

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ  
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ЦЕНТР ДОСЛІДЖЕНЬ КОНТРОЛІНГУ**

*До 50-річчя  
Тернопільського національного  
економічного університету*

**СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ  
РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ  
В УКРАЇНІ**

**МОНОГРАФІЯ**

*За редакцією доктора економічних наук  
професора Пушкаря Михайла Семеновича*

**Тернопіль  
«Економічна думка»  
2010**

УДК 657.22(477)  
ББК 65.052.1(4Укр)

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 9 від 29 грудня 2009 р.)*

**Науковий редактор:**

*Пушкар М.С.*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету.

**Рецензенти:**

*Рудницький В.С.*, доктор економічних наук, професор;

*Задорожний З.В.*, доктор економічних наук, професор;

*Фаріон І.Д.*, доктор економічних наук, професор.

**Сучасні проблеми обліку:** монографія / За ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

**Колектив авторів:** *Пушкар М. С., Нападовська Л. В., Крупка Я. Д., Семанюк В. З., Лозовицький Д. С., Михайлишин Н. П., Романів Р. В., Рожелюк В. М., Щирба М.Т., Моравський В.В.*

Монографія є результатом колективного дослідження науковців Тернополя, Києва, Львова щодо закономірностей розвитку та функціонування економіки в постіндустріальному суспільстві та їх впливу на облікову систему.

Читач знайде багато корисного в концепціях науковців щодо постановки проблем сучасної облікової системи та можливостей їх вирішення.

Приділено увагу формуванню та розвитку нової парадигми обліку в новому столітті, ролі облікової системи для підприємства та його ефективності.

Для наукових співробітників і викладачів вищих навчальних закладів, економістів, політиків, бізнесменів, працівників консалтингових фірм, аспірантів, магістрів, студентів. Книга буде корисною всім, кого цікавлять проблеми сучасної облікової науки.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ І</b>	
<b>СИСТЕМА ОБЛІКУ В РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ І</b>	
<b>ХАРАКТЕРИСТИКА ЇЇ ПІДСИСТЕМ</b>	
1.1. Поняття про систему обліку та її складові.....	6
1.2. Стандартність і креативність підсистем обліку.....	36
1.3. Управлінський облік: нові підходи, ідеї, концепції.....	61
1.4. Відображення нематеріальних активів у системі фінансового обліку .....	83
1.5. Сутність, функції та механізм формування стратегічного обліку.....	102
<b>РОЗДІЛ ІІ</b>	
<b>ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ НОВОЇ ПАРАДИГМИ</b>	
<b>ОБЛІКУ В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ</b>	
2.1. Тенденції, що впливають на зміну парадигми обліку.....	128
2.2. Вплив досягнень науки, техніки і технології обробки даних на розвиток системи обліку .....	151
2.3. Формування стратегічного обліку як системи інформації про стратегію розвитку підприємства.....	170
<b>РОЗДІЛ ІІІ</b>	
<b>ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВА</b>	
<b>ТА ЇХ СТРУКТУРИЗАЦІЯ</b>	
3.1. Інформація – як новий фактор виробництва ХХІ століття .....	199
3.2. Вивчення запитів менеджменту підприємства на релевантну інформацію .....	207
3.3. Комунікаційні процеси щодо використання інформаційних ресурсів .....	216
3.4. Проектування облікової політики підприємства.....	237
<b>ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА.....</b>	<b>256</b>

## ВСТУП

Економічні перетворення в Україні та процес формування і розвиток ринкових відносин супроводжується перебудовою господарського механізму і управління на всіх рівнях. Хоча за роки незалежності України і відбулися певні зміни в економічній сфері, однак досі не сформувалася така система управління економікою, складовою якої є інформація для менеджменту. В генеруванні інформації значну роль відіграє облік. Якщо ідеологія і логіка обліку в минулому підпорядковувалися командно-адміністративній системі управління, то тепер вони вимушені трансформуватися в напрямі децентралізації управління та оновлення методологічних основ обліку.

Облік, як одна з найважливіших функцій управління, не повністю виконує свою основну інформаційну роль. Інформація, яку традиційно наводили лише у фінансовій звітності, в ринкових умовах господарювання не може повністю задовольнити інформаційні потреби різних груп користувачів. Необхідна якісно нова фінансова та управлінська інформація про діяльність підприємств, на основі якої можна було би не тільки приймати рішення з питань управління цими підприємствами, а й використовувати її через систему національних рахунків для аналізу ситуації в галузі, регіоні і економічній системі держави в цілому.

Практика реформування системи обліку в Україні свідчить про її незавершеність, що вимагає подальшого удосконалення. Зміни, яких зазнає виробнича система в сучасних умовах вимагають адекватного відображення в обліку нетипових фактів господарської діяльності на основі нових підходів і концепцій до проектування системи обліку.

Основною метою системи обліку в умовах ринку є формування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Конкретизація мети стосовно інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, створює передумови для створення фінансового, управлінського та стратегічного обліку як самостійних видів. Фінансовий облік, на основі якого формують фінансову звітність, вимагає подальшого удосконалення за рахунок розширення інформаційного різноманіття про фінансову діяльність, а управлінський – поглиблення інформації в реальному часі для менеджерів. Що стосується стратегічного обліку, то його виникнення пов'язано зі стратегічним прогнозуванням розвитку бізнесу, тому його роль значною мірою залежить від усвідомлення корисності стратегічної інформації в системі вищого рівня менеджменту.

Монографія присвячена актуальним питанням над якими працювали представники професорсько-викладацького складу Тернопільського національного економічного університету, Київського національного торговельно-економічного університету та Львівської академії друкарства.

Окремі пункти колективної монографії написані такими авторами:

Пушкар М.С. – п.п. 1.1. (с. 6-36), 2.1 (с. 128-149), 3.2 (с.206-215);

Нападовська Л.В. – п. 1.3 (с.60-83);

Крупка Я.Д., Моравський В.В. – п. 2.2. (с. 150-169);

Семанюк В.З. – п. 1.2 (с. 36-60);

Романів Р.В. – п. 1.4 (с. 83-102);

Михайлишин Н.П. – п. 1.5 (с. 102-127);

Лозовицький Д.С. – п.п. 2.3 (с. 169-197), 3.1 (с. 198-206);

Пушкар Р.М. – п.3.3 (с. 215-235);

Щирба М.Т., Рожелюк В.М. – п. 3.4 (с. 236-254).

# РОЗДІЛ I

## СИСТЕМА ОБЛІКУ В РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ І ХАРАКТЕРИСТИКА ЇЇ ПІДСИСТЕМ

### 1.1. Поняття про систему обліку та її складові

Наука про облік на початку III тисячоліття опинилася в критичному стані. З одного боку, суспільство не може існувати без спеціального механізму вимірювання процесів і результатів господарської діяльності, оскільки можна природно і розумно відноситися до оточуючого світу лише тоді, коли люди здатні правильно пояснити і зрозуміти взаємозв'язки між явищами, процесами, речами, а з іншого боку, цей механізм не дає достатньої інформації для свідомих та цілеспрямованих дій людини. Людина повинна уявити хоча би у певних межах, можливі наслідки своїх дій за допомогою передбачення тих явищ і обставин, які спостерігають та фіксують у процесі виробничої діяльності. Якщо на початку зародження цивілізації суспільство було рутинним, тобто орієнтованим на традицію і постійне відтворення наявного стану речей, то згодом передбачення подій та їх планування займає все більшу питому вагу в його діях.

Пояснення подій, які відбулися чи відбуваються у теперішньому часі, а також тих, що будуть відбуватися у майбутньому, вимагають складної інформаційної системи підприємства у якій значну роль відіграє система обліку. Однак, до цього часу система обліку надто примітивна і, як правило, пов'язана лише із складанням фінансової звітності. Це означає, що облік не в повній мірі служить тим механізмом, який може відобразити минулі, сучасні та майбутні події господарської діяльності. У розвитку обліку не відбулися якісні зміни в його суспільному статусі. Специфічною ознакою сучасного етапу розвитку кожної науки (ознаку розуміємо як певну топологічну стадію науки), виступає проектно-конструктивний, програмований характер науково-теоретичної свідомості по відношенню до практичної діяльності. На жаль, облікова наука залишається поза цими загальними тенденціями людського пізнання.

Облік до цього часу залишається не адаптованим до зміненого середовища, а за своїм змістом стоїть на позиціях середньовіччя. Основною причиною того, що ця наука залишилася на узбіччі науково-технічного прогресу стала байдужість науковців з обліку до наукоз-

навства. За обмежені, руйнівні та потворні наслідки застосування облікової науки в реальній практиці відповідальна не сама наука, для якої характерним є прагнення до все більш повного і глибокого пізнання істини (явищ, процесів і відношень між об'єктами господарської діяльності), а те соціальне та економічне середовище, в якому відбувається застосування досягнень науки.

Розвиток науки про облік обумовлений соціально-психологічними, культурними факторами, результативністю й ефективністю наукової діяльності дослідників, які здатні програмувати вплив на практику.

Соціологічні, соціально-психологічні, культурологічні, економічні, історичні, філософські та інші напрями досліджень є своєрідним типом самоусвідомлення науки, застосування наукового підходу до пізнання самої сутності науки про облік, але на жаль, вони не були в центрі уваги наукового співтовариства. Теорія пізнання в цій галузі знань знаходиться на вкрай низькому рівні. Серед науковців були і є окремі яскраві особистості, а їх наукові праці випереджували час, проте, в цілому, через консерватизм значної частини наукового співтовариства, конструктивні ідеї прогресивних авторів не знаходили застосування на практиці. Ще на початку 80-х років такі автори як Соколов Я.В., Палій В.Ф., Стуков С.О., Чумаченко М.Г., Німчинов П.П., Івашкевич В. Б., Валуєв Б. І., Білуха М. Т., Нарібаєв К. Н., Рашитов Р. С. та інші вносили пропозиції щодо розширення інформаційних ресурсів на основі розвитку нових підсистем обліку, але в умовах соціального устрою в СРСР ці ідеї не могли бути реалізовані.

Розвиток науки про облік неможливий без застосування принципу рефлексії (самопізнання) над способами науково-пізнавальної діяльності мислення, спрямованих на свідомий контроль основ, умов і засобів діяльності щодо формування і розвитку наукового знання.

«Раніше питання, пов'язані з рефлексією над процесами наукового мислення, приваблювали в основному увагу незначного числа найбільш глибоких, далекоглядних і прозорливих представників науки. Включення «на повну силу» рефлексивних механізмів науково-теоретичної свідомості було необхідним і здійснювалося на найбільш драматичних стадіях розвитку науки, в її переломні моменти, при вирішенні теоретичних завдань, пов'язаних з «перепрограмуванням» основ, формування нових «парадигм», користуючись відомим терміном Т. Куна. В умовах сучасної науки рефлексійна «озброєність» ста-

ла практичною потребою для будь-якого серйозного і самостійного мислячого дослідника»<sup>1</sup>.

Використовуючи принцип рефлексії над сутністю і структурою системи обліку потрібно відзначити той факт, що ні в існуючій теорії, ні у практичній діяльності не розкрито значення терміну «облік», хоча він служить вихідним пунктом теорії пізнання господарської діяльності. То де ж тут рефлексія чи з погляду теорії пізнання вияснення етимології слова «облік», яка його роль у суспільстві, яка від нього користь для людства?

Облік з точки зору пізнавальної діяльності людини є філософською категорією (гр. *kategoria* – вказівка, свідчення) – основним поняттям, що відображає найбільш загальні та суттєві властивості, сторони, відношення явищ дійсності до пізнання. Облік, як категорія, історично виник на основі суспільної практики, він сприяє глибшому пізнанню оточуючого світу, зокрема тих явищ і процесів, що відбуваються в підприємстві та економіці країни.

У широкому розумінні облік зводиться до відображення кількісних та якісних параметрів будь-яких об'єктів у їх статичності та динаміці.

Облік служить засобом пізнання господарської діяльності за допомогою відображення змін в об'єктах спостереження, але не як механічних актів відображення у свідомості людини, а як складний процес переходу від чуттєвих даних до абстракцій, від одиночного до загального.

Від загальної сутності обліку, як форми відображення об'єктів у свідомості людини, до утворення понять науки – такий шлях абстрактного мислення, пов'язаного з процесом пізнання.

Фундаментальні поняття, такі як здатність відображення матеріальних об'єктів, процесів, явищ у свідомості (їх якісних та кількісних параметрів) та відтворення їх взаємодіючих зв'язків і генерування інформації про них розкривають головну мету системи обліку.

Розуміння природи відображення пов'язують з теорією інформації. Відображення через інформацію ґрунтується на осмисленні наслідків дії оточуючого середовища на економічні процеси, та отриманні орієнтирів для адаптації до нього з метою самозбереження і саморозвитку системи (в даному випадку підприємства, як живого організму).

---

<sup>1</sup> Швырев В.С. Научное познание как деятельность. – М.: Политиздат, 1987. – С. 25-26



Інформаційне відображення можливе лише через складну, упорядковану, динамічну, нелінійну систему збору й обробки даних, яку назвали «обліком», але насправді ця система не дає підстав кваліфікувати її як розвинуту науку. Враховуючи історію формування інших наук, які позначають одним словом – геологія, геофізика, хімія, біологія, історія тощо, науку про облік доцільно назвати економологія, фактологія чи інформологія, що в більшій мірі розкриває зміст науки про облік.

Відображення об'єктів за допомогою облікової системи характеризується надзвичайно складними й багатоманітними властивостями, тому структура системи має ієрархічну основу. Облікова система в історичному аспекті розвивалася як спеціальна функція господарської діяльності підприємства, спрямована на отримання інформації для менеджменту. Ієрархічність системи менеджменту визначає ієрархічність підсистем обліку, хоча цей момент не усвідомлений ні працівниками обліку, ні менеджерами.

Відображення різноманітних параметрів стану, змін, відношень між об'єктами та їх врахування системою менеджменту дає можливість визначати тенденції поведінки об'єктів і адаптуватися до зміненого середовища.

Система обліку, як механізм відображення інформації про об'єкти реального світу та пристосування до постійних змін запитів менеджерів на неї, характеризується такими ознаками:<sup>1</sup>.

- модальністю (різноманітність) – відображення якісно різних властивостей та форм руху матерії (дані про минулі, сучасні та передбачувані події, рух ресурсів, здійснення бізнес-процесів, ефективність роботи персоналу та ін.);
- кількісними параметрами об'єктів (синтетичний та аналітичний облік, економічні показники);
- структурою об'єктів (синтетичний та аналітичний облік, економічні показники);
- подібністю об'єктів (класифікації, оцінки, зміни у просторі й часі);
- розумовими конструкціями теорій, понять (розробка теорії та їх адекватність зміненому середовищу);

---

<sup>1</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – С. 71

- цінністю для користування (інформація як ресурс господарської діяльності);
- адекватністю оригіналу (достовірність, точність, глибина, повнота інформації про окремі об'єкти спостереження).

Система обліку виконує функцію зворотного зв'язку в системі управління, який дає можливість на основі відображення й отримання інформації, переданої в систему управління, пристосуватися менеджерам до зовнішніх умов існування підприємства.

Принцип зворотного зв'язку є невід'ємною умовою життєздатності не лише живих організмів, а й підприємств, персонал яких заінтересований у їх сталому розвитку.

У теоретичному аспекті облікова система до цього часу знаходиться на примітивному рівні. Теорія обліку є стереотипом давно минулого часу, а її примітивне трактування не тільки гальмує розвиток, а й дискредитує науку. Омертвіння обліку почалося з тієї примітивної схеми викладання теорії науки, яку в застиглій формі пропагують вчені з 1938 року до наших днів. У цій теорії немає не те що теорії, а й здорового глузду. Для ілюстрації, беру наугад одну з книжок, яка називається «Теорія бухгалтерського обліку» за 2006 рік. Читаю: розділ 1 «Бухгалтерський облік, його сутність та значення», але у змісті роботи немає визначення ні терміну «облік» ні сутності, ні значення.

Фрагментарно зазначено: «Поняття обліку є досить широким і багатограним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю людей (що можна зрозуміти з цього набору слів? Що зрозуміє студент? Яка тут глибина пізнання? Що стоїть за цією димовою завісою ?)». Або таке: «Облік – це процес (а процес чого? – М.С.), який складається з операцій (що це таке? – М.С.) спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів (яких? – М.С.), явищ природи чи суспільного життя».

Далі: «Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ і господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо)».

А ще є: «бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Виявляється є ще оперативний (швидкий – М.С.) облік, статистичний, та бухгалтерський, який у свою чергу, поділяється на фінансовий та управлінський. Оце і є теоретичні знання про облік! Зв'язки між цими видами обліку та їх статус в інформаційній системі підприємства не розкрито, а тому розібратися в цій абракадабрі пропонується студенту самотійно.

В інших підручниках і посібниках дають той самий «джентльменський набір» та сукупність схоластики:

- предмет («поняття предмета зумовлено тими цілями (що це таке?) і завданнями, які стоять перед бухгалтерським обліком» (а які ж це завдання? – Що зрозуміє студент, про що йдеться? (Я нічого з цього не зрозумів!) М.С.);
- метод (у чому його сутність не пояснюються!);
- структура балансу та зміни в ньому (без розкриття сутності);
- рахунки та подвійний запис (все зводиться до відображення, так званих «операцій», в дебет одного та кредит іншого рахунку без теоретичного обґрунтування);
- класифікація документів (на примітивному рівні, без будь-якої теоретичної основи) хоча й є наука під назвою документознавство;
- реєстри та форми обліку (не теорія, а фрагменти з практики обліку процесів);
- фрагменти організації обліку.

Ось такий убогий набір тем, не пов'язаних у певну закінчену концепцію, видають за теорію!

На такому теоретичному фундаменті облікова система не може розвиватися, оскільки практика обліку сприйняла ту парадигму науки, яка й описана в «теорії», але відноситься до середніх віків.

Парадигма (гр. *paradeigma* – взірець, приклад) сучасного обліку являє собою короткий опис понять, дефініцій, процедур і проблем, пов'язаних лише із стандартним набором інструментів для перетворення стандартних даних у стандартні показники фінансової звітності.

Стандартний набір інструментів, за допомогою яких обробляли дані в обліку, описаний Л. Пачолі у роботі «Трактат про рахунки і записи» ще у 1494 році. Окремі положення щодо процедур обліку були модернізовані у XVI-XIX ст., оскільки вимоги капіталістичного виробництва вимагали від обліку детального відображення процесу виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Деякі з учених у галузі обліку настільки захоплені парадигмою середньовіччя, що впевнені у її цінності для всіх часів і народів. Для епохи середньовіччя вона дійсно була вершиною досягнення людського духу враховуючи загальний низький рівень економіки й культури в середні віки. В епоху пізнього середньовіччя – XII-XIII ст. – розширився обмін і зріс міський ринок. Завдяки хрестовим походам зароджуються постійні вигідні угоди з Левантом і торгівля значно розширилася порівняно з попереднім періодом. Саме у цей час на основі торгівлі, Італія отримала перевагу над іншими країнами. Різними шляхами – морськими і сухопутними, торговельні відносини поширювалися не лише на Італію, а й на південну, середню і північну Європу. У зв'язку з розширенням торгівлі, грошове господарство прокладає шлях у сферу натурально-господарських відносин і підриває їх.

Королі, монастирі, церкви, світські феодали заманювали купців і ремісників на свої землі надаючи їм різні пільги. Населення міст зростає і багатіє. За цих умов з'являється попит на людей, які розуміються на обліку. Проте не можна перебільшувати значення обліку в економічному житті, оскільки про економіку того часу деяку уяву дає чисельність міст. Так, у першій половині XIV століття населення міст розподілялося таким чином (у тис. осіб):

- Англія (Лондон – 35, Йорк – 11, Брістоль – 11, Ковентрі – 7, Норіч – 6, у решті міст населення не перевищувало 5 тис.);
- Німеччина (у 1311 р. в Гамбурзі – 7, а в 1419 році – 22, у середині XIV ст. Базель – 15, Цюрих – 12, Росток – 11, Франкфурт-на-Майні – 10, Нюрнберг – 20, Ульм – 20, Аугсбург – 18, Майнц – 6, Гейдельберг – 5, Лейпциг – 4);
- Франція (Париж – 80, з інших міст найбільшими були Руан, Монпельє, Тулуза, Марсель, Реймс);
- Бельгія (у першій половині XIV ст. в Брюсселі – 56, Лувені – 30, в кінці XV ст. в Антверпені – 68, Медельні – 18);
- Італія (на початку XIV ст. у Венеції близько 200, приблизно стільки ж у Генуї, Флоренції – 50, Болоньї – 32, Мілані у XV ст. – 85).

Міста знаходилися недалеко одне від одного, що враховувало інтереси сільського населення, яке могло протягом дня прийти на ринок і вернутися додому<sup>1</sup>.

Аналіз даних про чисельність населення міст країн Європи свідчить про обмежені економічні відносини у містах з чисельністю ниж-

---

<sup>1</sup> Ткаченко А.А. Экономическая история Западной Европы и Америки – Запоріжжя: Прем'єр, 1998. – С. 185- 195.

че 30 тис. осіб. Лише Італія виділялася великими містами і закономірно тут виникла найбільша потреба у послугах з ведення облікових записів, а Л.Пачолі описав не теорію, а практику таких записів, яка була характерна для венеціанських купців.

Ні в якому разі не можна порівнювати методика ведення обліку в XV ст. з методикою XX ст. Хоча зовнішня подібність записів збереглася, але змістовно парадигма обліку XX ст. ґрунтувалася на іншій обчислювальній основі та відображала об'єкти капіталістичного виробництва.

Водорозділом між парадигмою обліку середньовіччя та сучасною парадигмою лежить спосіб обробки даних та структура інформаційних ресурсів для менеджменту. Основні обчислювальні прилади – рахівниця або арифмометр, якими були озброєнні бухгалтери до середини 80-х років XX ст., навіть при великому бажанні, поліпшити систему обліку на основі розширення інформаційних ресурсів для менеджменту не могли, оскільки кардинально змінити практику ведення обліку стало можливим після появи персонального комп'ютера. Саме ця обставина консервувала парадигму обліку, яка в принципі, не відрізнялася від середньовічної, що ґрунтувалася на ручній малопродуктивній праці та подвійному записі фактів господарської діяльності практично до 80-х років XX ст..

З приводу формування облікових парадигм інтерес являє підхід проф. Н. М. Малюги<sup>1</sup>, яка парадигму подвійного запису (четверта і п'ята парадигми) відносить до середини XIX ст. Можливо це правомірно для умов Росії, яка стала на капіталістичний шлях розвитку досить пізно порівняно з країнами Західної Європи й Америки, оскільки лише відміна кріпосного права у 1861 році дала поштовх для економічного зростання, що вплинуло на формування парадигм обліку. Проте, навіть в оновленому вигляді, ці парадигми дуже нагадують парадигму обліку середньовіччя. Схожість парадигми обліку XX ст. з парадигмою XV ст. полягає в тому, що вони обидві описують не цілісну систему, яка формувалася в економічно розвинутих країнах і складається хоча би з двох підсистем – фінансового й управлінського обліку, а являє собою лише конгломерат процедур обліку для обслуговування економіки специфічної формації – планового соціалістичного суспільства.

---

<sup>1</sup> Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005 – С. 335-337

Науково-пізнавальна діяльність має дуалістичну природу і складається з двох шарів пізнання:

- емпіричні дослідження, які мають справу з реальними об'єктами;
- теоретична (понятійна) діяльність, яка має справу з мисленими конструкціями, абстракціями.

Емпіричні дослідження спрямовані на практичну діяльність людини і вони виступають, як передумови розвитку понятійного апарату науки, а теоретичні – на переробку емпіричної інформації та вироблення наукових понять і теорій, їх логічної обґрунтованості, зв'язків з іншими поняттями і теоріями даної науки та інших наук прикладного, технічного, гуманітарного, правового характеру.

Емпіричні і теоретичні дослідження можуть здійснювати у межах існуючих наукових моделей, образів дійсності або можуть передбачити їх уточнення, зміну, доповнення, інтерпретацію, розвиток тощо.

При удосконаленні й розвитку понятійних засобів науки необхідно враховувати<sup>1</sup>:

- характер стимулів (мотивації) виконання емпіричних чи теоретичних досліджень (зовнішній вплив);
- зміст отриманого знання у результаті наукової діяльності (абстракції, поняття, образи, схеми);
- можливості удосконалення понятійного апарату (існуючих і пропонуєваних моделей дійсності);
- використання рефлексивних механізмів наукової свідомості (критичний аналіз донаукових уявлень, формування вихідних абстракцій. припущень).

Дослідження реальної діяльності вимагає аналізу того, як сполучаються зазначені «параметри» в конкретній ситуації. Уявлення про пізнання, як діяльність, що відштовхується від деяких вихідних (апріорних) структур та використання їх по відношенню до зовнішнього матеріалу розвинув І.Кант. Апріоризм І.Канта зводиться до того, що певні поняття науки є тим конструктивним матеріалом, який без доведення кладуть в основу подальшого процесу пізнання.

Апріоризм виключає історичний підхід до формування конструктивного початку наукового пізнання, а у якості передумов побудови нового знання і засобів його засвоєння бере результат, кристалізацію історичного досвіду пізнання. За І.Кантом потрібно застосовувати вихідні пізнавальні засоби до зовнішнього заданого змісту поза пер-

---

<sup>1</sup> Швырев В.С. Научное познание как деятельность. – М.: Политиздат, 1987. – С.202

пективною можливого розвитку цих засобів, а наукова діяльність пов'язана з такою сутністю процесу мислення, як розсудливість.

Система обліку протягом XIX-XX ст. базувалася на кантовській теорії, у відповідності до якої ті ідеї, що були сформовані у XV ст.. Л.Пачолі, потрібно пояснювати і застосовувати у практичній діяльності, а не шукати „сутності” обліку та прогнозувати його удосконалення. Саме І. Кант став тим теоретиком, який сприяв консервуванню образу обліку, як незмінного і досконалого.

Розсудливе мислення «ефективне» в умовах діяльності людини в межах сформованої парадигми обліку, коли в ній майже немає змін.

Горизонт розсудливого мислення та межі його можливостей визначаються явною або неявною системою вихідних принципів та факторами наукового мислення, характерного для того чи іншого етапу його розвитку. Саме Л. Пачолі є творцем розсудливого мислення.

Розумове мислення на відміну від розсудливого пов'язують із здатністю критично відноситися до основ парадигми обліку, до явних або неявних вихідних положень пізнавальної діяльності на даному етапі її розвитку і намаганням перевершити досягнутий рівень пізнання розширюючи його горизонт завдяки перегляду і поглибленню вихідних принципів науки.

Розсудливе пізнання за своєю сутністю є статичним, а розумове – динамічним, що історично обумовлено прискоренням розвитку суспільства.

Ось чому в наш динамічний час система обліку повинна відійти від статичного стану і перейти до динамічного, який здатний передбачити зміни в економіці підприємства і пристосовуватися до них. Це означає, що крім традиційного фінансового обліку потрібно розвивати інші види – управлінський та стратегічний. І щоб не говорили мої опоненти, але їм не зупинити прогрес і рано чи пізно вони усвідомлять необхідність створення такої системи обліку, яка потрібна не для них, а тих, кого вони обслуговують – системи управління.

Важливе значення має рефлексійна установка дослідника по відношенню до вихідних принципів існуючої системи понять, що є необхідною умовою розробки більш широкої та глибокої пізнавальної позиції – проблемних ситуацій, що виникають у межах парадигми, зокрема труднощі, пов'язані з обробкою інформації на основі існуючих вихідних принципів. Діалектика „розсудливого” та „розумового” мислення полягає у взаємозв'язку діяльності та застосування наявних понятійних форм мислення з одного боку, і діяльності з їх удосконалення та розвитку – з іншого<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Швырев В.С. Научное познание как деятельность. – М.: Политиздат, 1987. – С. 205-207

Наука, явно чи неявно, завжди передбачає використання вихідної філософсько-категоріальної основи – специфіки об'єктів, предметів та їх властивостей, кількісних і якісних параметрів причинно-наслідкових зв'язків між об'єктами, перенос моделей з більш розвинутого знання в менш розвинуте, використання філософських уявлень тощо.

У зв'язку з цим пізнання має два підходи – методологічний та змістовно-теоретичний механізм його розвитку. Методологічний підхід полягає в орієнтуванні процесу пізнання на формально-структурні передумови та можливостях розширення і поглиблення передумов моделювання образу науки.

Змістовно-теоретичний підхід орієнтується на знання, моделювання науки та її постійне удосконалення.

Властивість змістовно-теоретичного підходу до удосконалення пізнання дійсності пов'язана з необмеженими можливостями розширення вихідних принципів моделювання реальності, зміни і удосконалення картини (образу) науки. **Зміна можлива не лише всередині відомої парадигми, що цілком закономірно, а й вона вкрай необхідна у відповідних критичних умовах, коли наука повинна вийти за межі віджившої парадигми і розширити свій пізнавальний апарат.**

Критичні умови для розвитку науки про облік протягом ХХ ст. створювалися двічі. Перший раз у 1917 р., коли в СРСР почала формуватися нова економічна формація, яка вимагала принципово нової парадигми обліку соціалістичного типу. Сили науковців і практиків були спрямовані на створення обліку для планової економіки. Була розроблена оригінальна парадигма обліку для обслуговування держави, як єдиного власника підприємств.

Другий раз у 1991 р. внаслідок розпаду СРСР, коли утворилися нові держави, в тому числі й Україна, які перейшли від соціалістичного типу господарства до ринкової економіки. Парадигма обліку, яка обслуговувала державу, виявилася неадекватною умовам підприємств, які отримали повну незалежність від держави. За цих умов постала проблема розробки нової парадигми.

Отже, нова дійсність повинна стати об'єктом наукового знання у всій його глибині. Усе те, що реально з'явилося в економіці підприємств, повинно бути відображено, усвідомлено і зафіксовано в обліковій науці на теоретичному рівні, що вимагає визначення мети обліку та наукового апарату для її досягнення.



Методологічний аналіз науки повинен відображати не лише формально-структурні аспекти функціонування, а й історико-наукові, соціологічні, психологічні, культурологічні, комунікаційні та інші фактори розвитку обліку. Дослідження під таким кутом зору необхідні в тій мірі, у якій їх можна використати в якості передумов формування картини науки в новому економічному просторі. Зокрема, якщо розглядати феномен „парадигма” то на методологічному рівні не зрозумілі причини її зміни без аналізу соціальних умов розвитку науки. Змінилася економічна формація в Україні (здійснено перехід від соціалізму до капіталізму), а тому парадигма обліку старого зразка не відповідає новим реаліям економічного життя. Парадигма є об’єктом соціології, як фактору, що визначає діяльність наукового співтовариства<sup>1</sup>. Нова парадигма є симптомом, що вказує на необхідність розширення меж методологічного аналізу розвитку науки про облік та доповнення його методів за рахунок запозичення методів інших наук гуманітарного, природного, технічного, економічного та іншого профілю. Така парадигма формується і спрямована на розробку і утвердження системи обліку, яка може генерувати інформаційні ресурси про минуле, сучасне і майбутнє господарської діяльності підприємств.

Під організацією системи, що управляється, розуміють комплекс вирішення проблем встановлення взаємозв’язків між постановкою та вирішенням часткових теоретичних завдань при розробці системи з метою виявлення загальних закономірностей побудови систем.

Першим принципом організації систем є те що система враховує природність управління.

При визначенні мети обліку і створення адекватної йому системи потрібно максимально враховувати можливість розвитку системи і контакт з середовищем з метою зменшення міри невизначеності в управлінні, що знижує потребу в ресурсах для досягнення мети. Система повинна розвиватися природним шляхом, що означає забезпечення її свободи до оновлення.

Другим принципом організації систем є здійснення її декомпозиції. Ті параметри стану, які відносять до довгоперіодичних процесів, контролюються верхнім рівнем управління, а параметри короткоперіодичних процесів – нижчими рівнями.

При здійсненні декомпозиції використовують різні методи.

---

<sup>1</sup> Философский словарь. Под ред.. М.М. Розенталя. Узд. 3-те.- М.: Полотиздат, 1972 – 496 с.

Одним з методів є встановлення переліку всіх локальних задач системи, аналіз рівня їх свободи і розподілу за рівнями управління. При цьому чим частіше частота зміни параметрів системи, тим нижче відповідний цьому процесу рівень ієрархії управління.

Третій принцип – проблема отримання інформації про стан системи.

Інформація про стан системи може бути отримана різними способами: спостереженням, збором даних про стан системи, тестування системи. При оцінці отриманої інформації треба відділити корисну інформацію від шумів (дезінформації, неперевічених даних, слухів тощо.).

Особлива увага звертається на довгоперіодичні процеси, які свідчать про тенденцію розвитку подій, що вимагають втручання в систему з метою коригування траєкторії розвитку.

Четвертий принцип – ієрархічність рівнів управління.

При функціонуванні системи необхідно визначити ієрархічні рівні та сформулювати вимоги до виду інформації, яка подається на кожний з рівнів управління. Для верхніх рівнів управління важливою є стратегічна інформація, перевантаження цього рівня дрібними деталями може заважати розглянути загальну картину того, що відбувається на підприємстві.

Раціональний вид інформації, яка збирається в системі є обов'язковою умовою високої якості роботи.

Функціонування системи вимагає високої кваліфікації осіб, які здійснюють міжсистемні та міжособові зв'язки та зв'язки із зовнішнім середовищем. Вихідна інформація повинна максимально точно відображати стан системи чи підсистеми, окремих елементів, що визначається компетенцією персоналу.

На вищий рівень управління потрібно передавати інформацію у зручному для використання вигляді. Особливо це стосується прогнозованої інформації.

Вирішення проблем інформаційного забезпечення управління пов'язано з труднощами методичного (яку інформацію та в якому обсязі збирати), алгоритмічного (як обробити дані) та технічного характеру (як реалізувати інформацію).

П'ятий принцип – побудова управлінських зв'язків системи.

Удосконалення існуючих систем може бути успішним при трансформації системи управління. Зміна зв'язків впливає у більшій мірі на якість управління, ніж алгоритми обробки даних чи параметри перетворення інформації.

Ускладнення суперсистеми обліку відбувалося за рахунок уведення в систему додаткових об'єктів синтетичного і аналітичного обліку, які в сукупності повинні забезпечити інформацією для всіх рівнів менеджменту. Одним словом, суперсистема виконувала роль великого резервуара, з якого кожний з рівнів управління черпав необхідні йому інформаційні ресурси для вирішення різнопланових управлінських завдань.

Насправді було важко забезпечити систематизацію вихідної інформації на запити різних груп користувачів, тому суперсистема вимагала виділення з неї таких підсистем, які б розробляли методи обробки даних для менеджерів операційного, тактичного та стратегічного рівнів.

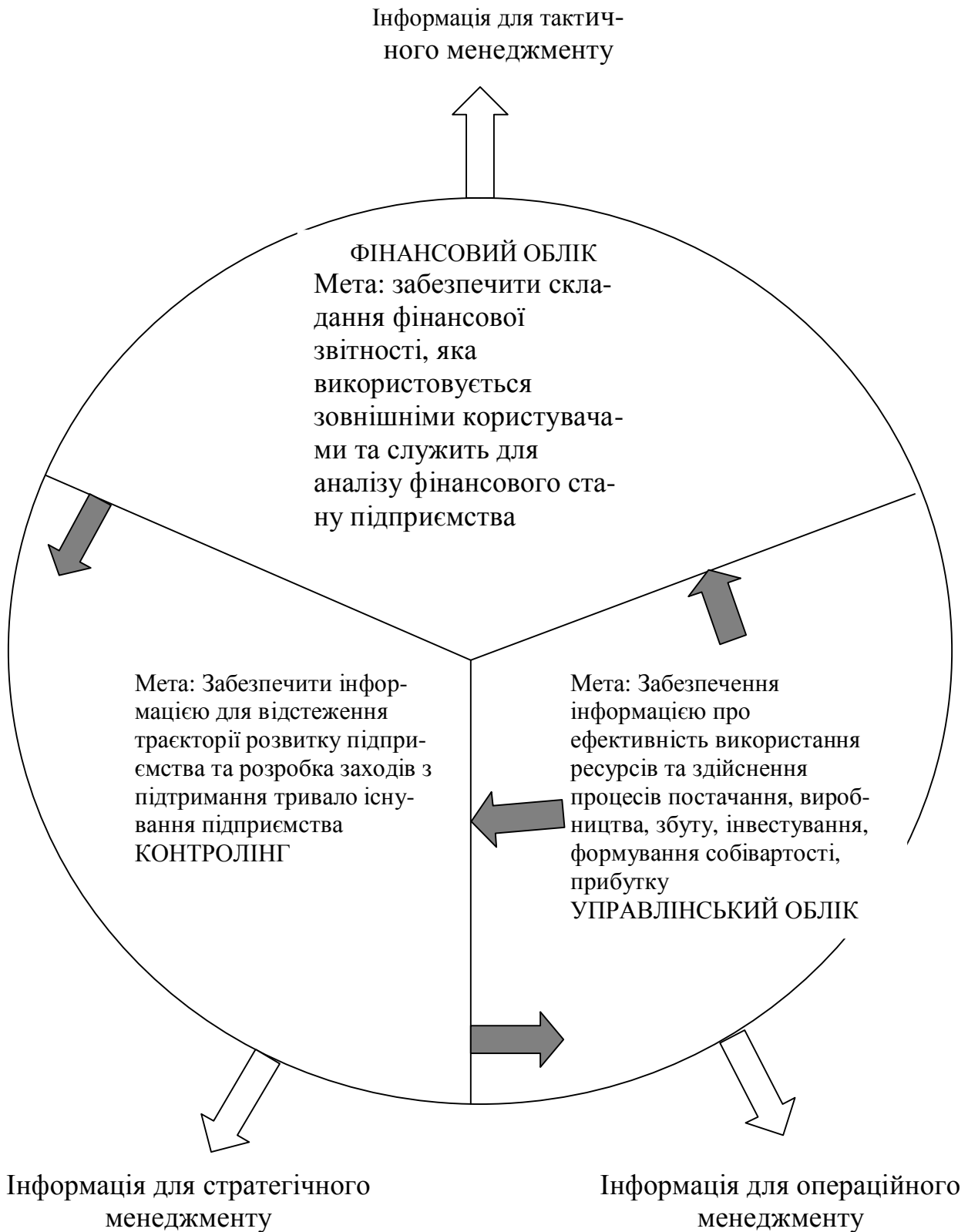
В розвитку обліку настає такий критичний момент, коли суперсистема неспроможна оперативно обробляти інформацію на запити користувачів, а тому вона повинна диференціюватися на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня (майстрів, механіків, енергетиків, економістів цеху), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності у відповідності до стандартів обліку і використовується менеджерами тактичного рівня (адміністративний персонал підприємства), контролінг (система планування, обліку, аналізу та стратегічного управління), який використовується для стратегічного менеджменту.

Поділ суперсистеми на підсистеми обліку показано на рис. 1

Вирішальний вплив на процес диференціації суперсистеми обліку має розвиток менеджменту. Три рівні менеджменту – операційний, тактичний і стратегічний були визначені в кінці ХХ ст.. і саме вони вимагають нових підходів до формування та інтерпретації інформаційних ресурсів.

На рис. 1 показано поділ суперсистеми обліку на три складові. Хоча відбулася диференціація єдиної системи обліку, яка показана у вигляді кола, на окремі підсистеми, між ними зберігається певний взаємозв'язок і взаємовплив. Так, управлінський облік дає інформацію для операційного менеджменту і разом з тим, спрямовується на підтримку мети фінансового обліку. В свою чергу, фінансовий облік дає необхідну інформацію для тактичного менеджменту і систематизовані показники діяльності підприємства для їх використання у підсистемі контролінгу. Завданням контролінгу є формування інформації для стратегічного менеджменту і забезпечення ефективного використання обмежених ресурсів та нормального функціонування процесів господарської діяльності, тобто організації та координації зусиль

операційного менеджменту з метою забезпечення прибутку, який є критерієм загальної ефективності роботи підприємства.



**Рис. 1. Виділення підсистем у суперсистемі обліку**

Розробка інформаційної системи підприємства пов'язана з прийняттям численних рішень, які доводиться виробляти розробнику щодо таких елементів, як:

- структуризація системи;
- принципи реалізації функцій;
- принцип процесів управління;
- інформаційне забезпечення управління;
- способи, методи, процедури збору даних;
- методи обробки даних;
- запити управлінців на інформацію.

Такі рішення приймаються на основі основних вимог, які потрібно визначити на початковій стадії розробки системи.

Інформаційна система спрямовується на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, тобто приводити до підвищення техніко-економічних, соціальних чи інших результатів (зниження собівартості, чисельності управлінського персоналу, підвищення якості продукції, підвищення якості управління та ін.).

До інформаційної системи ставляться вимоги, які:

- 1) визначені державними стандартами, методичними матеріалами та потребами в інформації персоналу;
- 2) відбивають специфіку економічного об'єкта.

Такий поділ означає, що потрібно вивчити державні стандарти, методичні матеріали та систему інформації, яка проектується.

Основну роль відіграє дослідження підприємства, його оточення, внутрішні зв'язки між структурними підрозділами, оскільки проектування системи обліку пов'язано зі зміною інформаційних потоків, удосконаленням фіксування, збору та обробки даних.

Зміни в інформаційній системі обумовлюються такими причинами як:

- використання методів і засобів удосконалення інформаційної системи;
- ускладненням чи спрощенням функцій управління з об'єктивних і суб'єктивних причин.

Зміни виникають у результаті використання оригінальних методів і засобів виконання робіт, спрощення, модифікації та пристосування до конкретних потреб на даному об'єкті загальноприйнятих методик.

Теорія обліку в наш час повинна базуватися не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук.

Так, розвиток економічної кібернетики починаючи з 60 років ХХ століття, зумовив застосування принципів та методів кібернетики в економічних системах і процесах виробничої діяльності.

Об'єктами економічної кібернетики виступають соціально-економічні та виробничі процеси, які відбуваються у складних економіко-виробничих системах. При цьому вивчається інформаційна сторона таких процесів – кількісне відображення вхідних впливів, характеристик, властивостей і параметрів, які описують функціонування економічної системи та вихідних впливів, за допомогою яких система взаємодіє з іншими системами.

В економічній кібернетиці вирішуються паралельно або послідовно такі завдання:

- вивчення системи, тобто дослідження особливостей функціонування економіко-виробничих і соціальних процесів, які відбуваються в системі, отримання даних щодо кількісних залежностей між різними факторами та показниками системи;
- розробка системи інструментів для активного впливу на процеси, які вивчаються з метою отримання бажаного режиму функціонування або досягнення оптимальних показників траєкторії руху системи в часі.

Для вирішення цих завдань економічна кібернетика використовує математичне моделювання.<sup>1</sup> В кібернетиці виділяють такі наукові напрями:

- теорія економічних систем і моделей;
- теорія економічної інформації;
- теорія управляючих систем в економіці.

Перший напрям визначає методологію системного аналізу.

Система обліку являє собою складну динамічну інформаційну суперсистему підприємства, в якій трансформуються факти господарської діяльності в інформаційні ресурси.

Система має певні властивості серед яких можна виділити основні:

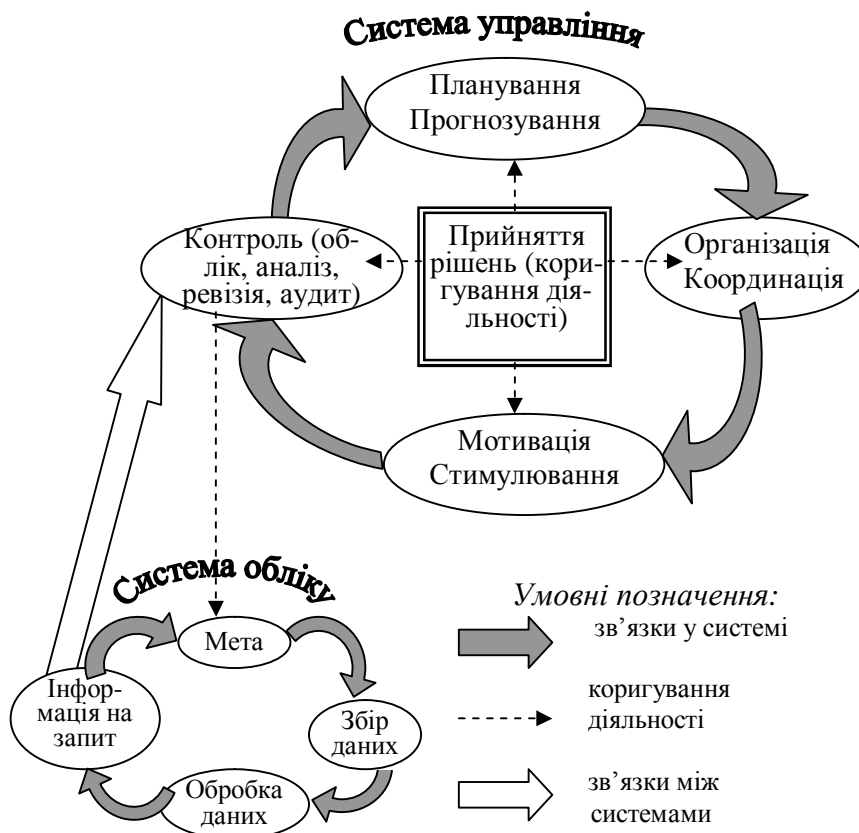
- система складається з певної множини елементів або частин (факти, документи, рахунки, подвійний запис, реєстри обліку, процедури перетворення даних в інформацію). До процедур відносять оцінку активів, групування даних, згортання та розгортання інформації, відображення у звітності тощо);

---

<sup>1</sup> Сьтник В.Ф. Основы научных исследований. – К.: Вища школа, 1978. – С.18.

- множина елементів системи становить цілісність, яка може бути порушена, якщо з неї вилучити будь-який з елементів;
- система обов'язково має мету та призначення в якості єдиного цілого у певному взаємозв'язку елементів. Не довільний набір, а упорядкування елементів та визначена послідовність взаємодії між ними дозволяють визначити мету системи;
- наявність входів – множина фактів зовнішнього середовища, які впливають на систему обліку (факти господарської діяльності);
- наявність «чорного ящика» – пристосування, в якому вхідні дані системи трансформуються у готовий продукт на виході (спожиті матеріальні, трудові, фінансові, енергетичні, інформаційні та інші ресурси у готову продукцію, роботу чи послуги);
- наявність виходів – обмін речами, енергією чи інформацією із зовнішнім середовищем (продаж готової продукції, виконання робіт чи надання послуг іншим підприємствам).

Система обліку призначена для забезпечення інформації для іншої системи – більш високого порядку – системи управління, що можна показати на рис. 2.



**Рис. 2. Цикл управління та місце в ньому системи обліку**

На рис. 2 видно, що функцію контролю здійснює не система обліку, а тим більш не бухгалтери, а блок контролю системи управління і менеджери.

Система обліку поділяється на підсистеми, які мають особливі функції, мету, структуру, але їх об'єднує те, що вони генерують інформаційні ресурси для різних ієрархічних рівнів менеджменту:

- фінансовий облік – дає інформаційні ресурси для тактичного рівня менеджменту;
- управлінський облік – для операційного рівня менеджмента;
- контролінг – для стратегічного рівня менеджмента.

Роль обліку полягає в забезпеченні інформації для системи управління про фактичні значення показників використання та стану ресурсів, протікання процесів, використання капіталу, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо.

Якщо не приймати до уваги те, що головний бухгалтер здійснює контрольну функцію по відношенню до працівників бухгалтерії та якості виконаних ними робіт, то функція контролю здійснюється в повному обсязі щодо фінансово-господарської діяльності підприємства працівниками різних служб апарату управління.

Бухгалтери не можуть здійснювати функцію управління, оскільки керівники підприємств не делегують їм права менеджерів внаслідок того, що на облікових працівників покладається лише функція збору, обробки і передачі інформації в контур управління.

Система обліку створює специфічний аспект бачення подій господарської діяльності, що спонукає менеджерів до делегування влади структурним підрозділам підприємства (центрам витрат і сферам відповідальності) щодо використання ресурсів і формування витрат і доходів.

Структура і функції системи обліку підтримуються за допомогою безперервного обміну інформацією із зовнішнім середовищем (системою управління підприємством, зовнішніми користувачами інформації тощо).

Система обліку складається з множини взаємопов'язаних та об'єднаних в єдине ціле елементів, яка має такі властивості:

- самоорганізації (спосіб прогресивної диференціації);
- еквіфінальності (незалежність фінального стану від стартових умов);
- прагнення досягти поставленої мети;



- управлятися адміністративним та інженерно-технічним персоналом.

Операції в системі обліку носять рутинний і повторюваний характер і зводяться до наперед визначених задач, а з боку системи управління здійснюється жорсткий контроль за ефективністю роботи структурних підрозділів підприємства.

Система обліку може бути зрозумілою, якщо її описати в поняттях системних знань – ідей, концепцій, цінностей та інших елементів за допомогою яких можна відобразити оточуючий світ.<sup>1</sup> Для практичної реалізації ідей обліку потрібно спроектувати відповідну систему.

**Проектування означає розробку інформаційної системи, яка відображає у знаковій і символній формі об'єкти обліку, відтворює явища і процеси господарської і фінансової діяльності, пов'язані з фізичним світом та перетворенням ресурсів у готовий продукт і його реалізацію у формі інформації про них. Облік перетворює світ реальності в абстрактну модель діяльності підприємства.**

На рис 2 показано, що цикл управління починається з планування або прогнозування, сутність якого пов'язується з визначенням параметрів господарської діяльності на майбутній період. Для досягнення запланованих цілей необхідно організувати процеси господарської діяльності (постачання, виробництво, збут, інвестування) методом оптимального сполучення факторів виробництва (матеріальних, трудових, фінансових та інших). Організація виробництва вимагає врахування розробки організаційної структури управління, а координація – сполучення оптимальним чином ресурсів підприємства. Функція мотивації спрямована на розробку механізму, який враховує стимулювання до праці.

Контроль передбачає отримання інформації про відхилення фактичних значень параметрів об'єктів обліку від запланованих, що характеризують різні сторони діяльності підприємства.

Система обліку тісно пов'язана з циклом управління через елемент контролю. Облік відстежує всі кількісні та грошові параметри діяльності підприємства, які попередньо були визначені в блоці «планування» загального циклу управління. Між плановими показниками і фактичними повинна існувати повна тотожність. На основі даних про

---

<sup>1</sup> Класики менеджмента / Под ред. М. Уорнера / Пер с англ. под ред. Ю.Н.Каптуревского – Спб.: Питер – 2001. – С.139.

відхилення фактичних даних від планових значень економічних показників менеджери приймають управлінські рішення.

У системі менеджмента питання прийняття рішень займає центральне місце. Відхилення від запланованих показників діяльності, які виявлені при порівнянні з фактичними, аналізують, оцінюють та розробляють альтернативні варіанти прийняття рішень. З множини альтернатив вибирають найкращий варіант. Рішення доводиться до виконавців у вигляді команд і розпоряджень щодо коригування їх дій. Коли менеджери здійснюють у системі управління коригування дій виконавців, то рішення можуть стосуватися всіх функцій управлінського циклу – планування, організації, мотивації та контролю.

Управлінський цикл постійно повторюється у часі, що й обумовлює повторення стандартного набору функцій системи управління. Облік, як система інформації про фактичний стан запланованих значень показників господарської діяльності підприємства, також повторюється кожного разу, хоча у кожному з циклів отримують нову інформацію, яка має неповторний характер, оскільки у процесі господарської діяльності постійно відбуваються зміни. Як правило, в плануванні й обліку діяльності підприємства використовують в якості циклу місячний термін.

Як говорив давньогрецький філософ Геракліт (544–483 рр. до н.е.), життя – це безперервний процес руху, тому неможливо двічі вступити в одну й ту ж річку. На того, хто увійшов у річку другий раз, течуть уже інші води.<sup>1</sup>

Оскільки облікова система служить засобом для отримання інформації про явища, процеси і події, які відбуваються у фінансово-господарській діяльності, а інформація призначена для менеджменту, то система управління визначає мету і завдання для системи обліку.

Для менеджменту потрібна не будь-яка інформація, а лише така, що спрямована на об'єкт пізнання – деякий фрагмент реального світу (фінансова і господарська діяльність підприємства – економіка, фінанси, нормування ресурсів та їх ефективне використання, визначення за певним алгоритмом фінансового результату тощо). Предметом пізнання виступають сторони, грані, аспекти об'єкта, які характеризуються окремими економічними показниками, алгоритмами, динамікою, залежностями між показниками.

---

<sup>1</sup> Философский словарь. Под ред. М.М.Розенталя. Изд. 3-е. – М.: Политиздат, 1972. – С.133.

Зв'язок між системами обліку й управління відбувається за допомогою інформатики, науки, що характеризує змістовну сторону створення та функціонування інформаційних систем і технологій, корисність і місце інформації в житті підприємств і суспільства, значення інформації як фактора прискорення економічного розвитку.

Предметом науки інформатики виступає інформаційний ресурс – його сутність, закони функціонування, механізми взаємодії з іншими ресурсами суспільства і впливу на соціальний прогрес.<sup>1</sup>

За окремими обліковими показниками, зафіксованими у документах, стандартах, регламентах та процедурами їх обробки бухгалтер повинен бачити єдиний інформаційний процес і його окремі частини. Інформатика формулює закони щодо обробки, передачі та використання у практичній діяльності інформаційних ресурсів, сприяє інформатизації суспільства.

Економіку підприємств визначають матеріальні сили, задіяні в технологічному процесі (матеріальні, технічні, енергетичні, трудові, фінансові). Інформаційні ресурси подібно ферменту переводять матеріальні сили з латентного в активний стан і вводять їх у задане русло ефективного використання.

Інформаційні ресурси, на відміну від матеріальних, мають такі властивості:

- невичерпність та відтворюваність;
- збереження і збільшення незалежно від використання;
- потенційність використання у майбутньому.

Управлінська діяльність пов'язується не лише з виробництвом, при якому виробляється товар, а й з інформацією, необхідною для удосконалення виробничих процесів, що впливає на ефективність господарювання.

На жаль, тому, що відбувається в проміжку між купівлею факторів виробництва і продажем створених ними благ, зазвичай великою мірою нехтують, як відзначав лауреат нобелівської премії за 1991р. Р.Г.Коуз.<sup>1</sup>

Інформація дозволяє знешкодити множинність (комплексність) і скоротити різноманітність станів об'єкта спостереження, що дозволяє

---

<sup>1</sup> Каныгин Ю.М. Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. – К.: Наукова думка, 1990. – С.18-19.

<sup>1</sup> Природа фірми: Походження, еволюція і ринок / За ред. О.Е.Вільямсона, С.Дж. Вінтера; Пер. с англ. А.В. Куликова; Наук. Ред.. пер. В.П.Кузьменко. – К.: А.С.К., 2002. – С.309–310.

здійснити процес управління. Інформація, яку надає система обліку, знешкоджує незнання, знижує рівень ентропії (невизначеності) та ризику прийняття невірних рішень.

Облік складається з певної кількості інструментів для збору й обробки даних і спроможний дати невичерпний обсяг інформації про об'єкти. Хоча, як зазначав Гете «числа не управляють світом, але показують як управляється світ».<sup>2</sup>

Для отримання якісних інформаційних ресурсів необхідно здійснювати дослідження з проблем взаємодії різних наукових дисциплін – системи обліку, кібернетики, інформатики та менеджменту. Окремі дослідження цих систем у межах кожної з дисциплін не можуть вирішити проблему формування інформаційних ресурсів і лише міждисциплінарний підхід може дати відповідь на питання в якому напрямі треба розвивати систему обліку.

Досить парадоксальним видається той факт, що ні теорія, ні практика навіть опосередковано не вживають і не позначають поняття «продукт обліку», хоча, як будь-яка система, облік на виході дає продукцію під назвою «інформація». Що це таке, в чому полягає його сутність, чи є інформація товаром, як визначається ціна інформації, що таке інформаційні ресурси та багато інших питань щодо інформації залишаються без відповіді. В підручниках і посібниках з теорії обліку лише за останні 3 роки введено в науковий оборот слово «інформація», але без розшифрування його змісту.

Відсутність семантичного (зміст та інтерпретація інформації), синтактичного (відношення, в яких знаходяться різні види інформації) та прагматичного (розширення сфери отримання й використання інформації) тлумачень багато аспектного поняття інформації позбавляє систему обліку бачення своїх перспектив, удосконалення та розвитку. Бухгалтери та апарат управління не можуть домовитися відносно отримання інформації для менеджерів підприємства, оскільки бухгалтери знають як і який стандартний набір інформації можна отримати на підставі оброблених даних фінансового обліку, а менеджери вимагають оригінальної інформації, якої отримати з існуючих даних на вході в систему обліку бухгалтери або не вміють, або не хочуть, оскільки вважають, що в їх компетенцію це не входить.

Бухгалтери переконані в тому, що їх обов'язком є отримання інформації для складання фінансової звітності (до того ж і закон та стандарти обліку також націлюють бухгалтерів на отримання стандарт-

<sup>2</sup> Кондратьев А. Звуки и знаки. Изд. 2-е, перероб. – М.: Знание, 1978. – С.11.

ної інформації). Лише економічно грамотні керівники підприємств примушують бухгалтерів організувати збір і обробку інформації на запит менеджерів.

Слово інформація (лат. informatio – викладання, пояснення) означає деякі повідомлення, сукупність даних, знання.

Інформація тісно пов'язана з відображенням. Якщо у предметах відбуваються зміни внаслідок відображення впливу на них інших предметів, то можна говорити, що перший предмет стає носієм інформації про другий предмет.

Н.Вінер, батько кібернетики зазначив, що інформація необхідна для підтримання системи в робочому стані: «В пристосуваннях управління застосовується метод стабілізації дій, коли будь-яка величина, що залежить від успіху дій, подається знову на вхід пристосування, як нова регулююча порція управління». Він також вказував на те, що «цілеспрямовані дії можуть здійснюватися завдяки зворотному зв'язку», і «зв'язок й управління невід'ємні одне від іншого».<sup>1</sup>

Виходячи з наведених принципових, базових визначень, можна вивести логічний ланцюг процесів щодо виникнення, інформації та її ролі в управлінні:

- відображення породжує інформацію внаслідок змін у речах, явищах і процесах, викликаних всесвітніми законами руху матерії і протиріччями, які служать внутрішніми джерелами всякого руху;
- інформація дає уяву про міру організації системи управління, вона отримується внаслідок активних дій людей, спрямованих на конкретні об'єкти;
- інформація в системі управління виконує роль стимулятора дій людей, які приймають рішення з приводу коригування роботи системи з метою досягнення нею поставленої мети;
- між системою, яка контролюється, і системою управління, обов'язково повинна бути система збору й обробки даних, з перетворенням їх в інформаційні ресурси та передачею адресної інформації для менеджерів, тобто облікова система;
- система обліку генерує інформацію з отриманих і відображених у носіях інформації даних про господарську діяльність, вона збирає, переробляє, зберігає, передає (може купляти, продавати,

---

<sup>1</sup> Винер Н. Мое отношение к кибернетике. Её прошлое и будущее. – М.: Советское радио, 1969. – С.16.

ефективно використовувати) дані у якості інформаційного ресурсу.

Отже, інформація забезпечує зв'язок між об'єктом спостереження, моделлю об'єкта та спостерігачем. Інформація є антиподом невизначеності об'єкта. Відсутність інформації означає абсолютну невизначеність, а наявність інформації усуває невизначеність у певних межах. Чим більший рівень інформації про об'єкт (речі, явища, процеси), тим нижчий рівень невизначеності.

Невизначеність існує до того часу, поки спостерігач не сформує модель системи і не визначить її елементи, зв'язки між елементами, мету і завдання системи.

Раніше вважалося, що все існуюче у світі зводиться до двох елементів – речовини й енергії, але з виникненням кібернетики з'являється ще один елемент – інформація, яка має властивості не подібні ні до речовини, ні до енергії.

Кібернетичне поняття інформації означає не просто набір повідомлень, даних про об'єкт, а тільки ту їх частину, яка зменшує міру невизначеності для будь-якого спостерігача.

Інформація виробляється на запит користувачів на основі інформаційних систем підприємства, до яких належить також система обліку. Основним призначенням системи обліку можна вважати виробництво контрольної інформації про господарську і фінансову діяльність підприємства для управлінської системи. Така інформація передається організаційними каналами, має спеціалізований, структурований та циклічний (періодично повторюваний) характер.

Хоча інформація не гарантує отримання нової вартості, проте її відсутність призводить до великих економічних втрат. Ефективність системи обліку можна оцінити величиною втрат, про які ця система сигналізує. Система обліку тим ефективніше працює, чим більше число потреб включає в інформаційне середовище і більше число споживачів обслуговує.

Інформація виступає в ролі ресурсу. Це товар особливого роду, який має споживчі властивості та вартість. Споживча вартість визначається цінністю інформації для користувачів, які не можуть без неї виконати свою роботу з прийняття управлінських рішень. Вартість інформації визначається витратами матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових ресурсів на фіксацію, збір, обробку даних, зберігання та передачу користувачам.

На жаль, до цього часу в системі обліку не відстежується процес створення інформації і не визначаються витрати та ефективність використання інформаційних ресурсів. У системі обліку відображається динаміка і статика діяльності підприємства, зусилля якого спрямовуються на ефективне використання таких ресурсів:

- матеріальних (сировина, матеріали, паливо, енергія, малоцінні предмети);
- трудових (робоча сила);
- грошових (готівкою і в безготівковій формі);
- устаткування, споруд (основні засоби);
- інформаційних (споживання інформації).

Ресурси споживаються в процесі кругообороту капіталу – поставчанні, виробництві, збуті та інвестуванні. Облік відстежує також споживання ресурсів у розрізі центрів витрат (цехи, дільниці, зміни, бригади і навіть окремі робочі місця) та сфер відповідальності (матеріально-відповідальні особи за витрачання окремих видів ресурсів (матеріалів, палива, енергії тощо).

Різноманітність видів інформації та сфер їх застосування обумовлюють створення різних типів інформаційних систем, які мають багато спільних, а також різних ознак.

Інформаційні системи на підприємстві можна виділяти за функціями управління (системи управління, планування, координації, контролю тощо). Система інформації в обліку також поділяється на підсистеми – інформаційна підсистема фінансового й управлінського обліку та контролінгу.

Мета, структура, організація, засоби обробки даних, технологія отримання інформації безперервно удосконалюються під впливом найновішої техніки з обробки і передачі інформаційних ресурсів, а також попиту на інформацію і вимог до неї з боку споживачів.

Треба пам'ятати, що інформація, як продукт обліку, має надзвичайно важливе значення для створення інформаційного суспільства. Економіка України повинна «перебудувати і пристосувати свої структури, пріоритети, цінності, інститути до вимог індустріальної інформаційної технології».<sup>1</sup>

Технологічною базою інформатизації все в більшій мірі стають телекомунікаційні системи і мережі (подібні Інтернету, але в масштабах

---

<sup>1</sup> Каньгин Ю.М. Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. – К.: Наукова думка, 1990. – С.152.

підприємства), які докорінно змінять виробничі системи й управління підприємством.

В умовах інформатизації економіки необхідна нова система показників діяльності підприємств – планових, звітних, розрахункових, які характеризують ефективність використання обмежених ресурсів, протікання господарських процесів, порівняння витрат і результатів та факторів впливу на позитивні чи негативні відхилення у системі економічних показників.

Традиційна теорія обліку, яка вперше була включена у навчальні плани підготовки економістів-бухгалтерів у 1938/39 навчальному році і за своєю сутністю не змінилися до цього часу, не може забезпечити завдання, покладені на систему обліку.<sup>2</sup> Необхідні кардинальні зміни в цій галузі науки з тим, щоб забезпечити практичні рекомендації для бухгалтерів підприємств з проблеми формування інформаційних ресурсів і забезпечення процесу інформатизації суспільства.

Теорія обліку повинна дати рекомендації для практики щодо урізноманітнення продукту обліку – інформації.

**Під продуктом обліку розуміють інформаційні ресурси (сукупність інформації управлінського та фінансового обліку і контролінгу) для операційного, тактичного і стратегічного рівня менеджменту та зовнішніх користувачів.**

Слово продукт (продукція) походить з латинської мови *productio* – означає виробу. Облік дає продукт особливого роду. Його виробляють з упорядкованих певним чином фактів господарської діяльності, зафіксованих в масиві носіїв інформації. Теорія обліку пов'язана з осмисленням об'єктивної істини, вільної від спотворення і суб'єктивності, пояснення та інтерпретації емпіричних фактів, тому вона розробляє методи обробки фактів.

Метод являє собою систему «регулятивних принципів діяльності суб'єкта, яка залежить від її мети, засобів здійснення і характеру об'єкта, є усвідомленою і визначає всю сукупність прийомів та операцій, що спрямовані на ефективне пізнавальне «практично-перетворювальне... освоєння дійсності».<sup>1</sup>

Для науки визначальним служать не факти самі по собі, а теоретичні конструкції (постулати, концепції, моделі, принципи, процедури),

---

<sup>2</sup> Розенберг Э.К. Основные проблемы методики бухгалтерского учета (применительно к преподаванию в финансовых техникумах). Л.: 1947. С.193-272.

<sup>1</sup> Предмет і проблематика філософії. Навч. посіб. / За заг. Ред. М.А. Скринника, З.Е. Скринник. – Львів: Львів. Банк ін-т Національного банку України, 2001. – С.294.



отримані на основі фактів господарської діяльності. Теоретичні конструкції віддзеркалюють процес управління господарською і фінансовою діяльністю підприємств.

Значення обліку не потрібно ні переоцінювати, ні недооцінювати, його роль полягає в тому, щоб упорядкувати факти господарської діяльності, обробити дані щодо руху і стану майна, капіталу і зобов'язань підприємства і перетворити їх в інформацію (різноманітні повідомлення, показники та залежності між ними) і передати користувачам для аналізу господарської й фінансової діяльності та прийняття управлінських рішень.

Система управління обов'язково включає блок контролю, який призначений для порівняння фактичних показників з плановими (прогнозованими, розрахунковими, кошторисними) та виявлення розходжень між ними. В подальшому здійснюють аналіз факторів, які обумовили відхилення. Без блоку контролю не може відбутися управлінський цикл і неможливо прийняти рішення без ризику отримання збитків.

Інформацію для блоку контролю забезпечує система обліку, що виконує функцію зворотного зв'язку в системі управління. Через блок контролю здійснюється контакт двох систем – обліку й управління за допомогою зворотного зв'язку.

Зворотний зв'язок – це канал, яким передається інформація з системи обліку в систему управління. Інформація, отримана із системи обліку, дає можливість менеджерам порівняти параметри мети (завдань) з отриманими реальними показниками параметрів діяльності. У взаємодії двох систем важливим елементом виступає мета, яку ставить перед собою виробничо-господарська та фінансова система. Іншими словами, сенс існування зворотного зв'язку (обліку) виправданий тільки у випадку, коли планується діяльність. Отже, одним із принципів організації обліку на підприємстві є узгодження планових і фактичних показників.

Для ефективного функціонування систем обліку й управління першочергове значення має комунікація – взаємодія виконавців з приводу обміну інформацією. Умовами ефективної комунікації називають:<sup>1</sup>

- використання спільної мови (єдина система кодифікації і декодування інформації);

<sup>1</sup> Цигульська Т.Ф. Загальна та прикладна психологія. Як допомогти собі та іншим. Курс лекцій. – К.: Наукова думка, 2000. – С.68-74.

- спільний словниковий запас в учасників спілкування;
- надійність комунікатора (особи), яка визначає ступінь довіри до того, що йому повідомляють;
- зрозумілість повідомлень (вербальні та невербальні способи вираження);
- урахування зворотних зв'язків, тобто реакції осіб, з якими відбувається спілкування.

Комунікаційні зв'язки системи обліку з системою управління здійснюються через апарат бухгалтерії. Інформація дозволяє забезпечити гомеостаз (грец. *homois* – подібний, *stasis* – стояння, нерухомість) підприємства, як системи, підтримання суттєво важливих для збереження системи параметрів діяльності в допустимих межах. При відхиленнях від заданих параметрів роботи підприємства, необхідне втручання менеджерів у процес, які здійснюють управління – особливим чином орієнтованим впливом на систему, що забезпечує їй певний стан. Без постійного відслідковування параметрів господарської і фінансової діяльності підприємства неможливо забезпечити гомеостаз.

Фінансовий облік дає інформацію для управління з великим запізненням, в той час коли менеджери повинні своєчасно приймати рішення щодо виконання завдань. Для досягнення мети і завдань підприємства необхідна інформація в реальному масштабі часу, яку може надати система управлінського обліку.

Інформація фінансового й управлінського обліку дозволяє досягти гомеостазу, проте сучасна економічна теорія акцентує увагу економістів на проблемі конкуренції на ринку, яка вимагає не гомеостазу, а адаптації до змін внутрішнього і зовнішнього середовища, що порушує рівновагу (гомеостаз) підприємства. Потрібно відшукувати методи порушення гомеостазу і, в той же час, забезпечувати поступовий економічний розвиток підприємства. На перший план виступає стратегічне планування підприємства з урахуванням постійно змінюваного середовища. За таких умов управління потребує інформації про досягнення стратегічної мети і в зв'язку з цим формується третій вид обліку – стратегічний або контролінг. В Україні контролінг лише почав зароджуватися, але його роль в управлінні важко переоцінити, оскільки він дає інформацію, якої не може надати фінансовий й управлінський облік.

Таким чином, продукт обліку збагачується за рахунок розширення його асортименту (інформація фінансового обліку доповнюється інформацією управлінського обліку і контролінгу). Продукт признача-

ється для різних категорій споживачів (менеджерів нижчого, середнього і вищого рівня управління), що вимагає класифікації його за складом, часом, деталізацією, призначенням, об'єктами спостереження, черговістю, важливістю, формами і способами отримання й передачі та іншими критеріями, тому він повинен бути різноманітним.

Такий підхід до формування продукту обліку – інформації для управління – вимагає диференційованого підходу до методології та організації обліку: окремо для фінансового, управлінського обліку та контролінгу.

Якість інформації в значній мірі залежить від рівня управління, на який вона подається.

Для нижчого рівня інформація може бути приблизна, не точна, не документальна, але повинна надходити досить часто. Інформація для такого рівня переважно подається у вигляді усних повідомлень і лише зрідка у письмовому вигляді. Така інформація подається майстрам, начальникам змін, бригадирам, енергетикам, технологам дільниці, зміни, бригади тощо.

Для середнього рівня інформація надходить у систематизованому вигляді, відповідним чином оброблена у масштабах підрозділів підприємства. Інформація подається економічними службами таких підрозділів для керівників цехів, дільниць, виробничих ліній та ін. Інформація надходить переважно у письмовому вигляді з коментарями спеціалістів щодо відхилень від заданих параметрів. Усна інформація стосується екстрених повідомлень, на які потрібна реакція в реальному масштабі часу.

Для вищого рівня управління потрібна інформація двох видів: щодо використання ресурсів та ефективності протікання процесів на виробництві. Інформація подається лише при відхиленнях фактичних даних від заданих параметрів, які вимагають втручання у процеси вищого керівництва, або інформація необхідна для розробки стратегії розвитку підприємства.

До продукту обліку ставляться певні вимоги:

- відповідність запитам користувачів;
- можливість автоматизованої обробки даних;
- точність обчислень економічних показників;
- оформлення інформації у зручній для користувача формі;
- достатні обсяги інформації за структурою;
- згортання інформації (агрегування економічних показників);
- розгортання даних (деталізація економічних показників);

- можливість передачі на відстань;
- багатократність використання;
- комбінування показників та визначення похідної інформації;
- низька собівартість обробки інформації (економічність);
- зручність у передачі каналами зв'язку;
- тривалість зберігання;
- інші вимоги (релевантність, своєчасність, доступність тощо).

Продукт обліку вимагає витрат на створення, передачу, зберігання й використання у виробництві, тому при проектуванні системи обліку потрібно враховувати показники ефективності використання інформаційних ресурсів. На практиці доцільно забезпечити збір даних про витрати на інформаційне забезпечення діяльності підприємства, потрібно організувати облік трансакційних витрат (витрати на комунікаційні зв'язки працівників підприємства).

## **1.2. Стандартність і креативність підсистем обліку**

Людська цивілізація переживає складний етап свого розвитку, коли йде пошук нових світоглядних орієнтирів, а отже, і нових способів та форм господарювання. Техногенна цивілізація увійшла в постіндустріальну епоху, вона здійснила гігантський ривок<sup>1</sup>. Економічна наука напрацювала достатньо нових ідей, що змінюють філософію бізнесу та господарювання. Сучасна концепція інформаційного суспільства декларує визначальний характер інформації та теоретичних знань у технологічному процесі, бо виробничий процес більше не є основним вирішальним фактором змін. У контексті таких тверджень, нового підходу вимагає і система інформаційного забезпечення менеджменту, основу якої, на мікроекономічному рівні, становить облікова система. Дослідження і розвиток нових видів обліку, введення нових принципів створення інформації в облікову систему і фінансову звітність актуальні не лише з точки зору розвитку обліку, а й реальної економіки.

На невідповідність облікової системи сучасним економічним реаліям звертають увагу вчені у галузі економіки, менеджменту, маркетингу, а також зарубіжні і вітчизняні вчені у сфері обліку. За словами професора Пушкаря М.С. "традиційна бухгалтерія ґрунтувалась на

---

<sup>1</sup> Радченко Я. Ю. Знання як стратегічний ресурс сталого економічного розвитку. – Автореф. дис.к.е.н. за спец. 08.01.01 – Економічна теорія. – Харків – 2004. – 20 с.

використанні лише методологічного підходу до вивчення об'єктів дослідження, а тому виявилась невідповідною до тих змін, які відбулися у суспільстві"<sup>1</sup>. Я.В.Соколов стверджує, що структура обліку дуже динамічна і тому з нього виділяються багато видів обліку<sup>2</sup>. Такої думки притримуються також П.Міллер<sup>3</sup>, С.Голов<sup>4</sup>, І.Яремко<sup>5</sup>, З.Гуцайлюк<sup>6</sup> та інші

Дослідження традиційної моделі обліку в Україні показують, що вона неспроможна повністю задовольнити запити менеджерів на необхідну для них інформацію. Б. Філіп та С.Мітчел в одній із своїх праць зазначають: "Модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована для нової економіки, тому потрібно або змінювати модель обліку, або ж компанії повинні включити в свої щорічні звіти додаткові розділи"<sup>7</sup>. Розвиток економічних та виробничих відносин вимагає нової інформації про об'єкт управління, традиційна ж модель обліку (стара мова бізнесу) стає перешкодою для розвитку нових методів мислення<sup>8</sup>.

Традиційний (бухгалтерський), а тепер фінансовий облік має такі ознаки:

- відображає факти господарської діяльності за допомогою їх документування;
- надає лише ретроспективну інформацію фінансового характеру;
- визначає свій предмет у якості масиву фактів господарської діяльності, а методом – їх реєстрацію та групування;

<sup>1</sup> Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль:Економічна думка, 1999. – С.25

<sup>2</sup> Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С.227

<sup>3</sup> Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. –С 143.

<sup>4</sup> Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит– 2006 – № 2. – С. 3-13

<sup>5</sup> Яремко Й.І. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 12 (42). – С. 165-174

<sup>6</sup> Гуцайлюк З.В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит– 2006 – № 2. – С. 14-19

<sup>7</sup> Dtaulieu Philip, Williams S. Mitchell, Wright Michael. Intellectual capital disclosure practices in Scandinavia (Цитовано за: Лейф Едвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005. – 248 с.)

<sup>8</sup> Лейф Едвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005. –С.

- використовує стандартну методику з отримання інформації, яка відображає інтереси держави;
- відображає не абсолютну істину, а компроміс інтересів тих, хто формує методологію і тих, хто впливає на неї<sup>1</sup>

В основі традиційного обліку лежить процедура і саме вона зумовлює всю практичну роботу: вирішувати облікові завдання, тобто реєструвати факти господарської діяльності, відображати господарські процеси і управляти ними. Традиційна модель обліку покликана реєструвати факти господарської діяльності і складати звітність більше з контрольною функцією, а роль обліку зводилась до виконання обов'язків державного цензора.

Традиційний облік, претендуючи на роль головного «постачальника» інформації для менеджменту ігнорує багато фактів, які в умовах «нової економіки» чи в умовах постіндустріального суспільства (поняття тотожні) відіграють значну роль в успішному функціонуванні на ринку. Наприклад, цінність працівників (що важливо в епоху зростання цінності і вартості інтелектуального капіталу); взаємовідносини в колективі (що має значний вплив на функціонування останнього) тощо. «Системи бухгалтерського обліку залишаються «затиснутими» в лещатах старої економіки» – писав Л.Едвінсон, наголошуючи, що стандартний (читай традиційний) бухгалтерський облік не тільки не дає повної картини, не тільки розказує про справи компанії лише частину історії, та навіть ту частину він розказує на іноземній мові<sup>2</sup>.

У цьому контексті перед сучасною обліковою наукою постає завдання удосконалення моделі обліку та приведення її у відповідність з сучасними запитами користувачів інформації. Консервативна, заснована на принципах п'ятсотлітньої давності система, вступає в протиріччя з економікою нового типу, де вирішальну роль у зростанні відіграють знання, рівень менеджменту, відносини, інформація, клієнтські бази та їх створення, репутація та імідж підприємства, його екологічна безпечність та соціальна відповідальність.

Традиційна модель обліку не дає інформації про вказані об'єкти та їх роль у функціонуванні підприємств, тому виникає необхідність

---

<sup>1</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 5

<sup>2</sup> Эдвинссон Лейф. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005.-248 с. 91

переродження системи обліку, чи то необхідність поштовху цієї системи, спонукання її до змін.

Ефективність макроекономічного механізму пов'язана, насамперед, з функціонуванням сфери, що обслуговує систему управління підприємством, до якої відносять облікову систему. На сучасному етапі облік, по-перше, не задовольняє потреб користувачів і, по-друге, не відповідає економічним відносинам, які формуються в ринковому середовищі. Крім того, традиційна система обліку не створює надійної інформаційної основи для розвитку нових організаційних форм і структур бізнесу. Перехід до економічних відносин типу «економіки знань» вимагає розробки і впровадження нових форм організації діяльності підприємств, удосконалення існуючої системи обліку і визначення її місця та значення в системі управління, що зумовлює необхідність вивчення загального історичного розвитку світової облікової науки з метою досягнення найефективніших результатів реформування.

Традиційну систему обліку, яка залишається лише засобом обробки і групування економічної інформації, що міститься в первинних документах, необхідно трансформувати і перетворити в "учасника" і "виконавця" управлінської політики підприємства, з додатковими функціями щодо збору і узагальнення інформації для груп осіб, які приймають рішення, формування і збереження довідкової інформації різного призначення – з метою планування, прогнозу, прийняття рішень і контролю. В умовах концентрації капіталу, зовнішньої і внутрішньої конкуренції, інфляції, значного росту обсягів виробничих витрат, створення і функціонування транснаціональних корпорацій традиційні методи обліку не відповідають вимогам управління.

Перехід до ринкової економіки вимагає від організацій значного збільшення обсягу інформації, яка виникає як всередині підприємства, так і за його межами. З боку зовнішніх організацій також виникає певний інтерес або до діяльності цього підприємства, або до її результатів.

Виникає потреба у збільшенні обсягу інформації, що характеризує попит на продукцію, можливості її збуту за певних умов і вимог ринку, матеріально-технічне постачання виробництва, витрати на виробництво, технічну підготовку виробництва, ефективність виробів та інших сторін діяльності підприємства.

Інформація повинна мати адресний характер і задовольняти вимоги власників підприємства, постачальників, покупців, кредиторів,

податкових органів, акціонерів, що стосується зміни питомої ваги власного капіталу, ефективність інвестицій, доходи та ефективність використання ресурсів, бізнес-процесів, цінової політики, кон'юнктури ринку та ін.

Облікова інформація разом з іншими видами економічної інформації має загальні риси, принципи і об'єкти, оскільки користувачами виступають ті ж самі особи.

У персоналу організації формуються різні інформаційні потреби, пов'язані з виконанням їх функцій. Для ефективного управління бізнесом потрібна інформація про витрати виробництва, адміністративні та комерційні витрати в кожному із сегментів бізнесу; прибутковість кожного з напрямів роботи, прибуток від кожного з сегментів бізнесу, ефективність використання ресурсів, продуктивність праці тощо.

Для керівника підрозділу потрібна інформація для удосконалення бізнес-процесів і отримання більшого доходу при незмінних витратах; майстру необхідно знати, на якій ділянці або в якій бригаді відбувся збір виробництва, скільки продукції випущено цехом, скільки оброблено деталей на його виробничій дільниці, скільки нараховано заробітної плати, а кожному працюючому цікаво знати, скільки заробітної плати нараховано йому; завідуючий складом повинен знати про наявність складських запасів: не тільки суму, але і кількість по кожному найменуванню для того, щоб вчасно замовити нову партію та ін.

Фінансовий облік готує інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів, використовуючи при цьому загальні для всіх підприємств правила обробки даних та отримання стандартного набору економічних показників.

Великий обсяг первинної інформації не дозволяє менеджерам повністю її осмислити (охопити), проаналізувати і використати в своїй роботі. Менеджери використовують короткі огляди та іншу згруповану інформацію в зручній для них формі для виконання своїх обов'язків.

Однак більша частина інформації не задовольняє запити працівників. Так, облік практично не дає інформації для головного конструктора, який зацікавлений у зведених даних про фактичну вартість окремих складових механізму і даних для проведення функціонально-вартісного аналізу виробів.

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різних служб – планового відділу, бухгалтерії, відділу праці та заро-



бітної плати, маркетингу, виробничого відділу, тощо, які працюють незалежно один від одного і мають вузькі функції. При цьому мета у них різна: у планового відділу – формування економічних показників на календарний період і на перспективу, бухгалтерії – "фотографування" виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу постачання – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва і забезпечення якості продукції та ін. І це – в той час, як єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період має бути забезпечення виживання підприємства і його економічне зростання.

Вимагає удосконалення типова організаційна структура управління підприємством, яка базується на бюрократичній моделі М. Вебера і характеризується такими слабкими сторонами як жорсткість та не гнучкість моделі, ігнорування соціальних процесів в організації.

За такого типу управління бухгалтерія у західних фірмах повністю бере на себе обов'язки планового відділу і аналітичних служб. Більше того, західні науковці стверджують, що управлінський облік дає можливість інтегрувати традиційний облік, планування і маркетинг у єдину систему управління підприємством.

На відміну від бюрократичної моделі теорія організації (ситуаційний підхід) розглядає організацію як відкриту систему, яка постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем, до якого вона має пристосуватися. Ця теорія ґрунтується на тому, що не існує ідеальної моделі до якої мають прагнути всі організації. Кращою структурою організації буде така, яка найбільш повно враховує вплив ситуаційних факторів, що характерні для даної організації (технологія; розміри організації; середовище; стратегія). Кожний із факторів впливає на формування організаційної структури не тільки прямо, а й опосередковано, тобто шляхом їх взаємного впливу один на одного. За такої організації управління облікова система повинна бути динамічною і гнучкою щоб задовольняти інформаційні запити.

Отже, розвиток системи обліку, яка відповідала б сучасним моделям управління, очевидно, полягає у поєднанні планування, обліку, контролю та аналізу, результатом якого має стати формування інформації для прийняття управлінських рішень. Для того, щоб облік задовільняв запити управлінців та зовнішніх користувачів, він має розширити горизонти своєї діяльності, використовувати інструменти та

методи із споріднених областей: математики, економіки, маркетингу, технології, статистики тощо.

Проблему трансформації обліку в сучасному суспільстві в напрямі його адаптації до вимог менеджменту усвідомлюють економісти різних спеціальностей, у тому числі й економісти з обробки даних і отримання інформаційних ресурсів (так звані «бухгалтери»). З урахуванням вимог часу система обліку може виконати свої завдання з генерування широкого спектру інформаційних ресурсів лише за умови підвищення інтелектуального рівня обліковців та користувачів. Облікова служба вимагає змін, а роботу бухгалтера в методологічному та методичному аспектах в умовах комп'ютеризації, слід розглядати крізь призму креативності. Застосування принципу креативності до обліку не означає руйнування існуючої обмеженої фінансовим аспектом системи обліку та її заміну. Мова йде про зміни, пов'язані з природнім розширенням кола об'єктів обліку, набуттям системою гнучкості в застосуванні традиційно існуючих і уведенні принципово нових видів обліку, зміною ролі облікового працівника (бухгалтера) в управлінні господарськими процесами через розширення обсягу інформаційних ресурсів.

У значній мірі обсяг інформаційних ресурсів визначають соціально-економічними умовами – рівнем розвитку виробництва, управління, фінансової системи, підготовки професійних кадрів.

Вищий рівень розвитку виробництва породжує і більш складні облікові проблеми, які пов'язані зі збором та обробкою даних. У свою чергу, рівень професійної культури і освіченості користувачів визначається складністю тієї інформації, яку вони можуть зрозуміти і використати для поліпшення роботи. Відсутність належної (відповідної часу) прогресивної системи обліку стримує економічний прогрес держави.

Бухгалтери все менше часу витрачають на рутинні обчислювальні операції і більше на планування, аналіз і пошук рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Використання сучасних електронних обчислювальних машин, периферійної техніки, засобів (каналів) зв'язку для збирання, обробки і передачі інформації користувачам істотно впливає на ведення облікових процедур, створює умови для більш оперативного і якісного їх здійснення, що сприяє удосконаленню управління. Удосконалення системи обліку пов'язують, перш за все, з розвитком її підсистем – фінансового, управлінського і стратегічного.

Вищий рівень розвитку системи обліку передбачає:

**1. Удосконалення форм і методів збирання даних.**

Відомо, що основою для прийняття управлінських рішень є інформація, тому своєчасне збирання достовірної інформації, що всебічно характеризує процеси і явища виробниче-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів, а також її оперативна обробка і доведення до користувачів залежить (при належній компетентності керівника) якості і своєчасності втручання менеджерів у виробничі процеси та господарську діяльність з метою досягнення ефективної роботи підприємства.

Раціональний підхід до організації збирання фактичної інформації дозволяє здійснювати безпаперове (на екран і в пам'ять ПЕОМ) одноразове оперативне фіксування даних про факти господарської діяльності та їх попередню обробку й отримання інформації у ритмі виробництва, і передавати цю інформацію користувачам для виконання їх функцій.

Частота збирання первинної інформації, яка характеризує стан і параметри виробничих та господарських процесів чи явища, її оперативна обробка визначається частотою і швидкістю змін, що проходять на керованому об'єкті, тобто у ритмі виробництва. Наприклад, коли ті чи інші процеси планують за годинним графіком, то за наявності негативних у цих процесах факторів впливу та відхилень від заданих параметрів необхідно збирати, обробляти і видавати відповідним менеджерам оброблену інформацію не пізніше, ніж за кожні півгодини або три чверті години. Така інформація потрібна для керівника з метою оперативного втручання в ці процеси швидко, щоб усунути наявні причини відхилень. При такому способі інформування керівників можна сподіватись на те, що управління процесами буде своєчасним і ефективним. Оброблена і узагальнена або зведена за розробленими алгоритмами інформацію на рівні підприємства використовують не лише для вирішення загальновиробничих задач поточного управління, а й для складання установленної фінансової, внутрішньої, статистичної та іншої звітності.

**2. Удосконалення і підвищення наукового рівня планування.**

Використовуючи економіко-математичні методи та експлуатаційні можливості сучасних засобів обчислювальної техніки, систему прогресивних науково-обґрунтованих норм і нормативів, а також досягнення науково-технічного прогресу, можна значно поліпшити процес планування виробництва і підняти його на науковий рівень.

Наприклад, промоделювати кілька варіантів, а потім вибрати з них оптимальний з відповідною організаційною структурою управління підприємством; збалансувати систему відповідних показників та визначити напрям прогресивного розвитку виробництва; здійснити взаємозв'язки прогнозування, перспективного, поточного та оперативного планування; використати нормативні методи на всіх рівнях планування та управління; удосконалити систему нормативно-планових показників використання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів.

### **3. Удосконалення форм і методів обліку.**

Система обробки економічної інформації не сумісна з формами які існують в обліку при ручній або напівручній обробці даних, оскільки ці форми не можна заповнювати машинними способами при безперервному процесі обробки документів.

### **4. Удосконалення форм і методів контролю і аналізу.**

Використання єдиної бази даних, що включає нормативну, планову, довідкову, договірну та іншу постійну інформацію, а також фактичні показники (які збирають у ритмі виробництва) та установленний єдиний крок для інформаційних сукупностей у плануванні й обліку, можна автоматично і оперативно порівняти планові (інколи і зведені нормативні) дані з фактичними в різних аспектах і отримати відхилення (кількісні і вартісні) з відносними величинами цих відхилень. Інформацію про відхилення використовують користувачі різних рівнів управління.

### **5. Удосконалення методів отримання зведеної звітності.**

Організація системної обробки економічної інформації, застосування нових методів автоматизованого складання звітності на різних рівнях управління, а також заміна діючих типових форм звітності більш досконалими і придатними для машинного їх отримання дозволяє замінити ручну працю, підвищити продуктивність управлінського апарату, збільшити обсяг і різноманіття інформаційного продукту.

### **6. Удосконалення форм і методів управління.**

При системній обробці інформації створюються умови для удосконалення методів управління виробництвом. Перевага такого способу організації збору, обробки і передачі даних для користувачів різних рівнів управління за новою інформаційною (безпаперовою) технологією перед традиційним полягає в тому, що:

- достовірна інформація про виробничо-господарські та інші процеси і явища надходить до ПЕОМ (АРМ) як у ритмі виробництва

(масова інформація), так і традиційними способами (не масові документи), і таким чином, відображає у базі даних становище об'єкта управління (його інформаційну модель предметної області) на кожний даний момент, або за будь-який проміжок часу; користувачі різних рівнів управління мають можливість одержати достовірні та необхідні для різних цілей дані не лише в оперативному порядку за регламентом, а й на запит;

- дані, які збирають у ритмі виробництва, надходять у єдину базу, яка служить для отримання інформації для всіх користувачів, але з урахуванням індивідуальних запитів кожного з них для виконання посадових обов'язків. У цьому випадку єдину базу даних може використовувати для рішення задач менеджерів вищого, середнього чи нижчого рівня;
- відсутні (в принципі) паперові носії даних, які призначені для користувачів, тому що потрібні дані кожний користувач може виводити на екран ПЕОМ, який установлений на його робочому місці;
- на екран ПЕОМ виводять лише ту інформацію, яка потрібна для вироблення та прийняття управлінського рішення. Як правило, її отримують у вигляді відхилень від регламентів, в той час коли паперові носії включають усі показники, що характеризують процеси та явища, що відбуваються в об'єкті управління;
- при складанні зведеної звітності показники друкують не лише на паперовому носії, а й записують його на машинний носій, який передають за призначенням. Наявність каналів зв'язку дає можливість передавати до будь-якого користувача записану на машинному носії інформацію автоматично.

Таким чином, організація автоматизованої системи збирання і обробки економічної інформації сприяє побудові раціональної структури апарату управління підприємством і більш ефективному його використанню для виробничих цілей. Функціонування зазначеної системи створює умови для підвищення культури управління, а також звільняє керівників і фахівців різних рівнів від ручної праці по збиранню і обробці інформації, скорочує строку вироблювання і прийняття управлінських рішень, поліпшує їх якість тощо.

Охарактеризувавши традиційну систему обліку та можливості її удосконалення, приходимо до висновку про те, що в ринкових умовах, які логічно пов'язані з якісно новими підходами до системи управління як на макрорівні, так і на рівні підприємства, функціону-

вання кожного суб'єкта економіки можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності, яку не повністю забезпечує традиційний облік.

Перспективою розвитку обліку ми вбачаємо в його переорієнтації на внутрішні потреби управління підприємством, що вимагає креативного і новаторського підходу до створення інформаційних ресурсів, отримання інформації прогностного характеру, що окреслює коло необхідних для вирішення проблем теоретичного, методологічного, методичного, організаційного та управлінського характеру.

Загострення кризових явищ на промислових підприємствах підтверджує неспроможність чинної (традиційної) системи обліку сприяти підготовці ефективних варіантів управлінських рішень, своєчасно передбачати виникнення несприятливих ситуацій і спрямовувати діяльність фінансово-господарської системи на досягнення позитивних кінцевих результатів. Недоліки в традиційній методиці обліку зумовлені, насамперед, тим, що при її визначенні не враховують особливостей зовнішнього середовища підприємств, специфіки особливих потреб менеджерів у надійній інформації, що позбавляє їх можливості оперативно пристосовуватися до ринкових умов. Архаїчна облікова система позбавляє персонал підприємства гнучкості, новаторства, інноваційних підходів до відстеження тенденцій у бізнес-процесах, логістиці, збуті, маркетингу, раціональному управлінні та інших сферах діяльності.

Глобалізація економічних процесів, різноманітні ризики, зумовлені невирішеністю принципал-агентконфліктів, асиметричним розподілом інформації, нестабільністю на фінансових ринках, зловживанням та непрофесійними діями менеджменту, розвиток комунікаційних технологій, загострення конкуренції на основних ринках товарів та послуг стали причиною стійкої тенденції до збільшення числа фінансово неспроможних підприємств. Виникає логічне запитання: якими економічними закономірностями можна пояснити радикальне погіршення фінансового стану одних підприємств (які нерідко були лідерами у своїй галузі) і навпаки – стрімке зростання інших? Відповідь на поставлене запитання лежить у площині викликів, які висуває «нова економіка». У світі відбувається не просто поступовий еволюційний перехід до нового економічного укладу, а глобальна неоекономічна революція, обумовлена технологічними, фінансовими та еко-

логічними змінами, переходом на новітні ринкомістки, високопродуктивні та гнучкі види виробництва<sup>1</sup>.

Висновок про те, що «нова економіка» вимагає «нового економіксу»<sup>2</sup> є для українських реалій особливо актуальним. Облікова система підприємств виявилася непідготовленою до згаданих викликів, проблематика креативного підходу не знайшла також адекватного відображення в наукових дослідженнях. Наявна науково-практична література присвячена креативним аспектам розвитку інформаційних систем (М.С. Пушкар, В.Ф. Палий, С.В. Панков, С.А. Рассказова – Николаева, Я.В. Соколов, та ін.) або ж удосконаленню облікової теорії в цілому (Пушкар М.С, Гуцайлюк З.В, Голов С.Ф., Малюга Н.М. та ін.). При всій цінності наукового доробку зазначених вчених, існує низка не вирішених теоретичних та практичних проблем, пов'язаних з невідповідністю методики та організації обліково-аналітичного процесу діяльності підприємств сучасному стану економіки та організації виробництва. Поза увагою залишаються питання реформування системи обліку у напрямку створення гнучких, креативних систем створення інформації, які б дозволяли висвітлювати, як прожектором, всі темні плями на бізнес-просторі, а менеджери своєчасно реагувати на актуальні зміни у ендогенному та екзогенному по відношенню до підприємства середовищах.

На відміну від традиційної («старої») економіки, за нової економічної реальності основні акценти ставлять на інформаційно-інноваційні моделі розвитку, що передбачає широке впровадження у фінансово-господарській діяльності новітніх наукових досягнень. «Нова економіка» характеризує трансформацію економічних відносин під впливом інформаційних технологій за трьома основними напрямками:

- трансформація матеріальної вартості у віртуальну (наприклад матеріальних активів – у нематеріальні);
- заміна традиційних факторів виробництва (капітал, земля, праця) новими – (знання, ноу-хау, інновації);
- зміна акцентів на ринках: перехід від «ринку продавця» до «ринку покупця»; від локальних ринків до глобального ринку<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Інноваційна стратегія українських реформ /Гальчинський А.С., Геєць В.М., Кінах А.К., Семиноженко В.П. – К.: Знання України, 2002. – С.297

<sup>2</sup> Kay, John. What became of the New Economy? In: National Institute Economic Rev.No. Juli 177, 2001. – P.56

<sup>3</sup> Management Konzepte die New Economy / Hrsg.: R. Berndt. – Berlin, New York, London, Tokio: Springer, 2002/ – S.85



Саме в напрямі врахування зазначених та інших особливостей нової економіки має здійснюватися розвиток системи обліку. Адаптація суб'єктів господарювання до викликів нової економіки означає активізацію інноваційних процесів у господарській діяльності та її інформаційного відображення. Й. Шумпетер, зокрема, виділяв п'ять інноваційних напрямів:

- виробництво нових, покращених продуктів;
- запровадження нових методів виробництва;
- відкриття нових ринків збуту продукції;
- відкриття нових ринків факторів виробництва;
- проведення реорганізації<sup>1</sup>.

Інформацію про жоден з цих напрямів не продукує система традиційного обліку. Практика засвідчує, що досягти необхідного рівня конкурентоспроможності можуть лише ті підприємства, які вчасно реагують на інноваційні вимоги нової економіки, успішно вирішують завдання фінансового менеджменту та отримання якісної інформаційної підтримки для управлінських рішень. В інших випадках господарські структури опиняються у стані перманентної боротьби за виживання.

Компаративний аналіз показує, що на початкових етапах розвитку «нової економіки» (90-ті роки ХХ ст.) до неї відносили, передусім, підприємства галузі інформаційних технологій, комунікацій, біотехнологій тощо. З часом «нова економіка» перетворилася на самостійний кластер, який заперечує парадигми традиційної індустріальної економіки. У той же час «нова економіка» за умови її засвоєння та адаптації виступає основою для докорінної модернізації традиційних економічних відносин<sup>2</sup>.

Інформаційно-інноваційна модель розвитку економіки передбачає використання сучасних методів управління, «нова економіка» настільки фундаментально відрізняється від «старої економіки», що традиційні моделі обліку за нових умов виявляються неієздатними<sup>3</sup>.

Ризик прийняття помилкових управлінських рішень за «нової економіки» є головним фактором втрат. Можна стверджувати, що

---

<sup>1</sup> Schumpeter, Joseph, A., *Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung. Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus*, 9.Aufl., Berlin: Duncker and Humblot, 1997

<sup>2</sup> Інноваційна стратегія українських реформ / Гальчинський А.С., Геєць В.М., Кінах А.К., Семиноженко В.П. - К.: Знання України, 2002. – С.297

<sup>3</sup> Kotler Ph. Big Bussiness in internet, in: alpha, 2.9.2000 – S.1



традиційні інструменти обліку (калькулювання та ціноутворення на базі собівартості, нормування оборотних активів) не відповідають потребам «нової економіки». Облікова система підприємства має оволодіти такими специфічними інструментами створення інформації та її аналізу, як санація балансу, двоступінчаста санація, реструктуризація активів, аутсорсінг окремих непрофільних функцій, управління затратами на основі системи «таргет-костінг», збалансованих показників та ін.

За «нової економіки» суттєво змінюються підходи та критерії оцінки ефективності діяльності підприємства в цілому, його окремих працівників та структурних підрозділів. Вітчизняною та зарубіжною практикою переконливо доведено, що такі показники як «чистий прибуток», «рентабельність основних засобів чи основної діяльності» тощо не відображають реальної картини на підприємстві. До характерних особливостей креативного підходу до облікової системи в умовах «нового економіксу» відносять:

- функціонування повноцінної системи обліку та отримання інформації, що робить можливим регулярне відстеження та прогнозування показників зовнішнього і внутрішнього впливу та ризиків, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства;
- спроможність команди менеджерів вищого рівня розробити та реалізувати стратегію «на випередження»;
- використання емпірично-статистичних і математичних методів прогнозування та аналізу фінансово-господарської діяльності;
- наявність дієвої системи контролінгу та внутрішнього аудиту;
- впровадження інтегрованої системи оперативного бюджетування та стратегічного планування;
- орієнтація управлінського персоналу на створення додаткової вартості та симетричного розподілу інформації.

Креативна облікова система, як інноваційний продукт, дає додаткові можливості для менеджменту адекватно відповідати на виклики «нової економіки», із застосуванням таких методів та прийомів створенні інформаційних ресурсів, які дозволяють моделювати і коригувати діяльність підприємств. Отримання та аналіз інформації про зовнішні та внутрішні впливи на діяльність підприємства сприяє профілактиці та нейтралізації фінансових та інших ризиків у роботі персоналу.

Для створення та функціонування ефективної облікової системи потрібний креативний підхід до визначення об'єктів обліку. В цьому

контексті перед сучасною обліковою наукою постає завдання удосконалити модель обліку та привести її у відповідність з сучасними запитам користувачів інформації.

Інформаційна система підприємства призначена виконувати функції з ідентифікації, оцінки, нейтралізації та контролю за ризиками фінансово-господарської діяльності. Йдеться, передусім, про комплекс профілактичних заходів, спрямованих на попередження фінансової кризи: системний аналіз сильних та слабких сторін підприємства, діагностика банкрутства, впровадження системи попереджувальних заходів щодо негативних факторів впливу тощо. Система інформаційного забезпечення має бути сфокусована не лише на управлінні ризиками, а й на виявленні потенційних шансів та нових стратегічних факторів покращення фінансово-господарської діяльності. «Нова економіка» вимагає, від облікової системи такої інформації про фінансово – господарське становище підприємства, як проблемні сектори, основні цільові орієнтири, можливі варіанти вирішення існуючих проблем та їх експертна оцінка. Креативний підхід до обліку та його ефективність забезпечується в результаті впровадження дієздатного фінансового контролінгу, який спрямований на функціональну підтримку прийняття фінансових рішень у системі управління. Цільові орієнтири контролінгу підпорядковують цілям та завданням управління.

Необхідність та філософія контролінгу, його роль у концепції управління зводиться до того, що він, через свій функціональний інструментарій, створює сприятливі умови для:

а) дієздатності системи ризик-менеджменту (на основі запровадження контролінгу ризиків);

б) планування антикризових заходів;

в) імплементації та контролю за виконанням планів.

Саме необхідністю здійснення функціональної підтримки менеджменту із зазначених питань зумовлює необхідність креативного підходу до обліку. Загальні критерії креативного підходу до облікової системи можна сформулювати таким чином:

- розвиток та забезпечення тісної інтеграції елементів управлінського та стратегічного обліку;
- організація комунікаційного процесу на основі поєднання моделей «зверху вниз» з використанням декомпозиції та «знизу доверху»;
- інтеграція систем обліку, аналізу, менеджменту та планування;

- селективний підбір інструментів обліку;
- гнучкість та здатність до оперативного реагування на зміни у внутрішніх та зовнішніх параметрах діяльності підприємства;
- економічність (ефект від впровадження облікової системи з креативним підходом повинен перевищувати витрати на його організацію та здійснення).

Облікова система «нового типу» з її основними цільовими орієнтирами та пріоритетними цілями характеризується активною участю у розробці концепції фінансового управління; інформаційним та методичним сервісом для менеджменту; сприянням координації процесу управління, у тому числі окремих заходів; функціональною підтримкою менеджменту та контролю за реалізацією управлінських рішень.

У розрізі окремих фаз управлінського циклу слід передбачити специфічний набір завдань обліку. Основою для формулювання завдань облікової системи є концепція управління та характеристика управлінського процесу. Окремі ланки креативної облікової системи проектують виходячи з функціональних потреб менеджменту. Залежно від їхніх потреб можуть бути використані різні інструменти, спрямовані на покращення ліквідності, прибутковості чи важелів стратегічного обліку. Система креативного підходу до інформаційних потреб менеджменту включає в себе такі елементи:

а) дослідження та вивчення ризиків, у тому числі система раннього попередження та реагування;

б) стратегічне планування (рекомендують використовувати такі методи як мозкова атака, метод Дельфі, вартісний та портфельний аналізи, бенчмаркінг, розробка сценаріїв, Balanced Scorecard та інші);

в) інтегрована система бюджетів, ключовим інструментом якої є інтегрований бюджет основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства;

г) система обліку та розрахунку витрат і доходів, яка ґрунтується на аналізі точки беззбитковості, розподілі витрат на постійні та змінні, розрахунку суми покриття та витрат втрачених можливостей тощо;

д) стратегічний облік та бюджетний контроль (ідентифікація фактичних даних, план/факт порівняння та аналіз відхилень).

Інформація, яку продукує креативний облік має відповідати таким основним критеріям: містити ключ для вирішення існуючих проблем; визначати шляхи досягнення намічених цілей; засвідчувати рі-

вень точності прогностичних оцінок; бути релевантною та систематизована у зручній для розуміння і прийняття рішень формі. Інформаційні потреби менеджменту розміщені в таких основних площинах як: ліквідність та фінансування; доходи та витрати; фінансова стратегія, управління ризиками.

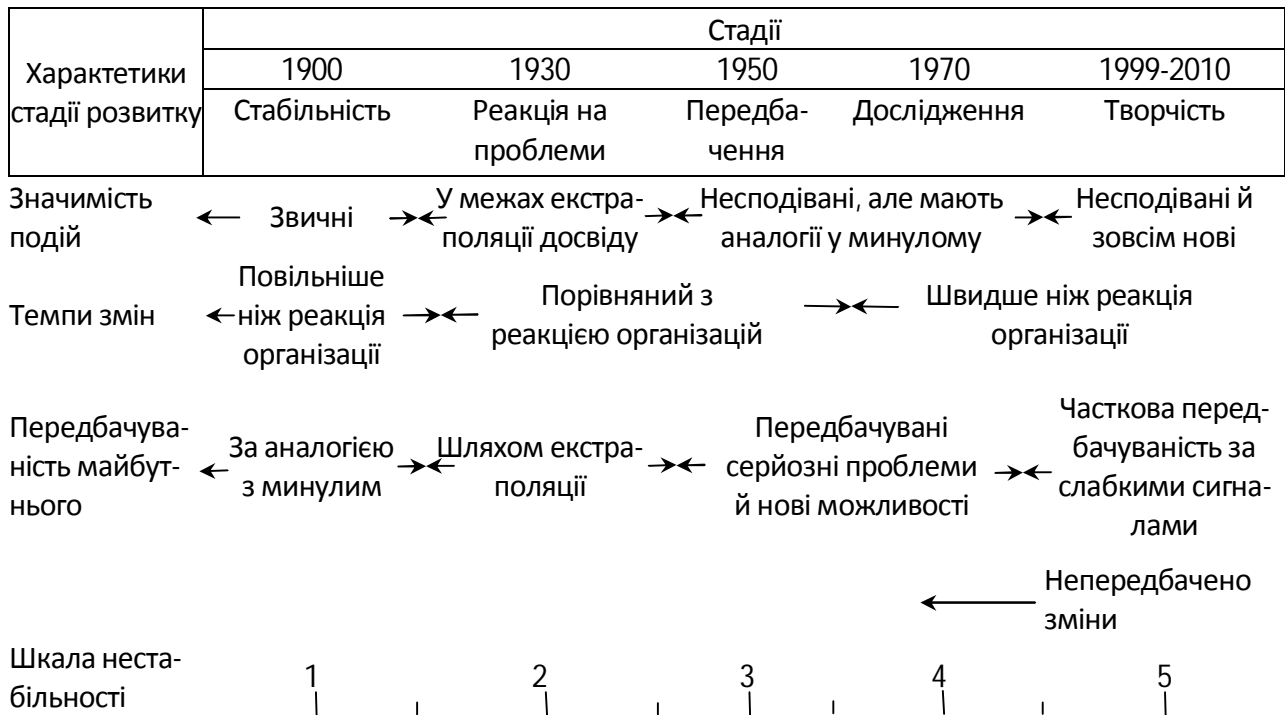
У сучасних умовах інтернаціоналізації підприємницької діяльності, нестачі ресурсів і прискореного технічного відновлення конкуренція не слабшає, а посилюється. Проблеми виробництва й збуту продукції ускладнюються, до того ж з'являються інші явища: технологічні прориви, старіння, зміни в структурі економіки й ринку, відносини між організацією й державою, організацією й суспільством. Суто підприємницькі турботи не замінюють постійних турбот про конкуренцію й виробництво, а накладаються на них. Для організації стало реальністю те, що звичний світ маркетингу й виробництва змінився незвичним світом незнайомих технологій, несподіваних конкурентів, нових запитів споживачів і більш жорсткого соціального контролю.

У другій половині ХХ століття кількість нових завдань, обумовлених змінами середовища, неухильно зростає. Багато з них були принципово новими й не могли бути вирішеними виходячи з досвіду, отриманого у першій половині століття. Множинність завдань, поряд з розширенням географічних меж ринкової економіки, призвела до подальшого ускладнення управлінських проблем. Складність і новизна створюють зростаюче навантаження на вищу ланку керівників, тоді як сукупність управлінських навичок, вироблених у першій половині століття, усе менше відповідає умовам їх вирішення.

Нові завдання виникають все частіше. Новизна, складність і темп їх появи підвищують імовірність стратегічних несподіванок про що свідчить рис. 3.

На рис. 3 показано послідовну зміну завдань з погляду трьох характеристик нестабільності: ступеня звичності, темпу змін і передбачуваності майбутнього.

На підставі історичної ретроспективи можна стверджувати, що жоден з варіантів методик та організації облікового процесу не можна уважати ні взаємовиключним, ні, тим більше, абсолютним. Кожна стадія розвитку організацій вимагала розв'язання певних завдань, а, отже, відповідних інформаційних ресурсів. Сучасний стан розвитку організацій характеризується одним словом «творчість», а тому й підхід щодо інформаційних ресурсів для менеджменту, які формує система обліку – повинні бути креативними (тобто творчими).



**Рис. 3. Посилення нестабільності середовища організації<sup>1</sup>**

Посилення нестабільності примусило управлінську практику виробити ряд методів організації діяльності в умовах зростаючої непередбачуваності, новизни й складності оточення. Чим складнішим й несподіванішим стає майбутнє, тим відповідно більше ускладнюються системи управління, причому кожна наступна стадія її розвитку доповнюється новими елементами і стає більш складною, що викликає ускладнення системи обліку.

У розвитку управлінських систем можна виділити чотири етапи:

1. Управління на основі контролю за виконанням (постфактум).
2. Управління на основі екстраполяції, коли темп змін прискорюється, але майбутнє ще можна передбачати шляхом екстраполяції минулого.
3. Управління на основі змін, коли почали виникати несподівані явища й темп змін прискорився, однак не настільки, щоб не можна було вчасно передбачити майбутні тенденції й визначити реакцію на них.

<sup>1</sup> Ансофф І. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко. – М.: Экономика, 1989. – С.49

4. Управління на основі екстрених рішень, яке формується за останніх часів, в умовах, коли багато важливих завдань виникають настільки стрімко, що їх неможливо вчасно передбачити<sup>1</sup>.

Не дивлячись на трансформацію систем управління, облік залишається на рівні першого етапу розвитку управлінських систем, а отже, не задовольняє інформаційних потреб менеджменту.

Українським підприємствам, які функціонують у найскладнішому соціально-політичному й економічному середовищі, що обумовлено переходом від однієї до іншої економічної доктрини, необхідно використовувати зарубіжний управлінський досвід і досвід створення облікових систем та їх розвитку з урахуванням специфіки національних умов.

Еволюція управлінських систем спрямована на вирішення проблем, пов'язаних зі зростаючою непередбачуваністю подій, а також з можливістю передбачати майбутнє.

Проблеми, що виявляють у ході спостереження за зовнішнім середовищем не можна вирішити без достатньої інформації. Одні з них настільки очевидні й конкретні, що організація може сама дати оцінку їх вагомості й вжити відповідних заходів для їх розв'язання. Назвемо їх проблемами, обумовленими сильними сигналами. Про інші проблеми відомо лише за слабкими сигналами – ранніми і неточними ознаками настання важливих подій. Для отримання такої інформації, має бути налагоджене спостереження, чутливе до попереджуючих сигналів. Крім того, загально організаційне управління й інші підрозділи організації мають виробити у себе позитивне ставлення до змін, бути готовими до прийняття ризикованих рішень і вміти вирішувати проблеми, спираючись не на минулий, а на новий досвід. У реальному житті деякі проблеми не можуть бути врахованими і в подальшому перетворюються на стратегічні несподіванки. Управління ризиками та стратегічними несподіванками найбільш уразлива ланка менеджменту, яка потребує інформації принципово іншої від тієї, що генерує фінансовий та управлінський облік. Така інформація носить стратегічний характер, її створюють на запит користувача, що вимагає кардинальних змін методики отримання інформаційних ресурсів в системі обліку та зміни всієї концепції формування облікової інформації. Це спричинено тим, що:

1. проблема виникає раптово й всупереч очікуванням;

---

<sup>1</sup> Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко. – М.: Экономика, 1989. – С.324-331

2. вона ставить нові завдання, для вирішення яких організація не має досвіду в минулому;
3. неможливість прийняти контрзаходи, що призводить або до великого фінансового збитку, або до погіршення можливостей отримання прибутків;
4. контрзаходи повинні бути прийняті терміново, але звичайний, існуючий в організації порядок формування інформаційних ресурсів цього не дозволяє.

Найбільші труднощі виникають під час дії всіх названих факторів, коли минулі стратегії й плани втрачають сенс, інформація, яку потрібно засвоїти й вивчити, йде потоком, висуваються нові завдання, а тому організації загрожують інформаційні перевантаження. Раптовість та імовірність великої втрати усвідомлюється персоналом організації настільки широко, що виникає загроза загальної паніки. Ініціатива знизу, яка у звичайних умовах прискорює прийняття контрзаходів, в умовах стратегічної несподіванки втрачає дієвість і навіть може виявитися небезпечною.

Отже, без стратегічного обліку неможливо реалізувати управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, оскільки менеджери позбавлені необхідної інформації.

Розвиток облікової системи пов'язаний з удосконаленням її математичного і технічного проектування. Такі методи як статистичний аналіз, лінійне програмування, методи оцінки і перегляду планів, регресивний аналіз – значно підвищують ефект від використання інформації в поліпшенні роботи, особливо при розробці планів, а тому перед обліковою системою постають проблеми:

- оцінки факторів оточуючого середовища;
- оцінки стійкості компанії;
- визначення корисності інформації та пріоритетності її отримання;
- визначення поточних ресурсних і часових орієнтирів діяльності;
- забезпечення зворотного зв'язку;
- отримання показників для різних видів аналізу.

Облікова система не повинна бути замкнута сама в собі, її вплив на оточуючі соціально-економічні умови – безспірна, як і роль обліку у розвитку економіки.

Управління організацією в наш динамічний час є складним процесом, який не можна виконати успішно, керуючись сухими звичними формулами та інформацією фінансових звітів. Керівник повинен

поєднати розуміння загальних істин і важливість численних варіацій, завдяки яким ситуації відрізняються одна від іншої.

Очевидно, що при швидкій зміні ситуації система обліку повинна бути гнучкою адаптивною. Очевидним видається, що менеджери повинні приймати рішення настільки швидко, наскільки існує в цьому необхідність. Ускладнює ситуацію те, що жодна організація не може бути «островом у собі», через те, що вони залежні від навколишнього світу – від зовнішнього середовища – як відносно своїх ресурсів, так і відносно споживачів, користувачів, їхніх результатів, яких вони прагнуть досягти.

Термін зовнішнє середовище включає економічні умови, споживачів, профспілки, урядові акти, законодавство, конкуруючі організації, систему цінностей у суспільстві, суспільні погляди, техніку й технологію тощо.

З кожним роком керівництву доводиться враховувати все більшу кількість факторів зовнішнього середовища, які носять глобальний характер, а тому для досягнення успіху фірмам доводиться конкурувати на іноземних ринках і протистояти конкуренції іноземних компаній на внутрішньому ринку.

А чи враховує це система обліку? Відповідь однозначна – Ні.

Підхід до науки про облік на основі принципу рефлексії (самоусвідомлення) передбачає вивчення різноманітних аспектів – філософських, соціологічних, соціально-психологічних, культурологічних, економічних, педагогічних та ін<sup>1</sup>.

Облікову систему не можна перетворити в щось нове, якщо, з одного боку, усередині її немає паростків цього нового, а з іншого боку – у зовнішньому середовищі немає відповідних умов. Разом з цим для її оновлення необхідна критична маса науковців, здатних креативно мислити.

У процесі перетворень відбувається заміна діючої (старої) системи на нову. При цьому виділяється ряд проміжних етапів, кожний з яких характеризується певними результатами. Серед них виділяють:

- виразне бачення й конкретний проект нової системи;
- створення, вирощування й зміцнення паростків нового;
- подолання існуючих системних перешкод;
- вбудовування, уживляння елементів нового в систему.

---

<sup>1</sup> Пушкар М. С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – С.94



Важливо підкреслити, що в реальності перетворювальні процеси йдуть не послідовно й не лінійно; вони переплетені, їх важко відокремити один від одного. У них немає строгої логіки, яку можна представити у вигляді послідовного алгоритму дій. Вони можуть впроваджуватися одночасно, а динаміка й характер взаємозв'язку можуть різним чином мінятися на різних етапах. Наприклад, паростки майбутнього можуть виникнути раніше, ніж формується виразне його бачення. Але завдяки формуванню такого бачення починається більш ефективно управління процесом вирощування цих креативних пагонів. На певнім етапі свого формування бачення трансформується в концепцію або проект нової системи, що також впливає на конкретизацію й коригування процесу створення бізнес-елементів.

Аналогічно, подолання системних перешкод починається не за календарним планом, а в міру необхідності глибоких змін, що здійснюються на основі впровадження нових облікових підсистем чи виділення нових об'єктів обліку. З активного захисту їх як нового й починається подолання системних перешкод.

Перетворювальні процеси являють собою складну системну організацію, у якій спочатку виділяється свого роду запуск, а в певний момент виникає механізм самоорганізації.

Облікову систему проектують під впливом цілого ряду зовнішніх факторів: політичних, економічних, соціальних, культурних, юридичних і та ін., тому з традиційного обліку виділяють кардинально нові модифікації обробки економічної інформації, що отримують назви: креативний облік, соціальний облік, облік людських ресурсів тощо.

Важливість оновлення системи обліку пояснюється й тим, що одним з основних факторів економічного зростання в постіндустріальному суспільстві є інформаційні ресурси, а їх використання дає значний економічний ефект на економії факторів виробництва при впровадженні нових технологій і техніки.

Умовою виникнення реальної потреби у перетвореннях існуючої облікової системи в розвинуту є наявність зацікавленості (подекуди навіть особистої) менеджерів. Перш за все вони повинні бачити своє місце в новій системі, стати критиками застарілих підходів до методології, методики та організації обліку, який є засобом управління і виконує сервісну функцію для системи менеджменту, що й означає посилення його інтелектуальності та науковості<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія.– Тернопіль: Карт-бланш, 207. – С. 74

У керівників підприємства існують два можливих підходи до запуску перетворень облікової системи. Перший підхід заснований на формуванні бачення шляхів розвитку підприємства та його цілей. Один з варіантів реалізації такого підходу припускає, що менеджери, особливо вищого рівня, самостійно дозрівають до розуміння необхідності кардинальних змін і виробляють наукове бачення майбутньої системи, формулюють нові цілі та стратегію. Основний акцент робиться на навчання й розвиток не лише облікового апарату підприємства, а й менеджерів різних ієрархічних рівнів.

Другий варіант передбачає, що на підприємство приходить новий керівник зі своєю командою, члени якої розуміють необхідність і бачать способи здійснення перетворень у процесі інформаційної системи. Цей варіант зустрічається частіше, він більше ефективний, але є істотно дорожчим і вимагає значних зусиль.

Другий підхід пов'язаний з появою креативних проявів усередині існуючої системи та здійснення її реструктуризації. Часто такі прояви виникають поза усвідомленим зв'язком із цілями перетворень. За своїм змістом ці новації можуть бути самими різними – від впровадження інформаційних систем до виявлення нових об'єктів обліку, але розвиток їх тією чи іншою мірою впливає на роботу різних систем підприємства, що призводить до переосмислення завдань діяльності, формування її нового бачення і розуміння необхідності перетворень. Характерний приклад щодо впровадження корпоративної інформаційної системи на підприємствах, що мають сучасні інформаційні, а їх менеджери знають, як вони втягують одну за іншою ланки управління в роботу по-новому. Цей варіант запуску перетворень можна назвати природним, але його впровадження у більшості випадків не призводить до постановки нових завдань і виробленню відповідної стратегії.

Реальна трансформація старого обліку в нову систему починається зі створення умов для креативного мислення обліковців та менеджерів у термінах інформаційної технології обробки даних і усвідомлення потреби у принципово новій інформації – виникнення нової сфери бізнесу з отримання знань та нової сфери діяльності, нових форм і методів управління. Виникнення креативного підходу до обліку і його розвитку – справа делікатна, що потребує подолання опору персоналу. Безліч факторів, включаючи системні перешкоди й випадки опору змінам, можуть зашкодити цьому процесу.

Одним з можливих шляхів у подоланні опору змінам може бути створення механізму реалізації нових ідей усередині діючої системи у вигляді комітету наділеного широкими повноваженнями у сфері інновацій з системи обліку. При цьому впроваджувані інновації повинні бути одночасно орієнтовані й на підвищення ефективності функціонуючої системи управління. Реалізується такий підхід у розробці нових проектів, у підборі перспективних менеджерів і фахівців, здатних швидко впровадити й трансформувати їх у механізм майбутніх перетворень.

Важливим моментом у створенні такого комітету є організація ділової взаємодії між менеджерами, що займаються інноваційними проектами й створенням нових бізнес-процесів. У цій взаємодії й неформальному спілкуванні формується своя інноваційна субкультура, яка за правильного управління цим процесом стане основою зміни організаційної культури підприємства.

При використанні креативного підходу до створення нового інформаційного середовища – участь менеджерів середнього й нижнього рівнів управління обов'язкова порівняно із традиційним обліком істотно посилюється, хоча відповідальність, звичайно, залишається різною в обліковців і менеджерів. Таке підвищення ролі менеджерів відбувається за рахунок їхньої особистої участі в інноваційних проектах. Залучення до цього процесу менеджерів усіх рівнів управління робить реалізацію проектів більш проробленими, динамічними, стійкими, що закладає основи необоротності змін.

Психологічні зрушення у свідомості інформаційних менеджерів (бухгалтерів) – ключ до реального реформування системи обліку. Зрозуміти, що в адекватному інформаційному просторі закладена можливість розвитку компанії в сучасних ринкових умовах не просто, а реалізувати його в планах роботи ще складніше, тому для лідера підприємства потрібні рішучі й нестандартні а також нові облікові технології.

Слово «прорив» звучить різко, революційно й асоціюється з агресією, руйнуваннями, але за правильного їх проведення вона може носити еволюційний характер. Вирощування нової системи обліку усередині функціонуючої є процесом поступового здійснення змін, які проходять без потрясінь, майже непомітно. Виникнення й ріст нової системи не викликає в більшості персоналу різкого опору, а за їх наявності розробляють заходи з їх подолання (стимулювання, кар'єрний ріст, навчання та ін.).

Зростаюча інтелектуалізація світового ринку супроводжується знеціненням і витісненням з нього застарілих технологій та появою продуктів новітніх технологічних поколінь, які спираються на останні наукові досягнення. В економічно розвинутих країнах на зміну п'ятого технологічного укладу йде шостий уклад, пов'язаний з нанотехнологіями, ключовими факторами якого стануть біотехнології, системи штучного інтелекту, глобальні інформаційні мережі та інтегровані високошвидкісні транспортні системи. Прогрес у технологіях призведе до подальшої глобалізації економіки, формування єдиного світового ринку товарів, капіталу і праці.

Розвиток світового господарства інноваційним шляхом та революційні зміни в науці і техніці стали фундаментом "економіки, заснованої на знаннях" або "інтелектуальної економіки". Поняття "інтелектуальної економіки" знайшло своє відображення у визнанні того, що наукові знання безпосередньо визначають параметри економічного зростання, створюючи основу для інновацій та формування висококваліфікованої робочої сили. В інтелектуальній економіці відбувається заміщення праці знаннями, коли знання залучаються до безпосередньої обробки ресурсів і саме знання, а не праця, стають джерелом вартості. Визначальними факторами інтелектуальної економіки виступають знання, які на відміну від інших ресурсів характеризується невичерпністю, та *творчим* потенціалом працівників. Змінюються форми організації виробництва і праці, відбувається розширення функцій працівника, перехід від його вузької кваліфікації до "універсального" працівника, здатного творчо аналізувати і синтезувати інформацію, розуміти сутність проблеми, коригувати технологічний процес. В інтелектуальній економіці роль обліку та його можливості впливу на економічні процеси підприємства визначатиметься виключно інтелектуальним потенціалом, креативним підходом та здатністю генерувати нові знання (нову інформацію).

І, як висновок, хочеться зазначити, що всі аспекти господарської діяльності взаємопов'язані. Проблеми обліку, аналізу, планування, маркетингу, управління, фінансів та інших функціональних сфер діяльності, як і економіки в цілому, нерозривні. Зв'язок між ними не односторонній – облік впливає на всі аспекти діяльності, і, в той же час, знаходиться під їх впливом. Таке розуміння діалектичного зв'язку економічних наук відкриває широкі горизонти для їх розвитку та використання для поліпшення практичної діяльності підприємств.

### **1.3. Управлінський облік: нові підходи, ідеї, концепції**

У читачів, які знайомиться зі змістом цього розділу можуть виникнути конкретні питання, а саме: чому не розглядаються традиційні і звичні для нашого уявлення напрями удосконалення системи фінансового обліку і зокрема, удосконалення форм фінансової звітності на основі відповідності/ невідповідності міжнародним стандартам, удосконалення облікових реєстрів на основі додавання/ вилучення інформації, яка в них міститься, удосконалення аналітичного обліку тощо? Проте метою цього дослідження є не розгляд таких традиційних підходів, а зосередження уваги на глобальних проблемах, які стосуються безпосередньо всієї системи обліку і, зокрема управлінського обліку, які відомі в усьому світі, і будуть найбільш актуальними в майбутньому. Це пов'язано в першу чергу з тим, що управлінський облік є специфічною інформаційною системою, основна мета якої – забезпечити користувачів інформацією для прийняття оптимальних управлінських рішень у всіх сферах людської діяльності й на всіх рівнях управління.

Необхідність дослідження проблеми управлінського обліку пов'язана, по-перше, з тим, що фундаментом сучасної економіки є організація, яка підлягає управлінню і метою якої є досягнення результату, а система обліку призначена для інформаційного забезпечення ефективного управління цією організацією; по-друге, сучасний період глибоких змін і трансформацій можна охарактеризувати як інформаційно-інтелектуальний. Очевидно, що зміни повинні також стосуватись однієї із традиційних інформаційних систем – фінансового обліку. Отже, проблема інформаційного відображення діяльності підприємств повинна посісти особливе місце в їх майбутній діяльності. Це пов'язано, головним чином, з перетворенням інформації у ключовий ресурс підприємств, а тому буде вимагати змін в економічній теорії, теорії обліку та практичній діяльності підприємств.

В умовах ринкових відносин, посиленням конкуренції отримати конкурентні переваги неможливо не впливаючи на механізм підприємства, який потребує безперервного удосконалення. Система обліку, як інформаційна база управління, повинна використовувати такі методи обробки даних і отримання інформації, які б забезпечували вплив менеджерів саме на механізм діяльності підприємства з метою збільшення вартості підприємств. Отже, управлінський облік повинен

формувані інформацію, яка б сприяла удосконаленню, перш за все, бізнес – процесів. З іншого боку, ідентифікацію про внутрішні бізнес-процеси, які підлягають удосконаленню, використовують з метою посилення конкурентних переваг. Ефективність бізнес-процесів є одним із основних параметрів, який визначає створення цінності для споживачів, що в свою чергу, характеризує наявність інтелектуального капіталу і, в той же час, відбивається на його вартості та відповідно, на вартості підприємства.

Зміни, спрямовані на удосконалення будь-якого процесу діяльності або його результатів, це інновації, які все більше й більше визначають генеральну лінію перспективного розвитку підприємства. Характерною особливістю сучасного етапу економічного розвитку розвинених країн є інноваційний шлях розвитку, в основі якого лежить цілеспрямований процес пошуку, підготовки і реалізації інновацій. Зміна характеру та значення нововведень в економіці, яке ґрунтується на знаннях, відставання Західної Європи від США і Японії в сфері перспективних технологій, розширення ЄС на схід – це ті чинники, що лежать в основі розробки нових напрямів інноваційної стратегії Західної Європи.

Вибір інноваційного шляху розвитку пояснюється такими особливостями сучасного періоду:

- суттєвішими проблемами, які постійно виникають в енергозабезпеченні всіх галузей економіки;
- необхідністю отримання конкурентних переваг на ринку.

У сучасний період інновації є найважливішим чинником економічного зростання, умовою не лише виживання, й довгострокового функціонування підприємств і організацій.

Економічні проблеми, які визначають розвиток України, особливо в останні роки, також змушують впроваджувати інноваційні технології, в першу чергу, спрямовані на суттєве покращення енергозабезпечення та енергозбереження, зниження енергоємності та ресурсовитратності виробництва. Без вирішення цих завдань говорити про конкурентоздатність вітчизняних підприємств на світовому ринку неможливо.

Інноваційна діяльність – складна та динамічна діяльність, ефективність якої залежить не лише від внутрішніх механізмів галузі та окремого підприємства, а й від взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем. Нові ідеї, винаходи, новації повинні стимулюватись не лише підприємством, а й зовнішнім середовищем і, зокрема, державою.

Інноваційні процеси вимагають значних інвестицій і нових управлінських підходів з урахуванням особливостей функціонування розвитку економіки в умовах ринкових відносин. Проте без адекватних інформаційних ресурсів для управління інноваційними процесами, пов'язаних з вибором найоптимальніших із них, економічні проблеми і, зокрема, енергозбереження та енергозабезпечення вирішити неможливо.

Отже, виникає необхідність формування системи управлінського обліку інноваційних процесів, яка дозволила б інформаційно підтримати ефективну державну інноваційну політику, а отже, й кожного підприємства в умовах невизначеності та глобалізації економіки, зокрема. Актуальність цієї системи зростає з урахуванням особливостей інноваційного процесу, які вимагають специфічних підходів до вирішення облікових проблем.

Входження України у європейські та світові інституції в найближчій перспективі призведе до різкого загострення конкурентної боротьби між вітчизняними і зарубіжними підприємствами і, особливо, випуску наукомісткої продукції. Вже в кінці минулого тисячоліття передові фірми заходу основною передумовою перемоги у конкурентній боротьбі вбачали наявність інтелектуального капіталу, як бази створення інноваційної продукції, яка високо ціниться на світових ринках. Звідси висновок, що неможливо будувати підприємницьку діяльність і розвиток усієї країни на використанні дешевої праці. Економія на заробітній платі не забезпечує цінних (конкурентних) переваг (низька заробітна плата не стимулює розвитку інноваційних процесів та створення інновацій). У цих умовах надзвичайно важливе значення має вміння правильно оцінити стан інтелектуального капіталу й ефективно його використовувати з метою не лише збереження, а й посилення власних позицій на відповідних ринках.

Відсутність ефективної системи управління інноваційними процесами є однією з основних причин унеможливлення комерційного успіху нововведень.

У постіндустріальну епоху посилюється роль і значення соціальних чинників функціонування та розвитку підприємств, потенціал успіху яких в конкурентному ринковому середовищі визначається не стільки розмірами капіталу та засобами праці, скільки кваліфікованим персоналом, стилем керівництва, ціннісними орієнтирами тощо.

Отже, основним завданням сучасного періоду є досягнення найвищих світових стандартів продуктивності праці, яких реально можна досягти використовуючи лише надактивний капітал (інтелектуальний), здатний створити інноваційну продукцію, що є важливим чинником підвищення конкурентоздатності вітчизняних підприємств.

Завданням системи управлінського обліку при цьому виступають формування та використання таких економічних і фінансових параметрів, які б дозволили:

- *по-перше*, ефективно управляти затратами і результатами\*;

Примітка редактора. Автор у своїх наукових працях розкриває терміни витрати і затрати, тоді логічно цей пункт подати у редакції: «ефективно управляти витратами, затратами та результатами»

- *по-друге*, достовірно оцінювати ефективність інноваційних процесів на основі співставлення доходів (вигод) від реалізації інноваційної продукції та затрат на створення й упровадження інноваційних процесів за принципом „затрати – вигода”.

В умовах трансформації національної економіки у багатьох підприємств виникають труднощі при залученні інвестицій у запропоновані ними стратегічні інноваційні проекти. З метою знизити ризик прийняття неправильних управлінських рішень щодо реалізації того чи іншого проекту, необхідно використовувати відповідні інструменти, зокрема, які будуються на основі математичних моделей і методів міжгалузевого балансу

Для ефективного управління інноваційними процесами важливо створити економічний механізм, який би опирався на обліково-аналітичну систему, здатну сприяти прийняттю оптимальних управлінських рішень. Основною проблемою при цьому є формування таких інформаційних ресурсів, які б сприяли створенню конкурентоздатної продукції, тобто досягненню оптимальних затрат на одиницю споживої вартості.

Зміни у сфері економіки супроводжуються трансформацією бізнес-процесів і, як наслідок, вони потребують удосконалення інформації для управління ними. У зв'язку з цим, виникла потреба охарактеризувати особливості подальшого удосконалення системи управлінського обліку.

Розвиток нових технологій і ринків призвели до того, що у всьому світі економічне зростання суб'єктів господарювання вимірюється питомою вагою інтелектуального капіталу в собівартості робіт, продукції та послуг. Цей процес характеризують як перехід до постінду-



стріальної економіки, яка базується на знаннях і яка буде домінувати у XXI столітті.

На відміну від індустріальної основу постіндустріальної економіки складають галузі, які виробляють продукцію з надзвичайно високою питомою вагою людського інтелекту (інформатика, біотехнологія, мікроелектроніка). Оскільки саме інтелектуальний капітал забезпечує можливість використання матеріального та фінансового капіталу, він стає основою всієї економіки. Окремі дослідники вважають, що суб'єктами інтелектуального капіталу є близько 40% всього працездатного населення розвинутих країн. Свідченням тієї важливої ролі, яку відіграють в сучасних корпораціях ці суб'єкти, є розрив в оцінці матеріальних активів і ринкової вартості цих корпорацій.

Людський фактор, як носій інтелекту та першопричина інновацій в процесі діяльності і його результату, є провідним фактором, який визначає сучасний рівень економічного розвитку будь-якої країни. Інтелектуальний капітал є особливим видом капіталовкладень, втіленим у знаннях, уміннях, досвіді, кваліфікації людей, що визначає ступінь міжнародної конкурентоздатності країни і головним стратегічним ресурсом.

Отже, виникає проблема оцінки людського інтелекту (інтелектуального капіталу) та його співставності в системах обліку різних країн. Оскільки проблема ефективного використання інтелектуального капіталу є найбільш актуальною для кожної країни, тому особливе місце повинна зайняти в сучасний період проблема ефективного використання інтелектуального капіталу, що пояснюється важливим значенням цієї складової при визначенні внутрішньої та зовнішньої політики кожної держави.

З цією проблемою тісно пов'язана інша, не менш складна, – яку систему стимулювання працівників розумової праці потрібно сформувати на підприємстві для того, щоб воно було здатне залучати і, як можна більше, утримувати працівників розумової праці у складі власного персоналу. Підприємства повинні будуть докладати максимум зусиль для задоволення своїх кваліфікованих інтелектуальних працівників. У цих умовах інтереси таких працівників повинні бути понад усе, адже залучити та утримати таких працівників стає дедалі важче. Крім того, необхідно створити для них відповідні умови праці, для досягнення максимальної ефективності та продуктивності праці. Отже, нам необхідно виробити нові концепції „ефективності” та „продуктивності” цієї праці, вміти оцінювати та вимірювати цю ефе-

ктивність. „У той же час ефективність і продуктивність не повинні відображатись у фінансових показниках, інакше вони втратять будь-який сенс для працівників розумової праці і не отримають їх підтримки. А ефективність в не фінансовому розумінні цього слова – це споживча цінність”<sup>1</sup>.

Розвиток інформаційних технологій викликав зміну в структурі ресурсів, тому сучасні системи менеджменту, крім уже відомих ресурсів – фінансових, трудових, матеріальних і нематеріальних, додатково включають інформацію, яка є одним із ключових і в значно більшій мірі, ніж будь-який інший ресурс, створює конкурентні переваги.

Основним завданням створення інформаційних ресурсів є надання суб'єктам управління інформації, необхідної для реалізації конкретних функцій управління і, зокрема, реалізації ефективних управлінських рішень.

З огляду на це, актуальною проблемою сучасного періоду є ідентифікація інформації як ресурсу, його розвитку і ефективного використання для управління підприємством в умовах динамічності, мінливості і невизначеності зовнішнього середовища.

В наш час необхідні інші інструменти для оцінювання активів підприємства з метою достовірного вимірювання реальної цінності підприємства. Ми не можемо не реагувати на те, що у найбільш успішних фірм світу вартість нематеріальних активів перевищує матеріальні у кілька разів. Нам слід визнати, що існуючі традиційні прийоми обліку не дозволяють оцінити невідчутні актив, тому потрібно об'єднати зусилля на розробку методик оцінки саме в цьому напрямі, а не дискутувати постійно з приводу того чи існує, чи не існує в Україні управлінський облік. Слід також замислитись над тим, що в умовах глобалізації нам необхідні більш удосконалені інструменти і важелі для оцінювання найбільш цінних активів – природних ресурсів.

Перехід України до ринкових відносин у сфері економіки вимагає адекватної інформації для ефективного управління обмеженими ресурсами, які є у розпорядженні кожного підприємства, тому й систему фінансового обліку слід трансформувати відповідно до нових умов функціонування підприємств. Такого висновку також дійшов один із найвідоміших сучасних економістів П.Друкер, який вважає,

---

<sup>1</sup> Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос.-М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – С.91

що „Радикальніше всього ми можемо змінити найбільш традиційну із наших інформаційних систем – бухгалтерський облік”<sup>1</sup>.

Необхідність у трансформації традиційної системи обліку пояснюється тим, що в умовах ринкових відносин кожна організація (підприємство) самостійно обирає напрями розвитку, види продукції, обсяги виробництва, політику збуту продукції, соціальну та інвестиційну політику. Тому на кожному підприємстві необхідно створити власне „ноу-хау” – специфічну інформаційну систему для прийняття управлінських рішень. Цією системою і є система управлінського обліку, адже на кожному підприємстві виникає потреба накопичувати інформацію (із внутрішніх і зовнішніх джерел) за різноманітними аспектами для більш ефективного планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Зміни повинні стосуватися методологічних прийомів, які б дозволили формувати інформацію в умовах альтернатив для прийняття ефективних рішень. З іншого боку, система обліку повинна мати можливість оцінити об’єкти, які не були притаманні традиційній системі, зокрема, це стосується невідчутних активів, інформаційних та природних ресурсів тощо.

Актуальною проблемою забезпечення ефективної роботи й конкурентоздатності підприємств в сучасних умовах є перебудова системи обліку в напрямі її переорієнтації, з одного боку, на зовнішніх користувачів, а з іншого – на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, що зумовлює необхідність посилення інформаційних функцій обліку та його цільового спрямування.

Облік, як частина загальної інформаційної системи підприємства, повинен розвиватися, зменшуючи невизначеність у процесі управління, адже лише за рахунок системної (інтегрованої) інформації можливо уникнути невизначеності, яка збільшує ризик прийняття неправильних управлінських рішень.

Постіндустріальна економіка має свої особливості, які для індустріальної економіки скоріше є протиріччями, ніж закономірністю. До таких протиріч можна віднести:

- уповільнення темпів зростання продуктивності праці при одночасному стрімкому зростанні технологій та прискоренні темпів науково-технічного прогресу;

---

<sup>1</sup> Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос.-М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – С.150.

- невідповідність балансової та ринкової вартості активів суб'єктів господарювання.

Аналіз існуючих критеріїв та видів оцінок показав, що вони не дозволяють оцінити реальну вартість наявних ресурсів та їх внеску в результати бізнесу. Вони також не дозволяють оптимізувати наявні ресурси з метою підвищення ефективності діяльності. Збільшення різниці між ринковою та балансовою вартістю активів підприємства можна пояснити зростанням ролі нематеріальних активів, таких як інтелектуальний капітал, репутація, незавершені науково-дослідницькі розробки, командна робота, корпоративна культура тощо. Головною причиною початку пошуку нових інструментів оцінки вартості та ефективності діяльності фірм деякі сучасні наукові дослідники – економісти називають відсутність методології оцінки нематеріальних невідчутних активів, непристосованість стандартів обліку, недосконалість традиційних оцінок для відображення нематеріальних активів у балансі<sup>1</sup>.

Враховуючи інтенсивність змін, які відбуваються в системі менеджменту, стає дивним як можна відображати процеси, що відбуваються в сучасному світі на сучасних підприємствах на основі традиційної моделі фінансового обліку та його традиційних підходів, які було започатковано більше ніж 500 років тому, ще у праці італійського математика Луки Пачолі – “Трактат про рахунки і записи” і які в концептуальному їх розумінні використовують по сьогоднішній день бухгалтерами усього світу. Як не парадоксально, проте слід констатувати, що глобальні зміни які відбулись за 500 років з того часу, на жаль, не вплинули на розвиток системи обліку. Тому значна частина науковців та практиків висловлюють думку про те, що сучасна система обліку не відповідає концептуальним засадам сучасного менеджменту та глобальним процесам, які відбуваються в сучасний період<sup>2</sup>.

Ряд дослідників, у тому числі й П.Друкер, вказують на невідповідність сутності економічних показників, генерованих у системі обліку, економічним потребам сучасного бізнесу. Останній довів, що замість звичайного прибутку більш прийнятною величиною є економічна додана вартість, пропонована Джоелом Штерном та Бенкетом Стюартом. Центральним стрижнем такого підходу є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею та реалізацією.

---

<sup>1</sup> <http://www.cfin.ru>.

<sup>2</sup> Там же

Окремі фахівці вважають, що „однією із галузей людських знань, яка знаходилась десятиліттями в полоні стереотипів і лише відносно недавно почала з запізненням, але все таки дещо змінюватись, є бухгалтерський облік”<sup>1</sup>.

Модель системи майбутнього обліку, яка в цій статті запропонована автором, може бути сприйнята традиційними бухгалтерами як бухгалтерське єретицтво, бо все те, про що йдеться в цій статті не відповідає жодному із стандартів так званого бухгалтерського обліку. Я пропоную сприймати мої пропозиції у якості одного із варіантів моделі, який може бути використаний в системі управлінського обліку, створеної виключно для потреб управління. До того ж, ця модель буде використовуватись у майбутньому, тому все буде залежати від того, наскільки швидко ми можемо просунутись у своєму розумінні щодо корисності створення системи обліку для системи менеджменту.

Звідси можна сформулювати одне із завдань, яке полягає у спробі сформулювати уявлення про модель обліку у майбутньому.

Постіндустріальний період, інформаційне століття або епоха нової економіки характеризується зростаючим значенням нематеріальних активів (невідчутних активів). У своїх дослідженнях ми все частіше звертаємось до якостей людини, які мають нематеріальну форму, але мають значно більшу цінність, ніж матеріальна частина капіталу.

Це означає лише те, що тими ж інструментами, на основі тих же підходів чи тих же оцінок, якими ми вимірювали і оцінювали матеріальні активи сотні років тому, ми не здатні оцінити їх нематеріальну частину. Мова йде про систему фінансового обліку, яка по своїй суті є інформаційною моделлю, проте вона перестала відображати реальні процеси, що відбуваються на підприємстві.

Виникає питання, якою повинна бути ця модель в новій економіці в епоху, коли нематеріальна частина капіталу вже починає перевищувати її матеріальну частину в кілька разів і цей процес інтенсивно продовжується?

У ринковому середовищі керівники підприємств бажають мати реальну картину процесів, які відбуваються на підприємстві, і це закономірно. Проте, фінансова звітність побудована на основі відповідних принципів, сформованих людиною, яка звикла сприймати і відображати лише матеріальну частину процесів, а реальні процеси, які відбуваються на підприємствах і поза їх межами не мають нічого спільного з системою фінансового обліку, а отже з формами фінансової

<sup>1</sup> М. Колісник, kmbs, журнал „& СТРАТЕГИИ”, 2006.-№4.-С.31-38.

звітності. Сучасна система фінансового обліку – це система, яка відображає дійсні господарські процеси, які існують в матеріальній формі. Чи можемо ми на основі інструментів, пристосованих для виміру матеріальних ресурсів, оцінити нематеріальні (невідчутні) активи та процеси, які відбуваються з ними та мають принципово іншу природу та сутність, а отже повинні бути забезпечені принципово іншими інструментами для оцінки та виміру цієї оцінки.

Реалізувати це завдання, тобто реально оцінити невідчутні активи можливо лише на основі знань, що містяться в інших галузях людської діяльності.

Найближче до виміру реальних процесів підійшла квантова фізика, яку називають фізикою можливостей. Виникає питання, як можна охарактеризувати традиційну систему фінансового обліку з точки зору квантової фізики. Один із варіантів відповіді можна сформулювати таким чином: „Фінансова звітність сформована на основі принципів фінансового обліку – це лише фрагмент одного із станів, в яких відбуваються реальні процеси. Принципи, які використовують в фінансовому обліку, передбачені для відображення лише одного із поточних станів матеріальних ресурсів. Іншими словами, можна констатувати, що такий облік не враховує ні сучасного, ні майбутнього станів ресурсів, а відображає лише один із дійсних станів, в якому перебувають наявні ресурси. Про це також свідчать точки зору інших авторів, а саме: „Навіть в наш куди ще більше ніж сучасний період, час атомної енергетики, комп’ютерів і клірингових розрахунків, існують галузі знань які, як і раніше, продовжують знаходитись не просто в трьохвимірному, а навіть в двохвимірному просторі. Такою галуззю є бухгалтерський облік<sup>1</sup>. Система обліку потребує кардинального удосконалення, інакше її послуги не будуть корисними для обслуговування сучасної системи менеджменту, яка постійно удосконалюється, концепції якої постійно змінюються й яка повинна відображати реальні процеси, що відбуваються в сучасний період. Справа в тому, що у наші дні відбувається ряд процесів, які ми вже не здатні оцінити і які є для нас таємницею і загадкою. Виникає питання як за таких умов у системі існуючої парадигми обліку можна виміряти реальність, яка існує в трьохвимірному середовищі. У квантовій фізиці всі реальності існують одночасно і це свідчить про те, що система обліку повинна бути трьохвимірною. Це означає, що система обліку повинна мати доступ до минулого, сучасного й майбутнього станів економічної системи.

---

<sup>1</sup> М. Колісник, kmbs, журнал „& СТРАТЕГІИ”, 2006.-№4.-С.31-38.

Те, що ми відображаємо в традиційній системі обліку – це лише один із станів дійсності, проте для виміру реальних процесів необхідні інші підходи, концепції та моделі, які б дозволили відображати всі ці стани одночасно.

Кожне покоління має свої власні переконання, наприклад, що земля плоска чи земля кругла. Очевидно це характерно і для фахівців з обліку, для яких земля залишається до нашого часу плоскою. У нашого покоління й у кількох попередніх поколінь бухгалтерів склалися переконання, що нам достатньо використовувати для відображення реальних процесів основні елементи стереотипного методу обліку (первинний облік і документацію, систему рахунків і подвійний запис, оцінку і калькуляцію, бухгалтерський баланс і звітність), а те, що існують сотні припущень, які ми сприймаємо, як саме собою зрозуміле, в теорії не висвітлено. Проте, як показує історія, ці речі не є істиною, а отже не є правдою. Виявляється, якщо історія є керівництвом до дій, то більшість із того, що ми сприймаємо, як саме собою зрозуміле, не є правдою, як і не є істиною.

Ставлячи глибинні питання, долучаючи знання різних галузей людської діяльності, ми відкриваємо нові способи існування в цьому світі і, зокрема, якою повинна бути модель системи обліку майбутнього.

Ми ніколи не задумуємось, чому ми щодня продовжуємо відтворювати одну і ту ж реальність, коли є багато різноманітних варіантів, які б ми змогли реалізувати. Чому ми базуємось на одних і тих же традиційних базових принципах в системі обліку й уже більше ніж 500 років їх не змінюємо ?

Ми настільки обумовлені традиційними підходами та принципами в системі фінансового обліку, що не здатні бачити інші більш раціональні підходи для оцінки та виміру реальних процесів. На нас постійно справляє вплив величезний потік інформації, який ми фільтруємо і, нарешті, до нас доходить лише та інформація, яка, по-перше, відповідає нашим інтересам і, по-друге, відповідає нашим уявленням про ті чи інші процеси. Це зручно, бо не потрібно нічого змінювати, не потрібно нам самим змінюватись і тому наші підходи нас влаштовують. Проте, це також означає, що реальність проходить повз нас і ми її не здатні оцінити, відобразити, а також це означає те, що близько с інформації, яка нас оточує, не сприймається нами і є для нас „мертвою”.

Мозок людини здатен обробити майже 400 млн. біт інформації за 1 секунду, ми усвідомлюємо лише 2 тисячі із них. Ми живемо в світі

де те, що ми усвідомлюємо, складає лише класичну верхівку величезного квантового механізму, як айсбергу, верхівку тієї реальності, що дійсно існує. Про те, що ми не здатні сприйняти всієї реальності, що ми не володіємо необхідними знаннями, які б дозволили нам реально оцінити вартість сучасного підприємства свідчить різниця між ринковою та балансовою вартістю, яка в реальному житті існує при продажу фірм.

Існує багато таємниць і, зокрема, таємниця управління часом. Чому ми, наприклад, здатні пам'ятати минуле й у нас немає доступу до майбутнього, або чому ми можемо впливати на майбутнє, але не здатні впливати на минуле? Адже існує велика різниця між минулим і майбутнім. Відповідь на ці питання полягає у тому, що ми маємо різний пізнавальний доступ до минулого й майбутнього. Знаходячись в сучасному, ми по – різному управляємо минулим і майбутнім.

Як змінити систему обліку, яка була б здатна відображати реальні процеси? Очевидно, у першу чергу, необхідно змінити концепції, сформулювати нову парадигму системи обліку.

Становлення нової економіки в розвинених країнах Заходу (на початку ХХІ століття) багатьма авторами розглядається як передумова переходу до принципово нової парадигми економічного розвитку та супроводжується формуванням нової системи поглядів на подальший розвиток людства. Соціалізація економіки, яка поставила в центр уваги особистість, формує цілі, параметри, інститути, інструменти функціонування та розвитку всіх інших систем, що забезпечують створення її механізму.

За цих умов, спроба вирішити економічні проблеми на основі традиційної системи обліку, не забезпечує позитивних результатів. Це пов'язано, по-перше, з тим, що взаємодія і взаємовпливи різноманітних систем, що сприяють розвитку економіки будь-якого підприємства, настільки взаємопов'язані та взаємозалежні, що без урахування механізмів цієї взаємодії не можливо забезпечити ефективне управління економічними процесами на мікрорівні.

По-друге, визнання об'єктивності існування цієї взаємодії вимагає дослідження та використання міждисциплінарних знань, що виникають на перетині різних систем, наук, знань, використання додаткового потенціалу для створення нових концептуальних систем, їх дослідження та ефективних інструментів їх реалізації.

Так, ускладнення економічних процесів, що відбуваються в оточуючому середовищі, потребує інтеграції інформації та взаємопрони-



кнення різних знань. Від цього ми лише виграємо, оскільки інтеграція інформації якісно збагачує кожну із них. Завдяки генеруванню різних видів інформації управлінський облік формується як цілісна система, з принципово новими якостями, не характерними для її складових. У цьому полягає найбільша перевага управлінського обліку, оскільки саме на стиках наук, при використанні різних наукових методів, відбувались суттєві прориви до нових знань і технологій. Крім того, тільки за рахунок системної (інтегрованої) інформації можна уникнути невизначеності, яка збільшує ризик прийняття неправильних управлінських рішень.

Нові тенденції та особливості розвитку економіки в сучасний період, вимагають зміни парадигми економічної науки, оскільки “Світ, який швидко утворюється від зіткнення нових стилів життя і засобів сполучення, вимагають абсолютно нових ідей і аналогій, класифікацій і тенденцій”<sup>1</sup>.

На відміну від минулого тисячоліття, в наш час різні технології постійно перетинаються, на стику цих технологій і відбуваються суттєві прориви. Постійно і скрізь ці “чужі” технології примушують спеціалістів вивчати, застосовувати і змінювати не тільки технологічні знання, але й саме відношення, загальний підхід до своєї діяльності. Традиційні підходи ґрунтуються на тому, що для кожної галузі знань властива лише власна унікальна технологія підготовки інформації, в сучасний період виявились неспроможними та змінились на підхід, згідно з яким для кожного користувача і для вирішення конкретних завдань необхідна різна технологія підготовки інформації. Це пов’язано з тим, що вона залежить від інших галузей – тих, на яких традиційно базувалась технологія підготовки інформації і тих, задля яких вона здійснюється. Ми повинні усвідомити, що сучасний облік, його політика не можуть і далі будуватись на заданих технологіях і формах використання інформації, які в сучасний період перетворилися в обмежувачий фактор. Обмеження системи обліку з метою підготовки інформації лише методами та прийомами суто фінансового обліку в сучасний період стає для управління гальмом. Фундаментом обліку повинна стати інформація, яка сприймається користувачем, як цінність. Саме з таких уявлень повинна починатися філософія, політика і стратегія обліку. При цьому необхідно ураховувати, що унікальною є лише потреба в інформації, яку можна задовольняти різними способами на основі відповідних технологій її підготовки.

<sup>1</sup> Тоффлер Е. Третя хвиля/ Пер. з англ. – К.:Всесвіт, 2000.-480 с.

В умовах командно-адміністративної системи всі уявлення про систему обліку майже не розходились з реальністю і дозволяли в практичній діяльності опиратись на них і, зокрема, управляти різноманітними організаційними структурами. В новій економіці вони настільки розходяться з дійсністю, що не допомагають, а навпаки заважають практичній діяльності підприємств, до того ж є надзвичайно витратними, що вимагає перегляду існуючі концепції, сформулювати нове бачення, яке б стало основою подальшого розвитку облікової науки і практики.

Зараз ми стоїмо на порозі нової доби синтезу: “В усіх інтелектуальних галузях діяльності, від точних наук до соціології, психології й економіки, особливо економіки, ми ймовірно, побачимо повернення до великомасштабного мислення, до загальної теорії, до складання частин до купи”<sup>1</sup>. Нове уявлення, на якому в майбутньому буде ґрунтуватись облік як в теорії, так і практиці, полягає в тому, що сфера обліку не повинна бути обмежена лише виробничим обліком затрат та внутрішньою інформацією. Він повинен бути оперативним та охоплювати процес повністю – від забезпечення матеріальними ресурсами до обслуговування покупців. Облік повинен орієнтувати на результат і ефективність на всіх етапах економічного ланцюга. Його практика все більше буде визначатись економічними інтересами підприємств, а в ідеалі – інтересами суспільства.

Проблема інформаційного забезпечення діяльності підприємств у сучасний період є надзвичайно важливою, яка посяде особливе місце в майбутній діяльності. Це пов’язано, головним чином, з перетворенням інформації в один із головних ресурсів на підприємстві, а тому буде вимагати змін не лише в економічній теорії і в теорії обліку, а й у практичній діяльності підприємств.

Облік – це інформаційна система, тобто система, яка базується на інформації, а отже не має меж. З іншого боку способи задоволення потреб інформацією є різними, залежно від цілей, яких необхідно досягти. Звичайно, це потребує додаткових досліджень і свідчить про те, що ключові уявлення про систему обліку потребують перегляду. Очевидно, уявлення про систему обліку повинні формуватись згідно з тим, що для вирішення різноманітних завдань необхідна різна інформація, а отже і різні технології її підготовки.

Орієнтація на споживача в системі управління докорінно змінила спрямованість формування інформації. Так, процес калькулювання

<sup>1</sup> Тоффлер Е. Третя хвиля/ Пер. з англ. – К.:Всесвіт, 2000.-С.119.

слід розпочинати з калькулювання ціни, яку споживач готовий заплатити за продукцію.

Нове уявлення, на якому буде в майбутньому ґрунтуватись система обліку (як в теорії, так і на практиці), полягає в тому, що облік повинен бути оперативним і одночасно забезпечувати стратегічний розвиток підприємства. Отже, облік повинен орієнтуватись не лише на поточний результат, а й на ефективність у довгостроковому періоді.

Проблеми, які виникли в управлінні, є причиною і одночасно наслідком недосконалості інформаційної системи, важливою складовою якої є вітчизняний облік, не пристосований до вирішення сучасних економічних проблем. Щоб вийти з кризового становища і спрямувати систему обліку на вирішення надзвичайно складних економічних проблем, необхідно докорінно переосмислити способи формування інформації в системі обліку, місце та значення її в системі управління, визначити його стратегію. Одним із центральних питань нової парадигми є визначення місця та змісту сучасного обліку, який би відповідав потребам управління і одночасно забезпечував стійкий розвиток вітчизняних підприємств.

Зміна економічних відносин, що супроводжується відокремленням управлінської функції від права власника та виникнення кількох груп користувачів, а також невизначеність зовнішнього середовища, передбачає розширення завдань системи обліку та отримання інформації в ній.

Важливою рисою системи обліку має стати постійне її удосконалення та адекватність потребам управління. Отже, систему обліку необхідно докорінно змінити і, в першу чергу, це стосується найбільш традиційної із наших інформаційних систем – фінансового обліку.

Організація сучасного обліку повинна базуватися на пізнанні розвитку його функціональної корисності для системи управління, оскільки його (обліку) існування можливо лише завдяки тому, що системі управління потрібна його функція. Але, для оцінки потреби і можливості розвитку обліку, необхідно усвідомити його у якості елемента управління, оскільки функція – це не просто дія, це невід’ємна частина управління.

Ще Е.Кант, описуючи системний порядок, звертав увагу на те, що «у складі єдиного цілого будь-яка його частина зобов’язана своїм існуванням функціонуванню інших і існує заради інших, і що лише за таких умов буття можливе та фізично виправдане»<sup>1</sup>. Для обслуговування системи управління необхідна адекватна система обліку, яка б

<sup>1</sup> Кант И. Основы метафизики нравственности. – М.: Мысль, 1999.

забезпечувала координацію, взаємодію і узгодженість окремих її елементів з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

Критика на адресу традиційних фінансових показників, джерелом яких є система фінансового обліку та фінансової звітності пояснюється тим, що інвестори та акціонери акцентують свою увагу на майбутніх результатах, в той час, коли фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності та фінансового стану компанії за минулий період. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Враховуючи те, що в багатьох розвинутих країнах облік прийнято поділяти на фінансовий (переважно для зовнішніх користувачів) та управлінський (для внутрішніх користувачів), Україна повинна також прийняти такий поділ, що посилює прогностичну функцію, характерна саме для управлінського обліку. Враховуючи це, надзвичайно важливо визначити місце і роль складових загальної системи обліку й окреслити межі функціонування кожної із них. Для цього представимо сучасну систему обліку в такій системі координат (рис. 4).



**Рис. 4. Система координат сучасної системи обліку**

З рисунку 4 видно, що систему обліку перетинають три пари векторів: одна пара відображає спрямування – минуле і майбутнє, друга пара – різні групи користувачів (зовнішні та внутрішні), а третя пара – різні види інформації (зовнішню та внутрішню). У квадраті №1 знаходиться фінансовий облік для якого характерна спрямованість в минуле, і призначений переважно для зовнішніх користувачів.

У квадраті №2 розмістився систематичний управлінський облік, який використовується внутрішніми користувачами та спрямований в минуле. Квадрат №3 призначений для стратегічного управлінського обліку, який поєднує функції короткострокового прогнозування, планування, обліку затрат і калькулювання собівартості, системного економічного аналізу, математичних методів моделювання тощо. Звідси можна сформулювати висновок, що основними завданнями стратегічного управлінського обліку є діагностика та оцінка прогнозів і планових показників, а також складання звітів про перспективи розвитку підприємства<sup>1</sup>.

Сучасні концепції стратегічного управлінського обліку виходять далеко за межі традиційних уявлень, оскільки управлінці не обмежуються традиційними моделями, а все більше звертаються до інформації, яка має не фінансовий характер. Для менеджерів не має особливого значення в якій системі виникла інформація, значно важливіше, щоб вона була корисною з метою прийняття оптимальних управлінських рішень, тому в останні роки все більшого поширення набувають стратегічні системи управлінського обліку, як результат намагання розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, шляхом включення показників нефінансового характеру.

В нових економічних умовах, суттєвою характеристикою якого є нестабільність, підприємства вимушені постійно змінювати концепції. Відсутність інструментів, які б забезпечили нейтралізацію негативних факторів впливу зовнішнього середовища, веде підприємства до банкрутства.

Сучасна криза вітчизняної економіки обумовлена, в першу чергу, кризою управління. Вказуючи на системне походження сучасних кризових явищ у розвитку світової цивілізації, Ауреліо Печчеї пише: «Всі безладдя та кризи нашого часу є одночасно і причиною, і наслідком непристосованості людства до нових реалій нашого часу»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Автор трактує управлінський облік у широкому розумінні, коли до його функцій відносить облік у режимі on – line та стратегічний облік.

<sup>2</sup> Печчеї А. Человеческие качества. М.: Прогрес, 1980.-С.11-12.

За останні десятиріччя здійснилася переорієнтація від світу виробника (коли попит значно перевищував пропозиції) до світу споживача (коли пропозиція перевищує попит). В цих умовах найбільш прийнятною є концепція диференціації, тобто створення більшої цінності, ніж у конкурентів. Цінність продукції чи послуг – це можливість задовольняти пріоритет споживача. Виявлення потреб споживачів здійснюється не на підприємстві, а у зовнішньому середовищі, тому в сучасний період ключова інформація знаходиться за межами підприємства. У світі, де постійно відбувається міграція цінностей, виникає необхідність формування ключової інформації у зовнішньому середовищі. Отже, традиційні погляди на те, що система обліку повинна включати лише внутрішню інформацію в сучасний період є неприйнятними. При цьому ключовим питанням для створення моделі бізнесу, орієнтованої на споживача, є не споживчі пріоритети сьогодення, а ті, якими ці пріоритети будуть завтра.

Система вітчизняного обліку повинна бути зорієнтована не на виробництво, а на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, повинно змінитись на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів (споживачів), і одночасно на високі прибутки. В нових економічних умовах, суттєвою характеристикою яких є динамічність, пріоритети споживачів і зони прибутку постійно змінюються. За цих умов не уникнути змін, тому необхідно звикнути до того, що постійні зміни стають нормою для сучасного бізнесу. Необхідно виходити з того, що фундаментом економіки будь-якого підприємства є керована організація, а облік – це специфічний інструмент, який є частиною системи управління, що існує для досягнення організацією бажаних стратегічних цілей.

Наукова невизначеність у вирішенні цього надзвичайно важливого питання не може служити причиною відстрочки економічно ефективних заходів щодо попередження суттєвих незворотних втрат. Вирішення економічних проблем, що виникають в управлінні, необхідно розпочинати із визначення сучасної парадигми системи обліку, тобто постановки проблем вихідної концептуальної схеми, ідей, принципів та моделей, методів їх дослідження та розв'язання, окресливши основні категорії та положення за допомогою яких можна надати несуперечливе пояснення тим явищам, що відбуваються в господарській діяльності підприємства.

До основних принципів такої парадигми можна віднести:

1. Сприйняття багатомірності та складності економічних процесів, що відбуваються в межах підприємства, а отже багатоваріантності розробки та прийняття управлінських рішень.

2. Усвідомлення того, що окремі методи, прийоми, види економічних знань, підходи, школи, напрями розкривають лише частково загальну істину, окремі сторони досліджуваних процесів, а отже й визнання “правомірності існування тенденції руху до синтезуючого мислення, вільного від вузькості та конфронтаційності”<sup>1</sup>.

3. “Визнання та використання принципу методологічного плюралізму, оскільки більшість економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на перетині різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної із них окремо”<sup>2</sup>. При цьому надзвичайно важливо погодити загальні економічні терміни і поняття, що використовують в різних економічних дисциплінах з метою уникнення плутанини та непорозумінь.

4. Визнання закономірності розвитку та трансформації понятійного апарату господарського обліку до рівня, здатного пояснити не лише оцінку фінансового стану та фінансових результатів діяльності минулих років, а й оцінку критеріїв використання майбутнього і поточного потенціалу, а також ефективне формування корпоративної стратегії підприємства, як важливого інструменту управління підприємством.

5. Визнання існування різних систем оцінки результатів господарсько-фінансової діяльності з урахуванням інформаційних потреб різних користувачів та різних цілей, яких необхідно досягти.

6. Принцип інтеграції різних систем та функцій, які поки що розрінені та конкурують між собою вимагає визнання можливості створення ефективних альтернативних моделей формування інформаційних ресурсів щодо управління суб’єктами господарювання.

7. Визнання існування в системі обліку різних видів фінансової та нефінансової інформації (індикаторів) з урахуванням причино-наслідкових зв’язків між результуючими показниками (які вимірюють досягнуті результати) і ключовими факторами (показниками, які сприяють досягненню цих результатів).

---

<sup>1</sup> Абалкін Л. Экономическая теория на пути к новой парадигме//Вопросы экономики.- 1993.-№1.-С. 4-14.

<sup>2</sup> Парсонс Т. О структуре социального действия. – М.: Академический проект, 2000.- С.329-353.

Вирішення економічних проблем, що виникають в управлінні, необхідно розпочинати із формування **сучасної парадигми системи обліку**, вихідної концептуальної системи ідей, принципів та моделей, проблем, методів їх дослідження та розв'язання, основні категорії та положення за допомогою яких можна надати несуперечливе пояснення реальним явищам.

Парадигма будь-якої суспільної науки, базується на уявленні про реальність подій. У соціальних науках, до яких належить господарський облік, мислення формує предмет дослідження, тоді як природничі науки мають справу з явищами, що існують незалежно від уявлень про них тієї чи іншої людини.

Ці уявлення є наслідком роботи науковців, теоретиків, викладачів, практиків, тому зміна парадигми відбувається через постійний вплив окремих суб'єктів на формування наукового відображення реальності, а отже, залежить від уявлень цих суб'єктів.

Проте, уявлення в конкретній галузі знань окремих суб'єктів можуть не співпадати з уявленнями більшості фахівців-практиків і науковців і тому можуть бути незаслужено проігнорованими і відкинутими до того часу, коли вони виявляться конче необхідними для формування дійсного уявлення про реальність.

Уявлення, що формуються в конкретній галузі знань визначають її зміст. Так, традиційно сферою обліку прийнято уважати внутрішнє середовище організації, проте в часи радикальних перетворень у житті суспільства це уявлення не має ніякого сенсу, оскільки діяльність підприємства можна уявити як одну велику затратну статтю, а результати діяльності будь-якого підприємства існують тільки за його межами, тобто у зовнішньому середовищі. Зосередження уваги на внутрішньому середовищі суперечить самій природі організації та принципам ринкових відносин, тому що оцінка діяльності підприємства здійснюється у зовнішньому середовищі. Очевидно, що межі підприємства значно ширші і це потрібно враховувати, про що також пише П.Друкер, який зазначає, що „Менеджмент існує заради результатів... менеджмент призначений для того щоб будь-яка організація мала можливість досягати запланованого результату в зовнішньому середовищі, за межами організації”<sup>1</sup>. Взнявши це за базу можна констатувати, що в сферу системи обліку повинно входити все, що так чи інакше впливає на результати діяльності підприємства – в самій орга-

---

<sup>1</sup> Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос.-М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – С.150.



нізації чи за її межами в підконтрольних сферах діяльності і сферах, які нею не контролюються.

Проте традиційний фінансовий облік не забезпечує інформацією, яка б допомогла менеджменту в реалізації його завдань. Це і зрозуміло пише П.Друкер, ні одне із сучасних завдань менеджменту не співпадає із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку. Нові технології приречені на обробку фінансової інформації, обмеженої у часі та просторі, чим і пояснюється незначний вплив ІТ на менеджмент бізнесу.

Невдоволеність вищого керівництва даними, які дотепер поставлялися для них ІТ, спровокувало початок нової чергової інформаційної революції. Спеціалісти з ІТ, особливо апарат управління зрозуміли, що їх працівникам не потрібні дані фінансового обліку (саме цим пояснюється те презирство, яке працівники АІС і ІТ, зазвичай, демонструють до обліку в цілому і до бухгалтерів, зокрема). На жаль, далеко не всі працівники управління усвідомлюють, що їм необхідно зовсім не збільшення обсягу даних, а розвиток ІТ або підвищення швидкодії комп'ютерів. Їм необхідне нове тлумачення поняття „інформація”, їм потрібні нові концепції і в першу чергу, розробити нову концепцію обліку і довести її до облікових працівників.

У сучасних умовах роль і місце інформаційних технологій (ІТ) постійно зростає. Проте, за ступенем безпосереднього впливу на основну діяльність потенційних споживачів (підприємств) ІТ є різними. Так, для одних із них ІТ є технологією основного виробництва (телекомунікаційні компанії, види діяльності, пов'язані з інформаційним обслуговуванням і рухом інформації), а для інших – ІТ є засобом удосконалення (розвитку) управлінської діяльності. При цьому, для останніх ІТ сприяють якіснішому управлінню організацією, здешевлюють і підвищують ефективність управлінських рішень, що опосередковано впливає на підвищення конкурентноздатності.

Можна виділити кілька критеріїв підвищення ефективності на основі ІТ: підвищення „інтелектуальності” бізнесу; оптимізація планування; удосконалення процесів прийняття рішень; підвищення ринкової привабливості підприємств; розширення інформаційної компетентності та створення єдиного середовища співробітництва.

Очевидною є об'єктивна необхідність розробки альтернативних варіантів та формування інформаційних ресурсів для вибору вигідніших інвестицій в ІТ та подальшого їх ефективного використання. Ва-

жливе значення при цьому належить вибору критеріїв оцінки доцільності ІТ-затрат.

Виникнення нової сфери обліку щодо отримання інформації про зовнішнє середовище, де відбувається формування доходу підприємств, потребує спеціальних методів, які б відрізнялись від показників внутрішнього середовища як за уявленнями, складовими теоретичної бази, так і джерелами їх отримання. Ці методи можна охарактеризувати такими ознаками:

- призначення – поставляти не дані якими є неупорядкований масив повідомлень, а інформацію, оброблену на запит користувачів;
- методи треба розробляти спеціально для користувачів, які потребують інформації, необхідної для вирішення задач менеджменту й прийняття стратегічних рішень.

Парадигма будь-якої суспільної науки, і зокрема господарського обліку, ґрунтується на уявленнях про реальність. Для побудови моделі обліку майбутнього слід розуміти, що наша реальність – це величезна кількість можливостей, на основі використання яких та відповідних концепцій, ми можемо розвивати цю систему обліку в різних напрямках. Лише на основі таких концепцій ми зможемо відображати реальні процеси, що відбуваються економіці. Враховуючи результати проведеного дослідження можна вивести модель системи обліку майбутнього, яка має такий вигляд: „*ДЕЇ – КОНЦЕПЦІЇ – ІНФОРМАЦІЯ*”. Це важко зрозуміти бухгалтерам, вихованим в соціалістичній формації, проте коли ми визнаємо це, ми беремо відповідальність за майбутнє цієї системи і сприяємо її удосконаленню.

Якщо ми бажаємо побудувати модель реальних процесів, що відбуваються на підприємстві, нам необхідно використовувати максимальний обсяг інформації, яка допоможе персоналу відобразити ці процеси, і чим більшу кількість інформації залучають, досконалішою буде ця модель.

Очевидно, настав час відкоригувати курс, в якому повинна розвиватися система обліку і ця корекція означає *зрушення до нової парадигми*, розширення старих уявлень та меж цієї системи. Система обліку – це значно об’ємніше поняття ніж наші старі уявлення про неї. Вона в дійсності, виростає зі старої моделі. Завдання науковців і практиків у галузі обліку в підвищенні рівня своєї свідомості за рахунок нових знань і діяти за принципом: „*свідомість – перевага – користь*”.

Підвищивши нашу свідомість, ми отримаємо величезні переваги щодо бачення майбутнього розвитку системи управлінського обліку, основний критерій якого має бути – отримання від цієї системи користі. Адже основне призначення системи управлінського обліку є забезпечення ефективного управління.

У цій статті немає готових рецептів щодо майбутнього розвитку системи управлінського обліку і автор не переслідує цієї мети, оскільки метою є її стимулювання колег до роздумів щодо майбутнього обліку, постановки питань і започаткування дискусії з цієї важливої і необхідної для нас усіх проблеми.

#### **1.4. Відображення нематеріальних активів у системі фінансового обліку**

Проводячи аналіз сучасного стану теорії бухгалтерського обліку, В.Ф. Палий відзначає, що та теорія, яка зараз викладається, переважно пояснює техніку обліку, а сутність і зміст майже не розглядає. Розробки в області теорії обліку відстають від практичних проблем, які об'єктивно виникли в ринковій економіці. У застосовуваному на практиці обліку наростає ентропія, суттєве відставання від потреб постіндустріальної економіки<sup>1</sup>.

Так званий, бухгалтерський облік, який з'явився сотні років назад, в постіндустріальному суспільстві так і не вирішив ряд принципових моментів, а саме:

1) дані такого обліку характеризують минулі події, і не дають уяви про сучасні та майбутні, що є важливим для управління;

2) дані, які продукуються фінансовим обліком лише, в дуже вузькому значенні, характеризують ефективність компанії. В ХХІ сторіччі на перший план виходять такі показники, як показники частки ринку, темпів росту, продуктивності, інтелектуального потенціалу, ефективність використання обмежених ресурсів, зовнішніх факторів впливу тощо.

Коренем проблеми є нематеріальні активи. Коли Лука Пачолі описав подвійну бухгалтерію, передбачалося, що записи відображають реальні, матеріальні активи, які мають ринкову вартість. Ці уявлення майже не змінилися і в наш час. Аналіз структури сучасного бізнесу, що нематеріальні активи складають його серцевину. У фарма-

---

<sup>1</sup> Палий В.Ф. Теория бухгалтерського учета: современные проблемы [Текст]: моног./ В.Ф.Палий. – М.: Бухгалтерський учет, 2007. – С. 3.

цєвтиці – це патенти, дистриб'юторська мережа, в Інтернет бізнесі – інтелектуальна власність, в банківському секторі – це професійні навиви персоналу.

У сучасному глобальному світі економіка промислово розвинутих країн все більше ґрунтується на знаннях, а не на розширеному споживанні природних ресурсів. Управління знаннями є одним із ефективних шляхів росту інтелектуальних активів компанії і підвищення її конкурентоздатності. Економічна оцінка інтелектуальних активів повинна враховувати, перш за все, знання, як економічний фактор росту виробництва. Лідерами стають компанії, які не тільки пропонують високотехнологічні продукти, а й перетворюють відкриття на інтелектуальну власність, нарощуючи тим самим інтелектуальний капітал. Поняття «економіки, яка базується на знаннях», або інтелектуальної економіки, відображає визнання того, що наукові знання і спеціалізовані унікальні навиви їх носіїв стають головним джерелом і ключовим фактором розвитку матеріального і нематеріального виробництва, забезпечення стійкого економічного розвитку.

У цьому зв'язку Б. Мільнер зазначає, що: «...процеси, які відбуваються в економіці, свідчать, що капітал в традиційному розумінні, тобто в матеріально-речовій та фінансовій формі, поступово перестає бути основою оцінки вартості підприємства. Інтелектуальні активи все частіше виступають у ролі фінансових інструментів, за допомогою яких вирішують різні фінансово-економічні завдання: підвищення ринкової вартості, стабілізації бізнесу, залучення інвестицій»<sup>1</sup>

Розвиток економіки, яка базується на знаннях, зумовлює і зміну концепцій управління. На противагу управлінським теоріям тейлоризму и фордизму нова модель організації праці передбачає розширення функцій працівника і перехід від працівника вузької спеціалізації до працівника широкого діапазону, здатного здійснювати оцінку, синтез інформації, проникати в сутність проблеми, здійснювати коригування технологічного процесу, тобто бути не тільки суб'єктом прогресу, а основою його рушійною силою.

Трудова теорія вартості замінюється теорією «вартості, створеної знаннями». Як підкреслював один з головних ідеологів такої теорії

---

<sup>1</sup> Мильнер Б. Управление знаниями: эволюция и революция в организации. - М: Инфра-М, 2003. –С. 9

Т.Сакайя «...ми вступаємо в новий етап цивілізації, на якому рушійною силою є цінності, створені знаннями»<sup>1</sup>.

Свідченням переходу до економіки знань є той факт, що двадцять років тому перші 100 компаній із списку журналу «Fortune – 500» добували корисні ресурси або їх переробляли. Компаній, які попали у список цього журналу в 2000 р., добуванням корисних копалин займається менше половини, а решта отримують високий прибуток, торгуючи ідеями, інтелектуальним капіталом<sup>2</sup>.

Інтелектуальний капітал – це відносно нова категорія в економічній науці. Дослідники розходяться у питанні, хто ж першим увів дане поняття в економіку. Зокрема зазначається, що одними з перших були А.Сміт і Дж.С.Міль<sup>3</sup>. Вони увели науковий оборот поняття гуманітарного капіталу, як сукупності кількості і якості людських здатностей до праці. Як зазначає російський економіст С. Климов, в марксовій теорії теж наголошується на тому факті, що із розвитком великої промисловості створення дійсного багатства стає менш залежним від робочого часу і від кількості затраченої праці, а залежить скоріше від загального рівня науки і від прогресу техніки. У межах трудової теорії К.Маркс пов'язував категорію суспільно необхідної праці, як міри вартості, із середнім рівнем вмілості робітника, однак розглядав розвиток економіки, виключно, як процес відчуження «інтелектуальних потенцій» виробництва від виробників<sup>4</sup>. У подальшому, до середини ХХ століття економічна наука відносилася до поняття нематеріальних активів і інтелектуального капіталу двояко. З однієї сторони, вона визнавала важливу роль освіти в суспільному розвитку, з іншої – виводила ці ресурси за межі економічного аналізу.

Уважається, що термін «інтелектуальних капітал» вперше був уведений Дж. Гелбрейт в 1969 році. Значний внесок у розвиток цієї проблеми з точки зору уточнення змісту об'єкту дослідження і виділення його структурних елементів був здійснений у 90-ті роки ХХ століття такими зарубіжними вченими і практиками, як Т.Фортюн, Л.Едвінсон, П.Саліван, Л.Прусак, які підкреслювали взаємозв'язок

<sup>1</sup> Сакайя Т. Стоимость, создаваемая знаниями, или история будущего/ Новая индустриальная волна на Западе: Антология/Под ред. В.Л.Иноземцева.М.: Академия, 1999.-451 с

<sup>2</sup> Леонтьев Б.Б. Цена капитала. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе. – М.: Издательский центр «Акционер», 2002.- С.12.

<sup>3</sup> Козырев А.Н. Интеллектуальный капитал: новая парадигма оценки бизнеса и нематериальных активов. М.: ВНИИЦ, 2001. С. 63

<sup>4</sup> Климов С. Интеллектуальные ресурсы общества. –СПб.: ИВЭСЭП: Знание, 2002.-С. 39

накопиченими фірмою знаннями та її майбутніми можливостями, які втілені у ринковій вартості.

Л. Едвінсон із компанії Scandia визначив інтелектуальний капітал як знання, які можна конвертувати у вартість<sup>1</sup>. У визначені Л.Прусака із компанії IBM, інтелектуальний капітал – це інтелектуальний матеріал, який формалізують, обробляють і використовують для збільшення вартості активів компанії. Значний внесок у розвиток поняття інтелектуального капіталу внесли японські автори, зокрема, І. Нонака і Х.Такеучі. В їх інтерпретації акценти зміщуються у сторону створення нового знання, інноваційного процесу з використанням тацитних, тобто неявних знань<sup>2</sup>.

М.Пушкар пов'язує інтелектуальний капітал, в першу чергу, з інформаційним капіталом, під яким він розуміє вартість нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, що забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку<sup>3</sup>.

На думку І. Журавльової інтелектуальний капітал – це сукупність не лише інтелектуальних ресурсів підприємства, а й економічних відносин у поширенні та використанні інформаційних даних і знань, необхідних для його ефективного функціонування<sup>4</sup>.

Отже, можна зробити висновки, що поняття інтелектуального капіталу є досить суперечливим і таким, що викликає жваві дискусії в науковому середовищі. Але всі ці визначення мають спільну тезу – інтелектуальний капітал в, першу чергу, є нематеріальним активом фірми, який, на жаль, дорого часу день ігнорується обліковою теорією, внаслідок її неадекватності, реаліям ринкового середовища.

Узагальнивши аргументацію багатьох авторів відносно сутності інтелектуального капіталу, можна зазначити, що це такі ресурси фірми, які не мають фізичної форми, але мають здатність створювати додаткову цінність для організації, роблячи її більш ефективною порівняно з іншими.

---

<sup>1</sup> Эдвинсон Л., Мэлоун М. Интеллектуальный капитал. Определение истинной стоимости компании/ Под. ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Академия. – 1999. – 434 с.

<sup>2</sup> Нонака И., Такеучи Х. Компания- создатель знания. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 211 с.

<sup>3</sup> Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – С.83.

<sup>4</sup> Журавльова І.В. Теоретичні засади стратегічного моніторингу формування інтелектуального капіталу підприємства// Проблеми науки. – 2007. – №7. – С. 34.

Не зупиняючись конкретно на кожному авторському визначені, зазначимо, що до інтелектуального капіталу відносять сукупність активів, які являють собою ринкові активи (нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями); інтелектуальну власність, як актив (патенти, авторські права, торгові марки, ноу-хау); людські активи; інфраструктурні активи (технології, взаємозв'язки з клієнтами). Ці ж активи можна інтерпретувати, як сукупність людського, структурного або організаційного і клієнтського капіталу. Під людським капіталом в економіці науковці пропонують уважати наявний у людини запас знань, навиків, досвіду, які використовує індивідум для отримання доходу. Тобто, можна сказати, що це не просто сукупність знань і здатностей, які стали надбанням людини, а:

- набутий запас знань, які доцільно використовувати в тій чи іншій сфері суспільного життя, що сприяє росту продуктивності праці і виробництва;
- використання такого запасу призводить до росту заробітку працівника;
- збільшення доходів сприяє зацікавленості до подальшого інвестування в людський капітал.

Свідченням того, що інтерпретація інтелектуального капіталу, як важливої складової звітності, є не голою теорією, а практичними речами, пов'язаними з відображенням даної категорії у звітності, прикладом чого може бути шведська компанія Скандія, Канадієн Імперіал Банк, які почали проводити оцінку вартості інтелектуального капіталу в додатках до річних звітів з традиційними фінансовими показниками, а також у звітах для внутрішнього користування.

Уважаємо, що проблема відображення та оцінки нематеріальних активів в обліковій системі є надзвичайно перспективною для досліджень у сфері обліково-аналітичних дисциплін. З нашої точки зору, важливість досліджень у цьому напрямі можна пояснити кількома причинами. Так, офіційно вважають, що баланс є відображенням вартості активів, капіталу і зобов'язань на певну дату, інакше кажучи, це залишкова вартість фірми. Між тим, у сучасній економіці вартість, за якою продають компанію, давно не відповідає, навіть приблизним оцінкам, залишковій вартості їх активів. Так, наприклад, коли в 1995 році компанія ІВМ поглинула компанію Lotus, заплативши за неї 3,5 млрд. дол., активи цієї компанії оцінювалися за залишковою вартістю у \$ 230 млн. У 1988 році компанія «Філіп Моріс» купила фірму «Крафт» за \$ 12,9 млрд., активи останньої за залишковою вартістю

становили лише \$ 1,3 млрд.<sup>1</sup> Отже, наведені приклади *відображають той факт, що традиційні методи економічних оцінок і вимірів, які базуються на принципах фінансового обліку, перестали адекватно відображати стан економіки підприємства.*

Іншою причиною необхідності дослідження інтелектуального капіталу є домінування в процесі виробництва стандартних інформаційних потоків над технологічними процесами обробки сировини, перетворення її в готовий продукт та доведення його до споживача. У розвинутих країнах безпосередній вплив на матеріальний предмет праці здійснює уже не 9/10, як це було в умовах індустриальної економіки, а менше 1/3 працівників. Знання та творчий потенціал працівників стають головним фактором ефективності економічної системи. Залучена у виробниче споживання наукова, економічна, технологічна, організаційно-управлінська інформація стає рушійною силою інновацій, персоніфікованим ресурсом, частиною «ноу-хау» компанії. Так, останні дослідження вчених свідчать про різке зростання цінності інтелектуальних фондів компанії в порівнянні з її матеріальними ресурсами та фінансовим капіталом. У цілому їх співвідношення може коливатися між 5:1 і 6:1. Підраховано також, що долар, витрачений на дослідження та розробки, приносить у вісім разів більший прибуток, ніж долар, вкладений в техніку<sup>2</sup>.

Всі ці аргументи свідчать про необхідність та важливість оцінки й відображення в обліку інтелектуального капіталу. Супутнім завданням є проведення моніторингу розвитку інтелектуального капіталу і контролю його показників. Отже, вважаємо, що до таких основних груп показників можна віднести:

- Показники людського капіталу, як сукупності знань та практичних навиків (з фіксуванням та оцінкою їх в управлінському обліку);
- Показники клієнтського капіталу, як бази даних про споживачів та постачальників та характер зв'язків між ними;
- Показники інноваційного капіталу, як сукупності захищених комерційних прав, інтелектуальної власності (марки, патенти, права тощо);

<sup>1</sup> Андреева Т.Е., Расков В.Е. Создание знаний как условие долгожительства компании// Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2006. – Серия 8. Выпуск 3.-С.-140.

<sup>2</sup> Комарова Ж. Интеллектуальный капитал – основа конкурентоспособности предприятий// Директор. – 2006. – Август( 8). – С. 8-15.



- Показники організаційного капіталу, як сукупності організаційних можливостей фірми по створенню продукту і просуванню його на ринок (техніка, технологія та ін.).

До додаткових груп показників можна віднести:

1. Показники індивідуальної компетентності, як здатності індивідумів діяти в різних виробничих ситуаціях, соціальні навички (інноваційна розробка з фіксації знань та умінь персоналу).
2. Показники активів інфраструктури, які являють собою характеристику ефективності процесу управління, загальної філософії управління та інші.

Невідображення показників нематеріальних активів через неспроможність обліку їх оцінити в повному обсязі спричиняє викривлення показників фінансової звітності і порушує основну вимогу, а саме, – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства (П(С)БО1)<sup>1</sup>.

Поряд з проблемою викривлення даних про активи компанії існує проблема їх оцінки. Існує багато пропозицій щодо методик відображення інтелектуальних активів у звітності. Найбільш спрощеним із них пропонується підхід визначення співвідношення ринкової та балансової ціни, яке можна виразити рівнянням:

$$\text{Ринкова вартість} = \text{Балансова вартість} + \text{Інтелектуальний капітал}$$

Проте, на наш погляд, указаний метод має цілий ряд недоліків, основним з яких є помилковість передбачення, що зниження ринкової вартості компанії прямо пов'язане із зниженням її інтелектуального капіталу. Сучасна світова криза тільки це підтверджує. Обвал акцій на світових біржах, у тому числі і Інтернет-компаній, а також компаній програмних продуктів «Майкрософт», «Оракл» та інших свідчать про спекулятивну складову у різниці балансової та ринкової вартості акцій, тому моделі управління інтелектуальним капіталом і нові моделі фінансового обліку, які базуються на вказаному методі, будуть неефективними.

Узагальнюючи публікації зарубіжних і вітчизняних авторів, можна виділити такі групи методів оцінки інтелектуального капіталу:

---

<sup>1</sup> Положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

1. Методи прямого вимірювання інтелектуального капіталу (ІК), які ґрунтуються на ідентифікації та оцінці в грошовому вимірнику окремих активів або компонентів такого капіталу, після чого виводять інтегральну оцінку ІК компанії.
2. Методи підрахунку балів. Ідентифікують окремі компоненти, яким присвоюють певну кількість балів. Застосовувати цей метод можна скоріше в управлінських звітах, оскільки він не передбачає грошової оцінки.
3. Методи розрахунку віддачі на активи. Обраховують показник відношення середнього доходу за деякий період до матеріальних активів компанії, після чого порівнюють його з аналогічними середніми показниками для галузі в цілому, а отримана різниця показує вплив матеріальних і нематеріальних факторів.
4. Методи ринкової капіталізації. Цей метод розрахунку базується на різниці між ринковою вартістю і власним капіталом її акціонерів, а різницю розглядають як вартість її інтелектуального капіталу.

До останньої групи методів автори публікацій відносять коефіцієнт Тобіна, який розраховують як відношення ринкової ціни до ціни заміщення її матеріальних активів. Ринкова вартість компанії може бути визначена на основі даних фондової біржі. Для більшості успішних компаній значення коефіцієнту Тобіна може коливатися від 3 до 10, а для компаній, які діють у сфері Інтернет-технологій і програмного забезпечення, такий коефіцієнт може коливатись до кількох сотень. Цей показник відображає складові вартості компанії, які не показані в балансових звітах і частково враховують нематеріальні активи, які позначаються терміном «інтелектуальний капітал».

Однак, значення цього коефіцієнта потрібно інтерпретувати з деякою пересторогою, оскільки на ринкову вартість компанії впливає багато факторів, які не мають відношення до інтелектуального капіталу, зокрема, політичне становище, курси валют, інформація про можливе поглинення, тому лише вивчення в динаміці за тривалий період можна визначити її дійсну вартість. Крім того, розрахунок коефіцієнту Тобіна можна використати лише для публічних компаній, акції яких котируються на біржі і навіть ця вартість не може бути основою для розрахунку, оскільки справжня вартість буде визначена лише в момент купівлі компанії. Прикладом підвищення цінності може бути продаж тієї ж «Криворіжсталі» компанії «Міттал» за ці-

ною, яка не на багато, але все ж таки перевищувала оцінки експертів на той момент часу.

Ці ж недоліки в повній мірі можна віднести до досить суперечливої облікової категорії «гудвіл», яка знайшла своє відображення у вітчизняних П(С)БО.

Гудвіл є однією з найбільш суперечливих категорій не тільки для фінансового обліку, а й фінансового менеджменту. Доказом цього є різні трактування гудвілу різними вченими і нормативними документами. Однак, про важливість цієї категорії свідчить хоча б той факт, що міжнародні стандарти фінансового обліку (МСФО) і стандарти, які діють в США (GAAP) за останнє десятиріччя кардинально змінювалися кілька разів. Цьому сприяли потужні процеси глобалізації, злиття величезних транснаціональних корпорацій та поглинання ними більш слабких конкурентів, адже саме внаслідок таких дій виникає поняття «гудвіл». Очевидно, що потрібний перегляд стандартів буде продовжено, оскільки кризові явища в економіці загострили питання перегляду основних постулатів теорії господарського обліку, зокрема, питання оцінки активів, яка не відповідає ринковим критеріям.

Сукупність нематеріальних активів, які є на підприємстві, умовно можна розбити на кілька груп.

До першої групи відносять нематеріальні активи, які є невіддільними від підприємства. Це такі, як місце розташування бізнесу, соціальний вплив бізнесу (здатність створювати нові робочі місця, взаємодія з профспілками), наявність надійних зв'язків з постачальниками та дилерами, розгалуженість торгової мережі тощо.

До другої групи можна віднести професійні навички персоналу, які називають «інтелектуальними ресурсами» підприємства.

Третя група являє собою нематеріальні активи, які можна ідентифікувати окремо від підприємства. Сюди можна віднести патенти, торгові марки, авторські права, тобто всі ті, які передбачені вітчизняним П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Якщо перших дві групи важко оцінити і вони не мають певного терміну служби, то третя група може бути достовірно оцінена, а також може бути визначений термін використання таких активів. Якщо задатися метою, щодо наповнення конкретним змістом поняття «гудвіл», то він охоплює перших дві групи активів, які є невіддільними від підприємства. Якщо логічно розвивати цю тезу, то на перші дві групи нематеріальних активів немає підстав нараховувати амортизацію. І такий принцип був дещо із запізненням (тільки з 31.05. 2008)

втілений у пункті 16 вітчизняного ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»<sup>1</sup>. Вартість негативного гудвілу доцільно списувати одночасно із коригуванням нерозподіленого прибутку.

Таким чином, узагальнивши наведене можна виділити такі риси гудвілу:

- неможливість його окремої реалізації, оскільки даний актив пов'язаний із підприємством як одиницею в цілому;
- суб'єктивність його оцінки – різні суб'єкти можуть по різному оцінювати майбутні економічні вигоди від діяльності підприємства, якому приписують наявність гудвілу;
- величина зазначеного активу може коливатися в широкому діапазоні протягом тривалого часу, оскільки залежать від ринкової кон'юнктури;
- на величину даного активу впливають не тільки економічні фактори, а й політичні та соціальні. Остання теза стає особливо актуальною в глобалізованій системі господарювання транснаціональних корпоративних відносин, коли не завжди прибуток є основним виміром ефективності бізнесу.

Не існує загальноприйнятого визначення терміну «гудвіл» в нормативних документах. Так, у вітчизняній системі обліку поняття гудвілу розкрито в ПСБО 19 «Об'єднання підприємств» та ПСБО 28 «Зменшення корисності активів». Згідно з ПСБО 19 «Гудвіл»<sup>2</sup> – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання<sup>3</sup>.

В законі «Про оподаткування прибутку» гудвіл визначають як нематеріальний актив, вартість якого показує різницю між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючого становища на ринку товарів і нових технологій<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Положення бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 №163, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://www.search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html)

<sup>2</sup> Примітка: За цим словесним туманом гудвіл розуміють як різницю між балансовою вартістю фірми-продавця та сумою, сплаченою покупцем за цю фірму.

<sup>3</sup> Моссаковський В. Облік нематеріальних активів [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит – 2005.-№7 – С. 8 -17

<sup>4</sup> Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. №334/ 94 ВР зі змінами та доповненнями у редакції Закону України від 22.05.97 р. №283/97–ВР. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

У стандартах США, зокрема, в SFAS 141R «Придбання бізнесу» з доповненнями, які розроблені в 2008 році, гудвіл являє собою різницю між справедливою вартістю компанії в цілому і справедливою вартістю всіх чистих активів (активів за мінусом зобов'язань), ідентифікованих і оцінюваних на момент купівлі бізнесу<sup>1</sup>.

Таким чином, якщо визначати гудвіл за цими документами, то ми отримаємо різні величини. Крім того, ми вважаємо, що гудвіл визначають тут лише в загальному вигляді, як економічну категорію, але, яка є показником фінансового менеджменту, а у фінансовому обліку потребує значних уточнень.

Як видно за визначенням, гудвіл виникає лише в момент придбання частки в капіталі компанії або в результаті об'єднання бізнесу. Гудвіл трактують як необоротний актив з невизначеним терміном дії, оскільки він характеризує майбутні економічні вигоди, які отримують від активів.

Ідентифікувати дохід від цього на момент придбання бізнесу неможливо, а невизначеність ситуації робить проблематичним отримання доходу.

С. Хендриксен і М. Ван Бреда зазначають, що гудвіл можна визначити як переплату за активи придбаного підприємства і хоча цей надлишок виплаченої суми над вартістю чистих активів і можна називати гудвілом, проте він несе в собі лише окремі ознаки нематеріального активу, оскільки, по-суті, це є нерозподіленою частиною вартості активів придбаного підприємства без фізично вираженого об'єкту обліку. Це є спірною тезою, бо, наприклад, такі активи, як основні засоби, не мають прямого відношення до клієнтської бази підприємства, а тому недоцільно переваги цих зв'язків переносити на вартість обладнання<sup>2</sup>.

В. Моссаковський, розглядаючи окремі елементи гудвілу в складі інтелектуального капіталу, вважає, що його не можна визнавати активом, оскільки він (інтелектуальний капітал) не є власністю підприємства, яку воно може лише використовувати, але яку не можна відокремити від підприємства та достовірно оцінити<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Модеров С. Тест на обесценивание гудвилла [Електронний ресурс]//С. Модеров. – Режим доступу: <http://www.at.thelib.ru/business/management>

<sup>2</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ[Текст]./ Под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. С. 399

<sup>3</sup> Моссаковський В. Облік нематеріальних активів [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит – 2005.-№7 – С. 9

Можна посперечатись з позицією Л.Городянської опублікованої в журналі «Облік і аудит» №5 за 2009 рік, де вона стверджує, що гудвіл – це сукупність ідентифікованих та неідентифікованих нематеріальних об'єктів, створених завдяки використанню інтелектуальних ресурсів підприємства, оскільки автор в подальшому наводить інтерпретацію поняття «відтворювальні інтелектуальні ресурси як сукупність ідентифікованих нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації, здатними до відтворення, та інтелектуальний потенціал працівників, який не піддається ідентифікації та відображенню в балансі»<sup>1</sup>. Наші аргументи з цього приводу зводяться до того, що на суму, яку переплачують за активи підприємства, впливають такі фактори, як місце розташування бізнесу, політичне становище в країні та інші зовнішні фактори, які важко пов'язати з поняттям «інтелектуальні ресурси» підприємства чи «інтелектуальний капітал».

Г. Уманців ототожнює такі елементи гудвілу, як клієнтська база, ділова репутація та інші нематеріальні активи, які ми віднесли до першої групи, з інтелектуальним капіталом підприємства<sup>2</sup> звідки випливає, що такий капітал є поняттям ширшим, ніж власне, гудвіл.

Уважаємо, що гудвіл є нематеріальним активом, невідривним від самого підприємства, який виникає внаслідок різниці в облікових та ринкових оцінках не тільки активів, а й бізнесу в цілому. Він проявляється у вигляді синергетичного ефекту від процесів злиття компанії або їх продажу-купівлі (позитивний гудвіл) або визнання на даному етапі збитковості та неефективності бізнесу (негативний гудвіл). Гудвіл є поняттям, ширшим, ніж інтелектуальні ресурси.

Якщо би поточний облік міг у звітних формах відображати ринкову вартість не просто активів, а ринкову вартість всього підприємства, то ніякого гудвілу би не було. Але, оскільки такої рівності немає, постільки виникають розходження в оцінках, а отже й необхідність їх коригування на величину гудвілу.

Якщо ж гудвіл уводити в актив балансу, то для рівноваги в пасиві пропонуємо увести окрему позицію в рахунку «Додатковий вкладений капітал». При негативному гудвілі логічно відкоригувати статтю «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

---

<sup>1</sup> Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №5. – С.42-49 С.47

<sup>2</sup> Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки[Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С.9 – 15

Гудвіл необхідно оцінювати в таких ситуаціях: придбання (продаж) бізнесу, злиття та поглинання, прийняття рішень у сфері управління вартістю компанії.

Багато зарубіжних компаній, які приймали участь в останні роки у великих об'єднаннях або поглинаннях, в останні роки вимушені переоцінювати гудвіл, оскільки ціна таких угод є надто високою. Медіа холдинг AOL Time Warner вже заявив про списання \$54 млрд. США для відображення зниження своєї ринкової вартості, що виникло через помилкову оцінку вартості гудвілу (основаних на завищених прогнозних показниках доходів) при злитті компаній. Інші великі корпорації заявили, що збираються переоцінити гудвіл, так, зокрема, Vivendi Universal з \$12,3 до 13,2 млрд. США, Qwest з \$ 20 до 30 млрд. США та інші. Спеціалісти порахували, що після завершення цих процесів більше \$100 млрд. США у вартості активів просто зникнуть<sup>1</sup>.

Ми вважаємо, що саме таке різке коливання у вартості активів, через їх надмірну «перегрітість», спричинило падіння фондових індексів і виступило одним із факторів фінансової кризи спочатку в США, а потім і світі. Це ставить нові проблеми перед теорією обліку і свідчить про перегляд основних її постулатів, зокрема, підходів до оцінки активів.

На жаль, вітчизняні стандарти не наводять конкретних методик оцінки даного активу і зводяться до надто спрощеної формули, яка передбачає визначення різниці між ринковою і балансовою вартістю. У ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» наводять приклади переоцінки гудвілу, які внаслідок невдалого перекладу із МСФО «Знецінення активів» є досить заплутаними і мало придатними для вітчизняної практики.

Узагальнивши публікації, можна навести такі приклади оцінки гудвілу:

1. оцінка гудвілу, як оцінка різниці між сумарною ринковою величиною активів підприємства і вартістю всього бізнесу;
2. оцінка гудвілу з позицій надлишкового прибутку;
3. оцінка гудвілу за обсягом реалізації.

Перший спосіб передбачає розрахунок ринкової вартості активів компанії з позицій максимальної ефективності їх використання. Цей метод вимагає визначення вартості всього бізнесу, як окремої одиниці, при цьому можна скористатись методом порівняння при продажі аналогічних видів бізнесу.

---

<sup>1</sup> Там же

Методика оцінки гудвілу, яка передбачає розрахунок надлишкового прибутку, ґрунтується на допущенні, що підприємство отримує більший обсяг прибутку на одиницю активів, ніж аналогічне підприємство цієї ж галузі, що означає приріст додаткового прибутку за рахунок його гудвілу. Саме цей метод використовували у практиці США, де інструкцією податкової інспекції для різних підприємств був встановлений директивно різний рівень дохідності на активи. Так, для підприємств з низьким рівнем ризику було встановлено 8% доходу для матеріальних активів і 15% для нематеріальних. Для підприємств з високим рівнем ризику 10% і 20%, відповідно<sup>1</sup>. На жаль, у вітчизняній статистиці ми не знайшли таких даних. Хоча такий метод був би досить ефективним, але для цього необхідно привести до спільного знаменника такі критерії, як аналогічність продукції, аналогічність місця розташування, аналогічність виробничого та кадрового потенціалу, тобто, необхідно розробити методику коригувальних коефіцієнтів.

Метод оцінки гудвілу за обсягами реалізації передбачає розрахунок середньогалузевих коефіцієнтів рентабельності. Гудвіл компанії розраховують за формулою:

$$Г = (Ч - В \times Кр) / Кк,$$

де:

*Г* – гудвіл;

*Ч* – чистий операційний дохід ( валовий дохід за мінусом операційних витрат);

*В* – виручка від реалізації продукції без ПДВ;

*Кр* – середньогалузевий коефіцієнт рентабельності реалізації продукції;

*Кк* – коефіцієнт капіталізації нематеріальних активів (відношення прибутку компанії до вартості нематеріальних активів, відображених у балансі).

З наведеного огляду можливих оцінок гудвілу можна зробити висновок, що гудвіл є поняттям набагато ширшим, ніж інтелектуальні ресурси чи інтелектуальний капітал, оскільки вони становлять частину цілого.

Оцінка інтелектуального капіталу ґрунтується на є застосуванні збалансованої таблиці показників, яка уперше з'явилася в 1900-х роках у Франції з метою управління проектами. Згодом цей метод був вдоскона-

---

<sup>1</sup> Самсонов В. Как оценить гудвил. [Електронний ресурс]// <http://www.fd.ru/article/7327.html>



лений Капланом і Нортоном в кінці 1980-х років. Мета методу полягає в розробці для менеджерів багатомірної системи оцінки фінансових та нефінансових факторів ефективності діяльності організацій та їх об'єднань. Збалансована таблиця показників складається із набору перспектив, головними з яких є фінансова перспектива, що включає традиційні методи обліку (для аналізу минулих подій); перспектива покупця – ідентифікація цільових груп споживачів продукції компанії, маркетингові дослідження (аналіз поточних подій); перспектива процесу, яка базується на концепції ланцюга вартостей і включає всі процеси щодо реалізації продукції і послуг компанії (аналіз поточних подій); перспектива оновлення і розвитку, що включає ноу-хау, які стосуються персоналу і систем управління компанії, призначені для набуття ними і поширення знань та умінь, аналізу майбутніх подій, розробки перспектив розвитку бізнесу на тривалу перспективу (3-5-7 років).

Названі фактори повинні бути поєднані у ланцюг ефектів, який завершується визначенням загального фінансового результату. Для кожної з перспектив повинні бути визначені ключові фактори успіху або критичні індикатори. Всі перспективи крім фінансової, відображають компоненти інтелектуального капіталу компанії. Однак і такий метод носить суб'єктивний характер і теж має недоліки.

Інтелектуальна власність є одним з елементів інтелектуального капіталу, яка становить в його структурі значну питому вагу. Проте, цей капітал на ринку інтелектуальної власності на 80% контролюється трьома країнами – США, Німеччиною і Японією, а решта належить приблизно 15 розвиненим державам Європи й Азії. На жаль, ні одна з вітчизняних компаній не входить до списку 100 самих дорогих брендів, оскільки нижня межа капіталізації компанії із «бренд-еліти» повинна бути не менше 1 млрд. долл.<sup>1</sup>

Не включення України до цього списку пов'язано, в першу чергу, з відсутністю адекватної оцінки тих патентів та «ноу-хау», якими володіють вітчизняні підприємства.

В якості методики оцінки пропонується застосувати дохідний підхід, який визначає власність інтелектуального капіталу шляхом обчислення поточної вартості майбутніх грошових потоків, очікуваних власником протягом терміну, що залишається до кінця використання нематеріального активу. При цьому можна запропонувати кілька варіантів оцінки. Перший варіант – метод звільнення від роялті, який передбачає, що власник нематеріального активу, наприклад, певної технології чи системи, ліцензує цей актив, передає його виробникам і

<sup>1</sup> Комарова Ж. Интеллектуальный капитал – основа конкурентоспособности предприятий// Директор. – 2006. – Август( 8). – С. 8-15.

отримує дохід у вигляді ліцензійного платежу, обчисленого, виходячи з доходів від реалізації продукції. Вартість нематеріального активу оцінюють сумою економії (збереження вартості), отриманої власником, оскільки він не виплачує ліцензійні платежі (роялті) за використання активу. Такі майбутні роялті прогнозують за роками та визначають очікуваний прибуток від економії на виплаті за роялті (очікувані виплати мінус витрати власника) і суму поточних прибутків від виплати за роялті (шляхом дисконтування величини прибутку кожного року і їх загальної суми). Процес прогнозу майбутніх платежів включає: прогноз майбутніх доходів, отриманих від продажу продукції чи послуг, виготовлених з використанням конкретного нематеріального активу та визначення ринкової ставки роялті для цього активу.

Метод надлишкових прибутків передбачає, що власник нематеріального активу зберігає всі права на його відтворення, продаж та використання прибутку. Цей метод ґрунтується на теорії, у відповідності до якої економічні вигоди не пов'язані з матеріальними активами, а можуть бути отримані з певних нематеріальних активів. Майбутні, вільні від зобов'язань, грошові потоки за мінусом доходності всіх інших матеріальних та нематеріальних активів дисконтують, для отримання ринкової вартості конкретних нематеріальних активів. Недоліком такого методу є той факт, що він не враховує морального зносу, який зменшує цю вартість і який важко обчислити.

Однією з проблем теорії обліку є уніфікація фінансової звітності. Відомо, що ефективність світових ринків капіталу залежить від суспільної довіри, яка формується завдяки доступній, повній та надійній інформації, представленій у фінансовій звітності. В умовах глобальної економіки фінансові звіти повинні бути співставні і подані адекватно до вимог стандартів, таких як Міжнародних стандартів фінансової звітності; загальноприйнятих принципів та правил бухгалтерського обліку (GAAP США, Великобританії та інших); Національних стандартах (П(с)БО); правилам, встановленим бухгалтерськими організаціями.

Сучасні концепції, які характеризують стан, розвиток і вдосконалення системи обліку можна об'єднати у дві світові тенденції: уніфікація та диференціація обліку. В широкому розумінні глобалізація являє собою процес наближення властивостей різних інформаційних систем й отримання основних показників діяльності та відображення їх у єдиній системі фінансової звітності. Уніфікація обліку спрямована на отримання звітності, яка би задовольняла потреби різних користувачів.

Різноманітність у методах отримання інформації призводить до того, що фінансовий результат може кардинально відрізнятись внаслідок чого інвесторам неможливо зорієнтуватися у своїх рішеннях,

що вимагає розробки загальних принципів вироблення правил щодо зближення систем обліку та звітності, подібно до того, як відбуваються процеси зближення права щодо оподаткування. Так, із утворенням ЄС, постійно відбувається процес уніфікації податкового законодавства членів союзу, підходів до соціального захисту працівників і формуванню фондів соціального страхування.

Щодо диференціації облікової системи, то ця концепція знаходить свій розвиток на рівні господарюючих суб'єктів, що пов'язано, в основному, з виділенням і функціонуванням таких підсистем, як управлінський, фінансовий і стратегічний облік (контролінг). Основне їх завдання полягає в отриманні інформації на порядок більшого обсягу для розуміння бізнесу та ефективності прийняття рішень на оперативному, тактичному та стратегічному рівні управління. Поділ системи обліку на три підсистеми орієнтується не лише на фінансову звітність, а й інформацію для менеджерів нижчого, середнього та вищого рівнів управління.

Проблема уніфікації та різноманітності звітності пов'язана із інтелектуальними ресурсами підприємства, оскільки саме від ефективності використання їх потенціалу залежить обсяг фактичного продажу акцій підприємства, який визначається здатністю менеджерів висвітлювати ідеї, знання, навички персоналу в інновації, нові продукти, бізнес-процеси тощо. Застосування знань для розвитку економіки, значною мірою, пов'язують з використанням Інтернет – ресурсів, що дає можливість збільшити вартість компаній при продажу в декілька разів порівняно з їх балансовою вартістю. До інтелектуального капіталу відносять не лише ринкові активи (нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями), а й інтелектуальна власність (авторські права, ноу-хау) та людські активи як, сукупність інтелектуальних навичок працівників. Інтелектуальний капітал включає також сукупність економічних відносин у поширенні та використанні інформаційних ресурсів і знань, необхідних для їх ефективного функціонування. Відсутність показників інтелектуального капіталу у звітності підприємства не дає можливості здійснити експертну оцінку інвестиційної привабливості того чи іншого підприємства.

Таким чином, сучасна облікова політика підприємства повинна відображати тенденції уніфікації та диференціації облікової системи, а також передбачати в ній нові показники, що характеризують якісно нові об'єкти обліку та сфери діяльності.

Сучасний бізнес неможливий без стратегії розвитку на основі використання концепції «управління знаннями». Знання при такому підході розглядають в якості основного ресурсу фірми, який може бути

джерелом конкурентних переваг в глобальному бізнес-середовищі. Однак у багаточисельних публікаціях на цю тему автори підмінюють поняття «інформація» та «знання». Не вдаючись у дискусію, зауважимо, що підтримуємо ідею японського вченого І. Нонаки про те, що інформація – це масив повідомлень, структурований за кількома ознаками, а знання – це інформація, вмонтована в систему уявлень і відносин, яка може слугувати керівництвом до дії<sup>1</sup>. При розробці системи управління знаннями в організації найбільш поширеним підходом є виділення ключових процесів трансформації знань і встановлення взаємозв'язків між ними, а тому ці функції покладають на контролінг, як науку про комунікації, координування та оптимізацію перетворення знань в нові продукти.

Аналіз публікацій з даного питання дозволяє виділити шість блоків системи управління знаннями: 1) ідентифікація; 2) набуття; 3) розвиток; 4) розширення; 5) використання; 6) утримання знань. З огляду на це саме 4 і 5 блок відносять до безпосередньої компетенції служби контролінгу, інші ж є прерогативою тактичного і стратегічного менеджменту, хоча слід визнати, що такий поділ є досить умовним.

Процес ідентифікації пов'язаний з виявленням існуючих знань в організації, а якщо фірма не має необхідних знань, то вона звертається на зовнішній ринок (набуття знань), або генерує їх власними силами (створення знань). Набуті знання повинні бути поширені (обмін знаннями) і збережені (утримання).

Визначення потреби в знаннях пов'язане, перш за все, з ключовими компетенціями і місією компанії. Проблема виявлення існуючих знань актуальна для географічно розосереджених компаній, де сама структура створює комунікативні бар'єри. Інформаційні технології, як засоби комунікації, є необхідними, але не єдиними інструментами для подолання таких бар'єрів оскільки тут ключову роль відіграють соціальні фактори впливаючи на організаційно-управлінський клімат у віддалених підрозділах.

Створення нових знань – один з ключових процесів, з допомогою якого фірма постійно поновлює не тільки продукти і послуги, а й системи управління і концепції розвитку. Доцільно вітчизняним компаніям взяти до уваги досвід японських фірм, які створюють команди спеціалістів для подолання вузьких місць у роботі. Команди, які працюють в автономному режимі, конкурують між собою, що сприяє інтенсифікації процесу створення нових знань, стимулює розробку

---

<sup>1</sup> Нонака І., Такеучи Х. Компания- создатель знания. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 211 с.

концепцій, створення переваг підприємства у сфері бізнесу. Однією з найважливіших характеристик команди, повинні бути: висока схильність до ризику; здатність об'єктивно оцінювати помилки, що неодмінно з'являються у роботі; відсутність стандартних правил і процедур, обов'язкових до виконання, тобто м'які форми спілкування членів колективу та певний рівень розвитку.

Обмін знаннями є ключовим у підтриманні координації зусиль персоналу, як функції контролінгу. Основними факторами, які дозволяють оптимізувати такий процес, є високий рівень зв'язку підрозділів шляхом формального (ієрархія) і неформального контролю (єдність цінностей організації та індивідуума); однозначна спеціалізація підрозділів та заходи, що сприяють їх кооперації; наявність організаційних механізмів формалізації й поширення знань. Як зазначають спеціалісти з теорії менеджменту, одним із головних бар'єрів, що стоять на шляху поширення знань є не сприйняття працівниками знань, як важливого інтелектуального активу, завдяки чому зростає цінність компанії в цілому, тому потрібно розробити систему стимулів подолання цього бар'єру. (наприклад, оцінювати виступи на спеціальних зборах, внутрішньофірмових конференціях).

Обмін знаннями пов'язаний з функцією утримання знань, основною метою якої є їх вторинне використання. З однієї сторони утримання знань може бути розглянуте як утримання спеціалістів, що володіють унікальними знаннями, а з іншої – фірма повинна розробити заходи щодо відчуження знань від окремих спеціалістів та поширення їх між іншими співробітниками через створення доступної інформаційної бази.

Узагальнюючи проблеми управління знаннями відносно реалізації такої функції контролінгу, як координація та комунікація, можна виділити такі сфери їх впливу: економіка і фінанси, маркетинг, управління персоналом, інформаційні технології. У сфері економіки і фінансів генерують знання, які можуть бути використані іншими сферами щодо обліку та оцінки інтелектуального капіталу як нематеріального активу, а також вплив практики управління знаннями на результати роботи; у сфері маркетингу – розробка знань щодо систем обміну ними із зовнішнім середовищем, проблем маркетингу інтелектуальних послуг; у сфері управління персоналом – створення критеріїв та формування груп персоналу, їх розвиток, мотивація та стимулювання; у сфері інформаційних технологій – розробка, зберігання та передача баз знань і баз даних.

Ігнорування функції координування, може призвести до непорозуміння, оскільки координація рішень стосовно стратегій підприємств-

ва, а також функціонування комунікаційного процесу, є одним з головних завдань менеджменту. Треба врахувати те, що існує імовірність підміни понять контролінгу і менеджменту, а тому слід підкреслити, що контролінг є лише *системою підтримки* менеджменту і основним його завданням є формування системи звітності у межах визначених для нього завдань. Очевидно, що для вирішення стратегічних завдань менеджменту застосовують методи і прийоми стратегічного контролінгу.

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю і системи стратегічного інформаційного забезпечення. Стратегічний контролінг повинен допомогти підприємству ефективно використовувати наявні у нього переваги і створювати нові потенціали успішної діяльності в перспективі. Служба стратегічного контролінгу виступає в якості внутрішнього консультанта менеджерів при виробленні стратегій, стратегічних завдань і цілей.

### **1.5. Сутність, функції та механізм формування стратегічного обліку**

В умовах соціалізму проблема створення стратегії розвитку підприємства не була актуальною внаслідок того, що держава була його власником і вона визначала стратегію на кожну п'ятирічку.

У ринковій економіці з середини 70-х років ХХ століття починає формуватися концепція стратегічного управління, яке спрямоване на забезпечення конкурентних переваг фірми і утвердження ефективної стратегічної позиції, що дозволяє забезпечити майбутню життєздатність підприємства в мінливих умовах. У стратегічному управлінні поєднуються цільовий та інтегральний підходи до діяльності організації на основі встановлення цілей розвитку, порівняння досягнутих результатів з наявними можливостями (потенціалом) та привести їх у відповідність шляхом розробки та реалізації певної стратегії.

Реалізація концепції стратегічного управління можлива лише на стратегічно орієнтованому підприємстві, повсякденна діяльність якого підпорядковується досягненню поставлених стратегічних цілей, на якому застосовується система стратегічного планування і персонал володіє стратегічним мисленням.

Механізм стратегічного управління в Україні перебуває на стадії становлення. В умовах командно-адміністративної економіки багато показників і нормативів, що використовувались при розробці планів,

доводилися згори (інформація про постачальників, покупців, номенклатуру продукції, ціни, тощо), а планова робота зводилася до пошуку ефективних шляхів виконання поставлених завдань в умовах прогнозованого зовнішнього середовища.

В умовах ринкової економіки кожне підприємство самостійно "будує" своє майбутнє, а, отже, перед ним стоять завдання, пов'язані із досягненням цілей розвитку, дослідженням ринку, виявленням потреб споживачів, визначенням обсягів виробництва, налагодженням ефективних зв'язків із партнерами, забезпеченням конкурентоспроможності за рахунок конкурентних переваг, ефективного використання вкладених інвестицій, висококваліфікованого кадрового потенціалу, вміння управляти власними фінансами тощо.

Більшість керівників вітчизняних підприємств усвідомлюють, що в умовах невизначеного швидкозмінюваного, а тому важко прогнозованого зовнішнього середовища, стратегічне управління вже не розкіш, а реальний інструмент невпинного просування їх компаній до високого рівня якості продукції і управління. Надзвичайно важливо у цих умовах мати орієнтири руху вперед, тобто стратегію розвитку. Розробка стратегії є важливим завданням стратегічного управління.

Стратегія – це план управління підприємством, спрямований на зміцнення його позицій на ринку, задоволення потреб споживачів і досягнення поставлених цілей. Стратегічний вибір пов'язує бізнес – рішення і конкретні способи дій в єдиний вузол. Вдала стратегія та її вміла реалізація – ознаки досконалого управління підприємством. Вдалу стратегію характеризує сильна ринкова позиція підприємства та спроможність працювати в умовах невизначеності, ризику, конкуренції і наявності внутрішніх проблем.

При визначенні стратегії враховують різноманітні фактори: цілі, стан ринку, потенціал підприємства, стратегії конкурентів, тенденції розвитку технології, особливості продукції (послуг), витрати та ін. Врахувати усі фактори неможливо, а тому при визначенні альтернативних варіантів стратегії враховують пріоритетні напрями подальшого розвитку.

Підхід до класифікації типів стратегій базується на їх структуруванні за певними критеріями (рис. 5):

Орієнтиром для розробки стратегії є місія підприємства, яка означає виклад основного призначення підприємства на достатньо тривалий період його існування. Стратегія, розроблена на певний період, сприяє виконанню місії найбільш ефективним способом. Для реалізації стратегії розробляють стратегічний план, що є набором

стратегічних цілей, проектів і програми дій з досягнення намічених цілей.



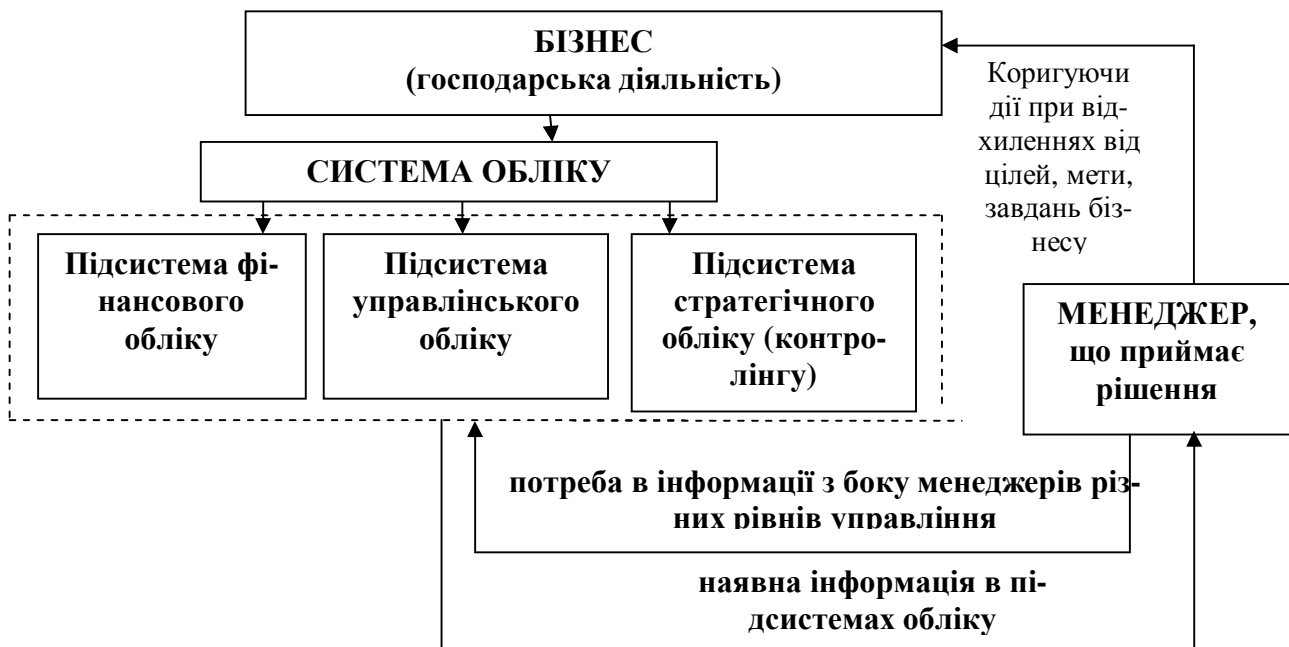
**Рис. 5. Класифікація типів стратегій підприємства**



Успішна стратегія неможлива без заздалегідь визначених цілей, які дозволяють визначити шляхи і засоби реалізації довгострокових планів. Стратегічні цілі спрямовані на зміцнення конкурентних позицій підприємства на ринку: збільшення частки ринку, покращення якості продукції, зниження рівня витрат, проникнення на закордонні ринки тощо.

Для успішної реалізації стратегічного управління на підприємстві потрібно створити адекватну ринковим відносинам обліково-аналітичну службу, яка призвана давати інформацію для прийняття стратегічних рішень, що поєднує стратегічний облік і стратегічний аналіз.

Облік є однією із складових блоку контролю, який здійснює система управління. Відмінності в облікових підсистемах обумовлюють основні підходи до формування облікової інформації в межах (рис. 6).



**Рис. 6. Облік як інформаційна система для прийняття рішень**

Ринкові умови вимагають зміни традиційного підходу до системи обліку, який відслідковує лише минулі події, на інноваційний – зробити облік стратегічно орієнтованим чи може, підсистема фінансового обліку задовольняти інформаційні потреби стратегічного менеджменту? Відповідь на це питання може бути однозначною – фінансовий облік в жодному разі не може бути стратегічним, оскільки, виходячи з його основного завдання – складання і подання фінансової звітності – він ретроспективний, тобто відображає минулі події. Крім того, фінансовий облік має чітко виражене внутрішнє спрямування, в той час, коли характерною особливістю стратегічного обліку є фор-

мування інформації про зовнішні фактори середовища в системі моніторингу і прийняття цих факторів до уваги при обґрунтуванні управлінських рішень.

Управлінський облік також сконцентрований на внутрішніх аспектах діяльності компанії (тому його ще називають внутрішньогосподарським). За своєю сутністю цей облік оперативний і, тому, недоцільно наділяти його стратегічними функціями і вводити поняття "стратегічний управлінський облік", як це роблять фахівці з обліку.

Управлінський облік історично виник з калькуляційного, пов'язаного з формуванням собівартості продукції виробничий облік, (його предметом є процес виробництва і ми вважаємо, що не потрібно розширювати сферу дії управлінського обліку ще й на процес постачання, збуту, інвестиційної, інноваційної і фінансової діяльності).

Не можна не погодитись з Юдіною Л.Н., що часто обліком, хоча й управлінським, називають конгломерат, тобто механічне поєднання, різних слабо пов'язаних між собою управлінських функцій (планування (бюджетування), обліку і контролю, аналізу, обґрунтування управлінських рішень), що породжує невідповідність між назвою "управлінський облік" та його змістом. Разом з тим ідею інтеграції управлінських функцій не слід відкидати, а, навпаки, теоретично обґрунтувати і впровадити на практиці через систему контролінгу<sup>1</sup>.

Слід зазначити, що в економічній літературі склалася дивна ситуація, коли дослідження з управлінського обліку і з контролінгу ототожнюють. Як наслідок – відбуваються ототожнення контролінгу а управлінського обліку з чим не можна погодитися. Справді управлінський облік пов'язаний із обліком фінансових категорій (наприклад, доходів і витрат), а контролінг включає ще стратегічні методи планування обліку й аналізу, а тому, цитуючи члена правління Мюнхенської академії контролінгу, професора, доктора Мартіна Хаузера, "контролери – це не "управлінські бухгалтери", а швидше "стратегічні бізнес-бухгалтери"<sup>2</sup>.

Основна перевага контролінгу перед управлінським обліком полягає в системному поєднанні управлінських функцій, у взаємозв'язках між ними, у формуванні єдиної інформаційної бази, координації заходів, які ставить перед собою підприємство щодо досягнення цілей.

<sup>1</sup> Юдина Л.Н. Управленческий учёт и контроллинг // Менеджмент в России и за рубежом, 2005, № 1

<sup>2</sup> Экономический лоцман бизнес-морей // Экономика и жизнь, 2006, № 34

На відміну від управлінського обліку, у системі контролінгу здійснюють попередній, а не наступний аналіз і контроль, при цьому розглядають і оцінюють різні варіанти досягнення намічених цілей, розробляють прогнозні баланси і плани, орієнтовані на стратегічні цілі підприємства, створюють систему інформаційного сервісу для усіх служб управління. У процесі господарської діяльності активно використовують інформацію про відхилення від планових, кошторисних, прогнозних показників, норм і нормативів за усіма позиціями плану та контрольними точками. Одержану інформацію використовують для аналізу виявлених відхилень, детального їх обговорення із спеціалістами різних управлінських підрозділів з метою втілення одержаних в ході обговорення ідей, поглядів, думок в управлінські рішення.

Важливо зазначити, що стратегічний облік може реалізований лише в контролінгу, оскільки саме він генерує інформацію для системи стратегічного менеджменту (дає фінансову і нефінансову інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовище, сприяє процесу визначення цілей та розробки стратегічних планів і бюджетів).

Практика контролінгу була запозичена в Англії, як частина загальноприйнятої практики бізнесу, відповідно до вимог "Company Acts" (XVII століття). Термін "controlling" зародився в Америці, а в 70-і роки XX століття "перекочував" у Західну Європу, а потім на початку 90-х років у країни СНД. Контролінг, як управлінську функцію, використовують переважно в компаніях Німеччини, Австрії і Швейцарії з 70-х років XX століття. Його впровадження пов'язане з іменем Альбрехта Дайле – піонера контролінгу і засновника компанії Controller Akademie.

У різних країнах контролінг може мати різну спрямованість. В США, наприклад, переважає фінансовий ухил контролінгу (бюджетування, управління податками, управління страхуванням), у Німеччині – більше розвинуте управління витратами та їх планування.

На основі узагальнення практичного досвіду ідеї контролінгу набули широкого поширення в західній економічній літературі (праці Дайле А., Манна Р., Майера Е., Фольмута Х.Й., Хана Д. та інших). Питання методології і організації контролінгу з врахуванням російської специфіки висвітлені в працях Кармінського А.М., Оленєва Н.И., Примака А.Г., Фалько С.Г., Данілочкіна С.В, Данилочкіної Н.Г., Ананькіної О.О., Аніскіна Ю.П. та інших вчених. Серед вітчизняних авторів проблематикою контролінгу займаються Пушкар М.С., Петренко С.М., Сухарєва Л.О.

Інтерес до концепції контролінгу в Україні зумовлений тим, що вітчизняні підприємства, одержавши в умовах розвитку ринкових відносин юридичну і економічну свободу дій, не можуть вирішити проблему: управління підприємством на старій методичній базі неможливе, а нові підходи до планування, обліку й аналізу ще не сформовані. Ось чому необхідно вивчати досвід країн, які в своєму розвитку пройшли етапи, характерні для української економіки, і, в першу чергу, досвід впровадження контролінгу й адаптації його до реальних умов вітчизняного ринку.

Важливість дослідження впливу контролінгу на результати діяльності підприємства зумовлена рядом причин: посиленою увагою керівництва до питань стратегічного управління і планування; потребою у неперервному відстеженні змін, що відбуваються як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі; зростанням обсягу інформації та значущості інформаційних ресурсів для стратегічних рішень; потребою практики у комплексній науково обґрунтованій системі дій, яка може сприяти виживанню підприємства і подоланню кризових ситуацій в його діяльності.

Термін "контролінг" об'єднує дві складові: контролінг як філософію і контролінг як інструмент:

- контролінг – філософія і спосіб мислення керівників, що орієнтується на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства у довгостроковій перспективі;

- контролінг – орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-методичної і аналітичної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу і прийняття управлінських рішень за усіма функціональними сферами діяльності підприємства<sup>1</sup>.

В економічній літературі наведено різні визначення контролінгу (таблиця 1).

Різні дослідники по-різному підходять до питання визначення поняття «контролінг». Це свідчить, що контролінг, як напрям теорії і практики управління підприємством, інтенсивно розвивається. У сучасній інноваційній економіці контролінг найбільш повно відповідає завданням і вимогам ринкової економіки. Він органічно вписується в систему управління і, враховуючи зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, адаптує цю систему до нових вимог.

---

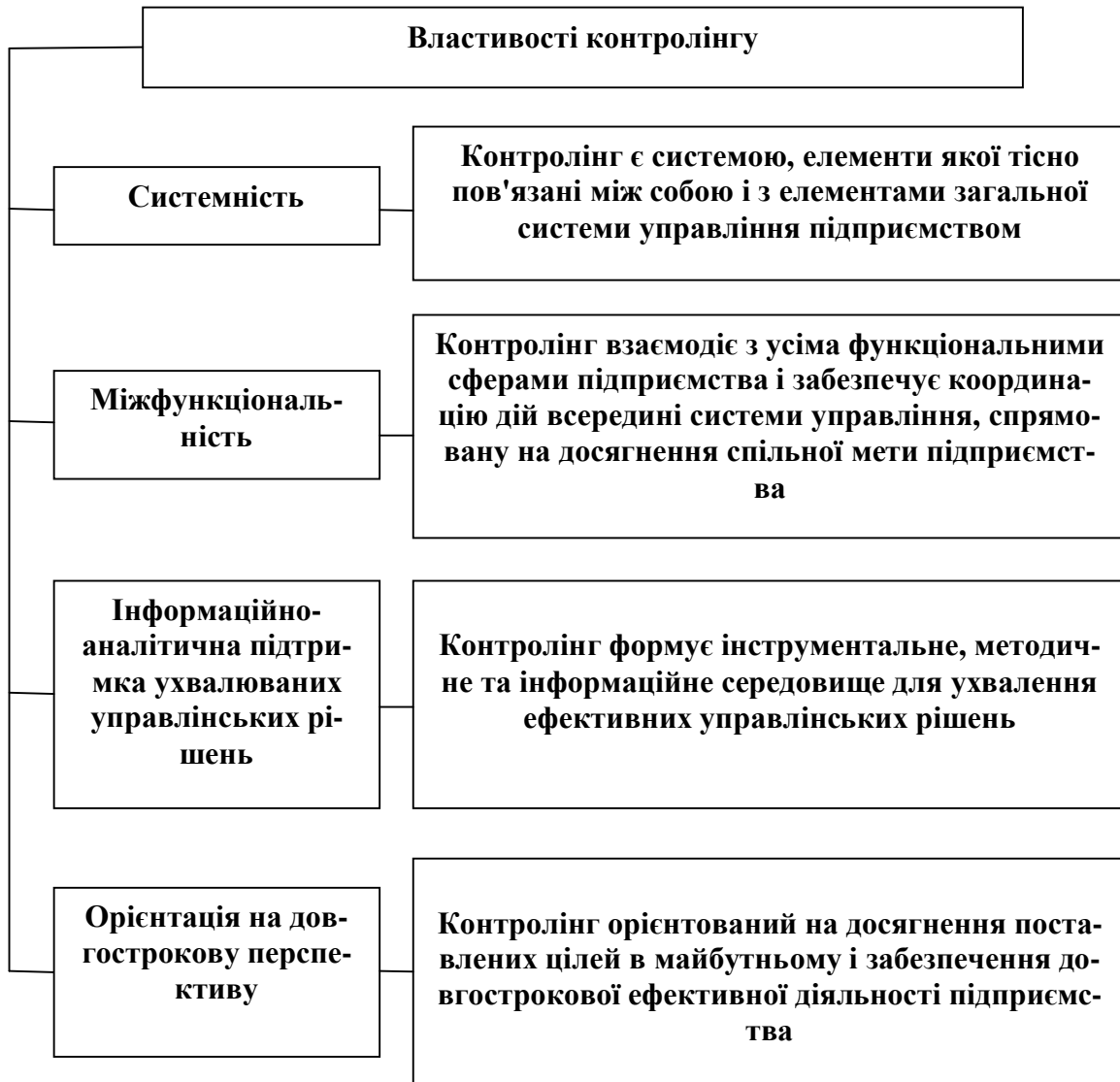
<sup>1</sup> Фалько С. Г., Расселл Кейт А., Левин Л. Ф. Контроллинг: национальные особенности – российский и американский опыт // Контроллинг. Технологии управления, 2003, № 2

## Трактування контролінгу в економічній літературі

Джерело	Визначення
1	2
Майєр Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 9, 88	Під контролінгом слід розуміти концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довготривалого існування... Контролінг є сукупністю методів оперативного і стратегічного управління: обліку, планування, аналізу і контролю, що об'єднуються на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин в єдину систему, функціонування якої підпорядковане певній меті
Манн Р., Майєр Э. Контроллинг для начинающих.- М.: Финансы и статистика, 1992,- С. 8, 21	Система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності фірми..., система управління прибутком підприємства. Контролінг – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства, дозволяє уникнути несподіванок і своєчасно включити червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вжиття заходів протидії.
Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 1	Контролінг – це процес, який розуміють як оволодіння економічною ситуацією на підприємстві
Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 11.	Зміст будь-якої системи контролінгу полягає в її орієнтації на цілі, майбутнє і вузькі місця
Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія.- Тернопіль: Карт – бланш, 2004, С.26, 28	Контролінг можна визначити як систему перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети. У випадку відхилень від мети приймаються коригуючі дії. Метою контролінгу є підтримка ефективного функціонування підприємства. Контролінг є компонентом управління, він забезпечує інформацію для координації, організації і регулювання об'єктів спостереження.

1	2
Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой. Общ. ред. Градова А.П.: Санкт-Петербург.: Специальная литература, 1996,- С.217	Контролінг – нова концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довготривалого існування на ринку...система забезпечення виживання підприємства на етапах стратегічного і тактичного управління
Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом.- К.: Эльга, Ника-Центр, 2002.-С.15	Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства
Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.П.Примак, С.Г.Фаль-ко.-М.: Финансы и статистика, 2002. – С. 7	Контролінг – концепція системного управління організацією. В основі цієї нової концепції лежить прагнення забезпечити успішне функціонування організаційної системи (підприємства, торгової фірми, банку) в довготривалій перспективі
Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С.6	Контролінг – нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку і менеджменту. Контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і направляючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей
Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг– М.: «Омега-Л», 2007. – С.141	Контролінг – управління майбутнім для забезпечення тривалого і ефективного функціонування підприємства і його структурних одиниць
Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контроллинг: Учебное пособие. – М.: «Дело и сервис», 2003. – С. 11	Контролінг – це функціонально відособлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов'язаний із реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень
Юсупова С.Я. Теория и практика внедрения системы контроллинга в условиях информационного общества: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Москва. ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации». – М., 2008. – С. 9 (всего 37 с.)	Контролінг – інтегрована інноваційна система, що базується на комп'ютерних технологіях і забезпечує постійний інформаційно-аналітичний моніторинг прийняття і виконання управлінських рішень, здійснює коригування системи планів і методів їх реалізації за оптимізуючими програмами в заданих часових і просторових параметрах у режимі он-лайн

Високу значущість контролінгу на всіх рівнях управління підприємством обумовлюють його властивості під якими розуміють філософську категорію, що виражає моменти виявлення сутності одних явищ і процесів з іншими (подібність чи відмінність) – (рис. 7):



**Рис. 7. Властивості контролінгу**

Застосування контролінгу суттєво впливає на практичну реалізацію усіх основних функцій менеджменту та вимагає принципового переосмислення їх завдань.

Основні завданнями контролінгу в сфері планування: сприяння при формуванні стратегічного плану підприємства, його цілей, відображення цілей у системі показників; керівництво і координація роботами з планування і складання бюджету, узгодження проміжних цілей і планів та їх зведення в єдиний загальний план підприємства;

розробка методів планування; визначення необхідної для планування інформації. При цьому служба контролінгу не визначає, що планувати, а радить, як і коли планувати, оцінює можливість реалізації запланованих заходів. Відповідальність за реалізацію планів залишається в компетенції лінійних керівників.

Облік (в першу чергу управлінський облік) є фундаментом оперативного контролінгу. Початковий етап створення системи контролінгу на підприємстві неможливий без функціонування розвиненої системи управлінського обліку. Управлінський облік і контролінг, як самостійні управлінські інструменти, доповнюють один одного і забезпечують менеджмент необхідною для його функціонування інформацією, але у процесі впровадження концепції контролінгу система обліку зазнала змін, які полягають у її переорієнтації на майбутнє.

Основні завдання контролінгу в сфері обліку: збір і аналітична обробка даних, оцінка обґрунтованості витрат, пошук причинно-наслідкових зв'язків між витратами і результатами, розмежування рівня відповідальності за витрати і результати, уніфікація методів і критеріїв оцінки діяльності підприємства і його підрозділів. Дані про витрати і результати групують за місцями їх виникнення і сферами відповідальності уже на стадії планування з використанням однієї і тієї ж методики розподілу витрат, способів оцінки активів і списання їх вартості, що необхідно для порівняння звітних і планових показників.

Контроль здійснюють за системою показників, що характеризують роботу підприємства за усіма процесами і рівнями управління. У системі контролінгу контроль переорієнтовується на майбутні дії і події. Традиційна система контролю була виправданою тоді, коли зовнішнє середовище змінювалося настільки поступово, що можна було допустити уповільнені реакції на них. У випереджаючому контролі акцент зміщується на зменшення розриву між фактичними результатами і наміченими цілями. Завдання контролінгу в сфері контролю: регулярний контроль (вимірювання і оцінка) фактичних показників; аналіз і виявлення причин відхилення фактичних показників від планових (цільових); виявлення і прогноз проблемних тенденцій; підготовка проектів управлінських рішень щодо мінімізації відхилень; контроль за виконанням управлінських рішень.

У виконанні окремих функцій управління функція аналізу є найслабшим місцем. По-перше, аналіз прийнято вважати побічною, другорядною роботою, підпорядкованою іншій, основній роботі, пов'язаній



із плануванням і організацією певного напрямку діяльності, а тому для аналізу, як правило, у менеджерів не залишається часу і він виконується поверхово. По-друге, велике значення має об'єктивність аналізу. Якщо аналіз робить виконавець, який потім використовує його результати у своїх рішеннях, то важко бути впевненим у об'єктивності такого аналізу, оскільки користувач візьме на озброєння саме ті результати, які найбільше відповідають його інтересам. Не випадково виконання функції аналізу доручають контролерам, які на підприємстві займають незалежне становище по відношенню до інших функціональних служб. Завданням контролерів є не ревізія роботи цих служб за минулий період, а вироблення обґрунтованих рекомендацій, на основі яких можна планувати ефективну діяльність підприємства на майбутнє.

Отже, основними завданнями контролінгу у сфері аналізу є розробка і оцінка можливих варіантів вирішення проблеми; обговорення результатів аналізу з керівниками підрозділів підприємства, а також розробка альтернативних рішень і рекомендацій щодо виходу із ситуації, що склалася в якості контруправління; координація підрахунку очікуваних результатів діяльності підприємства і складання комплексних аналітичних звітів для забезпечення впливу результатів аналізу на процес управління.

Керівник приймає рішення щодо формування цілей, ресурсів і процесів, реалізація яких дозволяє підтримувати підприємство в стані ділової активності. Роль контролінгу полягає в тому, щоб визначити наскільки ці рішення сприятимуть підвищенню результативності, ефективності і продуктивності виробництва.

Розробка системи контролінгу починається із визначення цілей і завдань. Ціль контролінгу – побудова на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації, контролю і аналізу управлінських рішень, пов'язаних із успішним функціонуванням підприємства у довготривалій перспективі.

Основні завдання контролінгу при основних функціях менеджменту охарактеризувати як:

- завчасне виявлення проблемних зон на підприємстві і коригування діяльності до того, як ці проблеми переростуть у кризу;
- участь у визначенні стратегії підприємства та поширення інформації про обраний стратегічний напрям всередині компанії;
- оптимізація управління, координація дій усіх структурних підрозділів щодо реалізації намічених цілей у встановлені терміни;

- неперервне і своєчасне інформування керівництва про тенденції розвитку і відхилення від запланованих показників за прийнятим на підприємстві алгоритмом;
- формування конструктивних пропозицій щодо усунення виявлених недоліків, раціонального використання наявних трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;
- формування умов для стабільного і ефективного бізнесу.

Сутність контролінгу проявляється через його функції: моніторинг стану підприємства, сервісну, функцію координації, аналітичну, функцію прийняття рішень, консалтингову.

Моніторинг стану підприємства передбачає збір інформації, що характеризує його поточний рівень розвитку. Аналіз одержаної інформації дозволяє вирішити питання про те, чи потрібно вживати заходи протидії для досягнення бажаного стану.

Сервісна функція передбачає інформаційне обслуговування управління за допомогою систем планування, нормування, обліку і аналізу.

Всі ці системи орієнтуються на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна базуватися на принципі отримання планових (нормативних) та фактичних показників та виявлених відхиленнях.

Функція координації забезпечує ефективне використання підприємством усіх видів ресурсів, оскільки управлінські рішення приймаються на усіх рівнях управління. Завданням контролінгу є координація цілей різних рівнів управління, методів і засобів реалізації цих цілей з метою досягнення кінцевої мети підприємства.

Аналітична функція полягає у виявленні причин відхилення фактичних значень показників від цільових чи заданих їх значень, включаючи дослідження причин цих відхилень.

Функція прийняття рішень пов'язана з переоцінкою стратегії, коригуванням шляхів реалізації цілей і зміну цілей з їх обґрунтуванням і коментарями. Реалізується ця функція через використання даних аналізу відхилень та загальних результатів діяльності підприємства.

Консалтингова функція передбачає надання керівництву консультаційної допомоги при створенні системи раннього виявлення тенденцій і факторів, які можуть принести не тільки вигоду, а й спричинити втрати; участь у підготовці внутрішніх документів (стандартів, регламентів, положень, інструкцій, програм, заходів тощо).

Підприємству, яке впроваджує контролінг доведеться прикласти чимало зусиль для вибору тих чи інших інструментів, які найбільше

відповідають конкретним умовам його діяльності. Компанії, що використовують обґрунтований інструментарій, отримують суттєвий економічний ефект за рахунок спрощення процедур планування, прийняття рішень і отримання своєчасної інформації про власну діяльність.

Основними інструментами контролінгу є: бюджетування, розрахунок витрат за процесами (Activity Based Costing), бенчмаркінг, функціонально-вартісний аналіз, портфельний аналіз, SWOT-аналіз, розрахунок цільових витрат (Target Costing), збалансована система показників (Balanced Scorecard), CVP -аналіз та інші.

Розрахунок витрат за процесами, функціонально-вартісний аналіз і бюджетування дозволяють управляти витратами; розрахунок цільових витрат – визначити таку собівартість продукції, яка при ринковій ціні дозволить підприємству одержати запланований прибуток; портфельний аналіз – визначити конкретний склад і структуру стратегічних одиниць бізнесу та стратегічних зон господарювання, в яких підприємство працюватиме в майбутньому; SWOT-аналіз – оцінити в комплексі внутрішні і зовнішні фактори, що впливають на розвиток компанії; бенчмаркінг – запозичити кращий досвід інших компаній, уникаючи "винаходу колеса"; CVP –аналіз – дослідити взаємозв'язок між витратами, обсягом реалізації і прибутком; збалансована система показників – описати причинно-наслідкові зв'язки цілей і якісно оцінити їх шляхом інтерпретації кількісних характеристик.

Одним з найбільш важливих аспектів контролінгу є його інституалізація або, іншими словами, практична реалізація на конкретному підприємстві. Існуюча ситуація в кризовій економіці свідчить, що для контролінгу склалися сприятливі умови, що демонструють його можливості щодо підвищення ефективності бізнесу і доводять потребу в ньому, як власників, так і менеджменту компаній.

Контролінг не є альтернативою менеджменту, а контролери не звільняють менеджерів від виконання їх безпосередніх обов'язків, а сприяє менеджерам у виконанні їх функцій, тому ключовим питанням при впровадженні контролінгу є делегування компетенцій контролінгу від менеджера до контролера (фахівця, що реалізує на підприємстві функції контролінгу). На рис. 8 наведено чотири моделі з різним ступенем делегування компетенції контролінгу від менеджера до контролера<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Зискель К.А. Формирование системы стратегического контроллинга на промышленном предприятии. Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.05 / Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2008. – 20 с.

Контролінг як компетенція менеджера		Контролінг як компетенція контролера	
Децентралізована модель	Координаційна модель	Коопераційна модель	Централізована модель
Всі завдання контролінгу в компетенції менеджера	Управлінські рішення в компетенції менеджерів; облік, координація – в компетенції контролерів	Управлінські рішення в компетенції менеджерів на основі варіантів, підготовлених контролерами	Всі завдання контролінгу в компетенції контролерів
«+»	«+»	«+»	«+»
Гнучкість при ухваленні рішень на оперативному рівні	Ефективний облік на оперативному рівні управління	Можливість використання спеціалізованих знань контролерів при ухваленні стратегічних рішень	Виключення опортуністичних витрат за рахунок «рівновіддаленості» контролерів
«-»	«-»	«-»	«-»
Знання менеджерів обмежені їх функціональною сферою, опортуністичні витрати <sup>1</sup>	Стратегічні рішення ухвалюються без участі контролерів, не дотримується принцип «рівновіддаленості»	Ускладнення планової і координаційної роботи	Зниження гнучкості організації на оперативному рівні

**Рис. 8. Моделі розподілу компетенцій контролінгу на підприємстві**

Вибір тієї чи іншої моделі для реалізації на конкретному підприємстві обумовлений в першу чергу тими завданнями, які переслідує впровадження контролінгу, а також факторами, що характеризують поточний рівень розвитку підприємства (розмір підприємства, організаційна структура, стиль управління, організаційна культура, технологія виробництва ринкова кон'юнктура, професіоналізм співробітників, система мотивації співробітників тощо).

Після ухвалення рішення про розділ компетенцій між менеджерами і контролерами, переходять безпосередньо до впровадження системи контролінгу на підприємстві. Інтерес до контролінгу насамперед виявляють великі компанії. У міру зростання компанії зазвичай пропадає внутрішньофірмова прозорість, а бажання тримати руку на пульсі залишається. Великі компанії можуть собі дозволити фінансу-

<sup>1</sup> Опортунізмом вважають неповне або недостовірне обнародування інформації, її перекручення, дуже часто, з умисною метою. Такі дії відбуваються за умов реальної або суб'єктивної інформаційної асиметрії. Очевидно, до опортуністичних витрат автор відносить витрати, викликані недовір'ям (витрати на перевірку і пошук додаткової інформації, а також втрати, пов'язані з недосконалістю одержаної інформації), витрати часу, психологічні витрати.

вати впровадження нових управлінських технологій, адже якщо хоч би одна з цих технологій «вистрілить», ефект від її впровадження покриє витрати на всі інші «новинки». Малі і середні компанії бюджетами на ризикові проекти, як правило, не володіють і чекають результатів впровадження нових ідей у великому бізнесі<sup>1</sup>.

Для становлення і розвитку контролінгу на підприємстві повинна бути підготовлена база, вибрані пріоритети, забезпечена послідовність виконання задач. Ефективна діяльність контролера неможлива без розуміння керівництвом підприємства важливості вирішуваних контролером задач і безумовної підтримки.

Якщо говорити про позиціонування підрозділу контролінгу на підприємстві, то потрібно вирішити, в якій формі він існуватиме (служба, бюро, відділ) і кому буде підпорядковуватись. У таблиці 2 наведено форми функціонування підрозділу контролінгу на підприємстві.

*Таблиця 2*

**Варіанти форм організації контролінгу на підприємстві**

<b>Варіанти форм організації контролінгу</b>	<b>Сутність</b>	<b>Переваги</b>
Власний підрозділ контролінгу	Служба, відділ, бюро	- співробітники знають специфіку тих чи інших бізнес-процесів; - отримані навички і досвід залишаються усередині компанії; - керівництво може використовувати підрозділ контролінгу для кар'єрного росту управлінських кадрів
Аутсорсинг	Функції контролінгу повністю делегують спеціалізованій компанії або зовнішньому консультанту	- доступ до висококваліфікованих консультантів, які володіють спеціальними знаннями, що сприяє підвищенню економічності, цілеспрямованості та ефективності контролінгової діяльності; - робота зовнішніх спеціалістів незалежна та неупереджена
Ко-сорсинг	В рамках компанії створюють власний підрозділ контролінгу, але на стадії постановки служби контролінгу, а також для вирішення окремих завдань в процесі її функціонування залучають експерти спеціалізованої компанії або зовнішній консультант	- підсилення компетенцій внутрішнього підрозділу контролінгу; - якісне вирішення завдань при раціональних витратах

<sup>1</sup> Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Контроллинг как образ мышления современного менеджера // Чиновник.ua.ru Выпуск № 607 (52)

До аутсорсингу та ко-сорсингу вдаються різні організації. Це можуть бути як невеликі фірми, у яких немає достатніх фінансових ресурсів для створення власного підрозділу, так і великі компанії.

Найчастіше на практиці використовують два варіанти *позиціонування служби контролінгу в організаційній структурі підприємства*:

1. Служба контролінгу входить до складу підрозділів фінансово-економічного блоку і підпорядковується заступнику директора з економіки і фінансів (фінансовому директору).

2. Служба контролінгу є самостійною структурою і підпорядковується безпосередньо директору підприємства.

Не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальнику планово-економічного відділу чи головному бухгалтеру. Планово-економічний відділ вважатиме діяльність служби контролінгу «вторгненням на свою законну територію» і може бойкотувати діяльність цієї служби. Хоча насправді працівники планово-економічного відділу завантажені поточною роботою і їх зусилля спрямовані далеко не на аналіз господарської діяльності підприємства.

А. Дайле наголошує на так званих «функціях контролера», які можуть бути розподілені між кількома працівниками чи структурними підрозділами підприємства. «Реалізацією функцій контролера на багатьох фірмах займаються штабні відділи центрального планування, підрозділи інформаційного менеджменту, що включають групи організації, системного аналізу, обчислювальний центр, і, звичайно ж, економічні служби. Можна створити таку організаційну структуру, в якій буде відділ контролінгу із своїм керівником, що зосереджує вирішення усіх завдань в одних руках, може бути постійним чи тимчасовим членом правління фірми (у США контролер є одним з віце-президентів)»<sup>1</sup>.

Побутує думка, що недоцільно створювати на підприємстві ще один структурний підрозділ, оскільки виробленням пропозицій щодо покращення діяльності можуть займатися спеціально створені тимчасові групи, які збиратимуться з певною періодичністю (наприклад раз у два тижні). До складу цих груп можуть входити спеціалісти планового, фінансового відділів і бухгалтерії. Але з такою постановкою питання також не можна погодитися, тому що аналітична робота – це системна робота і її потрібно здійснювати на постійній, а не на тимчасовій основі. Це ж стосується й поцесу безперервного покращення економічної діяльності підприємства. Оптимальним і виправданим є створення окремого підрозділу – служби контролінгу – рівноправного

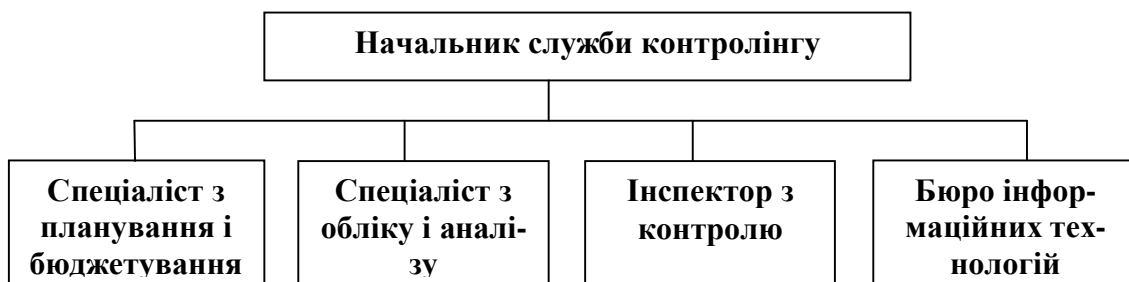
---

<sup>1</sup> Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 14.

з іншими фінансово-економічними службами підприємства. Більше того, служба контролінгу ставиться в дещо привілейоване положення, оскільки інші служби підприємства зобов'язані надавати їй усю необхідну інформацію. До того ж плановий, фінансовий відділи, бухгалтерія, служба контролінгу повинні працювати єдиною командою і не дублювати функції одна одної.

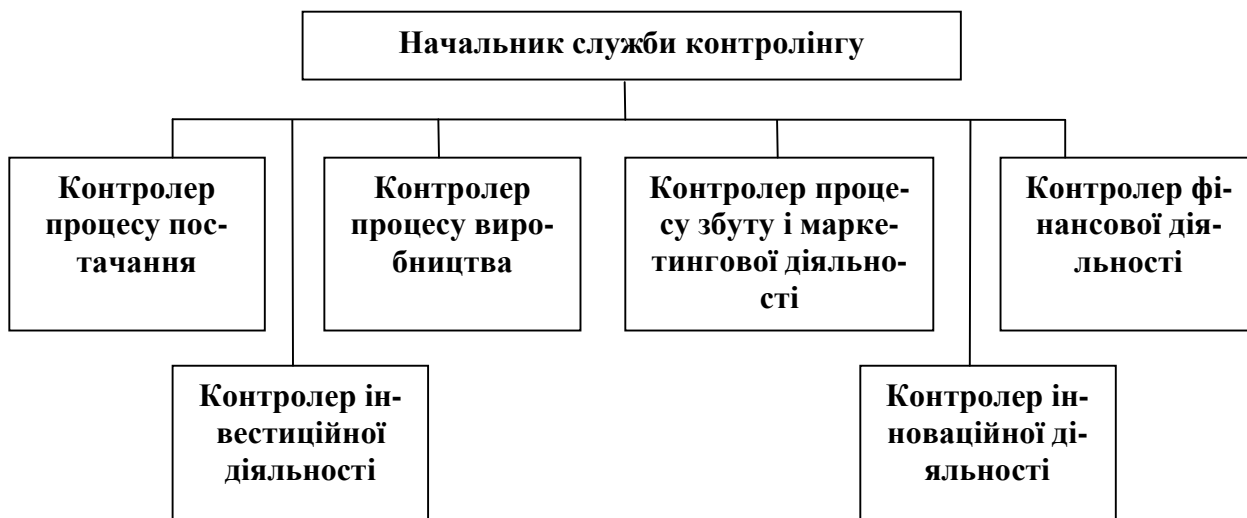
Можливі два основні *способи структурування служби контролінгу* на середніх за розміром підприємствах:

1. Службу контролінгу організують відповідно до функцій менеджменту, коли за підтримку кожної функції відповідає контролер або група контролерів, які є фахівцями вузького профілю (рис. 9).



**Рис. 9. Структура служби контролінгу, сформована відповідно до функцій менеджменту**

2. Службу контролінгу організують відповідно до функціональних напрямів діяльності підприємства (постачання, виробництво, збут, фінансова, інвестиційна, інноваційна діяльність), коли за кожним з напрямів закріплюють контролера або групу контролерів, які є фахівцями широкого профілю (рис. 10).



**Рис. 10. Структура служби контролінгу, сформована за функціональними напрямками діяльності підприємства**

В окремих випадках ці способи комбінують.

Для того, щоб працівники служби контролінгу могли ефективно виконувати свої функції, необхідно її високо позиціонувати в ієрархії управління і просувати не як контрольню-ревізійну, а як консультативно-сервісну службу для керівників, тобто керівництво компанії ставить завдання, а працівники служби контролінгу вирішують, як цього досягти.

Як окрема структура служба контролінгу має свої цілі, завдання і функції. *Метою* діяльності служби контролінгу є інформаційно-аналітична і методична підтримка менеджерів усіх рівнів управління підприємством в процесі ухвалення ними управлінських рішень. Одне з основних її завдань – протидіяти перевантаженню керівників інформацією.

Працівники служби контролінгу несуть відповідальність за правильність використання методів та інструментів планування, контролю, аналізу і ухвалення рішень, а також за прозорість і наочність представлення досягнутих результатів. Вони повинні забезпечувати:

1. *Розширення процесів контролінгу.* Після вибору, узгодження інформації і підготовки звітів контролер повинен скласти прогнозні розрахунки, провести планування заходів і моніторинг дій.

2. *Модерацію планування.* Після вибору пропозицій з планування контролер повинен взяти на себе роль модератора на фазі узгодження і особливо на нарадах з планування.

3. *Супроводження стратегічного планування.* Контролер повинен збирати стратегічно важливу інформацію, проводити семінари із стратегічного планування, виробляти альтернативні стратегії і подавати їх менеджеру.

4. *Координацію цілей.* Контролер розробляє фінансові і нефінансові системи показників, ініціює проведення семінарів, документує цілі, розраховує необхідні показники і готує звіти.

5. *Контролінг проектів.* Контролер розробляє методику оцінки проектних альтернатив.

6. *Побудову функціонально-орієнтованого контролінгу.* Контролер несе відповідальність не лише за фінансове планування і контроль. Він турбується про локальну підтримку менеджерів у галузі постачання, виробництва, збуту, інвестиційної, інноваційної діяльності.

7. *Ризик-менеджмент.* Контролер будує систему ризик-менеджменту. Він збирає і обробляє інформацію про ризики, забезпечує своєчасне їх попередження, планування заходів і контроль.

Для вирішення цих завдань контролери наділяються такою компетенцією (рис. 11):



<b>Рівноправність</b>	Контролер повинен бути рівноправним партнером, мати можливість реалізувати свої інтереси
<b>Аргументація вигоди</b>	Контролер повинен мати можливість продавати свої послуги і аргументувати принесену вигоду
<b>Готовність до дискусії</b>	Контролер повинен аргументувати свою точку зору, у рамках дискусії вміти пояснити плани, фактичні дані, відхилення і прокоментувати запропоновані заходи
<b>Модерація</b>	Контролер повинен готувати і проводити семінари і документувати результати
<b>Вирішення конфліктів</b>	Контролер повинен допомагати у вирішенні конфліктних ситуацій

**Рис. 11. Сфери компетенції контролера<sup>1</sup>**

Функції, які повинна виконувати служба контролінгу, можна класифікувати таким чином (таблиця 3)<sup>2</sup>.

Класифікатор визначає роль служби контролінгу в діяльності підприємства: служба контролінгу не підмінює керівників у процесі планування, не веде облік витрат замість інших підрозділів і не накопичує контрольно-аналітичну інформацію для власних потреб, а проводить методичну, організаційну, координаційну і консультативну підтримку процесів планування, обліку, контролю і аналізу з метою забезпечення керівників необхідною інформацією для ефективного управління підприємством і його структурними підрозділами.

Характер взаємодії служби контролінгу з іншими підрозділами підприємства визначається у кожному конкретному випадку на основі завдань і функцій, виконання яких покладене на неї керівництвом підприємства.

<sup>1</sup> Основные этапы развития контроллинга в Венгрии // Контроллинг. – 2006. – № 18. – С. 5-6

<sup>2</sup> Якименко А. А. Методические рекомендации по разработке положения о службе контроллинга среднего предприятия // Контроллинг. Технологии управления. – 2002. – № 1

Таблиця 3

## Класифікатор функцій служби контролінгу в розрізі основних функцій менеджменту

Функції контролінгу	Основні функції менеджменту			
	Планування	Облік	Контроль і аналіз	Регулювання
1	2	3	4	5
<b>Методична</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Розробка алгоритму планування і бюджетування.</li> <li>- Розробка форм планових документів.</li> <li>- Розробка методик формування планових документів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Розробка методик обліку витрат і результатів.</li> <li>- Розробка технологій збору облікової інформації.</li> <li>- Розробка системи внутрішньої звітності.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Розробка методик діагностикування відхилень.</li> <li>- Розробка методик аналізу відхилень.</li> <li>- Розробка системи показників.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Розробка форм аналітичних звітів, що надаються менеджерам.</li> <li>- Розробка методик регулювання відхилень.</li> </ul>
<b>Організаційна</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Виділення центрів відповідальності і відповідальних осіб.</li> <li>- Розробка і вдосконалення регламенту планування і бюджетування.</li> <li>- Доведення регламенту і методик планування і бюджетування до відповідальних осіб.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Впровадження методик обліку витрат і результатів за центрами відповідальності, проєктами.</li> <li>- Розробка і вдосконалення регламенту внутрішньої звітності.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Організація і проведення у встановлені терміни контрольних заходів щодо виявлення відхилень.</li> <li>- Організація аналітичної роботи в підрозділах.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Організація виконання регулюючих процедур і заходів, прийнятих керівництвом.</li> </ul>

1	2	3	4	5
<b>Координаційна</b>	<p>- Проведення процедур узгодження цільових показників, планів і бюджетів різних рівнів управління.</p>	<p>- Координація діяльності з обліку витрат і доходів у підрозділах.</p>	<p>- Узгодження контрольних заходів, що проводяться службою контролю, із загальним розпорядком діяльності підприємства.</p>	<p>- Узгодження між собою регулюючих процедур і заходів, прийнятих керівниками різних рівнів управління.</p>
<b>Консультаційна</b>	<p>- Надання консультаційної допомоги керівникам при визначенні цільових показників і формуванні бюджетів.</p> <p>- Забезпечення керівників усіх рангів інформацією про стан зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства</p>	<p>- Збір інформації про стан параметрів внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства.</p>	<p>- Контроль параметрів внутрішнього і зовнішнього середовища фірми.</p> <p>- Аналіз відхилень і інтерпретація результатів аналізу.</p> <p>- Розрахунок ефективності процесів, продуктів, підрозділів, проектів.</p> <p>- Розробка пропозицій щодо усунення відхилень.</p>	<p>- Надання керівникам усіх рангів результатів аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства.</p> <p>- Надання консультаційної допомоги керівництву при виборі або розробці регулюючих заходів.</p>

На початковому етапі впровадження контролінг виступає як система, яка повідомляє про виникнення негативних відхилень в діяльності підприємства для своєчасного вживання заходів протидії. Працівники служби контролінгу на цьому етапі складають розгорнуті аналітичні звіти, прогнозують показники фінансово-економічного стану підприємства, проводять економічну експертизу управлінських рішень, тобто по суті дана служба виконує роль аналітичної служби. Немає потреби залучати додаткових працівників до збору контролінгової інформації на рівні цехів, тому що заповнення аналітичних форм можна доручити економістам цехів. Згодом службу контролінгу можна розширювати, в кожен цех призначати контролера, який відстежує і аналізує відхилення фактичних параметрів роботи від планових. Така організація роботи служби контролінгу існує в багатьох великих європейських промислових компаніях.

Служба контролінгу – це обслуговуюча служба. Вона виконує сервісну функцію по відношенню до менеджменту, тобто вирішує питання планування і координації, забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку управлінських рішень. Якщо керівник несе відповідальність за результат виробничо-господарської діяльності, то контролер за методичну обґрунтованість прийняття рішень, їх своєчасність і узгодженість між усіма функціональними підрозділами.

Враховуючи яскраво виражений фінансовий аспект контролінгу, здавалося б, що кандидатами на посаду контролера в першу чергу повинні бути спеціалісти фінансово-облікового напрямку. Проте, вони можуть зазнати невдач, оскільки не завжди володіють стратегічним і альтернативним мисленням. Відображені обліковим працівником у фінансовій звітності дані – це вчорашні дані, тобто підсумки діяльності підприємства за певний період. Прогнозування майбутнього фінансового стану компанії на основі цих даних вимагає додаткової їх обробки за спеціальною методикою аналізу, що не відноситься до компетенції облікового працівника. До того ж контролер, орієнтуючись на фінансовий результат і максимізацію ринкової вартості компанії, оцінює альтернативні варіанти, враховує усі ризики і при цьому обов'язково оцінює потенційну дохідність усіх альтернативних варіантів. Обліковий працівник не займається оцінкою альтернатив. Важливими для його роботи якостями є педантичність і пунктуальність. Той факт, що обліковий працівник не володіє альтернативним мисленням, у жодному разі не є його "мінусом". Люди, що виконують різні завдання, по-різному мислять, що абсолютно нормально.

Інший аспект проблеми – параметри працівника служби контролінгу як особистості. Роджер Вітлі Вільям Антоні та Нік Маддокс виділили такі бажані параметри, важливі для ефективної роботи працівника у сфері стратегічного планування<sup>1</sup>:

По-перше, людина повинна бути екстравертом.

Люди цього типу легкі в спілкуванні, люблять бути в центрі уваги, легко зав'язують знайомства, відкриті і товариські, швидко адаптуються до зовнішнього середовища, досить легко відважуються на починання і впевнено діють у невідомих ситуаціях. Екстраверти надають перевагу змінам і діям.

По-друге, працівник повинен тяжіти до інтуїтивного пізнання. Даний тип особистості більш комфортно почуває себе в умовах невизначеності, володіє високим рівнем абстрактного мислення. Йому подобається вирішувати нові проблеми, шукати і знаходити приховані можливості.

Третій параметр пов'язаний із способом прийняття рішень. Надають перевагу працівникам, які приймають рішення на підставі особистих суб'єктивних вражень.

По-четверте, щодо способу поведінки по відношенню до зовнішнього середовища, це повинен бути сприймаючий тип особистості. Люди такого типу більш допитливі. Вони ведуть гнучкий і спонтанний спосіб життя, намагаючись зрозуміти своє оточення, щоб пристосуватися до нього.

П'ятий параметр формулює особистісну орієнтацію працівника. Доречно надати перевагу типу людей, які намагаються об'єднати різні функціональні групи; гнучкі в обробці інформації різними методами; володіють різноманітними знаннями і широким світоглядом; бачать проблему з різних сторін і уміють об'єднати протилежні точки зору.

По-шосте, ці працівники повинні тяжіти до типу особистості, який сприймає результати подій, що відбуваються, як керовані зсередини. Особистості із внутрішнім управлінням вірять, що їх досягнення залежать від них самих і в меншій мірі покладаються на удачу. Вони більш схильні до підприємництва і до новацій, займають активну позицію по відношенню до зовнішнього середовища.

Сьомий параметр пов'язаний із високим ступенем творчих здібностей.

Спеціаліст з контролінгу виконує функцію організатора, координатора, внутрішнього консультанта менеджерів. Важливе значення має його здатність підтримувати діалог між різними підрозділами, комунікати-

---

<sup>1</sup> Грегори Р. Райтер Какой быть группе стратегического планирования // Менеджмент и менеджер. – 2004. – № 6. – С. 18-19

вні навички, специфічний спосіб мислення, для якого характерним є постійна та копітка робота у напрямку реалізації узгоджених цілей підприємства та цілей окремих структурних підрозділів, врахування побічних факторів впливу на систему управління тощо.

Усі наведені параметри підкреслюють недоліки чисто адміністративного підходу до формування служби контролінгу. У цьому випадку є висока ймовірність, що процес стратегічного планування і прогнозування не буде творчим, а обмежиться розробкою короткострокових показників і планів на недалеке майбутнє.

Перш за все, контролер є шефом служби внутрішніх планово-економічних розрахунків, ...свого роду економічним лоцманом, чи штурманом фірми, який за допомогою кількісної інформації допомагає капітанам функціональних напрямків – збуту, виробництва і закупівель впевнено вести свій корабель у неспокійному морі бізнесу. Він повинен подати сигнал, якщо є небезпека сісти на міліну, коли розпадаються взаємозв'язки між оборотом, витратами і прибутком<sup>1</sup>. Тобто успішний контролер – це не просто виконавець, «постачальник» інформації, а партнер менеджера по бізнесу. Він повинен володіти навиками стратегічного бачення бізнесу, зберігши при цьому свою базову компетенцію (уміння працювати з числовими характеристиками процесу), а також брати рівноправну участь у формуванні стратегії підприємства.

Основними *правами* працівників служби контролінгу є:

1. Право отримувати інформацію від керівників і працівників підрозділів підприємства, необхідну для виконання своїх посадових обов'язків.

2. Право взаємодіяти з іншими підприємствами і фірмами з питань, що входять у компетенцію служби.

3. Право давати вказівки підрозділам з питань методики планування, контролю і аналізу.

Керівник служби контролінгу несе відповідальність за:

1. Правильність застосування методів, методик, інструментів, що дозволяють отримати достовірну і об'єктивну інформацію про ефективність діяльності підприємства і його підрозділів.

2. Своєчасність виконання процедур, встановлених регламентом.

3. Нерозголошення конфіденційної інформації.

Ступінь відповідальності працівників служби контролінгу встановлюється посадовими інструкціями.

---

<sup>1</sup> Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 13

Цікавими є дослідження Австрійського Інституту Контролерів про стан контролінгу і оплату контролерів в Австрії. Опитування проводилось на 1675 австрійських підприємствах і охоплювало 3800 контролерів. 60% опитаних підприємств склали промислові підприємства з чисельністю від 200 до 500 працюючих, біля 20% з чисельністю працюючих 1000-5000 чоловік. На 94% підприємств контролінг діє як центральна служба. Половина опитаних відзначила, що контролінг на їх підприємствах охоплює також дивізіони. Служба контролінгу підпорядковується Раді директорів / Правлінню (40%), директору з фінансів / члену правління, що відає фінансами (35%), керівнику відділу обліку і фінансів (16%) і лише 2% служб контролінгу підпорядковується безпосередньо власнику підприємства.

Третина опитаних мають стаж роботи у службі контролінгу від 2,5 до 5 років. Середньоарифметичний стаж склав 8,5 років. Серед опитаних були й такі, які пропрацювали у службі контролінгу 40 років.

15% опитаних мають річний дохід, включаючи премії до 40000 Євро, 33% – 40001 – 60000 Євро, 27% – 60001 – 80000 Євро, 13% – 80001-100000 Євро, 12% – понад 100000 Євро. Третина опитаних має премію 5,1-10% від сумарного річного доходу. Середня величина премії – 12,8 %. Понад 40% опитаних назвали прибуток базовою величиною для виплати премії.

На величину доходів суттєво впливає вік працівників служби контролінгу. Доходи старших, а, отже, більш досвідчених працівників у 2,3 рази перевищують доходи їх молодих колег. Спеціалісти з вищою освітою отримують в середньому доходи в 1,6 рази вищі порівняно з контролерами, що мають середню освіту<sup>1</sup>.

Не дивлячись на високу ефективність контролінгу, як інструмента стратегічного бізнесу, в Україні, на жаль, менеджери високого рангу не використовують його можливості. Потрібно надалі активно пропагувати і в міру можливості впроваджувати його в практику, тим більш, що система контролінгу є одним з інструментів антикризового управління.

---

<sup>1</sup> Состояние контроллинга и оплата контроллеров в Австрии // Контроллинг. 2006. – № 19. – С. 3 – 8

## РОЗДІЛ II

### ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ НОВОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ

#### 2.1. Тенденції, що впливають на зміну парадигми обліку

У зв'язку з переходом України до ринкової економіки зростає інтерес науковців до наукознавчих проблем, які постають перед економістами в тому числі й перед обліковцями. Однією з таких проблем є дослідження процесів, що впливають на зміну парадигми (взірців, шаблонів) розвитку науки в різні періоди розвитку економіки.

Парадигму не можна зводити до примітивізму, коли будь-яке утворення називають цим словом. Це складне поняття пов'язує з взаємодією духовного і реального світу, з теорією пізнання та відображенням в теорії суттєвих елементів реального світу, теперішнього і бажаного стану практичної діяльності. Парадигма – теоретична модель науки, модель постановки проблем для вирішення дослідницьких завдань.

Парадигма – це не фотографія давно минулих днів чи образу науки, а постійно вдосконалювана модель науки майбутнього. Парадигма має генетичний зв'язок з теорією, яка за своєю конструкцією являє внутрішньо диференційовану, але цілісну систему знань, логічну залежність одних елементів від інших, виведення змісту теорії з деякої сукупності тверджень і понять – вихідного базису науки за певними логіко-методологічними принципами.

Базою науки слугують закони і закономірності, класифікації, типологія, первинні об'єкти, схеми, залежності між об'єктами, які передують розвинутій теорії.

Виникнення теорії пов'язане з можливістю конструювання ієрархічних систем та їх методологічного обґрунтування.

Для теорії важливі такі компоненти, як:

- факти, що вимагають пояснення;
- множина первинних припущень, постулатів, аксіом, загальних законів, які в сукупності характеризують ідеалізовані об'єкти теорії;
- логіка теорії (множина допустимих від теорії правил логічних висновків і доведень);
- сукупність виведених з теорії тверджень та доведень, які становлять основний масив теоретичних знань.



Центральну роль у формуванні теорії має ідеальний об'єкт, модель існуючих зв'язків реальності, показаних з допомогою припущень та ідеалізацій.

Ідеалізований об'єкт являє собою мисленну пізнавальну конструкцію, осмислену в різних теоретичних схемах і моделях. Такий об'єкт дозволяє визначити суттєві зв'язки і закономірності, які недоступні при вивченні реальних об'єктів у всьому їх різноманітті емпіричних властивостей і відношень.

У розвинутих наукових теоріях розглядають не окремі ідеалізовані об'єкти, а їх систему з властивостями і структурою системи, підсистем, з їх відношеннями, зв'язками, властивостями цілого системного утворення та його окремих складових.

Як видно з короткої характеристики сутності науки, облік не має усіх необхідних атрибутів теорії, а ґрунтується на типології, окремих процесів і явищ за спільністю окремих ознак та використання окремих інструментів для перетворення даних в інформацію. Для перетворення практичних прийомів обліку, які тепер і становлять сутність теорії, що, в принципі, не є теорією, в теоретичні знання науки про облік, потрібно, в першу чергу, визначити поняття «обліку».

Облік є складовою управління економічними процесами й об'єктами, сутність якого полягає у відображенні фактів, фіксації їх стану і параметрів, збору й обробки даних та перетворення в інформаційні ресурси<sup>1</sup>, але науковці звертають мало уваги на безпосередній зв'язок цієї системи з системою менеджменту. Фінансовий облік концентрує увагу на витратах, доходах та оцінці бізнесу за тривалий період (як правило, за квартал, що передбачено законодавством), що відображає фактичне фінансове положення фрагментарно, оскільки отримана інформація ізольована від загального процесу управління та індиферентна до мети підприємства і тих факторів, які обумовлюють досягнення вказаної мети.

Традиційна оцінка статей балансу не передбачає прямого та систематичного застосування методів для оперативного і стратегічного управління бізнес-процесами, в яких важливу роль відіграють такі елементи, як нематеріальні активи, гудвіл, стратегії виробництва, збуту, постачання, персонал, знання тощо і не визначають їх впливу на ефективність роботи.

Без креативного мислення науковців створення нової парадигми обліку неможливе, а бізнес буде завжди позбавлений основного для

---

<sup>1</sup> Мельник Л.І. Экономика информации и информация в экономике. Энциклопедический словарь. – Сумы: ИТД «Університетська книга», 2005. – С.308

нього – інформаційних ресурсів. Якість креативності залежить від таких факторів, як:

- знання дослідників і апарат пізнання;
- талант і вміння думати по-новому;
- творче відношення до процесу пізнання.
- мотивація на досягнення мети.

Креативне мислення породжує ідеї, інноваційні підходи до дій та втілення ідей у нові продукти, методи, способи практичної діяльності.

Облік є емпіричною описовою наукою, що розкриває недостатньо теоретичну діяльність, яка передбачає розробку й удосконалення концептуального апарату науки. Емпіризм обліку позбавляє його інтелектуальності. Науку про облік потрібно розглядати, як поступовий процес заміщення звичайних донаукових уявлень про відображення різноманітних сторін господарської діяльності підприємства у символи інформаційних систем, що внутрішньо розчленовує „науковий образ дійсності”, пропущений через реторту науково-теоретичної рефлексії. Розробка понятійного апарату науки вимагає формування особливого образу дійсності „наукової моделі обліку”, яка відрізняється від донаукових і ненаукових уявлень про неї<sup>1</sup>.

Наука не є замкнутою системою теоретичних понять, а виступає як відкрита для зовнішнього світу система. Розробку змісту наукових понять відносять до теоретичної моделі обліку, а можливість засвоєння інформації наукового образу дійсності – до емпіричної. В обох випадках маємо справу з концептуальною діяльністю, з розробкою понять, а не емпіричних досліджень.

Процес пізнання не є простим і поступово нарощуваним обсягом емпіричної інформації з подальшою їх обробкою, а таким, що узагальнює результати емпіричних досліджень та їх осмислення, як наукового образу дійсності.

Емпіричні факти в обліку виступають у вигляді різних текстових і знаково-символьних структур, які користувачі розшифровують і осмислюють з метою пізнання тенденцій змін і закономірностей в об'єктах спостереження.

Емпіричне дослідження передбачає особливий вид практичної діяльності, яка існує всередині науки й обслуговується нею (класифікація, технологія, індукція, статистична обробка, методи логічної, раціональної, історичної, соціологічної, технологічної обробки та ін.).

---

<sup>1</sup> Швырев В.С. Научное познание как деятельность. – М.: Политиздат, 1987. – С. 180

Емпірична діяльність відображається у таких формах:

- чуттєве відображення (безпосереднє сприйняття речей, явищ, процесів через органи відчуття);
- побутово-емпірична свідомість (узагальнення даних досвіду);
- концептуальна інтерпретація (теоретична діяльність).

Роль емпіричних досліджень полягає в тому, що вони постійно розширюють горизонт непізнаного, задають проблемні ситуації науковому пізнанню, ставлять перед ним нові завдання, удосконалюють пізнавальні засоби в науці.

Облік, як наука, за своєю сутністю є інтелектуальною діяльністю, пов'язаною з процесом вимірювання окремих фактів, а метою – точне й ретельне описування подій господарської діяльності підприємства, які стосуються окремих об'єктів, явищ і процесів та взаємозв'язків між ними.

Хоча наука про облік ґрунтується на емпіричному знанні, проте вона містить також високоабстрактні узагальнення, які дозволяють пояснити спостережувані регулярності, пов'язати між собою причини та наслідки, створити інтелектуальні теоретичні конструкції. Разом з цим потрібно врахувати, що спостерігач за фактами (бухгалтер) отримує уяву про об'єкти через органи відчуття у неадекватній реальності формі, оскільки чуттєва інформація про об'єкти і процеси фізичного світу не може бути ні стабільною, ні повною. Спостерігач отримує, як наслідок власного впливу на фізичний світ, послідовність весь час змінюваних сигналів, що дають якусь опосередковану інформацію про властивості цього світу. За допомогою цих сигналів спостерігач здатний виконати роботу з дешифрування сигналів й отримання висновків про окремі властивості, міру, взаємозв'язки об'єктів.

Знання про господарську діяльність будь-якого виробника можна назвати науковим лише тоді, коли буде інтелектуально сконструйовано певні класи речей та подій, тобто воно пов'язане з класифікаціями, які визначають за певними властивостями елементів відповідних класів.

Те, що ми спостерігаємо в обліковій системі, в значній мірі визначається нашими знаннями про структуру господарської діяльності, уявленнями про цикли кругообороту майна підприємства, об'єкти спостереження, зв'язки з оточенням, правові норми. Потрібно зазначити, що такі уявлення про облікову систему ґрунтуються на вченні К.Маркса, які неадекватні реаліям нашого часу. За 150 років після появи економічного вчення К.Маркса, у всіх сферах життєдіяльності

людей і виробничій сфері відбулися колосальні зміни і система обліку вимагає іншого підходу до її конструювання, ніж це було раніше.

Для проведення точніших спостережень над об'єктами, явищами і процесами господарської діяльності підприємства й отримання деталізованих даних про них, необхідно розширити базові вихідні положення обліку або, іншими словами, формувати парадигму нового типу.

Спостереження фізичного світу вимагає нової концепції науки для якої характерні такі особливості:

- спостерігач сам викликає до життя динамічні послідовності сигналів і сам реагує на них, а спостереження включає категоризацію, з допомогою якої ці сигнали використовують для включення гіпотетичних об'єктів та подій у раніше встановлені понятійні системи;
- інтерпретація спостережень у своїх самих суттєвих аспектах спрямовується складним репертуаром символічних формулювань;
- кількісна мова науки разом з контрольованими експериментальними процедурами продукує надзвичайно детальні та різноманітні емпіричні дані.

Науковці повинні прагнути високого рівня узгодженості між різними компонентами своєї аналітичної системи, але самі норми науки розуміти як передумови, відповідно до яких учені та їх зусилля з отримання й інтерпретації об'єктивних даних про оточуючий світ, повинні бути безпристрасними, неупередженими, самокритичними та вільними від яких би то не було інтелектуальних шор.

Парадигма системи обліку тісно пов'язана з проблемою пізнання тієї частини суспільної практики, яка відображає кількісний вимір господарської діяльності, на основі якого встановлюють закономірності розвитку економічної системи. Відколи існує цивілізація, відтоді людство відстежує процеси своєї життєдіяльності з метою усунення негативних впливів та закріплення позитивних. Особливо це стосується господарської діяльності та її ефективності.

Парадигма означає взірець, шаблон, основоположний спосіб мислення, сприйняття і розуміння світу. Конкретизуючи **поняття парадигми**, треба акцентувати увагу на тому, **що її сутність полягає у прийнятті науковим співтовариством сукупності стійких та загальноновизнаних норм науки, теорій, методів, схем наукової діяльності, які можна пояснити на основі спільно виробленої та витлумаченої теорії, методів організації емпіричних досліджень та їх інтерпретації.**

Парадигма життєздатна до того часу, поки вона спроможна бути істинною – правильно і адекватно відображати характер явищ, речей, змін, взаємозв'язків між об'єктами та задовольняти потреби менеджменту в інформації про різноманітні аспекти господарської діяльності підприємств, об'єднань, галузей економіки й держави в цілому.

Парадигма є абстрактним поняттям, що виражає філософський рівень теоретичного знання, яке стає передумовою теоретичної діяльності в галузі облікової науки.

Парадигму відображають у формі принципів, у яких стверджується щось про саму теорію і практику теоретичної діяльності дослідників. Принцип являє собою вихідне положення й основу теорії, що ґрунтується на результатах попередніх досліджень, у яких фіксують базисні закономірності облікової системи, об'єднують певні закони, поняття і категорії науки. Принцип має евристичну функцію щодо пізнання нових явищ і процесів, виступає найважливішим законом розгортання теорії у логічно завершену наукову систему на даному етапі розвитку суспільства<sup>1</sup>.

До принципів відносять загальнонаукові положення, які розкривають сутність облікової системи – діалектику, системно-структурний аналіз, синергетичний та кібернетичний метод досліджень, соціологічний, історичний та методологічний підхід до вивчення об'єкту, закон кількісних та якісних змін, закон розвитку, категорії науки.

Саме на цих принципах повинна бути створена нова парадигма обліку, проте до цього діло не дійшло, оскільки так звана «теорія обліку» відбиває рівень розвитку науки епохи середньовіччя. Система обліку настільки неадекватна умовам діяльності підприємств ХХІ ст., що її не можна визнати наукою. Погляди вчених на систему обліку архаїчні за своєю сутністю не лише в Україні, а й в таких економічно розвинутих країнах, як США, Англія, Франція, Німеччина та ін. Консервує таку архаїчність стандартизація обліку в міжнародному масштабі за допомогою міжнародних регуляторів обліку, в яких до цього часу реалізуються ідеї віджившого «бухгалтерського» обліку. Сучасні технології обробки даних дозволяють моделювати явища і процеси будь-якої складності в реальному часі, але в усьому світі використовують моделі обліку, які були розроблені 150–200 років тому. В сучасному світі потрібно знати яку інформацію доцільно генерувати для відслідковування поведінки підприємства в агресивному середовищі.

---

<sup>1</sup> Мочерний С. В. Методологія економічного дослідження: Монографія. – Львів: Світ, 2001. – 416 с.

Прогресивна ідея щодо осмислення розвитку науки на основі вчення про парадигму повинна бути реалізованою в обліку. Наскільки це важливо свідчить той факт, що світова економічна криза виявилася несподіваною для всіх держав світу через відсутність інформації, належного моніторингу для стратегічного управління та аналізу сигналів про біфуркації в економіці. Подальший розвиток обліку може відбуватися на основі вчення Т.Куна про парадигму, яке має надзвичайно важливе значення для переосмислення ролі науки в суспільстві та врахування факторів її подальшого розвитку.

Заслуга Т.Куна полягає в тому, що він перший дослідив і описав зміну пануючих поглядів на розвиток не лише теоретичної фізики, оскільки займався її проблематикою, а й показав механізм дії змін, характерних для будь-якої науки. Його твір «Структура наукових революцій» (1962р.) швидко знайшов поширення серед представників, перш за все, природничих, а згодом і гуманітарних, технічних та економічних наук.

З великим запізненням (приблизно через 30 років) парадигмальний аналіз розвитку науки про облік стали активно використовувати зарубіжні автори, а з 90-х років ХХ ст. – українські. Особливо проявився інтерес до проблеми парадигми обліку на початку ХХІ ст., що можна пояснити наростанням кризових явищ у розвитку індустріальних суспільств та усвідомлення того, що стара парадигма вичерпала свій ресурс.

У відповідності з вченням Т. Куна зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, коли поступові еволюційні здобутки у науці призводять, нарешті, до моменту кризи старої та народження нової парадигми науки.

У кожній з наук існує **допарадигмальний період**, пов'язаний з практичним використанням окремих елементів науки. Так, зародження обліку стає необхідним у стародавніх цивілізаціях для підтримання суспільних відносин в належному порядку (товарний облік, майнові відносини людей, торгівля, зародки ремесел, податки, економічні зв'язки та ін.).

У цей період не сформувалася закінчена система обліку, в ньому відображали окремі факти без належного теоретичного обґрунтування. Такий період у часовому вимірі тривав від стародавніх цивілізацій до ХІІІ-ХV ст. нашої ери, коли була сформована основна парадигма обліку, в центр якої було покладено подвійний запис і рахунки обліку. Таку **парадигму описав Л.Пачолі в 1494р.** у трактаті «Про раху-

нки і записи» і **вона проіснувала до ХІХ ст.** За 400 років ця парадигма не залишалася незмінною, тому окремі удосконалення в обліку перетворили її в **нормальну науку** без теоретичних обґрунтувань на основі здорового глузду. Те, що корисним було для практикуючого бухгалтера і визнавалося за науку (внаслідок чого виникло вчення про процедури та дії обліковця, що призводять до бажаного результату). Проте, **в кінці ХІХ ст. виявилися** недоліки існуючої парадигми обліку, оскільки **розвиток капіталізму** призвів до укрупнення підприємств, а досягнення техніки, технології, організації праці та управління **вимагали від нормальної науки нових ідей** щодо збору й обробки даних, які могли би бути корисними для розуміння процесів господарської діяльності. В економічній діяльності виникли проблеми, які не могла вирішити наука про облік, яка набула статусу нормативної. Зокрема, для капіталіста потрібно в деталях знати поведінку витрат залежно від норм, обсягу, часу, асортименту, нової техніки тощо, а «бухгалтерський» облік не може справитися з цими проблемами, оскільки вони вимагають інших методів збору й обробки даних та отримання інформації не після, а до прийняття рішень, що й привело до зародження нового виду обліку в доповнення до існуючого під назвою – управлінського. Отже, **протиріччя між вимогами до розширення обсягу інформації з боку управління та обмеженими можливостями в силу особливостей «бухгалтерського» обліку, який відслідковує минулі події, вказують на аномальність нормальної науки.** Період аномалій (перша половина ХХ ст.) можна охарактеризувати як наростання кризових явищ в обліковій нормальній науці. У вказаний період почалося розмивання старої парадигми і поява альтернативних парадигм, коли з'явилися дослідження, спрямовані на розробку нових ідей, концепцій, моделей в галузі облікової науки.

Серед науковців виникають дискусії, у яких формуються школи традиційного, інноваційного чи еkleктичного напрямку.

Традиційний підхід ґрунтується на ідеї, що стара парадигма не вичерпала своїх можливостей і пропонує адаптувати її до нових вимог (але як усунути протиріччя, що виникли в нормальній науці?).

Інноваційний підхід робить акцент на тому, що з однієї нормальної науки народжується кілька нових, що відображає об'єктивний процес пізнання, у відповідності до якого в науці відбувається диференціація (поділ, декомпозиція) та інтеграція (об'єднання) наук.

Еkleктичний напрям полягає в пошуку компромісу між науковими школами, що можна розцінювати як еволюціоністський шлях роз-

витку науки (але ж криза тому й наступила, що еволюційні зміни переросли в революційні, коли кількість переходить в нову якість).

З філософської точки зору, розвиток системи обліку **в умовах революції (друга половина XX – початок XXI ст.)** заперечує традиційний та еkleктичний підхід до формування нової парадигми. Лише інноваційний підхід (нагромадження критичного обсягу ідей, гіпотез, проблем та їх узгодження між собою) можуть стати основою нової парадигми обліку, що формується в наш час.

Враховуючи загальні тенденції прискореного зростання економіки, яка потребує нової парадигми обліку, в найближчій перспективі можна очікувати активізації наукової діяльності у співтоваристві бухгалтерів. Потрібно задіяти велику кількість кандидатів і докторів наук до вирішення проблеми створення нової парадигми обліку.

На основі вчення Т.Куна формування системи обліку виглядає таким чином:

*Таблиця 1*

**Формування нової парадигми**

<b>Етапи парадигми обліку</b>	<b>Характер досліджень</b>	<b>Період</b>
Допарадигмальний	Зародження та розвиток цивілізації. Ріст економіки, сільського господарства, ремесла, торгівлі	Від перших цивілізацій (IV-III тисячоліття до н.е.) і до XIII-XIV ст.н.е.
Формування старої парадигми	Л.Пачолі «Трактат про рахунки і записи» (1494). Розвиток держав Європи. Зародження промисловості, ріст міст, бурхливий розвиток торгівлі	XV-XVIII ст.
Нормальна наука	Узагальнення в обліку окремих корисних нововведень, що не ґрунтуються на теорії, але цінні для бухгалтерії капіталістичного суспільства	XVIII-XIX ст.
Протиріччя нормальної науки	Зростання масштабів виробництва, досягнення техніки, технології, організації праці та управління, збільшення невирішених проблем обліку	Кінець XIX – 70-ті роки XX ст.
Криза	Відсутність нових ідей в нормальній науці щодо генерування інформації для управління. Критика «єдиного обліку». Дискусії щодо удосконалення обліку	70-80 ті роки XX ст.
Революція	Неспроможність старої парадигми адекватно відобразити потреби бізнесу та суспільства	90-ті роки XX ст. – до наших днів
Формування нової парадигми	Демонтування старої парадигми та виникнення нової	Початок XXI ст.



Таблиця 1 показує лише тенденції розвитку системи обліку, тому слід застерегти читача від прямолінійного сприйняття інформації. Зрозуміло, що в історії важко виділити окремі етапи розвитку, оскільки події в них можуть накладатися, повертатись через певний час назад, відхилятися від прямої лінії, повторюватися з певним інтервалом, існувати паралельно тощо.

Поняття «парадигма» досить метафоричне, воно не може абсолютно точно відтворити події чи свою сутність і навіть наближено не дає уяву про її образ.

Це філософське поняття вимагає від читача певної культури мислення, вміння абстрагуватися від випадкового, несуттєвого і тимчасового та синтезувати різноманітні нюанси розвитку системи в певні образи, вектори, тенденції, закономірності та ін.

Проте, бухгалтери не мислять по-філософськи, а будь-які абстракції переводять у вузьку «прагматичну» площину, внаслідок чого виголошують об'єктивну істину заводячи її до звичних заучених схем того ж самого «бухгалтерського» обліку з його примітивним стилем мислення конкретними образами і убогим інструментальним набором для обробки даних. Знову все зводиться до проблеми, як відобразити на рахунках ті чи інші факти і залишають нез'ясованою проблему, **що обробляти і для кого**, хоча саме в цьому закладено зміни в обліку, які обумовлюють появу нової парадигми внаслідок кризи старої, яка не могла справитися з названими принциповими проблемами.

Переважає більшість бухгалтерів так і не зрозуміли, що є парадигмою і чому вона змінюється. Надзвичайно глибокий огляд з цієї проблеми наводить Легенчук С.Ф.<sup>1</sup>, в якому досить повно розкрито сутність вчення Т.С.Куна<sup>2</sup> і зроблено аналіз досліджень парадигми обліку зарубіжними та окремими вітчизняними авторами.

Огляд починається з аналізу парадигм обліку, виділених зарубіжними вченими. Так, Уеллс наводить сім парадигм, але виділяє їх не за одним обраним критерієм, а за різними (антропологічний, кон'юнктурний, ситуативний, концептуальний, ідеалізований, інформаційний, біхевіористичний, що викликає сумнів щодо такого підхо-

---

<sup>1</sup> Легенчук С. Ф. Парадигмальний метод Т. С. Куна в бухгалтерському учете / Бухгалтерський учет, контроль и аналіз: соціальні орієнтири: Монографія. / Ф. Ф. Бутинець и др. – Житомир: ЖГТУ, 2008. –С. 279-337

<sup>2</sup> Там само, С. 279-289

ду з точки зору логіки дослідження<sup>1</sup>, оскільки багатокритеріальність виділення парадигм порушує принцип класифікації. Викликає сумнів те, що облік став наукою лише у 30-ті роки ХХ ст., як стверджує Фламхольтц<sup>2</sup>.

Не зрозумілим є підхід до класифікації парадигм М.Глаутье, коли він виділяє античний світ, старий Рим, середньовіччя, післявоєнний західноєвропейський світ, адже історія окремих країн чи груп показує індивідуальні ознаки моделей обліку в них, а не загальне, що притаманне парадигмі<sup>3</sup>.

Далі можна відзначити чого варта класифікація Дж.Е. Баттеруорта і Х.Фалька, які виділяють дві парадигми обліку – оціночну та управлінську<sup>4</sup>.

Близькі до цих класифікацій підходи в інших авторів, але вони ґрунтуються також на нелогічно виведених критеріях, а якщо критерії різні, то однозначного висновку щодо виділення парадигм досягти не можна, що робить їх існування не доведеним.

Цікавими і змістовними є класифікації які запропонували Д.Дж.Гоус та А.Ревінкель<sup>5</sup>, які ґрунтуються на історичному та соціальному контексті розвитку системи обліку та інформаційному принципі. Такий трансдисциплінарний підхід відповідає вектору розвитку науково-технічного прогресу.

Що стосується радянського періоду розвитку обліку в СРСР, то не можна погодитися з тим, що було хоч якесь розуміння парадигми, адже виділення парадигм за технікою записів у регістрах обліку досить примітивне.

З українських авторів, які присвятили багато часу на дослідження парадигм обліку, можна відзначити проф. Малюгу Н.М. та Войнаренка М.П. Не применшуючи заслуг цих авторів у справі постановки питання про розвиток парадигм та популяризації наукової проблеми серед наукового співтовариства, становлення національної системи обліку, класифікації парадигм вони розкривають як явище, що характеризує парадигму (технічну сторону здійснення облікового процесу), а

<sup>1</sup> Там само, С. 293

<sup>2</sup> Легенчук С. Ф. Парадигмальний метод Т. С. Куна в бухгалтерському учеті / Бухгалтерський учет, контроль и аналіз: социальные ориентиры: Монографія. / Ф. Ф. Бутинець и др. – Житомир: ЖГТУ, 2008. –С. 293-294

<sup>3</sup> Там само, С.295

<sup>4</sup> Там само, С.297

<sup>5</sup> Там само, С. 306-309

не сутність (внутрішні властивості, зв'язки, відношення, закони, які визначають основні риси і тенденції розвитку системи обліку).

Явища лежать на поверхні, а сутність захована досить глибоко, явища показують форму і зовнішні сторони дійсності. Пізнання сутності дає можливість передбачати розвиток явищ, подій, ситуацій. Сутність системи обліку може бути розкрита тільки тоді, коли відомі причини її виникнення і джерела розвитку, розкрито генезис, створена теоретична модель функціонування, яка має практичну цінність. Сутність може мати безліч проявів, так само, як складне явище може бути формою вираження кількох сутностей<sup>1</sup>. Це означає, що марно шукати якогось єдиного підходу до пізнання явищ і процесів. У дослідженнях з обліку шукають не єдину правильну класифікацію, єдину парадигму, єдину дефініцію тощо, а прагнуть оволодіти науковими методами пошуку істини, що дає добрі результати, які оприлюднює дослідник. Сукупність відкритих істин вченим співтовариством дає адекватну або неадекватну картину досліджуваного оригіналу.

У цьому контексті доречно поставити питання перед бухгалтерським товариством: чи парадигма є абстрактним взірцем системи обліку, яка має різні грані, відтінки, національні особливості, методологію залежно від конкретно-історичного та соціального розвитку кожної країни чи, навпаки, існують безліч парадигм, які відображають один і той же об'єкт дослідження в одній країні. Залежно від відповіді на це питання ми отримаємо матрицю дослідницької діяльності.

Отже, бухгалтери повинні вирішувати питання майбутньої архітектури системи обліку не на вузькому методологізмі своєї науки, а на вищому рівні – філософському, історико-соціологічному і наукознавчому.

Методологічний аспект досліджень формування парадигм обліку обмежений у пошуках достатніх умов для їх класифікації, а тому бухгалтери не розрізняють понять «моделювання» і «парадигма» обліку.

Різниця між парадигмою і моделлю обліку подібна до різниці між поняттям людського організму взагалі, під яким розуміють його анатомічну будову (кістяк, шкіра, органи відчуття, системи травлення, кровообігу, імунну та інші, органи дихання, свідомість, обмін із природним середовищем та багато інших елементів організму з його надскладними зв'язками), що утворюють цілісну систему та конкретни-

<sup>1</sup> Философский словарь. Под ред. М. М. Розенталя. Изд. 3-е. – М.: Политиздат, 1972. – С. 402-403

ми моделями організмів людей у тих чи інших групах (діти, жінки, чоловіки з їх особливостями, окремі раси, нації, сільські жителі та міські, релігійні громади, політичні партії, професійна підготовка, освіта, культура та інші зрізи чи моделі людських спільнот).

Парадигма не виводиться із суми окремих ідей, а є синтезом усіх моделей обліку, як цілісне утворення, коли ціле більше суми частин і має свою особливу структуру, що відрізняється від структури окремих моделей.

Співтовариство бухгалтерів не змогло піднятися до розуміння парадигми облікової науки, підмінивши цю надскладну філософську категорію більш звичним для них поняттям моделювання системи обліку.

Дослідження С.Ф.Легенчука щодо виділення парадигм обліку бухгалтерами вказує на різноманіття їх класифікацій, в основу яких покладено такі ознаки<sup>1</sup>:

- спосіб реєстрації фактів;
- суб'єктивний підхід;
- теоретичний підхід;
- оціночно-управлінський підхід;
- цивілізаційний підхід;
- формаційний підхід;
- історичного розвитку;
- трансдисциплінарний підхід;
- за видами і рівнями обліку;
- позитивно-нормативне формування науки;
- моделі бухгалтерської методології;
- за бухгалтерськими концепціями.

На основі аналізу зроблено висновок, що в широкому розумінні парадигма – це дисциплінарна матриця, яка складається з символічних генералізацій (узагальнень), метафізичних передбачень цінностей і взірцевих дослідницьких результатів; у вузькому розумінні – як взірцеві дослідницькі результати<sup>2</sup>. Автор дослідив близько 50 літературних джерел, систематизував позиції окремих учених щодо парадиг-

---

<sup>1</sup>Легенчук С. Ф. Парадигмальний метод Т. С. Куна в бухгалтерському учете / Бухгалтерський учет, контроль и аналіз: соціальні орієнтири: Монографія. / Ф. Ф. Бутинець и др. – Житомир: ЖГТУ, 2008. –С. 324

<sup>2</sup> Там же, С. 332

мального методу розвитку обліку та переконує в тому, що цей метод досить продуктивний і показує шляхи, які відкриває парадигма для подальшого розвитку науки, але робить парадоксальний висновок, що внаслідок значної кількості різноманітних парадигм обліку, як науки, піддається сумніву можливість застосування в обліку моделі науки Т.Куна<sup>1</sup>.

Такий песимізм, як нам видається, обумовлений не тим, що багато різних парадигм запропоновано в обліковій науці, а підміною поняття, коли замість вивчення причин, які змінюють парадигму, нам пропонують різні класифікації моделей обліку залежно від часу їх виникнення, історичного розвитку, функціонування в економічній системі тощо. Парадигма показує динамічні зрушення принципового характеру, пов'язаних з сутністю науки, а моделі обліку показують статичне положення механізму обробки даних виходячи з суб'єктивних мотивів їх виділення тим чи іншим автором.

Парадигма розкриває суспільну цінність науки на тому чи іншому етапі її розвитку, корінні технічні та технологічні зміни в обробці даних, об'єктивну зміну методів, процедур, розширення сфери впливу на економічну систему, збільшення обсягу інформації про господарську діяльність підприємства тощо.

Парадигма обліку міняється внаслідок революційних змін в економічній системі, в техніці і технології виробництва, організації праці та управління, які відбуваються внаслідок науково-технічного прогресу. За революційними змінами економічної системи закономірно змінюється й парадигма обліку.

Становлення нової парадигми **обліку пов'язують з його вивченням як цілісного утворення, що складається з частин, а не як суми окремих її складових**, які науковці переважно досліджують ізольовано одна від одної. Парадигма повинна охоплювати усі підсистеми, як єдине утворення, як синтез операційного, тактичного та стратегічного обліку.

У процесі становлення парадигми прагнуть не до абсолютної істини, яку пов'язують з її принциповою стійкістю та сталістю, а до об'єктивності, яка полягає не стільки в її загальнозначущості, скільки в незалежності змісту знання від суб'єктивізму, хоча й важко позбутися його, оскільки творять науку завжди суб'єкти – люди.

---

<sup>1</sup> Там же, С. 333

Суб'єктивізм, у значній мірі, породжується консерватизмом і традиціоналізмом мислення, яке не сприймає «незвичайну» дійсність, оскільки у світлі традиційних підходів вона здається безглуздою, ірраціональною, абсурдною, що створює ґрунт для опору всьому новому, особливо тоді, якщо воно, на перший погляд, суперечить здоровому глуздові.

Творення нової парадигми ґрунтується на фундаментальних дослідженнях, які в галузі облікової науки дослідники виконують надзвичайно рідко.

Фундаментальні (теоретичні) дослідження вимагають спрямування зусиль дослідників на такі найважливіші проблеми:

- пошук принципово нових засобів пізнання – ідей, гіпотез, концепцій, методів, процедур тощо;
- аналіз розроблених систем наукового пізнання – теорій, законів, доведень, категорій та ін.;
- критичне вивчення пізнавальних можливостей, методів, заходів наукового пізнання, які використовує дослідник.

Потрібно зазначити, що арсенал методів пізнання закономірностей розвитку та становлення нової парадигми системи обліку можна незрівнянно поповнити за рахунок уведення в науковий оборот досягнень інших наук, зокрема:

- філософії (логіка та методологія пізнавального процесу);
- соціології (історія суспільного розвитку, взаємовплив продуктивних сил і виробничих відносин, потреби суспільства, суспільні інституції та ін.);
- прогностики (розробка природних, технічних, економічних, демографічних та інших прогнозів);
- системології (врахування закономірностей розвитку систем будь-якого типологічного характеру);
- теорії інформатики (закономірностей формування, обробки, використання, зберігання та передавання інформації);
- створення єдиного інформаційного поля підприємства, регіону чи держави (генерування інформаційних ресурсів, які спроможні допомогти в орієнтуванні бізнесу);
- економічної безпеки підприємств (отримання такого обсягу інформації, що дозволяє бачити загрози і можливості розвитку підприємства);

- стратегії розвитку підприємства (передбачення напрямів розвитку, адаптація до змінюваного середовища і біфуркація в економіці).

Перераховані лише окремі напрями поглиблення наукового пізнання, які на основі використання комп'ютерної техніки створюють передумови для революційних зрушень у формуванні нової парадигми обліку, спрямованої у майбутнє.

Образ обліку майбутнього можливо передбачити на основі принципів прогностики<sup>1</sup>:

- невизначеності майбутнього, якій відповідає нова наукова картина світу у зв'язку з критикою класичного детермінізму і відкриттям стохастичних процесів;
- біфуркації (роздвоєння течії тих чи інших процесів, які досягли певної критичної величини, після якої втрачається однозначна залежність між минулим і майбутнім станом системи);
- дискретності (у точках біфуркації створюються передумови якісно нових станів, які дають якісно інше майбутнє, а тому механічна екстраполяція тих чи інших тенденцій не можуть бути покладені в основу довгострокових прогнозів).

Парадигма обліку нового типу виходить з того, що фіксується науковим співтовариством система цілей і засобів, які передбачають напрям зміни систем обліку та його об'єктів за умови передбачуваних обставин<sup>2</sup>.

Становлення парадигми обліку є об'єктивним процесом, який здійснюється за такими процедурами:

- постановка проблеми формування парадигми (причини зміни парадигми та передумови її трансформації);
- визначення нововведень та діагностування відживших елементів у системі;
- вплив нових елементів системи на зовнішнє середовище;
- аналіз змін у системі обліку внаслідок формування його нової парадигми;
- розробка загальної моделі обліку (підсистем, елементів, зв'язків, взаємодії підсистем та ін.);
- виявлення на моделі характеристик нововведень та їх впливу на майбутнє суспільство й економіку підприємства, порівняння

<sup>1</sup> Матвієнко В.Я. Прогностика. – К.: Українські пропілеї, 2000. – С. 8.

<sup>2</sup> Там же С. 471

майбутнього з урахуванням змін та без них, врахування дії факторів зовнішнього середовища;

- передбачення змін середовища під впливом нової парадигми обліку;
- виявлення параметрів входів і виходів із системи та взаємодії обліку і менеджменту.

Такі процедури повинні бути позбавлені суб'єктивізму та урахувані при дослідженнях принципу історизму та соціокультурного аспекту пізнання. Дослідження парадигми враховують просторово-часову структуру облікової системи. Простір є загальною категорією сталості, збереження об'єкта чи явища та його сутності. Час характеризує форму розвитку явища чи процесу, відображення міри його існування та самознищення. Часові характеристики об'єкту розгортаються через такі категорії, як минуле, сучасне і майбутнє.

Минуле у соціально-економічному вимірі показує те, що перестало бути актуальним для людей, виявилось знятим подальшим розвитком суспільства, відсталу тактику, технологію, знання, соціальні відносини тощо. В обліку минуле вивчають з метою виявлення тенденцій, змін, зрушень в мікроекономічній системі підприємства (в об'єктах, явищах, процесах, результатах праці тощо).

Сучасне постає як активна діяльність людей в досягненні поставлених завдань та реалізації їх інтересів, переживання та поточна оцінка параметрів господарської діяльності, розгортання свободи людини. Облік поточної діяльності необхідний для контролю з боку менеджменту підприємства щодо ефективності роботи персоналу в реальному часі та її коригування в необхідних ситуаціях.

Майбутнє означає світ можливого, який пов'язаний з інтересами людей і з часом актуалізується в їхній діяльності. До майбутнього відносять різного роду прогнози, плани, проекти, існуючі, але не реалізовані програми, нові знання, що не увійшли в науковий оборот, виробництво, технологію та ін.

Не дивлячись на те, що для менеджменту необхідна інформація про минуле, сучасне і майбутнє, оскільки господарська діяльність підприємства відбувається у просторова-часовому вимірі, парадигми обліку минулих історичних періодів були орієнтовані на отриманні інформації виключно про минулі події (це стосується України) або про минулі та сучасні (в країнах з розвинутими економіками – США, Англія, Франція та ін.).



І хоча в Україні почав формуватися управлінський облік, який пов'язаний з отриманням інформації про сучасні явища і процеси в реальному часі, що знімає невизначеність внутрішнього середовища і створює інформаційне поле для нижчого рівня менеджменту та приносить користь у справі контролю за технологічними процесами, до цього часу точаться дискусії на наукових конференціях щодо правомірності управлінського обліку та його сутності. Давно в навчальних планах виділено фінансовий і управлінський облік, а науковці міцно тримаються за «бухгалтерський» облік, який вийшов із вжитку разом із соціалізмом. Стара парадигма обліку виявляється дуже живучою, хоча в науковому аспекті вона не витримує критики через те, що не відповідає вимогам епохи (економіці знань, інформаційному та пост-індустріальному суспільству, економіці високих технологій, інформаційній революції тощо).

Видається дивним що вчення, яке претендує на статус науки і на раховує кілька тисяч років, а облік і є таким вченням, не розглядає підприємство в якості об'єкта дослідження, описуючи лише несистематизовані у певну систему окремі елементи підприємства. Як можна, в такому випадку, говорити про облік і в'яснити обсяг і характер інформаційних ресурсів, необхідних для менеджменту підприємства?

Парадигма обліку повинна включати поняття про підприємство, як єдине ціле, що складається з окремих взаємопов'язаних елементів стосовно яких отримують дані про їх параметри, про вхідні елементи виробничого процесу, трансформацію їх у готовий продукт та вихід у зовнішнє середовище. Лише через уявлення про підприємство можна зрозуміти яку роль у менеджменті відіграє система обліку, які не вирішені проблеми перед нею постають на тому чи іншому етапі розвитку підприємства.

Підприємство, як система, споживаючи фактори виробництва за допомогою технологічних процесів, перетворює їх у продукт, який реалізує споживачам. Для здійснення технологічного процесу необхідною є управлінська система з її складними ієрархіями і зв'язками. Управлінський процес вимагає інформації про хід технологічного процесу та відхилення від його нормального протікання. Інформацію, як правило, в грошовому вимірнику надає система обліку, яка у символічній формі відстежує бізнес-процеси і технологію виробництва трансформуючи дані в інформаційні ресурси. Облік фіксує системний ефект (синергетичний) роботи підприємства, який визначають сумою

прибутку (різниця між доходами бізнесу і вартістю спожитих факторів виробництва).

Системний ефект, на жаль, недостатньо висвітлено в існуючій парадигмі обліку, оскільки не всі фактори впливу знаходять в ній своє відображення. Налагодження такого обліку дає для управління інформацію щодо тенденцій, які відбуваються в мікроекономічній системі підприємства і як вони впливають на макроекономіку держави.

Система обліку є засобом відображення та вимірювання фактів господарської діяльності та перетворення зафіксованих даних у документах в інформацію для користувачів і, разом з тим, виступає в ролі механізму, що сприяє адаптації підприємства до середовища.

Використання традиційної парадигми обліку на сучасному етапі розвитку економіки гальмує пізнавальну діяльність менеджменту підприємств штовхаючи до звичайних стереотипів. Традиція лише віддаляє шлях істини, а невідоме лякає своєю неприступністю і невизначеністю.

Парадигма обліку завжди знаходить втілення у певних теоріях, які за своєю будовою являють собою внутрішньо диференційовану й цілісну систему.

Теорія складається із знань залежностей одних елементів від інших, а зміст виводиться із деякої сукупності понять і логічних тверджень на основі методологічних принципів, правил, аксіом.

Алгоритми теорії є законами науки класифікації та типології об'єктів, схем, моделей, зв'язків, властивостей тощо.

Теорія має багаторівневу конструкцію, яка ґрунтується на внутрішньо диференціальних елементах і сукупності постулатів, принципів, правил. Вона втілює деяку програму досліджень, розгортання внутрішнього змісту, як єдиного цілого, що складається з взаємообумовлених частин.

Теорія включає такі елементи:

- вихідну емпіричну основу – факти господарської діяльності, які вимагають тлумачення;
- вихідну теоретичну основу – припущення, аксіоми, постулати, закони, моделі, ідеалізовані об'єкти теорії (різні конструкції у теоретичних схемах і моделях, що дозволяють виявити суттєві зв'язки і закономірності функціонування окремих об'єктів, вивчення яких у реальних умовах неможливе. За допомогою схем і моделей вивчають емпіричні властивості та відношення об'єктів);

- логіку теорії – множину допустимих логічних доведень і висновків;
- сукупність висновків, які породжує теоретичне знання і які можна використати у практичній діяльності.

Ідеалізовані об'єкти в теорії розглядають не самі по собі (це становить лише вихідний пункт теорії), а їх властивості, структури, типології, системи. Ідеалізовані об'єкти визначають залежно від ступеня розвитку наукового знання. Так, у давні часи (Вавілонія, Єгипет) за об'єкт обліку приймали конкретні цінності та зобов'язання, що відображає статику (від гр. *statos* – те, що стоїть, спокій, незмінність). Парадигма обліку ґрунтувалася на інвентарі та відповідальності за власність, яку час від часу уточнювали.

У період еллінізму центр уваги змістився до фіксування фактів господарської діяльності, що передбачає їх групування у хронологічному (часовому) та систематичному (за окремими цінностями і зобов'язаннями) аспектах<sup>1</sup>].

Тривалий період (від зародження до XIII ст.) переважала уніграфічна форма обліку в різних варіантах. З XV ст. переважною стає диграфічна парадигма обліку, яка ґрунтується на відображенні фактів господарської діяльності методом подвійного запису. Для цього потрібно було у систему обліку внести елементи наукового пізнання – систематизувати рахунки обліку, фіксувати в документах факти, розробити правила і алгоритми записів у книгах та процедури обробки даних, форми книг тощо.

Використання подвійного запису, в принципі, дає можливість надати динамічних властивостей системі обліку (гр. *dynamikos* – стан руху, хід розвитку, зміна будь-якого явища внаслідок дії певних фактів). На жаль, система обліку до цього часу відображає статику господарської діяльності, оскільки, як підкреслюють бухгалтери, облікова звітність являє собою фотографію діяльності, зафіксовану на певну дату через тривалий період (місяць, квартал, півроку, рік). Така фотографія малоінформативна для менеджменту, який хотів би мати актуальну інформацію на ситуацію в кожний момент часу, коли вони приймають рішення. Неможливість використати динамічні властивості системи обліку в значній мірі можна пояснити тим, що існуюча обчислювальна техніка не дозволяла обробити великі масиви даних в реальному часі (в основному використовували рахівницю, а з 20-х

---

<sup>1</sup> Соколов В.Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Уч.пособ. для вузов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – С.63.

років ХХ ст. – механічні машини (арифмометр), з 70-х років – перфораційні машини).

Значний вплив на формування парадигми обліку має системологія. Облік потрібно розглядати як систему, що має певні архітектурні деталі:

- наявність мети (на жаль, бухгалтери розходяться у поглядах на мету і визначають її в якості механізму обробки даних, засобу генерування інформації для менеджменту, відображення кругообороту коштів підприємства, вимірювання фактів господарської діяльності, підготовку фінансової звітності та багато інших);
- упорядкованість елементів системи з метою раціонального способу обробки даних (на жаль, в цьому питанні в теорії обліку не наводять доведень, а називають ті, так звані, елементи методу, які приймає співтовариство без будь-якої критики);
- структура (будова, образ) системи обліку, яка би відповідала вимогам науково-технічного прогресу та постіндустріального суспільства;
- ієрархічність (задоволення вимог менеджменту) різного ієрархічного рівня – вищого, середнього, нижчого;
- безперервна зміна елементів підсистем без змін структури системи обліку (відображення динаміки);
- входи в систему (надходження повідомлень, що описують факти господарської діяльності);
- виходи із системи (трансформовані дані, які перетворені на корисну інформацію).

Архітектуру системи обліку (структуру) визначає набір елементів, мета, вхідні дані та вихідна інформація, а механізм дії системи (зміст методології обробки даних) підпорядковані принципам наукового пізнання.

Парадигму системи обліку постіндустріального суспільства потрібно формувати свідомо і цілеспрямовано на основі уявлення її архітектури та виявлення закономірностей розвитку обліку з використанням інформатики, системології, кібернетики, комп'ютерної техніки, штучного інтелекту та інших досягнень науки і техніки.

Аналіз розвитку системи обліку за останні 30 років свідчить про те, що віра бухгалтерів (науковців і практиків) в абсолютну цінність

цієї науки є безпідставною через її відірваність від прогресу суспільства, замкнутість «у собі», ігнорування таких фактів впливу на неї, як:

- масштаб підприємства (для великих, середніх і малих підприємств необхідні інваріанти обліку);
- галузь економіки (управлінський облік має різну структуру в галузях економіки та конкретних підприємствах);
- запити менеджерів (облік повинен генерувати оригінальну інформацію за рівнями управління та індивідуальними запитами);
- рівень економічної культури (високий, середній, низький);
- креативність інформації (генерування такої інформації, якої зараз немає, але вона актуальна для бізнесу та суспільства);
- ієрархічність управління (стратегічний, тактичний та операційний рівень і відповідно три моделі обліку для менеджменту);
- рівень комп'ютеризації, який революціонізує обробку даних і розширює інформаційне поле;
- врахування впливу зовнішнього середовища (правові, податкові, кредитні, конкурентні відносини).

Найсуттєвішою вимогою до системи обліку та обробки даних є не намагання автоматизувати існуючу модель, а з допомогою комп'ютерної техніки робите те, що до цього часу ніхто не робив.

Комп'ютер здатний обробляти величезні масиви різних даних у реальному часі, але проблема полягає в тому, що, як зазначав ще сто років тому Г.Емерсон: «Люди вже давно зрозуміли необхідність обліку, але ще не зовсім розуміють що і як треба обліковувати» [46, с.96]. Мету обліку він вбачав у тому, «... щоб збільшити число і інтенсивність попереджень, щоби дати такі повідомлення, які ми через зовнішні відчуття не отримаємо»<sup>1</sup> [46, с.94].

Бухгалтери до цього часу вузько розуміють систему вбачаючи в ній міфічне творіння, здатне на багато що, але насправді нічого цінного не дає, оскільки не адаптується до змін, не враховує поточні (щоденні) потреби управлінців на необхідну для їх роботи інформацію, не передбачає майбутнє. Система обліку не виконує основної функції – механізму, що забезпечує зворотний зв'язок між системою господарської діяльності та системою управління, а тому його коефіцієнт корисної дії надзвичайно низький.

---

<sup>1</sup> Емерсон Г. Двенадцать принципов производительности. – М.: Бизнес-информ, 1997. –С.94

Стратегічна мета обліку, як інформаційної системи, полягає у «...сприянні менеджменту адекватно реагувати на динаміку ринку, створювати, підтримувати та поглиблювати конкурентні переваги» [54, с.108]. Для досягнення мети потрібен великий масив інформації щодо закупок, виробництва, збуту продукції, собівартості, ефективного використання факторів виробництва та ін.

Техніка обробки даних та отримання фінансової звітності в системі обліку відходять на другий план поступаючись змістовному наповненню інформації про різноманітні сторони господарської діяльності та сервісному інформаційному обслуговуванню менеджерів, оскільки поступово зростає рівень якості системи управління, працівники якої намагаються зменшити ступінь невизначеності при прийнятті рішень за допомогою інформації. У свою чергу, таке положення викликано намаганням менеджерів вищого рангу займатися стратегією розвитку підприємства, при цьому стратегія означає не просто пристосування бізнесу до зовнішнього середовища, а створення розриву між його поточними можливостями та спрямуванням зусиль на випереджаючий розвиток. За таких умов інформація стає одним з головних факторів успішної роботи.

Отже, на основі викладеного можна зробити висновок про революційні зрушення в суспільстві та економічних відносинах, які роблять стару парадигму обліку, що базувалася на закритості та вузькому процедурному аспекті отримання стандартної статичної інформації, нежиттєздатною. І справа не у виділенні окремих її варіантів, оскільки можна виділяти парадигми за різними критеріями – часом, способом обробки даних, структурою обліку, використовуваною технікою, історичним розвитком та іншими ознаками, а в корінній зміні суспільно-економічного ладу в Україні та формуванні нового постіндустріального суспільства на основі досягнень науково-технічного прогресу. Якщо не зрозуміти роль вказаних факторів, то це значить приректи справу з обліком у державі на застій, відставання, консервування відживших методів обробки даних, а бізнесу нанести непоправимої шкоди позбавляючи інформації для прийняття рішень і залишаючи їх неконкурентоспроможними в діловому світі.

## **2.2. Вплив досягнень науки, техніки і технології обробки даних на розвиток системи обліку**

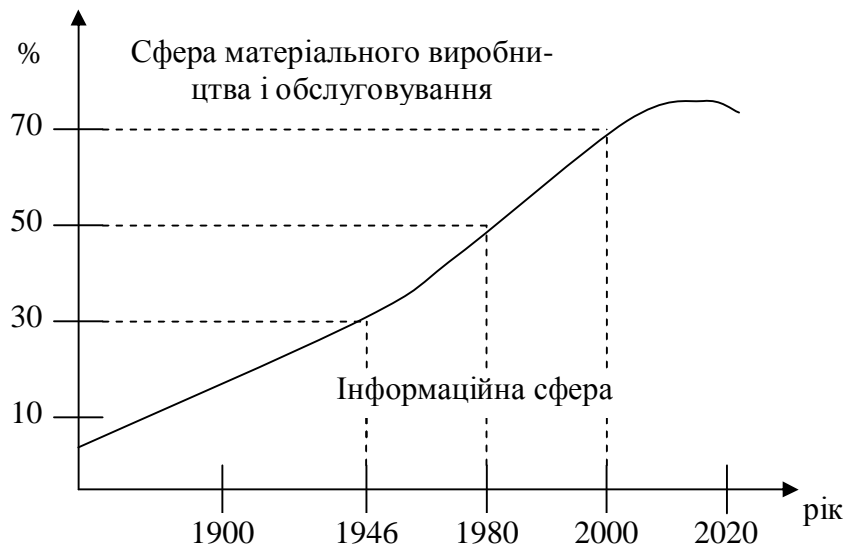
Сучасні напрями світового розвитку становлять нові, нетрадиційні завдання перед системою обліку та звітності на підприємстві. Глобальна інформатизація суспільства вимагає більш складної, витонченої, упередженої (прогнозної) інформації про всі сфери господарського життя. Значний вплив на структуру і якість облікової інформації мають зовнішні фактори: зміни у формуванні ринків сировини і збуту продукції, виснаження світових запасів енергоресурсів та світова фінансова криза, ціни та інфляція, податкова політика держави, система захисту прав власників, споживачів, охорони навколишнього середовища тощо.

В останній час зазнають суттєвих змін й основні функції облікового працівника, його роль в управлінні підприємством. Крім надання для управління достовірної інформації про минулі факти та операції, він зобов'язаний забезпечувати економічну безпеку підприємства, здійснювати моніторинг поточних подій, приймати участь у формуванні стратегії розвитку на майбутнє, тому облік, облікова інформація, що базується на минулих, традиційних концепціях і теоріях, не може задовольнити сучасні вимоги управління, контролю, прогнозування діяльності підприємств.

Значною перепорою на шляху досягнення прогресивних зрушень в галузі організації господарського обліку і контролінгу на підприємстві є низька якість підготовки облікових кадрів. Для забезпечення означених вище функцій фахівець з обліку повинен глибоко знати теоретичні основи бухгалтерського обліку й аналізу, сучасні методи оподаткування та організації правових відносин, досконало володіти комп'ютерною технікою, основами менеджменту, законами ринку, логістики, виробничої етики, використовувати в процесі своєї роботи передові інформаційні технології, оскільки основним продуктом його діяльності повинна бути придатна для управління інформація.

За даними ЮНЕСКО зараз більше половини всього зайнятого населення найбільш розвинутих держав безпосередньо або опосередковано беруть участь у виробництві та розповсюдженні нового виду ресурсу – інформації. Позитивно оцінюючи це, слід зазначити, що такий перерозподіл трудових ресурсів призвів до нестачі висококваліфікованих працівників промислового, сільськогосподарського вироб-

ництва і сфери послуг. Однією із причин перерозподілу трудових ресурсів на користь інформаційної сфери є набагато менша трудомісткість роботи та вища оплачуваність праці у підготовці інформації, ніж у матеріальному виробництві чи наданні послуг. Постійне збільшення чисельності працівників, зайнятих обробкою інформації є однією з причин зменшення загальних темпів економічного розвитку та настання глобальної економічної кризи (рис.1).



**Рис. 1. Перерозподіл трудових ресурсів із сфери матеріального виробництва в інформаційну сферу економічно розвинутих країн (ЮНЕСКО)**

Припинити наявну тенденцію переміщення трудового потенціалу з виробничої сфери в інформаційну, при цьому не зменшуючи необхідних інформаційних потоків, насамперед у економічній сфері, можна за рахунок впровадження передових інформаційних технологій обліково-економічної роботи, запровадження нових досягнень науки і техніки.

Вплив досягнень науки і техніки, зокрема, комп'ютерних та інформаційних технологій на розвиток системи обліку досліджується дуже давно, ще від моменту запровадження електронно-обчислювальних машин. Проте більшість наукових досліджень зводяться лише до підведення традиційної системи обліку під можливості його автоматизації з метою скорочення затрат на обробку інформації та полегшення праці облікових працівників, пришвидшення складних обрахунків. В умовах значних наукових досягнень в галузях комп'ютеризації, теорії інформатики, кібернетики, системології, економіко-математичних методів досліджень тощо кардинально змінилося внутрішнє і зовніш-



не середовище, у якому функціонують підприємства, а разом з ним має змінюватися й система обліку.

Необхідною умовою реорганізації системи обліку є потреба здійснення формалізації облікового процесу. Під формалізацією розуміють представлення облікового процесу формальними засобами, перш за все, економіко-математичними моделями. Враховуючи доцільність комплексного розгляду всіх факторів, що впливають на процес формалізації, варто застосувати системний підхід до здійснення облікової функції.

Значний вплив на систему сучасного обліку, як зазначає М.С. Пушкар, здійснює кібернетика, яка визначає мету і завдання цієї системи в якості сервісного механізму забезпечення інформацією основних користувачів. Кібернетика обґрунтовує принципи зворотного зв'язку як універсального методу, що лежить в основі управління та регулятивних процесів у природі і суспільстві. У відповідності до принципу зворотного зв'язку система обліку має цінність не сама по собі, а як ланка забезпечення зворотного зв'язку в контурі циклу управління<sup>1</sup>.

Проте, як стверджує О.М.Петрук, будучи складовою кібернетичної системи, якою є управління, власне облік важко назвати кібернетичною системою. За методом аналогії це означало б визнати двигун автомобіля наділеним тими ж властивостями, що й сам автомобіль. Але це неможливо, тому що тоді мова йшла б про один і той же об'єкт. Отже через те, що облік має справу з інформацією, необхідною для процесу управління – кібернетичної системи, він не є власне кібернетичною системою<sup>2</sup>. Облік забезпечує кібернетичний зв'язок не тільки з управлінською системою, але й з іншими системами вищого порядку.

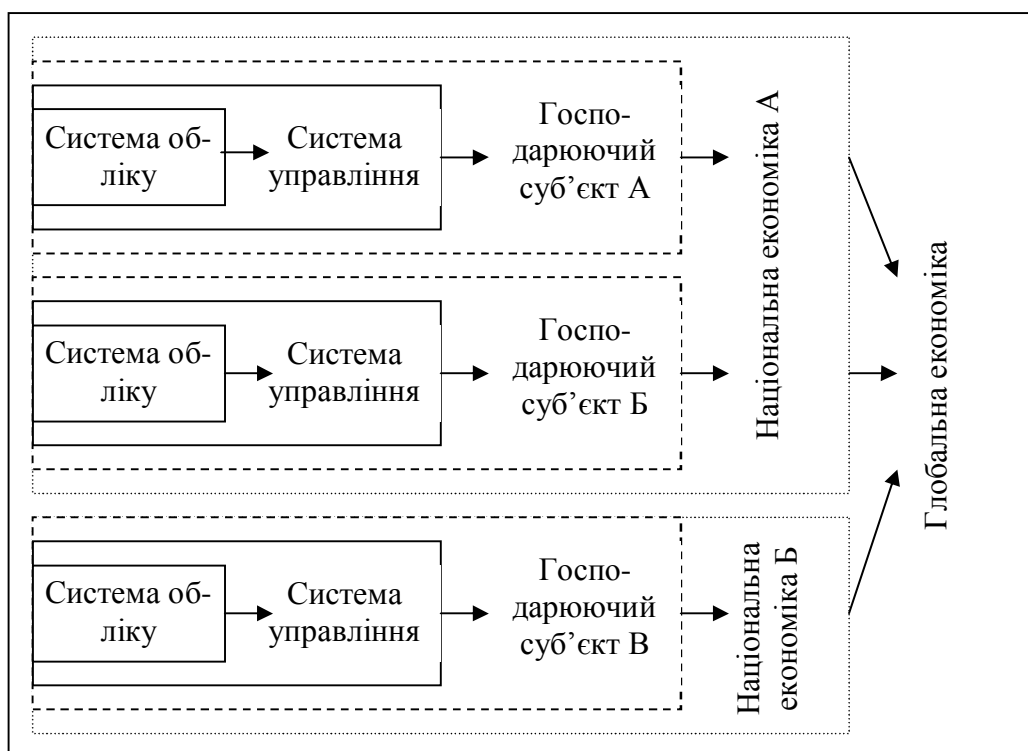
У теорії системології будь-яку підсистему можна розглядати як складову системи вищого порядку і, в той же час, як систему для підсистем нижчого порядку. Тому термін „система” вживається залежно від потреб людини. Облік у відповідності до основ системології є підсистемою більш високої підсистеми, якою є управління. Управління, в свою чергу – підсистема господарюючого суб'єкта, а сукупність підприємств, організацій, установ становлять національну економіку.

---

<sup>1</sup> Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152 с. С.30

<sup>2</sup> Петрук О.М. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с. С.86

Сукупність національних економік підпорядковані принципам і законам глобальної економіки (рис.2)



**Рис. 2. Система обліку як складова глобальної економіки**

Облік виконує функції основного джерела інформації управлінської системи і забезпечує повноту та достовірність даних про всі сторони господарської діяльності суб'єкта. Підсумкова інформація про діяльність господарюючих суб'єктів використовується для прийняття управлінських рішень всередині країни, так й іноземними державами, тим самим встановлюється зв'язок системи обліку з глобальною економікою.

Ці системи характеризуються неоднаковим ступенем складності, тому розрізняють прості, складні і надскладні управлінські системи. Господарський облік відносять до надскладних, динамічних, імовірнісних систем. Це пояснюється тим, що до складу облікової системи неодмінно входить людський ресурс – облікові працівники, внутрішні контролери та аудитори, працівники служби аналізу і т.д. В цих умовах завжди присутній людський фактор суб'єктивності, неоднозначного трактування одних і тих же явищ та процесів, багатоваріантність облікової політики. Існує ймовірність допущення помилок, навмисного приховування реальної інформації, фінансових та матеріальних махінацій тощо. Все це у кінцевому результаті призводить до викривлень вихідної економічної інформації, якою в подальшому будуть керуватися управлінці в процесі прийняття управлінських рішень. Тому великі підприємства та корпорації змушені утримувати значний штат

облікового персоналу, працівників внутрішнього аудиту і контролю, служб економічного аналізу, користуватися послугами зовнішнього аудиту, що призводить до значних економічних витрат.

Вирішенням цієї проблеми може стати суттєве обмеження участі людини в облікових та суміжних внутрішньоорганізаційних процесах. Це можливе за умови повної автоматизації облікової та значної частини аналітичної роботи. На сучасному етапі існують технології та розроблені методики з автоматизації окремих ділянок облікової роботи, формування в автоматичному режимі звітності підприємства. Головним завданням на майбутнє є побудова повністю автоматизованого обліку, що являє собою інформаційну систему збору, реєстрації, оброблення та передавання інформації без участі людини.

На думку В.І. Лойко завдяки наявності зворотних зв'язків складні системи виявляються в принципі здатними виходити за межі дій, передбачених їх розробниками, бо зворотний зв'язок створює у системи нову якість: здатність накопичувати досвід, визначати майбутню поведінку залежно від своєї поведінки у минулому, тобто самонавчатися<sup>1</sup>. Саме даний механізм зворотного зв'язку має бути покладений в основу автоматизованої системи обліку.

У даний час розвиваються нові комп'ютерні технології, які базуються на принципах кібернетики та штучного розуму, зокрема нейротехнології. Комп'ютерні технології, які дістали назву нейромережевих, працюють аналогічно принципам роботи нейронів головного мозку людини і дають змогу розпізнавати мову людини й абстрактні образи; класифікувати стан складних систем; керувати технологічними процесами і фінансовими потоками; розв'язувати аналітичні дослідні, прогностні задачі, пов'язані з великими інформаційними потоками. Особливістю нейронних мереж, як стверджують В.С. Пономаренко та Р.К. Бутова, є їхня здатність змінювати свою поведінку (самонавчатися) залежно від зміни зовнішнього середовища, з'ясовувати приховані закономірності з потоку даних. Завдяки цьому нейромережева технологія здатна навчатися на конкретних прикладах, стабільно розпізнавати, прогнозувати нові ситуації з високим ступенем точності, причому навіть за наявності перешкод (інформаційних шумів)<sup>2</sup>.

Недоліки управління виробництвом обумовлені також невідповідністю інформаційних потреб існуючій можливості отримання інфо-

---

<sup>1</sup> Информационные системы и технологии в экономике: Учебник. – 2-е./ Под. Ред. В.И. Лойко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с. С.50

<sup>2</sup> Пономаренко В.С., Бутова Р.К. та інші Інформаційні системи і технології в економіці: Навчальний посібник. – К.: Академія, 2002. – 542 с. С. 212

рмації, коли багато, особливо нових, процесів, що відбуваються в економіці, не контролюються керівниками. Внаслідок чого можливі ситуації, коли управлінці змушені приймати рішення в умовах невідомості, недостатності наданої обліком інформації. Також, негативним явищем, як зазначає М.С. Пушкар, є перевищення обсягу наданої обліком інформації над потребами у ній з боку менеджерів, оскільки час, затрачений на збір, оброблення, а, головне, реагування на зайву інформації в умовах нової економіки може виявитися фатальним для оперативного реагування на проблеми<sup>1</sup>.

Нейромережеві комунікації можуть в автоматичному режимі здійснювати зворотній зв'язок з користувачами інформації за допомогою програмного забезпечення, в якому після отримання інформації адресату задається запитання щодо суті та інших параметрів повідомлення. Це дозволяє контролювати, чи забезпечена увага адресата, чи забезпечене розуміння суті повідомлення, чи відбулася конкретна дія з боку адресата. В разі отримання негативної відповіді здійснюється автоматичне коригування параметрів інформації з метою максимально можливого сприйняття її кінцевим користувачем та, за необхідності, здійснюється вплив на адресата тощо. Таким чином омиваються можливі інформаційні шуми<sup>2</sup>.

На думку Ю.Н. Арсеньєва найбільш важливою особливістю нейромережевої технології є можливість передачі саме тієї інформації, яка потрібна конкретному користувачеві. Найперше, це проявляється в поділі первинної інформації для здійснення податкового, фінансового та управлінського включно з стратегічним обліком і передачі обробленої інформації відповідно нижчому, середньому та вищому рівням управління<sup>3</sup>.

Отже, важливим напрямом подальшого розвитку та вдосконалення обліку, як інформаційної системи, є використання сучасних нейромережевих технологій. Іншим напрямом вдосконалення системи обліку та обробки інформації на базі досягнень науки і техніки є комплексна, по-

---

<sup>1</sup> Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с. С. 58

<sup>2</sup> Зацеркляний М.М., Мельников О.Ф., Струков В.М. Основи комп'ютерних технологій для економістів. Навчальний посібник. – К.: ВД „Професіонал”, 2007. – 672 с. С. 515-516

<sup>3</sup> Арсеньєв Ю.Н. Информационные системы и технологии. Экономика. Управление. Бизнес: Учеб. пособие. / Ю.Н. Арсеньєв, С.И. Шелобаев, Т.Ю. Давыдова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 447 с. С. 304-314

вна автоматизація усіх обліково-аналітичних процедур, і особливо на етапі виявлення і реєстрація фактів господарської діяльності.

Можлива ситуація, коли з двох різних джерел формування первинної інформації надходить одна і та ж інформація, або на отримувача одночасно діє два джерела різної інформації щодо одного управлінського рішення. Дублювання та конкуренцію між повідомленнями можна також уникнути завдяки відмові від формування первинних документів як у паперовому, так і у електронному вигляді. Оскільки з появою нової комп'ютерної та організаційної техніки можливо без участі людського фактора збирати первинну облікову інформацію, не має необхідності формувати первинні документи саме як засіб передачі облікової інформації між працівниками господарюючого суб'єкта. До того ж сучасні інформаційні технології дають можливість надати такій інформації юридичну силу, установити необхідний рівень захисту від зовнішнього впливу тощо.

Також відпадає необхідність формування інформаційних потоків шляхом регламентування каналів зв'язку між двома об'єктами інформаційних взаємовідносин, оскільки створена обліком інформація завжди знайде адресата, якому вона буде необхідна для прийняття управлінських рішень в мережі будь-якого типу.

Недосконалість сучасної системи обліку призводить до того, що інформація для управлінського обліку збирається окремо від фінансового, а стратегічний облік часто взагалі знаходиться поза увагою управлінців. Повна автоматизація первинного обліку дозволяє одноразово зібраною інформацією забезпечити здійснення усіх видів обліку, а нейромережеві технології – автоматичний розподіл обробленої обліком інформації між різними рівнями управління. Процес розподілу інформації відбувається за допомогою комп'ютерного моделювання. Наприклад, за комп'ютерного моделювання на основі принципів „штучного розуму” можна ставити запитання типу „Якщо..., то...” і на основі відповіді розподіляти інформацію між відповідними користувачами. Таким чином одержувана на єдиній інтегрованій основі первинну інформацію автоматично формують у різних облікових системах та передають відповідним користувачам для прийняття управлінських рішень.

Отже, вплив науки, техніки та сучасних технологій обробки даних на розвиток системи обліку варто розглядати в трьох аспектах:

- зменшення кількості облікових працівників,
- інтеграція навколо єдиної інформаційної бази різних підсистем обліку;

- відмови від складання частини первинних документів та організація бездокументного обліку певних операцій.

Зміст обліку визначається метою, яка ставиться перед системою обліку, а також технікою збору, реєстрації, зберігання, оброблення і передавання облікової інформації. Тому процеси обліку доцільно розглядати як технологічні за аналогією до виробничого процесу. Таким чином, основу облікового процесу можна представити як сукупність технологічних операцій з одержання облікової інформації від моменту її виявлення і збору до формування звітності. За видами технологічних операцій над обліковою інформацією можна поділити на такі категорії: механічні, переробні, творчі (рис.3).



**Рис. 3. Послідовність формування облікової інформації в умовах повністю автоматизованого обліку**

Технологічний процес обробки первинної інформації починається з її збору та реєстрації. У теорії ручних та автоматизованих форм обліку поняття збору та реєстрація інформації зазвичай розглядається як одне й те саме. Проте, на думку В.Ф. Ситника<sup>1</sup> між збором та ре-

<sup>1</sup> Ситник В. Ф. Основи інформаційних систем: Навч. Посібник. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 420 с. С. 171

естрацією в інформаційних системах є суттєві відмінності, а тому і для повністю автоматизованого первинного обліку процесу збору та реєстрації інформації доцільно розмежувати як такі, що в різній мірі відображають рівень первинного оброблення інформації. Так, збір інформації являє собою фізичний процес (*механічні операції*) виявлення інформаційних фактів у вигляді набору унікальних параметрів, що в певній мірі є „сирим”, необробленим інформаційним матеріалом. Отримана внаслідок збору інформація непридатна для використання людиною, оскільки є машинним кодом, котрий за допомогою засобів комунікації у вигляді інформаційного потоку передається для оброблення у вигляді реєстрації інформації в пам'яті персонального комп'ютера. Отже, збір відбувається за допомогою сучасних технологічних пристроїв, до того ж цей процес може відбуватися у значній віддаленості від місця комп'ютерної обробки інформації.

Наприклад, якщо в традиційно автоматизованому обліку збір-реєстрація первинної інформації відбувалася на персональних комп'ютерах, установлених безпосередньо на робочих столах облікових працівників, то при повністю автоматизованому обліку збір первинної інформації здійснюються без участі людини за допомогою технологічних датчиків, сканерів штрихових кодів, касових апаратів, смарт-карток, електронних зважувальних пристроїв, годинників, лічильників, вимірювальної тари тощо.

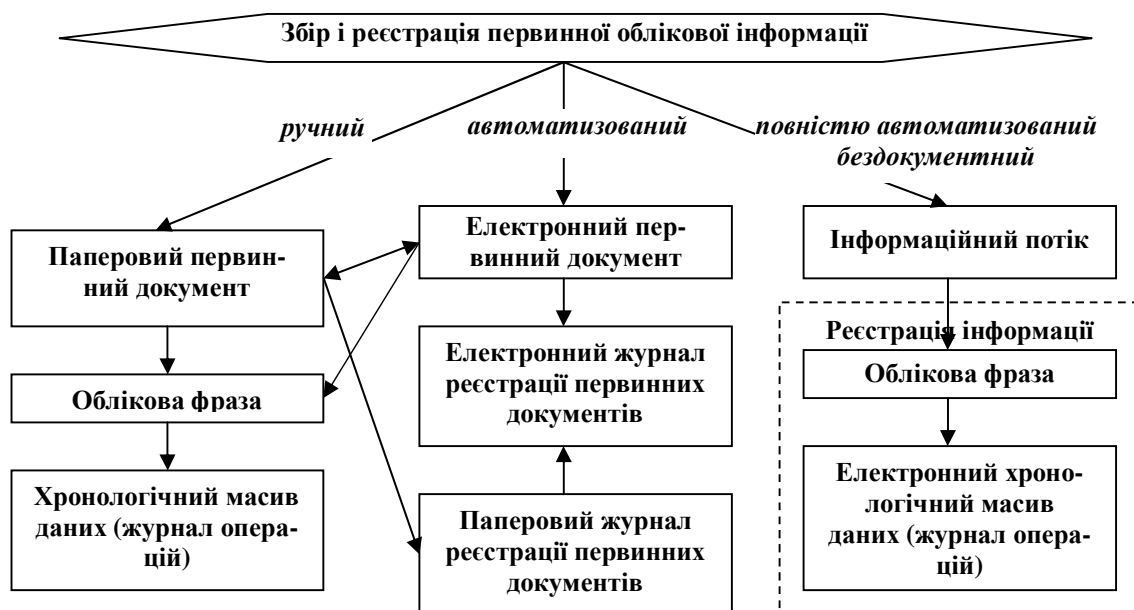
Зібрану таким чином інформацію передають для подальшої реєстрації на персональному комп'ютері, який може знаходитися в іншій частині будівлі, міста чи країни. *Операції з оброблення* інформації виконують в автоматичному режимі за встановленим алгоритмом (програмна реалізація): реєстрація, оброблення та узагальнення отриманих внаслідок збору даних, які разом з умовно-постійною інформацією є підставою для складання проводок та здійснення інших облікових процедур без участі людського фактора. Суть такого процесу, як зазначає Т.Л. Кельдер, полягає у тому, що завдяки попередньо сформованим умовно-постійним масивам з нормативною, розцінковою, довідковою, планово-договірною та іншою умовно-постійною інформацією, (а її до 80%), та отриманих після збору даних, що дозволяють ідентифікувати факт господарської події як певний набір цих умовно-постійних та унікальних (у більшості випадків кількісних – до 15%) параметрів можна повністю автоматично сформулювати проводки і т.д.<sup>1</sup>. Ще близько 5% інформації

<sup>1</sup> Кельдер Т. Л. Системи обробки економічної інформації, доступний з <http://www.zsu.zp.ua/lab/mathdep/mme/IV/soei/soei11.htm>.

надходить із зовнішнього середовища, облік якої можна повністю автоматизувати лише після суцільного переходу всіх суб'єктів господарювання на електронні взаємовідносини та розрахунки, чого в сучасних умовах досягти вкрай важко.

*Творчі операції* (формування підсумкових довідок, висновків, актів тощо), що мають місце в управлінському та стратегічному обліку, вкрай важко піддаються формалізованому опису, оскільки ґрунтуються на суб'єктивізмі працівників, які працюють з управлінською інформацією, а отже не підлягають алгоритмізації та повній автоматизації. Такий підхід до організації збирання та реєстрації фактичної інформації дозволяє здійснювати бездокументну одноразову оперативну реєстрацію первинної інформації та її попередню обробку, а потім передавати усім користувачам для використання.

Зібрана таким чином оперативна інформація є не тільки єдиною для всіх користувачів, а й високою мірою достовірною, оскільки отримана без участі суб'єктивного людського фактора, що, у свою чергу, породжує питання, яким чином при здійсненні автоматизованого первинного обліку буде формуватися первинна документація, чи обов'язковим є складання паперових первинних документів. На рис. 4 схематично подано процес збору і реєстрації первинної облікової інформації в умовах ручної, автоматизованої та повністю автоматизованої організації обліку. Особливістю останньої є те, що процес реєстрації, оброблення та формування масивів облікових даних здійснюється в автоматичному режимі практично одночасно, перманентно.



**Рис. 4. Організація збору та реєстрації первинної інформації при різних системах обліку**



У зв'язку з цим виникає проблема створення первинного документа у будь-якому, паперовому чи електронному, виді при здійсненні повністю автоматизованого обліку. Для традиційних ручної та автоматизованої системи саме правильно складений документ є юридичним підтвердженням достовірності відображеної в ньому господарської операції. Підпис в документі встановлює особисту відповідальність особи за правильність його складання і відображеної в ньому інформації. В умовах повністю автоматизованого обліку відсутні підстави щодо навмисних махінацій чи випадкових помилок з боку облікових працівників у зв'язку з тим, що первинна інформація фіксуватиметься в автоматичному режимі без участі людини.

Перспективним у майбутньому у плані організації бездокументного обліку є використання технології радіочастотної ідентифікації (безпроводні технології) в автоматизації обліку руху та відпуску товарів у торговельних приміщеннях. На відміну від штрих-кодів, які необхідно фіксувати вручну для кожного товару окремо, для сканування радіоідентифікаційних міток умова прямої видимості є обов'язковою. Це дає можливість прискорити процес реалізації та обліку руху товарів, оскільки торговельні зали обладнані безпроводними сканерами, що отримують інформацію з міток, які наклеєні на товарах. Технологія радіочастотної ідентифікації, яка активно впроваджується в діяльність ряду торговельних закладів Європи дозволяє також відмовитися від первинних документів обліку товарів<sup>1</sup>.

Цей ідентифікатор не тільки несе в собі універсальний код продукту, як і в звичайних штрих-кодах, але також дозволяє розпізнавати кожну окрему одиницю товару, що особливо актуально для здійснення управлінського, стратегічного обліку, логістики тощо. Таким чином відбувається збір облікової інформації з руху товарів з наступною її реєстрацією в системі фінансового, податкового, управлінського, стратегічного обліку та інших управлінських діях різних підрозділів підприємства, які використовують облікову інформації з єдиної інформаційної бази. Зазначена інформація збирається повністю автоматизовано без використання документів (паперових чи електронних) засобами технології радіочастотної ідентифікації.

Технологія радіочастотної ідентифікації дозволяє відмовитися від складання первинних документів з обліку руху товарів, а також може використовуватися для того, щоб забезпечити у реальному часі наяв-

---

<sup>1</sup> Джон Блау, Магазин майбутнього – Стаття. – Доступний з: <[http://www.wireless.ru/wireless/wrl\\_obarticle](http://www.wireless.ru/wireless/wrl_obarticle)>.

ність інформації про рівень запасів на складах та відповідно його поповнення, бути складовими елементами охоронної системи.

Набуває поширення у розвинутих Європейських країнах, як зазначає С.В. Івахненко<sup>1</sup>, заснована на Інтернет технологіях, так звана електронна комерція. Електронна комерція – це будь-яка форма ведення бізнесу, в якій взаємодія між покупцем і продавцем товару здійснюється за допомогою електронних засобів. Придбання товарів і послуг у системі електронної комерції відбувається за допомогою віртуальної сторінки продавця в Інтернеті, на якій покупець може ознайомитися з асортиментом товарів і послуг, які пропонує продавець та одразу здійснити замовлення (купівлю) бажаного товару.

Уся інформація, котру утворює віртуальний магазин (логотип компанії, інформація про підприємство, каталог продукції, наявність, рух товарів, цінові показники тощо), формується на комп'ютері продавця. Комп'ютер, на якому записаний віртуальний магазин, є частиною Інтернету, і тому відкритий для будь-якого користувача мережі, котрий бажає переглянути віртуальну сторінку і здійснити замовлення товару.

Програмне забезпечення віртуального магазину з'єднане з системою обліку підприємства в такий спосіб, що проводки з відпуску товару покупцю формують повністю автоматично. Покупець сам заповнює на екрані свого комп'ютера бланки замовлень, і таким чином, без застосування первинних документів ініціює проведення фактів реалізації товарів та списання їхньої собівартості. Таким чином функції з реєстрації господарських операцій перекладають на покупця, який взаємодіє з електронним віртуальним магазином, і опосередковано, з самою системою обліку підприємства-продавця.

Для підприємств, які надають транспортні послуги основою повної автоматизації обліку автотранспортних витрат є використання технології глобального позиціонування (GPS-навігації), яка дозволяє в режимі реального часу володіти інформацією про місце перебування та відстань, яку проїхав автотранспортний засіб (збір первинної інформації)<sup>2</sup>.

Основними видами витрат автотранспортної діяльності, облік яких можна повністю автоматизувати, є:

- пробіг автотранспортного засобу;
- час перебування у дорозі, факти зупинок і простоїв;
- швидкість руху на різних ділянках маршруту;

---

<sup>1</sup> Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2006. – 349 с. С 54-56

<sup>2</sup> Інформаційний аналітичний центр досліджень технологій обліку / Навігаційні системи. – Доступний з: <[http://www.iacenter.com.ua/index.php?id\\_page=6&id=17](http://www.iacenter.com.ua/index.php?id_page=6&id=17)>.

- витрати паливо-мастильних матеріалів;
- витрати, які пов'язані з пробігом автопокришок;
- амортизаційні відрахування транспортного засобу;
- витрати на плановий ремонт транспортного засобу;
- витрати на оплату праці водія.

Технологія глобального позиціювання постачає в бухгалтерію інформацію (реєстрація зібраної інформації) про відстань та час перебування автотранспорту в дорозі. Знаючи питомі витрати палива, можна в повністю автоматизованому режимі обліковувати витрачання паливо-мастильних матеріалів. Нормативне витрачання можна взяти з технічного паспорта автотранспорту, а також шляхом експериментального тестування, що дасть більш точні результати, дозволить зіставити фактичні витрати палива з нормами.

Підставою для відображення в обліку роботи транспортних засобів є первинна транспортна документація, до якої відноситься подорожній лист автомобіля. В подорожньому листі відображають інформацію про час виїзду автомобіля з гаража та час його повернення, показники спідометра про кілометраж при виїзді та поверненні автомобіля, дані про витрачання пального. Завдяки даній методиці автоматичного фіксування часу роботи, пройденої відстані і витраченого палива можна відмовитися від складання подорожнього листа автомобіля і, найперше, не використовувати його як первинний документ для здійснення записів в системі господарського обліку автотранспортного підприємства.

За таким самим принципом може здійснюватися повністю автоматизований облік й інших витрат, які можна пов'язати з відстанню, пройденою автомобілем за певний період, пробігом автопокришки, амортизаційними відрахуваннями транспортного засобу, витратами на плановий ремонт, на оплату праці водія.

В умовах постійної зміни факторів та умов роботи автотранспортних підприємств, маючи оперативну інформацію про місце знаходження транспортного засобу, відстані до усіх точок призначення, обсяги вантажу, який необхідно перевезти до тієї чи іншої точки призначення, можна здійснювати повністю автоматизований управлінський та стратегічний облік діяльності автотранспортних підприємств. В основу цього можна покласти результати розв'язування так званої транспортної задачі з використанням економіко-математичних методів моделювання і оптимізації економічних проблем, пов'язаних з формуванням оптимального плану перевезень, що дозволяє ефективно управляти автотранспортними витратами кожного транспортного

засобу в межах всього підприємства. За цим механізмом доцільно повністю автоматизувати здійснення обліку витрат для кожного факту перевезення разом і кожної одиниці об'єкта перевезення, що дозволяє з необхідним рівнем рентабельності одразу після доставки ресурсів встановлювати для замовника вартість перевезення.

Також існує можливість повної автоматизації обліку розрахункових операцій шляхом приєднання окрім банківських установ до системи міжбанківських електронних переказів ще й усіх господарюючих суб'єктів, організацій, установ, тим самим адаптуючи систему електронних переказів банківської системи для потреб повністю автоматизованого обліку<sup>1</sup>.

Система електронних платежів, трансформована для потреб обліку суб'єкта господарювання – це загальнодержавна платіжна система, яка забезпечує здійснення розрахунків в електронній формі через банківські установи та їх філії безпосередньо господарюючими суб'єктами у бухгалтерії, не створюючи і не надсилаючи в банківські установи при цьому будь-яких первинних документів (платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, заяв на відкриття акредитиву, виписок банку тощо). У такому випадку зникає потреба в складанні розрахункового документа, оскільки бухгалтер зі свого комп'ютера, який приєднаний до мережі з обліку електронних платежів, вносячи в комп'ютер господарську операцію зі здійснення певного платежу, автоматично дає розпорядження своєму банку перерахувати кошти утримувачу. Після чого інформація про зарахування коштів на рахунок господарюючого суб'єкта в автоматичному режимі надходить у бухгалтерію одержувача платежу, при цьому формується запис на рахунках обліку. Виписка банку втрачає своє призначення, оскільки вся підсумкова інформація про рух коштів за певний період оперативно через мережений зв'язок формується у комп'ютері бухгалтера з розрахунків. Разом зі здійсненням розрахункових операцій робляться облікові проводки.

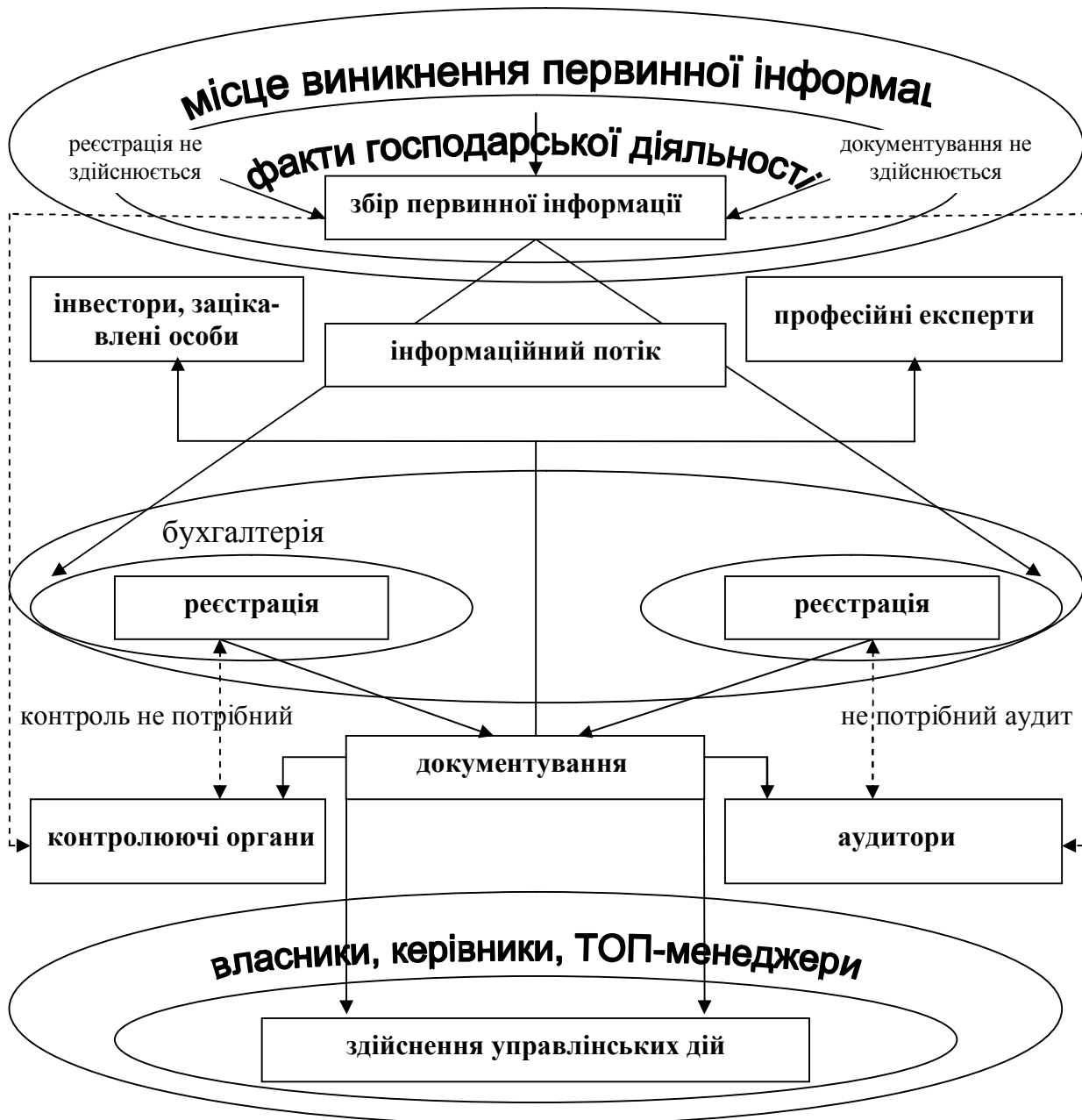
Однією з важливих проблем в організації обліку є встановлення належних інформаційних зв'язків (передачі інформації в межах інформаційного процесу) між структурними компонентами бухгалтерії, між бухгалтерією й виробничими підрозділами підприємства, між бухгалтерією і зовнішніми користувачами інформації. Об'єднання облікових даних за допомогою традиційних засобів зв'язку неефективне та й недешево. Крім того, якщо в традиційно автоматизованому обліку передачу інформації можна здійснювати як мережевими лініями,

---

<sup>1</sup> Олійник А.В., Шацька В.М. Інформаційні системи і технології у фінансових установах: Навчальний посібник. – Львів: „Новий Світ-2000”, 2006. – 436 с.

так й дублювати вручну за допомогою фізичного переміщення носіїв інформації (кур'єром, транспортом, поштою), то при повністю автоматизованому інформаційному процесі саме правильна організація мережевих зв'язків становить основу успішної облікової системи, оскільки всі потоки інформації відбуваються в автоматичному ритмі між технологічними складовими облікової системи.

Інформаційний процес як систему повністю автоматизованого збору, реєстрації, оброблення, документування та передачі облікової інформації показано на рис.5.



**Рис. 5. Інформаційні потоки при повністю автоматизованому первинному обліку**

Отже, основою інтеграції різних видів обліку має стати єдині вхідні дані, які використовують в системах фінансового, управлінського та інших видів обліку. Базовим принципом інформаційної єдності систем обліку є раціональна організація первинної реєстрації, документування господарських операцій.

Інтегрування реєстрації та обробки різних видів первинної облікової, планової, нормативної, технологічної, виробничої, оперативнотехнічної інформації повинне стати основою для створення єдиної інформаційної бази, дані з якої потім можуть багаторазово використовувати усі служби та підрозділи підприємства. Якщо в умовах ручної та традиційно автоматизованої обробки даних різні служби автономно створювали й обробляли необхідну інформацію, що часто зумовлювало розбіжності, то в повністю автоматизованій системі така обробка являє собою єдиний технологічний процес. Це запобігає виникненню паралелізму і дублювання, призводить до одноразової фіксації первинної інформації, а також до єдності й уніфікації показників, класифікації інформації, системи кодування тощо.

Під інтеграцією варто розуміти проектування, розробку, налаштування, тестування та впровадження комплексу програмно-технічних засобів, що забезпечують тимчасове збереження і погоджений обмін обліковими даними між усіма користувачами, пов'язаними між собою інформаційними потоками<sup>1</sup>. Інтеграція обліку здатна:

- бути основою для проектування системи підтримки прийняття управлінських рішень;
- уникнути багаторазового введення облікової інформації;
- створити систему моніторингу та оперативного реагування на нестандартні внутрішні за зовнішні господарські ситуації;
- забезпечити прозорість діяльності господарюючого суб'єкта;
- відповідати вимогам, які ставляться перед обліковою інформацією (захищеність, достовірність, оперативність і т.д.).

Застосування інтегрованої обробки даних впливає й на саму систему обліку. При цьому подвійний запис, система рахунків, синтетичний та аналітичний облік не зникають, а перетворюються в один із важливих елементів отримання зведеної інформації на підставі єдиної бази даних. Так, наприклад, є можливість зберігати для одного об'єкта аналітичного обліку кілька реквізитів-ознак, які дають йому

---

<sup>1</sup> Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 28-31.

різнобічну характеристику; використовувати найбільш оптимальний спосіб оцінки (при необхідності й декілька способів одночасно) окремо для кожної групи запасів; будувати багаторівневу структуру статей витрат; використовувати кілька напрямів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком тощо.

Ф.Ф.Бутинець<sup>1</sup>, С.Ф. Голов<sup>2</sup> та М.С.Пушкар<sup>3</sup> стверджують, що у перспективі будуть виникати й інші види обліку на базі використання принципів інформатики, кібернетики, теорії менеджменту. Пропагується оптимізаційний облік, завданням якого буде підготовка інформації, спроможної зорієнтувати користувача в конкретній ситуації та обрати доцільну лінію поведінки в реальному масштабі часу. На думку цих вчених, комп'ютери нових поколінь та програмні продукти дозволять зробити це реальністю у найближчі 20-30 років.

Можна стверджувати, що інтегрований (єдиний) облік починає формуватися уже зараз, і першим етапом його є якраз засноване на нейромережах та нейрокомп'ютерах автоматизоване збирання, реєстрація, оброблення та передавання інформації.

Уважається, що основою інтегрованої системи обліку може бути єдина база даних, до якої надходить уся первинна документація і яку використовують для реалізації комплексу функцій управління. В умовах сучасної економіки та інформаційного суспільства основним інтегруючим початком має бути також бездокументний (безпаперовий) автоматизований первинний облік, який є одним з найважливіших елементів повністю автоматизованої системи обліку. Це пояснюється тим, що внаслідок значної кількості документів різного призначення їх формування та первинну обробку ведуть у різних підрозділах підприємства. Кожна функціональна служба працює тільки з документами певного типу, необхідними для здійснення певних управлінських функцій. Наявність значної кількості підрозділів призводить до дублювання в інформаційному просторі, коли одна і та сама інформація може надходити з різних джерел. Також може бути явище неадекватності, коли інформація з одного джерела може суперечити даним іншого походження, що пояснюється неоднаковим трактуванням дій та подій, відмінними методами обробки у місцях її формування тощо. Вирішенню цих проблем може сприяти

---

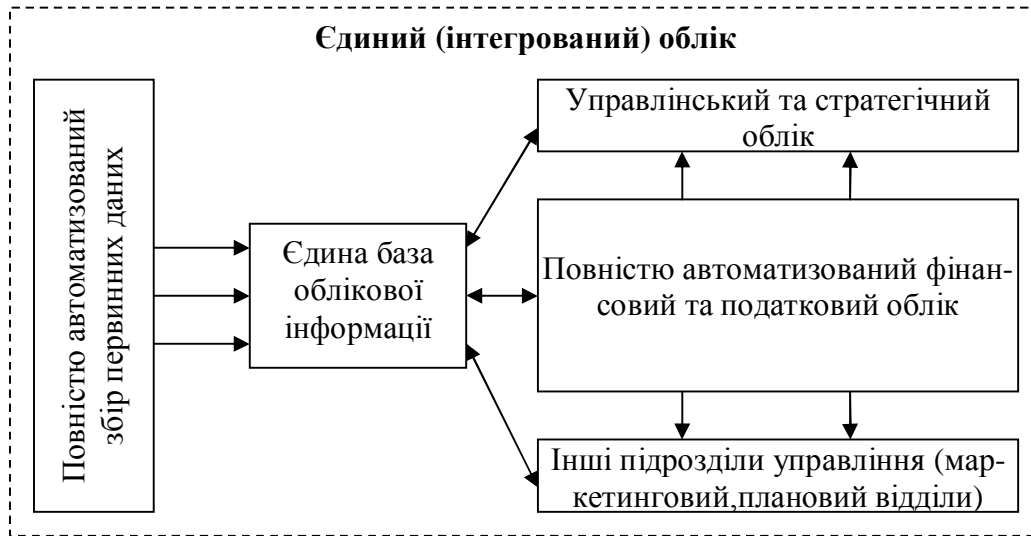
<sup>1</sup> Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП „Рута”, 2007. – 328 с.

<sup>2</sup> Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.

<sup>3</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

впровадження автоматизованого бездокументного обліку. З появою нової комп'ютерної та організаційної техніки суттєво змінилися принципи та підходи до формування первинної документації.

Повна автоматизація первинного обліку дозволяє одноразово зібраною інформацією забезпечити здійснення усіх видів обліку, а нейромережі – автоматичний розподіл первинної інформації між різними видами обліку та іншими функціями управління, що разом з єдиною базою облікової інформації і є основою єдиного (інтегрованого) обліку (рис. 6.).



**Рис. 6. Схема інформаційних потоків в інтегрованій системі обліку**

Доцільність та можливість практичного поділу та об'єднання системи обліку є об'єктом широкої дискусії серед науковців. Прихильники диференціації обліку вважають, що такий поділ не порушує єдності системи господарського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни. Опоненти такого поділу вважають, що так званий «бухгалтерський» облік – єдиний та неподільний, а управлінський – це облік, який намагаються відірвати від бухгалтерського обліку, орієнтуючись на західні традиції.

Основним аргументом проти інтегрованої системи обліку є те, вважає Ф.Ф. Бутинець, що „автоматизація виробництва, комп'ютерна обробка облікової інформації, інтеграція обліку не дозволяють сьогоднішньому бухгалтеру з його рівнем знань розібратись в тонкостях ведення такого обліку”<sup>1</sup>. Інші автори вважають недоцільним організувати на підприємстві кілька облікових підсистем з властивими

<sup>1</sup> Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Монографія. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 100 с.



кожній системі елементами, оскільки це значно ускладнює роботу бухгалтерів та не приносить значної користі<sup>1</sup>.

На нашу думку, повна автоматизація обліку дозволяє вирішити проблеми, що пов'язані з людським фактором в обліку, оскільки, як уже було зазначено, завдяки сучасним інформаційним технологіям можна максимально зменшити кількість облікових працівників, а також розширити та поглибити інформаційні можливості такого обліку, зробити його більш оперативним.

Отже, можна зробити висновок, що майбутнє розвитку обліку пов'язане з інтеграцією різних його видів в єдину облікову систему. Першим етапом цього процесу є повністю автоматизований бездокументний збір, реєстрація, оброблення і передавання інформації. Практичне впровадження повної автоматизації обліку вирішує питання щодо різних підходів до поділу обліку на види та доцільності інтеграції чи диференціації облікової системи.

Підсумовуючи сказане, можна зробити висновок, що під впливом науково-технічного прогресу запровадження повністю автоматизованого обліку має ряд переваг над традиційними ручними та автоматизованими формами обліку, що кардинально змінюють роль обліку в системі управління підприємством:

- розвиток обліку як підсистеми управління підприємством буде здійснюватися під впливом змін і тенденцій у функціонуванні національної та глобальної економік, основними з яких, з одного боку, є впровадження передових технологій у зборі, реєстрації, обробці, передачі даних про факти господарської діяльності, з іншого, – запровадження дієвих програм з економного витрачання енергетичних, матеріальних, трудових ресурсів, природоохоронних заходів;
- автоматизований збір і реєстрація первинних даних за допомогою технічних пристроїв та їх передача засобами комунікації дистанційних каналів до комп'ютерів є основним способом збору первинної інформації, що дозволяє зменшити вплив людського фактора у первинному обліку;
- повністю автоматизована система обліку сприяє частковій відмові від паперових і електронних документів як юридичного підтвер-

---

<sup>1</sup> Євдокимов В.В. Інтеграція підсистем обліку з урахуванням особливостей ринкових умов вітчизняної економіки. / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 182-184.

дження достовірності відображених фактів господарської діяльності та ідентифікації осіб, відповідальних за певну ділянку обліку;

- документи у традиційному вигляді як сукупності певних реквізитів, формують при потребі з наявної інформаційної бази безпосередньо в бухгалтерії, а не складають в місці виникнення фактів;
- інформацію, яка відображає відхилення за тими або іншими господарськими фактами (наприклад, відхилення від встановлених нормативів, планових завдань тощо), можна отримати повністю автоматично;
- первинна інформація, яку одноразово фіксують в автоматичному режимі, слугує єдиною інформаційною базою для здійснення усіх видів обліку (фінансового, податкового, управлінського чи стратегічного, синтетичного чи аналітичного);
- кожен користувач облікової інформації через мережевий зв'язок одержує лише ту інформацію, яка потрібна йому для вироблення та прийняття управлінського рішення, і, зазвичай, у вигляді відхилень від нормативних показників, тоді як на паперові носії (при потребі), які складають традиційним способом, звичайно випишують усі показники, що повністю чи частково характеризують ті чи інші процеси та факти;
- в автоматичному режимі здійснюють процес формування зведеної (консолідованої) звітності групи споріднених підприємств, при цьому, за відповідними програмами виявляють і елімінують внутрішні інвестиції, внутрішньогрупові обороти і сальдо між учасниками групи, сум неераалізованих прибутків та інше.

Отже, за автоматизованими системами майбутнє, а система обліку стане інтелектуальною, здатною в реальному часі задовольнити індивідуальні потреби менеджерів в необхідній для них інформації

### **2.3. Формування стратегічного обліку як системи інформаційного забезпечення стратегії розвитку підприємства**

*У світі немає нічого постійного,  
постійними є лише зміни.*

Революційний розвиток технологій XXI століття у розвинутих індустріальних країнах прискорив формування нового, інформаційного суспільства, яке суттєво змінює умови діяльності підприємств. Перш за все, варто відзначити інтернаціоналізацію виробництва, створення світового ринку товарів, робіт, послуг, інформації та технологій, капіталу і робочої сили.

Звичайному підприємству середніх розмірів доводиться враховувати не тільки мікроекономічні, але й макроекономічні умови своєї діяльності не тільки у національному, а й у світовому масштабі діяльності. Менеджер який не володіє знаннями зі стратегічного управління, стає професійно не придатним, оскільки доля його підприємства залежить тепер від конкуренції з імпортом та перспектив експорту, ситуації на товарних та фондових ринках інших країн.

Розглянемо основні тенденції ведення бізнесу у постіндустріальному інформаційному суспільстві ХХІ століття. З початку 90-х років ХХ століття основними виробниками товарів, робіт, послуг для світового ринку стають транснаціональні корпорації (ТНК). У сучасному світі ТНК виконують роль центрального макроекономічного елементу регулювання ринкової економіки, оскільки їх бізнес базується у багатьох регіонах світу (виробництва, представництва, філіали, дочірні та торговельні компанії тощо), капітал ТНК як правило об'єднаний з "місцевим" капіталом (компанії з правом участі в управлінні), структурно в бізнесі ТНК присутня велика частина "залежних" компаній (компаній, що мають довгострокові контракти на поставку матеріалів, деталей, послуг тощо). Завдяки стійким зв'язкам з малим та середнім бізнесом, університетами та іншими науковими центрами, а також наявності власних фінансових інститутів, маркетингово-збутової та сервісної інфраструктури ТНК є реальними суб'єктами регулювання ринкових процесів економік більшості високо розвинутих країн світу.

Наприкінці 90-х років ХХ століття частка ТНК становила більше половини світової торгівлі, а в таких провідних, структуроутворюючих галузях економіки, як комп'ютерна, автомобільна, авіаційна, ракетно-космічна, фармацевтична та інші види промисловості<sup>1</sup>. Головними у світовій торгівлі стають товари – об'єкти, які споруджують "під ключ", технологічні комплекси, що виконують за індивідуальним замовленням (разом з ліцензіями на винаходи, промисловими зразками та ноу-хау), послуги різноманітного характеру, глобальні продукти тощо. Масове виробництво стандартних вузлів, деталей, інструментів і т. д. все частіше поєднується або замінюється на індивідуальне або малосерійне виробництво техніки, одягу і т.д. відповідно до запитів особливих груп споживачів, а також широко номенклатурним виробництвом на одній технологічній лінії<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – [http:// www.axl-rose.ya.ru](http://www.axl-rose.ya.ru).

<sup>2</sup> Leo Gough Global Finance. – 2002. – Capstone Publishing (a Wiley company) 8 Newtec Place Magdalen Road Oxford OX4 1 RE United Kingdom. – <http://www.capstoneideas.com>.

Підвищення ступеня наповнення ринків не тільки у розвинутих, а й інших країнах світу обумовило перехід від цінової до нецінової конкуренції, у якій виграє не виробник дешевої та низько якісної продукції, а виробники унікальної продукції, захищеної патентами, продукції з відповідною торговою маркою – ім'ям (брендом) та найкращим співвідношенням ціна – якість (мінімальна ціна в розрахунку на одиницю ефекту).

Істотно змінюється розподіл підприємств за галузями промисловості. У розвинутих країнах світу зростає кількість підприємств та їх частка у загальній вартості активів, а також кількість спеціалістів зайнятих у галузях високих технологій. Скорочується кількість підприємств та їх активів у низько технологічних галузях промисловості. Значного поширення отримує новий тип – ТНК – оболонкові компанії (*hollow corporation*) та компанії з управління, котрі не володіють засобами виробництва, а лише організують і координують роботу сторонніх підприємств у різних країнах<sup>1</sup>. Одні фірми розробляють конструкцію та дизайн нових виробів, інші – збирають їх компоненти у кінцеву продукцію, треті – організують її збут, четверті – відповідають за кредитну політику, тощо. Такі фірми, наприклад, в одних країнах організують виробництво одягу та взуття, а в інших – комп'ютерів та металовиробів тощо. Їхньою основною функцією є здійснення стратегічного менеджменту, укладання необхідних договорів та контроль за їх виконанням, реклама торгової марки (*brand name*), отримання, створення та подання необхідної стратегічної інформації і звітності власникам бізнесу. Організація діяльності таких фірм створює можливість гнучко реагувати на зміни кон'юнктури ринку, звільняє від необхідності поглинання фірм – виробників, але, в той же час, дає їм можливість самостійно виходити на ринок, пропонуючи дешевшу продукцію<sup>2</sup>.

Кінець ХХ століття у світовій економіці характеризується відмовою від виробництва непрофільної продукції. Так, шведська фірма "Вольво", ще у 90-х роках продала пакети акцій фармацевтичних, компаній з пивоваріння та інших компаній і вклала кошти у покращення якості, дизайну та безпеки продукції шести основних підрозділів (фірм з виробництва легкових автомобілів, важких вантажівок, автобусів, будівельних машин, силових агрегатів та авіадвигунів).

---

<sup>1</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – <http://www.axl-rose.ya.ru>.

<sup>2</sup> Leo Gough Global Finance. – 2002. – Capstone Publishing (a Wiley company) 8 Newtec Place Magdalen Road Oxford OX4 1 RE United Kingdom. – <http://www.capstoneideas.com>.

Однією з головних тенденцій розвитку світового бізнесу у ХХІ столітті є його повна глобалізація. Цей процес виявляється у тенденції об'єднання (злиття) світових ТНК.

Інформатизація економічних процесів кардинально змінює інструменти менеджменту та його інформаційну компетентність. Завдяки процесу світової інформатизації суспільства, потенційні споживачі товарів, робіт та послуг у різноманітних країнах світу отримали можливість вільного доступу до глобальної інформації про те, що, де і за яку ціну можливо придбати, можливість звільнитись від такого явища, як дефіцит тощо. Нові інформаційні технології дають можливість не тільки великим, й малим підприємствам отримати доступ до програмних продуктів зі створення інформаційних ресурсів та підтримки процесу прийняття управлінських рішень на підприємстві, що якісно змінює процес управління підприємством.

У наш час характер та успішність ведення бізнесу прямо залежать від інформаційних технологій які використовує підприємство<sup>1</sup>.

Світові тенденції розвитку технологій та економічних процесів свідчать про необхідність застосування стратегічного менеджменту в управлінні підприємством.

Стратегічний менеджмент, як академічна дисципліна почав формуватися після виходу книги Річарда Румелта “Стратегія, структура та результати” у 1974 році. Наступний вклад був зроблений Майклом Портером та його книгою “Конкурентна стратегія”, котра вийшла у 1980 році<sup>2</sup>. Оскільки стратегічний менеджмент, як наукова, так і практична дисципліна (галузь знань) є молодішою і охоплює дуже складні процеси сучасного управління у бізнесі, постільки не існує однозначного та достатньо чіткого його визначення. Різноманітні автори наводять різні визначення, виділяючи ті чи інші аспекти стратегічного менеджменту.

Наприклад, Шендел та Хаттен дають таке визначення: стратегічний менеджмент – це процес визначення взаємодії організації з її оточенням, виражений через використання вибраних цілей та досягнення бажаного результату шляхом розподілу ресурсів організації у відповідності до ефективного плану дій<sup>3</sup>.

Томпсон і Стрікленд вважають, що стратегічний менеджмент – це процес, шляхом якого менеджери підприємства встановлюють довго-

<sup>1</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – [http:// www.axl-rose.ya.ru](http://www.axl-rose.ya.ru).

<sup>2</sup> Porter M. From Competitive Advantage to Corporate Strategy, HBR, May – June, 1987.

<sup>3</sup> Chandler A. Strategy and Structura. – Boston, 1961.

строкові напрями розвитку підприємства, його специфічні цілі, розвивають стратегії їх досягнення у середовищі усіх можливих внутрішніх та зовнішніх обставин та приймають до виконання обраний план дій<sup>1</sup>.

Дещо інакше до трактування цього поняття підходять Сміт, Арнольд та Бізел: стратегічний менеджмент – це процес оцінки зовнішнього середовища, формулювання організаційних цілей, прийняття рішень, їх реалізація та контроль, сфокусовані на досягненні цілей у теперішньому та майбутньому зовнішньому середовищі підприємства<sup>2</sup>.

Узагальнивши трактування класиків стратегічного менеджменту, можливо дати таке визначення стратегічного менеджменту: стратегічний менеджмент – це діяльність з управління, пов'язана з постановкою цілей та задач підприємства і з підтримкою ряду взаємовідносин між підприємством і середовищем, котрі дають можливість йому досягнути своїх цілей, відповідають його внутрішнім можливостям та дозволяють залишатися чутливим до зовнішніх вимог.

Неможливо підходити до визначення стратегічного менеджменту не давши визначення поняттю стратегії. Єдиного визначення стратегії не існує.

На думку Стейнера і Майєра, стратегія – це формулювання місії підприємства, його намірів та цілей, політики, програм та методів їх досягнення<sup>3</sup>. Глюк описує стратегію, як уніфікований, інтегрований та зрозумілий план, розроблений таким чином, що надає впевненості в досягненні цілей підприємства<sup>4</sup>.

За визначенням Мінцберга та Мак Хьюга, стратегія – це модель (зразок поведінки) в потоці майбутніх подій або рішень<sup>5</sup>.

Аналізуючи наведені вище визначення відомих вчених, можливо визначити стратегію, як модель взаємодії усіх ресурсів, що дозволяє підприємству найкращим чином виконати його місію та досягнути стійких конкурентних переваг.

Розуміння підходів до визначення поняття стратегії приводить нас до повнішого та кращого розуміння визначення поняття стратегі-

---

<sup>1</sup> Thompson A. A., Strickland A. J. III. Strategic Management: Concept and Cases. 1987 4th ed. University of Alabama, Business Publication Inc., Plano, Texas.

<sup>2</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – [http:// www.axl-rose.ya.ru](http://www.axl-rose.ya.ru).

<sup>3</sup> Боумэн К. Основы стратегического менеджмента / К. Боумэн. [пер. с англ. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколова]. – М.: Юнити. – 1997. – 177 с.

<sup>4</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – [http:// www.axl-rose.ya.ru](http://www.axl-rose.ya.ru).

<sup>5</sup> Minzberg H. The Strategy Concept II: Ahothor Look at Why Organizations Need Strategies // California Managment Rev, 1987.

чного менеджменту. Тепер необхідно з'ясувати що є об'єктом стратегічного менеджменту.

У науково-практичній літературі з менеджменту виділяють три групи об'єктів стратегічного менеджменту: підприємства (організації), стратегічні господарські підрозділи та функціональні зони діяльності підприємства (організації). В якості об'єкта стратегічного управління підприємство (організація) розглядається як відкрита комплексна соціально-економічна система, що являє собою сукупність структурних підрозділів (стратегічних господарських підрозділів). Стратегічні господарські підрозділи – це напрямки або ряд суміжних напрямків діяльності підприємства (організації), самостійний ринково-орієнтований господарський підрозділ, який може виступити повноцінним конкурентом у своєму сегменті діяльності, має своє коло постачальників, споживачів та конкурентів. Як правило, такі підрозділи очолює директор котрий несе повну відповідальність за стратегічний розвиток та поточну діяльність стратегічного господарського підрозділу.

Функціональна зона діяльності підприємства – це сфера діяльності, організаційно представлена функціональними структурними підрозділами, які спеціалізуються на виконанні певних функцій та забезпечують ефективну діяльність як окремих стратегічних господарських підрозділів, так і підприємства (організації) в цілому.

Після визначення об'єкта стратегічного менеджменту, необхідно визначити його предмет. Стратегічне управління охоплює широке коло провідних організаційних рішень з приводу проблем орієнтованих на майбутнє, пов'язаних з головними цілями підприємства та таких, що знаходяться під впливом неконтрольованих факторів зовнішнього середовища. Предметом стратегічного управління є:

1. Проблеми, прямо пов'язані з головними цілями діяльності підприємства. Головні цілі зорієнтовані на майбутнє та, як правило, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом забезпечення взаємозв'язку цілей, ресурсів та результатів. Тому, рішення про створення нових або ліквідації старих виробництв, освоєння нової продукції, технології або нових ринків носять стратегічний характер та мають надзвичайно важливу вагу. Так рішення щодо економії матеріальних, енергетичних або трудових ресурсів, мають частковий характер та не відносяться до категорії стратегічних.

2. Проблеми та рішення пов'язані з яким-небудь елементом організації, якщо цей елемент є необхідним для досягнення цілей діяльності, але в даний момент часу відсутній або є у недостатньому обсязі.

У практиці стратегічного управління рішення відноситься до стратегічних проблем, якщо планується розробка та випуск нової продукції, придбання нового для підприємства технологічного обладнання, запрошення нового персоналу і т.д.

3. Питання пов'язані з неконтрольованими зовнішніми факторами. Проблеми стратегічного управління частіше за все виникають у результаті впливу багаточисельних зовнішніх факторів, тому, щоби не помилитись у виборі стратегії та напрямку розвитку, важливо визначити, які економічні, політичні, науково-технічні, соціальні та інші з них спричинять вплив на майбутнє підприємства. Підприємство має мати систему постійного моніторингу зовнішнього середовища, як важливу умову ефективності та конкурентоспроможності підприємства.

В умовах постійної нестабільності підприємницької діяльності значення стратегічного менеджменту збільшується. Дії підприємств та їх керівників не можуть зводитись до простого реагування на зміни, що відбуваються. Все частіше визначають необхідність свідомого управління змінами на основі науково обґрунтованої процедури їх передбачення, регулювання, пристосування до цілей підприємства, адаптації до змін зовнішнього середовища діяльності тощо. Так само адекватно має реагувати підприємство на будь-які зміни у внутрішньому середовищі.

Сучасним інструментом управління розвитком підприємства в умовах зростаючої кількості змін у зовнішньому середовищі функціонування та пов'язаної з цим невизначеності є методологія стратегічного управління.

Практичний досвід доводить, що організації, які здійснюють комплексне стратегічне планування та управління, працюють більш успішно та отримують прибуток значно вищий середнього рівня у галузі. Для успіху необхідні цілеспрямована концентрація сил та правильно вироблена стратегія. Іншими словами, той хто краще планує свою стратегію, той швидше досягає успіху.

Варто відзначити особливу важливість стратегічного менеджменту у його зв'язку з іншими галузями знань, такими як облік, аналіз, економетрія, маркетинг, економічна теорія, математика, теорія управління й іншими. Пітер Друкер у своїй книзі "Ефективне управління" детально розглядає, якою повинна бути стратегія підприємства. Стратегія підприємства повинна<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Друкер П. Управление нацеленное на результат / П. Друкер. – М.: Технологическая школа бизнеса, 1992. – 192 с.



- вирішити які можливості вона хоче реалізовувати і який ризик вона готова та може прийняти на себе;
- вирішити питання про масштаб та структуру свого бізнесу, що є особливо важливим, визначити правильне співвідношення між процесами спеціалізації, диверсифікації та інтеграції;
- зробити вибір між грошима та часом, між побудовою власного бізнесу та купівлею іншого або участю у спільному підприємстві, задля досягнення своєї мети;
- визначити організаційну структуру, відповідно до реального стану справ, своїх можливостей та програми діяльності.

У наш час до чотирьох пунктів визначених Пітером Друкером необхідно додати ще два:

- забезпечити побудову інформаційної системи підтримки прийняття управлінських рішень на підприємстві;
- розробити на базі системи управління підприємством підсистему із пошуку та створення нових конкурентних переваг в усіх можливих процесах діяльності підприємства і використання для цього необхідного інструментарію різноманітних дисциплін та галузей знань.

Вимоги нових умов господарювання підприємств зробили можливим перехід до нової системи управління підприємством, яка дозволяє проведення миттєвої оцінки змін ринкової ситуації та швидке реагування на них, одночасно знаходячи та приймаючи оптимальні управлінські рішення.

Саме розвиток стратегічного менеджменту у процесі еволюції його шкіл, спонукав до революційних змін у філософії управління бізнесом та виникнення нових синтетичних, але таких необхідних для діяльності підприємства дисциплін (галузей знань), як управлінський облік, стратегічний облік, контролінг, тощо, призначених для здійснення процесу стратегічного управління підприємством. Розвиток шкіл стратегічного менеджменту, перш за все, пов'язують з двома напрямками досліджень:

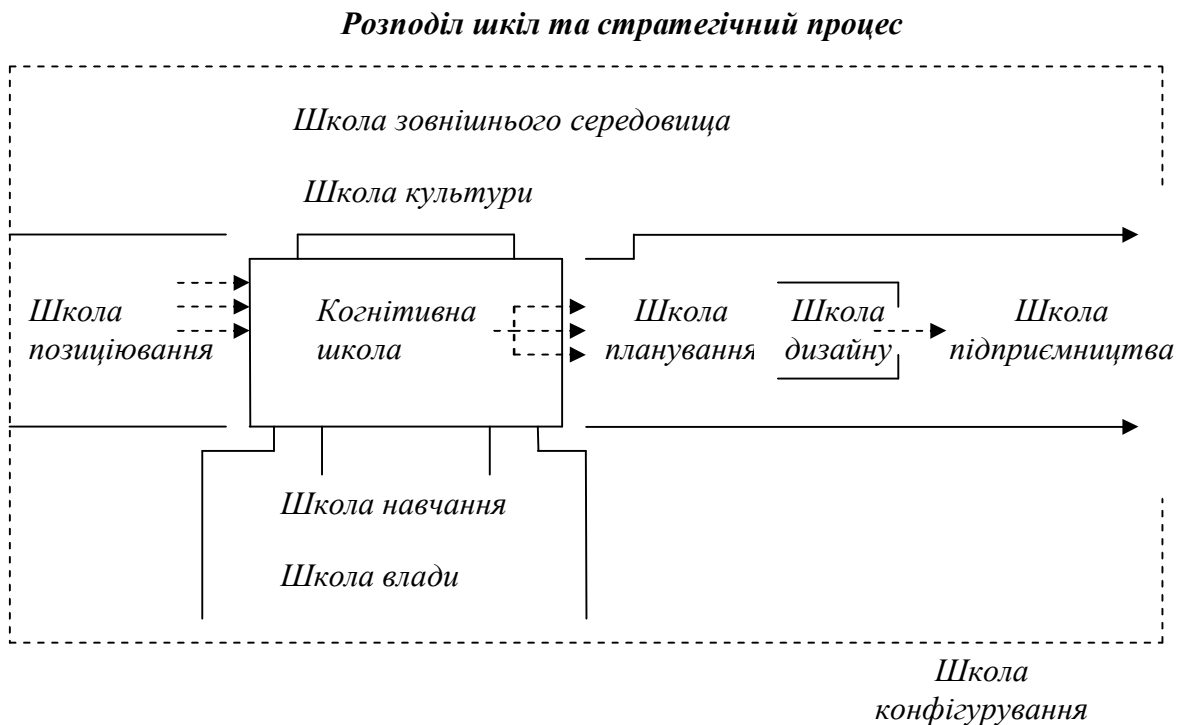
- дослідження, об'єктом яких є зміст стратегії підприємства;
- дослідження з реалізації стратегічного процесу діяльності підприємства<sup>1</sup>.

У межах двох основних напрямів досліджень школами стратегічного менеджменту розглядається ряд завдань, пов'язаних із визна-

---

<sup>1</sup> Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – [http:// www.axl-rose.ya.ru](http://www.axl-rose.ya.ru). С. 28 – 31

ченням рівня складності, рівня комплексності, деталізованості, інтеграції, інструментарію реалізації стратегії тощо. На рис. 7 наведені позиції, які займають різні школи стратегічного менеджменту по відношенню до єдиного процесу формування стратегії підприємства<sup>1</sup>. У центральній частині рисунку в чорному прямокутнику знаходиться процес реального формування стратегії підприємства. Стрілки та лінії демонструють його взаємозв'язок з існуючими стратегічними школами. Як видно з рисунку 7, когнітивна школа менеджменту ставить першочерговим завданням розуміння суті процесу формування стратегії, проте не дає відповіді на це запитання. Всі інші школи розташовані вище, нижче, над, під, у межах або за ними. Погляд школи позиціювання спрямований назад, ґрунтується на усталених (історичних) даних, які вона аналізує та уводить у процес створення стратегії (чорну рамку).



**Рис. 7. Розподіл шкіл стратегічного менеджменту по відношенню до єдиного процесу формування стратегії підприємства**

З іншої сторони, із рамки процесу формування стратегій послідовно виходять школи планування, дизайну та підприємництва. Діяльність школи планування направлена вперед, але тільки в майбутнє (створення планів стратегії). Школа дизайну передбачає стратегічну

<sup>1</sup> Там же, С. 34

перспективу, а школа підприємництва виходить за вузькі межі інших шкілстворюючи унікальну картину майбутньої діяльності.

Школи навчання та влади, що зосередили свою увагу на процесі створення стратегії на деталях окремих питань зосереджені внизу, оскільки їх цікавить не сама стратегія, а її окремі складові. На верхньому рівні схеми знаходяться школи культур та зовнішнього середовища, які зосереджені на вивченні факторів зовнішнього впливу при формуванні стратегії підприємства та на відміну від когнітивної школи, яка намагається зосередити увагу на надмірній деталізації процесу формування стратегії підприємства. Школа конфігурування цілісно розглядає процес формування та реалізації стратегії підприємства і досить фундаментально відрізняється від інших тим, що пропонує конкретний спосіб об'єднання всіх стратегічних ідей. Конфігурація і трансформація відображають два основних аспекти діяльності школи конфігурування. Структура організації та усі можливі фактори зовнішнього впливу розглядаються цією школою, як певні конфігураційні поєднання, а розробка стратегії підприємства, як процес трансформації. На практиці застосування цього підходу виявляється таким чином: коли діяльність підприємства приходить у стабільний стан, розробка його стратегії перетворюється в підготовку до “стрибка” – переходу організації з одного стану в якісно інший, іншими словами за конфігурацією неминуче приходить стан трансформації, час консолідації та втілення змін у діяльності підприємства.

Таким чином, кожна з десяти стратегічних шкіл індивідуально розглядає один і той самий процес – формування стратегії підприємства.

Численні наукові дослідження питань розробки стратегії підприємства доводять, що стратегічний менеджмент є наукою про зміни. Саме поняття стратегії викликає асоціації пов'язані передусім з чимось стабільним, у вигляді заздалегідь продуманого плану, встановленої або експромтом генерованої схеми дій, у відповідності до яких розробляють і використовують конкретні зразки поведінки підприємства. Іншими словами, в той час, коли метою процесу розробки стратегії є зміна орієнтирів діяльності підприємства, призначенням дії стратегії є стабілізація руху підприємства у заданому напрямі. Школа конфігурування власне і досліджує відносно послідовну стратегію дій підприємств в середині стабільних станів їх функціонування, які порушуються об'єктивними або випадковими переходами у нові стани діяльності підприємств. Підприємство має обрати або створити для

своєї діяльності оптимальну конфігурацію ведення бізнесу. Конфігурування діяльності підприємства складається з двох елементів:

1. Аналізу і вимірювання різних параметрів діяльності організації, що дозволяє встановити структуру, модель та ідеальний тип поведінки підприємства.
2. Вивчення процесу зміни одне одним станів діяльності підприємства для визначення стадій, періодів та життєвих циклів функціонування підприємства.

Теорія школи конфігурування ґрунтується та складається з основних положень інших шкіл стратегічного менеджменту, але при цьому кожен запозичений інструмент, теоретичне твердження розглядається у суворо визначеному аспекті. Саме таке поєднання теорій та практичних інструментів стратегічних шкіл вирізняє школу конфігурування серед інших.

Аналізуючи практичний досвід діяльності сучасних підприємств та ґрунтуючись на основних теоретичних положеннях шкіл стратегічного менеджменту, можна виділити основні особливості у діяльності та в реалізації процесу стратегічного управління підприємством:

1. Більшу частину часу діяльності організація може бути представлена у вигляді стійкої конфігурації її складових частин. Мають на увазі, що підприємство на певний відрізок часу приймає чітко визначену форму структури, адекватну умовам господарювання, які зумовлюють поведінку організації, і, як наслідок, притаманний саме їй набір стратегій.
2. Періоди стабільного розвитку діяльності за об'єктивними законами економічної дійсності через певні проміжки часу перериваються періодами трансформації діяльності та самого підприємства – стрибкоподібним чином змінюючи його конфігурацію.
3. Черговість періодів сталої діяльності та трансформації конфігурації підприємства з часом вибудовують притаманну конкретному підприємству послідовність (концепція життєвих циклів підприємства).
4. Основною метою стратегічного менеджменту є підтримка стабільності у діяльності підприємства протягом тривалого часу або тих змін, які пов'язані з реалізацією стратегії. У той же час, стратегічний менеджмент покликаний забезпечити економічну безпеку при переході в інший стан чи етап життєздатності підприємства у періоди трансформації діяльності підприємства.

5. Процес розробки стратегії підприємства зводиться до уточнення концепцій, планування, системного аналізу, навчання, зміни конкурентної політики, зосередженості на індивідуальному чи колективному навчанні, самоосвіті персоналу, механізмів реакції та протидії зовнішнім факторам впливу на підприємство. Проте, основною умовою особливостей процесу побудови стратегії підприємства є своєчасність дій та їх адекватність обставинам діяльності. Школи стратегій самі по собі є прототипами певних конфігурацій ведення бізнесу.
6. Результатом розробки стратегій є моделі, форми планів, плани, схеми дій, алгоритми визначення позицій, методики оцінки перспектив розвитку тощо, а у певній відповідності до ситуації діяльності підприємства.
7. Створені моделі діяльності підприємства можуть функціонувати як окремі елементи реалізації конкретних стратегій або об'єднуватися задля досягнення синергетичного ефекту розвитку діяльності підприємства.

Дослідження предмету стратегічного управління, діапазону питань відповіді на які має дати стратегія підприємства, основних особливостей реалізації процесу стратегічного управління підприємством дають можливість узагальнити напрями практичного розвитку та наукового пошуку сучасного стратегічного менеджменту:

– переорієнтація підприємства з виробничих на маркетингові цілі, що передбачає розробку стратегії підприємства на основі вивчення прогнозу обсягу і структури запитів платоспроможних клієнтів, а не на основі аналізу завантаження діючих виробничих потужностей підприємства та можливості залучення нових інвестицій. Стратегічний менеджмент покликаний визначити місію підприємства – ринкову нішу, набір товарів та послуг на котрі в перспективі очікується платоспроможний попит і для виробництва яких має або може створити конкурентні переваги (найбільш раціональне поєднання трьох факторів: витрат, якості та відповідності конкретним запитам покупців);

– аналіз бізнес-операцій, необхідних для задоволення потреб покупців та обслуговування потреб підприємства в цілому, здійснення оцінки їх необхідності та планування;

– вивчення бізнес-операцій, необхідних для випуску кінцевої продукції або напівфабрикатів та послуг, що об'єднують в бізнес-процеси і які стають основним об'єктом управління всередині підприємства та закріплюються за спеціальними бізнес-одинацями, спеці-

алізованими за продуктовою, а не за технологічною ознакою. Бізнес-процеси визначають організаційну структуру фірми її комплексні автономні команди (підрозділи), що, у свою чергу, формує систему управління підприємством. У результаті створюють організаційну культуру підприємства;

– створення інформаційної системи підприємства на базі оптимальної комп'ютерної технології, що призводить до створення нових типів та баз даних і корпоративних систем знань. Застосування інформаційних технологій революційно збільшує швидкість роботи усіх процесів підприємства та створює умови для виникнення нових технологій;

– дослідження зміни фінансової структури підприємства. Створення центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) (фінансових результатів, прибутку, витрат). ЦФВ володіють компетенцією повного контролю всього технологічного циклу створення продукції, (товарів, робіт, послуг) та самостійно приймають рішення щодо використання усіх необхідних ресурсів для їх виробництва. Така децентралізація докорінно змінює облікову систему підприємства та функції підрозділів підприємства. На перше місце виходять стратегічний та фінансово-інвестиційний менеджмент. Облікова служба інтегрується із фінансовим та економічним відділами підприємства та перетворюється у службу обліку, аналізу, прогнозування та управління фінансами. Цей процес зумовлює виникнення стратегічного обліку, як наукової, так і практичної дисципліни.

– інтернаціоналізація бізнесу призводить до активної участі стратегічного менеджменту в процесі створення об'єднань підприємств у формі холдингових структур, транснаціональних корпорацій тощо;

– активна участь стратегічного менеджменту у процесах формування капіталу, знань та компетенції персоналу підприємств, як важливого фактору забезпечення конкурентоспроможності підприємства і створення нових галузей знань.

Таким чином, можна сказати, що формування стратегії підприємства – це і створення нової структури підприємства її дизайну і архітектури, формування культури стратегічного управлінського мислення працівників підприємства, застосування передових інформаційних технологій та комп'ютерних систем, створення бази знань підприємства, формування системи та політики відносин з клієнтами та оточуючим середовищем, розробка адекватної менеджменту системи обліку, аналізу та прогнозування діяльності підприємства, формування

нових практичних галузей знань. А стратегічне управління можна визначити як процес постійних змін підприємства задля вдосконалення його діяльності та досягнення стратегічних цілей розвитку.

Потрібно зазначити, що економіка незалежної України пройшла певний шлях розвитку, Україну визнали державою з ринковою економікою, наша країна стала повноцінним членом Світової організації торгівлі. Не дивлячись на світову фінансову кризу, все більше українських підприємств стають власністю іноземних компаній, а велика кількість їх починає залучати інвестиції на світових ринках. Для українського бізнесу актуальними стають ті ж самі питання, що й для підприємців та менеджерів у розвинених країнах світу. Серед них – впровадження в господарську практику інформаційних технологій і програмних систем для автоматизації не тільки, і не стільки, традиційного «бухгалтерського» обліку, а насамперед для постачання, виробництва, дистрибуції, логістики – власне всього того, що й приносить прибуток.

У зв'язку з цим у бухгалтерів є вибір – або залишитись у межах традиційного розуміння свого фаху, пов'язаного передусім із складанням фінансової звітності та розрахунком податків, або опанувати нові знання і взяти активну участь у реформуванні або побудові нових економічних систем підприємств<sup>1</sup>.

Як відомо, основні функції інформаційного забезпечення для системи управління виконує система обліку підприємства, тому, особливо актуальним питанням функціонування та життєздатності системи управління підприємством є здатність генерування системою обліку необхідної для управління результатної інформації та знань. Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив зростання потреби в обліковій інформації, необхідної для управління підприємством. Враховуючи тенденції розвитку міжнародної економіки, глобалізаційні процеси та державну політику України щодо відносин із Світовою організацією торгівлі та економічної інтеграції до Європейського співтовариства, учасники конференції “Управлінський облік і конкурентоспроможність бізнесу”, яка проходила 30 жовтня 2005 року у місті Києві, констатують, що серед інших існує необхідність дослідження таких проблем:

---

<sup>1</sup> Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики. / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2006. – С. 52 – 58.

- ідентифікація інформації як ресурсу, його розвиток і ефективне використання для управління підприємством в умовах динамічності, мінливості і невизначеності зовнішнього середовища;
- створення сучасної системи управлінського обліку, яка потребує використання передових інформаційних та телекомунікаційних (ІТ) технологій;
- подолання недоліків традиційної системи «бухгалтерського» обліку, яка має “вузькі місця”, що унеможлиблює отримання інформації, необхідної для стратегічного управління.

Для подальшого розвитку управлінського обліку як фактора конкурентоспроможності бізнесу учасники конференції серед іншого рекомендують:

1. Створення стратегічно орієнтованої системи обліку, яка може бути визначена як інформаційна система, спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства. Така система має бути достатньо гнучкою та, з одного боку, забезпечувати інформацію про процеси, які здійснюються у зовнішньому середовищі, а з іншого – бути інформаційним ресурсом для реалізації стратегії підприємства.

З метою реалізації конкурентних переваг конкретного бізнесу необхідно вибрати адекватні інструменти управлінського обліку, зокрема: аналіз вартісного ланцюжка; калькулювання на основі діяльності (ABC); калькулювання життєвого циклу; цільове калькулювання; калькулювання для безперервного вдосконалення<sup>1</sup>.

Інформаційні системи управління підприємством беруть початок від створення перших варіантів автоматизованих систем управління підприємством у 60–х роках ХХ століття. Початкова їх орієнтація була поширена на функції обліку, пізніше зона їх відповідальності поширилась і на функції планування. Зміну функціональності та перегляд основного призначення інформаційної системи спричинили такі визначальні фактори, як: революційний розвиток інформаційних технологій, зміна швидкості та правил ведення бізнесу, розширення зовнішніх зв'язків компаній, перегляд, перебудова, зміна швидкості проходження як внутрішніх, так і зовнішніх бізнес-процесів підприємства. Варто відзначити, що кожне підприємство володіє інформаційною системою управління, незалежно від рівня його автоматизації (відіг-

---

<sup>1</sup> Матеріали та резолюція Міжнародної науково-практичної конференції «Управлінський облік і конкурентоспроможність бізнесу» // Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. – 2006. – С. 60 – 61.



рають роль та розрізняються рівень розвитку самої інформаційної системи, архітектура та технології обробки даних). При цьому ефективність роботи всієї організації переважно знаходиться у прямій залежності від ефективності функціонування інформаційної системи управління підприємством. Ця закономірність відноситься до тих підприємств, котрі пройшли етапи боротьби за виживання та впритул зайнялись питаннями розвитку, вдосконалення управління та оптимізації бізнес-процесів підприємства.

Перехід на новий рівень управління підприємством не можливий без комплексного розвитку інформаційної системи управління підприємством, тому, у якості стратегічно важливого елементу розвитку підприємства необхідно розглядати інформаційну систему управління.

Детальний процес функціонування інформаційної системи управління та її складових елементів наведений у моделі формування та використання сучасних інформаційних технологій для потреб системи управління підприємствами видавничо-поліграфічного комплексу (рис. 8).

Запропонована модель функціонування інформаційної системи управління вимагає прагматичного підходу до проектування системи обліку та принципів її функціонування. Такий підхід вимагає реалізації трьох основних факторів успіху технології сучасного бізнесу: «якості», «ціни», «часу».

Сутність забезпечення такої системи управління у розробці методологічного та технічного аспектів для отримання конкурентних переваг у підтриманні високої якості продукції, низьких витрат бізнесу, швидкості та якості здійснення бізнес-процесів. Основною умовою успішного управління діяльністю підприємства є процесний підхід до організації бізнесу, як системи.

Проектування системи управління з позиції опису господарської діяльності підприємства у вигляді взаємопов'язаних бізнес-процесів дозволяє системно пов'язати між собою функціональні напрями діяльності з раціональними і зрозумілими схемами реалізації управлінських завдань, оцінити та оптимізувати використання ресурсів підприємства. Перевага такого підходу полягає у можливості регулювання рівня ефективності здійснення бізнес-процесів у вимірі доданої вартості.

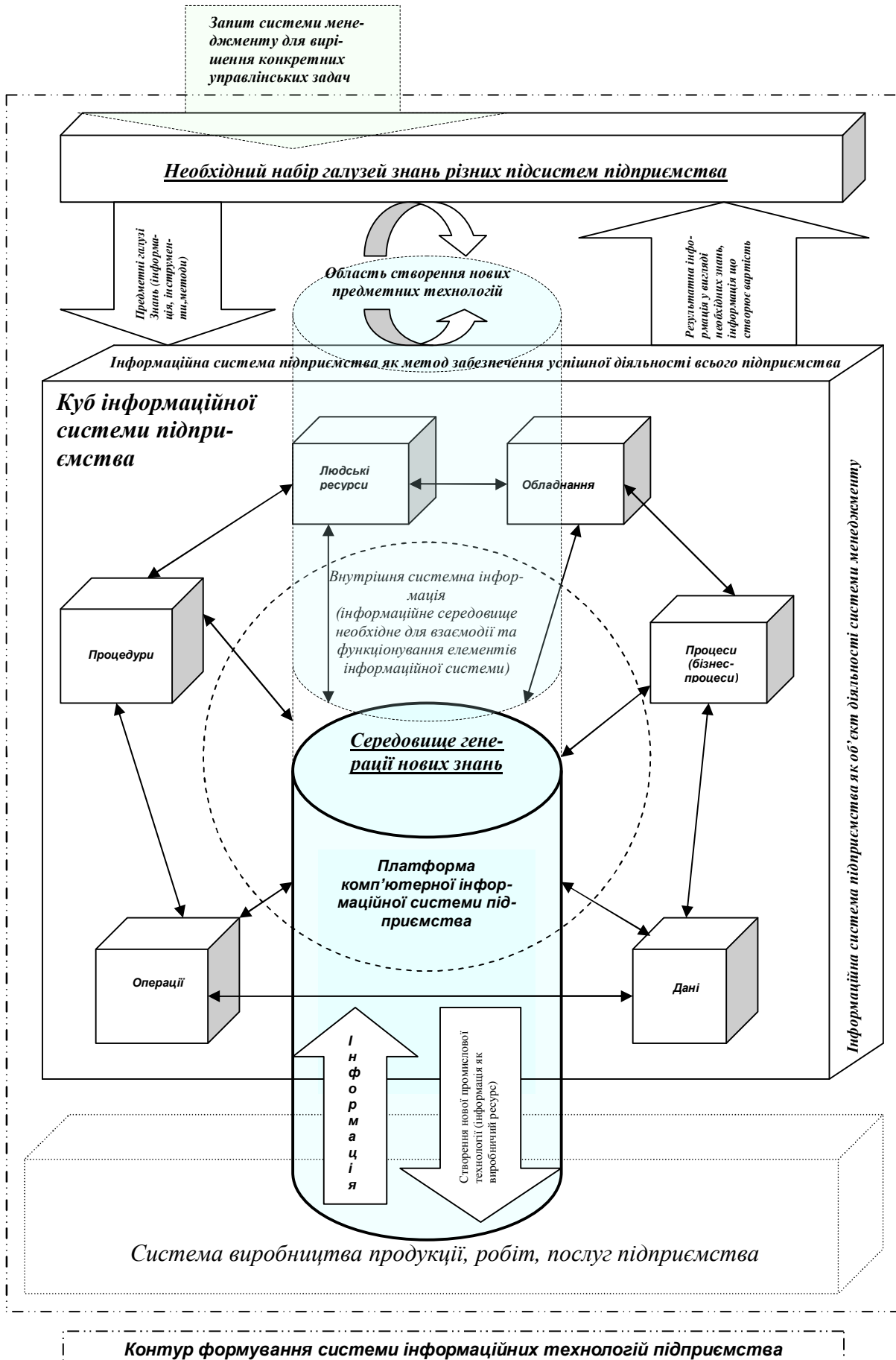


Рис. 8. Модель формування та використання сучасних інформаційних технологій системою управління підприємства

Дотримання процесного підходу призводить до розуміння того, що якість продукту визначають не кількістю процедур контролю виготовленого продукту, а якістю організації та виконання бізнес-процесів. Наявність регламентованих та формалізованих процедур дає можливість управління часом при задоволенні попиту, вимірюючи та оптимізуючи швидкість виконання бізнес-процесів. Витрати часу, як головного ресурсу бізнесу, можливо скоротити шляхом вдосконалення внутрішньої структури бізнес-процесів та автоматизації з застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Ефективним інструментом проектування системи управління підприємством на основі процесного підходу є створення бізнес-моделі діяльності підприємства, під якою розуміють сукупність графічних та текстових описів, які дозволяють із необхідною точністю розуміти та імітувати (відтворювати) реальний процес управління підприємством. Структуру бізнес-моделі діяльності підприємства можливо уявити у вигляді трьох основних компонентів<sup>1</sup>:

1. Організаційна модель – відтворює організаційну структуру підприємства та ролі, які виконують працівники у системі управління персоналом підприємства.
2. Функціональна модель – відтворює та описує бізнес-процеси та події, що ініціювали бізнес-процеси та кінцеві результати діяльності.
3. Інформаційна модель – схема інформаційних потоків в контурі системи управління, яку розробляють на основі функціональної моделі.

Така структура бізнес-моделі є доцільною оскільки при її простоті враховують можливість інтеграції усіх елементів системи бізнесу (рис. 9)<sup>2</sup>. Наприклад, якщо відбуваються зміни в організаційній моделі, то необхідно оцінювати вплив цих змін на функціональну і, відповідно, на інформаційне поле (інформаційну модель) діяльності підприємства. Аналогічним чином підходять до оцінки змін інших структурних елементів бізнес-моделі. Системний та комплексний підхід до моделювання бізнесу підприємства забезпечує збалансований розвиток та динамічну рівновагу елементів системи управління.

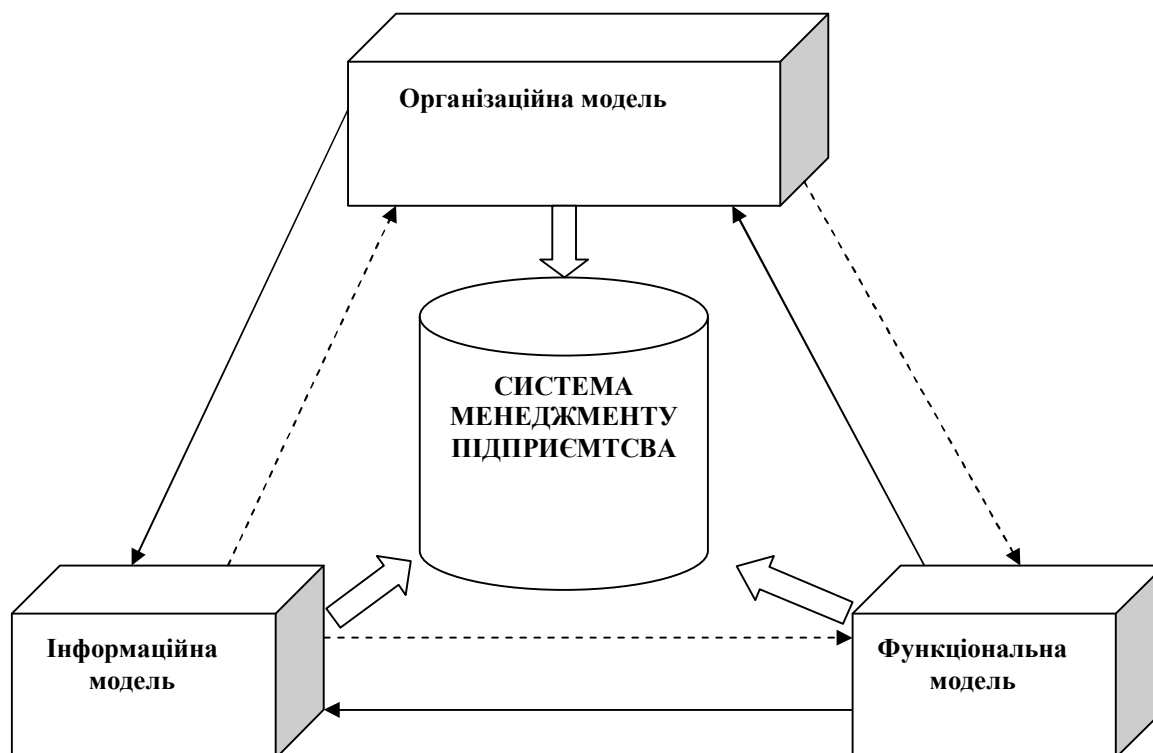
Створення бізнес-моделі функціонування діяльності підприємства доцільно почати із розробки функціональної моделі бізнесу, для чого необхідно здійснити опис процесу управління підприємством у

---

<sup>1</sup> С. Сокур Как строить систему управления: прагматичный подход / Сокур. С., Коваленко О. // Корпоративные системы. – № 1. – 2005. – С. 5 – 9.

<sup>2</sup> С. Сокур Как строить систему управления: прагматичный подход / Сокур. С., Коваленко О. // Корпоративные системы. – № 1. – 2005. – С. 5 – 9.

вигляді бізнес-процесів (потоків робіт та дій), виконуваних з метою перетворення вхідних даних на необхідну інформацію (інформаційний ресурс), яку використовують за призначенням різні користувачі.



**Рис. 9. Структура моделі бізнесу підприємства**

Завдання цього етапу полягає у трансформуванні системи управління підприємством із стану «як є» у стан «як повинно бути» з визначенням окремих процесів, не заглиблюючись у деталі конкретних дій, ідентифікувати макропроцеси, окреслити межі дії макропроцесів, визначити входи і виходи, встановити існуючі взаємозв'язки між процесами на рівні дій.

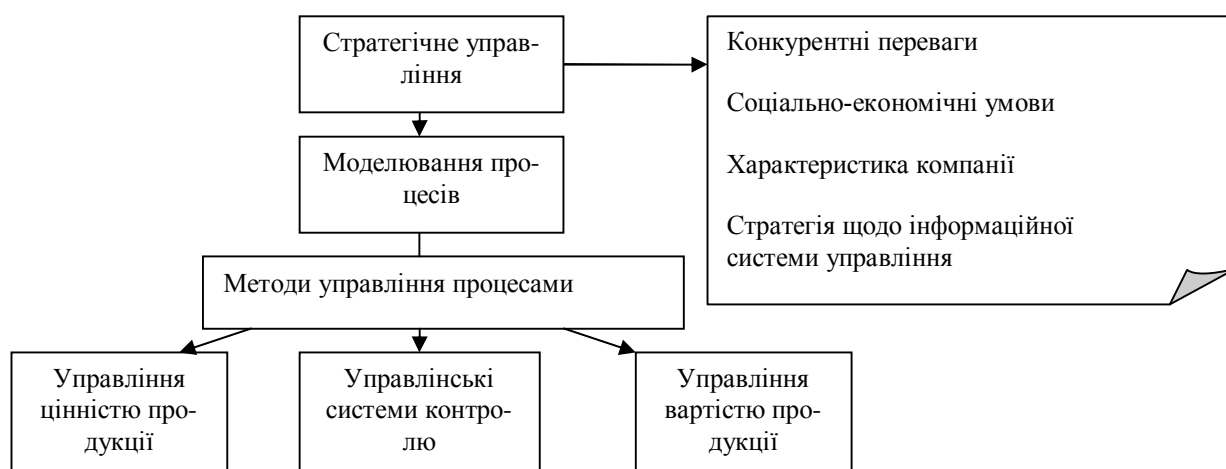
Набір таких макропроцесів є достатньо типовим, хоча безперечно матиме свої особливості для різноманітних видів бізнесу. Як правило, до них відносять: операції з клієнтами, операції з постачальниками, планування, управління виробництвом та запасами, управління інфраструктурою, управління проектами, управління логістикою, управління якістю, облік та контроль, управління фінансами, управління персоналом, управління ризиками бізнесу та інші. Ідентифікація цих та інших можливих макропроцесів дозволить окреслити логічні межі бізнесу в цілому, визначити головні та допоміжні процеси по відношенню до основної діяльності підприємства. Необхідно зауважити важливість опису необхідних допоміжних макропроцесів діяльності. Функціональної моделі дає можливість бачити існуючу систему управління

підприємством та зрозуміти «як це відбувається» не на рівні окремих відомостей, а у вигляді цілісної формалізованої схеми управління.

Наступним етапом опису моделі бізнесу підприємства є розробка організаційної моделі діяльності використовуючи організаційну структуру підприємства. В організаційній моделі повинні бути представлені як формально існуючі структурні одиниці, так і об'єднання структурних одиниць за цільовою ознакою. Надзвичайно важливим етапом процесу моделювання є встановлення інтеграційних зв'язків між функціональною та організаційною моделями діяльності, тобто прив'язкою елементів організаційної моделі до макропроцесів функціональної моделі. Інакше кажучи, спочатку встановивши «як і що відбувається», необхідно дати відповідь на запитання «хто це робить». Цей етап моделі бізнесу дає укрупнену інформацію про роль організаційних одиниць в управлінні бізнесом, їх надлишковості, дублюванні, недостатності або невизначеності тощо. Найбільш відповідальним та складним етапом є розробка інформаційної моделі діяльності підприємства, тобто ідентифікація інформації в існуючій системі управління, створення схеми інформаційних потоків підприємства, їх взаємодії, руху та реалізації в автоматизованій комп'ютерній системі управління підприємством, визначення каналів та засобів комунікації інформації тощо. Інформаційна модель діяльності підприємства повинна створюватися на основі функціональної моделі управління, тобто із відображенням документообороту, що пов'язує макропроцеси на рівні подій. Це дозволить визначити головні (критичні для діяльності) інформаційні потоки у системі управління підприємством (інформаційні потоки першого рівня) від інформаційних потоків у середині макропроцесів (інформаційні потоки другого рівня). Помилковою є спроба розробляти інформаційну модель на основі організаційної моделі діяльності підприємства. Реалізація такого підходу створення системи управління дає можливість перетворити систему управління зі стану «як є» у стан «як необхідно щоб було», а також гармонізувати систему управління відповідно до стратегії розвитку підприємства. Приймаючи рішення з автоматизації системи управління підприємством необхідно визначити:

- яка концепція управління буде покладена в основу майбутньої системи;
- які бізнес-процеси необхідно змінювати та автоматизувати у контексті концепції управління;

- наскільки задовольняють потреби створюваної інформаційної системи управління програмні продукти, платформу яких планується використовувати<sup>1</sup>. Стратегія розвитку інформаційної системи управління підприємством для кожної організації індивідуальна. В першу чергу вона визначається цілями її функціонування, а також існуючими можливостями та обмеженнями підприємства. Цілі, можливості та обмеження покладені в основу стратегії розвитку всього підприємства. Зв'язок стратегії розвитку підприємства зі стратегією розвитку інформаційної системи управління наведений на рис. 10.



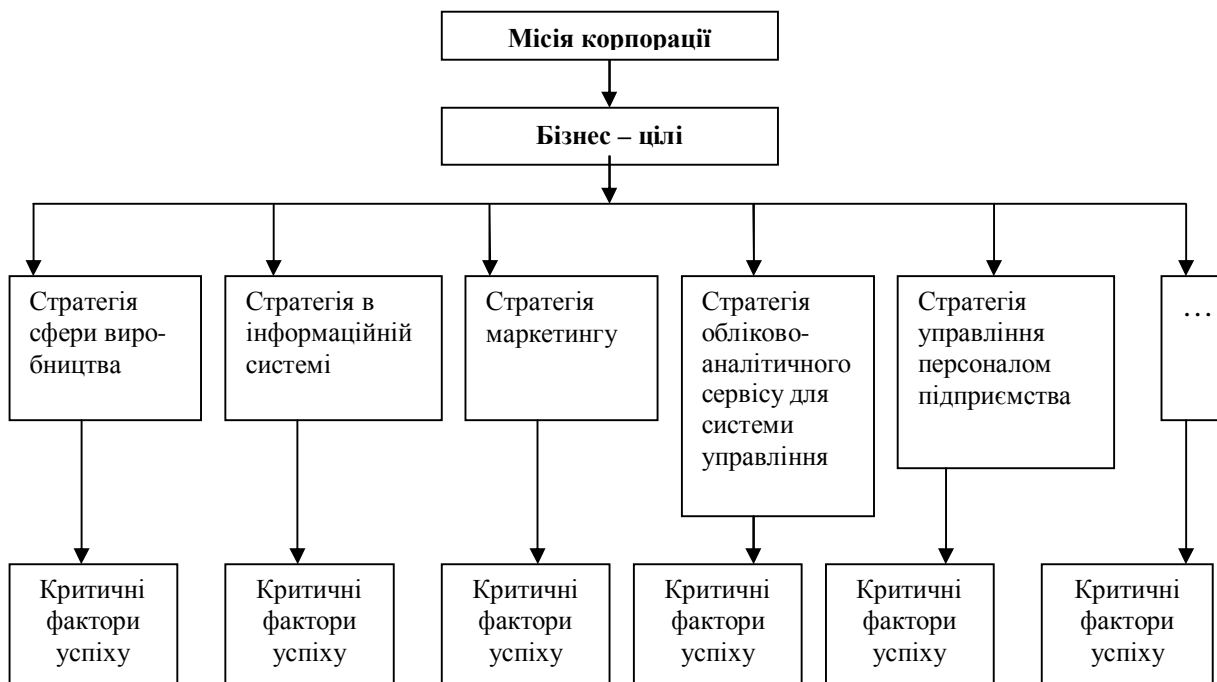
**Рис. 10. Основні елементи стратегічного управління підприємством**

Таким чином, стратегія розвитку бізнесу та стратегія розвитку інформаційної системи управління підприємством є взаємозалежними та взаємодоповнюючими інструментами управління підприємством.

Процес стратегічного управління підприємством складається з таких обов'язкових основних елементів: формування місії організації, визначення бізнес-цілей, розробки стратегій за основними напрямками діяльності, виділення критичних факторів успіху для успішної реалізації кожного з обраних напрямів діяльності та відповідних стратегій (рис. 11)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Липунцов Ю. Управление процессами. Методы управления предприятием с использованием информационных технологий / Ю. Липунцов – М.: ДМК Пресс, Компания АйТи. – 2003. – 224 с. С. 21 – 22

<sup>2</sup> Там же, С. 22-23



**Рис. 11. Стратегічне управління підприємством**

Місія підприємства становить основну стратегічну мету її розвитку та існування.

Бізнес-мета – загальне формулювання напряму діяльності, яка вказує, куди можуть бути включені конкретні показники його діяльності, що мають бути досягнуті протягом певного періоду часу.

Стратегії означають дії підприємства у конкретній сфері діяльності (процесах, підсистемах), які розраховані на тривалу перспективу, підприємство реалізує її задля досягнення поставленої бізнес-мети.

Оцінка критичних факторів успіху вперше була запропонована Джоном Рокартом<sup>1</sup>. Критичні фактори успіху – це невелика кількість основних вимог або умов, котрі необхідно виконати для досягнення організацією встановлених цілей діяльності. З іншої сторони, це довготермінові конкурентні переваги, що створюються підприємством. Конкурентні переваги являють собою найбільш важливі аспекти діяльності підприємства. Для кожного критичного фактору успіху встановлюють показники ефективності та їх цільові значення. Для критичних факторів успіху характерні такі властивості:

- спрямованість на вдосконалення діяльності;
- визначення існуючих критеріїв успіху;

<sup>1</sup> Winston, Albright. Practical Management Science. – 2007. – <http://www.kelley.in.edu/albrightbooks>.

- необхідність виміру, контролю щодо досягнення;
- визначають із потреб ринку.

Для визначення критичних факторів успіху діяльності підприємства необхідно проаналізувати такі питання:

- які саме фактори принесли підприємству успіх у минулому;
- що є визначальним критерієм успіху в заданому напрямі діяльності;
- які критичні фактори успіху використовують конкуренти;
- що можна протиставити конкурентам в найближчі п'ять років діяльності.

Більша частина підприємств функціонує у ринкових умовах господарювання, тому процес стратегічного управління необхідно орієнтувати на такі принципи роботи, які дозволять їм займати стійке положення на ринку в умовах жорсткої конкуренції та боротьби у сфері новітніх технологій ведення бізнесу.

Розглянемо рухомі сили галузевої конкуренції. Незалежно від того, в якій галузі працює підприємство, на нього впливають п'ять складових конкуренції, а саме: суперництво між існуючими підприємствами, загроза появи нових конкурентів на ринку, купівельна спроможність постачальників, купівельна спроможність покупців, загроза виникнення замінників продукції. Вплив кожної складової коливається від однієї галузі національної економіки до іншої. У галузях економіки, де всі сили приблизно однакові, більшість фірм знаходить свою нішу та залишається на ринку. Проте, там, де хоч один елемент конкуренції домінує, визначальною є поведінка головних гравців ринку. Прибутковість усієї галузі залежить не стільки від того, наскільки привабливим виглядає товар, вироблений на тому чи іншому підприємстві, а від розташування та взаємодії структурних елементів галузі<sup>1</sup>.

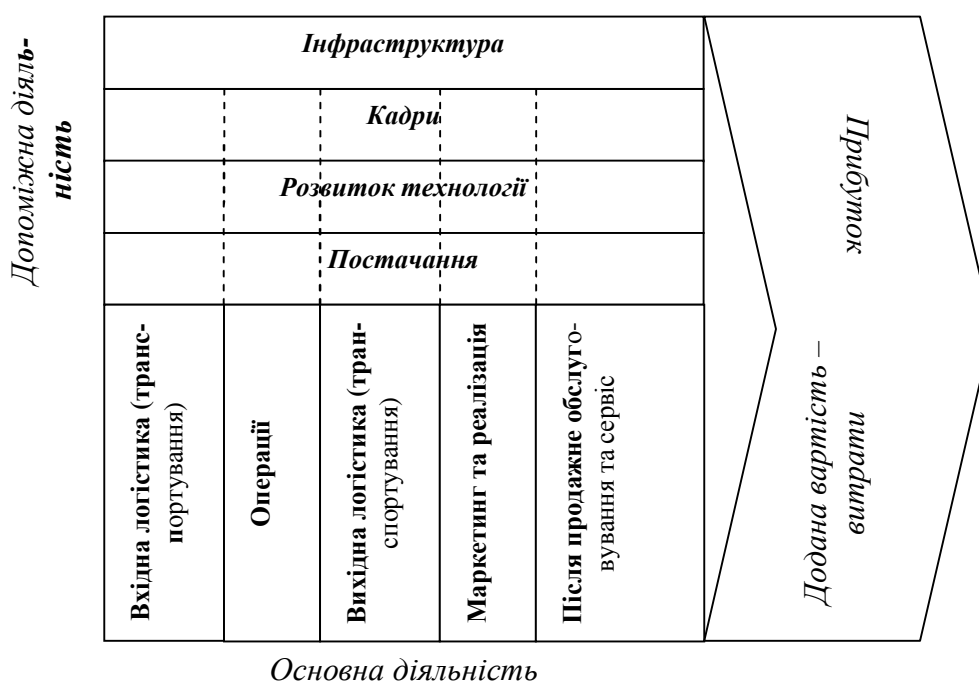
Здобуття конкурентних переваг підприємством завжди виявляється у конкретних механізмах, явищах, речах, а у кінцевому вимірі – у цінності та її грошовому вимірі – вартості. Під поняттям цінності слід розуміти сукупність усіх критично важливих властивостей товару які необхідні його споживачу. Оскільки в економічній сфері діяльності усі процеси мають вартісний (грошовий) вимірник, то під цінністю (вартістю) – слід розуміти суму, яку споживач готовий заплатити за те, що для нього зробила компанія (підприємство). Цінність є виміром сукупної вартості продукції, її ринкової ціни. Підприємство отримує прибу-

---

<sup>1</sup> Leo Gough Global Finance. – 2002. – Capstone Publishing (a Wiley company) 8 Newtec Place Magdalen Road Oxford OX4 1 RE United Kingdom. – <http://www.capstoneideas.com>.



ток, якщо цінність продукції вища тих витрат, які були здійснені на її виробництво. З цієї точки зору довготермінову стратегію розвитку та діяльності підприємства можна розглядати як орієнтацію на створення для споживачів такої цінності продукції, яка завжди перевищувала би витрати на її виробництво<sup>1</sup>. Об'єктом такої діяльності у системі управління підприємством є ланцюг створення вартості. Уперше комплексний підхід до розгляду діяльності підприємства за допомогою створення ланцюгів вартості його продукції, робіт, послуг запропонував видатний вчений-економіст М. Портер<sup>2</sup>. Розглянемо ланцюг створення вартості запропонований М. Портером (рис. 12)<sup>3</sup>. Діяльність підприємства у концептуальному підході створення ланцюга вартості поділяють на дві основні частини: основну діяльність та допоміжну.



**Рис. 12. Ланцюг створення вартості М. Портера**

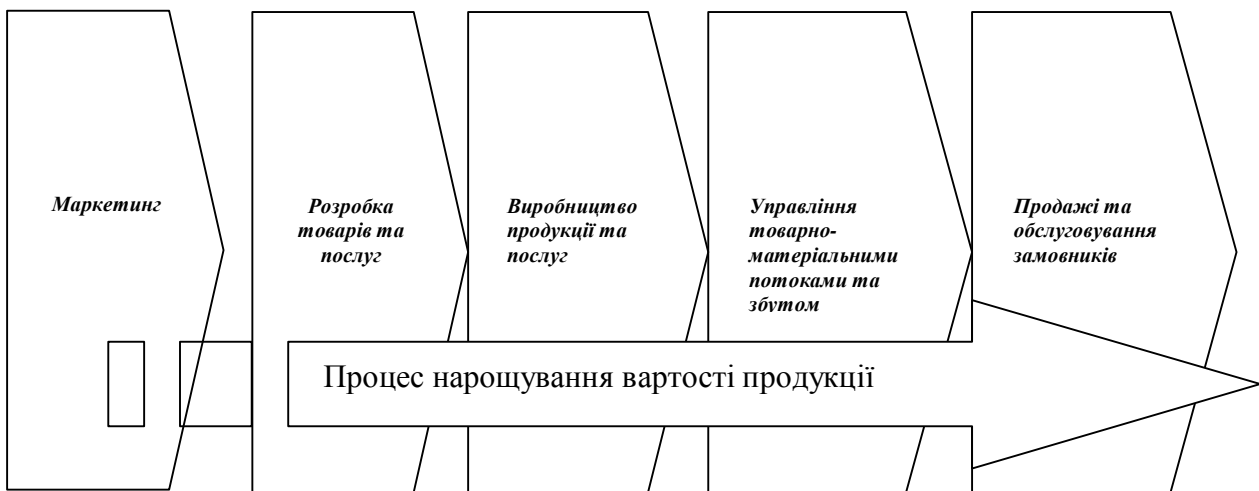
За основу створення споживчої вартості М. Портер прийняв рух матеріалів за етапами виробничого процесу або «логістичний» підхід. Основною ідеєю створення ланцюга вартості продукції є можливість управління процесом нарощування вартості продукції (робіт, послуг) за етапами технологічного циклу виробництва та допоміжних видів діяльності підприємства, що спрямовані на створення додаткової цінності продукції. Реалізація такого підходу дає можливість комплексної

<sup>1</sup> Липунцов Ю. Управление процессами. Методы управления предприятием с использованием информационных технологий / Ю. Липунцов – М.: ДМК Пресс, Компания АйТи. – 2003. – 224 с. – С. 28

<sup>2</sup> Porter M. From Competitive Advantage to Corporate Strategy, HBR, May – June, 1987.

<sup>3</sup> Porter M. E. Competitive Advantage. / M. E. Porter – N–Y, 1985.

оцінки ефективності діяльності підприємства та розуміння правильності обраного курсу стратегії розвитку. Провести жорсткі межі між окремими етапами діяльності підприємства і розподілити її на блоки не завжди просто, особливо в компаніях середніх розмірів. Як один із принципів виділення блоків діяльності, застосовують спосіб організації роботи на відповідних ділянках технологічного процесу виробництва й обслуговування продукції. Відома іноземна консалтингова компанія KPMG на основі підходу запропонованого М. Портером вдосконалила та розробила свій варіант створення ланцюга вартості, де за основу був взятий життєвий цикл розвитку продукту (рис. 13)<sup>1</sup>.

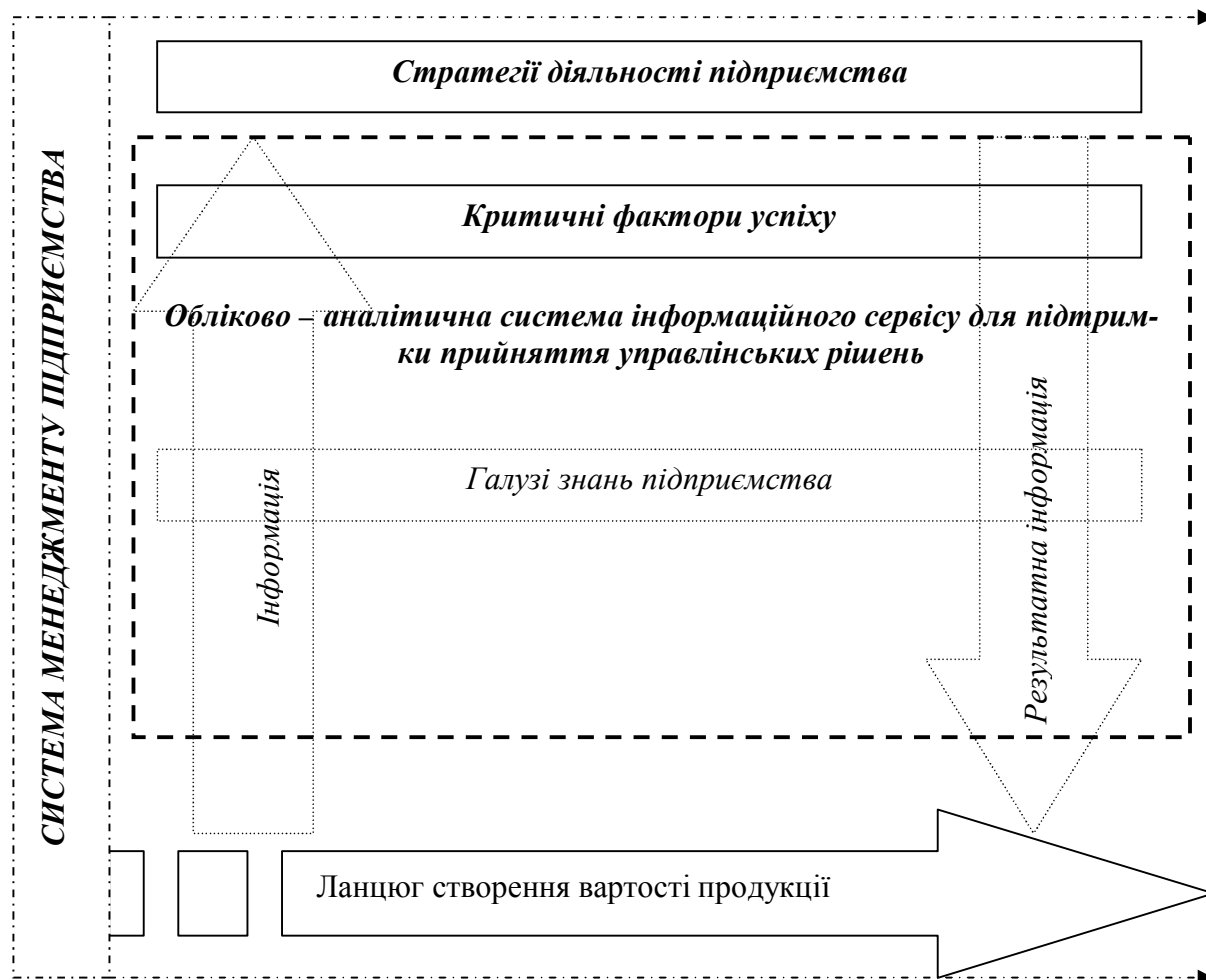


**Рис. 13. Ланцюг створення вартості на основі життєвого циклу розвитку продукції**

Відмінністю запропонованого підходу у концепції створення вартості на основі життєвого циклу продукції є те, що він дозволяє окремо виділити основні види діяльності та забезпечуючі. Застосування інструменту створення ланцюга вартості продукції покращує розуміння оперативного і стратегічного управління діяльністю підприємства. При цьому, сам ланцюг створення вартості є водночас інструментом для системи управління та основою для здобуття конкурентних переваг в інших аспектах діяльності підприємства (рис. 14). Звичайно ж, стратегічне управління не зводять лише до створення оптимальної вартості продукції, проте застосування такого інструменту, як ланцюг створення вартості продукції підприємства, дає можливість комплекс-

<sup>1</sup> Novarth & Partners. Внедрение сбалансированной системы показателей / Novarth & Partners; [пер. с нем.]. – [2-е изд.] – М.: Альпина Бизнес Букс, – 2006. – 478 с.

сно підійти до процесу управління діяльністю підприємства. Він вказує на можливі сфери виникнення конкурентних переваг та застосування необхідних стратегій – комплексів дій підприємства за визначеними критичними факторами досягнення успіху кожного етапу створення вартості продукції та її життєвого циклу.



**Рис. 14. Процес отримання конкурентних переваг на прикладі створення ланцюга вартості підприємства (авторська розробка)**

Так, на основі інформаційних ресурсів створюють “економіку знань і компетенцій” підприємства, в якій основна роль належить не матеріальним ресурсам, а формуванню знань. Для того, щоб прийняти участь у “конкуренції за майбутнє” розробляють напрями розвитку стратегії підприємства (рис. 15).

У розробці нових стратегій значна увага належить не лише мисцтву передбачення і прогнозування майбутнього, а й отриманню інформації щодо тенденцій розвитку галузі.



**Рис. 15. Етапи і завдання конкуренції за майбутнє**

Перехід системи управління підприємства від короткострокових чи середньострокових термінів до довгострокових у постіндустріальних суспільствах викликаний потребами інформатизації суспільства. В основі інформаційного суспільства лежить інформація, яка дозволяє найкращим чином організувати виробництво продукції та її збут з мінімальними витратами ресурсів. Інформація і комп'ютерна техніка дають можливість докорінно змінити просторово – часові масштаби життя і діяльності людей. Можливість добувати інформацію з минулого і майбутнього, формувати і прораховувати на віртуальному рівні різні сценарії розвитку систем, значно збільшують потенціал виробничих систем та ефективність господарської діяльності. Людство все в більшій мірі переходить від впливу праці на матеріальні предмети, змінюючи їх форми, розмір, властивості, до впливу інформації. Праця людини буде зміщуватися від трансформації матеріальної субстанції до формування інформаційних програм комбінації та взаємодії у просторі й часі матеріальних блоків<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль.: Карт-бланш. – 2007. – 152 с.

Конкуренція за майбутнє – це філософія мислення та практичних дій на принципово новому рівні, коли в основу стратегії кладуть не формальні моделі прогнозування, а психологічну мотивацію поведінки персоналу та розробку сценарію розвитку на основі знань, навичок та передбачень<sup>1</sup>.

Створення системи стратегічного управління діяльністю підприємства неможливе без переосмислення практичної, теоретичної, а, відповідно, й концептуальної ролі обліку, як науки, та основної бази інформаційного сервісу для менеджменту.

З приводу необхідності реформування традиційної системи обліку влучно висловився Сопко В. В.: “Діалектичний метод пізнання дає можливість кожне питання бухгалтерського обліку розглядати у взаємозв’язку і взаємозалежності з іншими питаннями системи управління – плануванням та іншими складовими. Разом з тим питання бухгалтерського обліку мають розглядатися як такі, що змінюються під впливом розвитку науки, техніки і практики тощо. Тому їх формулювання безперервно удосконалюються”<sup>2</sup>.

Основною метою обліку як науки та практичної галузі знань, є генерування (отримання, створення) інформації, необхідної для прийняття рішень у системі управління. Класичний підхід до трактування призначення та використання обліку, у зв’язку з революційними змінами умов ведення бізнесу в ринковому середовищі господарювання, вичерпав себе. Існує гостра необхідність теоретичного переосмислення та адекватного перетворення системи обліку як інформаційного джерела. Шляхи розв’язання цього науково-практичного завдання полягають у моделюванні та створенні концептуально нової системи обліку – гіперсистеми обліку підприємства (рис. 16)<sup>3</sup>. Автор моделі вважає, що необхідно виходити з філософських уявлень про образ науки у суспільстві та визначення об’єктів і суб’єктів обліку.

Лише після цього можна визначити завдання, що стоять перед окремими підсистемами загальної гіперсистеми обліку, основних користувачів та обсяг необхідної для них інформації. На основі аналізу функціонування підсистем потрібно вивести закони, закономірності,

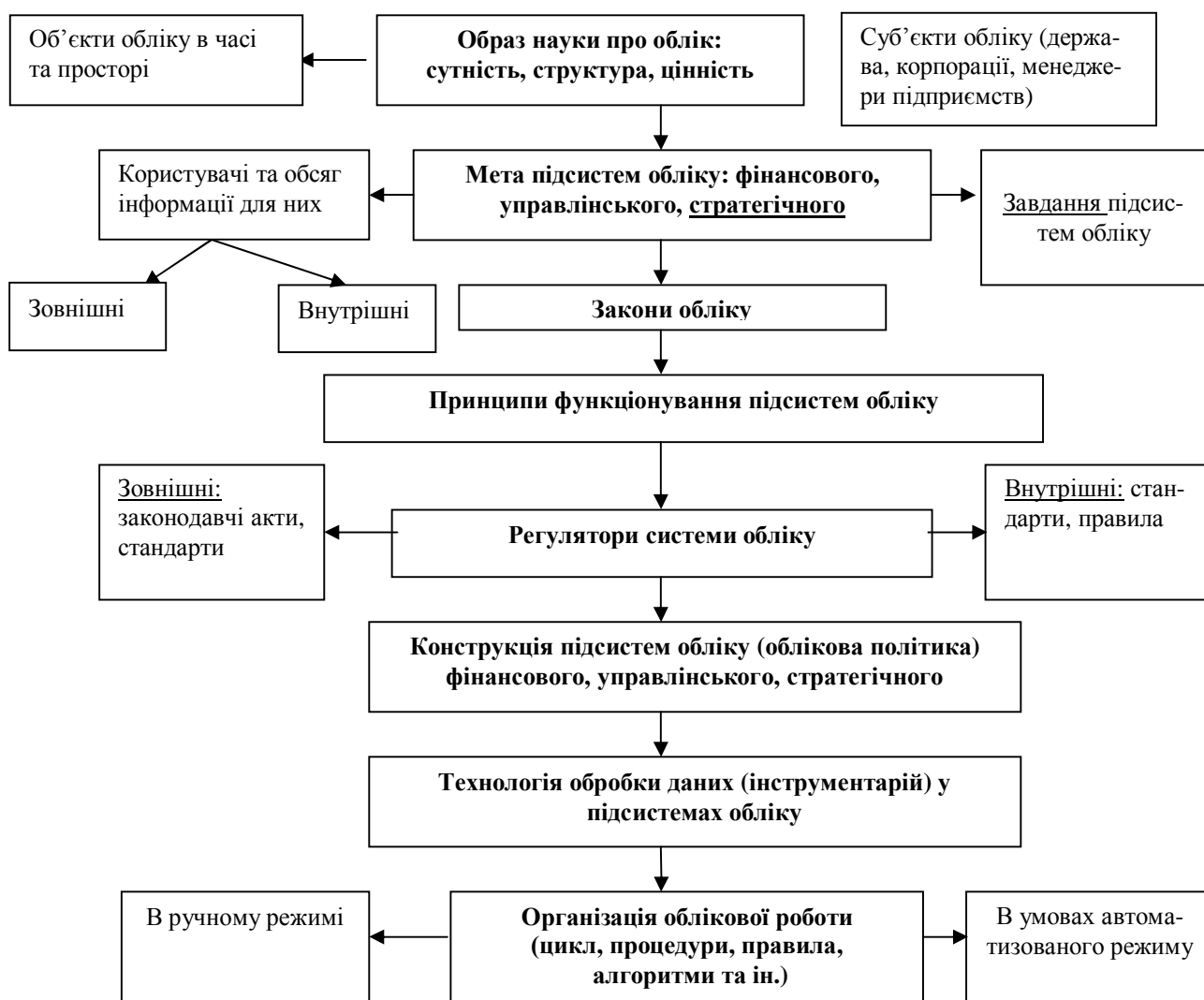
---

<sup>1</sup> Там же

<sup>2</sup> Сопко В. В. Теоретичні та методологічні основи побудови бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / В. В. Сопко // Аудитор України. – № 11-12 червень 2009. – С. 34 – 37.

<sup>3</sup> Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль.: Карт-бланш. – 2007. – 359 с.

тенденції у розвитку гіперсистеми обліку та встановити принципи, на яких базуються окремі види обліку.



**Рис. 16. Концептуальні основи гіперсистеми обліку**

Конкретизація загальних принципів дії облікових систем на окремих підприємствах здійснюється на основі регуляторів, які означають різних суб'єктів (менеджерів) зацікавлених у їх функціонуванні. Регулятори дозволяють конструювати підсистеми обліку в заданих межах, обрати спосіб технології обробки даних та організувати роботу облікових служб.

У сукупності конструкція, технологія та організація облікового процесу дозволяють розробити механізм трансформування неупорядкованого масиву не пов'язаних між собою фактів господарської діяльності в цінний продукт для підприємства – інформаційні ресурси.

Оскільки основним центром інформаційної системи підтримки та прийняття управлінських рішень на підприємстві є система обліку, актуальним завданням є створення підсистеми обліку, яка забезпечує інформаційні потреби стратегічного управління розвитком підприємства.

## РОЗДІЛ III ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ СТРУКТУРИЗАЦІЯ

### 3.1. Інформація – як новий фактор виробництва XXI століття

Інформаційні ресурси на сучасному етапі розвитку економіки стають найважливішим ресурсом економіки.

Оскільки продуктом облікової системи та водночас ресурсом для системи управління підприємством є інформація різноманітного характеру, розглянемо сутність інформації, процесу отримання інформаційних ресурсів підприємства, створення інформаційних технологій необхідних для управління підприємством у ринковій економіці постіндустріального суспільства.

Невід'ємною ознакою ведення бізнесу у XXI столітті є різноманітні ризики, що супроводжують підприємство протягом усього періоду його діяльності, виникнення яких пов'язане із надзвичайно складними вагомими зовнішніми та внутрішніми факторами впливу на функціонування підприємства. У наш час існує невелика кількість підприємств, які здатні ефективно протидіяти ринковим або економічним факторам впливу. В цих умовах лише великі корпорації та компанії можуть мати суттєвий вплив на ринкове середовище, а інші учасники ринку повинні знайти способи виживання та пристосування до змін у ринкових умовах господарювання. Для підприємств виживання у ринкових умовах, в першу чергу пов'язане із пошуком ефективних інструментів отримання конкурентних переваг та розробкою стратегії їх діяльності. Такі переваги створюють можливість прийняття ефективних, своєчасних та необхідних управлінських рішень, створення бази інформаційного прогнозування діяльності підприємства та планів його стратегічного розвитку, що є основним пріоритетним завданням сучасної системи управління підприємством.

Для досягнення конкурентних переваг керівництво підприємства повинно мати повноцінну інформацію не тільки поточного, а, перш за все стратегічного характеру<sup>1</sup>. Як зазначає відомий теоретик кібернетики Бір С., « ... управління підприємством являє собою дещо більше, ніж взаємодія вищого керівництва. Воно зобов'язане мати справу з інформацією такого масштабу і складності, які перевищують можливість вищих керівників її сприйняти та інтерпретувати. Отже,

---

<sup>1</sup> Пушкар М. С. Концепція контролінга / М. С. Пушкар // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: Матеріали наук. – практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 7 – 23.

управління повинно ґрунтуватися на знанні структури інформаційного потоку, методів обробки інформації, її стискання та ін.»<sup>1</sup>. Орієнтація управління на використання інформаційних ресурсів підприємства вимагає створення такої інформаційної системи, яка забезпечує своєчасні та якісні дані, їх трансформацію в корисну інформацію для прийняття рішень. Враховуючи те, що система управління має ієрархічну структуру (верхній, середній та нижчий рівень), то й інформацію поділяють на окремі види: операційну, тактичну та стратегічну.

Докорінна зміна форм і змісту менеджменту суб'єктами господарювання при динамічній еволюції сучасної економіки потребує коректив від підсистем, які його функціонально супроводжують з точки зору потреб реальної практики щодо розширення і введення нових об'єктів.

У зв'язку зі зміною структури ресурсного потенціалу – зменшення уречевленості багатства, інформація стає основним стратегічним ресурсом, який здатен забезпечити конкурентні переваги на рівні підприємства. Сучасне матеріальне виробництво базується на індустріальних технологіях, які дедалі більше потребують розширеного обміну інформацією, а в перспективі нові технології (робототехніка, нанотехнології, і. ін.) вимагатимуть підвищення ступеня досконалості процесів обробки даних, отримання інформації та перетворення її на знання.

Успіх підприємства у ринковому середовищі визначається, насамперед, його здатністю генерувати, обробляти і ефективно використовувати інформацію. Чим якіснішою інформацією володіє організація, тим вона має більшу ймовірність самозбереження та успішного розвитку. Економічне значення інформації полягає у її спроможності виступати як економічний ресурс, як необхідна умова і фактор економічної діяльності. Поряд з іншими ресурсами – матеріальними, фінансовими, трудовими, інформаційний ресурс є об'єктивним явищем економічної дійсності. Інформація є основним виробничим ресурсом сучасної постіндустріальної економіки на противагу сировині й енергії в доінформаційну епоху. Сама інформація не приводить в дію підсистеми підприємства, проте виконує роль провідника та трансформатора у перетворенні необхідних матеріальних ресурсів за допомогою продуктивних сил підприємства у кінцевий продукт його діяльності, оскільки дозволяє зняти невизначеність об'єкта управління, показує відмінність одного об'єкта управління від іншого<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Пушкар М. С. Концепція контролінга / М. С. Пушкар // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: Матеріали наук. – практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 7 – 23.

<sup>2</sup> Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К.: Знання – Прес. – 2003. – 349 с.



Під поняттям “інформаційних ресурсів” розуміють знання, що підходять під визначення “інформація”, а також інформацію, що характеризується як знання. Інформаційний ресурс – це семантична інформація у вигляді понятійного знання, що відображає не стільки індивідуальні, скільки суспільні (колективні) знання. Для розуміння інформаційного ресурсу важливе значення має форма існування та подачі знання. Під знаннями розуміють відображення різних сторін дійсності у вигляді ідей, понять, уявлень про предмети та явища. Знання можуть передаватися іншим людям, матеріалізуватися та існувати в різних формах:

- “живі” знання (кваліфікація працюючих);
- уречевлені знання (в продукції, роботах, послугах);
- інформація (повідомлення)<sup>1</sup>.

У системі обліку знання виступають у якості повідомлень, які мають цінність для користувача і мають ознаки інформаційних ресурсів. Слід відзначити, що не всі повідомлення є інформаційним ресурсом до того часу, поки вони не будуть оцінені користувачем. Це означає, що зафіксована, але не оцінена інформація не є інформаційним ресурсом.

Інформаційні ресурси на відміну від матеріальних, енергетичних трудових та фінансових, характеризуються деякою специфікою, яку слід враховувати при проектуванні інформаційних систем:

- невичерпність – з часом не зникають, а приростають;
- багаторазовість використання однієї і тієї ж інформації;
- цінність інформації зростає у її поєднанні з факторами виробництва;
- інформація ціниться нижче вартості внаслідок того, що часу відтворення вимагає менше, ніж на здобуття знань;
- висока наукоємність інформаційних ресурсів;
- легко збирається та передається;
- можливість використання у різних цілях управління<sup>2</sup>.

Інформаційні ресурси залучають в господарський оборот за допомогою розробки моделей, алгоритмів, програм, проектів, на основі вивчення процесів та явищ виробничої системи, які можуть бути формалізовані<sup>3</sup>.

Інформаційний ресурс підприємства характеризують як сукупність технологічних елементів (методів, процедур), що реалізують функції

---

<sup>1</sup> Чумаченко М. Г. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики / М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: Матеріали міжнар. міжвуз. наук. – практ. конф. (Тернопіль – Мукачєво – 2004) / Тернопіль. – 2004. – С. 5 – 11.

<sup>2</sup> Там же

<sup>3</sup> Чумаченко М. Г. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики / М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: Матеріали міжнар. міжвуз. наук. – практ. конф. (Тернопіль – Мукачєво – 2004) / Тернопіль. – 2004. – С. 5 – 11.

збирання, збереження, обробки, передавання й доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах з використанням вибраного комплексу технічних засобів та наявністю, крім рутинних операцій, елемента творчого характеру, тобто людського фактора, який неможливо регламентувати та формалізувати.

Сукупність засобів, методів та умов, що дають можливість використати інформаційні ресурси, становить інформаційний потенціал підприємства. Це не тільки індустріально-технологічний комплекс виробництва сучасних засобів і методів обробки та передавання інформації, а й мережа науково-дослідних, навчальних, адміністративних, комерційних та інших організацій, які забезпечують інформаційне обслуговування на базі сучасної інформаційної технології. Ефективність діяльності й вартісна оцінка суб'єктів господарювання у сучасних умовах залежить, значною мірою, від використання інтелектуально-інформаційного потенціалу підприємства. Ефективне управління діяльністю підприємства визначають рівнем інформації, необхідний обсяг якої може забезпечити відповідна інформаційна система підприємства<sup>1</sup>.

Під інформаційною системою розуміють організований набір елементів, що збирає, обробляє, передає, зберігає, інтерпретує дані та надає інформацію користувачам. До складових інформаційної системи входять люди, обладнання, процеси, процедури, дані та операції. Наприклад, у США під інформаційними системами розуміють письмові й електронні форми поширення інформації, обробки даних та обміну ідеями. Цікаво, що в більшості джерел інформаційну систему розуміють досить вузько – як сукупність технічних засобів, що служать для нагромадження, зберігання, обробки і передачі інформації<sup>2</sup>. До визначення інформаційної системи іноді включають компоненти системи, а також сфери діяльності, в яких цю систему використовують, хоча, у цьому визначенні увагу зосереджують лише на технічних засобах. Необхідно наголосити, що використанням засобів обчислювальної техніки поняття інформаційної системи не вичерпується. Інформаційну систему слід розуміти значно глибше. Термін система у даному разі потрібно вживати у двох розуміннях:

– як певний метод, сутність якого – у раціональному поєднанні і впорядкованості елементів у часі і просторі в такий спосіб, щоб кожний

---

<sup>1</sup> Семанюк В. З. Інформаційні системи управління й контролінг / В. З. Семанюк, В. Б. Шпак // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: матеріали наук.- практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 106 – 111.

<sup>2</sup> Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К.: Знання – Прес. – 2003. – 349 с.

з них сприяв успіху діяльності цілого об'єкта. З цим трактуванням пов'язано розуміння координації і синхронізації дій персоналу управління, поєднаних з метою досягнення поставлених завдань;

– як об'єкт, який має достатньо складну, певним чином упорядковану внутрішню структуру (наприклад виробничий чи інший процес)<sup>1</sup>.

Кожна інформаційна система має такі компоненти:

– структура системи – множина елементів системи і взаємозв'язків між ними (наприклад: організаційна і виробнича структура підприємства);

– функції кожного елемента системи (управлінські функції – прийняття рішень у певних структурних підрозділах підприємства);

– вхід і вихід кожного елемента і системи в цілому (матеріальні або інформаційні потоки, які надходять у систему або виходять з неї);

– мета й обмеження системи та її окремих елементів (досягнення максимального прибутку, фінансові обмеження)<sup>2</sup>.

У системі елементами є не лише апаратна і програмна частини, а й сама інформація, що міститься у системі, її специфічні алгоритми обробки та інтерпретації, спеціалісти які взаємодіють із системою.

При застосуванні комп'ютерів обробку економічної інформації здійснює комп'ютерна інформаційна система підприємства (КІСП). Вона є сукупністю інформації, методів, моделей, технічних, програмних, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, які виконують обробку інформації і приймають управлінські рішення в межах підприємства. Комп'ютерна інформаційна система є частиною виробничої та, водночас, складовою частиною інформаційної системи підприємства, як технологічне обладнання, ресурси і персонал.

Інформаційні системи характеризуються наявністю функціональної та забезпечуючої частин, відповідно до декомпозиції системи на складові – підсистеми, що перебувають у певних відносинах одна з одною. Множина таких відносин разом з елементами утворюють структуру інформаційної системи.

Функціональна частина КІСП фактично являє собою модель системи управління об'єктом. Оскільки складна система завжди багатфункціональна, інформаційну систему можна класифіковано за різними ознаками: за рівнем управління (вищий, середній, нижчий), об'єктом управління (основні засоби, матеріальні, трудові, фінансові, інформаційні ресурси), за сферою застосування (банківські інформаційні системи, стати-

<sup>1</sup> Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К.: Знання – Прес. – 2003. – 349 с.

<sup>2</sup> Там же

стичні, податкові, бухгалтерські, фондового ринку, страхові, тощо), за функціями і стадіями управління.

До забезпечуючої частини КІСП входять технічний, інформаційний, технологічний, математичний, організаційний, правовий, ергономічний та інші види.

При проектуванні КІСП використовують широкий спектр знань з різних наукових дисциплін, зокрема: кібернетики, інформатики, теорії управління, економічної теорії, блоку економічних дисциплін (фінансів, обліку, економічного моделювання, стратегічного аналізу, контролінгу, економетрії та інших), соціології та психології, організації та ергономіки праці, математичні дисципліни тощо.

Інформаційні системи передбачають використання інформаційних технологій, під якими у широкому тлумаченні розуміють науку про виробництво матеріальних благ, що має три аспекти: інформаційний, інструментальний і соціальний.

Будь-яку інформаційну систему характеризує наявність технології перетворення вихідних даних у результатну інформацію. Такі технології прийнято називати інформаційними, які не можуть існувати окремо від технічного і програмного середовища. Термін інформаційні технології відображає велику кількість різноманітних технологій у різних комп'ютерних середовищах і предметних галузях. Поняття інформаційної технології виникло в останнє десятиліття ХХ століття в процесі становлення науки інформатики. Інформатика, як наука про виробництво інформації, виникла саме тому, що інформацію стали розглядати як реальний виробничий ресурс поряд з іншими ресурсами. Причому виробництво інформації та її верхнього рівня – знань – має вирішальний вплив на модифікацію і створення нових промислових технологій<sup>1</sup>.

В інформаційній технології можна виділити дві складові: здатність генерувати за запитом інформаційний продукт та засоби доставки цього інформаційного продукту в зручний час і в зручній для користувача формі.

Кожна інформаційна технологія орієнтована на обробку інформації певних видів: даних, текстової інформації, статистичної графіки, знань, динамічної графіки, анімації, відео зображення, звуку та інших можливих видів. Інформаційні технології розрізняють за типом інформації, яку обробляють, але можуть і об'єднувати й утворювати інтегровані системи обробки даних.

---

<sup>1</sup> Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К.: Знання – Прес. – 2003. – 349 с.

На думку проф. В. І. Подольського, щоб термінологічно виділити традиційну технологію вирішення економічних та управлінських завдань, було уведено термін «предметна технологія», що являє собою послідовність технологічних етапів з модифікації первинних даних у результатну інформацію будь-якій предметній галузі, яка змістом не залежить від типу використаних засобів обчислювальної техніки й інформаційних технологій. Предметна галузь й інформаційна технологія впливають одна на одну. Використання комп'ютерної техніки внесло у предметну технологію принципово нові оперативні можливості, а з іншого боку, предметні технології, наповнюючи специфічним змістом інформаційні технології, орієнтують їх на цілком визначені функції. Такі технології можуть мати типовий чи унікальний характер залежно від ступеня уніфікації під час виконання цих функцій.

Інформаційні технології у своєму розвитку пройшли довгий шлях, кожний етап якого характеризувався своїми засобами обробки інформації та інформаційними носіями. Сучасний рівень розвитку інформаційної технології називається новою інформаційною технологією, ознаками якої є розвинута комп'ютерна техніка, «дружнє» програмне забезпечення, надійні комунікації, діалоговий режим спілкування користувача з комп'ютером. Нова інформаційна технологія дозволяє інтегрувати різноманітні способи обробки інформації на одному робочому місці включно з розрахунковими, довідково-інформаційними, сервісними функціями.

Побудовані за принципами нової інформаційної технології системи можуть гнучко реагувати на зміни в складі функцій та розв'язуваних ними задач, в алгоритмах розрахунку, в інформаційних потребах користувачів. Інтерактивний режим роботи системи сприяє задоволенню інформаційних потреб користувачів, оперативному обміну інформацією та реагуванню на запити. Характерним для нової інформаційної технології є робота користувача в режимі оперативної взаємодії з даними, наскрізна інформаційна підтримка користувача на основі інтегрованої бази даних, безперервний процес підготовки документа, коли на папері фіксують лише його кінцевий варіант. В умовах нової інформаційної технології стають можливими колективне формування та заповнення документів і адаптивна перебудова форм та способів подання інформації в процесі розв'язання управлінських завдань.

Вивчення наукових підходів до сутності, процесу та результатів створення інформаційних ресурсів підприємства, дає можливість розробити модель перетворення інформації у виробничий ресурс в середовищі КІСП на підприємстві (рис. 1.). Аналіз моделі перетворення інформації у виробничий ресурс дає можливість зробити висновок, що в процесі тра-

Інформації інформаційних ресурсів виникає специфічний продукт праці – результатна інформація або знання. Основними напрямками використання отриманих знань є: створення нових ефективних виробничих технологій – для процесу виробництва продукції, створення додаткової вартості та споживчої цінності, генерування безперервного процесу формування бази знань підприємства (його інформаційного капіталу), зростання якого сприяє створенню вартості бізнесу та його конкурентоспроможності бізнесу загалом.

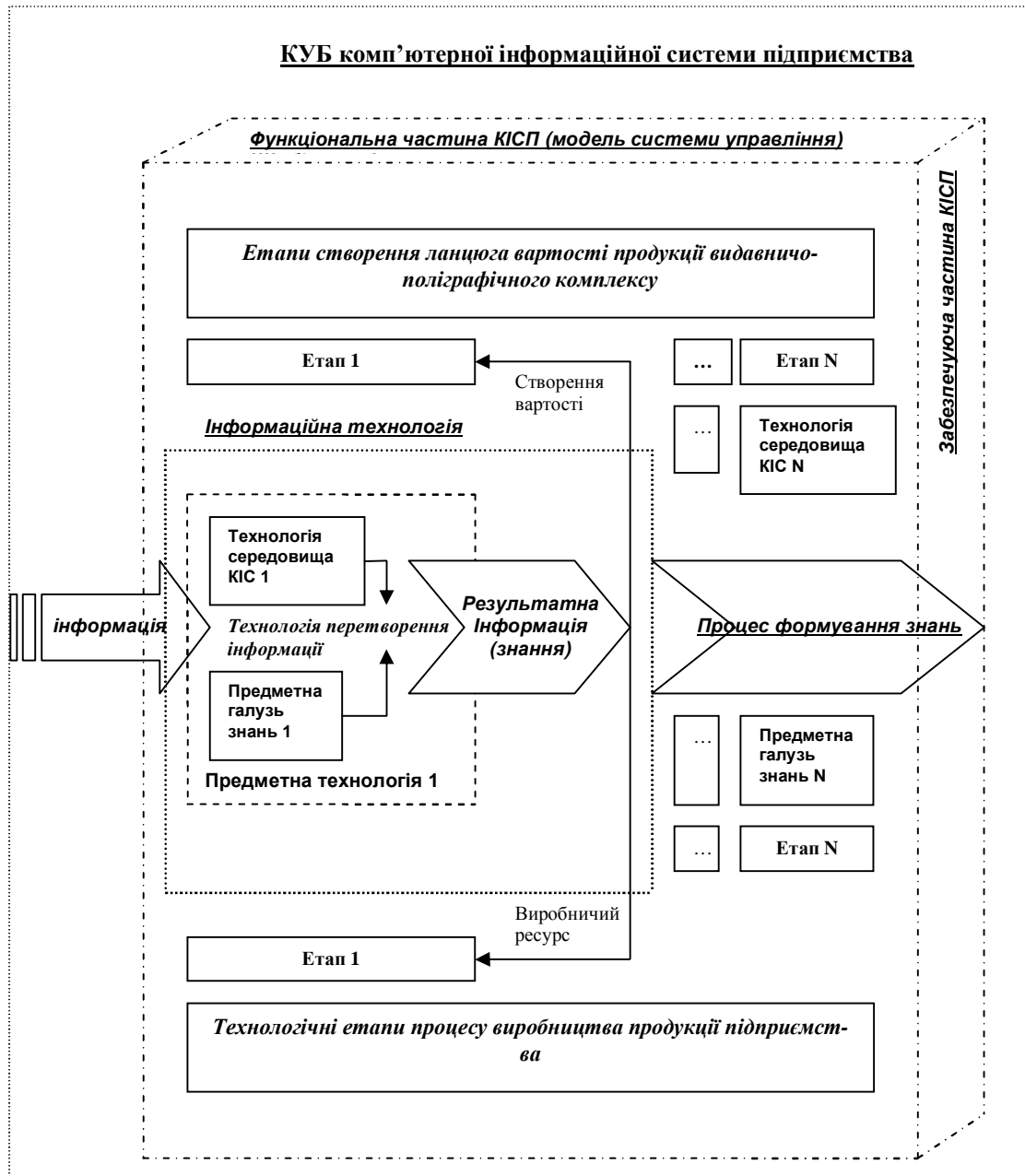


Рис. 1. Модель перетворення інформації у виробничий ресурс на підприємстві в середовищі КІСП (авторська розробка)

Процес тривалого формування, нагромадження та вдосконалення знань підприємством у своїй діяльності створює умови до переходу системи на вищі рівні розвитку із застосуванням прогресивних інформаційних технологій та одночасним збільшенням інтелектуального капіталу підприємства.

Рівень критичного накопичення знань інформаційною системою підприємства спричиняє еволюцію системи управління та його організаційні перетворення.

Враховуючи важливість системи обліку в загальній інформаційній системі підприємства та значення облікової інформації у системі управління необхідно на практиці модернізувати її через проектування на новій науковій основі – інформатиці та комп'ютерній техніці.

### **3.2. Вивчення запитів менеджменту підприємства на релевантну інформацію**

Розробка систем обліку неможлива без обстеження господарського об'єкта, зокрема інформаційних потоків, функцій управління, запитів користувачів на необхідну для них інформацію тощо.

Особливості дослідження зумовлюють вимоги до кваліфікації та складу розробників інформаційних систем, які повинні мати:

- досвід роботи в галузі управління економічними об'єктами;
- уявлення про сучасні методи і технологію управління;
- знання методології досліджень і системного аналізу;
- навички спілкування із спеціалістами різних рівнів.

У процесі обстеження існуючих інформаційних потоків на підприємстві розробники збирають матеріали, які характеризують управлінську й економічну роботу. Основну увагу приділяють вивченню задач, які розв'язують у підрозділах управління які приймають рішення. Необхідно встановити цілі, критерії, задачі управління, види їх рішень, комунікаційні взаємозв'язки, джерела інформації, канали її передачі, методи одержання, пошуку і зберігання. Вивчають не лише документовані відомості (конструкторські, планово-економічні, бухгалтерські та ін.), а й недокументовані повідомлення (у вигляді вказівок щодо ведення виробничо-господарської діяльності і довідок про неї). При обстеженні системи інформації застосовують кілька методів.

1. Горизонтальний метод передбачає детальне вивчення економічної інформації з однієї будь-якої проблеми окремо в кожному підрозділі економічного об'єкта.
2. Вертикальний – передбачає обстеження підрозділів об'єкта, за яким відбувається природний рух досліджуваного інформаційного потоку від моменту виникнення до місця використання.
3. Комбінований – передбачає використання в процесі вивчення об'єкта обох методів.

Вивчення об'єкта проектування є складним комплексом дослідницьких робіт. Для проведення яких завчасно розробляють програму обстеження та метод виконання робіт.

Програма обстеження містить перелік питань, які необхідно з'ясувати у процесі обстеження (це переважно питання, пов'язані з вивченням системи управління, структури інформаційної системи, технічних засобів, термінів використання тощо).

Обстеження об'єкта можна виконувати двома методами: індивідуальним і бригадним. Індивідуальний метод передбачає виконання всіх необхідних робіт з вивчення об'єкта одним обстежувачем, якому у подальшому доведеться розробляти проект інформаційної системи за окремими об'єктами і задачами. Цей метод застосовують у випадках, коли програма обстеження невелика і передбачає вивчення незначного кола питань, що стосуються переважно однієї конкретної функціональної підсистеми чи одного комплексу задач.

При бригадному методі створюють одну або кілька бригад-груп обстежувачів, до яких входять кваліфіковані розробники та спеціалісти, що знають організацію і техніку економічної та управлінської роботи. Проведення роботи бригадним методом висуває певні вимоги до організації та планування діяльності бригад у період обстеження об'єкта (закріплюють ділянки робіт, визначають послідовність їх виконання, узгоджують діяльність групи розробників з іншими). За результатами виконання робіт складають звіт про обстеження. Матеріали можуть збирати як без прямої участі, так і з участю розробника.<sup>1</sup>

Методами збирання матеріалу без прямої участі розробника можуть бути:

- Документальна інвентаризація (на кожну роботу її виконавець відриває спеціальну карту обстеження, в якій наводить основні дані про роботу, що підлягає обстеженню);

---

<sup>1</sup> Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: Навч. посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – С.54.



- Самофотографія робочого дня (використовують для визначення трудомісткості найтипівіших робіт, а спостереження мають детальний характер);
- Ведення індивідуальних зошитів-щоденників (записи здійснює виконавець упродовж місяця щоденно відразу після виконання чергової роботи).

Недоліки цього методу: значні витрати часу; необхідність старанно готувати документацію з обстеження, проводити інструктаж; відривання виконавців від їх прямої роботи.

Методами збирання матеріалу безпосередньо розробниками:

- аналіз операцій – розподіл роботи на її складові, задачі, розрахунки, операції та їх елементи. вивчення найбільш трудомістких операцій з робіт, що мають систематичний характер;
- особисте спостереження – для уточнення деталей документообороту, розрахунків, техніки заповнення документів і т. ін.;
- аналіз матеріалів, наданих на робочих місцях, – застосовують переважно для з'ясування питань, на які неможливо одержати відповідь від виконавців та аналізу документації;
- опитування виконавців – збирання даних під час бесіди (найпоширеніший метод);
- бесіди і консультації з керівниками – для встановлення загального стану управлінської діяльності, методик планування та обліку, недоліків її організації та техніки виконання;
- вибіркова фотографія робочого дня персоналу – для найтипівіших робіт;
- хронометраж – для виявлення трудових витрат на виконання масових операцій;
- розрахунковий метод – для визначення трудомісткості робіт, що підлягають автоматизації;
- метод аналогій – базується на відмові від детального обстеження підрозділу чи роботи, тому що було зроблено аналогічне обстеження раніше.

Вибір того чи іншого методу залежить від конкретних умов і особливостей об'єкта, кваліфікації дослідника. Найчастіше використовують одразу декілька методів.

Кожен виконавець повинен мати:

- програму обстеження (детальні питальники);
- план із зазначенням термінів виконання робіт;

- спеціальні розробні таблиці (бланки), зошити, щоденники для запису матеріалів обстеження.
- Економічна інформація має певні особливості:
- залежність від об'єкта, яким управляють;
  - фіксування у документах з використанням алфавітно-цифрових знаків у дискретному вигляді;
  - можливість автоматизованої обробки даних (арифметичні та логічні дії);
  - висока точність обчислень;
  - оформлення результатів обробки даних у зручній для сприйняття людиною формі;
  - великі обсяги первинних даних, зафіксованих у документах;
  - комбінування даних за різними критеріями обробки;
  - згортання даних (синтетичний облік);
  - розгортання даних (аналітичний облік);
  - можливість передачі на відстань;
  - тривалість зберігання.

Особливості економічної інформації враховуються при розробці нових систем обліку чи модернізації існуючих.

Економічну інформацію можна класифікувати за різними критеріями, що дозволяє структурувати її виходячи з бажаного стану системи обліку (табл. 1).

*Таблиця 1*

### Класифікація економічної інформації

№ п/п	КРИТЕРІЇ ПОДІЛУ ІНФОРМАЦІЇ	ВИДИ ІНФОРМАЦІЇ
1	2	3
1.	Сфера економіки	виробнича, невиробнича
2.	Галузь економіки	промисловість, будівництво, торгівля, тощо
3.	Ресурси підприємства	грошові; матеріальні; трудові; технічні; енергетичні; інформаційні.
4.	Процеси господарської діяльності	постачання (матеріально-технічне забезпечення); виробництво; збут; інвестування.
5.	Стадії управління	прогнозування; планування; облік; аналіз; регулювання; оперативне управління; контроль

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

1	2	3
6.	Сталість у часі	довідкова; нормативна фактична.
7.	Рівень виникнення	первинна; проміжна; вторинна; третинна і т.д.
8.	Повнота задоволення потреб	недостатня; достатня; зайва.
9.	Стабільність	постійна; змінна; умовно-постійна.
10.	Технологія обробки	вхідна вихідна.
11.	Якість	достовірна; недостовірна.
12.	Планування	операційна; тактична; стратегічна.
13.	Стандарт	офіційна; неофіційна.
14.	За походженням	зовнішня; внутрішня.
15.	Відкритість	закрита; відкрита; доступна; недоступна.

Для отримання економічної інформації, що задовольняє вимоги користувачів, важливе значення має технологічна структура обліку за допомогою якої здійснюють збір і обробку даних. Технологічна система включає інструментарій, завдяки якому неупорядкований масив фактів господарської діяльності, зафіксований у різноманітних документах, перетворюється на інформаційні ресурси.

До **інструментів** фінансового обліку належать:

- групування документів за різними ознаками (за центрами витрат, за елементами витрат);
- оцінювання фактів (використання різних методів оцінки активів);
- рахунки обліку (на рахунках відбувається стискання чи розгортання інформації);
- подвійний запис;
- стискання даних (у регістрах синтетичного обліку);
- розгортання даних у регістрах аналітичного обліку;
- визначення собівартості (калькуляція);
- складання звітності.

Проектування системи фінансового обліку пов'язано, перш за все, з визначенням переліку об'єктів, що підлягають відображенню в документах. На основі такого реєстру складають альбом документів, які характеризують кожний об'єкт обліку. Документи характеризу-

ють економічні процеси з надходження, списання, нарахування, переоцінки та інших змін всередині об'єкта обліку.

Одним з важливих інструментів системи обліку є процес оцінки кожного з фактів, що знайшов відображення у документі. Оцінку визначають на основі певних регуляторів – стандартів, інструкцій, положень тощо.

Одним з центральних завдань обліку є перетворення даних в економічну інформацію. Не дивлячись на те, що на великих підприємствах відбуваються сотні тисяч і навіть мільйони фактів, які фіксують у документах, за допомогою процесу стискання можна узагальнити інформацію до незначної кількості показників.

Стискання здійснюється в кілька етапів:

- групування і нагромадження даних в дебеті та кредиті рахунків;
- записи даних відображених в документах у розробні таблиці в розрізі кореспондуючих рахунків;
- відображення даних розробних таблиць у регістрах обліку;
- перенесення підсумкових даних журналів, складених за місяць, у Головну книгу;
- відображення інформації у фінансовій звітності.

Разом із процесом стискання не менше значення має процес розгортання даних. Якщо стискання пов'язують із синтетичним обліком (рахунки, регістри обліку, баланс), то розгортання – з аналітичним обліком.

Аналітичний облік відіграє важливу роль у системі операційного менеджменту, коли необхідно приймати рішення з приводу використання ресурсів на рівні цеху, дільниці, бригади, чи робочого місця. Менеджерам треба знати норми витрачання ресурсів на одиницю продукції за видами матеріалів, розцінки складу заробітної плати тощо.

Синтетичний облік потрібний для того, щоб на основі узагальнення даних вивчати певні явища і процеси, тому інформація повинна надаватися у згорнутому вигляді за підсумковими даними, в той час, як аналітичний облік характеризує явища і процеси до найдрібніших деталей, в розрізі, необхідному для аналізу окремих операцій.

У господарській діяльності досить часто виникає необхідність визначення собівартості продукції (собівартість 1т заготівельних матеріальних цінностей, собівартість послуг допоміжних виробництв, собівартість готової продукції тощо), для чого використовують такий інструмент як калькуляція. Сутність калькуляції полягає у збиранні

кількості калькуляційних одиниць і розрахунку собівартості одиниці продукції методом ділення витрат на кількість отриманих калькуляційних одиниць.

Кінцевим етапом ведення фінансового обліку вважається складання фінансової звітності, яка має стандартний формат і зміст статей. Фінансова звітність включає баланс (ф.1), звіт про фінансові результати (ф.2.), звіт про рух грошових коштів (ф.3), звіт про власний капітал (ф.4), примітки до річної звітності (ф.5).

Звітні форми в управлінському обліку мають довільний формат і зміст, їх розробляють виходячи з вимог окремих користувачів (перш за все, внутрішніх).

Форми звітності складають на основі даних синтетичного й аналітичного обліку (використовують процес згортання і розгортання даних при організації обліку).

Вдосконалення інформаційної системи ґрунтується на певних принципах її створення. Напрямок, обсяг, зміст і характер змін у системі обліку встановлюють на основі аналізу матеріалів обстеження об'єкта. Виділяють три групи змін при вдосконаленні організаційної та функціональної структури, документообороту, інформаційної бази і методології, обліку:

Перегляд організаційної і функціональної структури (реорганізація у певних масштабах структури системи та її елементів, ліквідація, введення нових чи посилення окремих напрямків взаємодії, скорочення або збільшення кількості управлінських інстанцій; зміна форм управління, посилення централізації чи децентралізації функцій, перерозподіл прав і обов'язків посадових осіб та органів управління, впорядкування прав, обов'язків і форм взаємодії у системі управління; уточнення положень про функції та задачі об'єктів системи і т.ін.).

Уточнення документообороту (вдосконалення процесу діловодства, впорядкування документообороту, уніфікація форм і змісту документів, визначення складу даних необхідних для нормального функціонування системи інформації, погодження обсягів і періодичності потоків інформації, встановлення категорій терміновості видів інформації та ін.).

Поліпшення рівня якості інформаційної бази передбачає вдосконалення та впорядкування нормативного господарства, систем класифікації, кодування і методів отримання інформації.

Після вирішення принципів методологічних основ структуризації обліку починається етап обстеження інформаційної системи, який включає певний набір робіт, згрупованих у такі напрями:

Збирання матеріалів, які характеризують завдання, структуру та функції управління системи:

- місія підприємства;
- стратегія розвитку;
- “вузькі місця”;
- завдання, що потрібно вирішувати (ранжування завдань);
- уточнення або реорганізація структури управління;
- функції управління та обсяг необхідної інформації для кожного структурного підрозділу та виконавців;
- функції робочих місць.

Аналіз зібраних матеріалів та уточнення завдань системи управління:

- функції проблемних сфер (визначити ті функції, які вимагають посилення, розробити положення про організацію і штатний розпис);
- визначити існуючий графік документообороту і розробити бажаний;
- скласти список необхідних економічних показників, визначити методикку їх розрахунків і розробити макети документів, у яких потрібно фіксувати потрібні дані.

Аналіз та удосконалення схем та реєстрів проблемних сфер:

- схема організації структури підприємства (відділи управління);
- схеми функціональної структури (функції відділів управління);
- функції проблемної сфери (стосується нових чи реорганізованих відділів, робочих місць та ін.);
- характеристики об’єктів щодо яких збирається інформація (атрибути, ідентифікатори, документи, реквізити, формат, умовні позначення та ін.);
- словники – довідники показників (найменування, тип, умовні позначення, ідентифікатори, формат, джерело виникнення, періодичність, призначення, користувачі тощо).

Збір і заповнення зразків документів і не документованих повідомлень:

- систематизація документації за різними ознаками;
- підрахунок обсягу інформації, зафіксованої в документах;

- схема каналів передачі документів і повідомлень;
- логічна схема збору й обробки даних;
- комунікаційні зв'язки з приводу отримання і передачі даних.

Наведені види робіт та їх аналіз служать для розробки рекомендацій з удосконалення інформаційної системи. Рекомендації стосуються удосконалення таких сторін інформаційної системи підприємства:

- існуючий тип інформаційної системи;
- організаційна структура;
- функціональна структура;
- склад окремих блоків системи;
- технічні засоби обробки даних;
- методики й алгоритми розрахунку показників;
- вимоги до інформації з боку користувачів (звіти, терміни, запити, довідки тощо).

Рекомендації щодо удосконалення інформаційної системи доцільно згрупувати за наведеними напрямками з конкретизацією окремих видів робіт.

Треба зауважити, що підприємство, як система, розривається у відповідності до конкретної мети. Визначити роль підприємства у загальній системі економіки держави можна лише через мету, а мету обирають з деякої множини за певними ознаками:

- спосіб визначення (разові, постійні, граничні);
- часу (рік, кілька років);
- конкретності (вимірюють певними показниками);
- основного змісту (головна мета та її змістовне наповнення).

Підприємство може мати кілька цілей, які в комплексі характеризують найважливіші сторони його діяльності. Адресатами цілей можуть бути як представники апарату управління, так і його частини – виробничі підрозділи (цехи, відділи, дільниці, зміни та ін.).

Мета обрана для управління, відіграє роль орієнтира для досягнення, а відхилення від неї вимагають вимірювання й втручання у процес з метою регулювання.

Вимірювання відхилень від мети і завдань підприємства здійснюють підсистеми стратегічного фінансового та управлінського обліку, які збирають та обробляють дані, обробляють та передають інформацію.

Дані виступають у вигляді сирого матеріалу, який перетворюють в інформацію що надходить у систему мозку людини і на основі чого

виробляються знання у процесі мислення. Однією з найбільших помилок у практичній діяльності є переконання, що для прийняття рішень найважливішим етапом є визначення обсягу необхідної інформації. Насправді проблема полягає у визначенні того, що називають необхідною інформацією. Отже, без знання і усвідомлення потреб у необхідній інформації з боку менеджерів не може бути вирішена проблема прийняття ефективних рішень.

### **3.3. Комунікаційні процеси щодо використання інформаційних ресурсів**

**Менеджмент** – це процес, який забезпечує виконання людьми певних дій, і основою цього процесу є комунікації.

Проблема ефективних комунікацій – одна з ключових у діяльності керівників, оскільки за їх допомогою здійснюється обмін повідомленнями, що виражені різними символами та мають певне змістове навантаження (містять ідеї і нову інформацію).

**Комунікації** – це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить їх до працівників організації.

**Комунікаційна мережа** – це сукупність індивідів, які постійно взаємодіють між собою на основі створених та функціонуючих інформаційних каналів.

Один із сучасних авторів теорії комунікацій, Клауд Шеннон, проводить паралель між способами спілкування техніки (машин) та людей. У праці «Математична теорія комунікацій» Клауд Шеннон та Уоррен Вівер дають таке визначення комунікацій: “Це усі дії, за яких один розум впливає на інший”.

Обмін інформацією пронизує всі управлінські функції, тому комунікації розглядаються як *сполучний процес у менеджменті*. Якщо комунікації налагоджені погано, рішення можуть бути помилковими, персонал може неправильно розуміти керівні команди, міжособистісні стосунки можуть деформуватися. Західні спеціалісти стверджують, що керівники від 50 до 90% свого робочого часу витрачають на комунікації<sup>1</sup>. Це стає зрозумілим, коли врахувати, що керівники обмінюють-

---

<sup>1</sup> Henry Mintzberg. **The Manager's Job: Folklore and Fact.** Harvard Business Review, vol. 53, no 4, p. 52.



ся інформацією для реалізації своєї ролі в міжособистісних стосунках, в процесі прийняття управлінських рішень, а також для виконання функцій планування, організації, мотивації та контролю.

Для ефективного функціонування будь-якої організації необхідно забезпечити належні комунікації. Однак управлінська практика дає можливість констатувати, що створення ефективної, надійної системи обміну інформацією, яка би відповідала вимогам повноти, достатності, оперативності, гнучкості, – це одна із найскладніших проблем в організаціях. Тому цілком зрозуміло, що ефективно працюючий керівник – це керівник ефективний в комунікаціях.

Комунікації – складний процес, який включає ряд взаємозв'язаних кроків, кожен з яких відіграє суттєву роль у забезпеченні розуміння і сприйняття інформації іншою особою. Найчастіше причиною низької ефективності комунікації є ігнорування факту, що комунікація – це обмін, в якому кожному належить активна роль. У процесі комунікації відправник складає повідомлення і передає його адресату (отримувачу).

**Комунікаційний процес** – це обмін інформацією між двома і більше особами. При цьому ставиться мета забезпечити розуміння отримувачем інформації, яка є предметом обміну.

У сучасній теорії менеджменту виділяють такі **елементи процесу обміну інформацією**:

1. Відправник (особа, яка генерує ідею або збирає, опрацьовує інформацію та передає її).
2. Повідомлення (інформація, закодована певним чином за допомогою символів).
3. Канал (засіб передачі інформації).
4. Отримувач (адресат, особа, якій призначена інформація і яка певним чином інтерпретує її).
5. Зворотний зв'язок (реакція). Цей елемент часто залишається поза увагою, а одностороннє спілкування є, як правило, малоефективним, хоча загальноновизнано, що будь-яка система функціонує ефективно за умови існування налагодженого зворотного зв'язку.

Для пояснення процесу комунікації пропонувалося багато моделей. На жаль, значна кількість теоретиків та практиків менеджменту недооцінили значення етапів розуміння, сприйняття повідомлення в комунікаційному процесі, поділяючи, таким чином, підхід так званої “конвеєрної” теорії комунікацій. При цьому не беруть до уваги, чи зрозумів отримувач суть повідомлення, тобто, з поля зору випадає над-

звичайно важливий аспект комунікаційного процесу, а саме: деформація інформації в процесі передачі. Практика свідчить, що такий од-нобічний тип комунікації є неефективним.

Найпростіші теорії комунікації передбачають взаємодію трьох елементів (складників): *відправника* (того, хто надсилає повідомлення), самого *повідомлення* та *адресата* (того, хто його сприймає). Один з найперших теоретиків у галузі комунікацій С.Е.Осгуд доповнив основну модель *концепцією зворотного зв'язку*. Він довів, що повідомлення ніколи не сприймається в чистій формі, а завжди по-різному інтерпретується його отримувачами.

Однією з найбільш простих, доступних та розповсюджених моделей комунікаційного процесу є модель, запропонована теоретиком комунікацій Раймондом Россом. Вона ілюструє цей процес за допомогою вичерпного та зрозумілого набору термінів і охоплює основні елементи комунікаційного процесу.

У спрощеному вигляді модель процесу комунікації подана на рис. 2<sup>1</sup>.



Рис. 2. Модель процесу комунікації

<sup>1</sup> Raymond S. Ross. *Speech Communication. Fundamentals and Practict*, 4 th ed., 1977, p. 15.

Уілбер Шрамм удосконалив цю модель, показавши, що відправник «А» починає отримувати зворотну реакцію до того, як отримувач «В» реагує на саме повідомлення і як обидва починають діяти. У.Шрамм зробив також цінне спостереження, згідно з яким той, хто отримує повідомлення, має вибір: приймати це повідомлення чи відхилити його.

При обміні інформацією відправник та адресат здійснюють свої дії реалізацією кількох взаємозв'язаних етапів, що є складним процесом: кожний з етапів є точкою, в якій суть повідомлення може бути викривлена або повністю втрачена. Ці етапи в теорії менеджменту формулюються так:

- зародження ідеї;
- кодування та вибір каналу;
- передача інформації;
- декодування (переведення символів відправника у думки отримувача).

Отже, при проектуванні та експлуатації комунікаційних систем необхідно враховувати наявність багатьох джерел деформації інформаційних потоків (мова, сприйняття, статус керівника та підлеглого тощо). У теорії передачі інформації це явище називається *шумами*, до яких належить все те, що спотворює суть повідомлення. Менеджери повинні пам'ятати, що шуми присутні завжди, і на кожному етапі процесу обміну інформацією відбувається певне викривлення суті повідомлення. Тому необхідною умовою ефективних комунікацій в організації є забезпечення надійного зворотного зв'язку, адже будь-яка система, в тому числі і комунікаційна, може ефективно функціонувати лише за умови наявності ефективного зворотного зв'язку. При цьому відправник та адресат міняються ролями, і відправник має можливість впевнитися у правильності інтерпретації свого повідомлення.

Ефективна комунікація (тобто така, що приводить до бажаного типу поведінки адресата) має чотири стадії:

1. **Забезпечення уваги адресата** (забезпечення готовності адресата приймати інформацію). Процес комунікації може розірватися вже на першій стадії, якщо відправник не зможе подолати конкуренцію повідомлень, під якою розуміють одночасну дію на адресата кількох джерел інформації.
2. **Забезпечення розуміння суті повідомлення.** Багато комунікацій на цій стадії терплять крах, тому менеджер, використовуючи ка-

нали зворотного зв'язку, повинен переконатися у розумінні підлеглими суті повідомлення.

3. **Визнання.** Цей етап передбачає забезпечення готовності адресата підкорятися (виконати те, що вимагається від нього у зв'язку з отриманим повідомленням).
4. **Дія.** Це останній етап ефективної комунікації. Він передбачає виконання адресатом певних дій на основі повідомлених вимог. Найбільш ефективним засобом реалізації цього етапу є переконання підлеглих у наявності зв'язку між цілями організації та потребами працівників.

### **Канали та засоби комунікацій**

Для менеджера доступними є два типи комунікацій: формальні та неформальні.

**Формальні комунікації** – передбачені організаційною структурою. Схема організаційної структури є ілюстрацією “проходження інформації каналами”. Формальні комунікації поділяються на *вертикальні, горизонтальні та діагональні*.

До **вертикальних комунікацій** належать комунікації зверху вниз і знизу вгору.

Комунікації зверху вниз вирішують п'ять основних завдань:

- ознайомлення працівників з цілями організації для усвідомлення ними важливості виконуваної роботи;
- викладення конкретних інструкцій щодо виконання робіт;
- забезпечення розуміння роботи та її зв'язку з іншими завданнями організації;
- надання інформації про процедури і методи виконання роботи;
- забезпечення підлеглих інформацією зворотного зв'язку про результати діяльності організації.

**Отже,** комунікації зверху вниз допомагають пов'язувати різні рівні організації, координувати їх діяльність. Поряд з тим, комунікації зверху вниз мають певні недоліки:

- створення передумов для формування авторитарної системи;
- значне завантаження підлеглих;
- постійні втрати інформації внаслідок викривлень, помилкової інтерпретації.

Один з методів подолання цих проблем – організація потоків інформації знизу вгору, тобто, налагодження ефективного зворотного зв'язку. Цими каналами передається інформація від підлеглих до ке-

рівників, хоча не всі менеджери приділяють достатньо уваги організації такого типу інформаційних потоків. Результати спеціального дослідження ефективності комунікацій знизу вгору показали, що до керівників фірми доходить не більше, як 10% інформації, надісланої їм робітниками.

**Горизонтальні комунікації** здійснюються між особами, які знаходяться на одному рівні ієрархії. Такий обмін інформацією забезпечує координацію діяльності (наприклад, між віце-президентами з маркетингу, фінансів, виробництва). Як показують дослідження, ефективність горизонтальних комунікацій досягає 90% і пояснюється значним рівнем розуміння працівниками характеру роботи своїх колег і проблем, що виникають при функціонуванні суміжних підрозділів.

**Діагональні комунікації** здійснюються між особами, які перебувають на різних рівнях ієрархії (наприклад, між лінійними та штабними підрозділами, коли штабні служби керують виконанням певних функцій). Такі комунікації характерні також для зв'язків між лінійними підрозділами, якщо один з них є головним з певної функції.

**Неформальні комунікації** – не передбачені організаційною структурою. Практика свідчить, що значна частина комунікацій здійснюється неформально, за допомогою незапланованих керівництвом способів. У теорії та практиці менеджменту зарубіжних країн часто використовується термін “*grape-vine*” – система розповсюдження чуток, неофіційних даних. Особливо слід підкреслити, що неформальними каналами комунікацій передається значна частина достовірної інформації. Неформальна інформація буває досить корисною для доповнення інформації, отриманої через формальні канали комунікації. Ця інформація є цінною для керівника, однак не можна допускати, щоб система розповсюдження чуток виступала заміном формальних каналів комунікації. Кожен працівник апарату управління повинен пам'ятати, що він теж частково бере участь у розповсюдженні чуток (наприклад, мовчання у відповідь на запитання підлеглого – це теж реакція, яка відповідно інтерпретується підлеглими).

Неформальні канали, як і формальні, передають інформацію у чотирьох напрямках: *вгору, вниз, горизонтально, по діагоналі*. Особливістю неформального каналу є швидкість виникнення та швидкість зникнення. Крім того, неформальний канал комунікації відрізняється змінюваністю суб'єктів на відміну від формальних каналів.

Для вироблення оптимальних управлінських рішень менеджери повинні використовувати не лише формальні, а й неформальні канали

комунікацій, хоча останні не завжди піддаються впливу та контролю. Слід пам'ятати, що неформальні канали комунікацій – невід'ємна частина організації, і їх необхідно використовувати для досягнення формальних цілей.

Неформальні канали комунікацій мають певну логічну структуру. Курт Девіс, автор відомих робіт з біхевіористики, вказував на типи комунікаційних ланцюгів, що використовуються в неформальних комунікаціях (рис. 3).

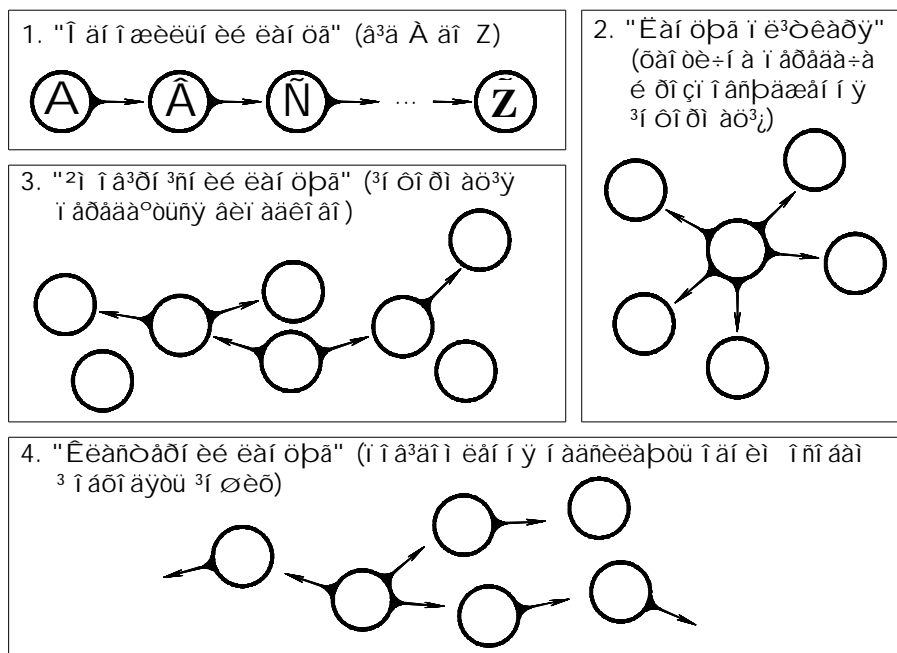


Рис. 3. Типи комунікаційних ланцюгів

Позитивні характеристики системи неформальних комунікацій:

- швидкість передавання інформації;
- потенційна можливість доповнювати формальні канали комунікацій;
- передбачливий характер неформальних комунікацій;
- оперування, як правило, останніми новинами тощо.

У науковій і навчальній літературі відомі й інші підходи до класифікації комунікацій. Так, Л.А.Жданова<sup>1</sup> всю інформацію (офіційну та неофіційну) розподіляє на три групи:

1. комунікації між двома індивідами;

<sup>1</sup> Жданова Л.А. **Организация и управление капиталистической фирмой:** Учебник. – М.: Изд-во УДН, 1987. – С. 71.

2. комунікації між індивідом та групою;
3. комунікації всередині групи.

Далі розподіл здійснюється на відомі вже нам вертикальні та горизонтальні комунікації.

Американські автори Мескон М.Х., Альберт М., Хедоурі Ф.<sup>1</sup> виділяють два великих класи комунікацій з подальшою їх деталізацією:

- комунікації між організацією та її зовнішнім середовищем;
- комунікації між рівнями і підрозділами організації.

Повідомлення найчастіше передаються за допомогою мови, зображень, дій. Найпростішим, найдоступнішим засобом комунікацій є мова, яка реалізує усні та письмові комунікації. Зображення використовуються як доповнення до мовних комунікацій (наприклад, графіки, плакати). Дії підтверджують словесні висновки керівника.

Комунікації поділяються на два великих класи: *письмові* та *усні*.

**Письмові комунікації** виступають у формі планової та звітної документації, пам'ятних записок, доповідей, оголошень, довідників, фірмових газет тощо. Переваги таких комунікацій:

- добре збереження інформації;
- можливість вивчення, багаторазове перечитування інформації;
- ґрунтовність підготовки;
- можливість доведення до багатьох працівників.

Недоліки письмових комунікацій:

- складність поновлення;
- об'ємність інформації (особливо знизу вгору).

**Усні комунікації** – телефонні розмови, публічні виступи, наради, безпосереднє спілкування тощо). Позитивним аспектом таких комунікацій є економія часу, забезпечення глибшого взаєморозуміння.

Менеджер повинен знати переваги та недоліки кожної форми комунікацій, вміти відшукати оптимальні шляхи їх забезпечення та уникати можливих проблем.

Вдосконалення письмових і усних комунікацій можна забезпечити використанням контрольного переліку “П’ять “С” комунікації”, який приводиться Р.Фалмером<sup>1</sup>. Якщо повідомлення високо оцінюється за кожною з таких категорій, то воно успішно перенесе ідеї від відправника до отримувача:

---

<sup>1</sup> Мескон М.Х., Альберт М., Хедоурі Ф. **Основи менеджмента** / Пер. с англ. – М.: Дело, 1999. – С. 166-167.

<sup>1</sup> Фалмер Р. **Энциклопедия современного управления** (в пяти томах). Т.3. Выполнение как функция управления. – М.: ВИПКЭнерго, 1992. – С. 84-88.

- **Ясність** (Clarity). Якщо використати стосовно комунікаційного процесу закон управління, сформульований Мерфі (“Якщо що-небудь може зіпсуватися, то воно зіпсується”), то це буде звучати приблизно так: “Якщо у вашому повідомленні що-небудь може бути неправильно сприйнятим, то воно і буде неправильно сприйняте”. Повідомлення повинно бути настільки однозначним і логічно витриманим, наскільки це можливо.
- **Повнота** (Completeness). У спробах спростити і уявити ситуацію ми можемо потрапити в пастку неповноти.
- **Лаконічність** (Conciseness). Більшість комунікацій удосконалюється, коли кілька добре підібраних слів замінюють багатослівні повідомлення з недбало підібраними словами. У випадку формування довгих послань проблема рідко пов’язана з обсягом теми. Частіше справа у неспроможності комунікатора скласти конкретне повідомлення, яке він хоче передати.
- **Конкретність** (Concreteness). Часто комунікатори вдаються до абстракцій та узагальнень, коли вони не зовсім впевнені в реальностях, конкретних фактах. Абстракція, звичайно, набуває цінності, коли ми маємо справу з абстрактними поняттями, а вибір конкретної термінології залежить від ситуації.
- **Коректність** (Correctness). Вміле використання методів комунікації буде зовсім непотрібним, якщо повідомлення некоректне. Однак некоректні повідомлення не завжди викликані намірами викривити інформацію. Незначні перебільшення, а також необґрунтовані узагальнення та припущення спроможні перерости у великі комунікаційні бар’єри.

“П’ять “С” комунікації” корисні при оцінюванні будь-якого повідомлення і досвідчені менеджери вміло реалізують ці вимоги.

### **Бар’єри комунікацій**

Деформація комунікаційного процесу, викликана різними причинами, може приводити до неадекватних дій адресата. В окремих випадках комунікації розриваються.

До комунікаційних бар’єрів належать:

**1. Конкуренція між повідомленнями.** У ситуаціях, коли на отримувача одночасно діє кілька джерел інформації, адресат надає перевагу тому повідомленню, яке в даний момент є для нього найбільш важливим. Тому відправник інформації повинен пам’ятати про необ-



хідність забезпечення уваги адресата та використовувати найефективніші канали і засоби комунікацій.

**2. Сприйняття повідомлення адресатом.** Сприйняття в теорії комунікації розглядається як погляд індивідуума на реальність. Управлінська практика свідчить, що проблеми комунікації найчастіше пов'язані із сприйняттям. Немає двох однакових людей, які б сприймали речі ідентично. Те, що надсилається відправником, і те, як інформація інтерпретується адресатом, не збігається за окремими позиціями і не повинно збігатися. Відправник повинен досягти розуміння адресатом *суті повідомлення*; з точки зору відправника розуміння повідомлення адресатом повинно бути достатнім. Для деяких менеджерів це значить, що підлеглі повинні “приблизно орієнтуватися”, інші вважають, що вони повинні “діяти так, як би діяв я в даній ситуації”.

При тлумаченні терміну “сприйняття” розглядають *сенсорну (фізичну) та нормативну (інтерпретаційну) реальність*. Коли менеджер і підлеглі обмінюються інформацією про фізичну реальність, між ними, як правило, не виникають комунікаційні проблеми (сторони знають і розуміють, що таке загальновизнані, зрозумілі речі та предмети: книга, зошит, аудиторія тощо). Нормативна реальність – це термін, який використовується, коли значення повідомлення не є таким очевидним, як при фізичній реальності. Цілком зрозуміло, що в міру просування від сенсорної до нормативної реальності інтерпретації стають все більше відносними, і в такій ситуації не існує єдиної правильної відповіді, оскільки кожний адресат по-своєму сприймає одну і ту ж інформацію. На практиці часто маємо ситуації, коли повідомлення, що надсилаються підлеглим менеджерами, сприймаються не так, як передбачалося керівником. Це можна пояснити припущенням менеджера, що повідомлення зрозумілі, хоча дійсність підтверджує зворотнє.

**3. Мова, логіка, абстракція.** Мова є основою для більшості комунікацій. Практика управління підтверджує, що менеджер повинен пристосовувати свої повідомлення до рівня аудиторії, вміло добирати словник, конструкцію своїх повідомлень і пропозицій.

У ситуаціях, де окремі аспекти повідомлення залишаються нерозкритими, виникає проблема абстрагування, яка часто є основою комунікаційних бар'єрів. Формування максимально деталізованих повідомлень, повністю зрозумілих всім без винятку підлеглим, є складним і практично нереальним завданням. Однак при належному

формулюванні повідомлень підлеглі можуть їх інтерпретувати адекватно до намірів менеджера. Однак таке, на перший погляд зрозуміле припущення, не завжди виконується, що підтверджує висновок про різні висновки, зроблені на основі однієї і тієї ж інформації.

*Висновок* – це припущення, зроблене слухачем або читачем. Воно може бути точним або ж навпаки, однак виникає кожного разу, коли повідомлення вимагає інтерпретації фактів: той, хто говорить, припускає, а слухач (адресат) робить свій висновок. Формування висновків з отриманих повідомлень часто є перешкодою для ефективних комунікацій через неправильну інтерпретацію навіть таких повідомлень, які не мають за мету заплутати отримувача інформації.

**4. Статус особи, яка надсилає повідомлення.** *Статус* – це сукупність ознак, які ранжують і співвідносять членів організації. Управлінська практика підтверджує, що статус особи – відправника інформації впливає на сприйняття повідомлення адресатом. Багаторічний досвід діяльності менеджерів різних рівнів свідчить, що особа, яка має вищий статус порівняно з адресатом, оцінюється останнім як така, що заслуговує довіри. З іншого боку, повідомлення осіб з нижчим статусом вважається менш достовірним.

**5. Опір змін.** Практикою доведено, що люди, як правило, чинять опір змін. Персонал організації може різними шляхами протидіяти змін, боячись реорганізації, звільнення (ухилення та відмова від виконання вказівок, свідоме перекручення повідомлення тощо). Менеджери повинні знати, що опір змін неминучий, і завданням кожного керівника є його подолання шляхом пояснення працівникам організації доцільності запланованих змін. Розриви комунікацій посилюються при просуванні інформації (повідомлення) зверху вниз по ієрархії: проблеми комунікацій існують між керівництвом фірми та керівниками середньої ланки, але ще більш серйозні проблеми виникають між керівництвом середньої ланки та робітниками. Тому одна з найбільш поширених рекомендацій менеджерам передбачає завчасність підготовки змін в організації. Чим більша, масштабніша зміна передбачається в організації, тим завчаснішими повинні бути підготовчі дії керівника.

### **Забезпечення ефективних комунікацій**

У спрощеній формі комунікації відбуваються за такою схемою: *ХТОСЬ* здійснює *ЩОСЬ* у напрямі *КОГОСЬ* із *ПЕВНИМ ЕФЕКТОМ*.

Ефективність будь-яких комунікацій залежить від кількох елементів, зокрема:

- того, хто спілкується, або від джерела;
- суті повідомлення, або **повідомлення**;
- того, хто отримує, або **аудиторії**;
- як передається повідомлення, або **каналів і засобів комунікацій**.

*Джерело.* Арістотель вказував, що для успішного спілкування людина повинна володіти здоровим глуздом, справжнім бажанням та істинними моральними якостями. Протягом тривалого часу більшість досліджень у даній сфері була сконцентрована на елементах правдивості, достовірності інформації. Згодом дослідники дійшли висновку, що ефективність того, хто спілкується, залежить від:

- правдивості (достовірності);
- динамізму;
- соціалізації;
- авторитарних рис;
- надійності;
- особистої привабливості.

Окремі дослідження свідчать про залежність ефективності комунікацій від соціального статусу, віку відправника інформації, зовнішнього вигляду, манери спілкування тощо.

*Повідомлення.* При виборі шляхів ефективних комунікацій відправник інформації стикається з рядом проблем:

- **порядком викладу аргументів:** найсильніший аргумент буде останнім (кульмінація) чи першим (антикульмінація)?;
- **першочерговістю** (у двобічному висуненні аргументів Ви будете першим чи останнім?);
- **однобічністю чи двобічністю** (Ви будете захищати лише свою власну позицію чи прислухатиметеся до Вашого опонента і будете спростовувати його аргументи?);
- **спрощеним чи ускладненим викладом висновків** (Ви будете нав'язувати свої висновки співрозмовнику чи дасте можливість йому зробити це самостійно?);
- **особистими якостями** (який спосіб – логічний чи емоційний – Ви оберете, чи будете вдаватися до залякування аудиторії тощо).

*Аудиторія.* Ефективність спілкування суттєво залежить від аудиторії. До чинників ефективності належать:

- рівень підготовленості, здатність зрозуміти повідомлення;
- якості особистості (передусім самоповага, догматизм, авторитаризм);
- загальномотиваційні риси (побоювання і ускладнення тощо).

**Канали комунікацій.** Ефективність будь-якого спілкування залежить від того, **як** воно здійснюється, через який канал. Канадський вчений Маршал МакЛюен вказував, що “засіб є повідомлення”. Найчастіше дослідники зосереджують увагу на мові, яка є вищою формою спілкування. **Вербальний** (словесний) компонент будь-якого людського повідомлення супроводжують як тон і сила голосу (*паравербальний компонент*), так і рухи, жести того, хто надсилає повідомлення, і того, хто його отримує, що є **невербальним** компонентом повідомлення.

Теорія і практика менеджменту виробила багато методів, які можуть бути використані для поліпшення системи комунікацій в організації. Серед них виділяють дві групи: вдосконалення міжособистісних комунікацій і вдосконалення організаційних комунікацій.

Вдосконалити міжособистісні комунікації можна на основі:

- 1. Розуміння потреб і настроїв підлеглих.** Про стан людини та її бажання можна судити по тому, як вона ходить, дивиться або жестикулює. Менеджер повинен розпізнавати ці сигнали та відповідно їх інтерпретувати. Дозволяючи підлеглому вільно висловитися, менеджер забезпечує себе направленим знизу вгору потоком більш точної інформації.
- 2. Вдосконалення персональних стосунків.** Е.Шейн, спеціаліст з психології праці, акцентує увагу на дев'яти позиціях, необхідних для створення цих взаємин: необхідність самоаналізу (самооцінка на основі інформації зворотного зв'язку); здатність розпізнавати та аналізувати цінності інших людей; розвиток у собі культурної та етичної толерантності; активність у вирішенні проблем; гнучкість; вміння вести переговори та долати перешкоди; тактовність у стосунках з людьми; вміння відновлювати стосунки; толерантність.
- 3. Використання зрозумілої мови та повторів.** Незрозуміла термінологія, складні слова можуть вражати підлеглих, залишатися мало зрозумілими. Навпаки, використання зрозумілих слів та елементів повтору підвищує ефективність комунікацій (повідомлення повинно пристосовуватися до рівня аудиторії).

**4. Правильний вибір засобів комунікацій.** Кожний засіб комунікацій має свої переваги, але він буває ефективним лише за відповідних обставин (наприклад, особисті листи використовуються для вираження вдячності, пам'ятні записки – для розповсюдження інформації серед великої кількості працівників).

**5. Забезпечення довіри у підлеглих.** Кожен ефективно працюючий менеджер завойовує довіру у підлеглих і прагне її утримувати. Одним з критеріїв ефективності управління є рівень довіри підлеглих до свого керівництва.

**6. Розвиток вміння слухати.** У попередніх питаннях підкреслювалося, скільки часу менеджер витрачає на комунікації, в тому числі і на отримання усної інформації від підлеглих, рівних за рангом та від керівників.

**7. Забезпечення активності слухача.** Відповідності до теоретичних посилок, виділяються такі групи слухачів: керуючі, оцінюючі, вивчаючі, згладжуючі, активні. Остання група слухачів створює можливість висвітлити суть проблеми на основі зворотного зв'язку та підтримки з боку отримувача інформації.

Вдосконалення організаційних комунікацій можливе шляхом реалізації таких кроків:

**1. Об'єктивна оцінка трудомісткості кожної управлінської функції.** Постійна увага до виявлення реальної трудомісткості управлінських функцій, вилучення зайвих видів робіт, усунення дублювання у роботі споріднених підрозділів створює умови для оптимального розподілу праці та спеціалізації управлінської діяльності.

**2. Вдосконалення інформаційних потоків і діловодства.** Ефективно працюючі менеджери розуміють, що рівень обґрунтованості, оперативності управлінських рішень залежить від досконалості документообігу, раціональної організації справочинства.

**3. Перегляд організаційної структури управління організацією.** Одна з вимог до організаційної структури управління – забезпечити реалізацію стратегічних планів організації. Саме під цим кутом зору слід розглядати процес вдосконалення організаційної структури. Чим простіше та чіткіше побудована структура управління, тим легше персоналу брати участь у реалізації мети фірми.

**4. Застосування сучасних інформаційних технологій.** Використання персональних комп'ютерів, телетайпів, електронної пошти,

інших сучасних інформаційних засобів суттєво впливає на процес формування ефективної комунікаційної мережі.

### **Методи поширення інформації про діяльність організації**

Ефективна діяльність будь-якої організації вимагає поширення інформації про її функціонування та досягнення.

Менеджери, які прагнуть ефективно здійснювати цей комунікаційний процес, повинні відповідно спланувати його, тобто розробити план комунікацій. Для цього необхідно взяти до уваги наступні ситуаційні чинники, що впливають на подальші дії:

- цілі комунікацій;
- аудиторія;
- управлінська ситуація;
- відправник повідомлення.

Вказані чинники визначають подальший вибір засобів комунікацій і змісту самого повідомлення.

1. **Цілі комунікацій.** Найважливішим є перший крок, коли визначаються цілі комунікацій, які необхідні для:

- інформування чи збору інформації;
- впливу на ставлення аудиторії до організації;
- впливу на поведінку аудиторії.

Інформування лише в окремих випадках є єдиною метою. Передбачається, що певним чином воно повинно впливати на зміну поведінки адресата. Наукові дослідження показали, що зміна ставлення часто є необхідною умовою зміни поведінки, тому здійснення впливу на ставлення аудиторії часто є метою комунікації.

2. **Аудиторія.** Аналіз аудиторії включає дослідження її структури та визначення профілю (профілів) аудиторії. Аналіз аудиторії вимагає визначення:

- первинної аудиторії (людей, які приймають рішення або діють, спираючись на факти, що містяться у повідомленні);
- вторинної аудиторії (людей, на яких впливають ці рішення чи дії);
- безпосередньої аудиторії (людей, які безпосередньо скеровують передачу повідомлення).

При виробленні плану (карти, схеми) аудиторії вона відповідно структурується. Крім загальних, стандартних характеристик (вік, стать, освіта, фах) входять ще й такі:

- на додаток до визначення статусу вказується фактична (в тому числі і неформальна) організаційна роль аудиторії (у випадках, коли те, що вона робить, є важливішим від її статусу);
- відомості про те, яким комунікаційним засобам надається перевага (наприклад, одні люди віддають перевагу коротким доповідям, інші – великим, для одних зручніше вживання багатьох технічних термінів, інші ж цього не люблять);
- як аудиторія обізнана з цією проблемою;
- зацікавленість аудиторії до цієї проблеми (іноді зацікавленість швидко згасає, і для її підтримки повідомлення повинно нести в собі інформацію, яка привернула б увагу аудиторії);
- чого аудиторія потребує від цього повідомлення (ширшої інформації, пояснень, критичного розгляду інших варіантів тощо);
- який вплив повідомлення матиме на аудиторію.

3. *Аналіз управлінської ситуації*. Наведемо ряд чинників, які повинні бути у центрі уваги:

- **стиль лідерства** (наприклад, в установі, де діє автократичний стиль керівництва і централізовано приймаються рішення, директор є первинною аудиторією незалежно від того, кому адресоване повідомлення і який його зміст, стиль, тон тощо);
- **політична атмосфера** (наприклад, у високо політизованій ситуації досить важливими є нюанси у словах і тон);
- **організаційний клімат** (наприклад, повідомлення, що надсилається у секретний відділ, потребуватиме більше часу для того, щоб потрапити до адресата, і повинно бути викладене так, щоб задовольнити якомога більшу кількість тих осіб, які будуть його переглядати);
- **організаційний стан** (наприклад, упродовж критичної ситуації здатність організації отримувати та інтерпретувати повідомлення швидко зменшується, тому ми повинні мати підготовлений критичний план комунікацій, який передбачав би процедуру комунікацій і в умовах критичної ситуації);
- **організаційна культура** (наприклад, ступінь офіційності, формалізації організації передбачає відповідний стиль спілкування, який відрізнятиметься, скажімо, в міністерстві оборони та в міністерстві культури).

4. *Відправник повідомлення*. Останній ситуаційний чинник передбачає ідентифікацію особи (організації), від імені кого надсила-

ється повідомлення. Вона повинна проаналізувати свої характеристики для визначення певного, підсвідомо сприйнятного засобу комунікацій, домагаючись власних переваг.

Бюрократи, наприклад, часто віддають перевагу відносно безпечному методу подання письмової доповіді своєму керівнику, який, можливо, хотів би мати усну доповідь і співбесіду для з'ясування окремих позицій. Самоаналіз власної правдивості та її сприйняття аудиторією, а також рівень діагностування проблеми суттєво сприяють відправнику інформації. Численні дослідження показали, що той, до кого аудиторія ставиться з найбільшою довірою, здатен продукувати значно більший ефект щодо зміни громадської думки, аніж той, кого аудиторія сприймає з меншим ступенем довіри.

Перелічені ситуаційні чинники впливають на два інших, а саме – на *вибір засобу передачі повідомлення* та на *створення повідомлення*.

**5. Вибір засобу передачі повідомлення.** Немає правильного чи неправильного шляху для надсилання повідомлення, оскільки він залежить від мети спілкування, аудиторії, того, хто надсилає повідомлення, і від ситуації, проте наукові дослідження та практичний досвід дозволяють акцентувати увагу на таких чинниках:

А. Чинники аудиторії:

- усне спілкування, що передбачає зворотний зв'язок і є засобом, якому надається перевага на нижчих щаблях спілкування в організації;
- досить заклопотаний міністр чи інший керівник часто віддає перевагу усному спілкуванню;
- молоді люди, особливо, коли вони звикли до перегляду відеопрограм, віддають перевагу коротким зоровим повідомленням.

Б. Чинники змісту:

- письмова фінансова, технічна інформація сприймається ефективніше;
- письмові комунікації, з іншого боку, можуть бути більш ризикованими, коли залучаються політичні, правові, адміністративні та інші чинники;
- письмові повідомлення виглядають більш “офіційно”, отже, стає важче змінити їх зміст чи відректися від них тощо.

Практика свідчить, що немає жодного способу, щоб довідатися, який засіб комунікацій спрацює найкраще стосовно певної аудиторії чи для досягнення конкретної мети, але використання одразу кількох засобів дозволяє підвищувати ефективність комунікацій.



**б. Створення повідомлення.** Ключовими елементами, які беруться до уваги при створенні повідомлення, є форма подачі, зміст, розмір, стиль, побудова, тон та рівень деталізації:

- деякі слова викликають певну реакцію аудиторії і можуть провокувати непередбачувану реакцію;
- зміст повідомлення зумовлюється метою спілкування і знаннями про аудиторію та її потребами (необхідно переконатися, що той, хто надсилатиме повідомлення, має досить часу для збору необхідної інформації);
- необхідно прослідкувати за тим, щоб зміст та розмір повідомлення задовольняв аудиторію;
- якщо зміст повідомлення є важким для сприйняття, то стиль викладу повинен бути якомога простішим;
- залежно від ситуації (аудиторії) необхідно вибирати індуктивний чи дедуктивний метод (якщо заклопотаний начальник не любить читати більше двох-трьох сторінок, побудуйте свою доповідь так, щоб суть доповіді і рекомендації були на початку);
- необхідно стежити за тим, щоб забезпечити повідомленню тон, відповідний до конкретної аудиторії;
- фактор часу є досить важливою характеристикою, яку слід брати до уваги (хоча фактор часу не входить безпосередньо до повідомлення, але саме час може бути ключовим елементом успіху, коли повідомлення надсилається чи отримується).

Для досягнення мети комунікації, як вказувалося вище, передусім необхідно завоювати увагу аудиторії. Якщо Ви заволоділи увагою адресата, можна зосередитися на з'ясуванні рівня розуміння і мотивації аудиторії до сприйняття Ваших аргументів:

- завоювання уваги залежить від багатьох чинників: голос, зовнішній вигляд, стиль, а також те, як Ви представили себе, як розпочали дискусію, що нового сказали у доповіді;
- розуміння аудиторією суті повідомлення залежить від структури, яскравості, експресивності повідомлення, наскільки воно співзвучне з прийнятою в цій аудиторії мовою, як будуються підсумовуючі речення тощо;
- сприйняття того, про що йдеться, активізується, коли:
  - а) спростовується існуюча точка зору;
  - б) аудиторія винагороджується за те, що вона обирає нову точку зору;

с) викриваються нераціональні аспекти існуючої точки зору.

Викладена інформація про планування процесу комунікацій може бути застосована до будь-якої ситуації, незалежно від того, чи обговорюється бюджет, чи пропонується нова програма, чи готується промова перед широкою аудиторією тощо.

### **Розвиток технічної бази комунікацій**

Застосування технічних засобів дає можливість підвищити продуктивність праці управлінського персоналу, скоротити час обробки інформації, підвищити ефективність, оперативність та обґрунтованість управлінських рішень, культуру управлінської праці. Технічні засоби дають змогу вирішувати нові складні завдання, які практично неможливо виконати без застосування обчислювальної техніки.

Технічні засоби управління поділяють на три групи: прості пристрої та знаряддя праці, організаційна техніка, обчислювальні машини.

До простих пристроїв і знарядь праці належать канцелярське приладдя, засоби обчислення, а також різні прості пристрої та прилади, що застосовуються для полегшення управлінської праці.

Засоби оргтехніки охоплюють великий перелік пристроїв: засоби складання документів, їх копіювання та розмноження, засоби обробки документів та їх зберігання, пошуку і транспортування, засоби і системи передавання та відтворення даних (засоби управлінського зв'язку), обладнання для службових приміщень.

Обчислювальні машини класифікують за способом дії, призначенням тощо.

Важливим етапом автоматизації управлінської праці є створення автоматизованих робочих місць (АРМ) керівника підприємства та різних категорій спеціалістів. АРМ керівника чи спеціаліста – це робоче місце, обладнане засобами, що забезпечують виконання людиною функцій, які автоматизуються, інших завдань і робіт у взаємодії з ЕОМ. Оснащення такого АРМ охоплює технічні та програмні засоби, інформаційну базу, інструктивно-методичні матеріали, які дають можливість автоматизовано обробляти інформацію на ЕОМ.

Поряд з виконанням організаційно-методичних і контрольних аналітичних функцій, які вимагають професійних знань, спеціаліст на АРМ самостійно вводить в ЕОМ за допомогою клавіатури первинні облікові та інші дані, виправляє помилки в документах, які зберігаються в пам'яті ЕОМ, дає завдання на виконання певних програм,

щоб одержати вихідну інформацію. На АРМ спеціаліст повинен вводити в ЕОМ лише таку первинну інформацію, яку не може доручити вводити іншим працівникам, що не мають професійних знань з комерційної діяльності, планування, бухгалтерського обліку, і в обсягах, що виключають перетворення спеціалістів на технічних працівників. Масові, однотипні, прості облікові операції, які дають змогу застосувати певний програмний контроль, може виконувати на АРМ оператор.

Важливою умовою розробки ефективних АРМ є створення інформаційної бази, яка поєднує в собі якості централізованих баз, пов'язує інтереси і потреби різних функціональних служб (підсистем) і проблемно-орієнтованих підбаз, для зручності вирішення на відповідних АРМ облікових, планових, комерційних та інших завдань. При цьому повинно забезпечуватись одноразове введення в ЕОМ первинної інформації.

1. Проблема ефективних комунікацій – одна з ключових у діяльності менеджерів. Комунікації – це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить прийняті рішення до працівників організації.

Елементи комунікаційного процесу: відправник, повідомлення, канал, отримувач, зворотний зв'язок.

Ефективна комунікація (тобто така, що приводить до бажаного типу поведінки адресата) охоплює чотири стадії: забезпечення уваги адресата, забезпечення розуміння суті повідомлення, визнання, виконання адресатом повідомлених вимог.

2. У процесі виконання своїх функцій менеджер використовує два типи комунікацій: формальні (передбачені організаційною структурою організації) та неформальні (розповсюдження неофіційних даних). Формальні комунікації, в свою чергу, розподіляються на вертикальні, горизонтальні та діагональні).

Комунікації розподіляються на письмові та усні. Менеджер повинен знати переваги та недоліки кожної форми комунікацій, вміти знаходити оптимальні шляхи забезпечення ефективних комунікацій та уникати проблем, пов'язаних з недосконалістю комунікаційного процесу.

3. Побудова ефективної комунікаційної мережі передбачає формування оптимальних інформаційних потоків. Інформація – основа процесу управління, а документ – це засіб закріплення різними спо-

собами на спеціальному матеріалі інформації про факти, події, явища об'єктивної дійсності та розумової діяльності.

Діловодством називається діяльність, пов'язана із створенням документів та організацією роботи з ними в процесі управління. Документообігом називають рух документів між ланками управління з моменту їх отримання або створення до виконання або відсилання. Документообіг складається із сукупності різноспрямованих документальних потоків.

4. Деформація комунікаційного процесу, викликана різними причинами, може призводити до неадекватних дій адресата. До комунікаційних бар'єрів належать: конкуренція між повідомленнями; сприйняття повідомлення адресатом; мова, логіка, абстракції; статус особи, що передає повідомлення; опір персоналу майбутнім організаційним змінам.

5. Ефективність будь-яких комунікацій залежить від ряду чинників: джерела інформації; суті повідомлення; аудиторії (адресата); каналів і засобів передачі інформації.

Теорія та практика менеджменту виробила багато методів, які можуть бути використані для поліпшення системи комунікацій в організації. Так, вдосконалення міжособистісних комунікацій можливе на основі: розуміння потреб та настроїв підлеглих; вдосконалення персональних стосунків; використання зрозумілої мови та повторів; правильного вибору засобів комунікацій; забезпечення довіри у підлеглих; розвитку вміння слухати; забезпечення активності слухача.

Вдосконалення організаційних комунікацій можливе шляхом реалізації таких кроків: об'єктивної оцінки трудомісткості кожної управлінської функції; вдосконалення інформаційних потоків та діловодства; перегляду організаційної структури управління; застосування сучасних інформаційних технологій.

6. Ефективна діяльність будь-якої організації вимагає поширення інформації про її функціонування та досягнення. Здійснення такого комунікаційного процесу передбачає вироблення спеціального плану комунікацій з врахуванням наступних чинників: мета комунікації; аудиторія; управлінська ситуація; відправник повідомлення.

7. Застосування технічних засобів дає можливість суттєво підвищити продуктивність праці управлінського персоналу, скоротити час обробки інформації, підвищити ефективність та обґрунтованість управлінських рішень, культуру управлінської праці.

### **3.4. Інформаційний аспект облікової політики**

Якість ведення обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, розвитку ринкових відносин в Україні, специфіки форм власності та економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, методології та методики, усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління бізнесом, що вимагає розробки облікової політики, яку адміністрація з головним економістом та бухгалтером визначає самостійно. Від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Формування облікової політики на підприємстві є досить трудомістким і відповідальним процесом, оскільки з цим регламентом доведеться працювати не один рік, що вимагає від управлінського персоналу підприємства компетентного підходу до розробки та підтримки на належному рівні облікового процесу. Такий регламент називають “обліковою політикою”.

Політика обліку – це сфера нормалізації обліку через певні правила, стандарти, методологічні норми з метою визначення загальних і докладних принципів функціонування обліку в даній країні або на міжнародному рівні на певний період.

Політику обліку слід розуміти як сферу діяльності державних органів (наприклад. Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України) або інститутів, утворених через державні та міжнародні об'єднання бухгалтерів і спрямовану на нормалізацію або стандартизацію бухгалтерського обліку. Політика обліку впливає з рівня значення норм у правовому регулюванні технології ведення бухгалтерського обліку, які здобули перевагу над звичайними традиційними способами організації та ведення обліку.

Політику системи обліку називають ще сферою діяльності нормалізації, яка знаходиться між практикою і теорією бухгалтерського обліку. Сформульована в такий спосіб сфера політики бухгалтерського обліку має загальний характер і не охоплює всієї облікової політики.

Міжнародний стандарт фінансової звітності „Подання фінансової звітності” передбачає, що політика обліку охоплює принципи, правила, методи, умовні узгодження, процедури, прийняті керівниками підприємств та опрацьовані й відображені в фінансовій звітності. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансо-

вого, стану підприємства та профілю підприємницької діяльності, належить до компетенції керівництва підприємства.

Так як облікова політика обов'язково за чинним законодавством повинна розкриватися у складі фінансової звітності, вона повинна розроблятися кожним підприємством, що зареєстроване у встановленому законодавством порядку.

Формування ринкової економіки, існування різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків українських підприємців та наявність права вибору і його реалізації зумовлюють впровадження в організацію обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, яка визначена переліком методик і облікових процедур, серед яких однак припустимі альтернативні варіанти. Він визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, переліку бухгалтерських рахунків тощо.

Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень.

В Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, що прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року, №996-XIV (змiнами і доповненнями) та у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” записано: „облікова політика – сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності”. Ми вважаємо, що таке визначення „облікової політики” не є точним і повним, адже тут нічого не сказано про способи організації й форми бухгалтерського обліку, а також про наказ, який має визначити облікову політику підприємства.

Професор В.Г. Швець відзначає: „Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів органі-

зації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності”<sup>1</sup>.

На думку Ф.Ф. Бутинця „облікова політика – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на невідзначений термін”<sup>2</sup>.

Пилипів Н. наголошує на тому, що „явище „облікова політика” є одним з прикладів реалізації принципу „управління щодо відхилень”. Усе це справедливо і діє для всіх підприємств, тому в наказі з облікової політики необхідно включати тільки ті питання, рішення яких варіантне відповідно до нормативних документів...”<sup>3</sup>.

Професор Пушкар М.С. виділяє такі аспекти (елементи) облікової політики:

1. Теорія облікової політики, яка включає у себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи. Основним змістом цього розділу є вивчення теоретичних основ бухгалтерського обліку ( предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку в Україні.

2. Методологію обліку, яка складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань.

3. Технологію обліку, яка містить у собі такі елементи:

- план рахунків бухгалтерського обліку;
- форми бухгалтерського обліку;
- послідовність проходження документів та їх обробка;
- організація внутрішнього контролю;

<sup>1</sup> Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. Житомир: ПП „Рута”, 2002. –С.290

<sup>2</sup> Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. –С.120

<sup>3</sup> Пилипів Н. Методологічні аспекти формування облікової політики підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – Вип. 3., С. 161.

- організація складання реєстрів обліку та форм звітності;
- проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

4. організацію бухгалтерського обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, способів ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату<sup>1</sup>.

Отже, проаналізувавши і співставивши різні визначення „облікової політики” ми пропонуємо таке визначення: „Облікова політика – це сукупність принципів, методів, процедур, способів організацій форм бухгалтерського обліку, що добровільно вибрані та використовуються і підприємстві на основі офіційно затвердженого наказу керівника підприємства про облікову політику протягом невизначеного терміну”.

„В наші дні імідж бухгалтера – це імідж освіченої, компетентної людини, зі спеціальністю, що відповідає вимогам суспільства, – зазначив Ф.Ф. Бутинець. – Сучасний бухгалтер – це комунікабельний, здатний до продуктивного ділового спілкування спеціаліст, який розбирається в питаннях, що більшості людей здається „китайською грамотою”, чимось недоступним і недосяжним”<sup>2</sup>.

Отже, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Іншими словами облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Політика – це активна форма діяльності суб'єктів щодо реалізації власного інтересу в конкурентному середовищі. Формування обліко-

---

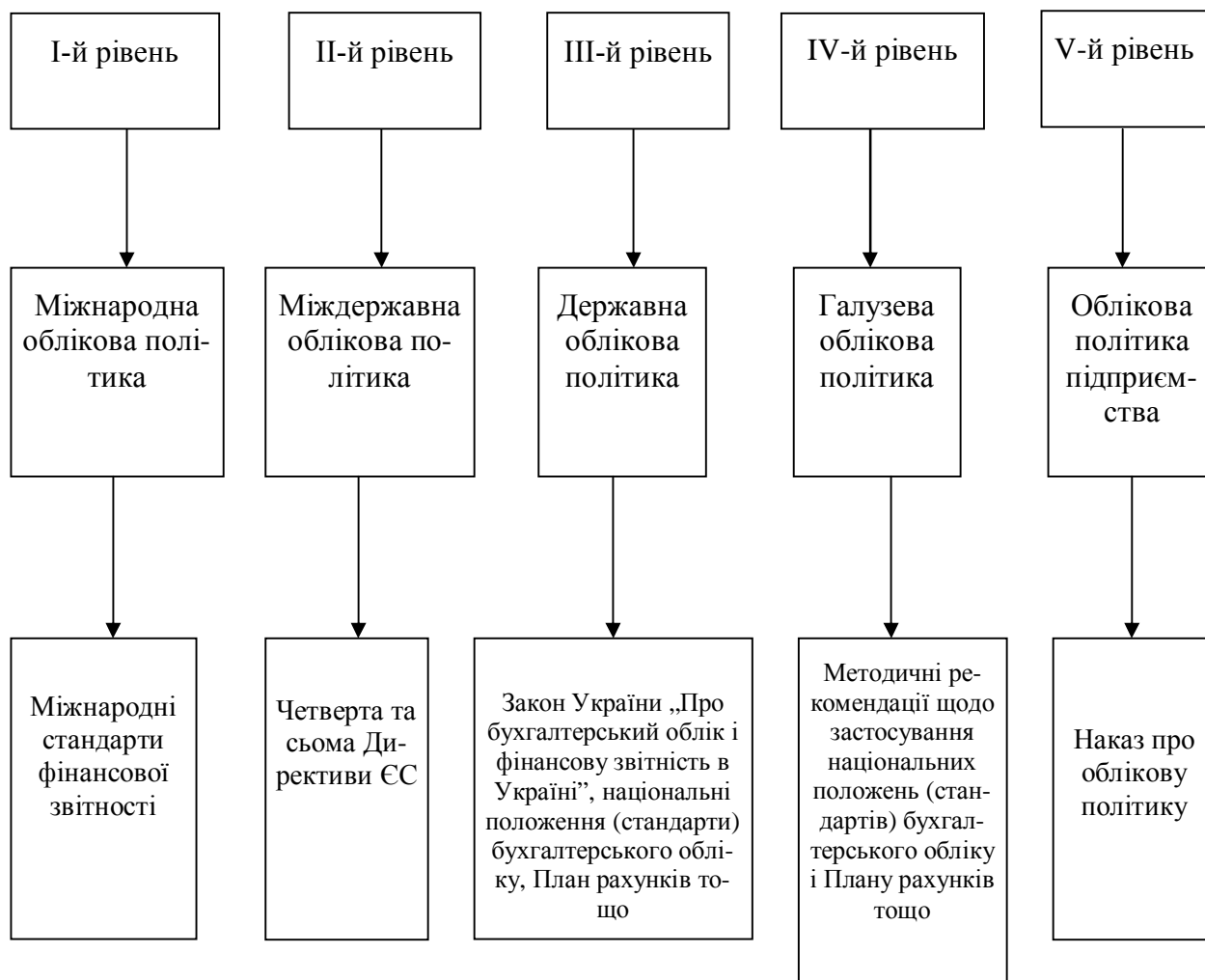
<sup>1</sup> Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. –С. 14-15

<sup>2</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. - ЖІТІ, 2000. –С. 597



вої політики залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації.

Облікову політику формують і здійснюють на кількох рівнях. Однак, в економічній літературі серед економістів не має єдиного підходу щодо кількості рівнів облікової політики. Одна група економістів виділяє два рівні облікової політики: державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики і облікову політику підприємства, інша – три рівні облікової політики: міждержавну, державну (загальнонаціональну) і облікову політику підприємства. Підходи щодо виділення рівнів облікової політики не є цілком повними і вичерпаними, оскільки не враховують рівень міжнародної стандартизації обліку та галузеві особливості. Тому, поряд з міждержавним (регіональним), державним (загальнонаціональним) рівнями облікової політики і облікової політики підприємства, необхідно виділити міжнародний і галузевий рівні облікової політики (рис. 4).



**Рис. 4. Рівні формування та застосування облікової політики**

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила стосовно ведення фінансового обліку визначених Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Міждержавний (регіональний) рівень облікової політики передбачає розробку вимог щодо функціонування фінансового обліку в межах геополітичного об'єднання країн. Наприклад, розробка та прийняття Директив для країн ЄС.

Державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики – це встановлення загальних принципів функціонування фінансового обліку в межах країни через розробку правил, норм та стандартів тощо. Загальні основи ведення обліку регламентують на державному рівні і на основі прийнятих законодавчих актів (законів) та нормативних документів (положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків тощо).

Отже, державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності підприємства в межах країни. Облікова політика на рівні держави враховує загальну економічну ситуацію в країні; рівень розвитку ринкових відносин; ступінь демократизації суспільства; податкову політику; національні особливості; рівень інтеграції економіки країни в європейське та міжнародне економічне співтовариство; юридичне середовище; ступінь взаємодії міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тощо. „Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методах подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються. Тому облікова політика, що встановлюється FASB, SEC та іншими організаціями, передбачає обмежену кількість методологічних альтернатив, які можуть вибрати окремі фірми... При розробці облікової політики в доповнення до результатів теоретичних досліджень необхідно враховувати соціальні, економічні та політичні наслідки рішень, що приймаються”<sup>1</sup>.

Галузева облікова політика – це розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій та ін.) щодо формування облікової політики підприємства, які враховують

---

<sup>1</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 169-170

особливості і специфіку діяльності даної галузі. Вона визначає напрямки формування облікової політики конкретних підприємств. Вважаємо, що галузева облікова політика необхідна, оскільки в державній (загальнонаціональній) обліковій політиці не можливо врахувати особливості усіх галузей економіки країни.

Облікова політика підприємства – це сукупність способів (прийомів) і процедур ведення обліку вибраних підприємством, які відповідають особливостям його діяльності. Облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення фінансового обліку з альтернативно дозволених законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерії підприємства<sup>1</sup>.

Облікова політика на державному рівні має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією фінансового обліку, котра представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу синтетичних і аналітичних рахунків тощо. Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики: якщо в державі централізоване регулювання обліку, то облікова політика підприємства буде відсутня (як у колишньому СРСР)<sup>2</sup>.

Основне призначення облікової політики підприємства полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- забезпеченні формування методики обліку майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності на основі загальноприйнятих його принципів та правил;

---

<sup>1</sup> Пальчук О.В. Облікова політика як інструмент управління обліком // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I.- 2005. – 512 с. – С. 219

<sup>2</sup> Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. –С.302

- забезпеченні надання повної, достовірної та неупередженої інформації менеджменту для здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії подальшого його розвитку в майбутньому;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам про показники фінансової звітності;
- роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- наданні бухгалтерському обліку планомірності та послідовності;
- підвищенні ефективності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Облікова політика охоплює принципи, методи способи та процедури, прийняті на даному підприємстві для складання та подання фінансових звітів. Сутність кожної із складових облікової політики полягає в наступному.

Принципи – це основні, базові положення цієї політики, те, на основі чого будується політика.

При розробці облікової політики необхідно не тільки базуватися на принципах обліку, а й на специфічних принципах облікової політики. Окремі вітчизняні економісти вважають, що при формуванні облікової політики слід дотримуватися таких принципів (табл. 2).

Аналіз наведених в табл. 2 принципів свідчить про те, що деякі з них, такі як безперервності, відносної незмінюваності та ін. є принципами обліку, а такі, як: системності, комплексності, науковості та обґрунтованості, планомірності та динамізму тощо є принципами управління, а не облікової політики.

Методи – це способи вирішення конкретних завдань, які постають перед підприємством при веденні обліку.

Як система прийомів практичного освоєння дійсності, метод бухгалтерського обліку полягає в первинному спостереженні (документування і інвентаризація), вартісному вимірі (оцінка і калькулювання), поточному групуванні (рахунки і подвійний запис), підсумковому узагальненні (баланс і звітність).

На практиці перераховані прийоми можуть бути реалізовані по-різному-залежно від реальної економічної ситуації, умов діяльності конкретної господарської організації, ступеню усвідомлення своїх особливостей (в порівнянні із загальною моделлю), цілей і завдань

управління, рівня розуміння персоналом підприємства процесу управління тощо.

Таблиця 2

**Принципи формування облікової політики підприємства**

Принципи формування облікової політики	Автор				
	Житний П. [17,с.26-27]	Кіндрацька Л.М. [18,с.9]	Петрук О.М. [9,с.312]	Рузмайкіна І.В. [19,с.34]	Сук П. [20,с.3]
1	2	3	4	5	6
Системності	+	-	-	+	-
Комплексності	+	-	-	-	-
Науковості та обґрунтованості	+	-	-	-	-
Ефективності	+	+	+	+	-
Планомірності та динамізму	+	-	-	-	-
Профілактики	+	-	-	-	-
Безперервності	+	-	-	-	-
Селекції	+	-	-	-	-
Сумісності особистих, регіональних і державних інтересів	+	-	-	-	-
Законності	-	+	+	-	+
Достовірності	-	+	-	-	-
Раціональності	-	+	-	-	-
Відносної незмінюваності	-	+	-	-	-
Адекватності	-	-	+	-	+
Єдності	-	-	+	-	+
Гласності	-	-	+	-	-
Актуальності	-	-	-	+	-
Варіантності	-	-	-	+	-
Стабільності	-	-	-	+	-

Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації названих прийомів обираються придатні на даний момент за конкретних умов. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, в резуль-

таті якого формується повна і достовірна картина майнового і фінансового стану підприємства.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, відшкодування вартості майна, що амортизується, організація документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків обліку, системи регістрів обліку, обробки інформації та інші відповідні способи та прийоми.

Процедура – встановлений порядок (технологія) ведення бухгалтерського обліку.

Безпосередню участь при формуванні облікової політики, а також відповідальність за її формування, як правило, беруть на себе директор і головний бухгалтер. Інженерно-технічна, планово-економічна та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників, як собівартість виробленої і реалізованої продукції, класифікації витрат, амортизації тощо, розробляють і вносять свої пропозиції з питань формування облікової політики.

З обліковою політикою підприємства повинні бути ознайомлені:

- керівник підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- бухгалтер підприємства, за участю якого можна грамотно та всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;
- аудитор, оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, з вивчення яких розпочинається процес аудиторської перевірки;
- податковий інспектор, адже від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об'єкту оподаткування.

При формуванні облікової, політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності.

Облікова політика повинна відповідати вимогам повноти, обачності, принципам превалювання сутності над формою, послідовності, безперервності, періодичності та іншим принципам, передбаченим Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Крім зазначених способів формування облікової політики, власник або керівник (уповноважений власником) може створити, якщо це доцільно, спеціальну комісію по розробці облікової політики.

До її функцій має входити:

- аналіз господарської ситуації і законодавства;
- відслідковування змін в системі бухгалтерських стандартів;
- аналіз нових способів ведення обліку з точки зору їх придатності для використання на підприємстві;
- надання пропозицій про встановлення або зміни облікової політики;
- підготовка відповідних розпорядчих документів;
- аналіз виконання обраної облікової політики.

До складу комісії повинні входити спеціалісти не лише бухгалтерської служби, але й інших функціональних підрозділів і служб, в тому числі фінансової, юридичної, відділу внутрішнього аудиту тощо. В разі необхідності можна залучати до розробки облікової політики спеціалізовану організацію (аудиторську, бухгалтерську) або незалежних експертів.

Велике значення для оформлення облікової політики мають проектні матеріали з організації бухгалтерського обліку, серед яких – графіки документообігу, план організації бухгалтерського обліку, робочі проекти автоматизованого ведення обліку, посадові інструкції тощо. Мета їх видання – оформити порядок застосування тих чи інших способів ведення обліку, обраних підприємством; визначити, як технічно повинні використовуватися різні елементи облікової політики.

На практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно. Однак в економічній літературі наводять різні підходи до визначення кількості етапів формування облікової політики. Зокрема, одні автори виділяють три етапи, а саме: формування, розкриття і внесення змін в облікову політику<sup>1</sup>; підготовчий, проміжний (робочий) і заключний<sup>2</sup>; дослідний, розрахунковий і затверджуючий<sup>3</sup>; а інші автори – чотири і більше етапів виконання робіт. (табл. 3; 4; 5).

---

<sup>1</sup> Балакирева Н.М., Гущина И.Э. Учетная политика: Практическое руководство. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. –С.11

<sup>2</sup> Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами // Економіка АПК. – 2005. - № 8. – С. 83

<sup>3</sup> Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. –С.10

Таблиця 3

**Порядок формування раціональної облікової політики<sup>1</sup>**

Назва етапу	Перелік робіт
Організаційний	Визначення мети; створення робочої групи
Підготовчий	Вибір раціональної форми організації обліку та раціональної форми обліку; визначення кількості робочих місць бухгалтерії, обсягу первинної документації, системи управлінського обліку, альтернативних методів обліку
Технологічний	Складання Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; розробка структури облікової служби; складання Типової схеми реєстрації господарських операцій на конкретному робочому місці; складання плану документообороту; визначення системи управлінської звітності та кола користувачів цієї звітності; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та графіка проведення інвентаризацій; проведення розрахунків за кожним альтернативним методом та оцінка отриманих методів обліку
Результативний	Оформлення наказу „Про облікову політику підприємства”; прийняття рішення (затвердження наказу)

Таблиця 4

**Основні етапи розробки облікової політики<sup>2</sup>**

Номер етапу	Характеристика етапу
1	Визначення об'єктів бухгалтерського обліку, по відношенню до яких повинна бути розроблена облікова політика
2	Виявлення, аналіз, оцінка та ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку
3	Вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики
4	Ідентифікація потенційно придатних для застосування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку для кожного об'єкта обліку
5	Вибір способів ведення бухгалтерського обліку, придатних для застосування на підприємстві
6	Оформлення обраної облікової політики

<sup>1</sup> Колос І. Формування раціональної облікової політики підприємства // Вісник податкової служби України. – 2002. - № 47. – С.47

<sup>2</sup> Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – С.76; Уткин Э.А. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: Издательство "Зерцало", 1998. – С.226; Шнейдман Л.З. Учетная политика: формирование и реализация // Бухгалтерский учет. – 1995. - № 9. – С. 7



Етапи формування облікової політики та їх зміст<sup>1</sup>

Назва етапу	Зміст етапу
1	2
Організаційний	Прийняття рішення власником (власниками) щодо створення виконавчого органу, складу суб'єктів управління та формування розпорядчого документа про облікову політику; закріплення функцій, обов'язків і повноважень за фахівцями виконавчого органу; встановлення порядку взаємодії між виконавчим органом і службами, посадовими особами на одному рівні і між рівнями управління і обліку у виробничій системі; визначення служб і посадових осіб, відповідальних за облік, якісне і своєчасне складання та подання фінансової звітності, а також осіб, які мають право підпису первинних документів; встановлення відповідальності за порушення облікової політики підприємства тощо.
Підготовчий	Аналіз засновницьких документів, визначення стадії життєвого циклу бізнесу, основних напрямків господарської діяльності, тактичних та стратегічних цілей підприємства; виділення центрів фінансової відповідальності, фінансового управління; місць виникнення витрат та основних їх видів; визначення об'єктів обліку, вивчення та оцінка стану бухгалтерського обліку цих об'єктів; встановлення предмета облікової політики для конкретних умов підприємства відповідно до сукупності об'єктів обліку (фактів господарської діяльності).
Визначення зовнішніх умов, явищ і процесів, які впливають на розробку облікової політики	Виявлення сукупності чинників зовнішнього середовища, які можуть значно вплинути на господарські процеси та розробку облікової політики (зміни чинних норм та законодавства з господарських відносин та бухгалтерського обліку, тенденції розвитку економіки, політична та соціальна стабільність суспільства тощо).
Формування чинників внутрішнього середовища, які визначають облікову політику	Виявлення сукупності чинників внутрішнього середовища, які безпосередньо впливають на формування облікової політики виробничої системи (стратегія фінансово-господарського розвитку, виробничий потенціал та рівень його використання, інвестиційна політика, зміни в діяльності виробничої системи та галузі тощо).

<sup>1</sup> Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 3. – С. 7

1	2
Вибір елементів облікової політики за об'єктами, визначеними на попередніх етапах	Визначення критеріїв, якісних і кількісних показників, аналіз та оцінка впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на об'єкти обліку; визначення порогу суттєвості щодо окремих чинників і об'єктів обліку та вибір із альтернативних варіантів конкретних способів ведення обліку; відбір потенційно придатних для застосування на підприємстві методів ведення бухгалтерського обліку відповідно до прийнятих чинників; визначення порядку ведення управлінського обліку та видів бюджетів, які застосовуватимуться на підприємстві; встановлення нормативних кількісних і якісних показників, перевірка по кожному об'єкту відповідних облікових показників; вибір форми ведення обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); прийняття робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку.
Інформаційне забезпечення процесу формування облікової політики	Розробка схеми складу та поділу інформації в системі бухгалтерського обліку з виділенням у ній методологічних рівнів обліку відповідно до визначеної структури виробничої системи і характеру відносин між членами виробничого об'єднання; визначення порядку фіксації кількісних і якісних характеристик об'єктів обліку та відхилень від нормативних показників; розробка первинних облікових документів, необхідних для накопичення та узагальнення й технології обробки облікової інформації; визначення порядку комп'ютеризованого ведення бухгалтерського обліку; побудова структури комп'ютерних баз даних; визначення правил документообороту, зберігання документів і облікових реєстрів.
Заключний	Оформлення та затвердження базисного на час діяльності підприємства розпорядчого документа (положення, стандарту підприємства) про облікову політику; встановлення порядку складання розпорядчого документа (наказу) про облікову політику підприємства та її змін на початок нового звітного року; визначення процедур складання та подання річної фінансової звітності; впровадження облікової політики, контроль за її дотриманням, виявлення недоліків та внесення змін до базисного розпорядчого документа.

Аналіз наведених підходів свідчить про те, що вони не повністю розкривають зміст формування облікової політики підприємства. В деяких з них упущені важливі обліково-аналітичні процедури, а саме:

постановка мети та визначення завдань облікової політики; вибір суб'єкта формування облікової політики; розробка елементів (варіантів обліку) за об'єктами облікової політики стосовно яких відсутня законодавча регламентація; дослідження впливу варіантів облікової політики на показники фінансово-господарської діяльності підприємства; порядок розкриття та внесення змін до облікової політики тощо.

Важливою функцією облікової політики є надання менеджерам підприємства повної та достовірної інформації, достатньої для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства.

Положення облікової політики фіксуються в наказі керівника підприємства, що передбачає наступні розділи:

Преамбула (загальні відомості)

1. Організація роботи бухгалтерської служби.
2. Методика бухгалтерського обліку.
3. Організаційно-технічні аспекти організації обліку.

Преамбула. Враховуючи те, що фінансова звітність складається для певного кола користувачів і повинна бути зрозумілою для нього, вона повинна містити вичерпні відомості про підприємство. У зв'язку з цим до наказу про облікову політику підприємства повинна бути включена наступна інформація:

- назва, організаційно-правова форма і місцезнаходження підприємства;
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назва органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство чи назва його материнської компанії;
- середня чисельність персоналу протягом звітного періоду тощо.

Перший розділ присвячений питанню регламентації порядку організації роботи облікового апарату: вказується форма організації бухгалтерського обліку, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо.

В другому розділі наказу „Методика бухгалтерського обліку” визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття, рішень користувачами бухгалтерської звітності.

До них відносять:

- оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції;
- методи амортизації основних засобів;
- методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг;
- варіанти ведення обліку витрат виробництва;
- інші способи, що відповідають вимогам суттєвості.

Третій розділ наказу присвячується організаційно-технічним питанням бухгалтерського обліку.

В ньому визначаються:

- форма ведення бухгалтерського обліку;
- розробка та затвердження робочого плану рахунків;
- розробка систем і форм управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності і контролю;
- затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та реєстрів аналітичного обліку;
- кількість і дати проведення інвентаризацій тощо.

Відповідно до принципу послідовності підприємство повинно постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику.

Дотримуватись єдиної облікової політики мають і групи об'єднаних підприємств, а також ті підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність.

Якщо неможливо застосувати єдину облікову політику, складаючи консолідовану фінансову звітність, це розкривають у Примітках до консолідованої фінансової звітності, що зумовлено необхідністю порівнювати фінансову звітність підприємства для оцінки його фінансового стану, перспектив розвитку та результатів діяльності за певний період. У зв'язку з цим доцільно й для кожного звітного періоду дотримуватись єдиної облікової політики.

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством при формуванні облікової політики, застосовуються з 1-го січня нового року всіма структурними підрозділами (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування.

Оскільки способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися з 1-го січня, то документація,

якою оформлюються зміни в обліковій політиці, повинна підготовлюватися і затверджуватися до цієї дати. Цю роботу доцільно проводити в четвертому кварталі паралельно з підготовкою до складання річного бухгалтерського звіту. В той же час доцільно готувати відповідний розділ приміток до річної фінансової звітності з поясненням облікової політики, прийнятої у звітному році.

Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику до першої публікації бухгалтерської звітності, але не пізніше 90 днів з дня набуття прав юридичної особи (державної реєстрації). Прийнята новоствореним підприємством облікова політика вважається дійсною з дня набуття прав юридичної особи (державної реєстрації).

Підприємство повинно забезпечити незмінність облікової політики протягом всієї господарської діяльності. Зміна облікової політики підприємства може відбуватись у передбачених законодавством випадках.

Змінюється, якщо:

- змінюються статутні умови
- змінюються вимоги органу, який підтверджує П(С)БО
- нові положення облікової політики забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Не змінюються якщо:

- відбуваються події та операції, які відрізняються за змістом від попередніх подій та операцій;
- відбуваються події та операції, які не відбувалися раніше.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита в Примітках до фінансової звітності.

Відображення у фінансовій звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів здійснюється шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

В Німеччині зміни в обліковій політиці, що впливають на поточний дохід, повинні бути юридичне узгоджені з Комерційним кодексом. В Бельгії, Італії та Іспанії прийнята інша практика: всі коригування повинні проходити через рахунок прибутків і збитків за минулий звітний період. Причому облікова практика в цих країнах визнає лише збитки від скоригованих подій, але не доходи. У Франції, наприклад, всі зміни повинні проходити через рахунок Прибутків і зби-

тків за минулий звітний період. Якщо зміни викликані вдосконаленням облікової системи, то всі коригування повинні відноситись до Резервів. Всі події, які не підлягають коригуванню, відповідно до основоположного принципу „діючого підприємства”, повинні бути детально проаналізовані в окремому документі – управлінському звіті. В Росії зміни в обліковій політиці повинні бути пояснені в річній бухгалтерській звітності (пояснювальній записці). Всі виправлення облікових даних як поточного, так і минулого року (після їх затвердження) відображаються у звітності, складеній за звітний період, в якому були виявлені викривлення.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком окремих випадків. Окремими вважаються випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. Тоді облікова політика поширюється лише на події, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

При здійсненні контролю за діяльністю підприємства, особлива увага звертається на послідовність відображення зміни облікової політики в практиці його роботи.

Для цього простежується:

1) правильність визначення суми коригування залишку на початок звітного року внаслідок зміни облікової політики;

2) достовірність перерахунку показників Звіту про власний капітал за попередній звітний період (сума чистого прибутку попереднього періоду перераховується з урахуванням зміни облікової політики. Для цього потрібно:

- внести суми коригування до Звіту про власний капітал за звітний рік;
- здійснити розрахунок показників Звіту про власний капітал з урахуванням скоригованого залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду. Залишок нерозподіленого прибутку на кінець попереднього року дорівнюватиме скоригованому залишку на початок поточного року);

3) правильність перерахунку показників Звіту про фінансові результати за попередні звітні періоди (за поточний період коригування не здійснюється);

4) повнота відображення змісту та причини зміни облікової політики у Примітках до фінансової звітності.

Розкриття змін, внесених в облікову політику організації у звітному році, має велике значення для користувачів бухгалтерської звітності, завдяки чому можна скласти уявлення про те, під дією яких обставин формувався фінансовий стан підприємства, чи не пов'язане покращення (погіршення) тих чи інших показників його діяльності з корективами методики розрахунку цих показників.

Таким чином, узагальнюючи викладене, можна відзначити, що облікова політика є фундаментом облікового процесу на підприємстві і обов'язкова для виконання працівниками апарату управління підприємством.

Формування облікової політики кожним підприємством буде сприяти поліпшенню системи обліку, зміцненню його економіко-правової бази, що в кінцевому підсумку забезпечить належну ефективність прийнятих економічних рішень і господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема.

**Використана література:**

1. Аакер, Дэвид А. Стратегическое рыночное управление: Бизнес-стратегии для успешного менеджмента / Аакер, Дэвид А.; [пер. с англ. С. Жильцов; под общ. ред. Ю. Н. Каптуревского.] – [6-е междунар. изд.] – СПб.: Питер, 2002. – 544 с.
2. Абалкін Л. Экономическая теория на пути к новой парадигме//Вопросы экономики. – 1993. – № 1. – С. 4–14.
3. Андреева Т.Е., Расков В.Е.Создание знаний как условие долгожительства компании// Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2006. – Серия 8. Выпуск 3. – С. – 137 – 148.
4. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; [пер с англ.; под ред. Ю. Н. Каптуревского.] – СПб.: Питер, 1999. – 416 с.
5. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко. – М.: Экономика, 1989. – 519 с. – С.49
6. Армстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами / М. Армстронг; [пер. с англ. Н. В. Гринберг]. – М.: Инфра – М, 2002. – 328 с.
7. Арсеньев Ю.Н. Информационные системы и технологии. Экономика. Управление. Бизнес: Учеб. пособие. / Ю.Н. Арсеньев, С.И. Шелобаев, Т.Ю. Давыдова. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 447 с.
8. Балакирева Н.М., Гущина И.Э. Учетная политика: Практическое руководство. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344с.
9. Башкатова Ю. И. Управленческие решения / Ю. И. Башкатова Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – М., 2003. – 89 с.
10. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 28-31.
11. Боумэн К. Основы стратегического менеджмента / К. Боумэн. [пер. с англ. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколова]. – М.: Юнити. – 1997. – 177 с.



12. Брег С. Настольная книга финансового директора / С. Брег; [пер. с англ.]. – [5-е изд.]. – М.: Альпина Бизнес Букс – М., 2008. – 536 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2007. – 328 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. В 2-х ч.:– Житомир: ЖДТУ, 2004. -С.143.
15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Монографія. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 100 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – ЖІТІ, 2000. – 640с.
17. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник а редакцією Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 528с.
18. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544с.
19. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 736с.
20. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 224с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 756с.
22. Вебер Б. На пути к активному управлению с помощью показателей / Б. Вебер, У. Шэффер // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – № 5 – С. 107–111.
23. Вебер Ю. Организация стратегического и оперативного управления на предприятии / Ю. Вебер, Х. Гельдель, У. Шеффер // Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 2. – С. 105–110.
24. Верига Ю.А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355с.

25. Виханский О. С., Наумов А. И. Менеджмент: учебник / О. С. Виханский, А. И. Наумов. – М.: Экономистъ. – 2005. – 670 с.
26. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. -2006. -№2. – С.3-13.
27. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
28. Голов С. Ф. Обмеження бухгалтерського обліку та шляхи їх подолання / С. Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: Етапи становлення і проблеми розвитку – Львів: видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – № 577. – С.88 – 92.
29. Голов С. Ф. Парадигма конкурентоспроможного обліку / С. Ф. Голов // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 11. – С. 9 – 11.
30. Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №5. – С.42-49
31. Гуцайлюк З.В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006.-№2.- С.14-19
32. Джон Блау, Магазин будущего – Стаття. [Ел.ресурс]– Доступний з: <[http://www.wireless.ru/wireless/wrl\\_obarticle](http://www.wireless.ru/wireless/wrl_obarticle)>.
33. Друкер П. Управление нацеленное на результат / П. Друкер. – М.: Технологическая школа бизнеса, 1992. – 192 с.
34. Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос.-М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – С.150.
35. Євдокимов В.В. Інтеграція підсистем обліку з урахуванням особливостей ринкових умов вітчизняної економіки. / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 182-184.
36. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. – М.: Бизнес-информ, 1997. – 197 с.

37. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10
38. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25-28
39. Журавльова І.В. Теоретичні засади стратегічного моніторингу формування інтелектуального капіталу підприємства// Проблеми науки. – 2007. – №7. – С. 33-38.
40. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. №996 – XIV // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
41. Закон України „Про електронний цифровий підпис” від 22 травня 2003 року, № 852-IV.
42. Закон України „Про електронні документи та електронний документообіг” від 22 травня 2003 року, № 851-IV.
43. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. №334/ 94 ВР зі змінами та доповненнями у редакції Закону України від 22.05.97 р. №283/97 – ВР. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
44. Зацеркляний М.М., Мельников О.Ф., Струков В.М. Основи комп'ютерних технологій для економістів. Навчальний посібник. – К.: ВД „Професіонал”, 2007. – 672 с.
45. Иванов Д. Логистика. Стратегия кооперации. / Д. Иванов. – М.: Вершина. – 2006. – 176 с.
46. Информационные системы и технологии в экономике: Учебник. – 2-е./ Под. Ред. В.И. Лойко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
47. Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К.: Знання – Прес. – 2003. – 349 с.
48. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики. / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2006. – С. 52 – 58.
49. Інноваційна стратегія українських реформ /Гальчинський А.С., Геєць В.М., Кінах А.К., Семиноженко В.П. - К.: Знання України, 2002. – с.297.

50. Інформаційний аналітичний центр досліджень технологій обліку. Навігаційні системи. [Електронний ресурс]. Доступний з: [http://www.iacenter.com.ua/index.php?id\\_page=6&i](http://www.iacenter.com.ua/index.php?id_page=6&i).
51. Кант И. Основы метафизики нравственности. – М.: Мысль, 1999.
52. Карлоф Б. Деловая стратегия: пер. с англ. / Б. Карлоф; [науч. ред. В. А. Приписнов]. – М.: Экономика – 1991. – 239 с.
53. Кельдер Т. Л. Системи обробки економічної інформації, доступний з <http://www.zsu.zp.ua/lab/mathdep/mme/IV/soei/soei11.htm>.
54. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. – К., 2002. – 32 с.
55. Климов С. Интеллектуальные ресурсы общества. –СПб.: ИВЭСЭП: Знание, 2002.-168 с.
56. Козырев А.Н. Интеллектуальный капитал: новая парадигма оценки бизнеса и нематериальных активов. М.: ВНИИЦ, 2001.
57. Колос І. Формування раціональної облікової політики підприємства // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 47. – С.47-54
58. Комарова Ж. Интеллектуальный капитал – основа конкурентноспособности предприятий// Директор. – 2006. – Август. – С. 8-15.
59. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/ А.М. карминский, Н.И. Оленев, А.Г.Примаков, С.Г.Фалько. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
60. Кривоносов Д. Изменения в системе управления предприятием / Д. Кривоносов // Бизнес Путеводитель – [www.bonsk.ru](http://www.bonsk.ru)
61. Легенчук С. Ф. Парадигмальный метод Т. С. Куна в бухгалтерском учете / Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Монография. / Ф. Ф. Бутинец и др. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
62. Лейф Эдвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005.-248 с.
63. Леонтьев Б.Б. Цена капитала. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе. – М.: Издательский центр «Акционер», 2002.-243 с.

64. Липунцов Ю. Управление процессами. Методы управления предприятием с использованием информационных технологий / Ю. Липунцов – М.: ДМК Пресс, Компания АйТи. – 2003. – 224 с.
65. Лозовицький Д. С. Стратегічний облік: теоретичні і методичні аспекти організації / Д. С. Лозовицький // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: матеріали наук.- практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 65 – 75.
66. Матвієнко В.Я. Прогностика. – К.: Українські пропілеї, 2000. – 484 с.
67. Мартынович А. М. Стратегия развития информационной системы управления / А. М. Мартынович, В. И. Бузмаков // Корпоративные системы. – № 1. – 2004. – [www.management.com.ua](http://www.management.com.ua)
68. Матеріали та резолюція Міжнародної науково-практичної конференції «Управлінський облік і конкурентоспроможність бізнесу» // Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. – 2006. – С. 60 – 61.
69. Мильнер Б. Управление знаниями: эволюция и революция в организации. -М: Инфра-М, 2003. -177 с.
70. Михнева С. Интеллектуализация экономики: инновационное производство и человеческий капитал //Иновации. – 2003. – №1.
71. Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Г. Мінцберг; [пер. з англ. К. Сисоєва]. – К.: Видавництво Олексія Капусті підрозділ «Агенції «Стандарт», 2008. – 412 с.
72. Модеров С. Тест на обесценивание гудвилла [Електронний ресурс] // С. Модеров. – Режим доступу: <http://www.at.thelib.ru/business/management>
73. Моссаковський В. Облік нематеріальних активів [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит – 2005.-№7 – С. 8 -17
74. Немцов В.Д., Довгань Л.Є. Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. -К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 559 с.
75. Нонака И., Такеучи Х. Компания- созидатель знания. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 211 с.
76. Олійник А.В., Шацька В.М. Інформаційні системи і технології у фінансових установах: Навчальний посібник. – Львів: „Новий Світ-2000”, 2006. – 436 с.
77. Парсонс Т. О структуре социального действия. – М.: Академический проект, 2000.-С.329-353.

78. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420с.
79. Печчеи А. Человеческие качества. М.: Прогрес, 1980.-С.11-12.
80. Пилипів Н. Методологічні аспекти формування облікової політики підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – Вип. 3., с. 157-161.
81. Положення бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 №163, зі змінами та доповненнями[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://www.search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html)
82. Положення бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 №817 [Електронний ресурс] – Режим доступу: – [http://www.search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://www.search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html)
83. Положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
84. Пономаренко В.С., Бутова Р.К. та інші Інформаційні системи і технології в економіці: Навчальний посібник. – К.: Академія, 2002. – 542 с.
85. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79-85
86. Пушкар М. С. Концепція контролінга / М. С. Пушкар // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: Матеріали наук. – практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 7 – 23.
87. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль.: Карт-бланш. – 2007. – 359 с.
88. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
89. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141с.
90. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152 с.

91. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – С 25.
92. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. – 370 с.
93. Пушкар М. С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
94. Радченко Я. Ю. Знання як стратегічний ресурс сталого економічного розвитку. – Автореф. дис. к.е.н. за спец. 08.01.01 – Економічна теорія. – Харків – 2004
95. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посіб. / К. І. Редченко.; [2-ге вид., доп.]. – Львів: Новий Світ – 2000, Альтаїр – 2003. – 272 с.
96. Редченко К. Революція в учете// [www.cfin.ru/ias/rev\\_in\\_shtml](http://www.cfin.ru/ias/rev_in_shtml).
97. Рузмайкіна І.В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8(51). – С. 32-38
98. Сокур С. Как строить систему управления: прагматичный подход / Сокур. С., Коваленко О. // Корпоративные системы. – № 1. – 2005. – С. 5 – 9.
99. Савельев А.А. Учет гудвилла в соответствии с новыми стандартами МСФО и US GAAP[Електронний ресурс]// А.А.Савельев. - <http://www.cfin.ru/ias/manacc/repo.shtml>
100. Сакайя Т. Стоимость, создаваемая знаниями, или история будущего/ Новая индустриальная волна на Западе: Антологія/Под ред.. В.Л.Иноземцева.М.: Академія, 1999.-451 с
101. Самсонов В. Как оценить гудвил. [Електронний ресурс]// <http://www.fd.ru/article/7327.html>
102. Селезнев Е.Н. Оценка эффективности использования интеллектуального капитала// Финансовый менеджмент. – 2005. -№6.
103. Семанюк В. З. Інформаційні системи управління й контролінг / В. З. Семанюк, В. Б. Шпак // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: матеріали наук.-практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). / Тернопіль: Екон. думка, 2008. – С. 106 – 111.

104. 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.
105. Системы GPS слежения и мониторинга транспорта. – Доступний з: <<http://www.goldeneyerussia.ru/services>>.
106. Ситник В. Ф. Основи інформаційних систем: Навч. Посібник. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 420 с.
107. Смирнова Н. К., Фомина А. В. Реализация стратегий компаний от простого к сложному. / Н. К. Смирнова, А. В. Фомина – 113 с. – <http://www.axl-rose.ya.ru>.
108. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
109. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С.227.
110. Соколов В.Я. Бухгалтерский учт: от истоков до наших дней. Уч.пособ. для вузов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
111. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учебн. пособие. – М.: Аналитика – Прес, 2007. – 288с.
112. Сопко В. В. Теоретичні та методологічні основи побудови бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / В. В. Сопко // Аудитор України. – № 11-12 червень 2009. – С. 34 – 37.
113. Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. – 19 с.
114. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 471с.
115. Сук П. Облікова політика підприємства // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №1 (130). – С. 2-4
116. Тоффлер Е. Третя хвиля/ Пер. з англ. – К.:Всесвіт, 2000.-480 с.
117. Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С.9 – 15.



118. Уткин Э.А. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: Издательство "Зерцало", 1998. – 272 с.
119. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учеб. пособие. – М, 1997.
120. Философский словарь. Под ред. М.М. Розенталя. Изд. 3-е. – М.: Политиздат, 1972. – 496 с.
121. Хамел Г. Конкуренция за будущее. Создание рынков завтрашнего дня [пер. с англ.] / Г. Хамел, К. Прахалад. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес». – 2002. – 228 с.
122. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ.[Текст]. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
123. Чейз Р. Б., Эквилайн Н. Дж., Якобс Р. Ф. Производственный и операционный менеджмент; [8-е изд.: пер. с англ.]. / Р. Б. Чейз, Н. Дж. Эквилайн, Р. Ф. Якобс. – М. – 2004. – 704 с.
124. Чумаченко М. Г. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики / М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: Матеріали міжнар. міжвуз. наук. – практ. конф. (Тернопіль – Мукачево – 2004) / Тернопіль. – 2004. – С. 5 – 11.
125. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Нав. посібник. – К.: Знання – Прес, 2003. – 444с.
126. Шершньова З.Е., Оборська С.В. Стратегічне управління: Навч. посібник. -К.:КНЕУ. 1999.-241 с.
127. Шнейдман Л.З. Учетная политика: формирование и реализация // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 9. – С. 3-11
128. Эдвинсон Л., Мэлоун М. Интеллектуальный капитал. Определение истинной стоимости компании/ Под. ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Академия. – 1999. – 434 с.
129. Эддоус М. Методы принятия решений / М. Эддоус, Р. Стенфилд; [пер. с англ.; ред. Елисеевой И. И.]. – М.: Банки и биржи, 1994. – 317 с.
130. Экономическая стратегия фирмы: учеб. пособ. / [ред. А. П. Градова]. – [3-е изд.] – СПб.: Спец.-лит., 2000. – 589 с.
131. Яремко І.Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постін-

- дустриальній економіці // Актуальні проблеми економіки. – 2004.- № 12(42).- С 165-174.
- 132.Chandler A. Strategy and Structura. – Boston, 1961.
- 133.Dtaulieu Philip, Williams S. Mitchell, Wright Michael. Intellectual capital disclosure practices in Scandinavia
- 134.Новарх & Partners. Внедрение сбалансированной системы показателей / Новарх & Partners; [пер. с нем.]. – [2-е изд.] – М.: Альпина Бизнес Букс, – 2006. – 478 с.
- 135.Новарх & Partners. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. / Новарх & Partners; [пер. с нем.]. – [2-е изд.]. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2006. – 269 с.
- 136.Kaplan R. S. The Office of Strategy Management / R. S. Kaplan, D. P. Norton // Harvard Business Review. – October – 2005. – 198 p.
- 137.Кай, John: What became of the New Economy? In: National Institute Economic RevirwNo. Juli 177, 2001. – P. 56
- 138.Kotler Ph. Big Business im Internet, in: alpha, 2.9.2000. – S.1.
- 139.Leo Gough Global Finance. – 2002. – Capstone Publishing (a Wiley company) 8 Newtec Place Magdalen Road Oxford OX4 1 RE United Kingdom. – <http://www.capstoneideas.com>.
- 140.Management-Konzepte fur die New Economy/ Hrsg.: R.Berndt. – Berlin, New York, London, Tokio: Springer, 2002. – S.85
- 141.Mintzberg H. The strategic process / H. Mintzberg, J. Quinn, S. Ghoshal. –European Edition, 1995.
- 142.Minzberg H. The Strategy Concept II: Ahothor Look at Why Organizations Need Strategies // California Managment Rev, 1987.
- 143.Minzberg H. The structuring of organizations. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, N–Y., 1979.
- 144.Nils – Goran Olve, Carl – Johan Petri, Jan Roy & Sofie Roy Making Scorecards Actionable balancing strategy and control – John Wiley & Sons Ltd., The Atrium, Southern Gate, Chichester West Sussex PO 198SQ, England. – 2003. – 323 p.
- 145.Porter M. E. Competitive Advantage. / M. E. Porter – N–Y, 1985.
- 146.Porter M. From Competitive Advantage to Corporate Strategy, HBR, May – June, 1987.

147. Rowe A. J. ets. Strategic management: a methodological approach, 4th.ed.
148. Schumpeter, Joseph, A., Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung. Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus, 9. Aufl., Berlin: Duncker und Humblot, 1997.
149. Schwartz P. The art of the long view. – N–Y: Doubleday, 1991.
150. Steiner G. A & Steiner J. F. Business, Government and Society. – N-Y: McGraw-Hall, 1991.
151. Thompson A. A., Strickland A. J. III. Strategic Management: Concept and Cases. 1987 4-th ed. University of Alabama, Business Publication Inc., Plano, Texas.
152. Thompson I. D. Organizations in Action. / I. D. Thompson – N-Y, 1967.
153. William H. Webster, CPA Accounting for Managers. – 2004. – Mc. Graw – Hill Companies. inc. – 238 p.
154. Winston, Albright. Practical Management Science. – 2007. – <http://www.kelley.in.edu/albrightbooks>.

*Наукове видання*

# СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

## МОНОГРАФІЯ

*За редакцією доктора економічних наук  
професора Пушкаря Михайла Семеновича*

### **Авторський колектив:**

Пушкар Михайло Семенович, д.е.н., професор;  
Нападовська Любов Василівна, д.е.н., професор;  
Крупка Ярослав Дмитрович, д.е.н., професор;  
Семанюк Віта Зеновіївна, к.е.н., доцент;  
Романів Ростислав Володимирович, к.е.н., доцент;  
Михайлишин Надія Петрівна, к.е.н., доцент;  
Лозовицький Дмитро Сергійович, к.е.н., доцент;  
Щирба Маркіян Теодорович, к.е.н., доцент;  
Рожелюк Вікторія Миколаївна, к.е.н., доцент;  
Пушкар Роман Михайлович, директор видавництва;  
Моравський Володимир Васильович, аспірант.

Підписано до друку 05.09.2010 р.  
Формат 60x84/16. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюванні.  
Умов.-друк. арк.17,56. Обл.-вид. Арк 18,69.  
Тираж 300 прим.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців: ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавництво ТНЕУ «Економічна думка»  
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua