити відображення соціальної відповідальності підприємства через визнання та здійснення соціальних витрат, що з одного боку матиме інформаційне значення про здійснення соціальної політики підприємства та виконання соціальних норм, з іншого боку дасть змогу здійснити контроль за показниками виконання соціальних та екологічних зобов'язань підприємства, що в кінцевому результаті сприятиме захисту соціальних та екологічних інтересів. Проте однозначному відображенню в частині фактів господарського життя з невизначеними наслідками підлягають результати правовідносин, що зумовлюють як юридичну, так і соціальну відповідальність.

Виходячи з дослідженого економіко-правового аспекту вважаємо, що згідно даного підходу фактів господарського життя з невизначеними наслідками являє собою сукупність правовідносин підприємства з його соціально-економічними партнерами у процесі суспільного виробництва, розподілу, обміну і споживання благ, що залежать від майбутніх дій, подій та є правостворюючими умовами визнання та розкриття в обліку юридичної та визнання соціальної відповідальності.

Дослідження поняття фактів господарського життя з невизначеними наслідками згідно філософського, облікового та економіко-правового підходу дають змогу врахувати особливості існування таких фактів при визначенні функцій бухгалтерського обліку їх відображення –

---

<sup>221</sup> Кикоть Г.В. Юридичні факти в системі правовідносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 12.00.01 – «Теорія та історія держави і права» / Г.В. Кикоть. – Київ, 2006. – 19 с. – С. 11.

інформаційної, контрольної, аналітичної та захисту соціальних інтересів. Виходячи з проведених досліджень вважаємо за доцільне окреслити термінологічну визначеність поняття «факт господарського життя з невизначеними наслідками» виходячи з розглянутих підходів (рис. 1.10).

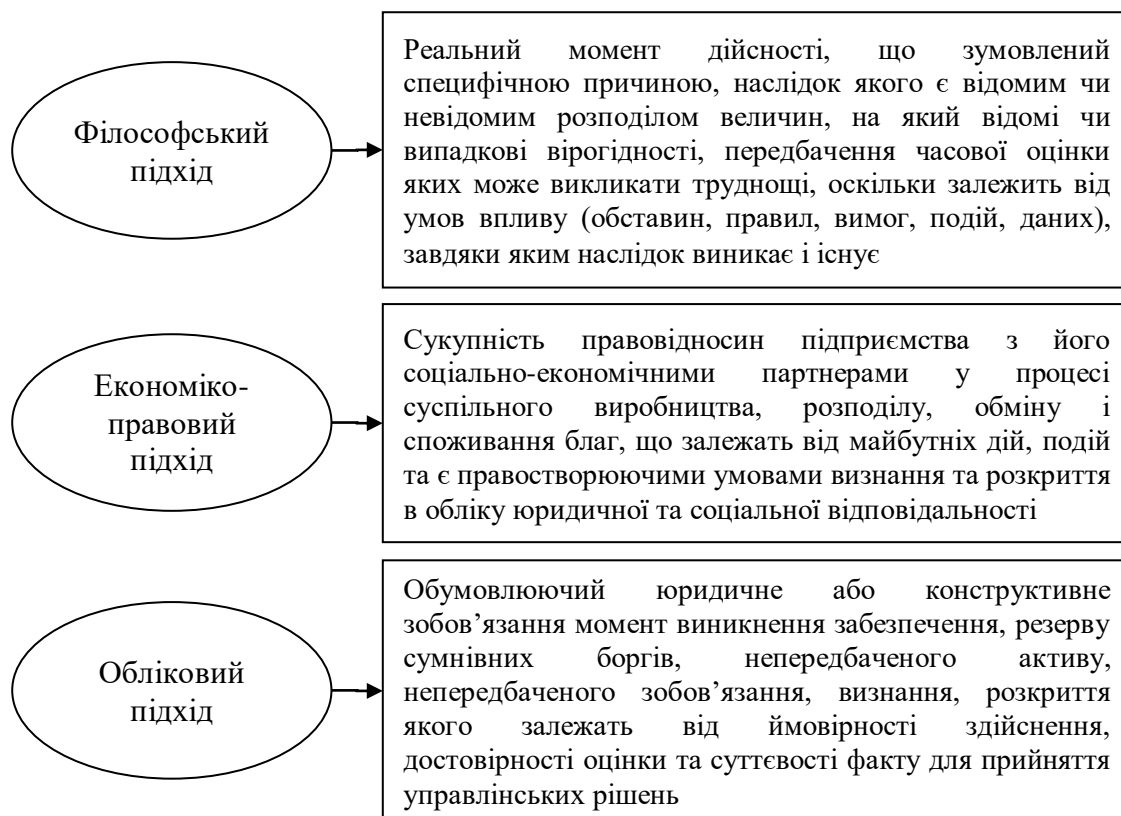


Рис. 1.10. Підходи до трактування поняття «факти господарського життя з невизначеними наслідками»

Особливості врахування виділених підходів до визначення сутності поняття «факт господарського життя з невизначеними наслідками» при удосконаленні організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю наведено в дод. 1.6.

Розгляд сутності поняття факту господарського життя з невизначеним наслідком з позицій даних підходів дозволить визначити та проаналізувати склад об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками з врахуванням досліджених облікових закономірностей їх ідентифікації та економіко-правового змісту, що за умов врахування при удосконаленні методичних положень обліку та контролю сприятиме розширенню аналітичності бухгалтерської інформації.

Дослідження причинно-наслідкових зв'язків фактів господарського життя дає підстави розглядати господарські факти як моменти дійсності, наслідки виникнення яких підлягають відображенню через об'єкти

бухгалтерського обліку. Факти господарського життя з невизначеними наслідками як специфічний тип господарського факту, в бухгалтерському обліку ідентифікуються через конкретні об'єкти лише за умов відповідності дослідженим критеріям: існування теперішньої заборгованості в результаті юридичного чи конструктивного зобов'язання, можливості розрахункового визначення оцінки факту, залежності від майбутніх подій, ймовірності здійснення, суттєвості.

Опрацювання наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених (О.А. Агеєвої, Д. Александера, А. Бриттона, Е. Йориссена, А. В. Биковської, І.П. Василевич, М.В Семенової, І.М. Вигівської, Н.В. Генералової, О. Гориної, І.Е. Гуциної, Н.П. Кондракова, Н.А. Литневої, Н.В. Парушиної, О.М. Ліщук, Л.В. Сотникової, А.В. Суворова, В.А Терехова, Т.В. Узунової, Л.З. Шнейдман, Л.А.Чайковської, Ю.А. Якушевої та ін.) показали, що вчені, незважаючи на розбіжності в пропозиціях щодо методик обліку та розкриття інформації, досліджуючи поняття факт господарського життя з невизначеним наслідком (в працях вчених умовного факту господарського життя), визначають облікове відображення даних фактів через забезпечення майбутніх витрат і платежів, непередбачені активи та непередбачені зобов'язання (в працях вчених резерви майбутніх витрат і платежів, умовні активи та умовні зобов'язання). Таке визначення об'єктів для відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками відповідає поняттю об'єкта бухгалтерського обліку, що кваліфікується як елемент господарських засобів і джерел їх утворення, що має грошову оцінку і відображається на рахунках бухгалтерського обліку<sup>222</sup>.

Проведені дослідження здійснено у відповідності до економічної концепції обліку. На думку проф. М.С. Пушкаря теоретичні концепції обліку зводяться до двох типів: економічної, яка вивчає факти господарської діяльності, процеси господарювання та їх класифікацію з метою визначення ефективності їх функціонування, та персоналістичної (предметом виступають особи, зайняті в господарських процесах – їх права, відповідальність, погляди, інтереси, в розпорядженні яких знаходяться цінності, ресурси, засоби та їх джерела)<sup>223</sup>. Проф. Н.М. Малюга, виходячи з інтерпретації фактів господарського життя, виділяє матеріалістичні (об'єкт) та персоналістичні (суб'єкт) облікові теорії<sup>224</sup>.

---

<sup>222</sup> Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 257.

<sup>223</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш., 2007 – 359 с. – С. 116-117.

<sup>224</sup> Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 132.

На наш погляд при розгляді об'єктів обліку для відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками не слід применшувати цінність персоналістичного підходу, що дає змогу підняти проблему реалізації законних прав, відповідальності суб'єктів правовідносин. Тобто необхідно здійснювати розгляд відображення об'єктів обліку в його відношенні до осіб, що причетні до господарської діяльності з метою розкриття найактуальнішого питання – необхідності облікового відображення. Це пов'язано з тим, що тип відносин, що існує в кожному факті, впливає на формування економічних інтересів.

Розгляд фактів господарського життя з невизначеними наслідками з позицій правовідносин підприємства з його соціально-економічними партнерами доцільно розглядати з позиції контрактної теорії неінституціоналізму, оскільки в основі таких правовідносин лежать різного роду домовленості у вигляді угод, контрактів, договорів. Представники контрактної теорії (Дж. Стігліц, І. Макніл, Р. Коуз, А. Алчіан, Г. Демсец, Р. Познер, А. Берклі, Г. Мінзом, У. Меклінг, М. Дженсен, Ю. Фама, Дж. Коммонс, О.І. Уільямсон) розглядали домовленості (угоди, контракти) необхідними умовами поведінки, що забезпечують як узгодження інтересів, так і забезпечення їх реалізації. Рациональність, орієнтація на особистий інтерес (опортунізм, просте слідування власним інтересам, змирення), поведінська невизначеність характеризують контрактного суб'єкта правовідносин як активного учасника взаємодії в процесі розподілу економічних вигод, що закріплюється різного роду угодами. Так, зокрема Дж. Коммонс вважає, що кожна угода містить три елементи: конфлікт, тобто зіткнення інтересів учасників угоди; взаємозалежність та взаємозв'язок інтересів учасників конфлікту; процедуру, тобто порядок вирішення конфлікту й укладання угоди<sup>225</sup>. На думку О. Уільямсона «мудрий господар – це скоріш не той, хто платить за опортунізм тією ж монетою, але той, хто намагається брати на себе і вимагати з інших «достовірні зобов'язання»<sup>226</sup>. Враховуючи погляди вчених дотримуємось думки, що облік може забезпечувати виконання контрактних гарантій, що сприяє узгодженню конфліктності інтересів учасників угод шляхом взяття на себе добровільно підприємствами «достовірних зобов'язань».

Облікове відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками можна розглядати як інструмент задоволення економічних

---

<sup>225</sup> Історія економічних учень: Підручник: у 2 ч. – Ч. 2 / За ред. В.Д. Базилевича. – 2-ге вид., випр. – К.: Знання, 2005. – 567 с. – С. 432.

<sup>226</sup> Мирова э кономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5т. / Сопред. Редкол. Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов. Т IV. Век глобальных трансформаций / Отв. ред. Ю.Я. Ольсевич. – М.: Мысль, 2004. – 942 с. – С. 470.



інтересів соціально-економічних партнерів підприємства через забезпечення врахування прав та обов'язків (рис. 1.11).

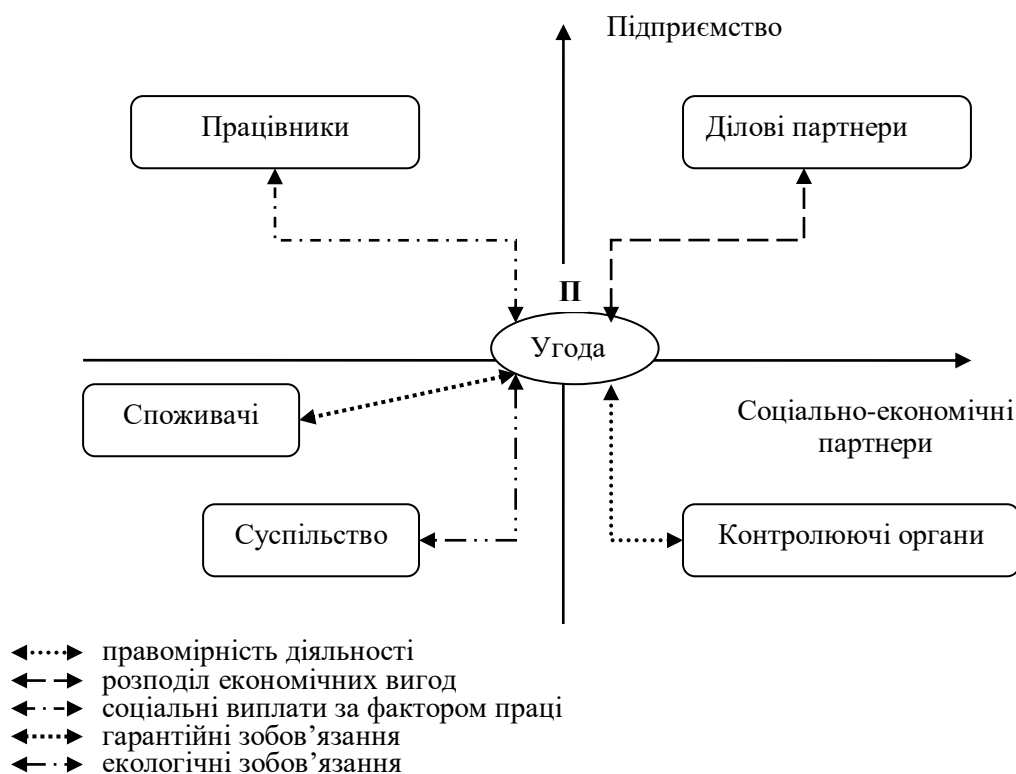


Рис. 1.11. Факти господарського життя з невизначеними наслідками як правовідносини підприємства з його соціально-економічними партнерами в контексті контрактної теорії

Дотримуємось думки, що сутність об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками визначається конкретним типом економіко-правових відносин підприємства з його соціально-економічними партнерами, що диференціює економічні інтереси суб'єктів у обліковому відображенні забезпечень майбутніх витрат і платежів, резервів сумнівних боргів, непередбачених активів та непередбачених зобов'язань. І механізм регламентування через облікову політику підприємства повинен забезпечувати узгодження економічних інтересів суб'єктів правовідносин через конкретизацію методик облікового відображення (рис. 1.12).

Корінько М.Д., Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко конкретизуючи типи відносин на підприємстві дотримуються норм Господарського кодексу, де визначено господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини<sup>227</sup>.

<sup>227</sup> Корінько М.Д. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: Монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, А.І. Пилипенко – К.: Видавництво: ТОВ «Клякса», 2009. – 520 с.

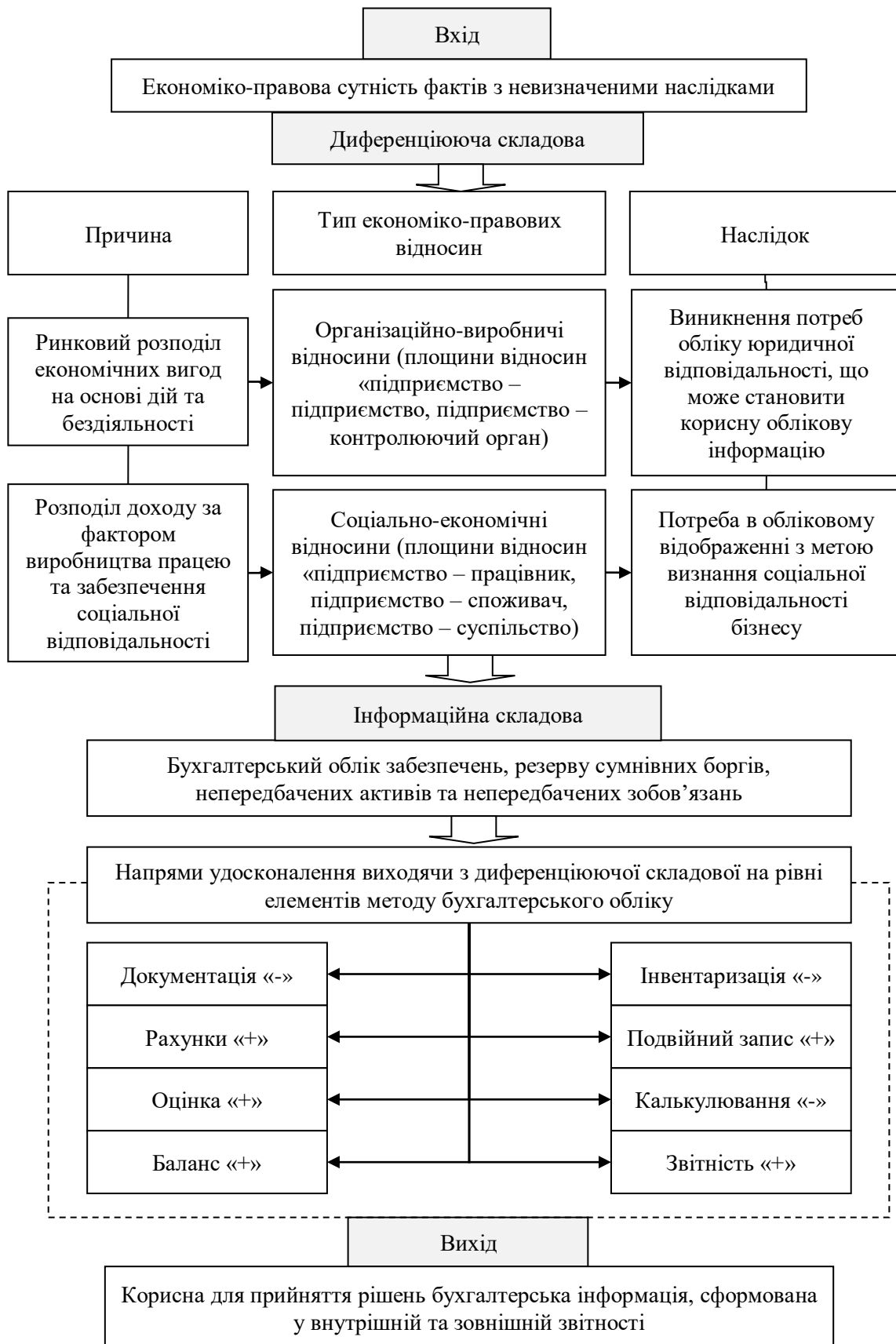


Рис. 1.12. Система облікового відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками на основі економіко-правового підходу

Розділяючи думки вчених вважаємо, що доцільно врахувати той факт, що трудові відносини не є предметом регулювання Господарського кодексу (до фактів господарського життя з невизначеними наслідками відносимо зобов'язання з виплат відпусток, матеріального заохочення, в основі яких лежать трудові відносини).

На основі аналізу переліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками з позицій економіко-правових відносин між суб'єктами, а також враховуючи конкретизацію типів господарських відносин за Господарським кодексом доцільно виокремити два типи відносин, що лежать в основі таких фактів, конкретизують значення бухгалтерського обліку та впливають на облікове відображення на рівні елементів його методу. Це організаційно-виробничі та соціально-економічні відносини. До організаційно-виробничих відносин на наш погляд слід віднести згідно Господарського кодексу господарсько-виробничі та організаційно-господарські типи відносин; до соціально-економічних – трудові відносини, внутрішньогосподарські та інші відносини, що обумовлюють виникнення соціальної відповідальності підприємства.

Згідно ст. 3 Господарського кодексу організаційно-господарські відносини є такими, що складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю. Господарсько-виробничими є майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності. Внутрішньогосподарськими є відносини, що складаються між структурними підрозділами суб'єкта господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділами<sup>228</sup>.

Організаційно-виробничі відносини виникають в результаті правовідносин підприємства з його контрагентами з приводу виробництва, розподілу, обміну та споживання благ, а також з приводу не завершених на звітну дату непорозумінь підприємства з контрагентами (площини відносин «Підприємство – Підприємство», «Підприємство – Контролюючий орган»).

Соціально-економічні відносини характеризують розподіл результатів праці (в частині забезпечення виплат відпусток та матеріального заохочення, показують в чийх інтересах відбувається розподіл фінансових та інших ресурсів) та забезпечення відповідальності перед суспільством за охорону навколишнього середовища та якісні показники виготовленої продукції (площини відносин «Підприємство – Працівник», «Підприємство – Споживач», «Підприємство – Суспільство»).

---

<sup>228</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22.

Бухгалтерський облік їх має важливе соціальне значення, оскільки відображення в обліку даних фактів сприяє визнанню та контролю соціальної відповідальності підприємства перед працівниками, споживачами, суспільством.

Факти господарського життя з невизначеними наслідками організаційно-виробничого та соціально-економічного типу характеризують домовленості відповідно юридичного та соціального характеру. Пушкар М.П. зазначає, що «домовленості виробляються у процесі тривалого існування й розвитку системи обліку, вони є віддзеркаленням досвіду ведення обліку та визнання його цінності для суспільства. Проте домовленості повинні бути доповнені механізмом дії систем обліку»<sup>229</sup>. Результати таких домовленостей на сьогодні є складовими об'єктів обліку, що включені в механізм дії на рівні всіх елементів методу бухгалтерського обліку.

Виходячи з дослідження диференціюючої складової фактів господарського життя з невизначеними наслідками вважаємо за необхідне конкретизувати ідентифікацію досліджуваних фактів через організаційно-виробничі та соціально-економічні об'єкти. Склад організаційно-виробничих та соціально-економічних об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками, сформованих на основі їх переліку, зазначено в табл. 1.11.

*Таблиця 1.11*

Склад об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками

№ з/п	Факти господарського життя з невизначеними наслідками	Об'єкти обліку
1	2	3
<i>Соціально-економічні факти господарського життя з невизначеними наслідками</i>		
1	Виникнення зобов'язання виплат відпусток персоналу	Забезпечення
2	Гарантійні зобов'язання підприємства щодо реалізованої ним в звітному періоді продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Забезпечення
3	Виникнення зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища (якщо підприємство вказало іншим сторонам, що воно візьме на себе ці зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою)	Забезпечення
<i>Організаційно-виробничі факти господарського життя з невизначеними наслідками</i>		
4	Судові процеси, в яких підприємство виступає відповідачем та рішення з яких прийняті, проте можуть бути виконані лише в наступні звітні періоди	Забезпечення
5	Судові процеси, в яких підприємство виступає позивачем та рішення з яких будуть виконані лише в наступні звітні періоди	Непередбачені активи
6	Не завершені на звітну дату судові процеси, в яких підприємство виступає відповідачем та рішення з яких будуть прийняті лише в наступні звітні періоди	Непередбачене зобов'язання

<sup>229</sup> Пушкар М.С. Метатегорія обліку або якою повинна стати теорія: [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш., 2007 – 359 с. – С. 122.

*Продовження табл. 1.11*

1	2	3
7	Гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, терміни виконання з яких не настали, проте існує висока ймовірність виконання зобов'язання	Забезпечення
8	Видані підприємством гарантії та забезпечення виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки)	Непередбачене зобов'язання
9	Отримані підприємством гарантії та забезпечення виконання зобов'язань та платежів	Непередбачені активи
10	Продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи їх переміщення в інший географічний регіон (якщо існує докладний офіційний план реструктуризації)	Забезпечення
11	Здійснення підготовчих робіт сезонного виробництва, що виникає внаслідок укладеного контракту	Забезпечення
12	Створення нематеріального активу (до моменту його патентування)	Непередбачений актив
13	Укладення форвардів, ф'ючерсів та опціонів (якщо події роблять такий контракт обтяжливим)	Забезпечення
14	Укладення форвардів, ф'ючерсів та опціонів	Непередбачене зобов'язання
15	Укладення форвардів, ф'ючерсів та опціонів	Непередбачений актив
16	Виникнення фактів, що підтверджують невпевненість погашення поточної дебіторської заборгованості	Резерв сумнівних боргів
17	Інші факти, що підтверджують виникнення теперішньої заборгованості, що ймовірно приведе до вибуття ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, які можна достовірно оцінити	Забезпечення
18	Інші факти, що підтверджують виникнення можливого зобов'язання чи теперішньої заборгованості, що ймовірно приведе до вибуття ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, які не можна достовірно оцінити	Непередбачені зобов'язання
19	Факти, що підтверджують виникнення можливого активу, що ймовірно приведе до збільшення економічних вигод, існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством	Непередбачені активи

Даний перелік об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками сформовано виходячи з вимог П(С)БО 11 «Зобов'язання», МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», а також виходячи з досліджених критеріїв ідентифікації в бухгалтерському обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками. В п. 12 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» вказується, що в загальному сенсі всі забезпечення є непередбаченими, оскільки вони не визначені за строками або сумою, проте термін «непередбачений» застосовується до активів та зобов'язань, які не визнаються, оскільки їх

існування буде підтверджене тільки після того як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством. Проте, забезпечення також залежать від перебігу подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. В МСБО 10 «Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу» (опубліковано 1978 р.), що діяв до набрання чинності 1 липня 1999 р. МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» чітко простежується обумовленість відображення даного об'єкту обліку непередбаченими подіями.

Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. За ознакою регулювання МСБО виділено наступні види забезпечень: забезпечення щодо гарантійного ремонту, забезпечення реструктуризації, забезпечення на обтяжливий контракт, забезпечення на виведення об'єкта з експлуатації, забезпечення на захист довкілля (МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»); забезпечення на виплату відпусток працівникам, забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення (МСБО 19 «Виплати працівникам»); забезпечення щодо податків на прибуток (МСБО 12 «Податки на прибуток»; забезпечення щодо визнання доходу (МСБО 18 «Дохід»)<sup>230</sup>. Проте, підприємства можуть створювати і інші види забезпечень за умов відповідності фактів господарського життя з невизначеним наслідком критеріям визнання забезпечення, що прописані в П(С)БО 11 «Зобов'язання»: забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена (п. 14).

Виділення резерву сумнівних боргів як об'єкта обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками потребує обґрунтування, оскільки не визначено ні національними, ні міжнародними стандартами фінансової звітності. Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. Навіть за умов наявності підтверджень визнання поточної дебіторської заборгованості сумнівною існує певна невизначеність: або ж в результаті впливу майбутніх подій дана заборгованість буде погашена, або ж мине строк позивної давності і буде впевненість про її неповернення боржником. Сам

---

<sup>230</sup> Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с. – С. 440.

факт виникнення сумнівного боргу на підприємстві є теперішньою заборгованістю, що обумовлена як правило юридичним зобов'язанням, оскільки «товарна» заборгованість виникає на підставі договору, контракту. При цьому існує не впевненість, а ймовірність того, що в результаті неповернення боргу матиме місце вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, або ж збільшення економічних вигод підприємства в результаті погашення дебіторської заборгованості. В частині оцінки в деяких випадках підприємство може достовірно оцінити суму, щодо якої існує сумнів неповернення на підставі первинних документів, проте, вважаємо, що в загальному відсутня впевненість в тому, яка частина суми буде повернута, а яка ні. Тобто оцінку наслідку можна визначити розрахунково. Виходячи з цього вважаємо факт виникнення сумнівного боргу фактів господарського життя з невизначеними наслідками, а резерв сумнівних боргів, що створюється за заборгованістю, щодо якої у підприємства є невпевненість її погашення дебітором, об'єктом обліку даного факту.

Щодо укладення форвардів, ф'ючерсів та опціонів, то на наш погляд дані факти можна ідентифікувати як забезпечення (якщо дані контракти обґрунтовано можна віднести до обтяжливих), а також як непередбачені активи та непередбачені зобов'язання, що відповідає критеріям розкриття.

Згідно Цивільного кодексу України (ст. 546) види забезпечення виконання зобов'язання представлені неустойкою, порукою, гарантією, заставою, притриманням, завдатком. Вважаємо, що видання гарантій, порук, внесення завдатку, застави, сплата неустойки є фактами господарського життя з невизначеними наслідками. Проте, в обліку на наш погляд слід створювати забезпечення лише за умов високої ймовірності здійснення даних фактів, в іншому випадку доцільно інформацію про такий факт розкрити, якщо вона є суттєвою, показавши через непередбачені зобов'язання чи непередбачені активи (наприклад, одержані гарантії від третіх осіб). Або ж визнати в частині суми, щодо якої існує впевненість як забезпечення, а суму, щодо якої існує сумнів показати як непередбачене зобов'язання (якщо це виконання зобов'язання підприємства, а не перед підприємством). Даний підхід відповідає п. 29 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»: у випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка за очікуванням буде погашена іншими сторонами, розглядається як непередбачене зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, за винятком рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Ідентифікація судових розглядів через об'єкти обліку забезпечення та непередбачені зобов'язання впливає з п. 16 МСБО 37 «Забезпечення,

непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».

Створення нематеріального активу до моменту його патентування на наш погляд можна розкривати через об'єкти непередбачених активів, якщо одержано їх в результаті незапланованої події.

Конкретизація моментів виникнення зобов'язання підприємства чи перед підприємством в частині досліджуваних об'єктів свідчить, що факти господарського життя з невизначеними наслідками, ідентифіковані через облікові об'єкти, є такими, що реально виникли. Проф. Н.М. Малюга, характеризуючи межі бухгалтерського обліку, зазначає: «Бухгалтерський облік відображає лише ті події, які вже відбулися в часі (тут йде мова про події, які впливають на стан майна підприємства та джерела його утворення, а також про події, які ще не настали, але обов'язково настануть (або укладений форвардний договір, або так передбачає законодавство) і вплинуть на фінансовий стан підприємства. Щодо майбутніх подій, прогнозів – бухгалтерський облік лише забезпечує необхідною для цього інформацією, але прогнозування до його сфери не входить»<sup>231</sup>. Тому дані об'єкти не лише входять в межі бухгалтерського обліку, але й забезпечують необхідною інформацією для здійснення прогнозів.

Дослідження фактів господарського життя з невизначеними наслідками з позицій персоналістичного підходу актуальним визначає питання потреб відображення організаційно-виробничих та соціально-економічних об'єктів бухгалтерського обліку ймовірних змін економічних вигод.

Потреби – це відчуття нестачі чогось суттєвого, що необхідне для підтримання життєдіяльності й розвитку організму, людської особистості та суспільства загалом<sup>232</sup>. Для підприємства цим необхідним для його розвитку є облікове відображення фактів господарського життя і зростають дані потреби подібно об'єктивному економічному закону зростання потреб: потреби в обліковому відображенні господарських фактів є безмежними взагалі враховуючи динамічність господарського життя (на певний момент (наприклад, на момент складання звітності), можна задовольнити потреби облікового відображення фактів, проте як результат подальших господарських дій чи подій виникнуть нові).

Так, як людина розрізняє потреби за їх важливістю та черговістю (піраміда потреб людини американського соціолога А. Маслоу), так і в бухгалтерському обліку слід на сьогодні виділити потреби первинні та вторинні. Первинні потреби полягають у відображенні на рівні елементів методу бухгалтерського обліку здійснених фактів, наслідки яких можливо

---

<sup>231</sup> Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 35-36.

<sup>232</sup> Аналітична економія: макроекономіка і мікроекономіка: Навч. посіб.: У 2 кн. – Кн. 1: Вступ до аналітичної економії. Макроекономіка / За ред. С. Панчишина і П. Островерха. – 4-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2006. – 723 с. – С. 51.



чітко визначити; вторинні – відображення на рівні елементів методу бухгалтерського обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

Забезпечення первинних потреб бухгалтерського обліку є об'єктивним процесом його існування – в усі часи дані потреби задовольнялись, хоча й значними якісними відмінностями в використанні елементів методу бухгалтерського обліку. Що стосується потреб в обліковому відображенні фактів господарського життя з невизначеними наслідками, то їм відводилась та відводиться другорядна роль (але все ж приділялась увага всіма школами (дод. 1.7), проте починаючи з середини ХХ ст. все частіше саме ці потреби зростають, що обумовлено високо ризиковим ринковим середовищем діяльності суб'єктів господарювання.

На сьогодні облікове відображення реально здійснених та фактів господарського життя з невизначеними наслідками становить інтерес, мотив здійснення бухгалтерського обліку. Усвідомлені потреби (економічні інтереси) зумовлюють благо – облікове відображення фактів. Характеристика облікового відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками як економічного блага наведена в дод. 1.8.

Розгляд інформаційних запитів в частині фактів господарського життя з невизначеними наслідками дає змогу узагальнити основну властивість облікового відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками – корисність. Вона представлена із позицій «попиту» облікового відображення. На думку М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перери більшість робіт, присвячених корисності для прийняття рішень, розглядаються лиш як потреби акціонерів та кредиторів<sup>233</sup>. Корисність – суб'єктивна користь, яку одержує індивід в результаті споживання товару чи послуги<sup>234</sup>. Тому приходимо до висновку, що корисність є загальною властивістю відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками задовольняти інформаційні потреби користувачів облікової інформації. Корисність облікової інформації в частині відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками може бути забезпечена лише на основі задоволення вимог достовірності, оперативності, повного висвітлення та суттєвості, що слід враховувати при удосконаленні методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю досліджуваних об'єктів.

Поняття «корисності», виходячи з ординалістської та кардиналістської теорій корисності має суб'єктивний характер, тому під даним поняттям будемо мати на увазі суб'єктивні почуття правильності прийнятого рішення

---

<sup>233</sup> Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 152.

<sup>234</sup> Краткий экономический словарь / Под ред. А.Н. Азримеяна. – 3-е изд.-М.: Институт новой экономики, 2005. – 1088 с. – С. 584-585.

на основі знання інформації про факти господарського життя з невизначеними наслідками.

Виходячи з даних проведеного дослідження конкретизуємо значення бухгалтерського обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками в розрізі соціально-економічних партнерів, що є користувачами облікової інформації (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Значення бухгалтерського обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками для користувачів облікової інформації

Соціально-економічні партнери	Інтереси
1	2
Менеджери	Заінтересовані в обліковій інформації щодо сумнівних боргів, забезпечень, що слід розглядати як вагомі фактори зменшення прибутку та, як наслідок – оплати та преміювання за рахунок отриманих результатів. Також заінтересовані в достовірному відображенню непередбачених активів та непередбачених зобов'язань з метою недопущення зменшення економічних вигод
Акціонери	Всі об'єкти обліку ФГЖ з невизначеними наслідками становлять їх економічний інтерес, оскільки від даних фактів залежить максимізація прибутку, зростання вартості акцій товариства, виплата високих дивідендів
Держава	В особі органів статистики, державної влади та місцевого самоврядування в частині фактів, що впливають на безперервність діяльності, фінансування програм соціальної сфери, в т.ч. екології, тощо
Працівники	Формування забезпечень виплат відпусток, а також суттєві умовно-негативні ФГЖ з невизначеними наслідками, що можуть вплинути на преміювання, фінансування соціальних програм підприємства, стабільність робочих місць
Контрагенти	Інтереси пов'язані насамперед з показниками резервів сумнівних боргів та забезпечень майбутніх витрат і платежів, що прямо впливають на показники фінансової стійкості існуючого та потенційного партнера
Суспільство	Формування та використання забезпечень майбутніх витрат і платежів, забезпечень виконання гарантійних зобов'язань за реалізованою продукцією, виконаними роботами, наданими послугами, забезпечень виплат відпусток

Виходячи з даних табл. 1.12 та на основі проведеного анкетування вважаємо за доцільне припустити, що облікове відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками організаційно-виробничого та соціально-економічного типу за умов достовірності, повноти висвітлення, суттєвості та оперативності забезпечує корисність облікової інформації. І завдання облікового відображення даних фактів –

задоволення вимог достовірності, оперативності, повного висвітлення та суттєвості, що сприяє максимізації корисності в частині фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

Розгляд класифікацій при дослідженні понять в бухгалтерському обліку є важливим теоретичним аспектом, що сприяє кращому розумінню та об'єктивнішому відображенню об'єктів класифікації. Так, на думку засновника позитивної теорії обліку Ж. Дюмаше дослідження різного роду явищ можна здійснювати лише шляхом їхньої класифікації; в результаті класифікації досліджуваних явищ одержуються визначені ряди цих явищ; при допомозі же окремих рядів тих чи інших явищ представляється можливим вивчити ці явища і таким чином пізнати їх<sup>235</sup>. Тому лише класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками дасть змогу детально їх пізнати та врахувати особливості в методиці бухгалтерського обліку та контролю.

Класифікація (лат. *classis* – розряд і *facere* – робити) – особливий випадок застосування логічної операції поділу об'єму понять, що представляють собою деяку сукупність поділів (поділів деякого класу на види, поділів цих видів і т.д.)<sup>236</sup>. До науково-обґрунтованої класифікації вітчизняними науковцями в сфері бухгалтерського обліку Ф.Ф. Бутинцем, С.В. Бардашем, Н.М. Малюгою та Н.І. Петренком висувається ряд вимог: підмножини, на які ділиться множина, не повинні перетинатися (мати спільні елементи); в сумі підмножини повинні складати вихідну множину об'єктів; кожен елемент повинен входити тільки до одного класу; поділ множини на групи повинен здійснюватися за однією ознакою<sup>237</sup>.

Враховуючи вимоги до класифікації, зазначені вченими, вважаємо, що класифікацію фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід розуміти як систематизований розподіл фактів господарського життя з невизначеними наслідками за домінуючими ознаками на види, підвиди для розкриття конкретної досліджуваної їх сторони та особливостей прояву з метою глибокого їх пізнання та використання для цілей обліку та контролю.

Аналіз досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених на предмет класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками (у працях вчених умовних фактів господарського життя) показав, що дане питання є одним з найменш досліджених. Вченими рідко наводяться конкретні класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками (в працях вчених умовних фактів господарського життя): більшість поділяє досліджувані об'єкти за

---

<sup>235</sup> Счетные теории Ф.М. Галагана в комментариях профессора Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с. – С. 43.

<sup>236</sup> Философский словарь / Под ред. Фролова. – 4-е изд. – М.; Политиздат, 1980. – 444 с. – С. 155.

<sup>237</sup> Контроль і ревізія / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ. – 2000. – 512 с. – С. 178.

наслідками впливу на забезпечення, непередбачені активи та непередбачені зобов'язання (О.А. Агеев<sup>238</sup>, Д. Александер<sup>239</sup>, А.В. Биковська<sup>240</sup>, І.П. Василевич<sup>241</sup>, Н.В. Генералова<sup>242</sup>, О. Горина<sup>243</sup>, Ю.В. Границя<sup>244</sup>, О.Є. Гущина<sup>245</sup>, Н.П. Кондраков<sup>246</sup>, Н.О. Литнєва<sup>247</sup>, Н.В. Парушина<sup>248</sup>, М.В. Семенова<sup>249</sup>, Я.В. Соколов<sup>250</sup>, Л.В. Сотникова<sup>251</sup>, А.В. Суворов<sup>252</sup>, В.А. Терехова<sup>253</sup>, Т.В. Узунова<sup>254</sup>); значна частина вчених приділяє увагу класифікації непередбачених зобов'язань (Ю.В. Границя<sup>255</sup>, Ю. Леонов<sup>256</sup>, І.В. Орлов<sup>257</sup>, Л.В. Сотникова<sup>258</sup> та ін.). Проте, непередбачені

---

<sup>238</sup> Агеева О.А. Практика применения ПБУ: события после отчетной даты и условная оценка / О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 14. – С. 45-49.

<sup>239</sup> Александер Д. Резервы, условные обязательства и условные активы МСФО 37 / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compage\\_gus2/080.asp](http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compage_gus2/080.asp).

<sup>240</sup> Быковская А.В. Условные факты хозяйственной деятельности в бухучете и отчетности / А.В. Быковская // Российский налоговый курьер. – 2007. – № 19.

<sup>241</sup> Василевич И.П. Аудиторская проверка последствий событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 4. – С. 43-47.

<sup>242</sup> Генералова Н.В. Признание резервов в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10. – С. 57-62.

<sup>243</sup> Горина Е. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности / Е. Горина // Финансовая газета. «Региональный выпуск». – 2007. – № 37. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.auditinform.ru/aupages-art-oufhd.html>.

<sup>244</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006.

<sup>245</sup> Гущина И.Э. Учет условных фактов хозяйственной деятельности / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 28-32.

<sup>246</sup> Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – «ИПБ-БИНФА», 2002. – 465 с.

<sup>247</sup> Лытнева Н.А. Оценка и учет условных фактов хозяйственной деятельности / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. – С. 3-8.

<sup>248</sup> Парушина Н.В. Условные факты хозяйственной деятельности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 16-21.

<sup>249</sup> Василевич И.П. Аудиторская проверка последствий событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 4. – С. 43-47.

<sup>250</sup> Соколов Я.В. Условные факты хозяйственной жизни - безусловное достижение бухгалтерской мысли / Я.В. Соколов. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.v.buh.ru/document-931>.

<sup>251</sup> Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с.

<sup>252</sup> Суворов А.В. Резервы, условные обязательства и условные активы / А.В.Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №5 (65). – С. 13-20.

<sup>253</sup> Терехова В.А. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – №5(41). – С. 2-7.

<sup>254</sup> Узунова Т.В. Применение условных фактов хозяйственной деятельности в отношении обеспечения обязательств / Т.В. Узунова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 59-64.

<sup>255</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006.

<sup>256</sup> Леонов Ю. Условные факты хозяйственной деятельности организации / Ю. Леонов // Московский бухгалтер. – М.: Издательство «Бератор-Пресс» [Электронный ресурс], Режим доступа: <http://mosbuh.berator.ru/article/1377>.

<sup>257</sup> Орлов И.В. Теория та методологія бухгалтерського обліку і контролю суб'єктів господарювання: дис. доктора экон. наук: 08.00.09 / І.В. Орлов. – Житомир, 2011. – 572 с.

<sup>258</sup> Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с.

зобов'язання є лише однією із складових об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками і здійснення класифікації даних об'єктів не дозволяє одержати вичерпну інформацію про найважливіші види фактів господарського життя з невизначеними наслідками та їх особливості.

У науковій літературі найповнішою є класифікація власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками (умовних фактів) для цілей бухгалтерського обліку та контролю російської дослідниці О.М. Ліщук<sup>259</sup> (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

Класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками (умовних фактів господарського життя) для цілей бухгалтерського обліку та аудиту, запропонована О.М. Ліщук

Класифікаційні ознаки	Види фактів господарського життя з невизначеними наслідками
1	2
За наслідками, визначеними станом на звітну дату при формуванні фінансової (бухгалтерської) звітності	- умовне зобов'язання; - умовний актив
За відношенням до зобов'язуючої події	- юридичне зобов'язання; - традиційне зобов'язання
За способом розкриття інформації в фінансовій (бухгалтерській) звітності	- ті, що відображаються (визнаються); - ті, що не відображаються (не визнаються)
За методами квантифікації	- реєстраційні; - розрахункові
За економічним змістом	- не завершені на звітну дату судові процеси; - не завершені на звітну дату непорозуміння з податковими органами; - гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання по яких не наступили; - враховані в обліку (дисконтовані) до звітної дати векселі, термін сплати яких не настав до дати підписання бухгалтерської звітності; - видані гарантійні зобов'язання підприємства що до проданої ним в звітному періоді продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг; - зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища; - продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства, закриття підрозділів підприємства чи їх переміщення в інший географічний регіон

<sup>259</sup> Ліщук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности) : автореферат дис. канд. экон. наук: 08. 00.12 / Е.Н. Лищук. – Новосибирск: РГБ, 2009.

*Продовження табл. 1.13*

1	2
За періодом	- поточні (по стану на звітну дату); - майбутні (події після звітної дати)
За признанням (створенням)	- оціночні зобов'язання; - умовні зобов'язання
За критерієм визначення порогового значення умовних подій	- обґрунтовані (з ймовірністю вище 90-95%); - ймовірнісні (з ймовірністю вище 50%); - можливі (з ймовірністю менше 50%); - такі, що ігноруються (з ймовірністю менше 1-5 %)
За видами невизначених подій чи умов по відношенню допущення неперервності діяльності	- фінансові; - юридичні (судові); - виробничі
За джерелами одержання аудиторських доказів	- внутрішні; - зовнішні; - змішані
За значимістю аудиторських доказів для формування заключної думки	- суттєві (значимі); - несуттєві (незначимі)

Дана класифікація за одинадцятьма класифікаційними ознаками найбільш повно з існуючих розкриває сутність фактів господарського життя з невизначеними наслідками, оскільки:

- 1) конкретизує облікові об'єкти фактів господарського життя з невизначеним наслідком;
- 2) визначає зміст, деталізуючи зобов'язуючі події;
- 3) розкриває методи квантифікації та особливості визнання фактів в обліку;
- 4) визначає види невизначених подій та фактор їх суттєвості.

Проте, дещо теоретизованим вважаємо розподіл за критерієм визначення порогового значення через неможливість (виходячи з сутності таких фактів) точно визначити на підставі ймовірності виникнення куди слід їх віднести: до обґрунтованих, ймовірнісних, можливих чи таких, що слід проігнорувати. Помилковим, на наш погляд є розподіл фактів господарського життя з невизначеними наслідками за періодом на поточні та майбутні, оскільки такі факти виникають в минулому та поточному періоді, а наслідки проявляються в майбутньому періоді, можливо після звітної дати.

Проблема класифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками розглядалась в дисертації Ю.В. Границі як з позиції наслідків – непередбачених активів та непередбачених зобов'язань (у праці вченої умовних активів та умовних зобов'язань), так і з позицій класифікації

самих непередбачених зобов'язань<sup>260</sup> за основами їх виникнення (рис. 1.13).

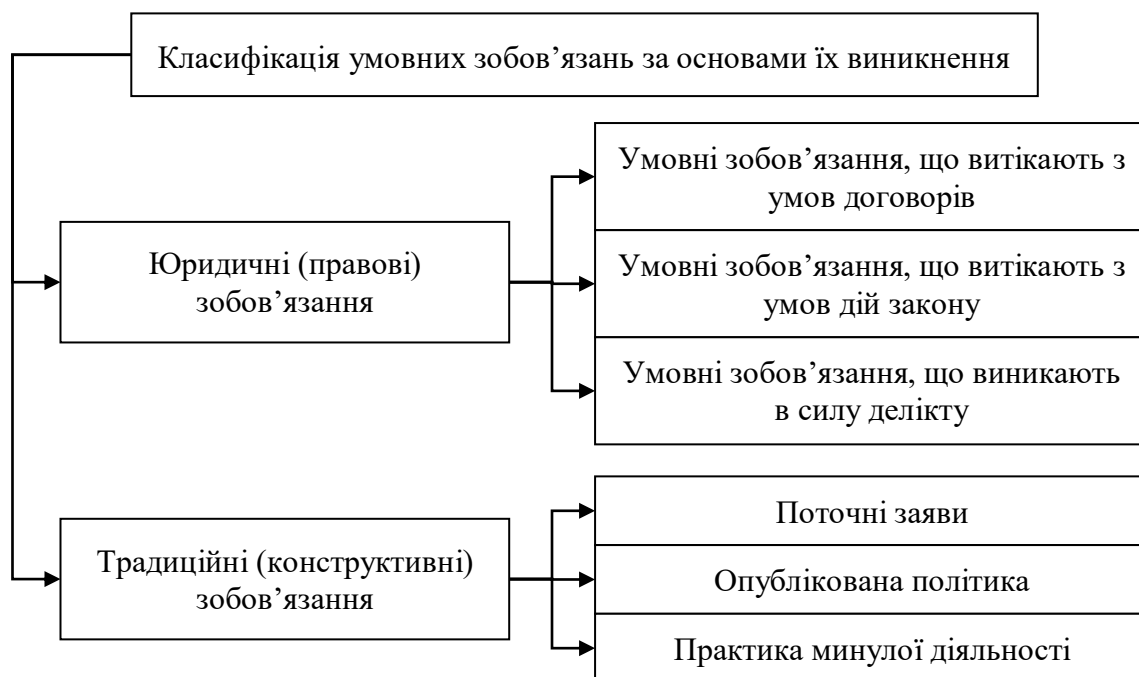


Рис. 1.9. Класифікація умовних зобов'язань (непередбачених зобов'язань) за Ю.В. Границею<sup>261</sup>

До непередбачених зобов'язань, що витікають з умов договорів вчена відносить видані гарантії на користь третіх осіб, гарантійні зобов'язання підприємства щодо проданої ним в звітному періоді продукції, продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства (стосовно виплати штрафів, пені, неустойок за порушення договірних зобов'язань), зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища, обтяжуючі контракти. Непередбачені зобов'язання, що витікають з умов дій закону включають майбутні зміни законодавства, що призводять до зобов'язань, виникнення сумнівних боргів, продаж чи припинення певного напрямку діяльності підприємства (в частині виплат компенсацій працівникам), зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища. Непередбачені зобов'язання, що виникають в силу делікту згідно даної класифікації розкриті незавершеними на звітну дату судовими процесами з податковими органами та іншими контрагентами. До підвидів традиційних зобов'язань (поточні заяви, опублікована політика, практика минулої

<sup>260</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006. – С. 15.

<sup>261</sup> Граница Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08. 00.12 / Ю.В. Граница. – Н. Новгород: РГБ, 2006. – С. 22.

діяльності) Ю.В. Границя відносить зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища та компенсаційні виплати працівникам<sup>262</sup>. Підхід класифікації, що розглядається вченою, розвиває вимоги визнання чи розкриття фактів господарського життя з невизначеними наслідками виходячи з виникнення юридичного чи конструктивного зобов'язання, що регламентується МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».

У вітчизняній науковій літературі класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками представлена І.М. Вигівською (класифікацію ризиків, представлену в кандидатській дисертації вченої, абстрагуючись, можна вважати класифікацією фактів господарського життя з невизначеними наслідками, виходячи зі слів І.М. Вигівської: «На нашу думку, розвиток події у майбутньому за певних умов, тобто ризик, можна з впевненістю ототожнювати з умовним фактом господарської діяльності»<sup>263</sup>). Вченою на основі проведених досліджень класифікації ризиків визначено ризики на різних рівнях економічної діяльності (макро-, мезо- та макрорівнях), встановлено вплив ризиків одного рівня на інший, окреслено взаємозв'язки (вплив) між ризиками всіх рівнів економічної діяльності<sup>264</sup>; визначено основні ризики, які супроводжують діяльність суб'єкта господарювання, враховуючи джерело їх походження по відношенню до підприємства: зовнішні та внутрішні<sup>265</sup>; та виділено три групи господарських ризиків: підприємницькі ризики, ризики непідприємницької діяльності та ризики, притаманні будь-яким видам і формам діяльності<sup>266</sup> (останні відображені на рис. 1.14).

Класифікації, розглянуті вченою, включають ширший зміст, ніж зміст поняття факту господарського життя з невизначеним наслідком. І це закономірно, оскільки, на думку вченої, умовний факт є першою складовою ризику (ризик-причиною), а другою його складовою (ризик-наслідком) є реальні факти господарської діяльності<sup>267</sup>.

---

<sup>262</sup> Границя Ю.В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12 / Ю.В. Границя. – Н. Новгород: РГБ, 2006. – С. 22.

<sup>263</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 84.

<sup>264</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 58.

<sup>265</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 60.

<sup>266</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 63-64.

<sup>267</sup> Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. кандидата экон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна. – Житомир, 2010. – 374 с. – С. 85.



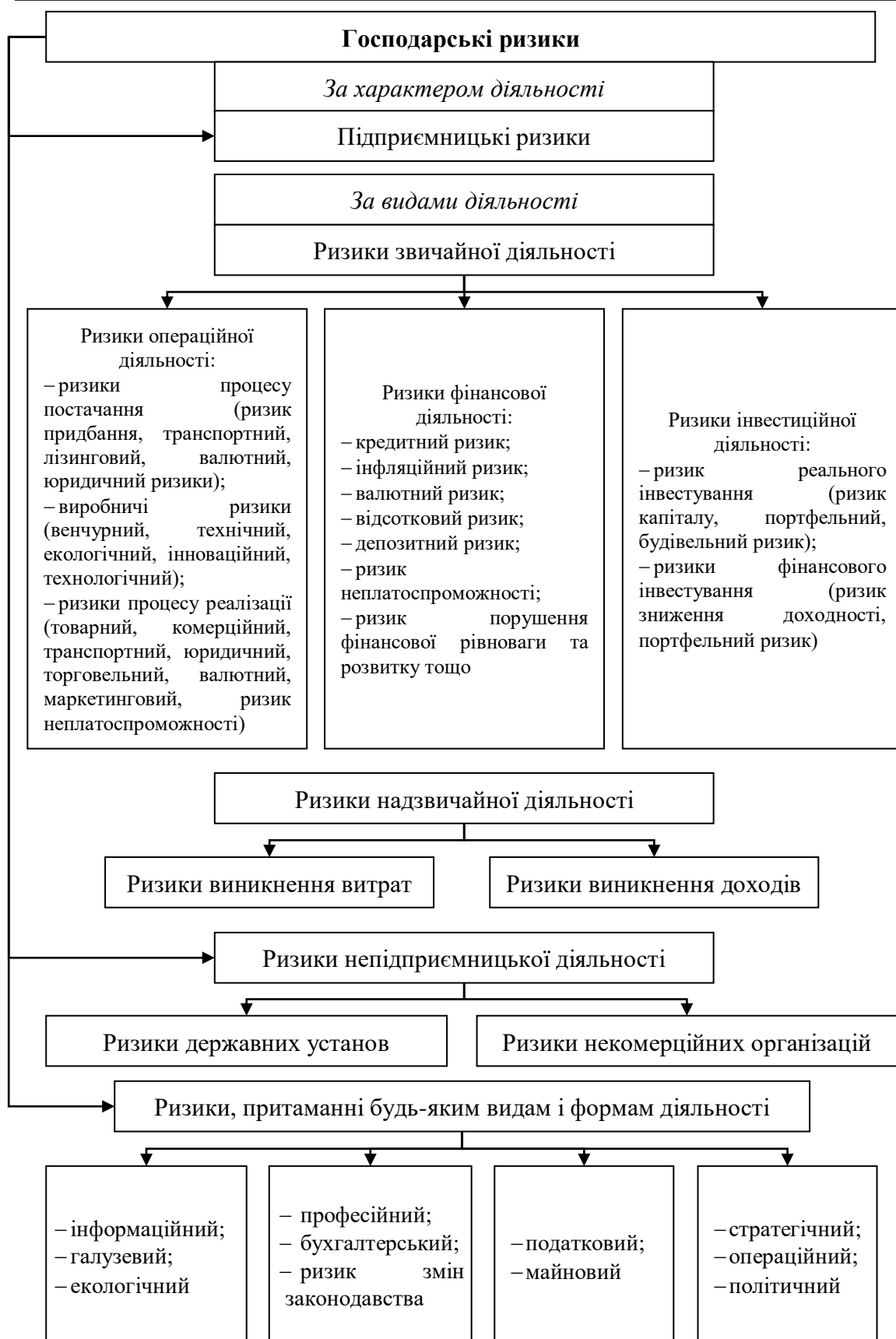


Рис. 1.14. Класифікація господарських ризиків з метою їх відображення в бухгалтерському обліку за І.М. Вигівською

Аудитор І. Верещагіна факти господарського життя з невизначеними наслідками (у праці вченої умовні факти господарського життя) поділяє на 3 типи: фінансові, виробничі (або операційні) та інші, при цьому не виділяючи класифікаційної ознаки<sup>268</sup>.

На відміну від аудитора І. Верещагіної, проф. М.І. Кутер та Д.В. Луговський за ймовірністю виникнення розподіляють факти господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти господарського життя) на:

– ті, що мають дуже низьку ймовірність бути здійсненими (неможливі); ті, що мають низьку ймовірність бути здійсненими (сумнівні);

– ті, що мають середню ймовірність бути здійсненими (невизначені);

– ті, що мають високу ймовірність бути здійсненими (наміри);

– ті, що мають дуже високу ймовірність бути здійсненими (впевненість)<sup>269</sup>. При цьому вчені факти господарського життя з невизначеними наслідками в часі відносять до майбутніх. Подібною є класифікація вітчизняної дослідниці В.С. Терещенко, яка в залежності від ступеня ймовірності класифікує факти господарського життя з невизначеними наслідками на: ті, про виникнення майбутньої події (подій) можна стверджувати з достатньою впевненістю; майбутня подія (події) швидше настане, ніж не настане; ймовірність того, що майбутня подія (події) настане вище за низьку, але нижче за високу; ймовірність того, що майбутня подія (події) настануть, достатньо низька; малоімовірно, що подія настане<sup>270</sup>.

Більшість російських вчених приділяють увагу не класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками, а класифікації їх облікового об'єкту – непередбачених зобов'язань. Так, зокрема Ю. Леонов, Л.В. Сотникова, Н.М. Томило так класифікують за способом відображення у звітності непередбачені зобов'язання (рис. 1.15).

Заслуговує уваги розроблена класифікація непередбачених зобов'язань (в праці вченого умовних зобов'язань) вітчизняного вченого І.В. Орлова. Вченим виділено сім класифікаційних ознак, де особливо викликає науковий інтерес класифікація за ступенем передбачуваності обсягу зобов'язань (передбачувані та непередбачувані). На наш погляд передбачувані зобов'язання являють собою забезпечення майбутніх витрат і платежів – тобто є об'єктом бухгалтерського обліку фактів

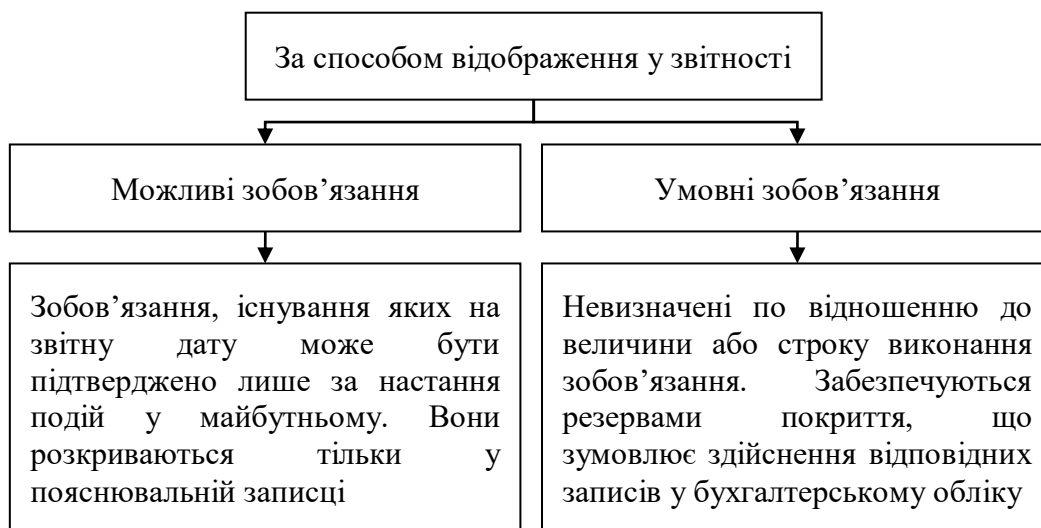
---

<sup>268</sup> Верещагіна И. Непрерывность деятельности и условные факты хозяйственной деятельности, или почему бухгалтеру не понять аудитора / И. Верещагіна: [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://spravka-jurist.com/base/part-ax/tx\\_csstfa.htm](http://spravka-jurist.com/base/part-ax/tx_csstfa.htm)

<sup>269</sup> Кутер М.И. Условные факты хозяйственной деятельности – новое или хорошо забытое старое? / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 30-37. – С. 34.

<sup>270</sup> Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / В.С. Терещенко. – Донецьк, 2007. – 166 с. – С. 121.

господарського життя з невизначеними наслідками, що визнаються. Такої ж думки дотримується В.С. Терещенко<sup>271</sup>. Непередбачені зобов'язання є об'єктами обліку фактів господарського життя, що підлягають розкриттю. В цілому, вважаємо, що в класифікації І.В. Орлова представлено умовно-негативні факти господарського життя, що призводять до зменшення економічних вигод підприємства, проте в обліку виступатимуть і як забезпечення майбутніх витрат і платежів, і як непередбачені зобов'язання.



*Рис. 1.15.* Класифікація умовних зобов'язань (непередбачених зобов'язань) за Ю. Леоновим, Л.В. Сотниковою, Н.М. Томило<sup>272,273,274</sup>

Дослідження класифікацій в науковій та періодичній літературі з бухгалтерського обліку свідчить про відсутність загальної класифікації власне фактів господарського життя з невизначеними наслідками у повному розумінні даного поняття у вітчизняній обліковій науці (вітчизняними дослідниками наводилась класифікація об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками в межах предмету здійснюваних досліджень); у зарубіжній літературі деякими авторами не розрізняється класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками окремо від класифікації їх наслідків, що не дозволяє проаналізувати значення власне факту як об'єктивного реального моменту дійсності, що не ідентифікований ще бухгалтером як

<sup>271</sup> Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: автореф. дис. канд. наук: 08.00.09 / Терещенко Вікторія Сергіївна. – К., 2008. – 22 с.

<sup>272</sup> Леонов Ю. Условные факты хозяйственной деятельности организации / Ю. Леонов // Московский бухгалтер. – М.: Издательство «Бератор-Пресс» [Електронний ресурс], Режим доступу: <http://mosbuh.berator.ru/article/1377>.

<sup>273</sup> Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2007. – 288 с. – С. 15.

<sup>274</sup> Томило Н.М. Комментарий к ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» / Н.М. Томило // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 4. – С. 29-32. – С. 30.

обліковий об'єкт. Це дозволяє осмислити значення та особливості фактів, що знаходять відображення, проте факти господарського життя з невизначеними наслідками, які не відображаються в бухгалтерському обліку мають не менш важливе значення, оскільки вони в обов'язковому порядку підлягають бухгалтерському контролю, що потрібно теж враховувати. Також в існуючих класифікаціях не конкретизовано впливу на фінансовий стан господарюючого суб'єкта, впливу суб'єкту на здійснення факту, що визначає можливість їх передбачення, не розглядається специфіка відображення наслідків на рахунках бухгалтерського обліку, тощо.

Оскільки поняття фактів господарського життя з невизначеними наслідками не регламентовано законодавчо та відсутня законодавчо закріплена класифікація, то з огляду на здійснений аналіз досліджень даного питання в науковій літературі виникає потреба узагальнити класифікацію включаючи лише найважливіші класифікаційні ознаки (табл. 1.14)

Таблиця 1.14

Класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками для цілей здійснення бухгалтерського обліку та контролю

Класифікаційна ознака	Види фактів з невизначеними наслідками	Характеристика	Призначення класифікаційної ознаки
1	2	3	4
За характером впливу на фінансовий стан	Умовно-позитивні факти	В результаті їх виникнення є ймовірність збільшення економічних вигод	Визначає вплив облікового відображення факту на показники фінансового стану
	Умовно-негативні факти	В результаті їх виникнення є ймовірність зменшення економічних вигод	
В залежності від впливу суб'єкту	Факти-дії	Мають цілеспрямований характер, залежать від економічних дій, що здійснюються в процесі господарювання	Дозволяє прослідкувати залежність об'єктів обліку від суб'єктивного впливу
	Факти-події	Не залежать від волі суб'єкта, можуть мати форсмажорний характер	
За відображенням в обліку	Факти, що знаходять відображення в обліку	Фіксуються в документах, регістрах обліку, звітності на стадії незавершеності, нереалізованості наслідку	Дозволяє визначити перелік контрольованих бухгалтером фактів не лише виходячи з тих, що знайшли своє відображення в обліку, але й тих, що не відображені
	Факти, що не знаходять відображення в обліку	Виникають на основі документів, проте відображенню в обліку не підлягають, оскільки є малоімовірні чи несуттєві, відобразатимуться в обліку в момент здійснення наслідку	

Продовження табл. 1.14

1	2	3	4
За видами діяльності підприємства	Виробничі	Пов'язані із забезпеченням, здійсненням, та в результаті процесу виробництва (наприклад, забезпечення підготовчих робіт сезонного виробництва чи забруднення навколишнього середовища в процесі виробництва)	Визначає причини виникнення тих чи інших фактів залежно від виду діяльності з метою віднесення на відповідний вид витрат
	Фінансові	Виникають в результаті фінансової діяльності підприємства (наприклад, укладення форвардної угоди)	
	Інші операційні	Характеризують організаційні відносини підприємства з контрагентами	
За можливістю передбачення	Передбачувані	Факти, щодо яких можливим є передбачення ймовірності здійснення та можливо надійно оцінити	Дозволяє визначити балансове чи позабалансове відображення, або ж невідображення фактів з невизначеними наслідками в обліку
	Непередбачувані	Факти, при яких не можливо надійно оцінити їх вплив і наслідки	
За специфікою відображення наслідків на рахунках бухгалтерського обліку	Резерв сумнівних боргів	Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»	Забезпечує визначення об'єктів обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками за бухгалтерськими рахунками
	Непередбачені активи	Позабалансові непередбачені активи, що обліковують на субрахунку 041 «Непередбачені активи»	
	Непередбачені зобов'язання	Позабалансові непередбачені зобов'язання, що обліковують на субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання»	
	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» із відповідними субрахунками	

За характером впливу на фінансовий стан господарюючого суб'єкта виділено умовно-позитивні та умовно-негативні факти господарського життя з невизначеними наслідками. Такий розподіл розкриває сутність впливу визнання об'єктів відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками на показники, що характеризують фінансовий стан господарюючого суб'єкта (показники ліквідності підприємства (коефіцієнт загальної ліквідності (покриття), коефіцієнт швидкої ліквідності, чистий оборотний капітал); показники платоспроможності

(фінансової стійкості) підприємства (коефіцієнт платоспроможності (автономії), коефіцієнт фінансування, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами, коефіцієнт маневреності власного капіталу, тощо)). В результаті умовно-позитивного факту (наприклад, підприємство подало судовий позов у зв'язку з простроченням термінів поставки сировини) виникає непередбачений актив, що в майбутньому може призвести до збільшення економічних вигод підприємства та покращення показників фінансового стану. В результаті умовно-негативного факту (наприклад, підприємство виступає відповідачем в судовому спорі) можливим є зменшення економічних вигод, що може призвести до погіршення показників фінансового стану.

Розподіл в залежності від впливу суб'єкту (факти-дії, факти-події) характеризує ряд об'єктивних та суб'єктивних обставин, що матимуть місце при існуванні фактів з невизначеними наслідками, а також можливість введення факту в систему обліку самим бухгалтером:

– факти-дії – мають цілеспрямований характер, можливий вплив суб'єкта господарювання (наприклад, видача гарантії, поручительства та іншого виду забезпечення зобов'язань, видані чи одержані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання по яких не настали, тощо);

– факти-події – не залежать від волі господарюючого суб'єкта, мають як правило форс мажорний характер (наприклад, забруднення прилеглих земель в результаті викиду шкідливих речовин через погіршення технічного стану обладнання).

Бухгалтерський облік фактів господарського життя з невизначеними наслідками залежить від суб'єкта ведення – бухгалтера, оскільки дані факти можуть бути обліковані в момент фактичного здійснення, а можуть на етапі невизначеності вводиться в систему обліку самим бухгалтером з метою рівномірного розподілу витрат між періодами, з метою забезпечення аналітичності облікової інформації та можливості контролю даних фактів. Подібного роду суб'єктозалежність розглядалась у працях таких вчених, як Я.В. Соколова<sup>275</sup>, М.О. Козлової<sup>276</sup> та О.О. Пархомчук<sup>277</sup>. Соколов Я.В. зазначає: «Дані бухгалтерії відносяться не до фактів, що мають реальність, незалежну від дійсності (тобто місцезнаходження реальності), а пов'язані з інтерпретацією дійсності, що дозволяє продовжувати максимально розумну (ефективну) господарську діяльність»<sup>278</sup>. Так, зокрема, О.О. Пархомчук вважає, що суб'єктозалежними фактами господарського життя варто визнати:

---

<sup>275</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с.

<sup>276</sup> Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування: Дис... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Козлова Марія Олегівна. – Житомир. – 2006 – 203 с.

<sup>277</sup> Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.О. Пархомчук. – Житомир. – 2011. – 187 с.

<sup>278</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с. – С. 14.

формування (використання, списання, коригування залишків) облікових резервів (в т.ч. резервного капіталу, резерву сумнівних боргів та інших оціночних резервів, резервів майбутніх витрат і платежів); відображення наслідків умовних фактів господарського життя (умовні активи, умовні зобов'язання); здійснення амортизаційних відрахувань; здійснення переоцінки активів<sup>279</sup>. Погоджуючись з думкою дослідниці вважаємо, що завдання бухгалтера в умовах зростання ризику – вчасно виявити факти господарського життя з невизначеними наслідками та відобразити об'єктивно ситуації, що склалась з метою забезпечення приймаючих рішення суб'єктів необхідною інформацією.

Оскільки облік фактів господарського життя з невизначеними наслідками залежить від бухгалтера, то за відображенням в обліку виділено факти, що знаходять відображення в обліку та факти, що не знаходять відображення в обліку. Дана класифікаційна ознака має важливе значення для забезпечення контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками: незважаючи на те, що бухгалтер може прийняти рішення про недоцільність відображення того чи іншого факту на момент невизначеності наслідку у зв'язку з його незавершеністю, проте бухгалтер все ж залишається тим суб'єктом, що здійснює контроль даного факту до моменту здійснення.

Класифікація фактів на виробничі, фінансові та інші розглядалась вже білоруською дослідницею І. Верещагіною<sup>280</sup> без критерію класифікації. На наш погляд таким критерієм є види діяльності підприємства. Тому:

1. Виробничі факти господарського життя з невизначеними наслідками пов'язані із забезпеченням, здійсненням процесу виробництва, а також виникають в результаті процесу виробництва. Конкретизація виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками наведена на рис. 1.16.

На сьогодні існують виробничі факти господарського життя з невизначеними наслідками, що не мають облікового відображення, проте впливають на показники діяльності підприємств, на фінансовий результат від операційної діяльності. Сюди слід віднести такі факти господарського життя з невизначеними наслідками, як, наприклад, втрата кваліфікованого управлінського персоналу чи здібних працівників; втрата основних ринків збуту продукції в результаті конкурентної боротьби та за інших умов (наприклад, скорочення обсягів експорту в результаті підвищення митних та немитних бар'єрів, тощо).

---

<sup>279</sup> Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.О. Пархомчук. – Житомир. – 2011. – 187 с. – С. 91.

<sup>280</sup> Верещагіна И. Непрерывность деятельности и условные факты хозяйственной деятельности, или почему бухгалтеру не понять аудитора / И. Верещагіна: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://spravka-jurist.com/base/part-ax/tx\\_csstfa.htm](http://spravka-jurist.com/base/part-ax/tx_csstfa.htm)



Рис. 1.16. Склад виробничих фактів господарського життя з невизначеними наслідками

2. Фінансові факти господарського життя з невизначеними наслідками виникають в результаті фінансової діяльності підприємства. Прикладом таких фактів є фінансові гарантії, укладення форвардних, ф'ючерсних та опціонних угод. Згідно П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансова гарантія – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань. Згідно п. 21 даного стандарту фінансова гарантія, яка відповідно до Положення (стандарту) 13 визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за справедливою вартістю або, якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, за більшим з двох значень — первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Тобто в обліку фінансові гарантії слід визнавати як забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Бухгалтерський облік форвардів, ф'ючерсів та опціонів як факти господарського життя з невизначеними наслідками вимагає конкретизації. В результаті виникнення таких фактів у підприємства можуть виникнути фінансові активи, фінансові зобов'язання, що в обліку можуть виступати як забезпечення, непередбачені активи та непередбачені зобов'язання, що обумовлені фінансовою діяльністю підприємства. На наш погляд відображати фінансові зобов'язання, що обумовлені укладенням даних



контрактів як забезпечення майбутніх витрат і платежів можна, якщо за даними контрактами неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту. Тому теперішню заборгованість за контрактом слід визнати як забезпечення. Дану особливість слід враховувати при віднесенні на фінансові витрати сум створених забезпечень майбутніх витрат і платежів в результаті укладання фінансових угод. В іншому випадку фінансові зобов'язання слід відобразити як непередбачені зобов'язання. Фінансові активи на наш погляд виходячи з принципу обачності слід розкривати як непередбачені активи. До фінансових фактів господарського життя з невизначеними наслідками доцільно віднести також зміну курсів валют при зовнішньоекономічній діяльності, зміни вартості, обумовлені інфляційними процесами, тощо.

3. До інших фактів операційної діяльності з невизначеними наслідками можна віднести судові процеси, в яких підприємство виступає позивачем або відповідачем та рішення за якими прийняті, але можуть бути виконані лише в наступні звітні періоди; зміни в податковому законодавстві, несвоєчасна реакція на які може призвести до виникнення не завершених на звітну дату непорозумінь з податковими органами з приводу сплати платежів до бюджету; гарантії, поручительства та інші види забезпечення зобов'язань, видані чи одержані до звітної дати на користь третіх осіб, строки виконання по яких не настали; виникнення не погашеної в термін, встановлений договором і не забезпеченої відповідними гарантіями заборгованості перед підприємством, тощо. Дані факти є фактами іншої операційної діяльності, що слід враховувати при віднесенні на інші операційні витрати.

За можливістю передбачення фактів господарського життя з невизначеними наслідками виходячи з їх сутності, виділено передбачувані та непередбачувані. В бухгалтерському обліку відображаються лише передбачувані факти господарського життя з невизначеними наслідками, незважаючи на те, що суму зобов'язання чи активу не можна оцінити достатньо достовірно. Непередбачувані факти господарського життя з невизначеними наслідками (коли щодо форм прояву немає на певний момент часу жодного уявлення, що ускладнює оцінку) слід обліковувати в момент їх фактичного здійснення, коли існує чіткий результат. Передбачувані факти з невизначеними наслідками мають як правило плановий характер, що пов'язано з тим, що це факти-дії; такі факти можливо надійно оцінити на основі документального підтвердження виникнення факту (наприклад, створення нематеріального активу до моменту його патентування). Непередбачувані факти обумовлені подіями, наслідки яких надійно оцінити не можливо, оскільки існує значна кількість умов впливу.

Проте, в складі фактів господарського життя з невизначеними наслідками слід виділити передбачувані та непередбачувані. Передбачуваними є забезпечення майбутніх витрат і платежів. Непередбачуваними – активи та зобов'язання, що розкриваються на позабалансових рахунках.

Наступна класифікація фактів господарського життя з невизначеними наслідками пов'язана безпосередньо з відображенням наслідків на рахунках бухгалтерського обліку. Дана класифікація забезпечує визначення об'єктів обліку та контролю фактів господарського життя з невизначеними наслідками за бухгалтерськими рахунками як резервів сумнівних боргів (рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»), позабалансових непередбачених активів (субрахунок 041 «Непередбачені активи»), забезпечень майбутніх витрат і платежів (рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» із відповідними субрахунками) та позабалансових непередбачених зобов'язань (субрахунок 042 «Непередбачені зобов'язання»).

Запропоновані класифікації відображають внутрішній зміст та форми прояву фактів господарського життя з невизначеними наслідками, знання та врахування яких дозволить конкретизувати методичні положення бухгалтерського обліку та контролю досліджуваних об'єктів.

Таким чином, ідентифікація та облікове відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками в традиційній системі бухгалтерського обліку дозволяє врахувати фактори ризику і невизначеності фінансово-господарської діяльності підприємства при формуванні інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

## ***Висновки до 1-го розділу***

За результатами дослідження сутності стратегічного управління та його інформаційного забезпечення можна зробити наступні висновки та припущення:

1. Основними відмінностями стратегічного управління від оперативного є орієнтація на зовнішнє середовище та перспективний стан розвитку суб'єкта господарювання, що неодмінно призводить до необхідності визначення стратегічних цілей розвитку (формування стратегії), побудови відповідної інформаційної системи (інформаційного забезпечення; інформаційної моделі), а головне вимагає від управлінського персоналу розуміння шляхів досягнення стратегічних цілей та вжиття

заходів щодо поєднання інструментів оперативного та стратегічного видів управління.

2. Стратегія розвитку суб'єкта господарювання передбачає, після досягнення стратегічних цілей, отримання ряду конкурентних переваг. Конкурентні переваги можуть реалізуватися в якості покращення становища на ринку (збільшення сегменту ринку, вихід на нові ринки, вихід на вже опрацьовані ринки з якісно новішими видами продукції); підвищення ефективності господарської діяльності (зменшення витрат за сталих обсягів виробництва та реалізації, впровадження ресурсозберігаючих технологій); зростання прибутковості фінансово-господарської діяльності (підвищення доходності господарської діяльності, залучення додаткових фінансових ресурсів на вигідніших умовах) тощо.

3. Розробка та реалізація стратегії розвитку суб'єкта господарювання передбачають досягнення позитивного рівня ефективності і результативності господарської діяльності при цьому на всіх етапах досягнення стратегічних цілей управлінському персоналу необхідна релевантна інформація для обґрунтування цілей, аналізу внутрішнього та зовнішнього середовищ, вибору альтернативи при прийнятті управлінських рішень, контролю за їх виконанням, оцінки досягнутих параметрів розвитку тощо. З цією метою неодмінним атрибутом стратегічного управління є побудова системи його якісного інформаційного забезпечення.

4. Питанням забезпечення якості облікової інформації при формуванні інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень повинна приділятися значна увага, зважаючи на той факт, що причиною кризових явищ у господарській діяльності підприємства може стати використання управлінським персоналом облікових даних, які неадекватно відображають економічний зміст господарських об'єктів та явищ.

5. Для формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління підприємством при організації бухгалтерського обліку слід враховувати наступні положення: організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна відповідати нормам чинних правових актів; при організації бухгалтерського обліку на підприємстві слід враховувати специфічні ознаки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання при виборі альтернативних варіантів облікових процедур; аспекти організації бухгалтерського обліку повинні знайти своє ґрунтовне відображення у внутрішніх розпорядчих документах; при організації бухгалтерського обліку суб'єкт організації повинен виходити з розуміння необхідності забезпечення якості облікової інформації; окремим чинником, що повинен впливати на організацію бухгалтерського обліку, зобов'язане бути фактор вивчення інформаційних запитів управлінського персоналу;

зміни в організації бухгалтерського обліку повинні відбуватися із врахуванням потенційно можливих змін в інформаційному забезпеченні процесу управління; в цілях підвищення якості облікової інформації доцільно провадити бухгалтерський контроль; необхідність систематичного проведення суб'єктом бухгалтерського контролю оцінки якості облікової інформації.

6. В системі стратегічного управління, зважаючи на необхідність прийняття стратегічних, нетипових, глобальних, неформалізованих, багатоцільових, довгострокових управлінських рішень, рішень в умовах невизначеності та рішень з багатьма критеріями, при формуванні його інформаційного забезпечення слід вести мову про необхідність побудови інформаційної моделі стратегічного управління. В основі інформаційної моделі стратегічного управління знаходяться інформаційні запити управлінського персоналу. Вони продукують необхідність формування інформаційного масиву економічної інформації та інших видів даних як із внутрішнього середовища, так із зовнішнього, забезпечуючи зменшення ризиків та невизначеностей у провадженні фінансово-господарської діяльності.

7. Визначення сутності поняття «факти господарського життя з невизначеними наслідками» базується на реальному моменті дійсності, що зумовлений специфічною причиною, наслідок якого є відомим чи невідомим розподілом величин, на який впливають відомі чи випадкові вірогідності, передбачення часової оцінки яких може викликати труднощі, оскільки залежить від умов впливу (обставин, правил, вимог, подій, даних), завдяки яким наслідок виникає і існує.

8. Дослідження сутності фактів господарського життя з невизначеними наслідками згідно облікового підходу здійснено виходячи з врахування критеріїв ідентифікації даних фактів через облікові об'єкти. Згідно облікового підходу вважаємо, що факти господарського життя з невизначеними наслідками – обумовлюючий юридичне або конструктивне зобов'язання момент виникнення забезпечення, резерву сумнівних боргів, непередбаченого активу чи непередбаченого зобов'язання, визнання, розкриття якого залежать від ймовірності здійснення, достовірності оцінки та суттєвості факту для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Додаток 1.1

**Класифікація фактів господарського життя**

Класифікаційна ознака	Види фактів господарського життя	Автор класифікації
1	2	3
Залежно від ролі суб'єкту	- дії (двосторонні); - події (односторонні)	Ф.Ф. Бутинець <sup>281</sup>
По відношенню до господарської одиниці	- внутрішні; - зовнішні	
За правомірністю	- правомірні (угоди); - неправомірні	
За рівнем узагальнення	- індивідуальні; - агреговані	
За тривалістю	- моментальні; - довготривалі; - абсолютні	
За складністю відображення в номенклатурі плану рахунків	- прості; - складні	
За ступенем впливу на фінансові показники	- модифікації; - пермутації	
За суб'єктами впливу	- юридичні; - економічні; - матеріальні	П'єр Гарньє <sup>282</sup>
За змістом	- статистичні; - юридичні; - економічні	Гомберг <sup>283</sup>
За завершеністю моменту здійснення	- реальні; - умовні	М.І.Кутер, Д.В. Луговський <sup>284</sup>
За своїм основним складом	- факти-дії; - факти-події; - факти-стану	Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк <sup>285</sup>
По відношенню до агентів	- зовнішні; - внутрішні; - змішані (економічні)	Ж. Мейєр <sup>286</sup>
За напрямком	- односторонні; - двосторонні	
За складом	- номінальні (гроші); - реальні (товари)	

<sup>281</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». / Вид. 2-е, доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

<sup>282</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>283</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>284</sup> Кутер М.И. Условные факты хозяйственной деятельности – новое или хорошо забытое старое? / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 30-37.

<sup>285</sup> Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: [Текст]: монография / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир: ЧП Рута, 2003, – 512 с.

<sup>286</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

*Продовження дод. 1.1*

1	2	3
За типом	- ті, що відображають початковий стан господарюючого суб'єкта; - ті, що відображають зміни в господарській діяльності господарюючого суб'єкта; - ті, що відображають кінцевий стан господарюючого суб'єкта.	М.Ю. Медведєв <sup>287</sup>
За кількістю задіяних сторін	- односторонні; - багатосторонні	
За посадовими особами, що приймають участь в факті господарського життя	- залежно від посадових осіб, що приймають участь в факті господарського життя	
За періодичністю повторення	- періодичні; - спорадичні (виникають час від часу, більш менш випадковим способом); - унікальні	
За економічним змістом	- залежно від стадії виробництва	
За місцем і часом	- минулі; - поточні; - майбутні	
За відношенням до свободи волевиявлення	- вольові акти; - незалежні від волевиявлення подій	
За очікуваністю	- заплановані (очікувані); - раптові	
За правомірністю	- правомірні (законні); - неправомірні (незаконні)	
За впливом на господарюючий суб'єкт	- позитивні; - негативні	
За відношенням до різних областей права	- за видом права	
За відображенням в обліку	- ті, що знаходять відображення в обліку; - ті, що не знаходять відображення в обліку	
Відношення до балансу	- зміни в активі; - зміни в пасиві; - зміни в активі і пасиві одночасно або в сторону збільшення або в сторону зменшення	

<sup>287</sup> Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы / М.Ю. Медведєв. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2001 – 752 с.

<sup>288</sup> Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 682 с.

*Продовження дод. 1.1*

1	2	3
По відношенню до середовища	- зовнішні; - внутрішні	М.С. Пушкар <sup>289</sup>
Час здійснення	- минулі; - поточні; - майбутні	
Зміст повідомлень	- економічні; - юридичні; - змішані	
Рівень узагальнення	- індивідуальні; - агреговані	
Тривалість	- моментальні; - тривалі	
Складність	- прості; - складні	
За характером взаємовідносин на підприємстві	- зовнішні; - внутрішні	
За відношенням до цілеспрямованої господарської діяльності	- стану; - дії; - події	Я.В. Соколов <sup>291</sup>
За відношенням до засобів і джерел їх утворення	- пермутації; - модифікації	
За типом зміни зобов'язань	- виникнення зобов'язань; - припинення зобов'язань; - зміна зобов'язань	
За відношенням до підприємства	- внутрішні; - зовнішні	
За типом підприємств	- факти сільського господарства; - факти промисловості; - факти торгівлі; - факти транспорту і т. д.	
За часом здійснення	- минулі; - поточні; - майбутні	
За змістом	- економічні; - юридичні; - змішані	
За формою реєстрації	- прості; - складні	

<sup>289</sup> Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 682 с.

<sup>290</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>291</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика / Я.В. Соколов. – 2000. – 496 с.

*Продовження дод. 1.1*

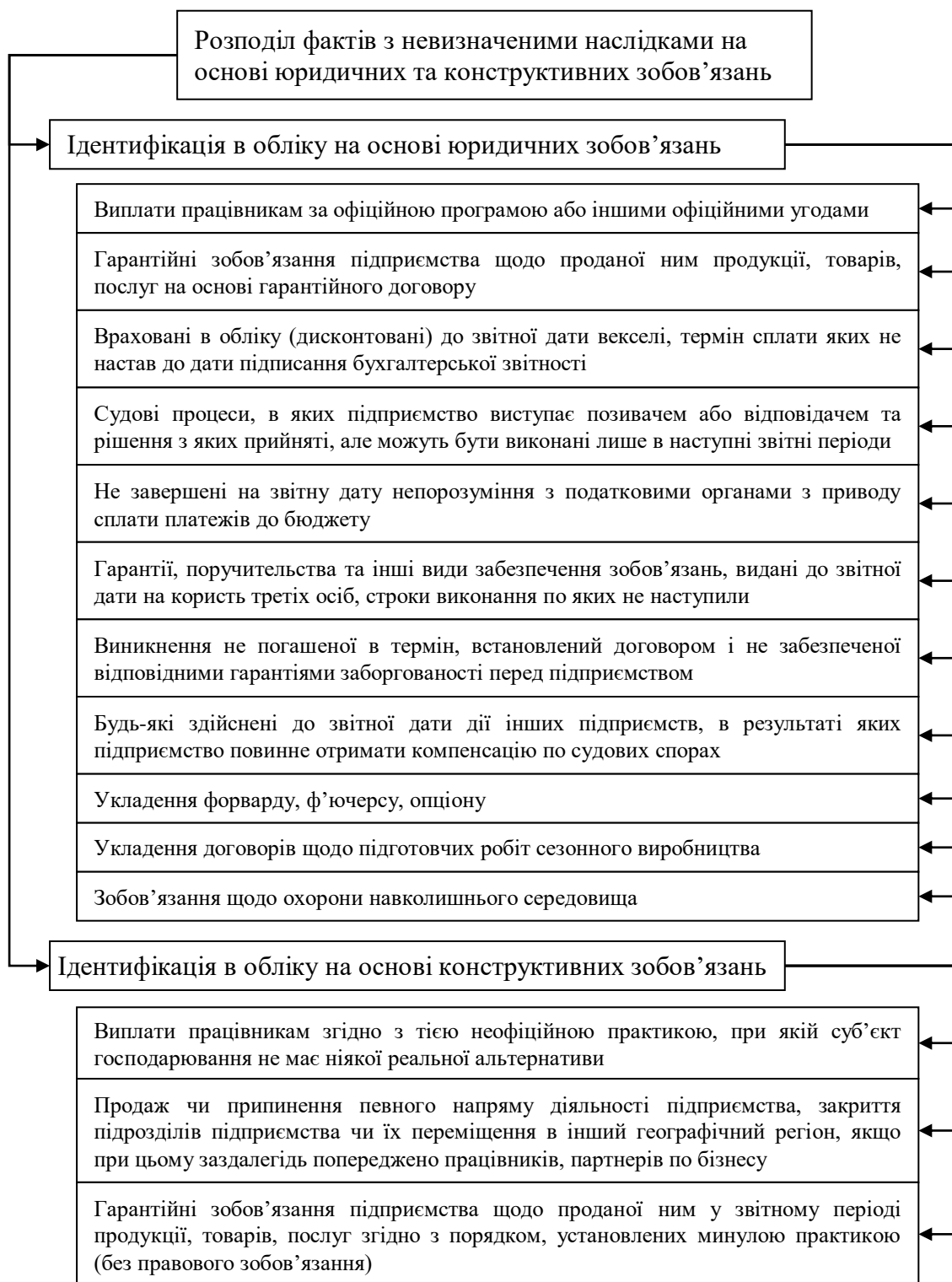
За інформативністю	- поділяються згідно коефіцієнта інформативності	Я.В. Соколов <sup>292</sup>
За рівнем узагальнення	- індивідуальні; - агреговані	
За тривалістю	- моментальні; - тривалі; - абсолютні	
За відношенням до господарського процесу	- статичні; - динамічні	

---

<sup>292</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика / Я.В. Соколов. – 2000. – 496 с.



**Перелік фактів з невизначеними наслідками, що виникли на основі юридичних та конструктивних зобов'язань**



Додаток 1.3

**Міжнародний досвід визначення критерію суттєвості**

Країна	Кількісні та якісні характеристики відображення критерію суттєвості
1	2
Австралія	Національними обліковими стандартами Австралії відхилення між обліковою та підтвердженою в результаті контрольної перевірки сумами в розмірі, що перевищує 10% признається суттєвим
Білорусія	Згідно п.3. Інструкції показник вважається суттєвим, якщо його нерозкриття може вплинути на прийняття економічних рішень зацікавлених користувачів бухгалтерської звітності. Вирішення на підприємстві питання про те, чи є даний показник суттєвим залежить від його оцінки, його характеру, конкретних обставин виникнення. Згідно загального правила суттєвою признається сума, відношення якої до загального підсумку відповідних даних за звітний рік складає не менше 5%. Даною інструкцією також відмічено, що організація може прийняти рішення про застосування іншого критерію суттєвості
Росія	Суттєвою признається сума, відношення якої до загального висновку відповідних даних за звітний рік складає не менше 5%. В звіті про прибутки і збитки необхідно відображати доходи, що складають 5 і більше процентів від загальної суми доходів організації за звітний період по кожному виду окремо і відповідні їм витрати. Суттєвими признаються ті способи ведення бухгалтерського обліку, без знання про застосування яких зацікавлені користувачі бухгалтерської звітності не можуть достовірно оцінити фінансове положення, грошові засоби чи фінансові результати діяльності організації
США	Суттєвість інформації визначається межами, в рамках яких бухгалтерська інформація може бути опущена чи неправильно представлена, і при виході за межі яких в міру виявлених обставин стає можливим, що судження чи обачно діючий суб'єкт, спираючись на інформацію, відчує на собі вплив того, що частина інформації була опущена чи представлена неправильно. Кількісні характеристики відсутні
Україна	Межі суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності: 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (5% підсумку балансу або 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань). 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або 25% фінансового результату від операційної діяльності). 3. Звіт про рух грошових коштів (5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності). 4. Звіт про зміни у власному капіталі (5% розміру власного капіталу підприємства)

Додаток 1.4

**Характеристика критеріїв ідентифікації в бухгалтерському обліку об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками**

№ з/п	Критерій ідентифікації	Характеристика
1	2	3
<i>Основні критерії, що є передумовою ідентифікації в бухгалтерському обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками через їх об'єкти</i>		
1	Існування теперішньої заборгованості в результаті юридичного чи конструктивного зобов'язання	Якщо в результаті факту з невизначеним наслідком виникає в підприємства чи перед підприємством теперішня заборгованість, обумовлена юридичним чи конструктивним зобов'язанням, що підтверджено документально, то це означає, що погашення не можливо уникнути, оскільки воно є обґрунтованим та реальним незважаючи на здійснення в майбутньому. Лише за таких умов факт з невизначеним наслідком як момент зобов'язуючої події може розглядатись як факт, що підлягає відображенню через відповідний об'єкт обліку. За інших умов (якщо погашення можливо уникнути), відображення в обліку не матиме, оскільки не являтиметься зобов'язуючою подією
2	Можливість розрахункового визначення оцінки факту	Можливість розрахункового визначення оцінки факту з невизначеним наслідком є передумовою його ідентифікації, оскільки якщо немає можливості визначення суми здійснення факту, то виходячи з вимог достовірності облікової інформації доцільніше відобразити факт в момент, коли така можливість буде. Достовірно визначити суму факту з невизначеним наслідком, ідентифікованого через обліковий об'єкт непередбаченого активу чи непередбаченого зобов'язання не можливо. Можливим є лише розрахункове визначення, наближене до достовірної, надійної оцінки. Даний критерій не може бути основним критерієм визнання чи розкриття непередбаченого активу чи непередбаченого зобов'язання, оскільки оцінка об'єктів обліку фактів з невизначеними наслідками здійснюється розрахунково
3	Залежність від майбутніх подій	Є основним критерієм ідентифікації факту з невизначеним наслідком як такого, що підлягає впливу об'єктивних та суб'єктивних умов, обставин в результаті майбутніх подій, що забезпечують зменшення чи збільшення економічних вигод підприємства

1	2	3
<i>Критерії, що визначають визнання чи розкриття в обліку фактів з невизначеними наслідками через відповідні об'єкти</i>		
4	Ймовірність здійснення	Є критерієм визначення можливості здійснення факту з невизначеним наслідком, що визначає його відображення. Визнанню в обов'язковому порядку підлягають високо ймовірні (probable) факти з невизначеними наслідками, щодо яких є відносна впевненість в здійсненні та можливі (reasonably possible) факти з невизначеними наслідками (на розгляд бухгалтера). Якщо ж ймовірність здійснення є невисокою (remote), то такі факти як правило підлягають розкриттю або й не розкриваються
5	Суттєвість	Є визначальним критерієм прийняття остаточного рішення про визнання чи розкриття фактів з невизначеними наслідками. За умов виникнення сумніву відображення, коли є невпевненість в здійсненні факту з невизначеним наслідком, рішення про визнання може прийматись за умов суттєвості факту, в іншому випадку, якщо факт є несуттєвим, може розкриватись чи не розкриватись на розгляд бухгалтера. Кількісний показник даного критерію в обов'язковому порядку має узгоджуватись обліковою політикою підприємства

**Додаток 1.5**

**Соціально-економічні партнери підприємства як суб'єкти  
правовідносин в процесі здійснення фактів господарського життя з  
невизначеними наслідками**

Соціально-економічні партнери (суб'єкти правовідносин)	Об'єкт правовідносин	Зміст правовідносин
1	2	3
Контрагенти (кредитори, брокери та інші ділові партнери)	Дії зобов'язаних осіб (купити, продати товари, цінні папери; виконати роботи, надати послуги, тощо)	Складаються з приводу розподілу економічних вигод між підприємством та його контрагентами
Контролюючі органи	Виконання підприємством норм законодавства	Контроль правомірності здійснення діяльності підприємства та правомірності відображення результатів цієї діяльності в бухгалтерському обліку
Працівники	Зобов'язання виплат персоналу	Складаються з приводу розподілу доходу за фактором виробництва – працею
Споживачі	Зобов'язання реалізації якісної продукції, якісного виконання робіт та надання послуг	Виникають в результаті забезпечення якісних показників реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг
Суспільство	Зобов'язання охорони навколишнього середовища	Полягають у виконанні підприємством екологічних зобов'язань перед суспільством

Додаток 1.6

**Особливості врахування виділених підходів до визначення сутності поняття «факт господарського життя з невизначеним наслідком» при удосконаленні організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю**

Підхід до визначення поняття	Коло проблем, що визначає підхід	Конкретизація визначених проблем	Особливості врахування піднятих проблем при розгляді організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю
1	2	3	4
Філософський	Закономірності існування таких фактів	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Залежність кінцевого наслідку від умов впливу.</li> <li>2. Альтернативність наслідку факту господарського життя.</li> <li>3. Невизначеність часу реалізації</li> </ol>	Врахування можливих умов впливу, альтернативних варіантів наслідку та часової диференціації при оцінці об'єктів фактів з невизначеними наслідками та здійсненні поточного і наступного бухгалтерського контролю
Обліковий (об'єктний підхід)	Критерії ідентифікації через об'єкти бухгалтерського обліку	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Існування теперішньої заборгованості в результаті юридичного чи конструктивного зобов'язання.</li> <li>2. Можливість розрахункового визначення оцінки факту.</li> <li>3. Залежність від майбутніх подій.</li> <li>4. Ймовірність здійснення.</li> <li>5. Суттєвість</li> </ol>	Врахування визначених критеріїв при класифікації, відображенні на рівні елементів методу бухгалтерського обліку: документації, оцінки, рахунків, подвійного запису, балансу, звітності; здійснення поточного та наступного бухгалтерського контролю виходячи з даних критеріїв. Конкретизація в обліковій політиці підприємств критеріїв, що визначають визнання чи розкриття в обліку фактів з невизначеними наслідками через відповідні об'єкти
Економіко-правовий (суб'єктний підхід)	Характер правовідносин підприємства з соціально-економічними партнерами	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дозволяє виділити потреби визнання соціальної відповідальності.</li> <li>2. Дозволяє виділити потреби визнання та розкриття юридичної відповідальності</li> </ol>	Конкретизація організаційно-виробничих та соціально-економічних об'єктів обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками та диференціація методичних підходів до їх облікового відображення

Додаток 1.7

**Особливості дослідження фактів господарського життя з невизначеними наслідками в різних школах бухгалтерського обліку<sup>293,294</sup>**

Назва школи	Основні аспекти дослідження
1	2
Італійська	Школою детально розглядалися всі факти господарського життя з невизначеними наслідками, що стосуються виконання договорів. Зокрема, значну увагу науковці приділяли обліку умовних прав та непередбачених зобов'язань, що забезпечували особливий порядок записів проводок фактів з невизначеними наслідками. Значним методологічним досягненням школи була спроба охарактеризувати рахунок делькредере (резерву сумнівних боргів) як особистий
Французька	Представники школи вважали, що обліковувати необхідно реальні товарно-матеріальні цінності, гроші, а не інформацію про непередбачувані події, що можуть вплинути на їх рух та кількість. Особові рахунки договірних зобов'язань були замінені безособовими рахунками резерву
Німецька	Німецька школа вивчала факти господарського життя шляхом дедукції, аналізуючи від загального до конкретного. Представники школи (Шер, Шмаленбах, Кальмес, Нікліш, Ле Кутр) вказували на зміни балансу і рахунків балансу кожним фактом господарського життя. Оскільки зміст фактів господарського життя вони вбачали в документах та реєстрах, що надходять в бухгалтерію, то факти господарського життя з невизначеними наслідками відображались в рамках формальної облікової процедури, їм відводилось місце на позабалансових рахунках
Англо-американська	Вважалось, що побудова системи обліку має принципово орієнтуватися не лише на факти господарського життя, обумовлені передбачуваними наслідками, але й на ті, що виникають в екстремальних умовах і наслідки яких передбачити створює труднощі. Бо, як вважають представники школи (Антоні, Гаррісон, Літлтон, Мейя, Патон, Хігінс та ін.) лише в такому випадку створюється можливість попередження негативних наслідків фактів з непередбачуваними наслідками. Відображення в обліку фактів з невизначеними наслідками мало на меті перетворити облік в цінний засіб управління
Російська	Деякі російські дослідники (А.К. Рощаховський, Арнольд, І.Р. Ніколаєв) є прихильниками резервування засобів для можливих збитків на спеціальному рахунку Делькредере. На відміну від них Л.І. Гомберг та А.П. Рудановський підтримували думку покриття резервами негативних наслідків фактів неповернення суми заборгованості. Більше того, Гомбергом навіть вказувались кількісні показники такого резервування від загальної суми боргу. Суттєвим було судження російських вчених (А.П. Рудановського, Н.А. Кіпарисов, С.К. Татур, М.Х. Жебрак, Н.В. Дембінського, М.И. Баканова, М.В. Дмитрієва та ін.) щодо заперечення позабалансових рахунків, наявність яких в обліку вони розглядали як пережиток юридичної теорії

<sup>293</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>294</sup> Бугинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.1: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»/ 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.

**Додаток 1.8**

**Облікове відображення фактів господарського життя з невизначеними наслідками як блага за різними політекономічними класифікаційними ознаками**

Класифікаційна ознака	Вид блага	Характеристика
1	2	3
За матеріальною формою	Блага-послуги	Забезпечують нематеріальні потреби суспільного виробництва, пов'язані з інформуванням, контролем та реалізацією соціальних та екологічних інтересів
За способом споживання	Суспільні	Визнання та розкриття інформації про них є загальнодоступним всім користувачам фінансової звітності
Залежності від прямого/непрямого задоволення потреб	Споживчі	Прямо задовольняють потреби користувачів облікової інформації
За типом реакції на зміни цін	Звичайні	При зростанні ціни (наприклад, зростанні витрат на експертні оцінки), облікове відображення їх може скорочуватись або здійснюватись в момент реалізації
За характером взаємного споживання	Доповнювачі	Доповнює основні потреби в обліку фактів здійснених, наслідки яких є чітко визначені
За характером реакції на зміну доходу	Вищі (якісні)	При зростанні фінансових можливостей підприємства облікове відображення таких фактів зростатиме як кількісно, так і якісно



## **РОЗДІЛ 2**

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

### **2.1. Бухгалтерський облік як інформаційна складова процесу прийняття стратегічних управлінських рішень**

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень<sup>295</sup>. Дане визначення характеризує сутність та цільові орієнтири бухгалтерського обліку з точки зору процедурного підходу. В цілях побудови системи управління бухгалтерський облік слід розглядати як процес ідентифікації релевантної фінансової та нефінансової інформації, її вимірювання та передачу користувачам, що дозволяє їм продукувати обґрунтовані судження і приймати управлінські рішення, раціональні у своїй побудові.

Система бухгалтерського обліку функціонує з метою надання користувачам (суб'єктам запиту) необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Дане твердження при дослідженні значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством вимагає розуміння процесу прийняття управлінських рішень та ідентифікації користувачів облікової інформації, їх інформаційних запитів. Також, в рамках практичної реалізації значення бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень, необхідними заходами виступають дії облікових працівників щодо чіткої ідентифікації інформаційних запитів управлінського персоналу, і як результат, формування масивів облікової інформації відносно етапів облікового процесу на підприємстві.

В умовах ускладнення господарських процесів та можливості вибору обліковими працівниками різних способів визнання та методів оцінки об'єктів обліку ідентифікуються проблеми появи побічних ефектів при використанні облікової інформації в цілях управління, що свідчить про зниження релевантності облікових даних при прийнятті управлінських рішень.

---

<sup>295</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Прийняття управлінського рішення – це постійна та відповідальна робота для управлінців всіх ланок системи управління суб'єкта господарювання. Необхідність прийняття рішень притаманна всім аспектам та часовим лагам фінансово-господарської діяльності підприємства.

Управлінське рішення – це вибір однієї з можливих альтернатив впливу на керовану систему, тобто це модель, в якій із певного числа варіантів вибирається кращий<sup>296</sup>. Під управлінським рішенням, також, слід розуміти акт, спрямований на вирішення проблемної ситуації<sup>297</sup>.

Таким чином, управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на керовану систему, яка реалізує вирішення управлінських завдань щодо досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Процес прийняття управлінського рішення – це комплекс дій управлінського персоналу, кількість та зміст яких визначається складністю вирішення управлінського завдання, потребою в оперативності прийняття та важливістю прийнятого управлінського рішення на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Одним із показників функціонування системи управління є здатність управлінського персоналу приймати обґрунтовані управлінські рішення. Успішність результатів від реалізації управлінських рішень багато в чому залежить від поетапних дій управлінського персоналу в процесі їх прийняття. Незважаючи на вид управлінського рішення управлінці всіх ланок повинні дотримуватися комплексу дій спрямованих на чітке визначення цілей рішення, вивчення досліджуваного питання (проблеми) та підходів до його вирішення, ефективну реалізацію управлінського рішення.

Менеджмент як наука про управління та як практична діяльність характеризується різноманітністю підходів до визначення послідовності управлінських дій в ході прийняття управлінських рішень.

Соколов Я.В. та М.Л. Пятов наводять загальну схему прийняття рішення, яка містить наступні елементи<sup>298</sup>:

1) ціль – підвищення ефективності господарських процесів. Бухгалтерські дані покликані виявити проблеми управління ними, тому не випадково облік передбачає систему рахунків, за якою кожний рахунок є вікном через яке спостерігає адміністрація; баланс виступає загальним цільовим документом, який оцінює ефективність управління;

<sup>296</sup> Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: Підручник / І.Б. Гевко. – К.: Кондор, 2009. – 187 с. – С. 8.

<sup>297</sup> Саак А.Э. Теория управления: Учебное пособие / А.Э. Саак, В.Н. Тюшняков. – Таганрог: Изд-во ТРТУ. – 2003. – 128 с. – С. 55

<sup>298</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 216-217.

2) засоби – ресурси, які дозволяють вирішити проблему, тобто перейти від наявної ситуації до бажаної;

3) ймовірність при наявних засобах вирішити проблему (в даному випадку мова йде про суб'єктивну ймовірність, що вимірює ступінь впевненості управлінця у правильності власного рішення);

4) час, необхідний для вирішення проблеми: чим більший даний час, тим більша можливість допущення помилки в управлінському рішенні;

5) прийняття рішення, що включає з'ясування ситуації, обробку даних, аналіз управлінських альтернатив, вибір оптимального варіанту і його реалізація;

б) контроль виконання – важливий елемент успішного управління;

7) оцінка практично реалізованого рішення і виявлення нових можливостей, пов'язаних з виникненням нової господарської ситуації.

Саак А.Е. зазначає, що в класичному розумінні розробка і прийняття управлінського рішення передбачає наступні етапи<sup>299</sup>: 1) формулювання завдань та цілей; 2) вивчення проблеми; 3) вибір і обґрунтування критеріїв ефективності та можливих наслідків від прийнятих управлінських рішень; 4) розробка можливих варіантів вирішення управлінських завдань; 5) вибір та кінцеве формування управлінського рішення; 6) прийняття рішення; 7) доведення управлінського рішення до виконавців; 8) контроль за виконанням управлінського рішення.

Складові елементи процесу розробки і прийняття рішення відображають практичне застосування функцій управління до окремого об'єкта управління або ж їх сукупності.

Друрі К. виділяє сім етапів прийняття управлінського рішення, які поділяються на дві групи (етапи процесу планування: 1-5 етап, етапи процесу управління: 5-7 етап)<sup>300</sup>: 1) визначення цілей; 2) пошук альтернативних варіантів дій; 3) збір даних, пов'язаних з альтернативними діями; 4) вибір із множини альтернативних дій; 5) реалізація прийнятих рішень; 6) порівняння фактичних і запланованих результатів; 7) корегування виявлених відхилень від плану.

Особливістю наведених етапів процесу прийняття управлінських рішень є декларування не просто аналізу досягнення поставлених цілей, а порівняння фактичних та запланованих показників. Тобто, вже на початкових етапах прийняття управлінських рішень, використовуючи поточну та перспективну інформацію, слід визначати потенційні показники розвитку. Дотримання даної послідовності прийняття та реалізації управлінських рішень свідчить про одновекторність

<sup>299</sup> Саак А.Э. Теория управления: Учебное пособие / А.Э. Саак, В.Н. Тюшняков. – Таганрог: Изд-во ТРТУ. – 2003. – 128 с. – С. 55

<sup>300</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с. – С. 15.

управлінського процесу, спрямованого на досягнення конкретних цілей.

Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень<sup>301</sup> наведена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень

Таким чином, зважаючи на різноманітність управлінських рішень за своїм змістом, дії управлінського персоналу на окремих етапах процесу прийняття управлінських рішень є різними. В окремих випадках можливе упущення управлінських дій на певних етапах, для прикладу, якщо необхідно прийняти традиційне чи формалізоване управлінське рішення. Проте, в будь-якому випадку управлінський персонал при прийнятті управлінських рішень опрацьовує певний масив інформації, що вимагає при прийнятті управлінських рішень формувати інформаційне забезпечення даного процесу.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – це базовий елемент на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та наданні різноманітних кількісних та якісних показників інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства відповідно до потреб суб'єкта управління.

В основі інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стоїть облікова інформація. Під обліковою інформацією слід розуміти дані про господарські операції та об'єкти, що

<sup>301</sup> Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: Підручник / І.Б. Гевко. – К.: Кондор, 2009. – 187 с. – С. 23.

отримуються на всіх стадіях облікового процесу в ході їх ідентифікації та обробки.

Структура облікової інформації в управлінні суб'єктом господарювання наведена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Облікова інформація в управлінні суб'єктом господарювання

На етапі облікового процесу – факти господарського життя, формується масив обліково-економічної інформації, яка не оброблена обліковими методами. Даного роду економічна інформація має пряме відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства, проте вона характеризується можливістю потенційної ідентифікації в якості облікової інформації або ж віднесенням її до облікової через певний проміжок часу.

В цілях управління суб'єктом господарювання в цілому чи окремими об'єктами його господарської діяльності інформація на рівні фактів господарського життя є важливою виходячи з того вони є основою у здійсненні господарських операцій.

Факти господарського життя, які призвели до змін в структурі господарських засобів або ж джерел їх утворення є господарськими операціями. Здійснення господарських операцій має документальне підтвердження. В даному випадку первинний документ виступає носієм

первинної облікової інформації.

Для управлінського персоналу облікова інформація з первинних документів є цінною в цілях здійснення контролю. Проте, дана інформація характеризує одиничні об'єкти, явища та процеси в господарській діяльності і не відображає всієї сукупності однотипних господарських операцій відносно певного об'єкта чи процесу в рамках визначеного проміжку часу.

Систематизація облікової інформації в розрізі об'єктів чи процесів відбувається за допомогою бухгалтерських рахунків та бухгалтерських проведення. За допомогою даних носіїв облікової інформації здійснюється відображення взаємозв'язків між об'єктами, деталізація облікової інформації про об'єкти в розрізі функціональних ознак.

В цілях управління дана інформація є корисною виходячи з можливості отримання даних про зміни функціонування певного об'єкта активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів. Слід відмітити, що інформація з рахунків бухгалтерського обліку перебуває в загальному масиві даних системи бухгалтерського обліку, тобто вона не ідентифікована відносно інформаційних запитів управлінського персоналу. Крім цього, в переважній більшості випадків, дана інформація має тільки вартісне вираження.

Для управління найбільш релевантною є інформація з облікових реєстрів. Облікова інформація в реєстрах систематизується та узагальнюється пооб'єктно та за функціональними ознаками. За потреби, в умовах застосування комп'ютерних технологій, облікові реєстри можуть систематизувати та узагальнювати облікові дані не тільки у вартісному вираженні, але й в натуральному.

Саме дані облікових реєстрів можуть стати основою у побудові різноманітних форм управлінської бухгалтерської звітності, зміст показників яких відповідає інформаційним запитам управлінського персоналу.

Облікова інформація про об'єкти господарських засобів, джерел їх утворення та про господарські процеси є головним об'єктом облікового процесу. Підсумком здійснення якого є складання звітності суб'єкта господарювання.

Облікова інформація, незважаючи на якому етапі облікового процесу вона формується, при прийнятті управлінських рішень повинна бути релевантною. Релевантна інформація – це інформація, яка необхідна для вирішення управлінського завдання. Відповідно, нерелевантна (іррелевантна) інформація – непотрібна, стороння або ж похідна інформація. Поділ між цими поняттями є досить умовним: наприклад, в ході вирішення управлінського завдання іррелевантна облікова інформація в даний момент, може в подальшому стати релевантною.

Сам термін «релевантність» слід трактувати як відповідність одержуваної інформації до бажаної, крім того, інформація повинна бути корисною при використанні її в інформаційному забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень.

Релевантна інформація дозволяє ідентифікувати масив іншої інформації, яка використовується в процесі прийняття управлінських рішень. Це стосується і поняття суттєвості інформації, але суттєвість використовується також в описовому сенсі для визначення того, що взагалі повинно бути або ж необхідне для досягнення певного, ще невизначеного результату. Суттєвість пов'язують також зі значущістю. Незначний масив інформації не забезпечує надійне прогнозування і прийняття обґрунтованих рішень, тобто суттєвість вводить обмеження на інформацію, яка відображається у звітності, в т.ч. управлінській бухгалтерській звітності.

Оскільки релевантна облікова інформація – основа рішення, природним є бажання домагатися її максимальної точності і відповідності управлінській проблемі (запиту).

Використання релевантної інформації полегшує управлінському персоналу аналіз існуючих альтернатив, вибір варіанта з існуючих альтернатив і дозволяє обґрунтувати свої рішення.

В основі будь-якого визначення релевантної інформації лежить твердження, що це інформація, що відноситься до конкретного напрямку управлінської діяльності або ж управлінського рішення. Це твердження може бути уточнено в залежності від того, що є об'єктом управлінської діяльності: цілі, розуміння або рішення.

Для складання звітів для керівництва бухгалтер може включати в них тільки релевантну інформацію, звичайно не забуваючи про весь спектр інформаційних запитів конкретного керівника. Такий релевантний підхід, полегшує оцінку варіантів для суб'єкта, що приймає рішення, скорочує час, необхідний для аналізу і вибору кращого варіанту управлінських дій.

Отже, облікова інформація відіграє важливе значення в процесі прийняття управлінських рішень. Її вагомість підвищується за умови коли облікова інформація в повній мірі задовольняє інформаційні запити управлінського персоналу та не є надлишковою, тобто містить в собі всі характеристики релевантної інформації.

Під час обробки облікових даних, а саме при визнанні та оцінці об'єктів господарських засобів, джерел їх утворення, витрат, доходів та господарських процесів в системі бухгалтерського обліку можуть застосовуватися різні способи та методи. Дана альтернативність при визнанні та оцінці призводить до ситуації коли ті ж самі об'єкти та процеси в кінцевому їх значенні при узагальненні та систематизації

облікової інформації можуть мати різне вартісне вираження.

Даний факт вимагає від управлінського персоналу дотримуватися певних правил при використанні облікової інформації в якості інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень:

1) піддавати сумнівам отриману для прийняття рішення облікову інформацію на достовірність, виходячи з постулату: «значення даних обліку може мати різне вартісне вираження в залежності від обраних до застосування способів визнання та методів оцінки»;

2) враховувати парадокси облікової інформації в ході використання її в якості інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень;

3) формувати похідний інформаційний масив на основі даних системи бухгалтерського обліку врахувавши або ж нівелювавши вплив методології обліку на інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

До парадоксів облікової інформації та бухгалтерської звітності слід віднести<sup>302</sup>: 1) прибуток є, а грошових коштів немає; 2) грошові кошти є, а прибутку немає; 3) прибуток зріс, а грошових коштів більше не стало; 4) вартість майна змінилася (збільшилася), а прибутку немає; 5) прибуток змінився, а вартість майна ні; 6) отримано реальний збиток, а у фінансовій звітності відображено прибуток; 7) одна і та ж сума може розглядатися або як дохід, або як витрати; 8) обліковий залишок не дорівнює фактичному; 9) сума господарських засобів підприємства не дорівнює їх сукупній вартості.

Виникнення парадоксів бухгалтерської інформації пов'язане з об'єктивними причинами, їх необхідно розуміти та приймати до уваги при прийнятті управлінських рішень.

В більшості випадків парадокси облікової інформації виникають через відмінності у трактуванні ряду важливих для управління категорій з економічної та облікової точок зору. Зокрема, такими категоріями є доходи та витрати, через що підсумкова категорія господарської діяльності – прибуток або ж збиток можуть не характеризувати позитивний чи негативний результат роботи підприємства. Також маніпулятивними об'єктами бухгалтерського обліку є забезпечення наступних витрат та платежів, амортизаційні відрахування, необоротні матеріальні активи, зобов'язання тощо.

Бухгалтерський облік як інформаційна модель, що акумулює інформацію про господарські об'єкти та процеси, характеризує внутрішнє середовище підприємства. Проте, його функціонування та розвиток виходить за межі внутрішніх зв'язків.

<sup>302</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 10.



Досягнення мети фінансово-господарської діяльності неможливе без взаємовідносин із зовнішніми економічними суб'єктами та інститутами: «організація знаходиться в стані постійного обміну із зовнішнім середовищем, забезпечуючи тим самим собі можливість виживання»<sup>303</sup>.

Компоненти макросередовища: економічна компонента, правова компонента, політична компонента, соціальна компонента, технологічна компонента<sup>304</sup>. Економічна складова макросередовища забезпечує можливість розуміння природи формування ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання. При вивченні економічної компоненти важливо звертати увагу на такі фактори, як загальний рівень економічного розвитку, рівень розвитку конкурентних відносин, структура та компетенції трудових ресурсів тощо. Аналіз економічної компоненти ні в якому випадку не повинен зводитися до аналізу окремих її складових, він повинне носити комплексний характер. В першу чергу, це фіксація рівня ризику, параметри конкурентної боротьби і рівень ділової привабливості.

Правова компонента – аналіз правового регулювання, забезпечує вивчення законів та інших нормативно-правових актів, які визначають правові норми і рамки відносин, дає суб'єкту господарювання можливість окреслення допустимих дій у взаємовідносинах з іншими економічними суб'єктами та визначення прийнятних методів захисту власних інтересів.

Політична компонента макросередовища повинна вивчатися з метою визначення намірів органів державного управління щодо розвитку суспільства, а також щодо засобів, за допомогою яких держава здійснюватиме практичну реалізацію своїх планів.

Вивчення соціальної компоненти макрооточення спрямоване на усунення впливу соціальних явищ та процесів (відношення людей до роботи і якості життя, звичаї і вірування, цінності, рівень освіти) на бізнес-процеси суб'єкта господарювання. Дана компонента має найбільший вплив на формування споживчих уподобань, від яких залежить спрямованість і величина споживчого попиту, а відповідно, і можливість підприємства реалізувати власну продукцію.

Аналіз технологічної компоненти дозволяє своєчасно побачити ті можливості, які розвиток науки і техніки відкриває для виробництва нової продукції, для удосконалення процесу виробництва продукції, що вже виготовляється, а також для модернізації технології виробництва і збуту продукції. Процес вивчення технологічної компоненти повинен забезпечити вчасне прийняття управлінського рішення про технологічне

---

<sup>303</sup> Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник / О.С. Виханский. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 1998. – 296 с. – С. 20.

<sup>304</sup> Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник / О.С. Виханский. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 1998. – 296 с. – С. 20-22.

обновлення процесу виробництва з метою нівелювання втрати суб'єктом господарювання конкурентних переваг.

Таким чином, врахування стану та тенденцій розвитку зовнішнього соціально-економічного середовища є неодмінними атрибутами процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічні управлінські рішення стосуються вибору основних напрямків діяльності, освоєння нових ринків, технологій, продуктів, формулювання та впровадження нових стратегій, які піднімуть підприємство на конкурентний рівень діяльності, виробництва. Діапазон рішень, які приймаються на рівні підприємства, визначається масштабами виробництва, або інтервалом від локальних оперативних рішень до стратегічних, які враховують галузеві потреби, перспективи розвитку підприємства та інші фактори. Прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємствах, перш за все, стосується освоєння нових технологій та видів продукції, зміни форми власності, впровадження інновацій<sup>305</sup>.

При прийнятті стратегічних управлінських рішень, окрім необхідності врахування стану та розвитку зовнішнього оточення, слід здійснювати оцінювання перспективного стану фінансово-господарської діяльності підприємства. В контексті наведених завдань традиційна система бухгалтерського обліку як інформаційна складова стратегічного управління характеризується наступними ознаками:

1) виступає джерелом інформації про ретроспективні та оперативні показники діяльності суб'єкта господарювання;

2) містить ретроспективні, оперативні та перспективні дані про взаємозв'язки із зовнішнім середовищем. В даному випадку планова інформація про функціонування суб'єкта господарювання в зовнішньому соціально-економічному середовищі має короткостроковий характер;

3) дозволяє оцінити ризики та нівелювати факти невизначеності за допомогою облікової ідентифікації фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

Проте, охарактеризована здатність системи бухгалтерського обліку виступати в якості інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень є обмеженою. Крім цього, наведені ознаки досліджуваної системи реалізуються тільки за умови правильної організації облікового відображення господарських операцій та орієнтації облікового процесу на стратегічні цілі.

---

<sup>305</sup> Проскурів О.В. Методи прийняття стратегічних управлінських рішень / О.В. Проскурів, В.А. Бойчук // [електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Documents%20and%20Settings/User/%D0%9C%D0%BE%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%8B/Downloads/inek\_2013\_8\_49.pdf.

## **2.2. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі**

Бухгалтерський облік спрямований на задоволення інформаційних потреб управління, а саме процесу прийняття управлінських рішень. За умови глобалізаційних процесів в економічних системах та зростання боротьби на ресурсних та споживчих ринках система управління, її функціонування спрямовується не тільки на забезпечення прибутковості бізнесу шляхом максимізації доходів і мінімізації витрат, а й на отримання конкурентних переваг в довгостроковій перспективі. Досягнення тенденцій сталого розвитку суб'єкта господарювання, його позитивного іміджу, стабільного рівня прибутковості вимагає врахування при організації бухгалтерського обліку низки факторів, які в короткотерміновому періоді є обтяжливими для досягнення цілей господарської діяльності (соціальний та екологічний аспекти бізнесу тощо), проте робить даний аспект організації управлінської діяльності важливим та стратегічно вмотивованим.

Вимогою сучасності по відношенню до розвитку бухгалтерського обліку як головної інформаційної системи суб'єкта господарювання повинна стати відповідь на запитання «Чи здатний традиційний бухгалтерський облік враховувати потреби стратегічного управління?», «Чи потрібно створювати відмінну від бухгалтерського обліку систему інформаційного забезпечення?», «Як необхідно організувати бухгалтерський облік з метою забезпечення інформацією процес управління для досягнення стратегічних цілей?».

Організація та ведення бухгалтерського обліку є однією із основоположних умов провадження підприємницької діяльності незважаючи на наявність встановлених цілей стратегічного розвитку суб'єкта господарювання. Виходячи з традиційної сутності бухгалтерського обліку та ненадання належної уваги управлінським персоналом вітчизняних підприємств потреби визначення стратегії подальшого їх функціонування актуальною проблемою залишається дослідження організаційного аспекту системи бухгалтерського обліку в контексті потенційної потреби інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень.

Необхідність дослідження побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства в стратегічному вимірі зумовлена двома основними взаємопов'язаними тенденціями: конкуренція між економічними суб'єктами та глобалізація економічних процесів. Кожен суб'єкт господарювання, бажаючий ефективно працювати в майбутньому повинен адаптувати власну систему управління до глобальних суспільно-

економічних викликів. Білорус О.Г. акцентує увагу на присутності об'єктивно діючого закону інтеграції фінансово-інформаційного простору, що вже слід розглядати не як тенденцію, а як закономірність<sup>306</sup>. За таких умов нагальною потребою розвитку підприємництва є формування системи стратегічного управління та підсистеми її інформаційного забезпечення відмінної від системи бухгалтерського обліку в традиційному розумінні: «облікова модель з ускладненням суспільно-господарського буття та загостренням конкуренції потребує розвитку з метою створення необхідного інформаційного забезпечення для управління ним. Бухгалтерський облік є надто консервативним, тому для відображення об'єкта управління в тих аспектах, які не охоплені бухгалтерським обліком, доводиться вести інші види обліку та розширювати інші функції управління, наприклад, часто безрезультатно здійснювати пошук фактичної інформації про причини певних наслідків, виконуючи функцію аналізу»<sup>307</sup>.

Здавалося б вирішення окреслених проблем забезпечить формування та на належному рівні функціонування системи стратегічного (управлінського) обліку, основними характеристиками якої є:

1) стратегічний облік враховує ризики діяльності підприємства в перспективі<sup>308</sup>;

2) побудова системи стратегічного обліку набагато ефективніша, якщо вона базується на чіткому розумінні місії організації та її стратегічних цілей<sup>309</sup>;

3) завдання стратегічного обліку полягають у формуванні в обліковій системі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства<sup>310</sup>;

4) завдання бухгалтерського обліку в контексті стратегічного управління полягає в оптимізації способів підготовки і передачі інформації менеджерам усіх рівнів системи управління, для забезпечення своєчасності прийняття та реалізації управлінських рішень<sup>311</sup>.

Проте, незважаючи на цінність інформації, що акумулюється в системі стратегічного (управлінського) обліку для системи управління відносно її впровадження в практичну діяльність вітчизняних підприємств

<sup>306</sup> Білорус О.Г. Економічна система глобалізму: [монографія] / О.Г. Білорус. – К.: КНЕУ, 2003. – 360 с. – С. 105.

<sup>307</sup> Деньга С.М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 3. Організація екаунтингу в умовах мережевих комп'ютерних технологій обробки інформації: Монографія / С.М. Деньга. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 455 с. – С. 63.

<sup>308</sup> Алибеков Ш.И. Стратегический учет в системе управления нефтегазодобывающим предприятием / Ш.И. Алибеков, А.Х. Ибрагимов // Бухгалтерский учет. – 2012. – №7. – С. 124-125.

<sup>309</sup> Хахонова И.И. Система стратегического учета: формирование и развитие / И.И. Хахонова, Хахонова Н.Н. // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 6 (часть 3). – С. 720-724.

<sup>310</sup> Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В.З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 11(114). – С. 59-64.

<sup>311</sup> Шайкан А.В. Бухгалтерський облік в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством [Текст] : Автореферат... д. економ. наук, спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / А. В. Шайкан. – К. : ДВНЗ «Київський нац. економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана», 2009. – 32 с.

існують бар'єри управлінського та облікового організаційно-методичного характеру на чому акцентують увагу багато науковців. Зокрема, С.Ф. Легенчук ведучи мову про проблеми розвитку стратегічного обліку в Україні констатує факт не вирішення проблеми, наряду з іншими, розробки методики організації побудови системи стратегічного обліку на підприємстві<sup>312</sup>.

Отже, для вітчизняних суб'єктів господарювання в умовах конкурентної боротьби нагальною потребою є забезпечення сталого розвитку шляхом функціонування системи стратегічного обліку, що не може бути реалізовано при відсутності встановлених та задекларованих стратегічних цілей, а також через брак організаційних та методичних розробок побудови стратегічного обліку. На даному етапі розвитку економічної системи актуальним залишається вирішенням окреслених проблем через максимальну адаптацію організаційної складової традиційної системи бухгалтерського обліку до потреб стратегічного управління.

В традиційному трактуванні бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень<sup>313</sup>. Процесуальна основа системи бухгалтерського обліку характеризується послідовністю зміни об'єктів обліку у вартісному і натуральному вимірниках, що відбувається за встановленим порядком та сукупністю ряду послідовних дій, спрямованих на досягнення певного результату, що вимагає організація даного процесу (системи).

Організація як процес – це: 1) створення, заснування чого-небудь, залучаючи до цього когось (щось), спираючись на них; 2) об'єднання когось (чого-небудь) з певною метою; 3) зосередження, мобілізація, спрямування когось на що-небудь; 4) чітке налагоджування, належне впорядкування чого-небудь.

Функціональним призначенням організації обліку як процесу у визначених ракурсах є створення нової та якісне вдосконалення функціонуючої системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому організувати – означає або створити нову систему, або поліпшити стан вже існуючої в процесі її функціонування відповідно до різних внутрішніх та зовнішніх факторів.

Організаційні дії власників та управлінського персоналу підприємства відносно системи бухгалтерського обліку повинні забезпечити досягнення

---

<sup>312</sup> Легенчук С.Ф. Проблеми розвитку стратегічного обліку в Україні / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 388 с. – С. 224.

<sup>313</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

основної мети бухгалтерського обліку. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Тому під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність заходів суб'єкта процесу організації, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

На думку Г.М. Шамоти «організація бухгалтерського обліку – це науково-обґрунтована система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю з раціональним використанням його ресурсів. З практичної точки зору, організацією бухгалтерського обліку є цілеспрямована діяльність керівника і головного бухгалтера підприємства зі створення, постійного упорядкування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів»<sup>314</sup>.

Гончаренко І.М. стверджує, що «ефективна організація бухгалтерського обліку передбачає створення гнучкої, багатофункціональної системи, орієнтованої на забезпечення вихідною обліковою інформацією користувачів з метою прийняття виважених управлінських рішень»<sup>315</sup>.

На думку В.Г. Корчагіної «раціональна організація обліку, що представляє процес цілеспрямованого вибору та безперервного упорядкування способів і прийомів збирання, обробки та узагальнення достовірної і своєчасної вихідної інформації про наявність, збереження та використання ресурсів з метою прийняття управлінських рішень»<sup>316</sup>.

Слід відмітити, що метою ефективно організації бухгалтерського обліку є не тільки забезпечення достовірного відображення облікових даних, забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів обліково-економічною інформацією у форматі фінансової звітності чи досягнення оптимального розподілу обов'язків між обліковими працівниками. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна забезпечити створення системи інформаційного забезпечення процесу прийняття

---

<sup>314</sup> Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с. – С. 155.

<sup>315</sup> Гончаренко І.М. Роль організації бухгалтерського обліку в системі управління підприємством / І.М. Гончаренко // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – 160 с. – С. 45.

<sup>316</sup> Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с. – С. 94.

стратегічних управлінських рішень. У разі відсутності якої можуть бути присутніми негативні явища в господарській діяльності суб'єкта господарювання: «відсутність обліку або його неналежна організація призводить до неупорядкованості господарської системи, наслідком якої є соціальні диспропорції, розорення підприємств; політичного хаосу, що виявляється в економічній анархії держави, що, врешті-решт, призводить до культурної та суспільної деградації»<sup>317</sup>.

Традиційно основними завданнями бухгалтерського обліку є:

1) формування повної та достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності;

2) забезпечення відповідних користувачів інформацією для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні фактів господарського життя;

3) запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності підприємства;

4) виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стійкості підприємства, оцінка фактичного використання виявлених резервів.

Наведені завдання виконуються в результаті функціонування системи бухгалтерського обліку та в наслідок її симбіозу з іншими функціями управління, зокрема з економічним аналізом та внутрішньогосподарським контролем, що свідчить про потенційну спрямованість системи бухгалтерського обліку на виконання завдань стратегічного управління.

Завдання організації бухгалтерського обліку слід розглядати в контексті мети, очікуваної від здійснення організаційних заходів та дій суб'єкта організації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Дані суб'єкти при організації обліку на підприємстві повинні забезпечити виконання наступних завдань: вибір методики ведення бухгалтерського обліку; вибір технології і техніки ведення бухгалтерського обліку; підбір облікового персоналу та забезпечення їх роботи.

Шамота Г.М. визначає, що «задачами організації бухгалтерського обліку є: своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення господарських операцій; обробка даних з використанням відповідних прийомів і способів П(С)БО, нормативних документів; складання

---

<sup>317</sup> Жиглей І.В. Бухгалтерський облік як інструмент впорядкування господарської діяльності / І.В. Жиглей // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – 160 с. – С. 7-8.

бухгалтерської звітності та своєчасне її подання користувачам»<sup>318</sup>.

Отже, організація функціонування системи бухгалтерського обліку повинна забезпечити:

- 1) своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх фактів господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;
- 2) опрацювання даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до вимог розкриття вихідної інформації;
- 3) складання на основі отриманого масиву опрацьованої інформації, зафіксованої у первинних документах та реєстрах звітності підприємства, та надання її зацікавленим користувачам.

Можна констатувати факт того, що важливе значення бухгалтерського обліку в системі управління підприємством (в т.ч. у підсистемі стратегічного управління) не реалізується в ході його організації.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це сукупність способів створення та впорядкування системи бухгалтерського обліку для забезпечення її функціонування з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства та вимог системи управління, що наряду з можливістю симбіозу методологічної бази аналізу та контролю, ідентифікацією стратегічної мети розвитку системи бухгалтерського обліку на підприємстві робить її адаптованою до сучасних суспільно-економічних потреб.

Вимогами до інформаційного забезпечення стратегічного управління є: можливість однозначно і конкретно оцінити рівень виконання управлінських рішень (які переваги і загрози стратегії, на якому етапі виконання стратегії знаходиться підприємство); швидка передача даних з бухгалтерії в службу менеджменту (і менеджерам, відповідальним за прийняття стратегічних і тактичних рішень); об'єктивність, своєчасність і легкість розрахунку; доступна і зрозуміла форма для управлінців<sup>319</sup>.

Нікандрова Н.Г. стверджує, що основними завданнями стратегічного управлінського обліку є :

- 1) формування особливо важливої, в т.ч. конфіденційної стратегічної інформації для прийняття конкретних управлінських рішень менеджерами верхнього рівня управління підприємством;
- 2) економічний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, в т.ч. стратегічної позиції підприємства на ринку, диференціації продукції підприємства, результативності діяльності центрів відповідальності;
- 3) контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;

---

<sup>318</sup> Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с. – С. 157.

<sup>319</sup> Чижевська Л.В. Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємством / Л.В. Чижевська // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 388 с. – С. 243.



4) забезпечення взаємозв'язку між стратегічною і оперативною діяльністю підприємства та ін.<sup>320</sup>.

На думку Т.Б. Кувалдіної стратегічний облік повинен вирішити такі завдання:

1) створення умов та забезпечення зацікавлених користувачів достатньою інформацією для проведення найбільш об'єктивного аналізу ефективності діяльності підприємства і всіх його структурних підрозділів;

2) проведення аналізу ефективності діяльності компанії, визначення основних підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей, а також «вузьких» і пошук «слабких» місць;

3) проведення стратегічного планування з метою висловлення стратегічних завдань і планів дій в конкретних показниках, а також визначення відповідності організаційної структури компанії потребам організації;

4) здійснення контролю за досягненням поставлених стратегічних цілей<sup>321</sup>.

Окрім традиційних завдань цілями організації бухгалтерського обліку в стратегічному управлінні суб'єктом господарювання є забезпечення можливості оцінки та аналізу зовнішнього соціально-економічного середовища, адаптація організаційної структури бухгалтерського апарату до організаційної структури системи управління, що дозволить сформувати індивідуальні інформаційні центри підкріплення процесів прийняття управлінських рішень, встановлення організаційних засад системи бухгалтерського обліку відповідно до стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання.

Зміст організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі розкривається через об'єкти – складові елементи системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання організаційні дії щодо яких повинні базуватися на наступних принципах:

1) принцип відповідальності – процес організації бухгалтерського обліку забезпечується декларуванням її положень у внутрішніх розпорядчих документах та відповідальністю управлінського персоналу підприємства за організаційні дії. Слід зауважити, що система бухгалтерського обліку є складовою системи управління суб'єктом господарювання, що вимагає наявності тісного взаємозв'язку між положеннями розпорядчих документів в сфері організації та в сфері управління;

<sup>320</sup> Никандрова Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учёта на предприятии / Н.Г. Никандрова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142\\_22.pdf](http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf).

<sup>321</sup> Кувалдина Т.Б. Сущность, содержание и задачи стратегического учета / Т.Б. Кувалдина // Вестник ЧелГУ. – 2007. – № 10. – С. 110-115. – С. 114-115.

2) принцип правової відповідності – організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися відповідно до вимог, які передбачені законодавством, а у випадку необхідності вибору окремого елемента організації із множини законодавчо встановленої сукупності – вибір здійснювати виходячи з господарської необхідності та встановлених стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання, декларувати їх у внутрішніх розпорядчих документах;

3) принцип аналогічності – застосування єдиних загальних методологічних та методичних засад до організації обліку в усіх структурних одиницях суб'єкта господарювання, що забезпечить можливість здійснення аналізу досягнення проміжних результатів стратегічного розвитку суб'єкта господарювання;

4) принцип системності – визначення структурних елементів системи бухгалтерського обліку, характеру взаємозв'язків між ними, особливостей застосування організаційних аспектів до кожного з елементів, а також встановлення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку та системою управління в рамках формування інформаційних запитів та задоволення їх;

5) принцип цілісності – розгляд системи бухгалтерського обліку підприємства як єдиного цілого та складовою системи управління, поділ якого на складові здійснюється з метою досягнення поставленого результату тактичного та стратегічного характеру;

6) принцип адаптації – здатність системи бухгалтерського обліку враховувати нові організаційні аспекти, що виникають в ході загальнодержавної нормативно-правової вимоги, господарської необхідності або ж зміни стратегічних пріоритетів розвитку суб'єкта господарювання;

7) принцип індивідуальності та гомоморфізму – аспекти, за якими організований бухгалтерський облік на підприємстві повинні враховувати економічні інтереси (інформаційні потреби) якомога більшої кількості соціально-економічних суб'єктів, а також мати індивідуальну спрямованість для забезпечення в першу чергу процесу прийняття рішення всередині суб'єкта господарювання. Збирання та обробка необхідних даних для створення інформаційної бази і подання її у потрібному для прийняття управлінських рішень вигляді мають бути побудовані на загальних принципах, але в той же час і індивідуалізовані<sup>322</sup>;

8) принцип конфіденційності – формування рівнів доступу до внесення змін в організаційні аспекти функціонування системи

---

<sup>322</sup> Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова ; [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

бухгалтерського обліку (перш ніж вносити зміни необхідно проаналізувати їх прийнятність до інформаційних потреб стратегічного управління суб'єктом господарювання) та до використання обліково-економічної інформації;

9) принцип послідовності – можливість вибору із множини можливих підходів до відображення в обліку відповідних об'єктів, що ґрунтується на послідовному їх застосуванні відповідно до положень нормативно-правових актів та внутрішніх розпорядчих документів. У разі зміни окремих складових організації бухгалтерського обліку чи елементів методики відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку в першу необхідно проаналізувати їх вплив на інформаційне забезпечення процесу стратегічного управління суб'єктом господарювання.

Дотримання принципів організації бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає виконання власниками або ж уповноваженим органом комплексу організаційних завдань – завдань організації обліку, які базуються на завданнях бухгалтерського обліку та системи управління, першочерговим з яких є чітка ідентифікація стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання.

Організація обліку – це процес вибору форми організації та форми ведення бухгалтерського обліку, створення структури бухгалтерської служби, розподілу облікових функцій, вибору облікової політики, формування схем і графіків документообігу, організації інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, розробки інших елементів організації обліку. Значна кількість об'єктів організації обліку, залежність їх функціонування від зовнішніх та внутрішніх умов призводить до наявності великої кількості факторів впливу на процес організації бухгалтерського обліку.

Фактори впливу на процес організації бухгалтерського обліку:

1) організаційно-правова форма господарювання (форма здійснювання господарської (зокрема підприємницької) діяльності з відповідною правовою основою, яка визначає характер відносин між засновниками (учасниками), режим майнової відповідальності по зобов'язаннях підприємства (організації), порядок створення, реорганізації, ліквідації, управління, розподілу одержаних прибутків, можливі джерела фінансування діяльності тощо<sup>323</sup>);

2) вид економічної діяльності (економічна діяльність – процес виробництва продукції (товарів та послуг), який здійснюється з

---

<sup>323</sup> Класифікація організаційно-правових форм господарювання: Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 457 від 11 жовтня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.8682.9&nobreak=1>.

використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо<sup>324</sup>);

3) організаційна структура суб'єкта господарювання (склад відділів, служб і підрозділів в апараті управління, системна їх організація, характер підпорядкованості та підзвітності один одному і вищому органу управління, а також набір координаційних і інформаційних зв'язків, порядок розподілу функцій управління по різних рівням і підрозділам управлінської ієрархії);

4) нормативно-правове забезпечення (упорядкування економічних відносин здійснюване державою за допомогою правових засобів, їх юридичне закріплення з метою раціоналізації процесу організації та ведення обліку);

5) масштаби господарської діяльності (обсяги господарської діяльності, кількість видів продукції, що виготовляється підприємством, кількість працівників);

6) ризики та невизначеність соціально-економічного середовища (ризики внутрішнього та зовнішнього середовища, що вимагають вжиття організаційних заходів до системи бухгалтерського обліку з метою формування резервів);

7) кваліфікація облікових працівників підприємства (рівень професійної компетентності працівників, здатність їх до навчання, підвищення кваліфікації).

Класифікація організаційно-правових форм господарювання виділяє наступні групи об'єктів організаційно-правових форм господарювання: підприємства; господарські товариства; кооперативи; організації (установи, заклади); об'єднання підприємств (юридичних осіб); відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи; об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації; інші організаційно-правові форми<sup>325</sup>.

Об'єкти даної класифікації різняться за характером форми власності, взаємовідносин між засновниками (учасниками) при створенні суб'єкта господарювання, механізмами залучення позикових ресурсів, метою господарської діяльності, що ідентифікує та надає основного значення різним об'єктам в складі господарських засобів та джерелах їх утворення при провадженні господарської діяльності різними за організаційно-правовою формою суб'єктами господарювання.

Таким чином, організаційно-правова форма господарювання впливає

<sup>324</sup> Класифікація видів економічної діяльності: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 457 від 11 жовтня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.42130.2&nobreak=1>.

<sup>325</sup> Класифікація організаційно-правових форм господарювання: Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 457 від 11 жовтня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.8682.9&nobreak=1>.

на особливості організації обліку власного капіталу, доходів та витрат, забезпечень майбутніх платежів, внутрішніх розрахунків, розрахунків з учасниками, на побудову графіків документообігу, на вибір форми організації та ведення бухгалтерського обліку, технологію обліку, спрямовану на формування фінансової, управлінської та консолідованої фінансової звітності, тощо.

Вид економічної діяльності має вплив на організацію бухгалтерського обліку виходячи із особливостей предмету фінансово-господарської діяльності. Згідно якого визначається коло об'єктів обліку щодо яких повинні бути визначені та встановлені організаційні засади облікового відображення таких об'єктів.

При організації бухгалтерського обліку суб'єктам господарювання, які згідно класифікації видів економічної діяльності віднесені до секції А<sup>326</sup> необхідно враховувати альтернативність в методах визнання, оцінки та облікового відображення біологічних активів, особливості обліку витрат виробництва та загальновиробничих витрат. Дещо аналогічні завдання щодо організації обліку витрат виробництва, загальновиробничих витрат та готової продукції необхідно вирішити при організації обліку в суб'єктах господарювання, що віднесені до секції С<sup>327</sup>. Для суб'єктів господарювання діяльність яких пов'язана з оптовою та роздрібною торгівлею (секція G<sup>328</sup>) необхідно визначити особливості обліку транспортно-заготівельних витрат, торгівельної націнки, а для підприємств секції F<sup>329</sup> здійснення організаційних дій передбачає встановлення методів обліку витрат, способів визнання доходу за виконанням будівельних контрактів тощо.

Суб'єкт господарювання відноситься до тієї чи іншої секції, розділу, групи, класу КВЕД за ознакою основного виду економічної діяльності, при цьому згідно статутних документів може здійснювати ще й другорядні види діяльності, що вимагає застосування комплексного підходу до організації обліку на підприємстві із врахуванням багатьох інших факторів.

Суб'єкт господарювання може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо), що вимагає врахування при організації бухгалтерського обліку фактору організаційної структури суб'єкта господарювання. Даний фактор впливає на організацію аналітичного обліку господарських засобів, джерел їх утворення, доходів,

<sup>326</sup> Секція А (кодове позначення об'єкта КВЕД) – сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство.

<sup>327</sup> Секція С (кодове позначення об'єкта КВЕД) – переробна промисловість.

<sup>328</sup> Секція G (кодове позначення об'єкта КВЕД) – оптова та роздрібна торгівля.

<sup>329</sup> Секція F (кодове позначення об'єкта КВЕД) – будівництво.

витрат тощо, на вибір форми організації та ведення бухгалтерського обліку, вибір типу та виду організації роботи бухгалтерської служби, розробку графіків документообігу та управлінської звітності тощо. Складна організаційна структура управління з наявними ознаками територіальної роздробленості підрозділів підприємства сприяє вибору схеми децентралізованої організації обліку та лінійно-штабної організаційної структури бухгалтерської служби.

При організації бухгалтерського обліку на підприємстві особа на яку покладено дані функції повинна оцінити всі наявні обмеження та альтернативні способи організації, що наведені в нормативно-правовому забезпеченні функціонування даної сфери. Крім цього об'єкт організації обліку повинен слідкувати за змінами в законодавстві, які можуть вплинути на об'єкти організації обліку, вносити відповідні зміни та коригування внутрішніх розпорядчих документів, що регулюють систему бухгалтерського обліку на підприємстві.

Значний масштаб господарської діяльності як фактор впливу на організацію бухгалтерського обліку реалізується через додаткові аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, розгалужену структуру облікової служби підприємства, кількість облікових працівників, розподіл функціональних обов'язків між ними, специфічні вимоги до звітності, орієнтованої на внутрішніх суб'єктів.

Ризики та невизначеність соціально-економічного середовища впливають на процес організації бухгалтерського обліку через систему стратегічного управління підприємства. Управлінський персонал може приймати рішення про зміну методів оцінки окремих об'єктів обліку відповідно до ситуативних потреб та вимог стратегічного управління. Зокрема, у випадку потенційної появи простроченої дебіторської заборгованості може бути прийняте рішення про створення резерву сумнівних боргів, при необхідності зменшення бази оподаткування податком на прибуток можуть бути змінені методи нарахування амортизації, за потреби створення резерву для покриття збитків майбутніх періодів може створюватися резервний капітал.

Рівень кваліфікація облікових працівників підприємства, їх здатність до підвищення кваліфікації та навчання впливає на рішення управлінського персоналу щодо впровадження нових передових форм організації бухгалтерського обліку. Даний фактор є актуальним при переході на комп'ютеризовану форму ведення бухгалтерського обліку або ж зміну програми комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, при прийнятті рішення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами власними силами або ж використання послуг спеціалістів, не працівників підприємства.

Таким чином, наведені фактори мають вплив на організацію

бухгалтерського обліку, безпосередньо впливаючи на її об'єкти. Схематично такий вплив показано на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Вплив факторів на об'єкти організації бухгалтерського обліку

Наведені фактори мають вплив на всі організаційні аспекти системи бухгалтерського обліку підприємства проте, вплив окремих факторів особливо активізується відносно конкретних об'єктів. Зокрема, організаційно-правова форма господарювання та вид економічної діяльності впливають на організацію облікового відображення господарських засобів, джерел їх утворення, доходів, витрат та фінансових результатів. Масштаби господарської діяльності мають вплив на організацію роботи облікових працівників, інформаційного, технічного та інформаційного забезпечення обліку. Кваліфікація облікових працівників, ризики та невизначеність соціально-економічного середовища впливають на перспективний розвиток бухгалтерського обліку на підприємстві. Вплив організаційної структури суб'єкта господарювання та нормативно-правового забезпечення організації обліку поширюється на всі об'єкти організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Отже, стратегічна спрямованість фінансово-господарської діяльності підприємства на отримання конкурентних переваг в майбутньому та чітка

ідентифікація стратегічних цілей є головними чинниками в удосконаленні організації бухгалтерського обліку. Врахування інформаційних потреб управлінського персоналу при організації бухгалтерського обліку на підприємстві є свідченням ефективності функціонування системи обліку.

### **2.3. Ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві**

Ефективність фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання в значній мірі залежить від побудови ефективної системи управління, що значною мірою залежить від якісних параметрів внутрішніх взаємозв'язків між підсистемами системи управління. Вагомими взаємозв'язками із системою управління характеризується інформаційна система підприємства в основі якої домінують складовою є система бухгалтерського обліку. Важливість бухгалтерського обліку в системі управління пов'язана з необхідністю генерування масивів релевантної інформації на всіх етапах прийняття управлінських рішень. Організація та ведення бухгалтерського обліку – імперативна норма створення та функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. Проте на практиці основними цілями системи бухгалтерського обліку залишаються дії облікового персоналу, спрямовані на складання фінансової звітності підприємства, залишаючи без належної уваги облікові процедури як інструменту інформаційного забезпечення системи управління. За даних умов ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку піддається сумніву. Проте, з метою виконання поставлених управлінських цілей, незважаючи на досить абстрактне трактування категорії «ефективність», управлінському персоналу підприємства слід оцінювати функціонування системи бухгалтерського обліку за кількісними та якісними параметрами задля вирішення ідентифікованих проблем інформаційного забезпечення системи управління.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Дане визначення характеризує сутність та цільові орієнтири бухгалтерського обліку з точки зору процедурного підходу. В цілях побудови системи управління бухгалтерський облік слід розглядати як процес ідентифікації релевантної фінансової та нефінансової інформації, її вимірювання та передачу користувачам, що дозволяє їм продукувати обґрунтовані судження і приймати управлінські рішення,



раціональні у своїй побудові.

Система бухгалтерського обліку функціонує з метою надання користувачам (суб'єктам запиту) необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Дане твердження при дослідженні значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством вимагає розуміння процесу прийняття управлінських рішень та ідентифікації користувачів облікової інформації, їх інформаційних запитів.

Отже, важливою передумовою побудови ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів, є визначення кількісних та якісних параметрів оцінки її ефективності. Для виконання даного завдання доцільно розкрити сутність системи бухгалтерського обліку та її складових.

Бутинець Ф.Ф. систему бухгалтерського обліку розглядає як сукупність елементів певного змісту і форми, які пов'язані між собою і об'єднані в єдине ціле відповідною взаємодією, і надають інформацію про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності в єдиному грошовому вимірнику<sup>330</sup>. На думку Ю.А. Кузьмінського система бухгалтерського обліку – це методи і методика їх застосування, форми, за якими ведеться бухгалтерський облік<sup>331</sup>. Нападовська Л.В. вважає, що система бухгалтерського обліку складається з набору практично не пов'язаних між собою локальних завдань – окремих об'єктів бухгалтерського обліку<sup>332</sup>. Кузнєцова С.А. стверджує, що система бухгалтерського обліку – це сукупність процесів збору, вимірювання, зберігання, аналізу, складання звітності. Це облікова система або така сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями та може виконувати в середовищі певні функції<sup>333</sup>.

Лаконічно та узагальнено підходять до трактування суті системи бухгалтерського обліку зарубіжні дослідники, такі як, Ф.К. Беа, Е. Дихтл, М. Швайтцер: «система бухгалтерського обліку є основою інформаційної системи з метою надання інформації для управління підприємством»<sup>334</sup>.

Систематизуючи та аналізуючи визначення системи бухгалтерського обліку, що наведені науковцями, можна зробити наступні висновки:

<sup>330</sup> Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир, 2001. – 224 с. – С. 127.

<sup>331</sup> Кузьмінський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю.А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8-11. – С. 9.

<sup>332</sup> Нападовська Л. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №6. – С. 3-7. – С. 5.

<sup>333</sup> Кузнєцова С.А. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С.А. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 15-21. – С. 15.

<sup>334</sup> Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 21-26. – С. 21.

1) система бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов’язаних елементів, які пов’язані між собою методами і методиками їх оброблення;

2) кожний з елементів системи покликаний виконувати індивідуальні, а в сукупності – загальні завдання інформаційного забезпечення системи управління;

3) елементи системи є носіями інформації про ресурси та результати господарської діяльності підприємства.

В умовах глобалізації економічних процесів, посилення конкурентної боротьби та підвищення невизначеності умов господарювання до системи бухгалтерського обліку висуваються додаткові вимоги, пов’язані із оцінкою тенденцій розвитку зовнішнього суспільного та економічного середовища. А виконання завдань управлінського процесу вимагає від системи бухгалтерського обліку продукування даних в альтернативних оцінках та даних спрямованих на оцінку об’єктів, явищ та процесів у перспективі.

За таких умов під системою бухгалтерського обліку підприємства слід розуміти сукупність елементів, які взаємопов’язані між собою та є носіями інформації про об’єкти внутрішнього та зовнішнього середовища, щодо яких можливе застосування різних альтернативних методів та методик оброблення в залежності від поставлених управлінських завдань.

Складовими системи бухгалтерського обліку на підприємстві є:

1) технологія бухгалтерського обліку (первинне документальне спостереження, документообіг, відображення об’єктів обліку на бухгалтерських рахунках, аналітичний облік, облікові реєстри, звітність тощо);

2) виконання посадових обов’язків обліковими працівниками (організаційна структура бухгалтерської служби, права, обов’язки та відповідальність облікових працівників, кваліфікаційні вимоги до облікових працівників тощо);

3) інформаційне, технічне, ергономічне та інші види забезпечення обліку (рух облікової інформації, методи і засоби подання облікових даних, забезпечення облікових працівників нормативними даними та технічними засобами, умови праці облікових працівників тощо);

4) перспективний розвиток бухгалтерського обліку (зміни бухгалтерського законодавства, умов господарювання, організаційної структури управління, виробничої структури, плани розвитку бухгалтерського обліку, недоліки функціонуючої системи бухгалтерського обліку тощо).

Деталізація складових системи бухгалтерського обліку не є обмеженою. Процес поділу досліджуваної системи на складові здійснюється з метою та в масштабах визначення ідентифікації необхідних елементів щодо яких слід застосувати критерії оцінки ефективності.

Перш ніж навести якісні та кількісні параметри оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку звернемо увагу на бачення вітчизняних та зарубіжних науковців щодо порушеного питання. Ніколеоу А. для оцінки ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві пропонує використовувати показники, які характеризують рівень задоволення користувачів якістю інформації, а саме: зміст інформації, що надається користувачам, достовірність та точність, форма представлення, легкість використання, вчасність<sup>335</sup>. На думку Л. Гордона та Д. Міллера такими ознаками є показники, які характеризують обсяг нефінансової інформації та інформації про зовнішнє середовище, яка генерується системою бухгалтерського обліку, частота звітності та адаптивність до потреб структурних підрозділів<sup>336</sup>. Саяді Х., Дестгір М., Хашем-Неяд Х.: «межі інформації, тобто поєднання фінансової та нефінансової, внутрішньої та зовнішньої інформації, своєчасність – здатність системи бухгалтерського обліку задовольняти потреби користувачів шляхом своєчасного надання звітів, агрегування – здатність накопичувати та систематизувати інформацію в межах визначеного періоду часу»<sup>337</sup>.

На думку О.А. Лаговської, яка розглядає систему бухгалтерського обліку як комунікаційний процес, для оцінки ефективності комунікацій облікового типу доцільно використовувати наступні якісні критерії: 1) відповідність змісту представленої інформації потребам користувача, сформованим у відповідному запиті; 2) зрозумілість змісту інформації, представленої користувачу у відповідному обліковому повідомленні; 3) зрозумілість та зручність форми представлення інформації користувачу; 4) наявність зворотного зв'язку із користувачами інформації<sup>338</sup>. В якості кількісних параметрів можуть використовуватися: 1) оперативність передачі облікової інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку на запит реципієнта; 2) витрати на організацію облікових комунікацій та передачу інформації, порівняння їх величини із отриманим ефектом; 3) затрати праці облікових працівників на передачу комунікаційних повідомлень; 4) кількість каналів, що використовуються для передачі інформації, їх пропускна здатність; 5) кількість облікових повідомлень в процесі комунікаційної взаємодії за певний проміжок часу;

---

<sup>335</sup> Nicolaou A.A. Contingency Model of Perceived Effectiveness of Accounting Information System: Organizational coordination and control effects / A.A. Nicolaou // International Journal of Accounting Information System. – №1. – 2000. – P. 91-105. – P. – 95.

<sup>336</sup> Gordon L. Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems / L. Gordon, D. Miller // Accounting, Organizations and Society. – 1976. – Vol. 1, No. 1. – P. 59-69. – P. 60.

<sup>337</sup> Sajady H. Evaluation of Effectiveness of Accounting Information Systems / H. Sajady, M. Dastgir, H. Hashem Nejad // International Journal of Information Science & Technology. – 2008. – Vol. 6, Number 2. – P. 49-59. – P. 51-52.

<sup>338</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 170-171.

б) кількість основних одержувачів інформації, частота отримання ними повідомлень<sup>339</sup>.

Ефективність будь-якого явища чи процесу вимірюється співвідношенням затрат ресурсів та результатом (ефектом) його функціонування, винятком не став й бухгалтерський облік: «витрати на облік повинні бути завжди меншими за економічний ефект, який отримується від практичного використання його інформації»<sup>340</sup>. Проте у випадку оцінки ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку даний підхід є проблематичним.

В табл. 2.1 наведені якісні та кількісні параметри оцінки ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства.

*Таблиця 2.1*

Параметри оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку

Параметри	Характеристика
1	2
<i>Якісні параметри ефективності</i>	
Чіткість інформаційних запитів користувачів	Розбірливість та періодичність однотипних інформаційних запитів користувачів дозволяють раціоналізувати процес організації бухгалтерського обліку, що свідчить про його ефективність
Доречність облікової інформації запитам користувачів	Свідченням про ефективність системи бухгалтерського обліку є відповідність облікової інформації інформаційним запитам користувачів
Зрозумілість та адекватність тлумачення облікових даних	Облікова інформація повинна відповідати єдиним методологічним аспектам формування або ж аспектам, які зрозумілі користувачам
Достовірність облікової інформації	Облікова інформація не містить помилок або ж іншого роду викривлень – це свідчення ефективності системи бухгалтерського обліку
Зіставність облікової інформації	Ефективними для управління є облікові дані, які подані в розрізі декількох звітних періодів
Доступність до облікових даних	Користувачі інформації в межах повноважень повинні мати доступ до облікових даних за посередництва працівників бухгалтерської служби
Зв'язок між продуцентом та користувачем облікової інформації	На ефективність системи бухгалтерського обліку впливає можливість уточнення користувачами змісту та форми представлення облікової інформації, отримання додаткових пояснень від бухгалтерів тощо
Форма представлення облікової інформації	Ефективною система бухгалтерського обліку є тоді коли вона здатна забезпечити оперативне подання інформації в різних формах відповідно до запитів користувачів

<sup>339</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 171.

<sup>340</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятав. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 218.

*Продовження табл. 2.1*

1	2
Зв'язок облікової інформації із даними зовнішнього середовища	На ефективність системи бухгалтерського обліку вказує можливість поєднання облікових даних з інформацією із зовнішнього середовища в одному інформаційному запиті користувача
Кваліфікація та професійні компетенції облікових працівників	Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку забезпечується наявністю відповідної кваліфікації та професійних компетенцій в облікових працівників, постійним їх підвищенням, достатнім стажем роботи
<i>Кількісні параметри ефективності</i>	
Достатність облікової інформації	Ефективність системи бухгалтерського обліку забезпечується можливістю повноцінного задоволення потреб користувачів в облікових даних
Оперативність надання облікової інформації	Про ефективність системи бухгалтерського обліку свідчить ефективно в часі задоволення інформаційних запитів користувачів
Обсяги надання облікової інформації	Для задоволення інформаційних потреб користувачів облікова система повинна генерувати тільки релевантні дані або ж облікові дані із чітким виділенням та групуванням релевантних показників та суміжної інформації
Витрати на організацію формування та передачу облікової інформації	Витрати на організацію повинні бути мінімальними та значно меншими за ефект від використання облікової інформації
Затрати праці облікових працівників на представлення облікової інформації	На ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку впливає вибір оптимальної форми ведення бухгалтерського обліку як форми з певним набором облікових регістрів
Управлінська бухгалтерська звітність	Організація та ведення управлінського обліку з певним набором управлінської бухгалтерської звітності свідчить про ефективність системи бухгалтерського обліку як інструменту задоволення інформаційних потреб користувачів
Аналітична та контрольна робота на підприємстві	На ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку впливає частота та результати здійснення контрольно-аналітичної роботи
Бухгалтерська служба	Вибір оптимальної форми та структури бухгалтерської служби підвищує оперативність оброблення і подачі користувачам облікової інформації, мінімізує витрати на організацію її роботи

Дотримання якісних та кількісних параметрів ефективності системи бухгалтерського обліку забезпечується за допомогою вжиття ефективних організаційних заходів. До них слід віднести: ведення бухгалтерського обліку за допомогою програми комплексної автоматизації, її налаштування під особливості господарського процесу підприємства; розробка пакету

організаційно-розпорядчої документації (робочий план рахунків, графіки документообігу, посадові інструкції облікових працівників тощо); організація та ведення управлінського стратегічного обліку; формування інформаційної політики підприємства та вжиття заходів щодо захисту облікової інформації; організація роботи суб'єкта внутрішнього аудиту на підприємстві тощо.

Між процесом управління на підприємстві, результативністю його господарської діяльності та ефективністю системи бухгалтерського обліку наявні безумовні зв'язки. Результатом ефективного управління є отримання прибутку, досягнення стратегічних конкурентних переваг на ринку, підвищення ринкової вартості підприємства тощо. В свою чергу ефективність управління поряд з іншими факторами забезпечується належним інформаційним забезпеченням процесу прийняття управлінських рішень в основу якого покладено функціонування системи бухгалтерського обліку: «... забезпечення ефективного управління підприємством – головна ціль обліку»<sup>341</sup>. За даних умов не можна відкидати факти отримання підприємством прибутку чи збільшення його ринкової вартості як свідчення про ефективну організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, і навпаки. Також про ефективність управління в ринкових умовах господарювання свідчить платоспроможний стан підприємства. Його дотримання забезпечується рівномірним надходженням грошових коштів та відповідною синхронністю погашення зобов'язань, дещо ідентичною динамікою дебіторської та кредиторської заборгованостей, раціональним використанням вільних залишків грошових коштів тощо. Прийняття управлінських рішень спрямованих на дотримання платоспроможності підприємства не можливе без формування аналітичних даних системи бухгалтерського обліку про рух грошових коштів та стан розрахунково-платіжної дисципліни. Забезпечення платоспроможного стану діяльності підприємства можна вважати індикатором ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, і навпаки.

Наведені критерії оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку спрацьовують за умови використання облікових даних при прийнятті обґрунтованих, оптимальних та конструктивних управлінських рішень. В свою чергу втрата платоспроможності та зниження результативності господарської діяльності внаслідок управлінської помилки не є підставою вважати систему бухгалтерського обліку неефективною.

Мірилом ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві можуть виступати результати інвентаризаційної

---

<sup>341</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 23.

роботи, особливо позапланового характеру. Незаперечним є факт, що «за допомогою інвентаризації контролюється збереження матеріальних цінностей і грошових коштів, перевіряється повнота та достовірність даних бухгалтерського обліку й звітності»<sup>342</sup>. Отже, в ході проведення інвентаризації підтвердження повноти облікових даних та відсутність відхилень між фактичними даними та даними бухгалтерського обліку є свідченням ефективності системи бухгалтерського обліку на підприємстві, і навпаки.

На ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві може вказати висловлена аудитором позитивна думка в аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності. У випадку висловлення аудитором негативної думки інформація з аудиторського звіту про виявлені помилки є індикатором неефективності окремих аспектів системи бухгалтерського обліку.

Оцінка ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства дозволяє виявити вузькі місця в організації та веденні бухгалтерського обліку, у задоволенні інформаційних потреб користувачів, забезпечити систему управління релевантною інформацією, а також підвищити результативність господарської діяльності в контексті прийняття раціональних управлінських рішень.

Отже, ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві дозволяє стверджувати про формування релевантного масиву даних для часткового інформаційного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання. При цьому інформаційні запити управлінського персоналу задовольняються в частині ретроспективних та оперативних даних внутрішнього характеру.

## **2.4. Облікова політика підприємства як складова системи стратегічного управління**

Факти господарського життя, що призводять до зміни у структурі господарських засобів та джерелах їх утворення ідентифікуються в систему бухгалтерського обліку як господарські операції. В якій вони реєструються, систематизуються, групуються та узагальнюються. Таким чином, формується масив обліково-економічної інформації, яка використовується керованою системою як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень: «управління – це вміння приймати

---

<sup>342</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с. – С. 70.

рішення, а їх не можна приймати без знань про учасників господарських процесів. Ці знання називаються інформацією, а основна інформація про господарські процеси міститься в бухгалтерських регістрах»<sup>343</sup>.

Професор Б.І. Валуєв відзначає: «слід цілком чітко розуміти та визнати, що сам по собі облік, у його чистому, ізольованому від інших функцій управління, вигляді практично нікому не потрібний, як би це не було прикро людям облікової професії. Значення обліку визначається виключно нерозривним зв'язком з цілісною системою управління, органічною частиною якої він є, потребами функцій планування, контролю, регулювання, стимулювання, які складають процес, динаміку управління»<sup>344</sup>.

Проте, ідентифікація фактів господарського життя в якості господарських операцій в системі бухгалтерського обліку не здійснюється за єдиними правилами. Підприємство має права обрати найприйнятніші способи визнання та методи оцінки об'єктів обліку. Дане право в підсумку реалізується через прийняту облікову політику підприємства.

Бандура З.Л. виділяє наступні аспекти управління бізнесом: технологія бізнесу в цілому і конкретного виду діяльності зокрема; облікова політика підприємства і нормативи бухгалтерського обліку конкретного виду діяльності; нормативна база конкретного виду бізнесу; визначена система калькулювання<sup>345</sup>.

Ефективна облікова політика підприємства дозволяє сформувати якісне інформаційне забезпечення для системи управління. Облікова політика як інструмент стратегічного управління дозволяє обрати відповідні способи визнання та методи оцінки об'єктів обліку, інформація щодо яких використовуватиметься при прийнятті стратегічних управлінських рішень, аналізі та контролі за досягненням стратегічних цілей сталого розвитку підприємства. На думку О.А. Лаговської: «облікова політика покликана інтегрувати економічну (як внутрішнього, так і зовнішнього характеру), соціальну та екологічну політики підприємства в єдиний інформаційний простір для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства та приріст вартості на кожному з його життєвих циклів»<sup>346</sup>.

Проаналізувавши практичні аспекти застосування облікової політики

<sup>343</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 10.

<sup>344</sup> Валуев Б.И. Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект / Б.И. Валуев // Финансы, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 89-94. – С. 90.

<sup>345</sup> Бандура З.Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва : дис. ... кандидата екон. наук : 08.06.04 / З. Л. Бандура. – Львів, 2003. – 213 с. – С. 64.

<sup>346</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 224.



як складової системи управління можна виділити два підходи до її формування: 1) формалістичний підхід (облікова політика формується виключно для виконання імперативної норми та не використовується на підприємстві в цілях управління); 2) дієвий підхід (облікова політика є інструментом управління через закріплення у внутрішньому організаційно-розпорядчому документі найбільш прийнятних правил визнання та методів оцінки об'єктів обліку, а також інших облікових дій).

Саме дотримання дієвого підходу при формуванні облікової політики дозволяє розглядати облікову політику в якості складового елементу системи стратегічного управління підприємством. Розгляд даного твердження забезпечується тим, що облікова політика дозволяє сформулювати облікову інформацію про об'єкти активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів в альтернативних значеннях: «за допомогою облікової політики підприємства, вибираючи конкретні методи обліку, можна формувати кардинально протилежні варіанти фінансового стану, що розкриваються у бухгалтерській звітності, при збереженні реального стану справ»<sup>347</sup>.

Залишкіна Т.А. наводить наступний перелік об'єктів управління на управлінські рішення щодо яких може впливати облікова політика підприємства<sup>348</sup>:

- 1) інструмент управління затратами, фінансовими результатами, значенням статей звітності і фінансовим станом;
- 2) інструмент управління обсягом нарахованих податків;
- 3) інструмент практичного розв'язання протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку;
- 4) інструмент уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості.

Тобто за незмінності умов господарського процесу на підприємстві можна отримувати протилежну за значенням інформацію про об'єкти обліку. Дану можливість слід ефективно використовувати з метою досягнення стратегічних цілей, зокрема щодо прибутковості фінансово-господарської діяльності підприємства, а також для маніпулювання базою оподаткування податком на прибуток. Адже в даному ракурсі найбільш варіативною є облікова категорія «фінансові результати». Під обліковою політикою слід розуміти вибір методологічних прийомів, які дозволяють адміністрації підприємства легальними способами отримувати бажану

<sup>347</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 78.

<sup>348</sup> Зальшкіна Т.А. Технология формирования эффективной учетной политики организации: автореф. диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.А. Зальшкіна. – Новосибирск, 2006. – 22 с. – С. 17-18.

величину фінансових результатів<sup>349</sup>.

В цілях досягнення перспективних показників прибутковості, їх зростання, управлінським персоналом у звітних періодах в обліковій політиці можуть декларуватися елементи, що максимізують витрати і зобов'язання підприємства та мінімізують величину його активів та доходів (метод FIFO – при оцінці запасів при їх вибутті; методи прискореного зменшення залишкової вартості – при нарахуванні амортизації на основні засоби; відображення в обліку доходів майбутніх періодів тощо). За таких умов формується прихований резерв підвищення величини фінансових результатів господарської діяльності за допомогою зміни облікової політики підприємства. В перспективних звітних періодах слід обрати наступні елементи облікової політики: прямолінійний метод нарахування амортизації, метод оцінки запасів за середньозваженою собівартістю, відображати в обліку витрати майбутніх періодів тощо.

Вагомий вплив облікової політики підприємства на фінансові результати забезпечується самим механізмом їх формування через участь в методиці визначення фінансових результатів інших об'єктів бухгалтерського обліку.

Таким чином, облікова політика підприємства має вплив на всі без винятку показники фінансової звітності, а отже, й на повноцінне інформаційне забезпечення процесу прийняття оперативних управлінських рішень та часткове інформаційне забезпечення системи стратегічного управління.

При прийнятті стратегічних управлінських рішень необхідно володіти інформацією із зовнішнього середовища, зокрема даними про стан та результати фінансово-господарської діяльності інших суб'єктів господарювання. Такого роду інформацію можна отримати зі звітності підприємств, проте в цілях підвищення її релевантності доцільним виступає аналіз положень прийнятих до застосування підприємствами облікових політик.

Кулик В.А. наводить узагальнений перелік економічних рішень, що приймаються на основі використанням фінансової звітності, сформованої за допомогою обраної облікової політики (табл. 2.2). Серед яких ряд управлінських рішень має стратегічну складову: придбання, продаж, володіння цінними паперами; оцінка якості управління; перспективне керівництво підприємством; рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці, рішення щодо підтримки конкретної галузі економіки тощо.

---

<sup>349</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятав. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 78.

Таблиця 2.2

Економічні рішення на які впливає обрана облікова політика<sup>350</sup>

Рішення, що приймаються	Суб'єкти, що приймають рішення	Інформаційні потреби суб'єктів при прийнятті рішень	Вплив облікової політики на форми звітності, що забезпечують користувачів інформацією для прийняття рішень
1	2	3	4
Придбання, продаж, володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства. Оцінка якості управління. Визначення суми дивідендів	Інвестори, власники	Інформація щодо стану та можливих змін розміру корпоративних прав	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про власний капітал
Поточне керівництво підприємством та планування	Керівництво підприємства	Визначення теперішнього фінансового стану підприємства. Формування стратегії подальшого функціонування	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Покупці, замовники	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати договірні зобов'язання	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Рішення щодо надання кредитів. Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Банки, постачальники, інші кредитори	Забезпечення зобов'язань. Оцінка здатності підприємства вчасно погашати свої борги	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Прийняття рішень про подальше працевлаштування на даному підприємстві чи зміну місця роботи	Працівники	Оцінка здатності підприємства вчасно погашати заборгованість з оплати праці	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про проведення додаткових перевірок	Податкові органи та органи соціального страхування	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати покладені на нього зобов'язання	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення щодо підтримки конкретної галузі економіки	Органи статистики	Вихідна інформація для формування макропоказників	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про продовження (припинення) діяльності підприємства у зв'язку із впливом на навколишнє середовище	Громадськість	Інформація щодо стану охорони навколишнього середовища	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

<sup>350</sup> Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с. – С. 78-79.

У випадку не використання управлінським персоналом облікової політики як засобу досягнення стратегічних цілей йому всеодно слід оцінювати і аналізувати її при формуванні інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, а також при аналізі та контролі за досягненням намічених стратегічних показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

Облікова політика в системі стратегічного управління підприємством виконує функцію забезпечення управлінського персоналу усіх рівнів управління, сформованою відповідно до єдиних методологічних засад, аналітичною та узагальненою інформацією, необхідною для поточного та стратегічного планування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень з метою досягнення визначених цілей господарської діяльності підприємства.

Отже, в системі стратегічного управління суб'єктом господарювання облікову політику в першу чергу слід розглядати як складову системи бухгалтерського обліку в рамках побудови інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Проте, традиційна система бухгалтерського обліку не являє собою повноцінної інформаційної моделі стратегічного управління. В цілях задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу для прийняття стратегічних управлінських рішень нагальною є необхідність виділення в системі бухгалтерського обліку підсистеми стратегічного обліку.

## **2.5. Сутність та об'єкти підсистеми стратегічного обліку на підприємстві**

Домінантними факторами, які впливають на господарський процес та систему управління підприємства є глобалізація суспільно-економічних відносин та посилення конкурентної боротьби. За таких умов управлінський процес і його інформаційне забезпечення повинні змінюватися в ракурсі необхідності оцінки та врахування чинників внутрішнього та зовнішнього економічного середовища, конкурентних переваг, передових інформаційних технологій тощо. Достеменно відомо, що успіх у провадженні господарської діяльності базується на раціональних управлінських рішеннях. В процесі їх прийняття вагому роль відіграють знання та технології, які дають змогу оцінити майновий і фінансовий стан підприємства не тільки в ретроспективі чи станом на певний момент звітного періоду, але й в перспективі. Саме поєднання знань та технологій дають змогу вибудувати систему формальних правил

досягнення стратегічних цілей фінансово-господарської діяльності підприємства. Знаннями в даному ракурсі виступає інформація із внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування суб'єкта господарювання в різних часових проміжках, а технологіями – наявність засобів її обробки та отримання визначених поставленими цілями результатів.

Досягнення бажаних показників стратегічного розвитку суб'єкта господарювання забезпечується ефективним функціонуванням системи стратегічного управління, що не може бути здійснене без належного інформаційного забезпечення. В даному ракурсі актуальності набуває процес ідентифікації об'єктів інформаційного забезпечення стратегічного управління, як об'єктів підсистеми стратегічного обліку.

Важливим аспектом, а в більшості випадків і проблемою, у функціонуванні підсистеми стратегічного обліку на підприємстві є ідентифікація її об'єктів, зважаючи на наявність множини завдань стратегічного управління, необхідності обробки фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього та зовнішнього середовищ, використання відмінних від традиційних методів обробки обліково-економічної інформації.

В ринкових умовах господарювання система управління в цілях забезпечення сталого розвитку підприємства в будь-якому випадку повинна бути забезпечена та враховувати перспективні показники фінансово-господарської діяльності. Врахування перспективного стану підприємства в процесі прийняття управлінських рішень свідчить про необхідність виокремлення або ж виділення системи стратегічного управління в загальній системі управління підприємством. Даний факт не може залишити без належної уваги зміни в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством: «в ході еволюційного розвитку інформаційного середовища стратегічних рішень виникає якісно нова система стратегічного обліку»<sup>351</sup>.

Необхідність виокремлення, побудови, розмежування понять «стратегічний облік», «стратегічний управлінський облік», «контролінг» тощо, потреба в розробці концепції, методики організації та ведення стратегічного обліку на підприємстві є актуальними проблемами, які активно обговорюється в наукових колах. По окремих з наведених аспектів триває жвава дискусія, по інших – відсутні чіткі та конструктивні пропозиції щодо вирішення порушених проблем.

У дослідженнях вітчизняних науковців, які в переважній більшості

---

<sup>351</sup> Хахонова И.И. Система стратегического учета: формирование и развитие / И.И. Хахонова, Хахонова Н.Н. // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 6 (часть 3). – С. 720-724. – С. 722.

базуються на доробках зарубіжних дослідників домінантним є твердження про необхідність формування системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень і те, що дана система є обліковою. Відмінними рисами облікової системи, спрямованої на інформаційне забезпечення стратегічного управління від традиційної є потреба оцінки зовнішнього середовища, ризиків та невизначеності, які притаманні господарській діяльності підприємства. Відмінності стратегічного обліку від бухгалтерського, частково продиктовані відмінностями між стратегічним управлінням та управлінням підприємством в традиційному розумінні: «стратегічна парадигма управління виникає у зв'язку з розвитком глобалізаційних процесів, коли з'явилися нові проблеми і завдання, які є не вирішуваними в рамках традиційної управлінської парадигми. До цих завдань відносять, перш за все, облік і оцінка впливу на результати діяльності організацій зовнішніх чинників і дій, ризиків і невизначеності»<sup>352</sup>.

Складність вирішення завдань щодо інформаційного забезпечення стратегічного управління, в першу чергу пов'язана із необхідністю визначення та оцінки об'єктів, які є відмінними від об'єктів традиційного бухгалтерського обліку, а значить існує ймовірність того, що при застосуванні традиційних облікових інструментів досягти бажаного результату не вдасться. У зв'язку з цим низка науковців під інформаційним забезпеченням стратегічного управління вбачає не облікову систему чи підсистему, а можливість використання облікових даних для прийняття стратегічних рішень: «стратегічне управління як ідеологія управління підприємством ставить завдання перед усіма ланками і структурами управління, в тому разі і перед бухгалтерським обліком, який своїм чином реагує на нові завдання і умови функціонування, застосовуючи нові спеціальні інструменти і метод. І від цього бухгалтерський облік не стає «стратегічним», не утворюється «система стратегічного обліку» на підприємстві. В даному аспекті є сенс говорити про існування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління»<sup>353</sup>.

Оперуючи нагальною потребою модернізації системи бухгалтерського обліку в контексті забезпечення інформаційних потреб саме стратегічного управління окремі автори акцентують увагу на виокремленні стратегічного обліку як елементу системи бухгалтерського обліку: «стратегічний облік орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети (наприклад,

---

<sup>352</sup> Болдуєв М.В. Концептуальні підходи до формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуєв // Вісник запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – №3(7). – С. 122-128. – С. 123.

<sup>353</sup> Шайкан А.В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі / А.В. Шайкан // Незалежний аудитор: [Наук.-практ. видання]. – Київ. – 2012. – Вип. 1. – С. 38-49.

отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи згідно з сучасним баченням ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів»<sup>354</sup>.

Окремим напрямом дослідження інформаційного забезпечення стратегічного управління є його розгляд як складової управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік – це комплексний напрям управлінського обліку, орієнтований на процес прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, в рамках якого передбачається детальний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, де підприємство здійснює свою діяльність<sup>355</sup>.

Зважаючи на відсутність нормативно-правового забезпечення ідентифікації та функціонування інформаційної системи стратегічного управління, доцільно взяти до уваги наступні твердження:

1) призначення системи бухгалтерського обліку – задоволення інформаційних потреб різного роду економічних суб'єктів;

2) виділення підсистем у системі бухгалтерського обліку базується на чітко визначених завданнях та чіткій інформаційних потребах, які не ідентифікувалися в минулому;

3) окрема підсистема бухгалтерського обліку для досягнення мети функціонування поряд з використанням загального облікового інструментарію потребує використання індивідуальних методів;

4) об'єктами окремо взятої підсистеми бухгалтерського обліку можуть бути як суміжні так і індивідуальні об'єкти;

5) для виконання завдань функціонування підсистеми бухгалтерського обліку необхідні інформаційні взаємозв'язки з іншими підсистемами.

Функціонування та взаємозв'язки підсистем бухгалтерського обліку в межах цілісної системи обліку схематично наведено на рис. 2.4.

Таким чином, варто стверджувати, що інформаційним забезпеченням системи стратегічного управління може стати підсистема стратегічного обліку, яка функціонуватиме в межах системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Адже підсистема стратегічного обліку зорієнтована на задоволення інформаційних потреб стратегічного управління відповідно до чого має чіткі та конструктивні завдання для виконання яких вимагає застосування специфічного обліково-економічного інструментарію, частково відмінного від традиційно облікового. Об'єкти підсистеми стратегічного обліку характеризуються та ідентифікуються як в межах

<sup>354</sup> Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

<sup>355</sup> Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. М. Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.

підприємства, так і в межах зовнішнього середовища, проте це не руйнує інформаційних взаємозв'язків з іншими підсистемами, а навпаки характеризується завершеністю системи бухгалтерського обліку як основного джерела інформаційного забезпечення управління підприємством на всіх рівнях та в усіх ракурсах.

З метою з'ясування мети, завдань та об'єктів підсистеми стратегічного обліку доцільно проаналізувати визначення, які дають науковці для окреслення меж та характеристики інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством.

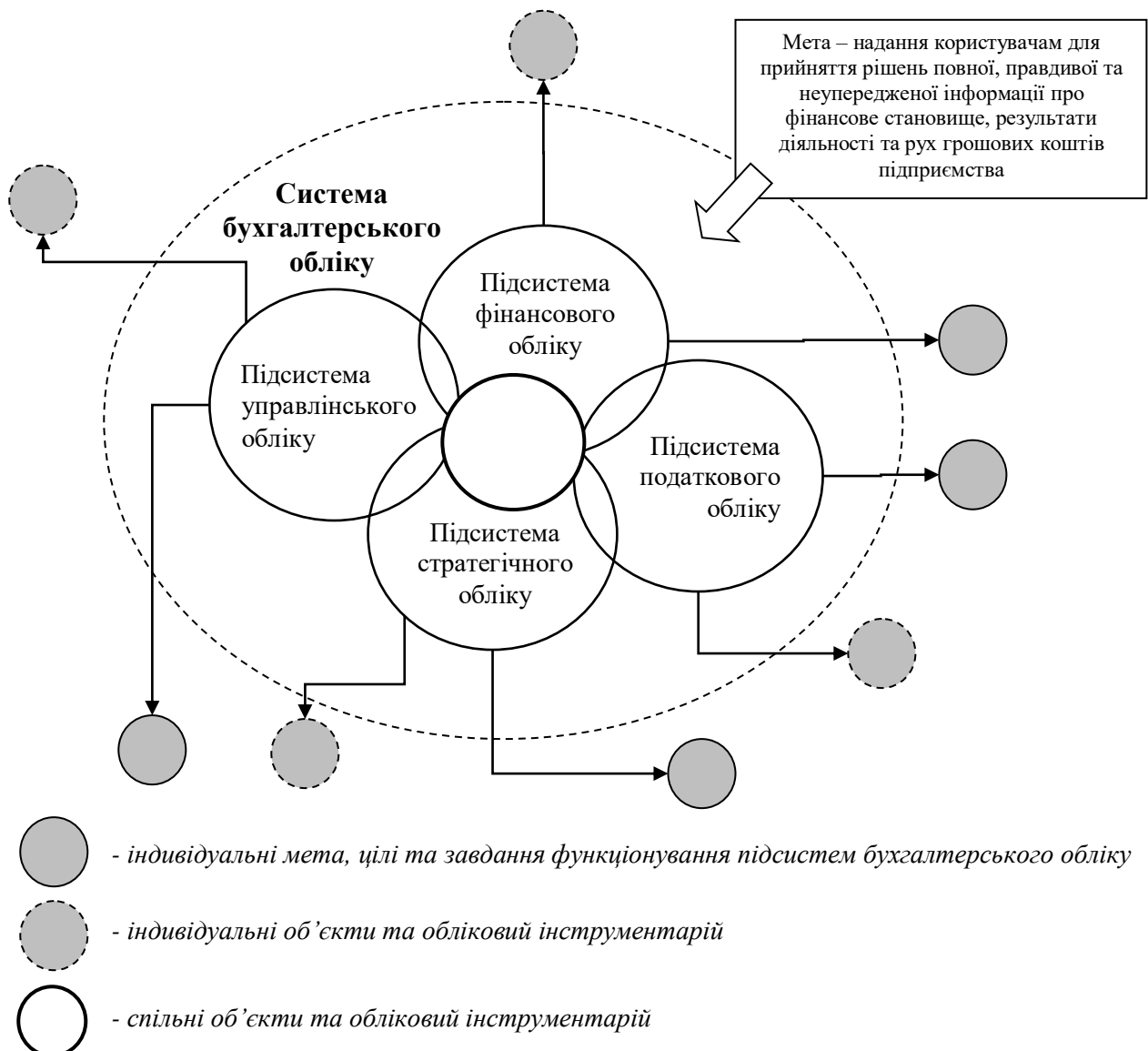


Рис. 2.4. Взаємозв'язок підсистем системи бухгалтерського обліку

В наукових та довідкових джерелах інформаційному забезпеченню стратегічного управління підприємством в більшості випадків властива



назва «стратегічний облік» або ж «стратегічний управлінський облік» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Дефініція поняття «стратегічний облік» та «стратегічний управлінський облік»

Дослідники	Визначення поняття
1	2
Б. Райан <sup>356</sup>	Під стратегічним обліком слід розуміти певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень
І.В. Алексєєва <sup>357</sup>	Стратегічний облік – облікова система, яка включає в себе фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення
Дж. Іннес <sup>358</sup>	Стратегічний облік – засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації
Л.В. Юр'єва <sup>359</sup>	Стратегічний управлінський облік можна розглядати в якості облікової інформаційної системи, підтримуючої стратегічний менеджмент
В.Р. Шевчук <sup>360</sup>	Стратегічний управлінський облік – це інформаційні підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства)
К. Уорд <sup>361</sup>	Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень

<sup>356</sup> Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.

<sup>357</sup> Алексєєва І.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий: дис. на соиск. учен. степ. кан. (08.00.12) / И.В. Алексєєва. Ростов н/Д, 2002, 224 с.

<sup>358</sup> Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – № 2. – Р. 967–968.

<sup>359</sup> Юр'єва Л.В. Методологическая основа стратегического управленческого учета в холдинговых структурах / Л.В. Юр'єва // Вестник УГТУ-УПИ. Прикладная экономика. – 2009. – №6. – С. 46-54.

<sup>360</sup> Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 281-284.

<sup>361</sup> Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.

*Продовження табл. 2.3*

1	2
В.А. Терехова <sup>362</sup>	Стратегічний управлінський облік – облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, включає багатовимірну стратегію зв'язків через канали поширення і визначення потреб цільових покупців (споживачів)
М. Bromwich <sup>363</sup>	Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках
К. Simmonds <sup>364</sup>	Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства

На думку Б. Райана під стратегічним обліком слід розуміти певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень<sup>365</sup>. Також на засадах узагальнення специфічної інформації з підсистем бухгалтерського обліку в рамках потреби виконання завдань інформаційного забезпечення при визначенні суті стратегічного обліку стоїть І.В. Алексєєва, з її міркувань стратегічний облік – облікова система, яка включає в себе фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення<sup>366</sup>.

Чітку спрямованість підсистеми стратегічного обліку на задоволення інформаційних потреб процесу прийняття управлінських стратегічних рішень вбачає Дж. Іннес: «стратегічний облік – засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації»<sup>367</sup>.

Багато хто з науковців інформаційне забезпечення системи стратегічного управління розглядає під назвою «стратегічний

<sup>362</sup> Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие и зарубежных странах / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – №4. – С. 9-12.

<sup>363</sup> Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting, Organization and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46.

<sup>364</sup> Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting . – 1981. – № 59(4). P. 26-29.

<sup>365</sup> Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.

<sup>366</sup> Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий: дис. на соиск. учен. степ. кан. (08.00.12) / И.В. Алексеева. Ростов н/Д, 2002, 224 с.

<sup>367</sup> Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – № 2. – P. 967–968. – P. 968.

управлінський облік». Проте, із проаналізованих визначень «стратегічний облік» та «стратегічний управлінський облік» можна вести мову про ідентичну мету та призначення побудови такої інформаційної системи: «стратегічний управлінський облік можна розглядати в якості облікової інформаційної системи, підтримуючої стратегічний менеджмент»<sup>368</sup>.

У трактуваннях змісту категорії «стратегічний управлінський облік» дослідники акцентують увагу на забезпеченні користувачів інформацією для прийняття управлінських стратегічних рішень. Стратегічний управлінський облік – це інформаційні підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства)<sup>369</sup>. Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень<sup>370</sup>.

Також в ході визначення сутності стратегічного управлінського обліку звертається увага в ході стратегічного управління на потреби в даних із зовнішнього середовища, а саме даних про потреби цільових покупців, бізнес конкурентів тощо. Стратегічний управлінський облік – облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, включає багатовимірну стратегію зв'язків через канали поширення і визначення потреб цільових покупців (споживачів)<sup>371</sup>. Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства<sup>372</sup>.

Бромвіч М. деталізує потрібну інформацію із зовнішнього середовища: «Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та

---

<sup>368</sup> Юрьева Л.В. Методологическая основа стратегического управленческого учета в холдинговых структурах / Л.В. Юрьева // Вестник УГТУ-УПИ. Прикладная экономика. – 2009. – №6. – С. 46-54. – С. 47.

<sup>369</sup> Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 281-284.

<sup>370</sup> Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с. – С. 15.

<sup>371</sup> Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие и зарубежных странах / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – №4. – С. 9-12.

<sup>372</sup> Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting . – 1981. – № 59(4). P. 26-29. – P. 26.

стратегій конкурентів на цих ринках<sup>373</sup>.

Наведені визначення вкотре підкреслюють доцільність формування підсистеми стратегічного обліку та дають змогу окреслити її межі. Хотілось б зауважити на прерогативі у застосуванні саме назви «стратегічний облік», а не «стратегічний управлінський облік». Адже будь-який із видів обліку призначений для надання інформації користувачам з метою прийняття ними управлінських рішень. Індивідуальними ознаками стратегічного обліку являтиметься спрямованість на інформування управлінського персоналу про зовнішнє середовище, перспективні показники господарської діяльності самого підприємства, різні аспекти ризику та невизначеності тощо. Проте, це не свідчить про ізольованість підсистеми стратегічного обліку від інших підсистем, навпаки досліджувана підсистема активно запозичує дані з інших підсистем обліку для виконання поставлених перед нею завдань. Також інформаційні потреби підсистеми бухгалтерського обліку можуть визначати потреби зміни ряду організаційних моментів у функціонуванні підсистеми фінансового обліку, що доцільно здійснювати якщо не вплине на виконання завдань останньої з підсистем.

Криштопа І.І. зазначає, що виділення стратегічного напряму бухгалтерського обліку в окрему підсистему матиме вигляд часткового дублювання інформації, що акумулюється у фінансовому та управлінському обліку<sup>374</sup>. Непогодження з даним твердженням можна обґрунтувати тим, що ефективність функціонування підсистеми обліку забезпечується ідентифікацією об'єктів та конкретизацією завдань поставлених перед нею. А уникнення дублювання усувається шляхом раціоналізації організації підсистеми стратегічного обліку та налагодження інформаційних потоків між підсистемами системи бухгалтерського обліку підприємства.

Основним завданням підсистеми стратегічного обліку є забезпечення необхідною інформацією прийняття стратегічних управлінських рішень: «в сучасних умовах розвитку обліково-аналітичного забезпечення діяльності ефективним інформаційним підґрунтям стратегічного управління підприємств виступає стратегічний облік, як одна із підсистем бухгалтерського обліку підприємства»<sup>375</sup>. Деталізація завдань відбувається в ході ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку, головним

---

<sup>373</sup> Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting, Organization and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46. – P. 27.

<sup>374</sup> Криштопа І.І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). – Ч.3. – Луцьк, 2011. – С.145-152.

<sup>375</sup> Легенчук С.Ф. Проблеми розвитку стратегічного обліку в Україні / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 388 с. – С. 223-224. – С. 223.

об'єктом якої є стратегія розвитку суб'єкта господарювання (масив економічної, фінансової та нефінансової інформації, яка необхідна для визначення стратегії, контролю за її виконанням, аналізу дотримання або ж недотримання чи змін у ній).

Докорінна зміна форм і змісту менеджменту суб'єктами господарювання при динамічній еволюції сучасної економіки потребує коректив від підсистем, які його функціонально забезпечують з точки зору потреб реальної практики щодо розширення і введення нових об'єктів<sup>376</sup>. Нові об'єкти системи бухгалтерського обліку ідентифікуються в ході визначення інформаційних потреб стратегічного управління, які є основною у побудові підсистеми стратегічного обліку.

На думку Ф.Ф. Бутинця стратегічний облік реалізується через інструментарій фінансового аналізу, а його головними об'єктами є зобов'язання, контроль, готівка, витрати та потенціал: «стратегічний облік – це фінансовий аналіз проблеми, що пов'язаний з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом»<sup>377</sup>. Така ідентифікація об'єктів стратегічного обліку вказує на взаємозв'язки підсистеми стратегічного обліку з підсистемами фінансового та управлінського обліку. Стратегічний облік це інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік, і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією для оцінки діяльності підприємства<sup>378</sup>.

Інформаційні взаємозв'язки між підсистемами бухгалтерського обліку не повинні свідчити про ідентичність їх об'єктів якщо брати до уваги необхідні якісні та кількісні інформаційні параметри об'єктів, які необхідні для прийняття управлінських рішень. Семанюк В.З. стверджує, що об'єктом стратегічного обліку є бізнес-процеси, в результаті яких формується звітність для прийняття стратегічних управлінських рішень. На промислових підприємствах основними бізнес-процесами є: процес постачання, процес виробництва і процес реалізації продукції<sup>379</sup>. Плісун І.Й. зазначає, що стратегічний облік пов'язує на практиці процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має з ним ті ж самі об'єкти: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності, що складають у сукупності фінансово-

---

<sup>376</sup> Сидоренко І.В. Інформаційна система управлінського обліку в умовах становлення інтелектуальної економіки / І.В. Сидоренко // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика : матеріали наук.-практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 112-114.

<sup>377</sup> Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

<sup>378</sup> Плісун І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Плісун // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 12. – С. 94-95.

<sup>379</sup> Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В.З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 11(114). – С. 59-64.

виробничу діяльність<sup>380</sup>. Наведені думки науковців не містять чіткої ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку, окреслені ними об'єкти зводяться до традиційного їх розуміння в рамках застосування адитивного та процедурного підходів у трактуванні об'єктів системи бухгалтерського обліку.

Дотичною до проблем стратегічного управління є твердження, – об'єктами стратегічного обліку є: ситуаційні блоки центрів відповідальності і сегментів діяльності; ситуаційні блоки управлінського фінансового обліку<sup>381</sup>. В даному ракурсі об'єктами підсистеми стратегічного обліку виступають явища господарської діяльності, які можна ситуаційно змоделювати. Науковець М.В. Болдуєв, ставлячи в центр побудови підсистеми стратегічного обліку еволюційно-адаптивну модель балансової теорії в рамках бухгалтерського підходу «грошові кошти/чисті пасиви» об'єктами стратегічного обліку, вважає різноманітні ситуації адаптивні до зміни системи чинників, що впливають на власність, платоспроможність, резервну систему підприємства тощо, визначення і аналіз агрегованих і дезагрегованих показників чистих активів і чистих пасивів як основних індикаторів цього впливу<sup>382</sup>.

Низка науковців під головними об'єктами стратегічного обліку вбачає невизначеність внутрішнього та зовнішнього середовища, інформацію, що необхідна для вирішення проблем ефективного розвитку бізнесу, дані про зміни умов господарювання. Стратегічний облік, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляються підприємством, об'єднує фінансовий і управлінський облік, а також враховує зовнішні фактори макросередовища й забезпечує спеціалістів підприємства для прийняття ефективних рішень<sup>383</sup>. Райаном Б. стратегічний облік розглядається як основа для досліджень фінансових та економічних проблем з точки зору найбільш важливого для підприємства питання – реалізації сприятливих можливостей бізнесу та як певне поєднання фінансового обліку з управлінським<sup>384</sup>. На думку Л.Р. Воляк «стратегічний облік акумулює інформацію із зовнішнього середовища про економічні, соціальні, екологічні, конкурентні, політичні, технологічні зміни, вплив міжнародних чинників на діяльність підприємства»<sup>385</sup>.

<sup>380</sup> Пліскун І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Пліскун // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 12. – С. 94–95.

<sup>381</sup> Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: учеб. пособие / В.И. Ткач, О.И. Гончаренко. М.: ИКЦ «Март», 2004. – 160 с.

<sup>382</sup> Болдуєв М.В. Концептуальні підходи до формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуєв // Вісник запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – №3(7). – С. 122-128. – С. 123.

<sup>383</sup> Сахно Л.А. Методологічні аспекти створення бухгалтерії стратегічного типу / Л.А. Сахно // Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету – 2009. – № 3. – С. 752-758.

<sup>384</sup> Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.

<sup>385</sup> Воляк Л.Р. Стратегічний облік в управлінні природно-ресурсним потенціалом / Л.Р. Воляк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nubip.edu.ua/sites/default/files/%A3.pdf>.

Зрозумілим є той факт, що об'єктами підсистеми стратегічного обліку є не тільки показники внутрішнього та зовнішнього середовища, що мають числове вираження: «важливо, щоб показники стратегічного управлінського обліку не були виключно фінансовими, а останні, своєю чергою, належно інтегрувались в конкретні конкурентні стратегії»<sup>386</sup>. Вагоме значення для досягнення стратегічних цілей має інформація якісного не числового змісту, що робить підсистему стратегічного обліку відмінною від системи бухгалтерського обліку за характеристикою об'єктів, які формують предмет підсистеми стратегічного обліку.

Об'єкти стратегічного обліку ідентифікуються в рамках визначення необхідного масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього і зовнішнього середовища з метою забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, аналізу досягнення стратегічних цілей, їх коригування. Саме даного роду інформація в рамках побудови системи стратегічного управління характеризує бізнес-процеси, нівелює господарську та фінансово-економічну невизначеність, формує ситуаційні блоки і усуває фінансові та економічні проблеми господарської діяльності, що визначено науковцями як об'єкти інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень.

Отже, під об'єктами стратегічного обліку слід розуміти об'єкти підсистеми фінансового обліку підприємства (інформація за якісним та кількісними параметрами, що становить інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень), сильні та слабкі сторони господарської діяльності підприємства та його конкурентів, об'єкти фінансового обліку інших суб'єктів господарювання (діяльність яких входить до сфери, що окреслена визначеною стратегією підприємства), показники зовнішнього суспільно-економічного середовища з приналежністю до визначеної підприємством стратегії.

Головним атрибутом підсистеми стратегічного обліку на підприємстві є чинник визначення стратегії його розвитку. Зважаючи на множину можливих напрямів стратегічного розвитку підприємства ідентифікуються різноманітні об'єкти підсистеми стратегічного обліку. Системою стратегічного управління на підприємстві можуть розглядатися питання досягнення підприємством конкурентних переваг, стадії життєвого циклу продукції, що виготовляється, позиції підприємства у конкурентній боротьбі. Дані питання аналізуються в довільному перспективному часовому інтервалі, що вимагає також встановлення рівня стратегії та функціональних ознак (на рівні всього підприємства чи окремих структурних підрозділів).

---

<sup>386</sup> Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 281-284.

В даному ракурсі вагомим складним об'єктом підсистеми стратегічного обліку виступає продукція підприємства. Деталізуючи даний об'єкт слід акцентувати увагу на ряді простих об'єктів, які в притаманній для підсистеми стратегічного обліку формі охоплюють інформацію із внутрішнього та зовнішнього середовищ. Продукція підприємства та її збут є домінантним предметом потенційних для обрання підприємством стратегій: «лідерство за витратами», «диференціація продукції», «фокусування». Задоволення інформаційних потреб стратегічного управління в даному плані вимагатиме інформації про наступні об'єкти: постійні витрати та змінні витрати підприємства, якісні характеристики продукції, потенційні можливості випуску нових видів продукції, якість продукції, дані про сегмент ринку, інформація про наведені показники в розрізі головних конкурентів, потенційні бар'єри розширення сегменту ринку тощо. Ідентифікація об'єктів підсистеми стратегічного обліку залежатиме від обраної стратегії та включатиме взаємозв'язки із іншими підсистемами бухгалтерського обліку першочерговими завданнями яких є робота з ретроспективними даними.

Взявши до уваги стратегії розвитку спрямовані на позиціонування підприємства як соціально-відповідального суб'єкта господарювання (стратегія соціальної відповідальності та іміджу підприємства, стратегія розвитку території підприємства, стратегія соціального розвитку колективу) управлінському персоналу потрібна інформація про середньомісячну заробітну плату працівників, систему заохочення та участь працівників у прибутках суб'єкта господарювання, якість продукції, невиробничу сферу суб'єкта господарювання, участь його у національних та регіональних програмах соціально-культурного розвитку, потенційні соціальні потреби розвитку регіону тощо.

Реалії господарської діяльності підприємств свідчать про відсутність в переважній більшості випадків встановленої стратегії економічного та соціального розвитку, що може свідчити про відсутність потреби у ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку. Проте, важливість врахування в перспективній господарській діяльності ряду зовнішніх факторів дозволить забезпечити майбутню фінансову стійкість суб'єкта, його прибутковість та позитивні тенденції розвитку.

В будь-якому випадку управлінський персонал суб'єкта господарювання повинен враховувати перспективний майновий стан, структуру фінансового забезпечення господарської діяльності, планову прибутковість тощо. В контексті чого залишається важливою оцінка зовнішніх факторів, таких як прогностичні депозитні та кредитні ставки, розміри мінімальної заробітної плати, ставки податків та зборів, коливання валютних курсів тощо.

Низка факторів, що ідентифіковані як об'єкти підсистеми



стратегічного обліку мають значну амплітуду коливань, високий рівень невизначеності, достатній ступінь ризику появи або ж не виникнення, що вимагає моделювання процесу прийняття стратегічних рішень з огляду на оцінку потенційних результатів. Специфічною ознакою при ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку є наявність технічного та програмного забезпечення підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, призначення яких – це опрацювання значного масиву різного роду інформації, яка характеризується невизначеністю та оцінка ризиків недосягнення проміжних та підсумкових результатів стратегічного розвитку.

При ухваленні стратегічних рішень управлінський персонал використовує інформацію про ідентифіковані об'єкти підсистеми стратегічного обліку і на основі власних знань та досвіду приймає рішення. Зважаючи на масштабність інформаційного забезпечення його фінансовий та нефінансовий зміст, походження із внутрішнього та зовнішнього середовища, необхідність застосування комп'ютерних технологій процес прийняття стратегічних рішень доцільно розглядати в рамках побудови експертних систем відносно конкретно визначених стратегічних цілей.

Експертна система являє собою представлення на базі комп'ютерної програми оптимізаційного алгоритму прийняття управлінських рішень, який базується на знаннях та аналітичних відомостях на основі яких експертна система здатна робити логічні висновки цим самим забезпечуючи вирішення специфічних завдань, важливими серед яких для стратегічного управління є консультування, діагностика, тестування, проектування тощо.

Важливо зазначити, що особливістю стратегічного управління є орієнтація на майбутні показники майнового та фінансового становища суб'єкта господарювання, що вимагає детального аналізу динамічних та квазідинамічних експертних систем. Квазідинамічна експертна система інтерпретує ситуацію, яка змінюється в фіксованому інтервалі часу. Динамічна експертна система вирішує задачі в умовах зміни в часі вихідних даних та знань.

Експертна система прийняття стратегічних рішень дозволяє ідентифікувати об'єкти підсистеми стратегічного обліку в конкретно змістовому та конструктивному вигляді, тобто виокремити необхідні якісні та кількісні характеристики інформації в розрізі потрібних об'єктів для виконання цільових завдань стратегічного характеру.

Типова експертна система для розв'язування проблем стратегічного управління може мати наступні структурні елементи: база даних, база знань, програмне забезпечення розв'язання завдань, підсистема пояснень, інтерфейс користувача (запланована форма виведення результатів).

Програмне забезпечення для функціонування експертної системи

прийняття стратегічних рішень може бути реалізоване за допомогою мов програмування CLIPS, Prolog, OpenCyc, MQL 4 (MetaQuotes Language 4) та ін. Воно забезпечить можливість моделювання різноманітних варіантів зміни об'єктів стратегічного управління в залежності від зміни показників зовнішнього середовища та альтернативних дій управлінського персоналу.

Послідовність розробки експертної системи в стратегічному управлінні доцільно здійснювати в наступній черговості:

1) етап ідентифікації проблем, які необхідно вирішити в рамках стратегічного управління (визначається перелік проблем, завдання, які підлягають вирішенню, виявляються цілі розробки системи стратегічного управління);

2) етап аналізу проблеми стратегічного управління (проводиться змістовний аналіз проблемної області, встановлюються взаємозв'язки проблем стратегічного управління з іншими проблемами господарської діяльності, визначаються методи розв'язання поставлених завдань);

3) етап структуризації об'єктів стратегічного управління (ідентифікація об'єктів, інформація по яких необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень; моделюються аспекти функціонування об'єктів на перспективу);

4) етап формалізації процесу прийняття стратегічних управлінських рішень (формується вимоги до інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом виокремлення індивідуальних даних про об'єкти стратегічного управління; виділення способів обробки даних через формування алгоритму прийняття стратегічних рішень на основі автоматизованих інформаційних технологій тощо);

5) етап формування експертної системи прийняття стратегічних управлінських рішень (формується цілісна система процесу прийняття стратегічних рішень із чітко визначеними завданнями, об'єктами, спектром інформаційного забезпечення та алгоритмами успішних рішень);

6) етап тестування і реалізації експертної системи прийняття стратегічних управлінських рішень та оцінка результатів (отримуються проміжні та підсумкові результати, які використовуються для порівняння і кінцевого затвердження управлінських рішень).

Експертна система в цілях виконання стратегії підприємства дозволяє деталізувати завдання стратегічного розвитку, що надасть можливість чіткої ідентифікації інформаційних потреб, а отже й об'єктів підсистеми стратегічного обліку. Слід зауважити, що в умовах застосування експертних систем в рамках реалізації їх за допомогою комп'ютерних технологій дозволяє ідентифікувати ряд об'єктів стратегічного обліку, які б за інших умов залишилися без належної уваги управлінського персоналу зважаючи на неможливість обробки.

Таким чином, враховуючи реалії управління суб'єктами господарювання, необхідність орієнтації на довгострокові цілі виникає необхідність формування інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень. Внесення ясності в даний процес та забезпечення конструктивної і раціональної його побудови можна забезпечити шляхом виокремлення в системі бухгалтерського обліку підсистеми стратегічного обліку, для якої одним із першочергових значень є ідентифікація об'єктів та методів стратегічного обліку.

Облікова система може забезпечити потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема: використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія; надання важливої інформації з урахуванням обраної стратегії; забезпечення зворотного зв'язку з урахуванням узгодження досягнутих результатів і стратегічних цілей; надання інформації щодо довгострокових наслідків за різного роду напрямками діяльності<sup>387</sup>. Поставлені перед системою бухгалтерського обліку завдання стратегічного характеру не можуть бути виконані за умов використання традиційних методів. Вирішення даної проблеми забезпечується удосконаленням методологічної бази бухгалтерського обліку в контексті симбіозу його методів з методами інших наук.

В такому випадку дієвою для теорії та практики бухгалтерського обліку повинна стати методологічна база, яка забезпечує вивчення інформаційної системи суб'єкта господарювання оперуючи при цьому не тільки ретроспективними чи оперативними даними, але й перспективними. Система бухгалтерського обліку може відповідати принципу раціональної організації тільки в тому випадку, якщо виконується вище наведене положення, що на сьогоднішній день є проблематичним та потребує нагального вирішення: «створення інформаційної системи, яка адекватно відображає господарську діяльність підприємства, є однією з найскладніших проблем, що повинні бути розв'язані в першу чергу»<sup>388</sup>.

Доцільно проаналізувати сутність та взаємозв'язок методології і теорії бухгалтерського обліку. Методологія бухгалтерського обліку – це вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і способів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, які утворюють предмет бухгалтерського обліку<sup>389</sup>. Під теорією бухгалтерського обліку слід розуміти фундаментальні принципи пояснення господарських процесів в рамках визначеного кола завдань.

<sup>387</sup> Веретнов В. Аутсорсинг. Стратегический управленческий учет в сфере программного аутсорсинга [Електронний ресурс] / В. Веретнов. – Режим доступу: <http://www.klubok.net/article1198.html>.

<sup>388</sup> Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління [текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178 с. – С. 25.

<sup>389</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб]. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с. – С. 67.

Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії<sup>390,391</sup>. Легенчук С.Ф. акцентує увагу на кризових явищах в розвитку бухгалтерського обліку як науки та пов'язує такий стан з дезінтегративними тенденціями, що виникли з появою нових напрямів обліку (управлінського, стратегічного, соціального, екологічного, креативного тощо), які не пояснюються існуючою теорією бухгалтерського обліку<sup>392</sup>.

Розв'язання низки проблем розвитку методології бухгалтерського обліку може бути забезпечене шляхом дослідження підходів до формулювання бухгалтерських теорій, при цьому слід акцентувати увагу на підходах, які характеризують досліджувану інформаційну систему як інструмент стратегічного розвитку суб'єкта господарювання.

Баклі Дж.В., П. Кіршер, Р.Л. Метьюс визначили наступні підходи до формулювання бухгалтерських теорій: практичний, авторитарний, індуктивний, дедуктивний, етичний, соціологічний, математичний, економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний<sup>393</sup>. Порвал Л.С. поділяє підходи до побудови бухгалтерських теорій на традиційні (прагматичний, дедуктивний, індуктивний, етичний, соціологічний, економічний та еkleктичний підходи) та нові підходи (ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний підходи, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки)<sup>394</sup>. Особливу увагу доцільно зосередити на економічному, ситуаційному підході та підході управлінських моделей.

Економічним підходом акцентується увага на необхідності управління поведінкою макроекономічних індикаторів через використання різноманітних облікових методологій. Вибір різних методів обліку залежить від їх впливу на національні економічні блага. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висувуються: 1) бухгалтерський облік має відображати «економічну дійсність»; 2) вибір облікової методології повинен залежати від «економічних наслідків».

Підхід управлінських моделей характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності (передбачає формулювання набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи та методи

<sup>390</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб]. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с. – С. 67.

<sup>391</sup> Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку [текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 388 с. – С. 236.

<sup>392</sup> Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с. – С. 218.

<sup>393</sup> Buckley J.W. Methodology in accounting theory / John Buckley, Paul Kircher, Russel Mathews // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274-283. – P. 276.

<sup>394</sup> Porwal L.S. Accounting theory, an introduction / L.S. Porwal. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p. – P. 28-37.

бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації).

Ситуаційний підхід передбачає обрання в якості мети бухгалтерського обліку забезпечення користувачів інформацією стосовно економічних подій, які можуть бути корисними для розробки моделей прийняття рішень. Підхід дозволяє підвищити ефективність представлення інформації бухгалтерами та пристосовувати економічні події до існуючих управлінських моделей.

Дані підходи до формулювання бухгалтерських теорій за своєю природою є інструментами вирішення проблем системи стратегічного управління суб'єктів господарювання. Адже, за своїм змістом, маючи не тільки обліково-інформаційну складову, характеризуються вивченням господарських явищ та процесів разом із виконанням суміжних з іншими науками завдань (наприклад, визначення правил обліку у звітному періоді з метою отримання релевантної інформації в майбутньому), що дозволяє виконувати їх в рамках міждисциплінарності. Така ситуація визначає потребу дослідження методологічної бази бухгалтерського обліку, в цілях забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання, в контексті аналізу методологічних основ інших наук, що забезпечить модифікацію існуючих та виявлення нових методів і прийомів бухгалтерського обліку.

Даний стан речей є прийнятним та історично адаптованим на що звертають увагу дослідники: «загалом сучасна методологічна ситуація характеризується значним методологічним плюралізмом. Відтак, в цьому сенсі зусилля різних наук об'єднуються для вирішення певних гносеологічних завдань»<sup>395</sup>.

У зв'язку із розширенням завдань бухгалтерського обліку та зростанням інформаційних потреб користувачів цілком можливим є процес інтеграції в якості синтезу наук, тобто об'єднання їх методів в єдине ціле. В першу чергу це актуально для системи бухгалтерського обліку та систем аналізу, контролю і управління. В майбутньому характерним буде симбіоз для методології наведених наук із методологічними базами інформатики, кібернетики та синергетики. Уже зараз О.А. Лаговська стверджує, що «бухгалтерський облік як систему взаємопов'язаних та самоорганізованих елементів доцільно досліджувати базуючись на системно-кібернетичному підході задля побудови пояснювальних моделей основи розвитку та наукової організації функціонування облікової системи»<sup>396</sup>.

Методологія бухгалтерського обліку як сукупність методів, принципів

<sup>395</sup> Кохановский В.П. Философия и методология науки [текст]: учебник для высших учебных заведений / В.П. Кохановский. – Ростов на Дону: Феникс, 1999. – 576 с. – С. 92-95.

<sup>396</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія [текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 136.

їх побудови та наукового узагальнення залежить від об'єктів обліку та поставлених перед обліком завдань і вимог. Історично сформованим є наступне визначення методу бухгалтерського обліку – система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення й економічне узагальнення у грошовому вимірнику об'єктів бухгалтерського обліку з метою забезпечення виконання завдань та функцій, що покладені на бухгалтерський облік.

Практична реалізація методології бухгалтерського обліку здійснюється через наступні елементи: документування та інвентаризація; оцінка та калькулювання; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність. Проте, в цілях виконання поставленого завдання доцільним є застосування процедурного підходу у визначенні методології бухгалтерського обліку: первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування та систематизація, підсумкове узагальнення. Наведений підхід до визначення елементів методу бухгалтерського обліку дає змогу частково стверджувати про відповідність методології досліджуваної науки завданням щодо досягнення цілей обраної стратегії суб'єктом господарювання.

Кожний із наведених методів згідно процедурного підходу:

1) характеризується можливістю паралельного (додаткового) застосування способів і прийомів відмінних від традиційно облікових, при цьому забезпечується виконання завдань бухгалтерського обліку;

2) надає можливість альтернативного вибору щодо використання способів і прийомів у виконанні завдань бухгалтерського обліку в межах традиційно сформованих його елементів методу;

3) дозволяє сформувати додаткові процедурні дії облікового характеру в цілях формування методологічної бази для виконання якісно нових завдань системою бухгалтерського обліку.

Загальнометодологічним підходом до наукового пізнання систем є системний та ситуаційний підхід. Перегудов Ф.І. та Ф.П. Тарасенко стверджують, що системний аналіз, відрізняючись міждисциплінарним або наддисциплінарним становищем, і будучи як би прикладною діалектикою, розглядає, зокрема, діяльність як складну систему, спрямовану на підготовку, обґрунтування та реалізацію вирішення складних проблем: політичного, соціального, економічного, технічного та іншого характеру<sup>397</sup>.

Віднесення системного та ситуаційного аналізу до прийомів і процедур бухгалтерського обліку забезпечить виконання ним інформаційних завдань стратегічного розвитку в рамках аналізу, оцінки та вибору елементів облікової політики суб'єкта господарювання. Методологія менеджменту містить ряд ознак, які характеризують її зміст, а саме оцінку, критерії, альтернативи, вибір. На сучасному етапі розвитку

<sup>397</sup> Перегудов Ф.И. Введение в системный анализ [текст] / Ф.И. Перегудов, Ф.П. Тарасенко – М.: Высшая школа, 1989. – 367 с.

дані ознаки є характерними для системи бухгалтерського обліку, що свідчить про наявність суміжних методів (під якими слід розуміти прийоми, способи, процедури, що можуть становити методологічну базу декількох наук в контексті виконання одного завдання) в методологічних базах бухгалтерського обліку та менеджменту і що необхідно врахувати при організації бухгалтерського обліку та в процесі управління суб'єктом господарювання. Кірейцев Г.Г. зазначає, що «недостатня увага до положень теорії обліку не сприяє взаємопов'язаному і цілісному уявленню з таких питань, як вплив економічної науки на розвиток бухгалтерського обліку, функції обліку, механізм їх прояву та реалізації, роль і місце суб'єкта професійної облікової діяльності в реалізації функцій обліку та інших функцій управління при регулюванні економічних подій, значення інтеграції обліку з іншими функціями управління»<sup>398</sup>.

Виконання суміжних завдань бухгалтерського обліку і менеджменту може бути забезпечене шляхом використання основних інструментів математизації економічних процесів, зокрема математичного моделювання. Його сутність і головна перевага полягає в заміні вихідного об'єкта відповідною математичною моделлю і в подальшому її вивчення (експериментування з нею) на ЕОМ за допомогою обчислювально-логічних алгоритмів<sup>399</sup>.

Застосування математичного моделювання у побудові облікової системи суб'єкта господарювання дозволяє підвищити оперативність обробки облікової інформації та проаналізувати альтернативні варіанти відносно результатів функціонування системи бухгалтерського обліку відповідно до поставлених перед нею завдань (наприклад, передбачити оптимальний набір елементів облікової політики в залежності від необхідності максимізувати чи мінімізувати фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання).

Таким чином, з метою виконання системою бухгалтерського обліку завдань щодо інформаційного забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання необхідно удосконалити методологічну базу бухгалтерського обліку зважаючи на наявність суміжних методів, зокрема таких як системний аналіз, ситуаційний аналіз, математичне та алгоритмічне моделювання. В такому ракурсі модифікуються елементи методу бухгалтерського обліку та з'являються нові, покликані забезпечити виконання нових цілей та завдань функціонування суб'єкта господарювання в економічній системі. Якщо досліджувати дану модифікацію методів бухгалтерського обліку за процедурним підходом, то

---

<sup>398</sup> Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [текст]: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с. – С. 49.

<sup>399</sup> Кохановский В.П. Философия и методология науки [текст]: учебник для высших учебных заведений / В.П. Кохановский. – Ростов на Дону: Феникс, 1999. – 576 с. – С. 103.

їх слід розглядати за наступним змістом: первинне документальне та недокументальне спостереження; альтернативне вартісне вимірювання; пооб'єктне групування (без використання бухгалтерських рахунків); узагальнення на вимогу; вибір облікової політики (моделювання облікової системи) (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання

В умовах комп'ютеризації облікового процесу на підприємстві частина даних про факти господарського життя залишається без документальної реєстрації, незважаючи на те, що інформація по них в подальшому обробляється та формує масив управлінської інформації. За даної ситуації елемент методу бухгалтерського обліку – документування не виконує функцій, що були традиційно покладені на нього. Даний елемент методу модифікується у метод первинного документального та недокументального спостереження, що вимагає розробки прийомів та процедур оцінки та опрацювання електронної інформації при прийнятті управлінських рішень.

Альтернативне вартісне вимірювання передбачає об'єктивний підхід



відносно встановлених цілей стратегічного розвитку суб'єкта господарювання щодо вибору методів визнання та оцінки об'єктів обліку із множини альтернативних варіантів.

В умовах ускладнення господарського процесу збільшується кількість об'єктів обліку та облікових процесів, які не можна групувати за традиційно встановленими в обліку критеріями (за видами діяльності, за періодом використання, за джерелами утворення тощо), що робить застосування бухгалтерських рахунків як інструменту групування інформації та контролю за правильністю здійснення облікових записів недоцільним. При застосуванні комп'ютерних технологій суцільний безперервний процес групування та узагальнення облікової інформації для виконання завдань обліку можливий і без використання такого елемента методу бухгалтерського обліку як рахунки.

При побудові системи бухгалтерського обліку орієнтованої на виконання стратегічних завдань фінансова звітність стає інформаційним джерелом, передбачуваним за змістом, складом та значенням показників. Релевантною в цілях управління є оперативна інформація, яка деталізована та згрупована за іншими критеріями, аніж фінансова звітність, наведена не тільки в грошовому вимірі, але й в натуральному. За таких потреб елемент методу бухгалтерського обліку – звітність, модифікується в елемент, який передбачає групування різного роду облікових даних на вимогу управлінського персоналу або ж інших користувачів.

## **2.6. Управлінська бухгалтерська звітність підприємства: принципи та підходи до формування**

Корисність обліково-економічної інформації в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень підвищується якщо вона доводиться до управлінського персоналу у доступному форматі та найкраще відображає зміст інформаційного запиту. Найприйнятнішим механізмом доведення інформації до користувачів в системі стратегічного управління є формування управлінської бухгалтерської звітності.

З метою розкриття сутності управлінської бухгалтерської звітності спочатку доцільно дослідити головні аспекти функціонування системи управлінського обліку на підприємстві та можливості її стандартизації.

Управлінський облік був сформований на базі великого бізнесу та організації управління на початку ХХ століття. У роки становлення базовими концепціями управлінського обліку були системи нормування витрат, контроль бізнесу через систему бюджетування, встановлення

зв'язку між прибутком та ключовими параметрами діяльності компанії за допомогою CVR-аналізу. Зміст управлінського обліку полягав в управлінні та аналізі ефективності виробничої діяльності підприємства шляхом виявлення неефективного використання ресурсів. Основний принцип управлінського обліку на даному етапі – «Контроль за виконанням плану». В управлінні бізнесом застосовується система управління зі зворотним зв'язком (feedback control system), в основі якої сигналом для прийняття рішень є отриманий результат (як правило різниця між плановим та фактичним значенням показника). Методики управління, що використовуються на даному етапі носять технічний та тактичний характер, зосереджені в основному на підвищення ефективності та продуктивності. Бізнес політика того часу є значно вужчою в порівнянні з сучасним стратегічним управлінням бізнесу. Контроль щоденних витрат та витрат та забезпечення потреб управління нижчих та середніх щаблів менеджменту є більш важливим, ніж забезпечення інформаційних потреб топ-менеджменту.

Систему управлінського обліку даного періоду характеризують як «традиційний управлінський облік», що базується на концепціях управління витратами (absorption-costing, standart-costing, direct-costing тощо).

До періоду становлення традиційного управлінського обліку, бізнес операції контролюються за допомогою «безсистемного» управлінського обліку, через фактичні калькуляції та систему бухгалтерського обліку. Систему управлінського обліку цього періоду ще вважають «дрейфуючою», оскільки управління бізнесом ще не здійснюється на основі об'єктивних фінансових показників та підходів порівняльного аналізу.

1970-ті роки вважають періодом становлення математичних та кількісних підходів в управлінському обліку, головним чином це відбувалося в країнах західного світу. Як інструментарій «математичного» управлінського обліку широко використовуються системи лінійного програмування, операційного аналізу в умовах невизначеності, моделювання бізнес процесів. В порівнянні з традиційною системою управлінського обліку, в ньому значна увага приділяється інформації про бізнес-середовище компанії, прийняття рішень для отримання запланованого прибутку, управління процесом планування прибутку.

Головним викликом системи управлінського обліку є можливість контролювати процес планування в умовах зміни навколишнього середовища таким чином, щоб створити об'єктивний і достовірний план для управління бізнесом, приймати оптимальні рішення для забезпечення прибутковості.

В 1970-х роках система прийняття оптимальних рішень почала

базуватися на концепції альтернативної вартості. У той же час, концепція альтернативної вартості була змінена з принципу «благо втрачене через невикористання однієї з двох альтернатив використання ресурсу» на «втрачену вигоду, не використовуючи актив в найбільш вигідній альтернативній діяльності». В цей час було розроблено систему обліку можливих витрат, аналізу відхилень, прибутку та оцінки ефективності з позиції теорії альтернативної вартості.

«Математичний» управлінський облік, базується на підходах до управління на комерційній основі, акценти в якому зміщуються від тактичного на основі зворотного зв'язку, до стратегічного, заснованого на прямому зв'язку (feedforward control system) для того, щоб поліпшити процес планування та управління.

В даний час, особливо після 1980-х років, з'явилися багато методів управлінського обліку, що пов'язані з ринковою стратегією, управлінням за процесами (АВМ, АВС, АВВ) та системи управління бізнесом, такі як: діяльність на основі цільових витрат (Target costing), системи постійного вдосконалення рівня витрат, теорія обмежень (ТОС), системи управління ефективністю Balanced Scorecard, ланцюжки створення вартості, життєвого циклу та системи управління вартістю. Більшість з них відносяться до стратегічного управлінського обліку, хоча, їх стратегічний зміст доволі розпливчасто та безсистемно охарактеризовано з точки зору сучасної системи бухгалтерського обліку. Вважається що застосування такого «інтегрованого управлінського обліку» зміцнює поєднання маркетингової стратегії і сучасної системи управління.

В даний час, система управління та управлінська бухгалтерія, що покликана задовільними її інформаційні потреби стикається з серйозними проблемами пов'язаними з посиленням конкуренції, підвищенням ризиків і соціальної відповідальності. Навіть наявність значного арсеналу новітніх методик та моделей управління, що спрямовані на підвищення ефективності та результативності недостатньо, щоб відповісти на ці виклики.

Подальший розвиток управлінського обліку повинен орієнтуватися на забезпеченні стабільності суспільного розвитку, турботі з охорони навколишнього середовища, а не лише на підвищення ефективності та результативності бізнесу.

Стрімкі зміни, що відбуваються у вітчизняній економіці за останні роки, суттєво впливають на стиль управління бізнес-процесами сучасних підприємств. Основною їх відмінністю в умовах конкуренції є наявність фактора невизначеності і ризику. У таких умовах прагнення до інновацій в галузі технології виробництва призводить до еволюції прийомів управління та адаптації управлінського інструментарію до впливу зовнішніх факторів.

У значній мірі така можливість залежить від внутрішнього потенціалу підприємства: потреби в динамічному освоєнні нового продукту, бажання менеджерів вдосконалювати свої знання в галузі управління, прагнення до використання нових економічних теорій. Тільки в цьому випадку, застосовуючи інноваційний та ефективний інструментарій в управлінні підприємством, можна досягти стійкої економічної рівноваги суб'єкта.

Криза, що почалася в 2008 р., наочно продемонструвала, що зміни, що відбуваються в управлінні економікою, носять діалектичний характер. У таких умовах необхідно здійснювати пошук і створення нових продуктивних управлінських технологій, що орієнтовані на динамічну інформаційну систему.

Однією з таких технологій є управлінський облік, що має особливий набір облікових інструментів, а також прийомів і способів їх реалізації. Його використання на основі накопиченого в даній сфері вітчизняного та міжнародного досвіду відкрило нові можливості агрегування облікової інформації в сфері управління. Однак, управлінський облік до цих пір не має систематизованої єдиної теорії та методології для реалізації своєї сутності, спираючись при цьому частково на індивідуальний досвід окремих економічних суб'єктів, частково – на розрізнені думки про способи застосування його інструментарію. Цьому є своє виправдання, оскільки управлінський облік, як напрям досліджень, що постійно розвивається, не регламентується стандартами бухгалтерського обліку. Це значно обмежує свободу застосування його облікових процедур.

Підтримку розвитку управлінського обліку необхідно здійснювати на рівні держави у вигляді формування єдиної методологічної бази – системи стандартів управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління та підготовки кваліфікованих професіоналів у цій сфері. Стандартизація методологічного інструментарію управлінського обліку на рівні держави має стати дієвим інструментом активізації управлінського обліку в системі менеджменту підприємства як засобу конкурентної боротьби.

Становлення і розвиток бухгалтерського обліку як наукової і прикладної дисципліни довгі роки відбувався в умовах розвитку економічної самостійності вітчизняних підприємств, наукова думка з важкістю долала вкорінені стереотипи щодо незалежності одного з облікових напрямків бухгалтерського обліку – управлінського обліку.

Сучасний управлінський облік, який є невід'ємною частиною менеджменту, виступає життєво необхідним інструментом управління бізнесом і підвищення його якості. Феномен еліти та лідерства, гуманітарні та культурологічні аспекти керівників-лідерів і соціально-психологічні особливості управлінської діяльності вимагають від управлінців розуміння класичних і прогресивних методик управлінського обліку.

Як правило, необхідність в управлінському обліку «назріває», коли на підприємстві формується деякий рівень управлінської культури, а керівництво підприємства починає реально усвідомлювати недоліки існуючої системи управління, серед яких:

- відсутність механізму планування (бюджетування) діяльності підприємства;

- відсутність «прозорої» системи обліку витрат, що дозволяє не тільки визначити їх достовірну величину, а й проаналізувати їх за видами, статтями, місцями виникнення, носіями, центрами відповідальності тощо;

- недосконалість (з точки зору вирішення управлінських завдань) системи внутрішньої звітності;

- відсутність механізму оцінки рентабельності напрямків діяльності та окремих продуктів;

- відсутність процедур проведення аналізу та прийняття управлінських рішень, пов'язаних з питаннями формування виробничої програми, ціноутворення, оцінки інвестиційних проектів тощо;

- недостатній рівень відповідальності і мотивації персоналу за зниження рівня витрат і підвищення ефективності діяльності як свого підрозділу, так і підприємства в цілому;

- відсутність чіткого механізму управління підрозділами підприємства (системи контрольних показників, регламенту їх планування, отримання звітів, аналізу та оцінки, стимулювання).

Реформування бухгалтерського обліку, а в рамках нього – прагнення до зближення вітчизняного обліку з нормами МСФЗ, допомогло в розумінні того, що незалежність обліку носить відносний характер і управлінський облік результатів господарської діяльності не обмежений правовими нормами з боку держави. Однак саме відсутність обмежень в адаптації обліку у сфері управління призвело до розбіжностей в розумінні сутнісних категорій управлінського обліку, обмеженості комплексного уявлення про його методологію, відсутності об'єктивного уявлення про можливість його паралельного ведення з регламентованим бухгалтерським обліком, обмеженому уявленню щодо системних способів його реалізації у практичній діяльності.

Сучасна багатоваріантність методологічних підходів та концепцій управління підприємством породжують велику кількість управлінських моделей і технологій, що застосовуються в процесі функціонування і розвитку підприємств. Слід зазначити, що розвиток процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає його концептуальне та теоретичне обґрунтування у вітчизняній літературі. Виникає протиріччя між практичним застосуванням управлінського обліку і нерозвиненістю теоретичного фундаменту, об'єктивну потребу в якому відчуває сучасний бізнес.

Внаслідок цього керівники змушені або впроваджувати власноруч обрану систему управлінського обліку власними силами, або вдаватися до послуг консалтингу. Очевидно, що це призводить до додаткових фінансових витрат та тимчасового зниження ефективності функціонування управлінської системи в цілому.

Звичайно, важливим орієнтиром при побудові системи управлінського обліку і, перш за все, для прийняття рішення керівництвом підприємства про необхідність впровадження такої системи можуть стати підручники з даного напрямку досліджень. Але, на жаль, в існуючих вітчизняних і зарубіжних виданнях простежуються серйозні розбіжності у визначенні змісту управлінського обліку, тлумаченні термінології, а також в обґрунтуванні його сучасних методик.

Стимулом до впровадження сучасних інструментів управлінського обліку може стати система стандартів управлінського обліку, які підприємство може використовувати як вже апробовану методику.

На даний час на міжнародному рівні професійними організаціями ведеться розробка і вдосконалення стандартів інформаційного забезпечення управлінської діяльності (стандартів управлінського обліку). В Україні даний процес ще не розпочатий.

У 1919 році фахівці США в області управлінського обліку (бухгалтери – аналітики) створили Національну асоціацію бухгалтерів з обліку витрат (НАСА). В 1929 році вона перейменована в Національну асоціацію бухгалтерів (НАА). У 1972 році НАА затвердила сертифікаційну програму «Сертифікований управлінський бухгалтер» (СМА) і створила організацію з проведення програми СМА – Інститут управлінського обліку (ІМА).

У 1996 році ІМА був перейменований в Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів, а НАА – перейменована в Інститут управлінських бухгалтерів (ІМА – Інститут бухгалтерів з управлінського обліку).

Інститут управлінських бухгалтерів розробив систему Положень з управлінського обліку. Документи Інституту, в тому числі зазначені Положення, не є обов'язковими для використання підприємствами та організаціями. Однак ці документи узагальнюють сучасні розробки і тому корисні в процесі організації, впровадження, застосування та вдосконалення інтегрованої системи управлінського обліку, управлінського аудиту і управлінського аналізу.

Відповідно до Положень 1А і 1В, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання фінансової інформації, що використовується менеджментом в плануванні, оцінці та управлінні в організації для забезпечення оптимального використання ресурсів підприємства та повноти їх обліку.

Стандарти управлінського обліку (SMA) представляють собою трактування управлінського обліку та фінансового менеджменту в шести найважливіших областях:

1. Стратегії лідерства та етика.
2. Технології забезпечення.
3. Стратегія управління витратами.
4. Управління ефективністю бізнесу.
5. Фінанси, управління, ризик і відповідність нормативним.
6. Практика управлінського обліку<sup>400</sup>.

У сукупності, перераховані стандарти утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови систем обліку, що задовольняють вимоги всіх концепцій управлінського обліку, які містяться в рекомендаціях Інституту управлінського обліку США. Ці рекомендації розробляються з кінця 70-х років минулого століття. На даний момент їх розроблено близько шістдесяти. Нижче наведемо перелік цих документів щодо практики управлінського обліку:

1. Визначення управлінського обліку (2008 р.).
2. Визначення та оцінка прямих матеріальних витрат (1986 р.).
3. Бухгалтерський облік. Класифікація виробничих витрат (1997 р.).
4. Організація фінансової служби (1997 р.).
5. Інструменти і методи перегляду фінансової служби (1999 р.).
6. Розподіл спільних витрат (2000 р.).

Таким чином, система Положень з управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США відображає такі особливості сучасної стандартизації обліку для управлінських цілей:

– створена система Положень, що відповідає вимогам несуперечності, комплексності, логічності, повноти, єдності оформлення і стилю викладу;

– об'єктами управлінського обліку є не тільки витрати, як це прийнято у виробничому фінансовому обліку, але інформація про всі об'єкти традиційного обліку (всі видів активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат), а також дані позаоблікового характеру (не відображаються у системі традиційної бухгалтерії методом подвійного запису – такі як довгострокові прогнози, якісні характеристики об'єктів, подій і навіть персоналу, і інших осіб);

– розширення об'єктної сфери управлінського обліку наближає його до вимог теорії і практики прийняття управлінських рішень, що базуються на різноманітних за характером даних з різним ступенем ймовірності та критичності для керованого об'єкта і керуючого суб'єкта;

– положення орієнтовані як на функціональні аспекти обліку (відображені окремі напрями, прийоми і етапи управлінського обліку), так

---

<sup>400</sup> Стандарти управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.imanet.org/resources\\_and\\_publications](http://www.imanet.org/resources_and_publications).

і на його об'єктні сторони (присвячені особливості управлінського обліку окремих об'єктів – фінансових інструментів, різних видів витрат, обладнання, грошових коштів тощо). Зазначені підходи використані в кожному стандарті;

– прикладний характер рекомендацій – всі положення базуються на практиці провідних організацій і розробках авторитетних вчених;

– для багатьох етапів облікових, контрольних та аудиторських робіт запропоновано кілька альтернативних або частково альтернативних варіантів, для кожного з яких дано огляд можливостей і обмежень їх застосування;

– диспозитивний характер положень: прийняття рішення про використання положень приймається конкретною фірмою самостійно. Вибір методик управлінського обліку також проводиться інсайдерами фірми (менеджерами, економістами, бухгалтерами, контролерами та іншими співробітниками, наділеними відповідними повноваженнями);

– управлінський облік, управлінський (внутрішній) аудит і управлінський аналіз розглядаються як єдина система внутрішнього інформаційного забезпечення управління фірмою;

– облік, аудит і аналіз здійснюються безперервно і взаємопов'язано, для забезпечення ефективного управління ніякі етапи і функції цих напрямків діяльності не повинні виключатися.

Стандарти управлінського обліку адресовані фахівцям, що зв'язані з процесом підготовки управлінських даних (власне бухгалтерам, економістам-плановикам, фінансовим менеджерам, аналітикам, внутрішнім аудиторам, контролерам тощо). Особи, які виконують функції, притаманні управлінському обліку, можуть займати різні посади: фінансового директора, бухгалтера та ін.

Стандарти управлінського обліку (SMA) гармонізовані з іншими діючими системами стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління, зокрема з:

– Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності (IAS, МСФЗ);

– Міжнародними стандартами якості (ISO);

– Стандартами і рекомендаціями з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, ООП);

– Промисловими стандартами управління (у порядку історичного розвитку стандартів: MRP-0, MRP-I, MRP-II, MRP-II+, ERP, ERP продовжений, ERP -II);

– сучасними технологіями управління;

– Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту та ризик-менеджменту.



Розвиток національних стандартів може відбуватись і деталізуватись на рівні підприємства у формі внутрішніх нормативних документів уніфікуючого характеру.

Серед основних об'єктів стандартизації управлінського обліку на рівні господарюючого суб'єкта є облікова методологія, організація управлінського обліку і технологія його ведення.

В інформаційній системі бухгалтерського обліку функціонують підсистеми обробки даних, підготовки звітності, контролю, аналізу і діагностування, управлінського інформування, які забезпечують приведення інформації про факти господарського життя до зручної для сприйняття форми управлінським персоналом. Стандартизована інформація про об'єкт управління передається управляючій системі, в якій відбувається прийняття рішень щодо стану і поведінки об'єкта управління.

Фактори впливу на процес стандартизації можна умовно поділити на внутрішні і зовнішні по відношенню до підприємства. Зовнішні фактори стандартизації включають умови, в яких розробляються стандарт: професійний досвід в сфері управлінського обліку, економічне макросередовище, політичні інтереси, національні і регіональні програми економічного розвитку, традиції, звичаї і культурні особливості країни.

Внутрішні фактори стандартизації обумовлюють характер вибору варіативних складових облікових стандартів управлінським персоналом господарюючого суб'єкта і визначаються передусім цілями та завданнями управління.

Апріорі функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві покликане забезпечити інформацією про діяльність підприємства зовнішніх та внутрішніх користувачів для прийняття рішень. Їх інформаційні запити в основному забезпечуються в контексті складання фінансової звітності. За таких умов залишаються незадоволеними потреби внутрішніх користувачів в аналітичних релевантних обліково-економічних даних.

Облікова інформація для управлінського персоналу в цілях прийняття рішень є різносторонньою як за змістом показників, так і за формою подання. Якщо розкриття облікових даних у фінансовій звітності регламентовано низкою нормативно-правових актів, то ідентифікація правил та процедур формування, систематизації, групування обліково-економічної інформації в форматі бухгалтерської управлінської звітності залишається довільною прерогативою управлінського персоналу. Саме проблеми ідентифікації інформаційних потреб внутрішніх користувачів та визначення оптимальної методики підготовки управлінської бухгалтерської звітності в умовах посилення конкурентної боротьби всередині економічного середовища набули надзвичайної гостроти.

Зважаючи на динамізм економічних процесів, що зумовлено

посиленням конкурентної боротьби в економічному середовищі до системи бухгалтерського обліку висуваються додаткові вимоги. Вони є відмінними від традиційних вимог, пов'язаних із забезпеченням процесу складання фінансової звітності. На сьогоднішній день фінансова звітність не задовольняє інформаційні потреби як внутрішніх так і зовнішніх користувачів: «традиційний підхід до формування фінансової звітності не виправдовує себе через низький рівень інформативності останньої, особливо в частині задоволення інформаційних потреб економічних агентів щодо рівня вартості підприємства, ризикованості його діяльності та перспектив подальшого розвитку»<sup>401</sup>.

Ряд дослідників акцентують увагу на положеннях, що фінансова звітність залишається лишень імперативною вимогою організації та ведення бухгалтерського обліку<sup>402</sup>, що фінансова звітність містить іррелевантну облікову інформацію (пов'язують такий стан речей із необдуманим застосуванням тих чи інших варіантів облікової політики підприємства)<sup>403</sup>, що фінансова звітність як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень не відповідає принципу оперативності<sup>404</sup>.

За таких умов з метою отримання необхідної оперативної релевантної інформації управлінський персонал використовує дані поточного бухгалтерського обліку, які характеризуються несистематизованістю, подачею у неоптимальній формі, наявністю у відповіді на інформаційний запит надлишкових даних або ж недостатністю щодо аналітичного поділу показників облікової інформації. Вирішення даних проблем забезпечується складанням управлінської бухгалтерської звітності, призначення якої у загальному розумінні полягає в задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу.

На думку О.А. Лаговської управлінська бухгалтерська звітність, покликана задовольняти інформаційні потреби управлінського персоналу, є первинною ланкою у формуванні інтегрованої звітності суб'єкта господарювання, що характеризується наступними ознаками: 1) містить інформацію, що необхідна для адекватної оцінки вартості підприємства та величини її приросту; 2) поєднує фінансову та нефінансову інформацію, що дозволить уникнути проблеми дублювання показників, а з точки зору зовнішнього користувача значно полегшить процес пошуку необхідних даних; 3) орієнтується на потреби всіх груп користувачів; 4) поєднує

<sup>401</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 287-288.

<sup>402</sup> Пушкар М.С. Розробка систем обліку: навч. посіб / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.

<sup>403</sup> Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.

<sup>404</sup> Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства; 5) дозволяє користувачу порівнювати інформацію, представлену різними підприємствами<sup>405</sup>.

Шапорова О.А., Е.А. Тюхова, Н.В. Куканова при трактуванні поняття «управлінська бухгалтерська звітність» проводять розмежування між бухгалтерською та управлінською звітністю: «управлінська бухгалтерська звітність – це звітність, яка містить в собі важливі ознаки, що дозволяють ідентифікувати відповідний вид звітності серед всього масиву інформації, яка міститься на підприємстві: бухгалтерська звітність – вказує на те, що звітність формується на основі даних бухгалтерського обліку, який включає в себе підсистему управлінського обліку; управлінська звітність – вказує на ціль, досягнення якої повинно забезпечити формування обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності»<sup>406</sup>.

На нашу думку управлінська бухгалтерська звітність – це система обліково-аналітичної інформації, що міститься у формах звітності та представлена у вигляді сукупності облікових та розрахункових показників у визначеному форматі, сформована відповідно до внутрішніх регламентів підприємства, характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище суб'єкта господарювання в цілому та його сегментів і оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації.

До основних функцій управлінської бухгалтерської звітності слід відносити: інформаційну функцію; планову функцію; системна функція; аналітична функція; контрольна функція; організаційна функція.

Таким чином, формування управлінської бухгалтерської звітності у своїй основі передбачає використання як даних системи бухгалтерського обліку підприємства, так і економічної інформації із зовнішнього середовища, а також результати обробки вказаних видів інформації за допомогою аналітичних процедур.

З'ясовані ознаки управлінської бухгалтерської звітності дозволяють ідентифікувати наступні принципи її підготовки, змісту показників та форм:

1) принцип релевантності (управлінська бухгалтерська звітність повинна бути корисною для прийняття конкретних управлінських рішень, а не просто інформувати про ті чи інші аспекти господарської діяльності підприємства);

2) оперативності (управлінська бухгалтерська звітність повинна формуватися в прийнятні терміни, що забезпечує збереження її

<sup>405</sup> Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с. – С. 326-327.

<sup>406</sup> Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации / О.А. Шапорова, Е.А. Тюхова, Н.В. Куканова // Электронный научный журнал «Управление экономическими системами». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.uecs.ru/uecs43-432012/item/1460-2012-07-23-05-37-14>.

релевантності при прийнятті управлінських рішень);

3) адресності (звітність повинна надаватися конкретним управлінцям відповідно до їх статусу в ієрархії управління);

4) достатності (інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і відволікати увагу управлінців на другорядні дані);

5) аналітичності (управлінська звітність повинна надавати можливість проведення аналізу з мінімальними затратами часу);

6) зрозумілості (показники управлінської бухгалтерської звітності повинні бути сформовані відповідно до правил, які є відомими управлінському персоналу);

7) достовірності (інформація із управлінської бухгалтерської звітності повинна правдиво відображати результати здійснення господарських процесів);

8) співставності (співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності).

Проаналізувавши низку наукових праць<sup>407;408;409;410;411</sup> в яких розглянуті питання формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень слід констатувати факт, що підготовка управлінської бухгалтерської звітності базується на наступному наборі дій:

1) постановка цілей і завдань, які покликана вирішувати обліково-аналітична інформація управлінської бухгалтерської звітності;

2) визначення каналів постачання інформації для формування на її основі управлінської бухгалтерської звітності. При цьому господарська діяльність підприємства є системою з наявністю входів і виходів, які дозволяють обмінюватися інформацією із зовнішнім середовищем;

3) розробка засобів представлення результатів фінансово-господарської діяльності як системи обліково-аналітичної інформації, яка характеризує зовнішнє та внутрішнє середовище;

4) побудова множини моделей, які характеризують визначені аспекти функціонування підприємства і дозволяють визначити внутрішні зв'язки

<sup>407</sup> Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Монографія / За заг. ред. професора О.М. Губачової. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с.

<sup>408</sup> Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения [Текст] : Пер. с англ. / П. Друкер. – М.: Вильямс, 2006. – 236 с.

<sup>409</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.

<sup>410</sup> Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.

<sup>411</sup> Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: монографія / [за заг. ред. М.Г. Білопольського] ; Макіївський екон.-гуманіт. інститут. – Донецьк: Східний видавничий дім, 2012. – 372 с.

між основними елементами досліджуваної системи – господарської діяльності підприємства;

5) побудова загальної моделі фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою використання обліково-аналітичної інформації управлінської бухгалтерської звітності;

6) дослідження чуттєвості моделі фінансово-господарської діяльності до змін складових її параметрів внутрішнього та зовнішнього середовища;

7) оцінка внутрішніх зв'язків між параметрами, які визначають загальні результати фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінка ступеня відповідності запланованих результатів і фактично досягнутих цілей;

8) здійснення контролю за основними параметрами на кожному із перелічених етапів.

Схематично методика формування управлінської бухгалтерської звітності наведена на рис. 2.6.

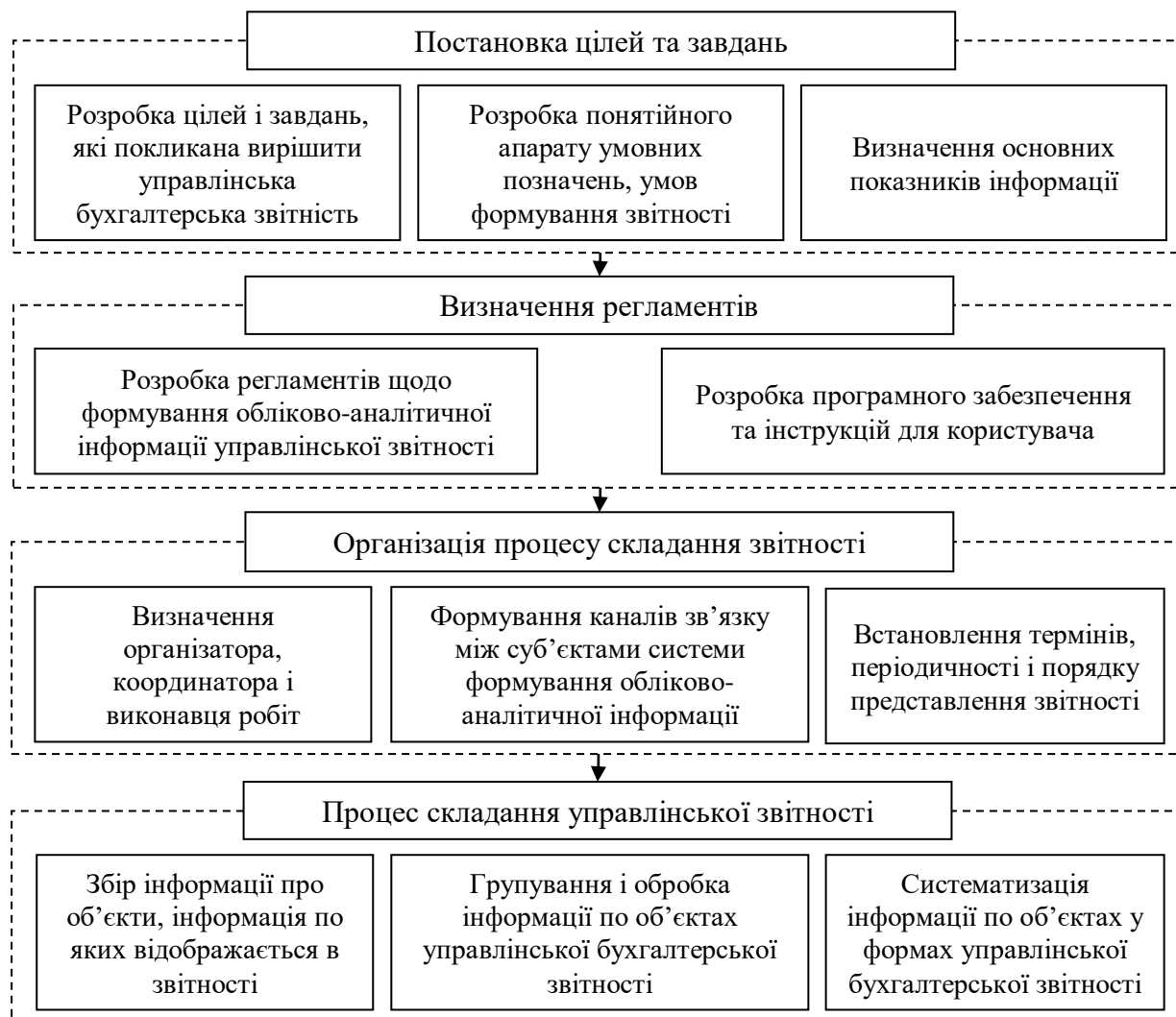


Рис. 2.6. Методика формування управлінської бухгалтерської звітності

На практиці суб'єкти господарювання складають наступні види управлінської бухгалтерської звітності: стандартна управлінська звітність про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства (управлінський баланс; управлінський звіт про прибутки та збитки; управлінський звіт про рух грошових коштів); управлінська звітність по основних показниках діяльності; управлінська звітність про використання бюджетів<sup>412;413</sup>.

Управлінська бухгалтерська звітність характеризується рядом пов'язаних між собою понять:

- 1) форма управлінської бухгалтерської звітності;
- 2) елемент управлінської бухгалтерської звітності;
- 3) формат управлінської бухгалтерської звітності;
- 4) розділ форми управлінської бухгалтерської звітності.

Форма управлінської бухгалтерської звітності – це система облікових і розрахункових показників, які представлені у визначеній формі відповідно до внутрішнього регламенту підприємства та характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.

Елемент управлінської бухгалтерської звітності – це сукупність об'єктів, інформація по яких відображається в управлінській звітності, об'єднаних спільним економічним змістом.

Формат управлінської бухгалтерської звітності – це спосіб представлення облікових та розрахункових показників відповідної форми управлінської звітності, що забезпечує задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів економічної інформації про стан елемента управлінської бухгалтерської звітності.

Розділ форми управлінської бухгалтерської звітності – це змістовна частина форми управлінської бухгалтерської звітності, що включає в себе повний набір показників, які характеризують певну сторону елемента звітності.

Отже, підготовка управлінської бухгалтерської звітності в першу чергу потребує ідентифікації інформаційних запитів управлінського персоналу, що дозволить визначити форму, зміст показників та формат подання управлінської бухгалтерської звітності. Вона може виступати результатом функціонування системи традиційного бухгалтерського обліку, а також шляхом реалізації функцій спеціально створених в її межах підсистем управлінського та стратегічного обліку.

---

<sup>412</sup> Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: Перевод с англ. / Под ред. Проф. Я. В. Соколова – М: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

<sup>413</sup> Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.

## **Висновки до 2-го розділу**

За результатами дослідження значення та особливостей функціонування бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління підприємством можна зробити наступні висновки:

1. Система бухгалтерського обліку є головним джерелом постачання інформаційних ресурсів для системи управління. Облікова інформація є різнобічною за метою створення, взаємозв'язками, послідовністю формування, рівнем відкритості, місцем виникнення тощо. При визначенні виду облікової інформації, надання їй певних характерних рис обліковим працівникам слід ретельно вивчати зміст інформаційних запитів користувачів облікових даних. Таким чином, облікові дані для системи управління повинні ідентифікуватися в якості інформаційного ресурсу на всіх рівнях облікового процесу, що забезпечить підвищення релевантності облікової інформації та максимальне задоволення інформаційних запитів користувачів. Окремим перспективним напрямом дослідження вагомості та значення системи бухгалтерського обліку як інформаційної складової процесу прийняття управлінських рішень є усунення побічних ефектів при використанні облікової інформації в цілях управління.

2. В умовах глобалізації суспільно-економічних процесів та посилення конкуренції висуваються нові вимоги до інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на мікрорівні. Зміст даних вимог визначається необхідністю вивчення не тільки внутрішнього середовища, а й зовнішнього, формування інформаційної системи яка б акумулювала релевантні дані стратегічного характеру. Побудова даної інформаційної системи можлива за умови чіткої ідентифікації напрямів стратегічного розвитку суб'єкта господарювання, що на даний час для вітчизняних підприємств є проблематичним відносно розуміння необхідності та відсутності організаційних і методичних розробок. Першочерговим етапом в адаптації функціонуючих систем бухгалтерського обліку на мікрорівні до вимог стратегічного управління в рамках наведених обмежень та бар'єрів є удосконалення їх організаційних аспектів шляхом конкретизації завдань та визначення принципів організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

3. Важливою передумовою побудови ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів, є визначення кількісних та якісних параметрів оцінки її ефективності. Якісні параметри оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку передбачають дослідження чіткості, доречності, зрозумілості, достовірності облікової інформації, що надається користувачам. Кількісні параметри – спрямовані на аналіз достатності, оперативності, масштабів та витрат підготовки і

представлення облікової інформації користувачам.

4. Під інформаційним забезпеченням системи стратегічного управління слід розглядати підсистему стратегічного обліку як чітко зорієнтовану систему на задоволення інформаційних потреб процесу прийняття, аналізу та контролю стратегічних рішень, яка функціонує в рамках конструктивно встановлених завдань, вимагає застосування специфічного обліково-економічного інструментарію серед якого важливе значення має ідентифікація об'єктів підсистеми стратегічного обліку. Об'єкти підсистеми стратегічного обліку ідентифікуються в рамках визначення необхідного масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього і зовнішнього середовища з метою забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, аналізу досягнення стратегічних цілей, їх коригування. Під об'єктами стратегічного обліку слід розуміти об'єкти підсистеми фінансового обліку підприємства (інформація за якісним та кількісними параметрами, що становить інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень), сильні та слабкі сторони господарської діяльності підприємства та його конкурентів, об'єкти фінансового обліку інших суб'єктів господарювання (діяльність яких входить до сфери, що окреслена визначеною стратегією підприємства), показники зовнішнього суспільно-економічного середовища з приналежністю до визначеної підприємством стратегії. В умовах застосування експертних систем в рамках реалізації їх за допомогою комп'ютерних технологій дозволяє ідентифікувати ряд об'єктів стратегічного обліку, які б за інших умов залишилися без належної уваги управлінського персоналу зважаючи на неможливість обробки.

5. Ускладнення соціально-економічних відносин на мікрорівні, зумовлене появою нових об'єктів та процесів у господарській діяльності, що потребує удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку як інформаційного джерела процесу прийняття управлінських рішень. Проаналізовані підходи до побудови бухгалтерських теорій свідчать про виникнення потреби адаптації системи бухгалтерського обліку до завдань інформаційного забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. В умовах ринкових метаморфоз методологія бухгалтерського обліку спрямована на модифікацію традиційних та на формування нових елементів методу бухгалтерського обліку, в основі яких покладено дослідження інформаційних систем, методів, прийомів, процедур та алгоритмів збору, обробки і використання інформації спрямованих на виконання загальних та цільових завдань стратегічного управління суб'єктом господарювання. В контексті розгляду системи бухгалтерського обліку як засобу забезпечення стратегічного розвитку суб'єкта господарювання доцільно виділити за процедурним підходом новий елемент методу – моделювання облікової системи, який



покликаний, використовуючи методологічні аспекти облікової політики, адаптувати інформаційну систему підприємства з метою забезпечення виконання стратегічних цілей підприємства.

6. В сучасних умовах господарювання засобом забезпечення довгострокового і ефективного функціонування і розвитку підприємств та досягненню ними оперативних і стратегічних цілей є використання системи управлінського обліку та звітності. Стандартизація управлінського обліку в Україні як інформаційної системи менеджменту є інструментом методологічного сприяння підприємствам у становленні компонентів управлінського обліку та його розвиток через забезпечення можливості використання кращих практик управління. Методологічні та практичні рекомендації, які становлять основу стандартів управлінського обліку можуть бути використані при розробці системи управлінського обліку на підприємствах. Визначення рівнів стандартизації управлінського обліку, моделі включення SMA в облікову діяльність вітчизняних компаній та пропозицій щодо вдосконалення процесу розробки та прийняття національних стандартів управлінського обліку є актуальним напрямком подальших досліджень.

7. Формування управлінської бухгалтерської звітності та її використання як інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень є неодмінним атрибутом функціонування підприємств, головними цілями яких є досягнення конкурентних переваг та сталого розвитку. Під управлінською бухгалтерською звітністю слід розуміти систему обліково-аналітичної інформації, що міститься у формах звітності та представлену у вигляді сукупності облікових та розрахункових показників визначеного формату, сформовану відповідно до внутрішніх регламентів підприємства, яка характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище суб'єкта господарювання в цілому та його сегментів і оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації. Методика формування управлінської бухгалтерської звітності передбачає здійснення комплексу дій щодо постановки цілей та завдань, визначення та дотримання регламентів формування, організації та самого процесу складання даного виду звітності. Відповідно до інформаційних запитів внутрішніх користувачів ідентифікуються форми, елементи та формат подання управлінської бухгалтерської звітності. Їх раціональність та оптимальність визначається ступенем дотримання принципів підготовки управлінської бухгалтерської звітності.

## **РОЗДІЛ 3 ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

### **3.1. Аналітичне забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання**

Процес прийняття управлінського рішення – це комплекс дій управлінського персоналу, кількість та зміст яких визначається складністю вирішення управлінського завдання, потребою в оперативності прийняття та важливістю прийнятого управлінського рішення на показники фінансово-господарської діяльності підприємства. Управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на керовану систему, яка реалізує вирішення управлінських завдань щодо досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Підвищення складності господарського процесу на підприємстві зумовлює відповідну багатогранність та багатовекторність управлінського процесу. Управлінському персоналу потрібно приймати значну кількість рішень для досягнення визначених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства та виконання управлінських завдань. Дана ситуація вимагає від управлінців всіх рівнів управління достеменного володіння знаннями щодо алгоритму та складових елементів процесу прийняття управлінських рішень.

Одним із показників функціонування системи управління є здатність управлінського персоналу приймати обґрунтовані управлінські рішення. Успішність результатів від реалізації управлінських рішень багато в чому залежить від поетапних дій управлінського персоналу в процесі їх прийняття.

Процес прийняття рішень характеризується управлінськими діями щодо формулювання завдань та цілей; вивченням проблеми; вибором і обґрунтуванням критеріїв ефективності та можливих наслідків від прийнятих управлінських рішень; розробкою можливих варіантів вирішення управлінських завдань; вибором та кінцевим формуванням управлінського рішення; прийняттям рішення; доведенням управлінського рішення до виконавців; контролем за виконанням управлінського рішення.

Отже, на окремих етапах прийняття управлінських рішень нагальною потребою виступає необхідність застосування аналітичних процедур до відібраного масиву обліково-економічної інформації, що підкреслює

важливість дослідження та формування аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Зважаючи на вагомість аналітичного забезпечення в процесі прийняття управлінських рішень та на відсутність комплексних теоретичних розробок щодо його дослідження як окремої складової даного процесу першочерговим завданням є розробка концептуальної моделі аналітичного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання шляхом з'ясування змісту та окреслення взаємозв'язків із іншими складовими інформаційного забезпечення системи управління.

Незважаючи на вид управлінського рішення управлінці всіх ланок повинні дотримуватися комплексу дій спрямованих на чітке визначення цілей рішення, вивчення досліджуваного питання (проблеми) та підходів до його вирішення, ефективну реалізацію управлінського рішення. Даний стан речей не можливий без застосування аналітичних процедур різних за характером на окремих етапах прийняття управлінських рішень.

Розробка концептуальної моделі аналітичного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання в першу чергу потребує визначення його змісту, що можливе через з'ясування сутності інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінського рішення та його складових.

В табл. 3.1 наведено трактування сутності поняття «інформаційне забезпечення» в науковій та довідковій літературі, що характерне для процесу прийняття управлінських рішень.

*Таблиця 3.1*

**Трактування сутності поняття «інформаційне забезпечення»**

Джерело	Визначення
1	2
Смирнова В.В. <sup>414</sup>	Інформаційного забезпечення – сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток
Крамчанинова М.Д. <sup>415</sup>	Інформаційне забезпечення – організація масивів, потоків та процесів переробки інформації для всіх рівнів системи управління підприємством

<sup>414</sup> Смирнова В.В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур / В.В. Смирнова, А.О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємництво: зб. наук. праць СНУ ім. В. Даля. – 2003. – Вип. 11. – С. 294-297.

<sup>415</sup> Крамчанинова М.Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства: автореф. дис. канд. екон. наук 08.06.01 / М.Д. Крамчанинова / Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Маріуполь, 2005. – 20 с.

*Продовження табл. 3.1*

1	2
Сергеев В.І. <sup>416</sup>	Інформаційне забезпечення – комплекс програмно-технічних засобів і методів виробництва, обробки й використання інформації
Родкіна А.Т. <sup>417</sup>	Інформаційне забезпечення – об'єднані інформаційним потоком персонал, обладнання і процедури, що використовуються менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства
Велика радянська енциклопедія <sup>418</sup>	Інформаційне забезпечення – це забезпечення фахівців необхідною науковою й технічною інформацією, яке здійснюється інформаційними органами й службами
Сучасний економічний словник <sup>419</sup>	Інформаційне забезпечення зводиться як до необхідної системи менеджменту інформації, що втримується в базах даних інформаційних систем, так і до створення інформаційних умов функціонування системи у вигляді відбору засобів пошуку, отримання, збереження, нагромадження й обробки інформації

Смірнова В.В. акцентує увагу на тому, що інформаційне забезпечення є базою для обробки масиву інформації за допомогою аналітичних процедур в цілях підвищення її релевантності при використанні інформації у процесі прийняття управлінських рішень. Крамчанинова М.Д., в рамках розкриття змісту інформаційного забезпечення системи управління, стверджує про рух інформаційних потоків на всіх рівнях системи управління.

На особливу увагу заслуговує визначення А.Т. Родкіної, яка поєднує об'єктивні характеристики інформаційного забезпечення із суб'єктивними: «інформаційне забезпечення – об'єднані інформаційним потоком персонал, обладнання і процедури, що використовуються менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства»<sup>420</sup>.

Таким чином, під інформаційним забезпеченням процесу прийняття управлінських рішень слід розуміти поетапну обробку управлінським персоналом масиву різного роду інформації на всіх етапах даного процесу за допомогою облікових та аналітичних методів в цілях вивчення управлінської проблеми, ідентифікації альтернативних управлінських рішень, контролю за його виконанням.

Зважаючи на той факт, що на мікрорівні домінують складовою в

<sup>416</sup> Корпоративная логистика. 300 ответов на вопросы профессионалов / под. ред. В.И. Сергеева. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 976 с. – С. 675.

<sup>417</sup> Родкина А.Т. Информационная логистика / А.Т. Родкина. – М. : Экзамен, 2001. – 288 с. – С. 22.

<sup>418</sup> Полный текст Третьего издания «Большой советской энциклопедии» в 30 томах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://encycl.yandex.ru>.

<sup>419</sup> Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 480 с.

<sup>420</sup> Родкина А.Т. Информационная логистика / А.Т. Родкина. – М. : Экзамен, 2001. – 288 с. – С. 22.

інформаційному забезпеченні системи управління суб'єктом господарювання є облікова інформація дослідження потреби поняття «обліково-аналітичне забезпечення».

Сутність системи обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, здійсненні оперативного мікроаналізу та використання його результатів при моделюванні управлінських рішень в системі економічної безпеки підприємства<sup>421</sup>. До даного трактування сутності досліджуваної категорії слід додати факт використання обліково-аналітичної інформації при проведенні контрольних заходів за виконанням управлінських рішень.

В даному контексті більш прийнятним є наступне трактування: «обліково-аналітичне забезпечення є інформаційною основою для здійснення моніторингу оцінки стану та рівня економічної безпеки підприємства, а з іншого – специфічним видом професійної діяльності в галузі безпеки, який безпосередньо впливає на її забезпечення і характеризується суб'єктами діяльності, формами та принципами її реалізації»<sup>422</sup>.

Поняття обліково-аналітичного забезпечення постає у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації<sup>423</sup>.

Характеризуючи структуру обліково-аналітичного забезпечення процесу управління доцільним виступає його поділ на облікову та аналітичну складову.

Таким чином поняття «обліково-аналітичне забезпечення» в системі управління суб'єктом господарювання являє собою дві взаємопов'язані складові: 1) облікова (відносно самостійна діяльність спеціально підготовлених фахівців, зайнятих пошуком, відбором, обробкою, накопиченням, узагальненням і збереженням інформації про об'єкти, явища та процеси; 2) аналітична (підготовка опрацьованої за допомогою аналітичних методів релевантної інформації відповідно до запитів управлінського персоналу).

Підтвердженням доцільності розмежування обліково-аналітичного забезпечення на вказані складові є аналіз його завдань, які свідчать не тільки про необхідність акумулювання інформації із системи

---

<sup>421</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки суб'єктів господарювання як об'єкт наукових досліджень / Л.В. Гнилицька // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. – Луганськ: вид-во СЛУ ім. В.Дала, 2011. – № 1(37). – С. 142-150.

<sup>422</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки суб'єктів господарювання як об'єкт наукових досліджень / Л.В. Гнилицька // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. – Луганськ: вид-во СЛУ ім. В.Дала, 2011. – № 1(37). – С. 142-150.

<sup>423</sup> Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т.О. Гуренко, С.І. Дерев'яно, А.С. Липова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 204-210.

бухгалтерського обліку, але й про її аналітичну обробку відповідно до потреб управління.

Основними завданнями здійснення обліково-аналітичного забезпечення є<sup>424</sup>:

1) діагностика фінансово-господарського стану підприємства з метою упередження його неспроможності (банкрутства);

2) оцінка стану та рівня економічної безпеки власного підприємства;

3) оцінка стану безпеки та фінансової надійності потенційних партнерів підприємства;

4) оцінка стану економічної безпеки конкурентів з метою виявлення стратегії їх діяльності на ринку;

5) підготовка інформації для прийняття управлінських рішень відносно співпраці з партнерами в умовах виявлених загроз та небезпек;

6) максимально повне та достовірне інформаційне забезпечення функціонування системи економічної безпеки;

7) ідентифікація ризиків і пов'язаних з ними потенційних загроз;

8) мінімізація ризиків пов'язаних з недостовірною обліковою інформацією;

9) сприяння гармонізації інтересів підприємства в цілому як юридичної особи та окремих співробітників як фізичних осіб з метою мінімізації внутрішніх загроз;

10) забезпечення захисту отриманої інформації, яка відноситься до комерційної таємниці підприємства.

Тільки оперування обліковою інформацією в ході прийняття управлінських рішень не забезпечить досягнення поставлених результатів. Нагальною необхідністю виступає обробка облікової інформації за допомогою методів аналізу. В даному контексті підвищиться не тільки релевантність інформаційного забезпечення, але й оперативність прийняття управлінських рішень.

Поряд з цим слід відмітити, що при формуванні аналітичного забезпечення системи управління також використовується позаоблікова інформація, тобто дані із зовнішнього соціально-економічного середовища. Управлінський персонал, в цілях правильного розгляду альтернативних рішень, може здійснювати порівняння розрахункових величин із загальногалузевими тенденціями розвитку досліджуваних об'єктів. Зовнішня (позаоблікова) інформація апріорі не може виступати в якості облікового забезпечення під яким слід розуміти проміжні та кінцеві результати функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. За даних умов обліково-аналітичне забезпечення виконує

---

<sup>424</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки суб'єктів господарювання як об'єкт наукових досліджень / Л.В. Гнилицька // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. – Луганськ: вид-во СЛУ ім. В.Даля, 2011. – № 1(37). – С. 142-150.

наступні функції: 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів; 2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств; 3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств<sup>425</sup>.

На думку Пархоменка О.В. аналітична функція в інформаційному забезпеченні управління реалізується через аналітичну обробку даних: «інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання»<sup>426</sup>.

На підставі наукового обґрунтування концептуальних підходів до формування інформаційних систем Л.В. Гнилицька стверджує, що обліково-аналітичне забезпечення, в даному випадку економічної безпеки підприємства, є інтегрованою системою, яка складається з трьох взаємопов'язаних підсистем (складових), котрі існують в єдиному інформаційному просторі: облікової, аналітичної та спеціального забезпечення. В результаті взаємозв'язку та взаємодії цих підсистем система обліково-аналітичного забезпечення набуває нових властивостей, відмінних від властивостей кожної з її складових. Для кожної із підсистем обліково-аналітичного забезпечення характерні три основні рівні: методичний, технологічний (технічний) та організаційний. На методичному рівні здійснюється перетворення первинної (вхідної) інформації на узагальнені дані у відповідності до потреб окремих груп користувачів. На технологічному рівні визначаються форми надання такої інформації, а на організаційному – встановлюється порядок взаємодії окремих суб'єктів, що задіяні при підготовці обліково-аналітичних даних, які використовуються в подальшому для прийняття рішень в системі економічної безпеки підприємства<sup>427</sup>.

Наведена думка автора дає підстави вважати, що наведені рівні обліково-аналітичного забезпечення системи управління є характерними й для його складових, дозволяє застосувати процедурний підхід до видів аналітичного забезпечення.

Для з'ясування сутності аналітичного забезпечення важливим є дослідження його складових. Дослідивши поняття обліково-аналітичної

---

<sup>425</sup> Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т.О. Гуренко, С.І. Дерев'яно, А.С. Липова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 204-210.

<sup>426</sup> Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с. – С.8.

<sup>427</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктор. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аудит та аналіз (за видами економічної діяльності)» / Л.В. Гнилицька. – К. КНЕУ, 2013. – 38 с.

інформації, С.М. Галузіна дійшла висновку, що складова «аналітична» має два основних значення: з однієї сторони, аналітична інформація є частиною облікової інформаційної сукупності, яка відповідає вимозі аналітичності (при цьому аналітичні облікові показники є підмножиною множини облікових показників); з іншої – аналітична інформація представляє собою вид економічної інформації, отриманої із облікової інформації в результаті дій функцій управління: аналізу і синтезу<sup>428</sup>. Кузьмінський А.М. теж стверджує, що під аналітичною інформацією, перш за все, слід розуміти результативні показники, необхідні при проведенні аналізу. Для отримання таких показників використовують різну економічну інформацію<sup>429</sup>.

Пилипенко А.А., І.П. Дзьобко та О.В. Писарчук зазначають, що в контексті формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами важливим є не лише виділення її аналітичної складової, також слід враховувати (з оглядом на зростання складності організаційно-структурної побудови внутрішнього середовища відокремлених та інтегрованих суб'єктів господарювання) й потребу встановлення відповідності між рівнями й видами облікового процесу та складовими аналітичного забезпечення<sup>430</sup>. Дослідники ідентифікують наступні складові управлінського аналізу як складової обліково-аналітичної системи: внутрішній ретроспективний аналіз (визначення ефективності діяльності шляхом співставлення витратних та результуючих показників за об'єктами обліку і в різні часові періоди); оперативний аналіз (оперативна оцінка короткострокових змін у стані об'єкта з тим, щоб показати, наскільки фактичний стан справ відрізняється від бажаного. Виявлення можливостей доведення фактичного стану об'єкта до бажаного); внутрішній перспективний аналіз (підготовка обліково-аналітичного забезпечення оціночних показників діяльності підприємства, необхідного для прийняття стратегічно орієнтованих управлінських рішень)<sup>431</sup>.

Калабухова С.В. акцентує увагу на необхідності проведення бухгалтерського аналізу як складового елементу аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Під поняттям «технологія бухгалтерського аналізу» автор розуміє спосіб перетворення достовірної та прозорої облікової інформації в процесі управління

<sup>428</sup> Галузіна С.М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической информации в системе управления организацией: монография / С.М. Галузіна. – СПб.: Знание, 2006. – 392 с. – С. 25.

<sup>429</sup> Кузьминский А.Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А.Н. Кузьминский. – К. : Вища школа, 1979. – 96 с. – С. 43.

<sup>430</sup> 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.

<sup>431</sup> 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.



суб'єктом господарювання в цінну для користувача аналітичну інформацію з метою обґрунтування управлінських рішень. При цьому за допомогою такого інструмента, як принципи, встановлюються єдині критерії визначення межі якісних і кількісних характеристик обліково-аналітичної інформації для всіх суб'єктів господарювання у глобальному середовищі<sup>432</sup>.

З'ясування потребують розбіжності між функціями, що виконуються бухгалтерським аналізом та економічним аналізом фінансово-господарської діяльності підприємства. Калабухова С.В. стверджує, технологія бухгалтерського аналізу містить наступні інформаційні компоненти облікового процесу<sup>433</sup>:

1) на етапі первинного обліку у місцях виникнення інформації, згрупованих у центри відповідальності за функціональним поділом, аналізуються локальні бази даних та створюється вихідна інформація у формі знань про майбутні господарські операції, яка забезпечує необхідний темп інформаційної взаємодії учасників ділових процесів у внутрішньому середовищі, завдяки чому підвищується синхронізація операцій, що виконуються одночасно менеджерами всіх функціональних центрів відповідальності;

2) на етапі поточного обліку у бухгалтерії аналізується інформація про зміни в активах, капіталі, зобов'язаннях, доходах і витратах суб'єкта господарювання та створюються знання, які підвищують якість і обґрунтованість управлінських рішень, спрямованих на адаптацію функцій управління до змін зовнішнього середовища;

3) на етапі підсумкового обліку аналізується звітна інформація та бази знань минулих періодів. Завдяки цьому створюється вихідна інформація у формі нових знань про діяльність підприємства у звітному періоді, що сприяє забезпеченню цільових запитів користувачів фінансової звітності. Також на цьому етапі здійснюється зворотній зв'язок шляхом передавання цільової корисної інформації у центри відповідальності, де своєчасно напрацьовуються рішення щодо розробки нових і модернізації існуючих бізнес-процесів.

Отже, бухгалтерський аналіз включає в себе ряд аналітичних дій щодо передбачення майбутнього фінансового становища суб'єкта господарювання. Даний вид аналізу слід розглядати як складову економічного аналізу, а щодо руху вхідних та вихідних інформаційних

<sup>432</sup> Калабухова С.В. Технологія проведення бухгалтерського аналізу / С.В. Калабухова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 6-12. – С. 10.

<sup>433</sup> Калабухова С.В. Технологія проведення бухгалтерського аналізу / С.В. Калабухова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 6-12. – С. 10-11.

потоків, як елемент обліково-аналітичної системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

В свою чергу Я.І. Мулик до аналітичної підсистеми обліково-аналітичної системи включає оперативний аналіз, поточний аналіз та стратегічний аналіз. До завдань даної підсистеми входить обробка та аналіз інформації, оцінка стану та рівня фінансової безпеки, ідентифікація ризиків та загроз<sup>434</sup>.

Юзва Р.П. до елементів обліково-аналітичної системи включає облік, аналіз та аудит. Аналіз як складова системи формується шляхом організації та проведення фінансового аналізу і управлінського аналізу<sup>435</sup>.

Отже, в контексті ідентифікації змісту аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень дослідники включають до нього весь спектр видів аналізу, що є правильним, адже застосування різноманітних аналітичних процедур дозволяє в повній мірі задовольнити потреби управлінського персоналу у релевантній інформації.

Однією з важливих функцій регулювання і прогнозування господарських процесів є управлінський аналіз, головна мета якого полягає у постійному економічному забезпеченні контролю за раціональністю функціонування всієї господарської системи, виконанням виробничої програми, реалізації продукції, виявленні і мобілізації поточних внутрішньовиробничих резервів для зниження витрат на виробництво продукції та зростання його прибутковості<sup>436</sup>.

Управлінський аналіз в процесі прийняття рішень можна розглядати як ідентифікований до застосування інструмент аналітичного забезпечення, що об'єднує методи всіх видів аналізу та сприяє підготовці необхідного інформаційного забезпечення для ефективного вирішення управлінського завдання.

В контексті наведених видів аналізу, які є складовими елементами аналітичного забезпечення слід зауважити, що їх включення до даного виду забезпечення залежить від функціонування на підприємстві підсистем бухгалтерського обліку. Адже окремі підсистеми обліку мають більшу аналітичну спрямованість, а ніж інші: «в структурі інформації фінансового обліку питома вага облікової інформації становить 40-50%, аналітична інформація – 50-60%. В управлінському обліку формується 70-80% аналітичної інформації, відповідно облікова інформація складає 20-

---

<sup>434</sup> Мулик Я.І. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств / Я.І. Мулик // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3416>.

<sup>435</sup> Юзва Р.П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством / Р.П. Юзва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/651/35/>.

<sup>436</sup> Юзва Р.П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством / Р.П. Юзва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/651/35/>.

30%»<sup>437</sup>.

На рис. 3.1 наведена концептуальна схема аналітичного забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання в ракурсі ідентифікації його взаємозв'язків із іншими підсистемами інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.



Рис. 3.1. Концептуальна схема аналітичного забезпечення в системі управління

Отже, зміст аналітичного забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання реалізується через оброблення інформації як із внутрішнього середовища так із зовнішнього. Аналітичне забезпечення як процес характерне на всіх стадіях прийняття управлінських рішень.

Концептуальна модель аналітичного забезпечення процесу прийняття

<sup>437</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособ. / М.А. Вахрушина. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с. – С. 17.

управлінських рішень базується на наступних положеннях, що розкривають зміст аналітичного забезпечення, вказують на взаємозв'язки із іншими складовими інформаційного забезпечення:

1) аналітичне забезпечення являється активним інструментом процесу прийняття управлінських рішень, що підвищує рівень оперативності даного процесу та рівень релевантності інформації, яка використовується менеджерами всіх ланок;

2) в процесі застосування аналітичних процедур зазнають оброблення не тільки дані внутрішнього середовища, але й зовнішнього, що забезпечує нівелювання більшої кількості ризиків та невизначеностей умов господарювання;

3) аналітичне забезпечення є складовим елементом обліково-аналітичного забезпечення системи управління, що передбачає наявність тісних взаємозв'язків та його впливу на систему бухгалтерського обліку через виділення аналітичних розрізів в обліковому відображенні досліджуваних об'єктів, процесів та явищ, а також через ідентифікацію якісно нових підсистем в системі бухгалтерського обліку;

4) аналітичне забезпечення складається із низки видів аналізу, вибір яких до застосування залежить від інформаційних запитів управлінського персоналу та складності управлінської проблеми (завдання);

5) аналітична інформація є важливим джерелом даних на заключних етапах прийняття управлінських рішень, а саме на етапах коригування прийнятих рішень та визначення рівня досягнення поставлених управлінських цілей.

Формування аналітичного забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання є складним процесом, який потребує відповідних знань, компетенцій, а головне взаємодії між управлінським персоналом, обліковими працівниками та аналітиками щодо чіткої ідентифікації управлінського завдання, необхідного масиву обліково-економічної інформації та набору аналітичних процедур, застосування яких забезпечить отримання якісної інформації для прийняття і обґрунтування управлінського рішення.

Аналітичне забезпечення є дуже важливим в сучасних ринкових умовах, оскільки аналіз дає не тільки уявлення керівнику про стан і перспективи господарської діяльності свого підприємства, а є і обов'язковою вимогою іноземних і вітчизняних партнерів і інвесторів. Аналітичні дані є основним інформаційним джерелом для них<sup>438</sup>.

Аналітична інформація як складова інформаційного забезпечення

---

<sup>438</sup> Реслер М.В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством / М.В. Реслер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDEcmhsJtSWUy\\_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ](https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=.docx&usg=AFQjCNEDEcmhsJtSWUy_7asr6qdsigdHGIw&bvm=bv.109910813,d.bGQ).

процесу прийняття стратегічних управлінських рішень – це: 1) частина облікової інформаційної сукупності, яка відповідає вимозі аналітичності; 2) представляє собою вид економічної інформації, отриманої із облікової інформації в результаті дій функцій управління: аналіз і синтез; 3) акумулювана інформація із зовнішнього соціально-економічного середовища; 4) сукупність оброблених даних про функціонування внутрішнього та зовнішнього середовища в контексті обраної моделі стратегічного управління.

Якщо розглядати аналітичне забезпечення в якості інструменту стратегічного управління, то вся сукупність аналітичних процедур дещо модифікується від традиційного розуміння методології економічного аналізу. В даному випадку мова йде про становлення окремої підсистеми економічного аналізу, підсистеми стратегічного аналізу.

Стратегічний аналіз – це процес комплексного аналізу внутрішніх ресурсів та можливостей підприємства, що спрямовані на оцінку майбутнього стану бізнесу, його сильних та слабких сторін, виявлення стратегічних проблем<sup>439</sup>.

Суть стратегічного аналізу полягає у тому, що за його допомогою здійснюється вибір конкретної стратегії з багатьох альтернатив і формування всієї системи стратегій. При здійсненні стратегічного аналізу визначається ступінь впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на критерії конкретних стратегій<sup>440</sup>.

Метод стратегічного аналізу ґрунтується на певній сукупності загальнонаукових і власних (прикладних) методів та прийомів дослідження. Загальнонаукові методи і прийоми є універсальними і можуть застосовуватися у будь-якій сфері економіки, техніки, мистецтва. До методів і прийомів цієї групи належать індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння, аналогія, спостереження, моделювання, абстрагування, конкретизація, оцінка, класифікація та ін. Окрім загальнонаукових методів, в процесі проведення стратегічного аналізу, виникає потреба застосування різних прикладних методів і прийомів, які залежно від об'єктів дослідження можна об'єднати у сім груп<sup>441</sup>. Кожен вид стратегічного аналізу охоплює кілька прикладних методів і прийомів:

- 1) стратегічний аналіз макрооточення підприємства:
  - аналіз інформаційних оглядів, проектів, звітів, статистичних довідок;
  - кабінетні дослідження, різноманітні методи сегментації, збирання

<sup>439</sup> Круглов М. И. Стратегическое управление компанией / М. И. Круглов. Учебник для ВУЗов. – М.: Русская Деловая Литература, 1998. – 768 с.

<sup>440</sup> Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан // Проблеми економіки. – 2013. – №1. – С. 191-196. – С. 194.

<sup>441</sup> Гаркуша Н.М. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посібник / Н.М. Гаркуша, О.В. Цуканова, О.О. Горошанська. – К. : Знання, 2011. – 591 с.

даних, аналізу і статистичної оцінки;

- економетричне моделювання;
- PEST-аналіз;

2) стратегічний аналіз безпосереднього оточення (галузі і конкуренції):

- аналіз життєвого циклу галузі;
- аналіз вхідних і вихідних бар'єрів галузі;
- бенчмаркінг;
- кластерний аналіз;
- метод сценаріїв;
- імітаційне моделювання;
- методи експертних оцінок (Дельфі, мозкового штурму та ін.);

3) стратегічний аналіз підприємства:

– аналіз основних компетенцій і основних можливостей;

– аналіз вектора зростання;

– ЕТОР-аналіз (аналіз загроз зовнішнього оточення і профілю можливостей);

– SWOT-аналіз (аналіз сильних і слабких сторін, можливостей і загроз);

– SPACE-аналіз (оцінка стратегічної позиції і дій);

– матриця BCO (матриця «Зростання / Частка», розроблена Бостонською консалтинговою групою);

– матриця GE/McKinsey (матриця «Привабливість галузі / Позиція в конкуренції»);

– матриця Shell/DPM (матриця спрямованої політики, розроблена компанією Shell);

– PIMS-аналіз (аналіз впливу ринкової стратегії на прибутки);

– аналіз життєвого циклу підприємства;

– аналіз часових рядів, екстраполяція тенденцій;

– аналіз вразливості підприємства;

– порівняльний аналіз «цілі – план – факт – оптимізація – відхилення»;

– причинно-наслідковий аналіз;

4) стратегічний аналіз:

– аналіз життєвого циклу продукту і стратегії маркетингу;

– життєвого циклу продукту і фінансової ситуації;

– життєвого циклу продукту і конкуренції;

– життєвого циклу продукту і менеджменту;

– життєвого циклу продукту і факторів продуктивності;

– впливу зацікавлених сторін;

- 5) стратегічний фінансовий аналіз:
  - підготовка проєктованих фінансових звітів;
  - прогнозування за методом процента від продажу;
  - стратегічна оцінка фінансових результатів і фінансових потреб;
  - розрахунок фінансових коефіцієнтів;
  - діагностика (прогнозування) банкрутства;
- 6) стратегічний інвестиційний аналіз:
  - чиста приведена вартість;
  - методи формування господарського портфеля;
  - методи варіантного аналізу;
  - аналіз ризиків;
- 7) аналіз стратегії та прийняття стратегічних рішень:
  - матриця вибору головної стратегії;
  - аналіз ключових факторів успіху;
  - методи імітаційного моделювання;
  - теорія ігор;
  - теорія масового обслуговування;
  - методи сітьового аналізу;
  - методи експертних оцінок;
  - підготовка стратегічного плану.

В цілях формування ефективного інформаційного забезпечення системи оперативного та стратегічного управління низка дослідників пропонують наступні методи аналізу інформаційних потреб.

*Таблиця 3.2*

Методи аналізу інформаційних потреб в обліково-аналітичній системі<sup>442</sup>

Назва методу	Характеристика
Аналіз задач	Визначає об'єктивні потреби в інформації для прийняття рішень
Аналіз документації	Дослідження документації, що знаходиться в розпорядженні особи, відповідальної за виконання тих чи інших завдань
Інтерв'ю	Виступає в тій чи іншій мірі структурованим опитуванням «носія» інформаційних потреб
Метод спостереження	Метод, за допомогою якого здійснюється відбір та накопичення первинної інформації про об'єкт, що вивчається, через безпосереднє сприйняття і реальну реєстрацію фактів, які стосуються конкретного об'єкта і є вагомим з погляду дослідника
Розробка системи збалансованих показників	Дозволяє визначити склад збалансованих показників в межах системи, методику їх розрахунку та необхідну для цього інформацію

<sup>442</sup> Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 664 с.

Отже, ефективність аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – це органічне його поєднання із обліковим забезпеченням у форматі побудови обліково-аналітичної системи; здатність аналітичного забезпечення опрацьовувати дані із зовнішнього економічного середовища; спроможність, через використання специфічних методів аналізу, прогнозувати майбутній стан фінансово-господарської діяльності підприємства; забезпечення можливостей оцінювання управлінських дій та стану виконання стратегічних цілей.

### **3.2. Сучасні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства**

З метою визначення основних тенденцій розвитку суб'єкта господарювання управлінський персонал та інші суб'єкти соціально-економічного середовища використовують різні за змістом аналітичні процедури, окремі з яких базуються на формульному розрахунку тенденцій розвитку економічної системи підприємства та використовують у власній основі ретроспективну, оперативну та перспективну економічну інформацію.

Проведення економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства покликане оцінити здійсненні господарські операції з точки зору їх впливу на тенденції зміни величини господарських засобів, джерел їх утворення, доходів, витрат та фінансових результатів щодо надання інформації про ліквідність, платоспроможність, фінансову стійкість, рентабельність тощо.

Специфічність економічного аналізу полягає в тому, що економічна інформація про роботу підприємства систематизується та узагальнюється в ході застосування аналітичних процедур та подається у форматі відносних показників, їх відхилень від нормативних значень, визначення впливу факторів (в т.ч. у числовому вираженні). Такий стан речей дозволяє використати релевантну інформацію економічними суб'єктами при прийнятті управлінських рішень.

Проте, в пошуках прийнятної системи показників аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, їх нормативних значень на відповідність галузевій приналежності, формі власності, масштабам та видам діяльності підприємства дослідниками мало уваги приділяється достовірності та релевантності інформаційного забезпечення економічного аналізу, що призводить до використання первинних даних, які не відповідають економічному змісту процесів зміни господарських явищ, а є лише результатами правил оцінки та визнання об'єктів обліку в



інформаційній системі підприємства. Зважаючи на дане твердження при проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства належного дослідження потребує процес формування якісного складу первинних даних – процес оцінки впливу облікової політики підприємства на оперативні дані, показники звітності, які слугують інформаційним забезпеченням при здійсненні аналітичних процедур.

Сучасні методологічні та методичні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств базуються на використанні різних методик. Існує велика кількість авторських розробок та методичних рекомендацій проведення аналітичних процедур, що офіційно затверджені 443; 444; 445; 446; 447; 448 і як результат, на думку ряду дослідників: «наслідком достатньої кількості рекомендацій зазвичай стає проблема вибору методики оцінки фінансового стану в тому або іншому випадку»<sup>449</sup>.

Застосування аналітичних процедур щодо фінансово-господарської діяльності підприємства в своїй основі характеризується використанням певної методики аналізу та її інформаційного забезпечення, яке є продуктом функціонування системи бухгалтерського обліку. Дослідження інформаційного забезпечення аналізу – дослідження особливостей формування оперативних даних обліку та показників звітності є важливим етапом у методиці аналізу фінансово-господарської діяльності

---

<sup>443</sup> Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Затверджено наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 року № 81 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-97>.

<sup>444</sup> Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями : Затверджено Постановою правління Національного банку України від 25 січня 2012 року № 23 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12/page>.

<sup>445</sup> Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій: Затверджено наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23 лютого 1998 року № 22 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0214-98>.

<sup>446</sup> Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: Затверджено Наказом Міністерства економіки України від 19 січня 2006 року № 14 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0014665-06>.

<sup>447</sup> Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26 січня 2001 року № 49/121 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0121-01>.

<sup>448</sup> Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань: Затверджено Наказом ДПА України від 11 лютого 2010 року № 72 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacij-shodo-vstanovlen-doc17675.html>.

<sup>449</sup> Гвоздь О. Методичне забезпечення оцінки фінансового стану підприємства / О. Гвоздь // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин», 20-21 травня 2010 року. – Умань: Видавець «Сочінський», 2010. – Ч. 1. – С. 69-71.

підприємства. Тому поряд із проблемами вибору адекватної системи аналітичних показників, їх порівняння з нормативами необхідно враховувати проблеми облікової ідентифікації господарських процесів. Для підвищення корисності результатів аналізу необхідно зважити на особливості організації обліку, а саме на вибір та застосування елементів облікової політики.

Справедливим є твердження Й.А. Шумпетера відносно значення аналітичних процедур для оцінки тенденцій розвитку: «аналіз, економічний чи якийсь інший, ніколи не дає більше, ніж твердження про тенденції, що виявляються в спостережуваній системі. А вони ніколи не вказують нам, що буде з системою, а лише що було б, якби вони й далі діяли так само, як у період наших спостережень, і якби на процес не впливали інші чинники»<sup>450</sup>. Проте, за умови забезпечення незмінності економічного середовища підприємства протягом декількох звітних періодів застосування аналітичних процедур не надасть достовірної інформації про стан та перспективи розвитку суб'єкта господарювання у випадку коли активно будуть змінюватися обрані до застосування методи оцінки та визнання об'єктів в обліку через їх властивості максимізувати або ж мінімізувати вартісне вираження об'єктів обліку в звітності підприємства.

Проблема врахування облікової політики при застосуванні аналітичних процедур, її вплив на результати аналізу є різними в залежності від об'єктів аналізу. Її вирішення повинне забезпечуватися комплексним нівелюванням методологічних та методичних проблем аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

З метою отримання релевантної інформації за результатами проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства необхідною умовою є використання достовірного масиву інформації, який б відповідав реальним економічним процесам всередині підприємства і не був б заангажований правилами формування даних в інформаційній системі (системі бухгалтерського обліку). В такому разі побудова інформаційної системи, системи бухгалтерського обліку, системи економічного аналізу та управління відповідали б єдиній меті, на що звертають увагу аналітики-теоретики і аналітики-практики: «метою інформаційної системи як складової економічної системи є підвищення ефективності управлінських рішень, які приймаються»<sup>451</sup>.

Проведені дослідження дають можливість виокремити ряд проблем методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, а саме:

<sup>450</sup> Шумпетер, Йозеф А. Капіталізм, соціалізм і демократія / Пер. з англ. В. Ружицького та П. Тарашука. – К.: Основи, 1995. – 528 с. – С. 86.

<sup>451</sup> Ліпич Л.Г. Бізнес-процеси та їх інформаційне забезпечення / Л.Г. Ліпич, Л.О. Ющишина // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №10. – С. 202-206. – С. 203.

1) аналітичні процедури дають можливість оцінити тенденції розвитку досліджуваного об'єкта в майбутньому за умов стабільності економічного середовища в якому функціонує об'єкт, що буває досить рідко;

2) значна кількість методик здійснення аналітичних процедур вимагає комплексного підходу у їх виборі, який повинен базуватися на оцінці специфіки фінансово-господарської діяльності підприємства, що гіпотетично може вплинути на якість аналітичної роботи;

3) групування неідентичних за економічним змістом інформаційних об'єктів при їх використанні у формульному розрахунку окремих показників, що створює оманливе бачення позитивних або ж негативних тенденцій стану (зміни) економічних явищ на підприємстві;

4) заангажованість масиву економічної інформації, що лежить в основі формульного розрахунку показників фінансового стану, специфікою облікового забезпечення (особливостями оцінки, визнання об'єктів в обліку).

Тобто проблеми застосування аналітичних процедур, оцінки результатів такого застосування у процесі прийняття ефективних управлінських рішень мають в своїй основі проблеми інформаційного та методичного характеру. Якщо проблеми методичного характеру в певній мірі є явними, аналітики можуть застосовувати як загальноприйняті методики, так і методичні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства власної розробки (при цьому можна застосовувати декілька методик), то проблеми інформаційного забезпечення вимагають від осіб, які здійснюють аналітичні процедури відповідних знань формування розрахункових даних аналітичних показників в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Проаналізуємо розроблені органами державного управління методичні рекомендації по розрахунку окремих показників за різними напрямками функціонування економічної системи підприємства<sup>452; 453; 454; 455;</sup>

<sup>452</sup> Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Затверджено наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 року № 81 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-97>.

<sup>453</sup> Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями : Затверджено Постановою правління Національного банку України від 25 січня 2012 року № 23 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12/page>.

<sup>454</sup> Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій: Затверджено наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23 лютого 1998 року № 22 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0214-98>.

<sup>455</sup> Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: Затверджено Наказом Міністерства економіки України від 19 січня 2006 року № 14 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0014665-06>.

456; 457 щодо відображення в них якісних вимог до інформаційного забезпечення спрямованих на врахування впливу факторів облікової політики (табл. 3.3).

*Таблиця 3.3*

**Наявність якісних вимог до формування інформаційного забезпечення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства**

Методичні рекомендації	Вимоги до формування інформаційного забезпечення
1	2
Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій	Наведено перелік джерел інформації для проведення аналізу (фінансова та статистична звітність), а також акцентовано увагу на необхідності використання деталізованої інформації про дебіторську та кредиторську заборгованість
Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями	Наведено вимоги до кредитної документації (справи) боржника, яка містить: фінансову звітність, інформацію про надходження грошових коштів, дані про зобов'язання боржника тощо
Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій	Передбачено використання показників відповідних форм бухгалтерської звітності
Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства	Наведено перелік інформаційно-організаційного забезпечення проведення аналізу, яке базується на засновницьких документах, фінансовій та статистичній звітності
Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації	Передбачено використання в якості інформаційного забезпечення аналізу тільки фінансову звітність
Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань	Наведено тільки перелік основних та додаткових джерел інформації (фінансова, податкова та статистична звітність)

З інформації, що наведена в табл. 3.3 можна зробити висновок про відсутність якісних вимог до формування інформаційного забезпечення по визначених напрямках аналітичної роботи. В більшості випадків основними джерелами інформації при проведенні аналізу є фінансова та статистична

<sup>456</sup> Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26 січня 2001 року № 49/121 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0121-01>.

<sup>457</sup> Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань: Затверджено Наказом ДПА України від 11 лютого 2010 року № 72 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-vstanovlen-doc17675.html>.

звітність і тільки в окремих випадках передбачене використання аналітичних даних, зокрема щодо визначення рівня кредитоспроможності позичальників при формуванні та використанні банками резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями.

При здійсненні аналітичних процедур аналітики в основному використовують в якості інформаційного джерела фінансову звітність підприємства, що ставить під сумнів результати аналізу виходячи з того, що окремі форми звітності містять моментні показники. Зважаючи на що результати аналізу фінансово-господарської діяльності є прийнятними для окремого незначного за термінами відрізка часу. Так, О.В. Олійник та С.З. Мошенський до проблем методики аналізу ліквідності та платоспроможності відносять статичність інформаційного забезпечення (показники розраховуються на підставі балансових даних, що характеризують майновий стан підприємства на певну дату і, відповідно, одномоментні)<sup>458</sup>.

В ході проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства в переважній більшості використовуються загально визнані методи аналізу: горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, аналіз із застосуванням коефіцієнтів. Проте, застосовуючи вище наведені методи можна отримати результати зміни чи факту констатації відповідності нормативно-середньогалузевим значенням, які не розкривають економічний зміст господарських процесів, що відбулися на підприємстві. Наприклад, збільшення залишкової вартості основних засобів свідчить про позитивні тенденції в ході аналізу показників, що отримані при застосуванні горизонтального, вертикального чи коефіцієнтного аналізу. Даний стан речей не обов'язково досягається оновленням чи придбанням основних засобів, а можливий за рахунок проведення дооцінки чи вибору елементів облікової політики, які мінімізують розмір амортизаційних відрахувань. Таким чином, складається оманливе бачення підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази, в той час коли дані результати досягнуті в ході маніпуляцій обліковими інструментами в середині інформаційної системи підприємства.

Ситуація ускладнюється при застосуванні в якості інформаційного забезпечення аналізу даних про фінансові результати. Фінансові результати в системі бухгалтерського обліку – це показник величина якого залежить від низки елементів облікової політики щодо оцінки та визнання доходів і витрат в обліку. Застосувавши закони теорії ймовірності (принцип комбінаторики) визначено 47044800 варіантів величини фінансового результату підприємства залежно від облікової політики, які

---

<sup>458</sup> Мошенський С.З. Економічний аналіз [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник // За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с.

здійснюють вплив на дану економічну категорію виключно технічними обліковими процедурами<sup>459</sup>. В ході порівняння показників рентабельності двох підприємств без належної оцінки обраних до застосування елементів облікової політики, що мінімізують чи максимізують величину фінансових результатів можна отримати викривлені дані, що призведе до використання недостовірної інформації при прийнятті управлінських рішень.

Окреслені проблеми дають змогу стверджувати про тісний зв'язок систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу через вплив облікової політики на інформаційне забезпечення економічного аналізу і навпаки: «результати економічного аналізу впливають на формування управлінських рішень. На основі цих рішень можуть переглядатися норми (метод нарахування амортизації, списання запасів, створення резервів), закладені в обліковій політиці: спрощення числових показників; систематизацію та групування підібраної інформації»<sup>460</sup>. Шкарабан С. та І. Лазаришина окреслюють даний взаємозв'язок через вплив функцій економічного аналізу (оцінювально-діагностична, пошукова, захисна) на вибір оптимальної облікової політики підприємства<sup>461</sup>.

Нагального вирішення потребує удосконалення методики аналізу фінансово-господарської діяльності шляхом уточнення його алгоритму на основі наявних взаємозв'язків між організацією обліку та методикою аналізу через підвищення достовірності та релевантності інформаційного забезпечення. Слід визнати, що лишень окремі економісти при характеристиці послідовності застосування аналітичних процедур до економічних процесів в господарській системі підприємства виокремлюють окремий етап в методиці аналізу – дослідження її інформаційного забезпечення. Для підготовки масиву даних з метою розрахунку показників фінансового стану О. Фещенко акцентує увагу на необхідності: 1) дослідження складу та структури інформаційного забезпечення аналітичного процесу; 2) дослідження складу, структури та методики оцінки окремих статей фінансової звітності; 3) дослідження інформації, яка підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності<sup>462</sup>, що є безумовно правильним.

<sup>459</sup> Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб [Текст] : монографія / І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговська, О.В. Олійник. – Чернівці: Технодрук, 2012. – 248 с. – С. 51.

<sup>460</sup> Мошенський С.З. Економічний аналіз [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник // За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с. – С. 60.

<sup>461</sup> Шкарабан С. Характеристика функцій економічного аналізу в контексті управління суб'єктами господарювання / С. Шкарабан, І. Лазаришина // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 8.Ч1. – С. 10-12. – С. 12.

<sup>462</sup> Фещенко О. Інформаційне та методичне забезпечення аналізу фінансового стану державних підприємств України / О. Фещенко // Ринок цінних паперів України. – 2009. – № 1-2. – С. 49-62. – С. 51.

Удосконалення інформаційного забезпечення аналізу фінансово-господарської діяльності можливе за рахунок розширення меж аналітичності обліку господарських засобів, джерел їх утворення, доходів, витрат та фінансових результатів. Підставою для формування аналітичних рахунків обліку певних об'єктів можуть бути якісні вимоги у відборі первинних даних, що визначені обраною методикою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Сформований масив облікових даних по окремих аналітичних рахунках може нівелювати вплив облікової політики на об'єкт, що аналізується тим самим сприятиме підвищенню достовірності інформаційного забезпечення.

З метою надання релевантної інформації за результатами проведеного аналізу для прийняття рішень економічними суб'єктами на етапі реалізації матеріалів аналізу доцільно наводити інформацію про рівень впливу облікової політики на первинні дані, що аналізувалися в контексті максимізації або ж мінімізації їх величини, що забезпечить можливість порівняння результатів аналізу між підприємствами тощо.

Отже, традиційні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства містять низку недоліків, що вимагає перегляду традиційних засад в організації та методиці проведення аналітичної роботи на підприємстві. В першу, чергу підходи до аналізу об'єктів управління повинні враховувати сучасні тенденції розвитку господарських та управлінських процесів.

Основна мета аналізу фінансово-господарської діяльності в системі управління суспільним виробництвом на всіх його рівнях і у всіх його ланках підкорена меті відповідної системи управління, яку воно обслуговує, тобто забезпеченню ефективного функціонування керованого нею об'єкта. Для досягнення цієї мети, виходячи із суті і ролі аналізу, його змісту необхідно реалізувати такі основні завдання<sup>463</sup>:

1) розробка науково обґрунтованих оптимальних планів виробництва та реалізації продукції. З допомогою комплексного аналізу глибоко вивчається досягнутий рівень господарської діяльності, оцінюється економічна ефективність проведених заходів для використання технічних, матеріальних, трудових та грошових ресурсів, виявляються позитивні та негативні фактори в роботі тощо;

2) виконання планових завдань на основі виявлення і усунення негативних причин, які породжують недоліки мобілізації резервів зростання економічної ефективності виробництва;

3) обґрунтування оптимальних управлінських рішень як функції регулювання, так і інших основних функцій управління. Тут аналіз

---

<sup>463</sup> Перетяцько А.Ю. Сучасні підходи до оцінки фінансово-господарської діяльності як основи ефективного управління підприємством / А.Ю. Перетяцько // Економіка, фінанси, право. – 2006. – №11. – С. 19-22. – С. 19-20.

фінансово-господарської діяльності допомагає встановити і оцінити вплив позитивних факторів на прийняття рішень.

Цілком логічним буде твердження проте, що аналіз (результати від застосування аналітичних процедур; формування аналітичного забезпечення) – це вимога управлінського процесу, засіб вибору варіанту управлінського рішення із множини альтернатив та необхідність оцінки досягнення стратегічних цілей.

Зміни в методиках аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства продиктовані необхідністю формування якісного аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління, досягнення параметрів обраних стратегій.

Аналіз став необхідним для орієнтації науково-технічної, виробничої та збутової діяльності підприємства на облік ринкового попиту і вимог споживачів, адже діяльність підприємства та організація виробництва, зокрема, повинні бути планомірними, основані на точних даних та розрахунках. Виробникові необхідно заздалегідь визначити можливості ринку, при цьому він не може обмежитися дослідженнями та розробками сьогодення, виробник мусить зорієнтувати дослідження в найперспективніших напрямках розвитку науки і техніки і пропонувати споживачам найбільш перспективні види продукції. Тому аналіз – це діяльність, зорієнтована, перш за все, на перспективу<sup>464</sup>

Поряд із традиційними методиками аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, в системі стратегічного управління, які переважно ґрунтуються тільки на його фінансових показниках, з'являються нові ринкові концепції, які оперують сучасними поняттями, прийомами, методами й моделями аналізу фінансово-економічного стану. До таких методів відносяться: стратегічний дью-ділідженс<sup>465</sup>, діагностичний бенчмаркінг<sup>466</sup>, нечітко-множинний метод<sup>467</sup> та метод економічних нормалей<sup>468</sup>.

Наведені моделі аналізу фінансово-економічного стану в своїй основі оперують фінансовими та нефінансовими даними отриманими із внутрішнього та зовнішнього соціально-економічного середовища. Основними цілями їх застосування є можливість оцінки взаємозв'язків між

<sup>464</sup> Полещук І.Ф. Аналіз фінансово-господарської діяльності як основи ефективного функціонування підприємства / І.Ф. Полещук, І.Д. Білоус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/kpedn-poleschuk-if-bilous-i-d-analiz-finansovo-gospodarskoyi-diyalnosti-yak-osnova-efektivnogo-funktsionuvannya-pidpriemstva/>.

<sup>465</sup> Hindle T. Pocket finance / Tim Hindle. – London: Profile Books Ltd, 2002. – P. 76-77.

<sup>466</sup> Sercovich F. Policy benchmarking in the developing countries and the economies in transition: principles and practice: [report] / F. Sercovich. – UNIDO, January, 2003. – P. 372-391.

<sup>467</sup> Лук'янова В.В. Діагностика ризику діяльності підприємства: [монографія] / В.В. Лук'янова. – Хмельницький: ПП Ковальський В.В., 2007. – С. 190-202

<sup>468</sup> Булгакова Л.Н. Операционный левэридж. Золотое правило экономики. Теория и практика / Л.Н. Булгакова // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finman.ru/articles>.



поточним та перспективним станом в ході досягнення конкурентних переваг розвитку.

В табл. 3.4. наведена характеристика сучасних моделей аналізу господарської діяльності.

Таблиця 3.4

Характеристика сучасних моделей аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства

Модель (метод) аналізу	Характеристика
1	2
Стратегічний дью-ділідженс	Всебічна та досконала перевірка компанії, її операцій та документів, яка здійснюється покупцями/інвесторами та їхніми радниками до безпосередньої купівлі компанії або її частки; Стратегічний аналіз потенційної цілі поглинання для корпорації чи фонду прямих інвестицій; Ретельна діагностика, що необхідна підприємству для дослідження усіх аспектів господарсько-фінансового стану підприємства, після чого виявляються шляхи отримання коштів для реалізації інвестиційних проектів
Діагностичний бенчмаркінг	Адаптація досвіду та кращої практики для удосконалення діяльності підприємства, визначення його стратегій і перспектив подальшого розвитку. Конкурентний бенчмаркінг передбачає порівняння параметрів і характеристик діяльності підприємств у динаміці. Під час бенчмаркінгового аналізу виявляють глибинні причини успіху конкурентів та конкретні методи, які вони застосовують
Нечітко-множинний метод	Застосування нечітко-множинного методу діагностики допомагає експертним способом трансформувати мову слів у мову кількісних оцінок для оцінювання фінансово-економічного стану підприємства
Метод економічних нормалей	реалізується завдяки використанню «золотого правила економіки» і «золотого правила бізнесу», а також інших економічних нормалей, які враховують зміни собівартості продукції, темпи зростання продуктивності праці, інше

Дью-ділідженс – це процедура всебічного аналізу й перевірки правових, податкових, фінансових та інших аспектів діяльності компанії, яка використовується для прийняття рішень щодо здійснення консультивання, докорінних перетворень підприємств, проведення операцій типу «злиття-поглинання» і винесення рішень про допуск цінних паперів до котирування на біржі.

Діагностичний бенчмаркінг, головним чином, передбачає вивчення схожих і однакових бізнес-процесів на прикладі інших успішних підприємств для проведення їх порівняння зі своєю діяльністю, а також виявлення слабких місць, визначення факторів успіху за параметрами: репутація підприємства, технології виробництва, якість товарів, ціна продукції, нові продукти, канали збуту товарів, віддаленість від джерел сировини. Діагностичний бенчмаркінг здійснюється відповідно до таких

етапів: визначення функціональних сфер діагностики фірми; відбір факторів, змінних діагностики; визначення лідерів галузі по відібраним факторам; оцінка значень показників їх діяльності; порівняння показників з власними даними; розробка програм щодо покращення діяльності<sup>469</sup>.

Нечітко-множинна модель є більш ефективною, оскільки застосування нечітких множин для аналізу міри можливого ризику банкрутства дозволяє враховувати невизначеність економічних систем, неоднорідність даних, використовувати в процесі роботи як кількісні, так і якісні показники. Таким чином, застосування апарату нечітких множин дозволяє провести більш комплексну та точну оцінку стану підприємства.

Реалізація методу економічних нормалей передбачає застосування «золотих правил» економіки і бізнесу, які базуються на швидкіших темпах зростання прибутку, порівняно із темпами обсягів реалізації, власного капіталу та активів<sup>470</sup>.

За сучасних умов господарювання аналітична робота на підприємстві повинна базуватися, в першу чергу, на необхідності задоволення інформаційних потреб стратегічного управління. Наведені методи аналізу фінансово-економічного стану слід розглядати як інформаційно-аналітичні моделі в яких традиційні підходи до аналізу фінансово-господарської діяльності є окремим базисним елементом. За таких умов можна стверджувати про формування обліково-аналітичної системи в інформаційному забезпеченні прийняття стратегічних управлінських рішень.

### **3.3. Підходи та методи оцінки виконання цілей стратегії розвитку підприємства**

В цілях провадження ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності управлінський персонал повинен враховувати мінливість зовнішнього економічного середовища, а також зміни у внутрішніх управлінських і виробничих процесах. З цією метою на мікрорівні менеджмент підприємства визначає стратегічні цілі його розвитку, розробляє комплекс поетапних дій стратегічного управління підприємства в цілому або за окремими аспектами його фінансово-господарської діяльності. Для того щоб досягти бажаних цілей розвитку підприємства необхідно, не тільки, обрати правильну стратегію розвитку,

---

<sup>469</sup> Sercovich F. Policy benchmarking in the developing countries and the economies in transition: principles and practice: [report] / F. Sercovich. – UNIDO, January, 2003. – P. 372-391

<sup>470</sup> Конкурентоспроможність підприємства: оцінка рівня та напрямки підвищення: [монографія /за заг. ред. О.Г.Янкового]. – Одеса: Атлант, 2013. – 470 с. – С. 191.

яка б відповідала його ресурсним можливостям та параметрам розвитку зовнішнього економічного середовища. Важливим елементом, в контексті порушеного завдання, є ідентифікація критеріїв оцінки виконання обраної стратегії розвитку, формування сукупності методів та підходів поетапного оцінювання результатів виконання завдань стратегічного розвитку, що забезпечить можливість, за допомогою управлінських дій, коригування стратегічних планів. За таких умов важливого значення набуває побудова системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, яка виконує не тільки інформаційну та аналітичну функції, але й контрольну функцію.

Процес обрання стратегії розвитку підприємства є індивідуальним процесом, ще більш індивідуальним є процес формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління. Визначення цілей стратегічного розвитку вимагає від управлінського персоналу розробки підходів та методів їх оцінки, які б базувалися на оброблених за допомогою аналітичних методів даних із системи бухгалтерського обліку. Тільки за таких умов застосування елементів стратегічного управління забезпечить отримання підприємством конкурентних переваг в майбутньому.

Досягнення конкурентних переваг суб'єктом господарювання забезпечується не тільки шляхом орієнтації процесу управління на перспективні показники розвитку, але й через формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення з метою оцінки виконання цілей стратегічного управління. Даний факт вимагає дослідження процесу стратегічного управління, поетапних дій управлінського персоналу при обранні та досягненні цілей стратегії розвитку, а головне – змісту обліково-аналітичного забезпечення при обґрунтуванні управлінських рішень в контексті вибору альтернатив та перевірки стану досягнення запланованих показників розвитку.

Ефективність процесу прийняття стратегічних управлінських рішень залежить від якісної організації його інформаційного забезпечення. Система бухгалтерського обліку, як домінуюча складова інформаційного забезпечення, при оцінці виконання цілей стратегії розвитку повинна не тільки задовольнити інформаційні потреби управлінського персоналу, але й сформувати базу для застосування аналітичних процедур та проведення ефективних контрольних заходів. Тільки за таких умов обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління є ефективним та дає можливість оцінки стратегічних управлінських рішень: чим краще працює облікова і контрольна функції, тим досконаліша стає методика аналізу та

оцінка стратегії виробничої діяльності підприємства<sup>471</sup>.

Оцінка стратегії є завершальним етапом стратегічного планування і продовжується на всіх етапах реалізації стратегії. Вона може вироблятися за двома напрямками:

1) оцінка вироблених конкретних стратегічних варіантів для визначення їх придатності, здійсненності, прийнятності і послідовності відносно організації;

2) порівняння результатів реалізації стратегії з рівнем досягнення цілей<sup>472</sup>.

Ефективна система оцінки вимагає наявності чотирьох основних елементів: мотивації для оцінки; інформації для оцінки; критеріїв оцінки; прийняття рішень за результатами оцінки стратегії<sup>473</sup>.

В оцінці стратегії існують певні труднощі. Вони можуть бути представлені наступними причинами<sup>474</sup>:

1) необхідна для оцінки стратегії інформація може бути недоступна або доступна в непридатній формі, або надходити несвоєчасно. Оцінка ж стратегії не може бути якісніше інформації, на якій вона заснована;

2) існування значних розбіжностей думки про те, за якими критеріями оцінювати стратегії. Це може стати політизованим процесом;

3) визначення кількості інформації, необхідної для створення реалістичних прогнозів прибутковості;

4) небажання керівництва проводити систематичну діяльність з оцінки через складність і непродуктивність цього процесу;

5) може також виникнути опір занадто ретельній оцінці стратегії, тому що ніхто не хоче, щоб його оцінювали погано.

Таким чином, при аналізі підходів та методів оцінки виконання цілей стратегії розвитку слід взяти до уваги наступні положення:

1) обрана до застосування стратегія фінансово-господарської діяльності повинна містити алгоритм управлінських дій та чітко ідентифіковані результативні показники розвитку, яких прагне досягти суб'єкт господарювання;

2) модель стратегічного розвитку є не тільки інструментом досягнення бажаних результатів, але й підходом до оцінки виконання цілей стратегічного розвитку на проміжних та кінцевому етапі стратегічного управління;

<sup>471</sup> Гуренко Т.О. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т.О. Гуренко, С.І. Дерев'яно, А.С. Липова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 204-210.

<sup>472</sup> Стратегія підприємства: навч.-метод. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Д.О. Горелов, С.Ф. Большенко. – Харків: Вид-во ХНАДУ, 2010. – 133 с.

<sup>473</sup> Стратегія підприємства: навч.-метод. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Д.О. Горелов, С.Ф. Большенко. – Харків: Вид-во ХНАДУ, 2010. – 133 с.

<sup>474</sup> Стратегія підприємства: навч.-метод. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Д.О. Горелов, С.Ф. Большенко. – Харків: Вид-во ХНАДУ, 2010. – 133 с.

3) сукупність інструментів системи бухгалтерського обліку, аналізу та контролю як функцій управління, за умови встановлення кількісних показників, формують основу для розробки підходів та методів оцінки виконання цілей стратегічного розвитку.

Отже, оцінювання поставлених цілей згідно визначеної стратегії розвитку в першу чергу потребує чіткого окреслення бажаних результатів, що вимагає від управлінського персоналу розуміння та ідентифікації етапів стратегічного управління.

Концепція стратегічного управління лежить в основі стратегічного мислення і знаходить вираз у наступних характерних рисах її застосування<sup>475</sup>:

1. Базується на певному поєднанні теорії: системному, ситуаційному та цільовому підходах до діяльності підприємства, що трактується як відкрита соціально-економічна система. Використання тільки однієї із зазначених засад не дає можливості досягти потрібних результатів – розвитку підприємства у довгостроковій перспективі.

2. Орієнтує на вивчення умов, в яких функціонує підприємство. Це дозволяє створювати адекватні цим умовам системи стратегічного управління, що будуть відрізнятися одна від одної залежно від особливостей підприємства та характеристик зовнішнього середовища.

3. Концентрує увагу на необхідності збору та застосування баз стратегічної інформації. Аналіз, інтерпретація та застосування інформації для прийняття стратегічних рішень дає змогу визначити зміст та послідовність дій щодо змін на підприємстві завдяки зменшенню невизначеності ситуації.

4. Дозволяє прогнозувати наслідки рішень, що приймаються, впливаючи на ситуацію шляхом відповідного розподілу ресурсів, встановлення ефективних зв'язків та формування стратегічної поведінки персоналу.

5. Передбачає застосування певних інструментів та методів розвитку підприємств (цілей, «дерева цілей», стратегій, «стратегічного набору», стратегічних планів і програм, стратегічного планування та контролю тощо).

Вибір форми та методів стратегічного управління суб'єктом господарювання залежить від результатів опрацювання масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього та зовнішнього середовищ. Для управлінського персоналу важливим джерелом інформації є дані бухгалтерського обліку ретроспективного характеру. Проте, в цілях обрання стратегії фінансово-господарської діяльності інформація із

<sup>475</sup> Виханский О.С. Стратегическое управление / О.С. Виханский. – М.: Изд-во МГУ, 1995. – 252 с. – С. 52-56.

внутрішнього середовища в контексті стратегічного управління є нерелевантною. З метою підвищення якості інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень слід акумулювати необхідну інформацію із зовнішнього середовища. Сукупність даних двох видів інформації, що може бути опрацьована за допомогою аналітичних методів, передбачатиме формування кількісних показників та виступатиме оптимальним обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління. Ідентифіковані кількісні показники прогнозного характеру слугуватимуть орієнтирами при оцінці виконання цілей стратегії розвитку. Встановлення всієї сукупності таких показників залежить від обраної суб'єктом господарювання стратегії. В контексті поставлених завдань додаткового з'ясування потребує зміст управлінських дій при реалізації положень стратегії розвитку.

Професор О.Д. Гудзинський розглядає сутність стратегії розвитку організації як систему планованих внутрішніх організаційних заходів, спрямованих на оптимізацію функціонування організації щодо наявних та очікуваних станів її оточення<sup>476</sup>.

Ряд дослідників акцентують увагу на наступних ознаках стратегії розвитку підприємства<sup>477</sup>: достатній рівень науково-технічного прогресу підприємства; сприятливий макро- і мікроклімат організації; спрямованість на досягнення цілей розвитку підприємства; інтенсивний розвиток.

Таким чином, під стратегією розвитку слід розуміти декларування сукупності управлінських дій спрямованих на досягнення бажаного соціально-економічного стану у майбутньому, який є більш прийнятним, а ніж існуючий, врахувавши наявні та потенційні ресурсні можливості суб'єкта господарювання, зміни у зовнішньому середовищі тощо. Кінцевими позитивними результатами стратегії розвитку суб'єкта господарювання апріорі повинні стати: підвищення результативності господарської діяльності, зростання вартості майна, отримання конкурентних переваг на ринку, розширення ринків збуту тощо.

Основною проблемою в оцінюванні цілей стратегії розвитку суб'єкта господарювання є відсутність її методичної основи. На даний момент немає єдиного підходу до формування стратегій розвитку, тому необхідно розробляти нові концепції, які б дозволяли в сучасних умовах оцінити ефективність вибраної стратегії та рівень її адаптації до зовнішнього середовища<sup>478</sup>.

---

<sup>476</sup> Гудзинський О.Д. Організаційно-регулятивна функція в управлінні стратегічним розвитком підприємства / О.Д. Гудзинський // Ринок праці та зайнятість населення. – 2009. – № 1. – С. 51.

<sup>477</sup> Тюха І.В. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І.В. Тюха, І.О. Денисюк // Економіка харчової промисловості. – 2013. – №3(19). – С. 33-37.

<sup>478</sup> Василенко В.О. Стратегічне управління підприємством : навч. посіб. / В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко; за ред. В. О. Василенка. – 2-ге вид., виправл. і доп. – К. : ЦНЛ, 2004. – 400 с.

Оцінювання виконання цілей обраних суб'єктами господарювання стратегій доцільно проводити виходячи із особливостей підходів за якими вони були взяті до застосування. Адже, в перспективі за даними критеріями можна проаналізувати зміни, що відбулися у внутрішній структурі суб'єкта господарювання та зміни його позиції у зовнішньому конкурентному середовищі.

В табл. 3.5 наведено найпоширеніші підходи до вибору стратегій та особливості оцінювання окремих аспектів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання і аналізу зовнішнього соціально-економічного середовища.

Таблиця 3.5

Основні підходи до оцінки стратегії суб'єкта господарювання

№ з/п	Підхід до оцінки	Характеристика
1	2	3
1	Аналіз портфеля замовлень	Зосередження уваги на природі ринків організації (особливо на оцінці темпів їхнього росту) і на конкурентній стратегії організації
2	Матриця Мак-Кінзі	Оцінювання окремого виду діяльності за двома напрямками: привабливістю галузі виробництва й конкурентним положенням підприємства
3	Аналіз життєвого циклу	Оцінювання базується на зіставленні стану підприємства на ринку і стадії життєвого циклу виробленого продукту
4	Бенчмаркінг	Методика зіставлення ефективності господарської діяльності досліджуваної компанії й компанії, що є лідером у даній галузі
5	Система збалансованих показників	Забезпечує інтеграцію фінансових та нефінансових індикаторів з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результатуючими показниками та факторами, під впливом яких вони формуються
6	PEST-аналіз	Попередня оцінка стану зовнішнього середовища підприємства, що створюється, або підприємства, в якому відбувається зміна складу власників
7	Аналіз галузі	Аналіз зовнішнього середовища та частково внутрішнього середовища. При аналізі специфіки галузі, як правило, аналізують її стан та привабливість для нових учасників – чим привабливіша галузь, тим жорсткіша буде в ній конкуренція
8	SWOT-аналіз	Технологія передбачає виявлення сильних та слабких сторін в роботі підприємства, можливостей та загроз, що очікують його у майбутньому, а також встановлення взаємозв'язку між ними, що може бути використаний при формуванні стратегії підприємства
9	Матриця спрямованої політики	Зводиться до оцінки кількісних і якісних параметрів бізнесу, тобто призначена для багатопараметричного стратегічного аналізу

*Продовження табл. 3.5*

1	2	3
10	Модель Хофера-Шендела	Оцінювання проводиться за такими типами ідеального бізнес-набору для підприємства: набір зростання; набір прибутку; збалансований набір
11	Модель PIMS	В основу оцінювання покладено багатофакторні регресійні моделі, що дозволяють порівняти дані, які характеризують діяльність підприємств, що належать до однієї галузі

Вагоме значення при оцінці виконання цілей стратегії розвитку суб'єкта господарювання відіграє визначення ключових показників розвитку. Основні показники оцінки це кількісні та якісні показники, що відображають найважливіші параметри діяльності для побудови системи управління, яка повинна забезпечувати безперервний контроль результатів роботи на відповідність заданим цілям і стратегіям розвитку<sup>479</sup>.

До кількісних показників оцінки результатів виконання цілей стратегії розвитку слід віднести: обсяги реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) в натуральних та вартісних вимірниках, темпи їхнього росту; частка (сегмент) ринку; життєвий цикл продукції; чистий прибуток (збиток); власний капітал; вартість підприємства; фонд оплати праці; дивіденди; витрати; трансакційні витрати; інші показники фінансово-господарської діяльності у числовому вимірі.

Одним з інструментів управлінської технології, що дає змогу поширити цілі і стратегії розвитку підприємства на рівень операційної діяльності, оцінювати і вирішувати завдання підприємства є система збалансованих показників. Послідовність виділення ключових стратегічних цілей, переклад їх в кількісні і вимірні показники на різних рівнях управління і далі контроль і коректування результатів можуть бути представлені у вигляді управлінського циклу розробки стратегії розвитку на основі збалансованої системи показників<sup>480</sup>.

Необхідність врахування потенційних загроз із внутрішнього та зовнішнього середовища викликає потребу модифікації обліково-аналітичного забезпечення управління в ракурсі врахування стратегічних цілей господарської діяльності. Сучасна система обліково-аналітичного забезпечення потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик, процедур і моделей, призначених для обґрунтування прийняття управлінських рішень в сфері забезпечення економічної безпеки підприємства. Вона має включати в себе

<sup>479</sup> Кузнецова А.Б. Разработка механизма формирования и оценки стратегии развития добывающего предприятия России : автореф. на дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» / А.Б. Кузнецова. – М., 2009. – 24 с.

<sup>480</sup> Єфремов О.С. Формування і оцінка стратегії інноваційного розвитку підприємства / О.С. Єфремов // Культура народів Причорномор'я. – 2011. – № 218. – С. 74-78.



усі без винятку обліково-аналітичні інструменти з метою отримання синергетичного ефекту від їх комплексного застосування при забезпеченні стабільного та стійкого фінансового стану підприємства<sup>481</sup>. Виступаючи частиною загальної інформаційної системи управління підприємством, обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки набуває властивостей інформаційних систем стратегічного типу, у яких поряд з внутрішніми вимогами щодо задоволення інформаційних потреб враховуються параметри та вимоги зовнішнього середовища<sup>482</sup>.

Отже, слід відмітити, що мова не йде про формування якісно нової інформаційної системи, створення якої покликане задовольняти інформаційні запити системи стратегічного управління, а про розширення меж та адаптацію системи бухгалтерського обліку до вимог процесу прийняття стратегічних рішень: «стратегія повинна реально враховувати як внутрішні можливості підприємства, так і весь спектр зовнішніх умов його функціонування, а високу якість стратегічних управлінських рішень забезпечує внутрішній облік»<sup>483</sup>. Орієнтація, у функціонуванні системи бухгалтерського обліку, на інформаційне забезпечення виконання стратегічних цілей в першу чергу повинна бути забезпечена у форматі створення інформаційної бази для проведення стратегічного аналізу, аналітична функція якого поширюється на зовнішнє соціально-економічне середовище.

При оцінюванні виконання цілей стратегії розвитку проведення стратегічного аналізу досягнутих позицій визначається можливістю уточнення та розробкою алгоритмів подальших дій: «результати аналізу зовнішнього середовища дозволяють фірмі вчасно спрогнозувати появу загроз і можливостей, розробити сценарії розвитку тієї або іншої ситуації і стратегію реалізації місії та досягнення цілей організації»<sup>484</sup>.

В контексті порушеного завдання доцільно використовувати наступні напрями та прийоми стратегічного аналізу: стратегічний аналіз макрооточення суб'єкта господарювання; стратегічний аналіз безпосереднього оточення (галузі і конкуренції); стратегічний аналіз підприємства; стратегічний аналіз продукту; стратегічний фінансовий аналіз; стратегічний інвестиційний аналіз; аналіз стратегії та прийняття

---

<sup>481</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки суб'єктів господарювання як об'єкт наукових досліджень / Л.В. Гнилицька // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2011. – № 1(37). – С. 142-150.

<sup>482</sup> Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктор. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аудит та аналіз (за видами економічної діяльності)» / Л.В. Гнилицька. – К. КНЕУ, 2013. – 38 с.

<sup>483</sup> 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.

<sup>484</sup> Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб. : Питер Ком., 1999. – 416 с.

стратегічних управлінських рішень.

На думку Т.А. Гоголь основними напрямками аналітичної роботи залежно від запитів системи управління суб'єктів господарювання та методів превентивного контролю є<sup>485</sup>:

1) моделювання аналітичного забезпечення виходячи з аналізу сильних та слабких сторін за показниками SWOT-аналізу з урахуванням специфіки діяльності підприємств;

2) виявлення та оцінка впливу ризиків на фінансово-господарську діяльність, їх мінімізація та нейтралізація;

3) прогнозування рівня ймовірності банкрутства в найближчій та довгостроковій перспективі.

Наведені напрями аналітичної роботи передбачають використання інформації із внутрішнього та зовнішнього соціально-економічного середовища. Також, слушним є твердження автора щодо вимог до обліково-аналітичного забезпечення в рамках ідентифікації стратегічних завдань інформаційної безпеки<sup>486</sup>:

1) прогнозування можливих негативних інформаційних наслідків на прийняття управлінських рішень та фінансовий стан підприємства;

2) виявлення причинно-наслідкових зв'язків між отриманням інформації, прийняттям управлінських рішень, рівнем ризику прийняття неправильних рішень та розвитком діяльності підприємства;

3) прогнозування основних напрямків розвитку інформатизації в інтересах його безпеки;

4) встановлення заходів безпеки та відстеження небезпечного інформаційного впливу на діяльність підприємств малого бізнесу;

5) контроль рівня інформаційної озброєності суб'єктів малого підприємництва;

6) забезпечення стабільної діяльності об'єктів інформаційних ресурсів;

7) обмеження доступу до інформації, яка складає комерційну таємницю.

Реалізація завдань оцінки виконання цілей стратегії розвитку за допомогою прийомів стратегічного аналізу не можливе без належної ідентифікації ключових кількісних показників стратегії суб'єкта

---

<sup>485</sup> Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів малого підприємництва в умовах глобального інформаційного простору / Т.А. Гоголь // Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. Білопольського; Макіївський економ. – гуманіст. ін-т. – Донецьк: Східний видавничий дім, 2012. – 372 с.

<sup>486</sup> Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів малого підприємництва в умовах глобального інформаційного простору / Т.А. Гоголь // Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. Білопольського; Макіївський економ. – гуманіст. ін-т. – Донецьк: Східний видавничий дім, 2012. – 372 с. – С. 187-188.

господарювання та їх узгодження із основними параметрами функціонування системи бухгалтерського обліку. Щоб обліково-аналітичний механізм працював, необхідно правильно організувати обліковий процес, тобто: визначити об'єкти обліку (при цьому визначити методи обліку, способи обробки інформації, склад працівників тощо); чітко розподілити обов'язки по центрах та визначити їх взаємини; визначити складові елементи (предмет, завдання, функції), модель за якою буде працювати підприємство; розробити облікову політику та допоміжні регламенти; сформувати інформацію за видами обліку; врахувати інформацію та її аналіз на первинному, поточному і підсумковому етапах; врахувати технічну сторону обліку: вибір форми бухгалтерського обліку, створення робочого плану рахунків, введення в дію первинних та зведених документів, створення власних внутрішніх зведених документів, внутрішній контроль і т.д.<sup>487</sup>.

Обліково-інформаційне забезпечення управління на підприємстві має забезпечувати комплексне дослідження всіх об'єктів обліку та узагальнення даних, що надаються керівництву суб'єкта господарювання для прийняття узгоджених рішень. Саме такий підхід дозволить сформувати обліково-інформаційне середовище, що сприятиме перспективному розвитку і уникненню банкрутства підприємства, оскільки дана інформація може розглядатися в різних напрямках, під різним кутом зору і за різними оцінками<sup>488</sup>.

Отже, процес оцінювання виконання цілей стратегічного розвитку суб'єкта господарювання – це складний процес, який вимагає від управлінського персоналу вжиття низки конструктивних дій спрямованих на забезпечення ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських стратегічних цілей.

Ринкові умови господарювання та глобалізація економічних процесів вимагають від управлінського персоналу визначення позицій суб'єкта господарювання у майбутньому. Обрання до застосування певної стратегії розвитку, окреслення позитивних тенденцій фінансово-господарської діяльності не є панацеєю від потенційних кризових явищ. Нагальною необхідністю для суб'єктів господарювання є визначення напряму стратегічного розвитку із відповідним обліково-аналітичним забезпеченням оцінки виконання цілей стратегії на кожному з етапів стратегічного управління.

---

<sup>487</sup> Гуренко Т.О. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т.О. Гуренко, С.І. Дерев'яно, А.С. Липова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 204-210.

<sup>488</sup> Брик Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства / Г. Брик // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3. (м. Луцьк) / відпов. ред. Н.В. Семенишена. – Тернопіль : Крок, 2014. – 332 с. – С. 56-58.

### **Висновки до 3-го розділу**

За результатами дослідження значення та особливостей функціонування економічного аналізу в системі управління підприємством можна зробити наступні висновки:

1. Аналітичне забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання – це процес підготовки релевантних даних для прийняття управлінських рішень як результату оброблення, за допомогою аналітичних процедур, інформації із внутрішнього та зовнішнього середовища. Аналітичне забезпечення слід характеризувати як процес дуалістичного характеру: формування аналітичних розрізів в процесі облікового відображення об'єктів, явищ та процесів; оброблення за допомогою аналітичних процедур облікових та позаоблікових даних. Аналітичне забезпечення характерне для всіх етапів процесу прийняття управлінських рішень, що підвищує ефективність вирішення управлінських завдань.

2. На основі проведеного дослідження визначення проблем достовірності та релевантності інформаційного забезпечення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства можна окреслити такі важливі положення: 1) апріорі результати аналізу фінансово-господарської діяльності є обмеженими і не можуть в повній мірі констатувати позитивні чи негативні тенденції розвитку підприємства; 2) методики аналітичних процедур містять ряд недоліків, зокрема це відсутність процедури поглибленої оцінки інформаційного забезпечення за рядом критеріїв; 3) в обов'язковому порядку окремим етапом алгоритму аналізу фінансово-господарської діяльності повинен стати етап дослідження інформаційного забезпечення в контексті визначення економічного змісту значень та змін даних, що аналізуються, вплив на них облікового інструментарію.

3. Сучасні умови господарювання та динамізм управлінських процесів вимагають пошуку якісно нових моделей організації та проведення аналітичної роботи на підприємстві. Зарубіжні науковці та практики звертають увагу на необхідність розробки і впровадження аналітичних моделей оцінки конкурентних переваг, слабких місць, перспективного розвитку суб'єкта господарювання в рамках побудови системи стратегічного управління. Дані аналітичні моделі охоплюють весь традиційний спектр аналітичної роботи, сукупність контрольних та управлінських процедур. Такий підхід до формування інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень є виправданим, адже забезпечується раціоналізація процесу прийняття рішень через повноцінне інформаційне забезпечення, можливістю

контролю та оцінки степеня досягнення запланованих параметрів стратегічного розвитку.

4. Процес оцінювання виконання цілей стратегічного розвитку суб'єкта господарювання – це складний процес, який вимагає від управлінського персоналу вжиття низки конструктивних дій спрямованих на забезпечення ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу в рамках побудови інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських стратегічних цілей. Проте, слід усвідомити, що першочерговими заходами в оцінюванні досягнення стратегічних цілей є аналіз обраної до застосування стратегії розвитку: причин її застосування, оптимальність стратегії, можливість досягнення її цілей за допомогою наявних та потенційних ресурсів тощо. Всі окреслені дії потребують інформації, що ще раз підкреслює важливість формування обліково-аналітичної системи на підприємстві в якості інформаційного забезпечення системи стратегічного управління.

## **ПІСЛЯМОВА**

Зміни в управлінських процесах на підприємстві, орієнтація їх на досягнення стратегічних цілей розвитку потребують переосмислення правил формування, оброблення та розкриття обліково-економічної інформації. В даному ракурсі цілком логічно вести мову про формування якісно нової інформаційної моделі в системі управління суб'єктом господарювання. Базовими складовими в якій залишатимуться системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

При формуванні інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень слід відмовитися від традиційного розуміння сутності бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Розуміння того, що основним призначенням функціонування системи бухгалтерського обліку є формування показників фінансової звітності, а економічного аналізу – оцінка фінансового стану суб'єкта господарювання на певну дату. В процесі стратегічного управління сутність, а головне призначення та функції даних двох систем модифікуються.

Система бухгалтерського обліку частково забезпечує управлінський персонал необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень. За допомогою традиційного облікового інструментарію можна враховувати окремі види ризику та нівелювати ряд невизначеностей умов господарювання через ідентифікацію в системі бухгалтерського обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками. Проте, для повноцінного інформаційного забезпечення системи стратегічного управління виникає нагальна необхідність формування підсистеми стратегічного обліку. Її формування та налагодження взаємозв'язків із іншими підсистемами системи бухгалтерського обліку вимагає вжиття заходів щодо удосконалення організаційних аспектів облікового відображення фактів господарського життя.

Функціонування підсистеми стратегічного обліку є тим фактором, який об'єднує систему управління та систему бухгалтерського обліку в рамках взаємозв'язку «інформація – запит – інформація». Реалізація функцій стратегічного обліку на підприємстві можлива лише за умови чіткої ідентифікації його об'єктів, інформаційний опис яких базується на даних із внутрішнього та зовнішнього середовища, на даних ретроспективного, оперативного та перспективного характеру. Наведена складність вимагає застосування передових методів обробки масиву економічної інформації. Результатом функціонування підсистеми стратегічного обліку в системі бухгалтерського обліку на підприємстві є оптимальне задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу

у форматі управлінської бухгалтерської звітності.

В процесі стратегічного управління вимоги управлінського персоналу до надання інформації видозмінюють її зміст. В даному ракурсі, необхідна інформація, що містить не тільки числове вираження стану об'єктів чи процесів, а оброблена за допомогою аналітичних процедур.

Тенденції розвитку управлінських процесів у стратегічному вимірі свідчать про необхідність формування обліково-аналітичної системи. Системи, яка б охоплювала масиви економічної інформації на рівні первинного спостереження, на рівні її оброблення, дані про тенденції розвитку зовнішнього соціально-економічного середовища, була оброблена за допомогою аналітичних процедур та була релевантною на всіх етапах прийняття стратегічних управлінських рішень, від моменту постановки управлінського завдання до оцінки досягнення запланованих параметрів стратегічного розвитку.

Вагомий вплив на побудову та функціонування обліково-аналітичної системи підприємства має чіткість у визначенні стратегічних показників розвитку. Без декларування напрямів стратегічного розвитку, обрання до застосування стратегій процес акумулювання інформаційних даних носитиме хаотичний характер.

## **НАУКОВЕ ВИДАННЯ**

Василь Іванович КУЗЬ  
Світлана Анатоліївна ПЛАЩУК  
Лілія Федорівна МАЦЕНКО  
Ірина Іларіонівна ЧАЛА  
Наталія Вікторівна КУДЛАСВА  
Валентина Дмитрівна ПОПОВА  
Михайло Васильович КОСМИНКО  
Віктор Сергійович КРАВЧУК

# **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ**

Редактор: *Яворська І.Т.*

Підписано до друку 23.12.2015 р. Папір офсетний.  
Формат 60×84 1/16. Гарнітура Times New Roman.  
Ум. др. арк. 13,95. Тираж 100 прим. Вид. № 16-5. Зам. № 9  
Видавець та виготівник: ПБКФ «Технодрук»  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №1841 від 10.06.2004 р.  
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф.18, тел. 55-05-85