

Волинський національний університет імені Лесі Українки
Факультет економіки та управління
Кафедра обліку і оподаткування

Мирослава Кулинич

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В
УПРАВЛІННІ**

Конспект лекцій

Луцьк – 2025

УДК 657.1 (072)
К 90

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського
національного університету імені Лесі Українки
(Протокол №2 від 15 жовтня 2025 р.)

Рецензент : Стащук О., завідувачка кафедри фінансів Волинського
національного університету імені Лесі Українки, докторка економічних наук,
професорка

Кулинич М. Б.
К-90 Бухгалтерський облік в управлінні : конспект лекцій. Луцьк :
Волинський національний університет імені Лесі Українки», 2025. 186 с.

У виданні узагальнено і розкрито значимість системи бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела для системи управління суб'єкта господарювання та здійснена орієнтація на дослідження між системами взаємозв'язків та взаємозалежностей.

Для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти, освітньо-професійної програми Облік і оподаткування, спеціальності D1 Облік і оподаткування, галузі знань D Бізнес, адміністрування та право, спеціальності Облік і оподаткування.

УДК 657.1 (072)
© Кулинич М. Б., 2025
© Волинський національний
університет імені Лесі Українки, 2025

ЗМІСТ

Вступ	4
Тема 1. Сутність облікової інформації на стадіях облікового процесу, її якість в управлінні	7
Тема 2. Методологічні основи побудови і розвитку системи бухгалтерського обліку, його предметна сутність для забезпечення потреб управління в умовах звичайної діяльності та надзвичайного стану	34
Тема 3. Цифрові рішення та креативність обліку в забезпеченні інформаційних потреб користувачів облікової інформації	47
Тема 4. Бухгалтерський облік в управлінні вартістю і капіталом суб'єктів господарювання та органів державного сектору	66
Тема 5. Практичні рішення і методика бухгалтерського обліку в управлінні затратами, доходами та фінансовими результатами підприємства	86
Тема 6. Формування фінансової звітності для прийняття управлінських рішень	109
Тема 7. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень і соціальної відповідальності бізнесу	129
Тема 8. Професійна та академічна етика бухгалтера: основа ефективної взаємодії в команді та з партнерами	160
Рекомендована література	184

ВСТУП

Управлінський процес характеризується необхідністю формування та обробки соціально-економічної інформації, яку в рамках вирішення певної управлінської проблеми слід розглядати як інформаційне забезпечення. В контексті вирішення проблематики формування релевантного інформаційного забезпечення системи управління особливу роль відіграє проблема удосконалення процесу функціонування облікової системи підприємства та формування подальших напрямів її розвитку.

Бухгалтерський облік є інформаційною моделлю системи підприємства, яка забезпечує ідентифікацію, обробку, узагальнення та передачу інформації про об'єкти, явища та процеси, пов'язані з його діяльністю, тому облікова система повинна розвиватись лише на основі врахування змін, що відбуваються в соціально-економічному середовищі. Незаперечним залишається той факт, що розвиток теоретичних, методологічних та організаційних основ системи бухгалтерського обліку базується на застосовуваних або ж затребуваних інформаційних конструкціях, які є окремим елементом сучасних економічних теорій та теорій управління.

На сучасному етапі розвитку економіки нагальними є вирішення проблем адаптації системи бухгалтерського обліку до потреб управління, а саме, до вирішення управлінських завдань в сферах ціноутворення, управління витратами, вартістю суб'єкта господарювання, його ризиками, соціальними та екологічними аспектами господарської діяльності. Крім цього, важливим напрямом удосконалення бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки управління є узгодження процедур обробки облікових даних та підготовки облікової інформації, що узагальнюється в бухгалтерській звітності, із методичними підходами до стратегічного управління на основі збалансованої системи показників.

Основними завданнями вивчення ОК Бухгалтерський облік в управлінні є вивчення принципів і системи бухгалтерського обліку у умовах конкретного господарюючого суб'єкта, органів держсектору, ефективності використання облікової інформації при прийнятті управлінських рішень.

Після вивчення ОК здобувач освіти повинен вміти:

- класифікувати облікову інформацію, будувати систему бухгалтерського обліку для потреб управління,
- оцінювати інформаційні потреби користувачів в управлінні, якість облікової інформації, системи бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності;
- організовувати формування облікової інформації за стадіями облікового процесу, управляти якістю бухгалтерського обліку.
- досліджувати предметну сутність бухгалтерського обліку та його

методологічні основи в умовах забезпечення потреб менеджменту

- впроваджувати цифрові рішення та креативність у систему бухгалтерського обліку з метою забезпечення потреб управління; формувати думку та професійне судження про побудову та трансформацію системи бухгалтерського обліку для потреб управління;

- застосовувати техніки та методики надання облікової інформації для сучасних та потенційних потреб управління підприємством;

- використовувати облікову інформацію в управлінні вартістю і капіталом суб'єктів господарювання та органів держсектору;

- розробляти практичні рішення і альтернативні варіанти обліку витрат господарюючого суб'єкта;

- провадити облік доходів і фінансових результатів з подальшою оцінкою ефективності діяльності;

- здійснювати підготовку бухгалтерської звітності враховуючи інформаційні потреби управління; визначати існуючі та потенційні інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством; консультувати управлінський персонал підприємства щодо облікової інформації, наданої в бухгалтерських звітах та розробляти форми управлінської бухгалтерської звітності;

- використовувати облікову інформацію в управлінні для прийняття екологічних рішень та в умовах дотримання соціальної відповідальності бізнесу;

- дотримуватися професійної та академічної етики бухгалтера, аудитора, податківця: як основи ефективної взаємодії в команді та з партнерами.

При вивченні дисципліни Бухгалтерський облік в управлінні підприємством відповідно до освітньої програми здобувач освіти набуває таких компетентностей:

Загальні компетентності:

ЗК05. Здатність генерувати нові ідеї (креативність) (Тема 3).

ЗК06. Здатність до пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел (Теми 1, 6).

ЗК11. Здатність оцінювати та забезпечувати якість виконуваних робіт (Теми 4, 5, 7)

Спеціальні компетентності:

СК01. Здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством в цілях підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу. (Теми 1, 4, 5, 6, 7).

СК02. Здатність організовувати обліковий процес та регламентувати діяльність його виконавців у відповідності з вимогами менеджменту підприємства (Теми 1, 3).

СК03. Здатність застосовувати теоретичні, методичні і практичні підходи щодо організації обліку, контролю, планування та оптимізації податкових розрахунків (Тема 2).

СК08. Здатність виконувати адміністративно-управлінські функції у сфері діяльності суб'єктів господарювання, органів державного сектору (Тема 7).

Програмні результати навчання:

ПР02. Знати теорію, методику і практику формування облікової інформації за стадіями облікового процесу і контролю для сучасних і потенційних потреб управління суб'єктами господарювання з урахуванням професійного судження (Теми 1, 2).

ПР04. Організовувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб'єктів господарювання (Теми 2).

ПР05. Володіти інноваційними технологіями, обґрунтовувати вибір та пояснювати застосування нової методики підготовки і надання облікової інформації для потреб управління суб'єктом господарювання (Теми 3).

ПР06. Визначати інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством, надавати консультації управлінському персоналу суб'єкта господарювання щодо облікової інформації (Теми 1, 3).

ПР07. Розробляти внутрішньофірмові стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб'єктів господарювання (Тема 6).

ПР09. Формувати фінансову звітність за національними та міжнародними стандартами для суб'єктів господарювання на корпоративному рівні, оприлюднювати й використовувати відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень (Тема 6).

ПР10. Збирати, оцінювати та аналізувати фінансові та нефінансові дані для формування релевантної інформації в цілях прийняття управлінських рішень (Теми 1, 4, 5, 6, 7).

ПРН18. Дотримуватися норм професійної та академічної етики, підтримувати врівноважені стосунки з членами колективу (команди), споживачами, контрагентами, контактними аудиторіями. (Тема 8).

Тема 1

Сутність облікової інформації на стадіях облікового процесу, її якість в управлінні

1.1. Сутність та місце обліково-аналітичної інформації в інформаційному забезпеченні процесу управління.

1.2. Стадії облікового процесу та їх зв'язок з прийняттям управлінських рішень.

1.3. Класифікація облікової інформації. Користувачі облікової інформації.

1.4. Якісні характеристики облікової інформації

1.5. Оцінка якості облікової інформації.

1.1. Сутність та місце обліково-аналітичної інформації в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством

Для побудови системи управління бухгалтерський облік слід розглядати як процес ідентифікації релевантної фінансової та нефінансової інформації, її вимірювання та передачу користувачам, що дозволяє їм продукувати обґрунтовані судження і приймати управлінські рішення, раціональні у своїй побудові. *Бухгалтерський облік* – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Дане визначення характеризує сутність та цільові орієнтири бухгалтерського обліку з точки зору процедурного підходу.

Система бухгалтерського обліку функціонує з метою надання користувачам (суб'єктам запиту) необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Дане твердження при дослідженні значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством вимагає розуміння процесу прийняття управлінських рішень та ідентифікації користувачів облікової інформації, їх інформаційних запитів.

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

Управлінське рішення – це вибір однієї з можливих альтернатив впливу на керовану систему, тобто це модель, в якій із певного числа варіантів вибирається кращий. Під управлінським рішенням, також, слід розуміти акт, спрямований на вирішення проблемної ситуації.

Таким чином, управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на керовану систему, яка реалізує вирішення

управлінських завдань щодо досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

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

Процес прийняття управлінських рішень залежить від ряду характеристик, які зумовлюють їх поділ на види (табл. 1.1). Управлінські рішення різняться за складністю завдань, що вирішуються, визначаючи комплекс специфічних дій на кожному етапі процесу прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.1

Класифікація управлінських рішень

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

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

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

Підвищення прибутковості господарської діяльності потребує прийняття низки стратегічних рішень, спрямованих на нарощування обсягів виробництва та реалізації, зменшення і оптимізацію виробничих витрат та витрат діяльності. В свою чергу, рішення про оптимізацію розміру адміністративних витрат через зменшення виплат преміальних адміністративному персоналу є тактичним рішенням у забезпеченні досягнення бажаного результату від прийняття стратегічного рішення.

Процес прийняття традиційних управлінських рішень характеризується простотою, зважаючи на той факт, що подібні рішення вже приймалися в

минулому. Для таких рішень, на відміну від *нетипових управлінських рішень*, усувається потреба у вивченні проблеми, розробці можливих варіантів вирішення управлінського завдання, а також, частково у формуванні інформаційної бази та уточненні поставлених завдань.

Прийняття рішення про залучення банківських кредитів для фінансування поточної господарської діяльності суб'єкта господарювання можна вважати традиційним рішенням, в той час коли отримання додаткових фінансових ресурсів (через прийняття рішення про випуск цінних паперів) є більш нетиповим управлінським рішенням, виходячи з практики функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання.

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

Управлінський персонал найчастіше індивідуально приймає управлінські рішення, які є простими та традиційними, дані рішення не мають глобальних або ж стратегічних ознак (рішення про виплату заробітної плати, вибір постачальника, укладання договору на поставку сировини, відвантаження продукції згідно укладених контрактів тощо). Колективні рішення повинні вирішувати управлінські завдання, які мають вагомості значення для перспективного розвитку суб'єкта господарювання, приймаються робочими групами управлінців, фахівців або ж трудовим колективом (рішення про диверсифікацію виробництва, випуск нових видів продукції, вихід на нові ринки збуту, розподіл прибутку, підвищення іміджу та рівня соціальної відповідальності суб'єкта бізнесу). Прийняття колегіальних рішень входить до повноважень колегіального органу, що, в переважній більшості випадків, задекларовано на законодавчому рівні або ж у форматі внутрішніх розпорядчих документів (рішення наглядової ради про участь акціонерного товариства у промислово-фінансових групах, прийняття рішення про розміщення товариством інших цінних паперів).

Відмітимо, що одне і теж саме управлінське рішення може бути прийняте індивідуально або ж колективно. Індивідуальний спосіб прийняття рішення зменшує витрати часу на даний процес, проте, колективне рішення дає можливість більшою мірою врахувати всі обмеження, ризики та невизначеності, пов'язані з предметом управлінського рішення.

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

Зміна обслуговуючої банківської установи вирішує управлінські завдання щодо отримання суб'єктом господарювання кращих умов поточного кредитного фінансування, зменшує витрати на розрахунково-касове обслуговування тощо (локальне управлінське рішення). Рішення про модернізацію виробничого устаткування вирішує управлінські проблеми щодо підвищення якості продукції, зростання продуктивності праці, мінімізації витрат виробництва (зниження виробничої собівартості), зменшення забруднення навколишнього середовища (глобальне управлінське рішення).

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

Рішення про випуск нового виду продукції може бути документально забезпечене складеним та затвердженим бізнес-планом, наказом про реорганізацію чи реструктуризацію виробничих ділянок суб'єкта господарювання тощо. Управлінське рішення про надання знижки покупцям відносно реалізації продукції за якою минає термін придатності може носити усний характер.

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

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

Рішення про погашення заборгованості перед постачальниками передбачає необхідність з'ясування критичних термінів погашення заборгованості, наявності достатньої кількості грошових коштів на поточних рахунках, тобто дане рішення є формалізованим та рішенням з єдиним критерієм (термін погашення або ж наявність коштів). Управлінське рішення про зміну режиму оподаткування потребує індивідуального підходу,

що свідчить про його неформалізований зміст та оцінку багатьох критеріїв при виборі рішення із множини альтернативних (відповідність господарської діяльності нормативним вимогам для зміни режиму оподаткування, поведінка витрат при зміні режиму, ускладнення (полегшення) облікової ділянки роботи тощо).

Важливою складовою у прийнятті управлінських рішень є формування інформаційної бази про безпосередній об'єкт управління та суміжні об'єкти. Повна та достовірна інформація дозволяє раціональним способом дослідити проблему, обґрунтувати критерії ефективності, розробити можливі варіанти вирішення управлінських завдань тощо. Складність процесу прийняття управлінських рішень полягає у частковій або ж повній відсутності даних про об'єкт управління. В такому випадку управлінські рішення можуть мати ймовірнісний характер та характер невизначеності.

Управлінське рішення про ліквідацію об'єкта основних засобів є визначеним, адже наявна вся необхідна інформація про ступінь його зношеності, відсутність або ж наявність можливості модернізації з метою подальшого його корисного використання. Рішення про збільшення рентабельності окремого виду продукції в наступному звітному періоді є ймовірнісним, виходячи з того, що управлінський персонал на основі внутрішньої облікової інформації виявив резерви зростання, проте не в змозі достовірно оцінити майбутню ринкову кон'юнктуру. Управлінське рішення про випуск нового виду продукції з яким планується вихід на нові ринки збуту є невизначеним рішенням, адже інформаційним забезпеченням процесу його прийняття слугували планові дані та інформація із зовнішнього середовища, які є відносними та умовними.

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

В умовах нестачі грошових коштів для фінансування поточної господарської діяльності прийняття рішення про банківське кредитування матиме короткостроковий характер, на противагу управлінському рішення про реалізацію основних засобів чи виробничих запасів, що не використовуються в господарському обороті задля отримання додаткової грошової виручки.

Сутність управлінських рішень залежить від об'єкта управління, що зумовлює їх поділ за функціональною ознакою: організаційні, економічні, соціальні, екологічні, технічні тощо. Організаційні рішення спрямовані на удосконалення організаційних аспектів функціонування підприємства. Економічні управлінські рішення покликані забезпечити підвищення ефективності виробництва, покращення показників фінансово-господарської

діяльності підприємства, дотримання мети стратегічного розвитку тощо. Соціальні рішення повинні забезпечувати покращення умов праці, підвищення мотивації працівників підприємства, їх матеріального та духовного достатку, формування іміджу підприємства як соціально відповідального суб'єкта бізнесу. Екологічні управлінські рішення спрямовані на забезпечення дотримання екологічних норм виробничої програми підприємства. Технічні рішення – на вдосконалення матеріально-технічної бази і технології виробництва та управління ними.

Рішення про відкриття філій чи представництв суб'єкта господарювання є організаційним управлінським рішенням. Управлінське рішення про залучення додаткових фінансових ресурсів, збільшення обсягів виробництва та реалізації, підвищення продуктивності праці за своїм змістом є економічними. До соціальних рішень можна віднести рішення про преміювання працівників, розподіл та використання частки прибутку на користь трудового колективу, фінансування за рахунок суб'єкта господарювання соціально- культурних проектів, що реалізуються на теренах громади тощо. Управлінські рішення про заміну старого виробничого обладнання новітніми енергозберігаючими зразками забезпечують зменшення викидів забруднюючих речовин, збереження енергії та прикладами екологічних рішень. Рішення про матеріально-технічне переоснащення процесу виробництва є технічними.

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

Підвищення складності господарського процесу на підприємстві зумовлює відповідну багатогранність та багатовекторність управлінського процесу. Управлінському персоналу потрібно приймати значну кількість рішень для досягнення визначених цілей фінансово- господарської діяльності підприємства та виконання управлінських завдань. Дана ситуація вимагає від управлінців всіх рівнів управління достеменного володіння знаннями щодо алгоритму та складових елементів процесу прийняття управлінських рішень.

Одним із показників функціонування системи управління є здатність управлінського персоналу приймати обґрунтовані управлінські рішення. Успішність результатів реалізації управлінських рішень багато в чому залежить від поетапних дій управлінського персоналу в процесі їх прийняття. Незважаючи на вид управлінського рішення, управлінці всіх ланок повинні дотримуватися комплексу дій, спрямованих на чітке визначення цілей рішення,

вивчення досліджуваного питання (проблеми) та підходів до його вирішення, ефективну реалізацію управлінського рішення.

Менеджмент як наука про управління та як практична діяльність характеризується різноманітністю підходів до визначення послідовності управлінських дій в ході прийняття управлінських рішень.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – це базовий елемент на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та наданні різноманітних кількісних та якісних показників інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства відповідно до потреб суб'єкта управління.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень охоплює надходження, рух, обробку, зберігання та передачу масиву інформації в рамках визначених управлінських цілей та завдань, вивчення управлінської проблеми, розгляду варіантів її вирішення, прийняття та доведення управлінського рішення до виконавців, контролю виконання управлінського рішення.

За змістом інформація поділяється на такі види:

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

Інформацію, що використовується в управлінні, класифікують за різними ознаками (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація інформації, що використовується в управлінні

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

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

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

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

Характерною особливістю облікової інформації є її висока точність. Вона відображає детерміновані події, про які точно відомо, що вони відбулися. Водночас облікова інформація відображає події, що відбулися із запізненням.

Тому якість її визначається тим, наскільки вдається зменшити розрив між строками подій і відображенням їх у системі бухгалтерського обліку.

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

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

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

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

В інших випадках одержана інформація може призвести до прийняття рішення, що змінює положення об'єкта управління в сторону погіршення, тобто зменшує ймовірність досягнення цілі. В такому випадку інформація називається дезінформацією.

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

Стадія процесу прийняття рішення характеризує інформаційне забезпечення з точки зору ступеня обробки, аналізу та оцінки, що вимагає деталізації інформаційного забезпечення управління на наступні складові: інформаційний масив; інформаційне програмне забезпечення; інформаційно-аналітична робота.

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

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

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

Розробка інформаційного забезпечення спрямована на використання технічних засобів управління для постачання необхідної інформації відповідним суб'єктам управління з метою організації: по-перше,

безперервного процесу пошуку, збирання, обробки й зберігання інформації, а також передачі її на різні рівні управління; по-друге, високої надійності та ймовірності інформації відповідно до встановлених вимог щодо збирання та обробки на кожному рівні управління.

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

- 1) якість, достовірність та оперативність отримання направленої інформації;
- 2) процеси передачі інформації (комп'ютерне та програмне забезпечення, наявність мережі Internet, правильна та ефективна схема документообігу тощо);
- 3) посередники інформації, які знаходяться між постачальником та одержувачем інформації;
- 4) знання, досвід та кваліфікація працівників апарату управління;
- 5) зовнішні фактори впливу тощо.

1.2. Стадії облікового процесу та їх зв'язок з прийняттям управлінських рішень

Облікова інформація – важлива складова інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Під обліковою інформацією слід розуміти дані про господарські операції та об'єкти, що отримуються на всіх стадіях облікового процесу в ході їх ідентифікації та обробки.

Структура облікової інформації в управлінні суб'єктом господарювання наведена на рис. 1.2.

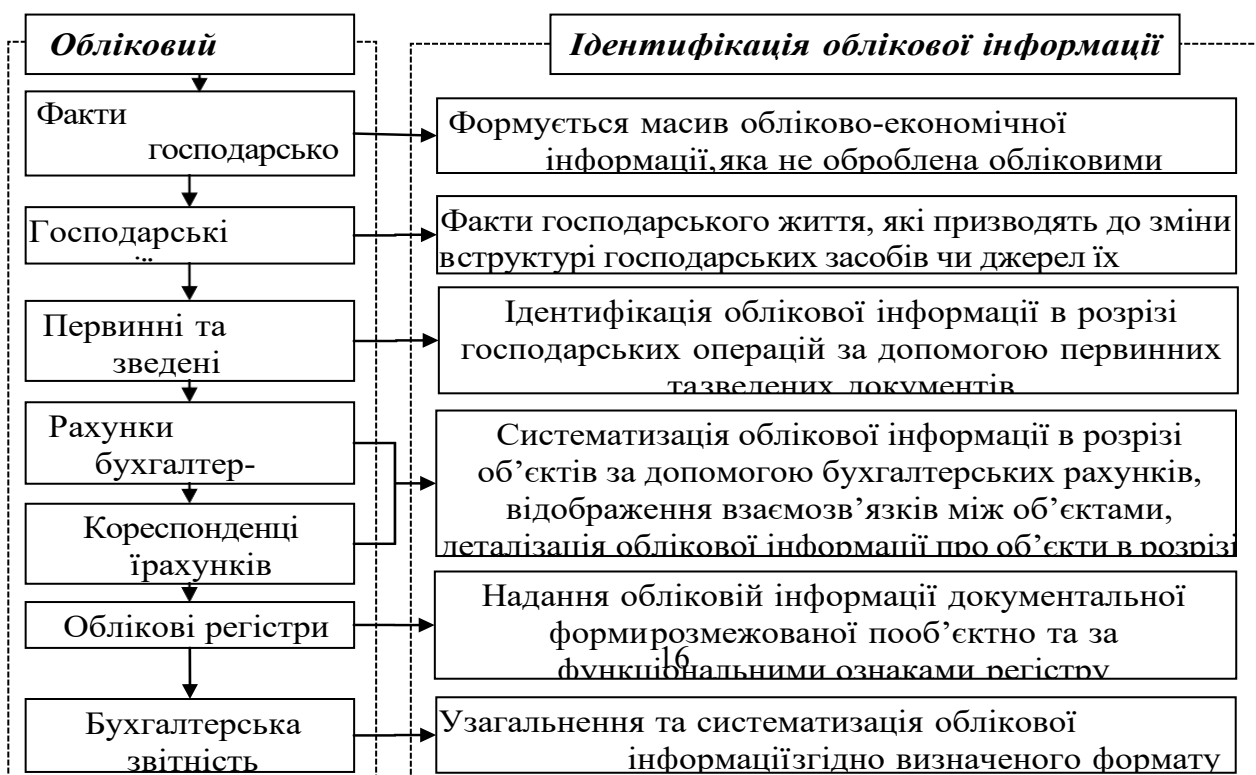


Рис. 1.2. Структура облікової інформації в управлінні суб'єктом господарювання

На етапі облікового процесу економічна інформація, яка необроблена обліковими методами має пряме відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства, проте вона характеризується можливістю потенційної ідентифікації в якості облікової інформації або ж віднесення її до облікової через певний проміжок часу.

Наприклад: укладений договір про отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальника свідчить лише про потенційне збільшення активів та зобов'язань підприємства.

Факти господарського життя, які призвели до змін в структурі господарських засобів або ж джерел їх утворення та є відповідно задокументованими, належать до господарських операцій. Здійснення господарських операцій має документальне підтвердження. В даному випадку первинний документ виступає носієм первинної облікової інформації.

Наприклад: отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальника документально підтверджується накладною (податковою накладною, видатковою накладною, рахунком-фактурою тощо). На основі даних первинних документів складається прибутковий ордер та здійснюється запис в картці складського обліку. Документальне забезпечення даної господарської операції засвідчує збільшення активів та зобов'язань суб'єкта господарювання.

Для управлінського персоналу облікова інформація з первинних документів є цінною в цілях здійснення контролю. Проте, дана інформація характеризує одиничні об'єкти, явища та процеси в господарській діяльності і не відображає всієї сукупності однотипних господарських операцій відносно певного об'єкта чи процесу в межах визначеного проміжку часу.

Систематизація облікової інформації в розрізі об'єктів чи процесів відбувається за допомогою бухгалтерських рахунків та бухгалтерських проведення. За допомогою даних носіїв облікової інформації здійснюється відображення взаємозв'язків між об'єктами, деталізація облікової інформації про об'єкти в розрізі функціональних ознак.

Наприклад: інформація по синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси» за звітний період свідчить про вартісне вираження придбаних (отриманих) виробничих запасів, їх використання за визначеними напрямками та залишок на кінець звітного періоду.

В цілях управління дана інформація є корисною виходячи з можливості отримання даних про зміни функціонування певного об'єкта активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів. Слід відмітити, що інформація з

рахунків бухгалтерського обліку перебуває в загальному масиві даних системи бухгалтерського обліку, тобто вона не ідентифікована відносно інформаційних запитів управлінського персоналу. Крім цього, в переважній більшості випадків, дана інформація має тільки вартісне вираження.

Для управління найбільш релевантною є інформація з облікових реєстрів. Облікова інформація в реєстрах систематизується та узагальнюється пооб'єктно та за функціональними ознаками. За потреби, в умовах застосування комп'ютерних технологій, облікові реєстри можуть систематизувати та узагальнювати облікові дані не тільки у вартісному, але й в натуральному вираженні.

Наприклад: Журнал 3 містить інформацію про придбані (отримані) виробничі запаси в розрізі джерел надходження, а Журнал 5 характеризує напрями використання видів виробничих запасів.

Саме дані облікових реєстрів можуть стати основою у побудові різноманітних форм управлінської бухгалтерської звітності, зміст показників яких відповідає інформаційним запитам управлінського персоналу.

Облікова інформація про об'єкти господарських засобів, джерел їх утворення та про господарські процеси є головним об'єктом облікового процесу. Підсумком здійснення якого є складання звітності суб'єкта господарювання.

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна дозволяти користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Облікова інформація, незважаючи на якому етапі облікового процесу вона формується, при прийнятті управлінських рішень повинна бути релевантною. *Релевантна інформація* – це інформація, яка необхідна для вирішення управлінського завдання. Відповідно, *нерелевантна (іррелевантна) інформація* – непотрібна, стороння або ж похідна інформація. Поділ між цими поняттями є досить умовним: наприклад, в ході вирішення управлінського завдання іррелевантна облікова інформація на даний момент може в подальшому стати релевантною.

Сам термін “релевантність” слід трактувати як відповідність одержуваної інформації бажаній, крім того, інформація повинна бути корисною при використанні її в інформаційному забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень.

Релевантна інформація дозволяє ідентифікувати масив іншої інформації, яка використовується в процесі прийняття управлінських рішень. Це стосується і поняття суттєвості інформації, але суттєвість використовується також в описовому сенсі для визначення того, що взагалі повинно бути або ж необхідне для досягнення певного, ще невизначеного результату. Суттєвість пов’язують також зі значущістю. Незначний масив інформації не забезпечує надійне прогнозування і прийняття обґрунтованих рішень, тобто суттєвість вводить обмеження на інформацію, яка відображається у звітності, в т.ч. управлінській бухгалтерській звітності.

Оскільки релевантна облікова інформація – основа прийняття рішення, природним є бажання домагатися її максимальної точності і відповідності управлінській проблемі (запиту).

Використання релевантної інформації полегшує управлінському персоналу аналіз існуючих альтернатив, вибір варіанта з існуючих альтернатив і дозволяє обґрунтувати свої рішення.

В основі будь-якого визначення релевантної інформації лежить твердження, що це інформація, яка відноситься до конкретного напрямку управлінської діяльності або ж управлінського рішення. Це твердження може бути уточнено в залежності від того, що є об’єктом управлінської діяльності: цілі, розуміння або рішення.

Для складання звітів для керівництва бухгалтер може включати в них тільки релевантну інформацію, звичайно не забуваючи про весь спектр інформаційних запитів конкретного керівника. Такий релевантний підхід, полегшує оцінку варіантів для суб’єкта, який приймає рішення, скорочує час, необхідний для аналізу і вибору кращого варіанту управлінських дій.

Отже, облікова інформація відіграє важливе значення в процесі прийняття управлінських рішень. Її вагомість підвищується за умови, коли облікова інформація повною мірою задовольняє інформаційні запити управлінського персоналу та не є надлишковою, тобто містить в собі всі характеристики релевантної інформації.

1.3. Класифікація облікової інформації. Користувачі облікової інформації

В процесі прийняття управлінських рішень управлінський персонал використовує облікову інформацію, яка характеризується не лише релевантністю, але й рядом інших характеристик, до яких слід віднести: час виникнення, спосіб вираження, вплив на управлінський процес, характер обробки, спосіб узагальнення, рівень відкритості, етап утворення тощо.

Для з'ясування цінності облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень облікові працівники, які здійснюють її підготовку та управлінський персонал, який надає запит на отримання даних, повинні усвідомлювати, яка інформація за змістом показників та за форматом подачі необхідна для вибору найприйнятнішої альтернативи з множини можливих. Тобто дані суб'єкти повинні мати достатні знання щодо класифікації облікової інформації, адже саме класифікація дозволяє краще зрозуміти сутність об'єкта чи явища. Види облікової інформації наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація облікової інформації

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види облікової інформації</i>
За часом виникнення	Ретроспективна, оперативна, перспективна
За моментом виникнення	Первинна, вторинна
За способом вираження	Текстова, таблична, числова, графічна, комбінована
За стабільністю	Змінна (умовно-змінна), постійна (умовно-постійна)
Вплив на процес управління	Активна, пасивна
За економічним змістом	Інформація про господарські засоби, джерела утворення господарських засобів, доходи та витрати, господарські процеси та їх результати
За характером обробки	Систематизована, несистематизована
Інтереси користувачів	Для користувачів з прямим фінансовим інтересом, для користувачів з непрямим фінансовим інтересом, для користувачів без фінансового інтересу
За складом і способом узагальнення	Разова, накопичувальна, зведена
За місцем виникнення	Внутрішня, зовнішня
Рівень відкритості	Відкрита, закрита (конфіденційна)
За етапами утворення	Вхідна, проміжна, вихідна
За способом створення	Інформація створена вручну, інформація сформована в автоматичному режимі

За часом виникнення облікову інформацію можна поділити на ретроспективну, оперативну та перспективну. При прийнятті управлінських рішень використовується найбільший масив даних, який становить ретроспективна облікова інформація. В свою чергу, найбільш релевантною інформацією для обґрунтування управлінських рішень є оперативна та перспективна інформація. До ретроспективних облікових даних відносяться дані про господарські операції, що здійсненні в минулому та узагальнені на звітну дату в облікових регістрах та фінансовій звітності. Масив оперативної інформації становлять дані про факти господарського життя, що мали місце в найближчому минулому. *Перспективна облікова інформація* – це планові (кошторисні) показники, які дозволяють спрогнозувати тенденції функціонування об'єкта чи явища в майбутньому. Саме дана інформація використовується управлінським персоналом для визначення цілей та попередніх результатів від прийняття альтернативних управлінських рішень.

Вагоме значення для раціоналізації процесу підготовки інформаційних даних в рамках забезпечення ними процесу управління має поділ облікової інформації на первинну та вторинну.

Первинна облікова інформація – це сукупність даних про об’єкти та процеси, які надаються управлінському персоналу вперше та характеризують їх опрацювання на початкових етапах облікового процесу. Систематизована та узагальнена облікова інформація, яка частково вже використовувалася при прийнятті управлінських рішень, є вторинною.

За способом вираження облікову інформацію можна ідентифікувати в текстовій, табличній, числовій, графічній або ж комбінованій формах. Найпоширенішою формою подання облікової інформації управлінському персоналу з метою прийняття та обґрунтування управлінських рішень є комбінована. Важливим аспектом у виборі способу вираження облікової інформації повинен бути релевантний підхід (максимум корисної інформації і мінімум надлишкової чи незрозумілої). Такі дії облікових працівників при підготовці управлінської бухгалтерської звітності забезпечать нівелювання додаткових витрат часу на опрацювання управлінцями облікової інформації. В той же час, облікові дані повинні легко читатися та сприйматися, що вимагає вираження їх в таблично- числовій та графічній формах.

Облікова інформація має властивості постійності та змінності. Слід зауважити, що постійність облікових даних, в переважній більшості випадків, характеризується умовністю, тобто постійність зберігається протягом певного терміну (звітного періоду). Управлінському персоналу слід враховувати при прийнятті рішень дані часові характеристики облікової інформації.

Також облікову інформацію поділяють на активну та пасивну відносно впливу на процес управління. Активна облікова інформація характеризується найвищим ступенем релевантності стосовно тих об’єктів, явищ та процесів, які у визначений термін часу перебувають в активній фазі процесу управління. Пасивна облікова інформація – це облікові дані, які в певний момент часу є незатребуваними як джерело інформації при прийнятті управлінських рішень. Це означає, що даного роду облікова інформація виконує другорядні (допоміжні) функції відносно активних облікових даних в управлінському процесі.

Динамізм управлінського процесу може вимагати від облікових працівників настільки оперативної інформації, що зважаючи на брак часу, вони не в змозі задовольнити інформаційні запити управлінців за встановленою формою чи змістом показників. В даному випадку облікова інформація може надаватися у форматі облікових реєстрів та характеризуватися несистематизованістю. Облікові дані, які наведені у форматі, визначеному згідно управлінських інформаційних запитів та взаємопов’язані між собою, з різного роду інтегральними та узагальнюючими показниками є систематизованими.

Облікова інформація повинна задовольняти інформаційні потреби всіх без винятку користувачів. Користувачам з прямим фінансовим інтересом

необхідний найбільший спектр облікових даних, які характеризують фінансово-майновий стан, результативність господарської діяльності тощо. Користувачі з непрямим фінансовим інтересом задовольняються показниками облікової інформації, які узагальнюються у фінансовій звітності. Для користувачів без фінансового інтересу релевантною є інформація із фінансової звітності, а також масив іншої не завжди фінансової інформації.

За складом і способом узагальнення облікову інформацію можна класифікувати на разову, накопичувальну та зведену інформацію. Разова облікова інформація є цінною для управлінського персоналу, так як вона може підтверджувати або ж спростовувати здійснення певного факту господарського життя, дозволяє управлінському персоналу зрозуміти стан окремого об'єкта чи процесу. В більшості випадків разові дані є допоміжним інформаційним ресурсом при прийнятті управлінського рішення. Накопичувальна облікова інформація про об'єкт управління засвідчує певні тенденції у його функціонуванні. Дана інформація є корисною виходячи з того, що управлінський персонал може аналізувати тенденції зміни показника в розрізі встановленого часового лагу, визначати фактори, які впливають на позитивні та негативні тенденції змін. Зведена облікова інформація характеризується власною ретроспективністю, є базовим елементом при необхідності визначення стану об'єкта управління під час прийняття управлінського рішення та при необхідності визначення відхилень фактичного результату від запланованого на контрольній стадії процесу прийняття управлінських рішень.

Облікова інформація є цінним інформаційним ресурсом для прийняття ефективних управлінських рішень не тільки управлінським персоналом самого суб'єкта господарювання, але й зовнішніми користувачами, які по суті справи є його конкурентами. Даний факт вимагає виокремлення масиву облікових даних, що являє собою відкриту для доступу облікову інформацію та конфіденційну інформацію. Облікова інформація відкритого типу – це систематизована та узагальнена інформація про об'єкти та процеси фінансово-господарської діяльності підприємства, тобто фінансова звітність. Конфіденційна облікова інформація – це облікові дані, які мають найчастіше оперативні риси та характеризуються ідентифікацією на початкових етапах облікового процесу на підприємстві.

Отже, облікова інформація є різнобічною за метою створення, взаємозв'язками, послідовністю формування, рівнем відкритості, місцем виникнення тощо. При визначенні виду облікової інформації, надання їй певних характерних рис обліковим працівникам слід ретельно вивчати зміст інформаційних запитів користувачів облікових даних. Користувачі облікової інформації є найрізноманітнішими суб'єктами суспільно-економічного життя, їх інформаційні потреби та право на отримання облікових даних різняться, що вимагає детального дослідження даного питання.

Користувачі облікової інформації – це економічні суб'єкти (юридичні та фізичні особи), споживачі інформації, яка продукується системою бухгалтерського обліку на всіх етапах облікового процесу. Користувачі

облікової інформації використовують її для оцінки альтернатив управлінських рішень в процесі їх прийняття, для підтвердження фінансового стану, оцінки показників інвестиційної, маркетингової, цінової, фінансової політик суб'єкта господарювання, підтвердження майнових та фінансових прав або ж в інших цілях.

Дані економічні суб'єкти відносно суб'єкта господарювання, його організаційної структури та структури власності умовно можна поділити на зовнішніх та внутрішніх користувачів облікової інформації. До *внутрішніх користувачів облікової інформації* відносяться: власники суб'єкта господарювання та вищий управлінський персонал; управлінський персонал окремих видів діяльності (фінансовий, виробничий, маркетинговий, інвестиційний сектор тощо); керівники структурних підрозділів суб'єкта господарювання (центрів відповідальності), працівники підприємства.

До складу *зовнішніх користувачів облікової інформації* слід віднести: 1) контрагентів (дійсні та потенційні інвестори; банківські та інші кредитні установи; постачальники, підрядники та інші кредитори; замовники та покупці); 2) органи державного управління; 3) інших користувачів (профспілкові комітети, громадські організації, благодійні фонди тощо).

Користувачі облікової інформації в ході її оцінки та аналізу виходять з власних інтересів. В даному контексті користувачів можна ідентифікувати за фінансово-майновим інтересом: користувачі з прямим фінансово-майновим інтересом (внутрішні користувачі та контрагенти); користувачі з непрямим фінансово-майновим інтересом (органи державного управління, профспілкові комітети); користувачі без чітко сформованого фінансово-майнового інтересу (громадські організації, суспільство).

Поділ користувачів за фінансово-майновими інтересами є умовним, адже, для прикладу, громадські організації (благодійні фонди) хоча й не мають фінансово-майнових інтересів відносно господарської діяльності підприємства, проте вони зацікавлені в аналізі облікової інформації на зразок визначення ефективності роботи суб'єкта господарювання. Ефективність господарської діяльності підприємства потенційно свідчитиме про можливість фінансування ним соціально- культурних програм громади.

Інформаційні потреби користувачів облікової інформації наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Інформаційні потреби користувачів в облікових даних

<i>Користувачі</i>	<i>Інформаційні потреби</i>
Власники суб'єкта господарювання	Інформація про фінансово-майновий стан та результати фінансово-господарської діяльності
Вищий управлінський персонал	Загальні та аналітичні дані про фінансовий та майновий стан, доходи, витрати та фінансові результати. Обліково-економічні дані, які відображають основні пріоритетні напрями господарської діяльності
Управлінський персонал окремих видів діяльності	Інформація про функціонування підпорядкованого виду та напряму діяльності

Керівники структурних підрозділів суб'єкта господарювання (центрів відповідальності)	Інформація про функціонування підрозділу (центру відповідальності), а саме про ресурсне забезпечення, доходи, витрати та результати функціонування
Працівники підприємства	Інформація про загальний фінансовий стан, виконання засад участі працівників у прибутках підприємства, фінансування соціальних проектів
Інвестори	Інформація про фінансово-майновий стан підприємства, результати фінансово-господарської діяльності, рентабельність
Банківські та інші кредитні установи	Інформація про фінансово-майновий стан підприємства та платоспроможність
Постачальники, підрядники та інші кредитори	
Замовники та покупці	
Державні органи	Дані про своєчасність і повноту сплати податків та зборів; інформація про фінансово-майновий стан підприємства; інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства, що складає систему показників, необхідних для загальнодержавного та регіонального статистичних спостережень; інформація про господарські операції, які характеризують використання державних коштів
Профспілкові комітети	Інформація про фінансово-майновий стан підприємства, прибутковість господарської діяльності, фінансування соціальних проектів
Громадські організації	

Власники використовують аналітичну облікову інформацію та дані, узагальнені у форматі фінансової звітності, для прийняття управлінських рішень щодо оперативного, тактичного та стратегічного розвитку суб'єкта господарювання. З цією метою релевантними є дані про зростання вартості майна, динаміку показників фінансових результатів, зміни у структурі власного та позикового капіталу, а також інформація, що характеризує приховані резерви фінансової стійкості суб'єкта господарювання.

Управлінський персонал всіх рівнів у процесі прийняття управлінських рішень, в межах наданих їм функціональних прав, потребують, в першу чергу, оперативної інформації про стан керованого ними об'єкта, негативні та позитивні тенденції у виконанні поставлених завдань, проміжні та підсумкові результати виконання завдання.

Інформаційні потреби управлінського персоналу є значно ширшими, аніж будь-кого з інших користувачів. Управлінський персонал в ході виконання покладених на них обов'язків використовує аналітичну інформацію відносно функціонування певних об'єктів управління, яка набуває формату управлінської бухгалтерської звітності.

Ряд користувачів облікової інформації потребує достовірної та повної облікової інформації для застосування аналітичних процедур з метою оцінки ліквідності, платоспроможності та рентабельності господарської діяльності

підприємства. Результатом прийнятого на основі наданої облікової інформації рішення може стати підтвердження або ж відмова про співпрацю зі сторони дебіторів та кредиторів, надання кредитних ресурсів підприємству банківськими установами, вкладення в господарську діяльність підприємства додаткових фінансових ресурсів інвесторами. Дана група користувачів в переважній більшості випадків використовує облікову інформацію у форматі показників фінансової звітності.

Зважаючи на важливість їх рішень відносно перспективного розвитку суб'єкта господарювання обліковим працівникам слід уважно підходити до процесу узагальнення облікової інформації у звітності підприємства. В період узагальнення та систематизації облікової інформації слід вживати методологічно дозволені заходи, які впливатимуть на зміни показників, що характеризують зниження (підвищення) платоспроможності або ж рентабельності. Окремим організаційним заходом у роз'ясненні привабливості суб'єкта господарювання як потенційного партнера може стати надання, в комплексі із фінансовою звітністю, ґрунтовно складеної пояснювальної записки до фінансової звітності.

Якщо проаналізувати інформаційні запити органів державного управління, то вони орієнтовані на нормативно встановлені показники податкової, статистичної, спеціальної та іншої звітності, а також на облікову інформацію, що підтверджує формування показників даної звітності.

Профспілковий комітет використовує облікову інформацію, яка у форматі фінансових показників відображає виконання взятих підприємством зобов'язань перед трудовим колективом та слугує інформаційним джерелом при прийнятті рішень щодо вибору позиції в умовах ведення переговорів з питань оплати праці, соціальних гарантій, охорони праці тощо.

Слід відмітити, що наведені групи користувачів облікової інформації мають різний рівень доступу до облікової інформації та претендують на різні масштаби облікових даних, що можуть бути надані їм. Зважаючи на це, таких користувачів доцільно класифікувати за критерієм права на інформацію та масштабом потенційно можливої для отримання інформації на:

1) *користувачів з повним правом на отримання облікової інформації.* До даної групи слід віднести управлінський персонал усіх ланок системи управління підприємства. Саме дані користувачі облікової інформації використовують найбільший масив даних в процесі прийняття рішень щодо забезпечення виконання завдань та цілей поточного та стратегічного функціонування суб'єкта господарювання;

2) *користувачів з обмеженим правом на отримання облікової інформації.* Інформаційні запити даної групи користувачів обмежуються правом даного суб'єкта на здійснення предметно-функціональних дій відносно суб'єкта господарювання, що надає інформацію. Зокрема, органи фіскальної служби аналізують дані податкової звітності, а з метою підтвердження сум податкових зобов'язань мають право на опрацювання спеціального спектру первинної та зведеної документації, яка засвідчує дані суми;

3) користувачі, які використовують облікові дані, що оприлюднюються. До даної групи користувачів облікової інформації варто віднести суб'єктів, які задовольняють власні інформаційні потреби даними, що перебувають в загальному доступі. Головними представниками даної групи користувачів є громадські організації, які за допомогою не тільки облікової, але й нефінансової інформації здійснюють моніторинг впливу діяльності суб'єкта господарювання на благополуччя громади, на навколишнє середовище.

Користувачам облікової інформації необхідно з обережністю ставитися до отриманих даних при прийнятті управлінських рішень. За умови дотримання всіх облікових процедур обліковими працівниками та відсутності наміру викривлення облікових даних, може існувати ймовірність незадоволення інформаційних запитів користувачів. До такої ситуації може призвести методологічна альтернативність у способах визнання та методах оцінки об'єктів і процесів в системі бухгалтерського обліку, що призводить до розбіжностей між обліковим та економічним трактуванням понять та категорій, а отже може викликати побічні ефекти при використанні облікової інформації для управління.

1.4. Якісні характеристики облікової інформації

Облікова інформація є результатом дій облікового персоналу щодо ідентифікації, обробки, узагальнення, систематизації та розкриття даних про фінансово-господарську діяльність підприємства. Під час обробки облікових даних, а саме при визнанні та оцінці об'єктів господарських засобів, джерел їх утворення, витрат, доходів та господарських процесів в системі бухгалтерського обліку можуть застосовуватися різні способи та методи. Дана альтернативність при визнанні та оцінці призводить до ситуації, коли одній й ті ж самі об'єкти та процеси в кінцевому їх значенні при узагальненні та систематизації облікової інформації можуть мати різне вартісне вираження.

Даний факт вимагає від управлінського персоналу дотримуватися певних правил при використанні облікової інформації в якості інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень:

1) піддавати сумнівам отриману для прийняття рішення облікову інформацію на достовірність, виходячи з постулату: «значення даних обліку може мати різне вартісне вираження в залежності від обраних до застосування способів визнання та методів оцінки»;

2) враховувати парадокси облікової інформації в ході використання її в якості інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень;

3) формувати похідний інформаційний масив на основі даних системи бухгалтерського обліку, врахувавши або ж нівелювавши вплив методології обліку на інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

До парадоксів облікової інформації та бухгалтерської звітності слід віднести:

1) прибуток є, а грошових коштів немає;

- 2) грошові кошти є, а прибутку немає;
- 3) прибуток зріс, а грошових коштів більше не стало;
- 4) вартість майна змінилася (збільшилася), а прибутку немає;
- 5) прибуток змінився, а вартість майна ні;
- 6) отримано реальний збиток, а у фінансовій звітності відображено прибуток;
- 7) одна і та ж сума може розглядатися або як дохід, або як витрати;
- 8) обліковий залишок не дорівнює фактичному;
- 9) сума господарських засобів підприємства не дорівнює їх сукупній вартості.

Виникнення парадоксів бухгалтерської інформації пов'язане з об'єктивними причинами, які необхідно розуміти та приймати до уваги при прийнятті управлінських рішень.

В більшості випадків парадокси облікової інформації виникають через відмінності у трактуванні ряду важливих для управління категорій з економічної та облікової точок зору. Зокрема, такими категоріями є доходи та витрати, через що результативна категорія господарської діяльності – прибуток або ж збиток можуть не характеризувати позитивний чи негативний результат роботи підприємства. В господарській діяльності найчастіше спостерігаються парадокси, пов'язані із наявністю прибутку (табл. 1.4) та відсутністю грошових коштів або ж навпаки.

В першому випадку ситуацію можна пояснити тим, що визнання доходів суб'єкта господарювання не здійснюється по факту отримання грошових коштів за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги (величина доходів зросла, дебіторська заборгованість покупців чи замовників теж, а зростання грошових коштів відтерміноване до моменту погашення заборгованості дебіторами). Ситуація щодо відсутності прибутку, проте наявності грошей простежується у випадках реалізації продукції нижче собівартості, віднесення на витрати звітного періоду сум витрат майбутніх періодів ідентифікованих в минулих звітних періодах, здійснення резервування потенційно можливих витрат, отримання кредитних ресурсів на поворотній основі тощо.

Парадокси, пов'язані з невідповідністю у збільшенні вартості майна суб'єкта господарювання та розміру прибутку зумовлені господарськими операціями щодо отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальників на умовах пролонгації платежів, безкоштовного отримання матеріальних цінностей, проведення переоцінки необоротних матеріальних активів, виникнення заборгованості перед учасниками за нарахованими дивідендами тощо.

Таблиця 1.4

Парадокси прибутку

№ з/п	Парадокси прибутку	Вплив на оцінку ефективності господарювання
-------	--------------------	---

1	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість непогашена, прибуток відсутній	На основі даної ситуації оцінка рівня ефективності господарювання, аналізуючи недоходи підприємства, є недоцільною
	Причина: Продукція з низьким рівнем рентабельності	
2	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість непогашена, прибуток відображено в обліку	Управлінські дії є недостатньо ефективними, що може призвести до додаткових витрат підприємством внаслідок невиконання власних зобов'язань перед внутрішніми та зовнішніми суб'єктами через нестачу грошових коштів
	Причина: відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату	
3	Відсутність грошових коштів за наявності позитивного фінансового результату	Монетарна непідкріпленість прибутку нівелює можливість реалізації управлінських дій, пов'язаних із витрачанням грошових коштів (інноваційна, інвестиційна та інші напрями діяльності)
	Причина: відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату; недотримання фінансової дисципліни, понесення значної частини дійсних витрат, в т.ч. оплата в повному обсязі витрат майбутніх періодів	
4	Підприємство визнається банкрутом за умови його прибутковості	Підприємство припиняє свою діяльність, хоча за фінансовою звітністю його діяльність є прибутковою, що свідчить про недоцільність прийняття рішень заінтересованими особами виключно на основі прибутку
	Причина: за рахунок прибутку синхронізованого з грошовими потоками було здійснено капіталізацію останніх	
5	Наявність грошових коштів за збитку, відображеного в системі бухгалтерського обліку	Неефективна система управління
	Причина: політика демпінгу, визнання витрат з одночасним визнанням кредиторської заборгованості	
6	Один і той же факт господарського життя можна трактувати і як прибуток, і як збиток для бізнес-одиниці	Приріст вартості може не досягатися, що свідчить про спад ефективності підприємства
	Причини: виплата дивідендів, реінвестування суми прибутку	
7	В обліку відображено прибуток за умови фактичного збитку	Свідчить про маніпулятивні дії облікового персоналу щодо Представлення інформації на тому рівні, що очікує суб'єкт запиту
	Причини: застосування облікових процедур з мінімізації витрат, що не є дійсними	

Таким чином, основні узагальнюючі показники господарської діяльності підприємства (прибуток, збиток, вартість майна), які найчастіше носять характер інформаційного обґрунтування при прийнятті управлінських рішень є маніпулятивними за своєю природою формування. В управлінців без належного розуміння особливостей формування облікової інформації складається хибна думка про повну взаємозалежність обліково-економічних категорій «прибуток», «грошові кошти», «вартість майна». При використанні даних

категорій на початкових етапах прийняття управлінських рішень або ж при його обґрунтуванні управлінському персоналу слід виходити з тверджень:

1) величина прибутку не завжди пов'язана з надходженням та вибуттям активів;

2) в будь-якому випадку необхідним є вивчення «розривів» між приростом майна підприємства і величиною прибутку, що характеризує успішність господарської діяльності.

При прийнятті глобальних управлінських рішень управлінському персоналу необхідно враховувати наступний парадокс облікової інформації: “сума господарських засобів підприємства не дорівнює їх сукупній вартості”. При продажу або ж купівлі суб'єкта господарювання сторони встановлюють ціну не на основі вартості майна підприємства, а виходячи з рентабельності фірми. При цьому оцінка продавця заснована, як правило, на рентабельності, що фактично склалася, а оцінка покупця – на показниках потенційної рентабельності. Отже, покупець купує не стільки саме підприємство, скільки його майбутній дохід.

Зважаючи на можливість побічних ефектів при використанні облікової інформації у прийнятті управлінських рішень нагальною необхідністю стало запровадження системи якості облікової інформації, основне призначення якої:

1) внести ясність до облікових процедур (максимально розкривати особливості облікової обробки економічних даних з господарського життя підприємства; інформувати користувачів про вплив обраної методології обліку на релевантні показники);

2) використовувати ті облікові процедури, які, в більшості, задовольняють інформаційні потреби домінантних користувачів облікової інформації.

Реалізація функцій системи регулювання якості облікової інформації забезпечується засобами внутрішнього та зовнішнього регулювання якості облікової інформації.

До засобів внутрішнього регулювання якості облікової інформації слід віднести систему бухгалтерського обліку, систему внутрішнього контролю, внутрішній аудит. Зовнішнє регулювання якості облікової інформації здійснюється за допомогою зовнішнього аудиту або ж державного фінансового контролю.

За допомогою даних засобів можна підвищити якісні характеристики облікової інформації:

- 1) усунення викривлень в обліковій інформації:
 - обчислення показників у відповідності до діючої нормативної бази;
 - експертна оцінка розрахунку облікових показників незалежними експертами;
 - обмеження часового періоду проведення оцінки надійності облікової інформації;
 - незалежний контроль розрахунку обліково-економічних показників;
- 2) покращення впливу облікової інформації на бізнес-процеси:

- задоволення інформаційних потреб інвесторів (показники фінансово-майнового стану);
 - задоволення інформаційних потреб кредиторів (показники ліквідності та платоспроможності);
 - задоволення інформаційних потреб постачальників та підрядників (показники платоспроможності);
 - задоволення інформаційних потреб покупців та замовників (показники фінансової стійкості);
 - задоволення інформаційних потреб органів державного управління (склад та розмір активів, капіталу, зобов'язань; показники фінансового стану та результати господарської діяльності);
 - задоволення інформаційних потреб працівників (показники фінансового стану та платоспроможності, рівня заробітної плати);
 - задоволення інформаційних потреб суспільства (показники зайнятості, екології; соціально-економічний розподіл продуктивних сил; результати господарської діяльності);
- 3) покращання розуміння облікової інформації користувачами:
- наявність розроблених методик розрахунку кожного із показників звітності;
 - кількість альтернативних методів розрахунку показників;
- 4) дотримання єдиної методології розрахунку облікових показників:
- єдність натуральних і вартісних показників;
 - єдність проміжків або ж моментів часу, за які були розраховані порівняні показники;
 - єдність вихідних умов виробництва;
 - єдність методики розрахунку показників та їх структурних елементів (складових частин).

Наведені якісні характеристики облікової інформації повинні забезпечити нівелювання впливу методології обліку на можливість виникнення побічних ефектів при використанні облікових даних у процесі прийняття управлінських рішень. Виконання даного завдання можливе у випадку вибору оптимальних способів визнання та методів оцінки об'єктів обліку із відповідним інформуванням користувачів про головні аспекти облікової політики суб'єкта господарювання. В свою чергу користувачі повинні враховувати вплив облікової політики на показники фінансової та управлінської бухгалтерської звітності в процесі прийняття управлінських рішень.

1.5. Оцінка якості облікової інформації

Важливим напрямком розвитку бізнес-процесів є створення системи регулювання, оцінки і контролю якості облікової інформації, що лежить в основі прийняття управлінських рішень.

Оцінка якості облікової інформації – процес встановлення досяжності системою облікових показників заданого рівня критеріїв.

Питання оцінки якості облікової інформації є недостатньо розробленими. Найбільш комплексний підхід до оцінки якості облікової інформації розробила Є. С. Соколова, яка сформулювала парадигму методології кількісної оцінки якості облікової інформації. До основних положень даної парадигми належать:

- облікова інформація характеризується окремими властивостями, під якими розуміються об'єктивні особливості, що виникають при її створенні та русі;
- якість облікової інформації – це сукупність властивостей, що визначають міру її корисності для користувача: ймовірність спотворення показників, вплив облікової інформації на бізнес-процес, доступність користувачам, єдність методології розрахунку показників за періодами;
- якість облікової інформації представляється у вигляді ієрархічної структури (дерева властивостей) характеристик;
- властивості облікової інформації можуть бути виміряні системою кількісних показників (коефіцієнт спотворення, коефіцієнт впливу, коефіцієнт доступності, коефіцієнт єдності методології);
- встановлення абсолютних значень показників якості облікової інформації може проводитися на основі експертних методів;
- властивість облікової інформації характеризується фактичним значенням показника якості облікової інформації, що визначає ступінь його придатності для використання.

Методологія оцінки якості облікової інформації розробляється виходячи з потреб ринку в обліковій інформації певного рівня, прогнозу розвитку бізнес-процесу та вимог стандартів.

Оцінка якості облікової інформації складається з наступних етапів:

1) *Підготовчий етап*, який полягає в затвердженні програми аналізу діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням інтересів користувачів інформації. Метою даного етапу є підготовка та визначення вихідної інформації для оцінки якості.

2) *Етап формалізованої оцінки якості інформації* – дослідження аналітичних властивостей інформації, які мають кількісну оцінку. Мета даного етапу полягає у здійсненні кількісної оцінки якості облікової інформації, встановлення причин та факторів незадоволення користувачів.

3) *Етап неформалізованої оцінки якості інформації* – вивчення якісних характеристик аналітичності та надійності інформації за допомогою тестової системи. Мета даного етапу – здійснення кількісної оцінки якісних характеристик облікової інформації.

4) *Підсумкова оцінка якості облікової інформації* – визначення рівня якості облікової інформації за встановленою на підприємстві шкалою. Мета даного етапу – визначення шляхів та способів покращення якості облікової інформації в цілому та окремих її характеристик.

Для оцінки якості облікової інформації найбільш ефективними є такі методи: нормативний метод; статистичні методи; експертний метод (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Характеристика методів оцінки якості облікової інформації

<i>Назва методу</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Нормативний метод	Здійснюється за допомогою вивчення використаних для формування облікової інформації обов'язкових для виконання законодавчих та нормативних документів, а також стандартів, що регламентують бухгалтерський облік і порядок формування бухгалтерської (фінансової) звітності. Застосування нормативного методу обумовлює створення документів різного статусу. До кожного документа, незалежно від його рівня висуваються жорсткі вимоги до якості змісту. Тільки в такому випадку можливе застосування даного методу для оцінки контролю якості облікової інформації. Вимоги, які висуваються до документів будь-якого рівня при застосуванні нормативного методу: конкретність, чіткість, простота і точність формулювань; логічна послідовність у викладі інформації; обґрунтованість; інформаційна стабільність; переконлива аргументація
Статистичні методи	Полягає в оцінці якості облікової інформації на основі статистичних даних. Основна перевага статистичних методів – це кількісна визначеність. У теоретичних дослідженнях і практичних методиках статистичні методи досить широко використовуються для оцінки якості продукції. При оцінці якості облікової інформації пропонується використовувати такі статистичні методи, як контрольні листки, контрольні карти, теорія вибірових досліджень
Експертний метод	Застосування експертного методу для оцінки якості облікової інформації пов'язано, насамперед, зі складністю математичного розрахунку показників якості облікової інформації. Основними перевагами використання даного методу є швидкість отримання результатів і можливість оцінювати якість облікової інформації без кількісних показників. Серед недоліків – суб'єктивізм і можливі похибки результатів експертизи, а також істотні витрати на залучення кваліфікованих експертів. Для оцінки якості облікової інформації пропонується використання методу Дельфі, методу рангів (ранжирування), бального методу, методу зіставлень, методу структурування функцій якості

Для досягнення ефективної системи оцінки якості облікової інформації необхідно:

–по-перше, встановити коло осіб, уповноважених здійснювати заходи, пов'язані з формуванням системи показників якості облікової інформації та визначити їх обов'язки; розробити алгоритм розрахунку комплексного показника якості облікової інформації;

–по-друге, встановити коло осіб, уповноважених здійснювати заходи, пов'язані з формуванням внутрішньої системи контролю якості облікової інформації; розробити програми функціонування елементів системи внутрішнього контролю якості облікової інформації; розробити внутрішньофірмовий стандарт критеріїв оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості облікової інформації; визначити внутрішньофірмовий алгоритм оцінки критеріїв ефективності системи внутрішнього контролю якості облікової інформації; розробити систему документування оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості облікової інформації;

–по-третє, встановити коло осіб, уповноважених здійснювати заходи, пов'язані з організацією заходів зовнішньої системи контролю якості облікової інформації; визначити періодичність і терміни проведення заходів зовнішнього контролю якості облікової інформації; розробити систему документального забезпечення зовнішнього контролю якості облікової інформації;

–по-четверте, встановити коло осіб, уповноважених здійснювати заходи, пов'язані з моніторингом ефективності системи контролю якості облікової інформації; розробити програми перевірки і визначення ефективності контролю якості облікової інформації; визначити періодичність і терміни проведення заходів з моніторингу; організувати і провести процедури моніторингу; здійснити документування результатів роботи і доведення їх до відома керівництва; розробити рекомендації за результатами моніторингу; здійснити контроль за діями з виконання виданих рекомендацій.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке «управлінське рішення».
2. За якими ознаками групуються управлінські рішення?
3. Дати характеристику етапів процесу прийняття управлінських рішень.
4. За якими критеріями оцінюється інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень?
5. Охарактеризувати складові інформаційного забезпечення процесу управління.
6. Що таке облікова інформація?
7. Дати характеристику облікової інформації на етапах облікового процесу.
8. За якими ознаками класифікується облікова інформація?
9. Хто є користувачами облікової інформації?
10. Яка природа виникнення обмежень у використанні облікової

інформації при прийнятті управлінських рішень?

11. Характеристика методів оцінки якості інформації.

12. Етапи оцінки якості інформації.

Тема 2.

Методологічні основи побудови і розвитку системи бухгалтерського обліку, його предметна сутність для забезпечення потреб управління в умовах звичайної діяльності та надзвичайного стану

2.1. Бухгалтерський облік як функція управління

2.2. Предметна сутність бухгалтерського обліку

2.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської інформації

2.1. Бухгалтерський облік як функція управління

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

Таким чином, *система управління підприємством* – це спосіб взаємодії між управлінським персоналом та виконавцями щодо досягнення поставлених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Реалізація кінцевої мети функціонування підприємства забезпечується ефективною взаємодією керуючої та керованої складових системи управління ним, що забезпечується через виконання нею основоположних функцій управління: планування, організація, мотивація, контроль. На виконання

вказаних функцій у досягненні цілей управління має вагомий вплив система бухгалтерського обліку.

Вплив зовнішнього та внутрішнього соціально-економічного середовища на господарську діяльність підприємства продукує виникнення низки фактів господарського життя, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та реалізації. Багатогранність даних процесів зумовлена необхідністю залучення до господарського обороту фінансових, матеріальних, трудових, інформаційних та інших ресурсів, визначення предмету діяльності, вибору способів виробництва, формування цінової та збутової політики тощо.

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

В цілому, економічна інформаційна система представлена підсистемами (планування, обліку, аналізу та контролю), що обумовлено можливістю виділити сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують відносно незалежні функції, але спрямовані на досягнення загальних цілей першої. Система через підсистеми покликана забезпечувати своєчасною, прогноною, достовірною, доступною, доречною, комплексною та порівняною інформацію.

Бухгалтерський облік як функція управління, активно взаємодіє з іншими функціями, такими як: планування, контроль та аналіз. Елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькулювання, баланс та звітність) слід розглядати в якості інструментів підготовки релевантних даних на всіх етапах прийняття управлінських рішень.

При застосуванні певної моделі управління щодо нарошування обсягів виробництва (реалізації) продукції, товарів, робіт, послуг управлінський персонал використовує узагальнену облікову інформацію про наявні ресурси, можливість їх залучення. Проте, за підсумками оцінки результатів виконання прийнятих рішень, за умови встановлення негативних відхилень та задля контролю, може використовуватися деталізована інформація з первинних документів тощо.

В системі управління підприємством бухгалтерський облік виконує ряд важливих функцій, які дозволяють усувати інформаційні бар'єри між керуючою та керованою системою, а головне раціоналізувати процес прийняття управлінських рішень.

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

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

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

2.2. Предметна сутність бухгалтерського обліку

При визначенні межі, в якій бухгалтерський облік відображає свій предмет, слід виходити з концептуальної сутності ринкових відносин, вимог управління економікою в умовах ринку, та із функціональних завдань, які на нього покладені в системі господарювання, тобто підприємницької діяльності учасника ринку (власника).

Підприємництво, як самостійна ініціатива, систематична: на власний ризик діяльність з виробництва продукції, надання послуг або виконання робіт (ведення торгівлі, кредитно-банківської діяльності) відповідно до чинного законодавства має бути оформлене як суб'єкт господарювання.

Суб'єктами підприємницької діяльності – власниками можуть бути як громадяни (які не обмежені законом у правоздатності або дієздатності), так і інші юридичні колективи (товариства, держава, муніципалітет тощо), встановлені законом.

Усі суб'єкти підприємницької діяльності - власники - незалежно від виду діяльності – виробничої комерційної кредитно-банківської – зобов'язані вести бухгалтерський облік своєї діяльності, відповідно до встановленого порядку.

Основними формами організації підприємницької діяльності є підприємства та організації.

У суспільстві окрім підприємницької діяльності ведеться значна непідприємницька діяльність. До неї належать: загальне та муніципальне управління, охорона інтересів та незалежності суспільства тощо. Основною формою діяльності цієї сфери є установи: міністерства, освітянські установи, бібліотеки, школи, інститути тощо.

Усі установи зобов'язані вести також бухгалтерський облік своєї діяльності за встановленими законами правилами.

Таким чином, основною обліковою ділянкою у суспільстві, де мають вести бухгалтерський облік, є кожний господарюючий суб'єкт: власник – підприємство, організація, установа, фізична особа.

Бухгалтерський облік у межах кожного власника (господарюючого суб'єкта) підприємства, організації чи установи є засобом за допомогою якого здійснюється у подальшому облік суспільного виробництва у масштабі корпоративних формувань, (об'єднань тощо) та у цілому в державі (і світової економіки) у системі національних рахунків.

Індивідуалізація (від лат. *individuum*- неподільний) та персоніфікація (від лат. *persona* – особа) означає, що кожний господарський факт, як явище, чи то об'єкт (що є носієм ознак вартості) чи то суб'єкт права власності в бухгалтерському обліку має бути індивідуалізованим та персоніфікованим, тобто поданим як неподільний.

Будь-яке господарство – виробниче (промислове, сільськогосподарське, будівельне тощо) чи комерційне (надання послуг, торгівля, банківське або побутове обслуговування тощо) як складова суспільного виробництва в умовах ринку, характеризується тією ж двоїстістю що й саме суспільство, тобто має два боки. Один характеризує господарство як сукупність матеріально-речових елементів майна процесу суспільного виробництва у вартості, інший як сукупність виробничих відносин, тобто означає кому належить те майно за правом власності. Тобто з одного боку, господарство це сукупність продуктивних елементів, ресурсів, носіїв вартості, а з іншого – це сукупність правових відносин, характеристик суб'єктів права власності на об'єкти

Процес господарювання – це динамічний процес. Засоби як сукупність майна та правові відносини перебувають у постійному русі та змінюються під впливом різних господарських фактів-процесів. З одного боку – це процеси надходження (залучення) нових засобів, або виробниче споживання засобів у процесі діяльності чи вибуття (вилучення) наявних засобів – продаж, псування тощо, а з іншого – це вкладання (внески) чи залучення нових капіталів (власності), або вилучення діючих капіталів чи зміна власника (уступка боргових зобов'язань) тощо.

Сукупність цих процесів характеризується тією самою двоїстістю (подвійністю) що й стан господарства, тобто має продуктивний характер.

Характеризуючи стан фактів господарства та процеси господарювання господарство треба розглядати одночасно у двох аспектах (двох боків). Перший – виробничий, другий правовий. При цьому обидва боки (аспекти) виражаються в вартісному, тобто, грошовому вимірюванні (гривнях, доларах тощо). По суті виражається одна й та сама величина – вартісна сукупність тільки у різних аспектах. Тому підсумкові дані цих двох аспектів, оскільки вони виражаються у вартості – однакової величини рівні.

Вартісне вимірювання – є третім принципом побудови бухгалтерського обліку.

Господарських фактів-явищ і процесів, навіть у невеличкому господарстві, налічується кілька сот, а іноді й тисяч. Вони є самостійними

об'єктами господарювання а значить і обліку. Для того, щоб одержати систематизоване уявлення про стан господарства, господарські факти-явища і процеси групують (класифікують) за різними ознаками.

Загальна первісна економіко-правова кваліфікація засобів господарства як явищ та процесів характеризується з точки зору теорії двоїстості (продуктивному та правовому) в контексті суспільного виробництва. Це означає, що у процесі господарювання, господарські факти-явища та процеси – одночасно присутні у двох аспектах: продуктивному як ресурси та правовому, як особи. Оскільки характеристики обох аспектів виражаються у вартісному вимірюванні (грошах), то це забезпечує постійну їх рівність.

Але об'єктом бухгалтерського обліку є тільки такий господарський факт-явище або процес господарювання який:

- а) здійснився (відбувся) на ринку як реальний факт;
- б) змістовна характеристика якого задовольняє або продуктивний ресурс або правовий (належність особі) аспект господарювання чи одночасно обидва.
- в) одержав вартісне (грошове) вимірювання. Тому, якщо який-небудь господарський факт-явище або процес не може бути розглянутий одночасно в всіх трьох наведених вище ознаках, то він не є об'єктом бухгалтерського обліку. Наприклад, укладення трудового контракту (угоди). Факт господарський, має грошовий вимірник, але не відбувся. Тому він не є об'єктом, і в системі бухгалтерського обліку зафіксований не буде.

Активи (ресурси) господарства поділяються на нематеріальні та матеріальні. Матеріальні активи в свою чергу, поділяються на дві групи – засоби виробництва та засоби обігу (обертання). Спеціальну групу активів формують фінансові вкладення (інвестиції).

Матеріальні активи – це все майно підприємства (тобто уречевлена праця минулих років), крім особистого майна власників. Воно є їх матеріально-технічною базою. Майно визначається характером діяльності підприємства.

Залежно від функціональної ролі майно в сфері підприємницької діяльності (виробничої, комерційної і банківської тощо) виступає як засоби виробництва і обігу, а в бюджетної сфери – як засоби споживання (тривалого і разового характеру).

Засоби виробництва у будь-якому процесі виробництва, при яких би суспільних умовах він не здійснювався, завжди поділяються на засоби праці і предмет праці.

Засоби праці – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник діє на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар та ін. Крім того, до засобів праці в широкому розумінні належать усі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес міг взагалі здійснюватися. Це земля, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби (залізничні, автомобільні, повітряні тощо), а також усі інші матеріальні умови, без яких процес праці або зовсім неможливий, або буде недосконалим.

Засоби праці відрізняються від усіх інших засобів такими двома ознаками:

1) вони використовуються в процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина діє на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або використовуються як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці;

2) свою вартість вони переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь, частинами (в міру зношування). При цьому вони зберігають свою споживчу форму весь час, до остаточного зношування.

Для спрощення планування, фінансування та обліку, тобто з практичних міркувань, засоби праці поділяють на необоротні та оборотні засоби праці. Не належать до необоротних засоби праці, термін служби яких менше одного року або одного операційного періоду (за винятком дорослих тварин, сільськогосподарських машин і знарядь, які відносять до основних необоротних засобів незалежно від строку служби і вартості). В окрему групу засобів виділено «Малоцінні і швидкозношувані предмети». Такий термін є неправомірним, оскільки малоцінні можуть бути і необоротними і оборотними тобто не тільки швидкозношуваними але й довгозношуваними.

Предмети праці – це всі матеріальні засоби, на які людина діє за допомогою засобів праці для виробництва суспільного продукту та доведення його до споживача. Частина предметів праці існує в природі у готовому вигляді (руда, вугілля, нафта, деревина тощо). Ці предмети є даром природи. Предмети праці, створені працею людини, або профільтовані попередньою працею, називаються сировинним матеріалом.

Сирові матеріали, залежно від їх участі в технологічному процесі виробництва суспільного продукту, підрозділяються на основні і допоміжні.

До основних матеріалів належать такі предмети праці, які становлять основний зміст виробленого продукту, тобто створюють головну субстанцію продукту. Наприклад, метал при виготовленні машин, лісоматеріали при виготовленні меблів тощо. Предмети за такою участю їх у технологічному процесі сільськогосподарського виробництва і добувної промисловості прийнято називати не основними матеріалами, а сировиною.

Допоміжні матеріали – це такі предмети праці, які споживаються засобами праці (пальне, мастила для роботи машин, корми для робочої худоби тощо) або приєднуються до основних матеріалів (кокс при виплавленні металу, фарба для тканин тощо), або допомагають виконанню процесу праці (пальне для освітлення і опалення робочих приміщень та ін.).

І напівфабрикати і незавершене виробництво, які якісно відрізняються від основних і допоміжних матеріалів – це також предмети праці.

Засоби обігу Всі засоби обігу залежно від їх функціональної ролі в процесі відтворення об'єднуються в такі групи:

- предмети обігу;
- кошти в розрахунках;
- кошти у формі грошей готівкою та їх еквівалентів – короткострокових фінансових вкладень.

Предмети обігу функціонують тільки в ланках сфери виробництва та обігу у вигляді готової продукції і товарів.

Усі предмети обігу через ланки сфери обігу (торговельні підприємства) надходять від виробників до споживачів-підприємств (промислових, сільськогосподарських, будівельних тощо), у ланки невиробничої сфери (освіта, охорона здоров'я, загальне управління, оборона тощо), а також для споживання працюючих. Предмети обігу, що надійшли до споживача, у сфері виробництва є засобом праці і предметом праці, а в ланках невиробничої сфери – засобами споживання (тривалого і разового).

У ланках сфери обігу предмети споживання також виступають як засоби праці і предмети праці.

Кошти в розрахунках. В умовах ринкових відносин господарюючі суб'єкти вступають між собою в господарські розрахункові взаємовідносини. Розрахунки зумовлені, як правило, тим що передавачі виробником виробленої продукції у ланки сфери обігу, або споживачеві, не завжди збігається з моментом оплати, або з тим, що належні окремим підприємствам або особам кошти сплачуються їм не відразу, а дещо пізніше.

Боргові вимоги. Внаслідок цього виникає зобов'язання (заборгованість) одного суб'єкту господарювання іншому, отже, завжди певна частина коштів господарства може перебувати в розрахунках, тобто в тимчасовому користуванні інших господарств або осіб. Кошти в розрахунках є в усіх ланках сфери виробництва, обігу, невиробничого споживання.

Кошти у формі грошей готівкою та їх еквівалентів короткострокових фінансових вкладень.

У будь-якому господарстві сфери виробництва, обігу і невиробничого споживання завжди є вільна частина таких засобів, як гроші готівкою, оскільки виручка від реалізації продукції, робіт і послуг або кошти, одержані від різних підприємств, і організацій, не завжди одразу і повністю витрачаються на придбання нових засобів виробництва, предметів споживання, оплату праці та ін. Гроші готівкою зберігаються в касі або в банку на розрахунковому та інших рахунках, що сприяє безперервності процесу відтворення, або вкладаються в цінні папери та інші матеріальні чи фінансові активи різного короткострокового або довгострокового характеру.

Окрема група активів формується фінансовими вкладаннями підприємства. Фінансові вкладення – інвестиції – це такі активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку шляхом отримання відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора: роялті, рента.

Нематеріальні активи. Під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які називають об'єктом права власності конкретного підприємства.

Основними характерними рисами нематеріальних активів є:

а) відсутність матеріально-речової (фізичної) структури;

- б) використання протягом тривалого часу;
- в) здатність приносити користь підприємству;
- г) високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від його використання.

До числа нематеріальних активів відносяться:

- а) різні права підприємства на об'єкти власності:
 - патенти (права на винахідництво), товарні знаки, торгові марки, авторські права, ліцензії, права користування землею та іншими природними ресурсами;
- б) програмні забезпечення ВОР;
- в) організаційні витрати;
- г) наукові дослідження та дослідно-конструкторські розробки (НДДКР);
- д) ноу-хау з англійської «знати як»;
- є) ділова репутація або ціна фірми (goodwill – з англійської «добра воля»).

Право власності на нематеріальні активи полягає в тому що підприємство на свій розсуд володіє, користується та розпоряджається об'єктами які йому належать. Підприємство має право здійснювати стосовно до даного об'єкта будь-які дії, які не суперечать закону. Ці активи можуть бути використані для здійснення будь-якої господарської або іншої діяльності, що не заборонена законом.

Активи юридичній особі передаються підприємству (господарюючому суб'єкту) у постійне або тимчасове користування власниками. Тому всі активи підприємства, як юридичної особи належать комусь на правах власності. Оскільки активи постійно міняють свою форму, то в бухгалтерському обліку право власності визначається не відносно окремого конкретного об'єкта а в сумі (грошовій) яка була визначена в момент вкладення, внеску або іншої форми визначення права власності. Тому об'єктами бухгалтерського обліку є не тільки активи – (ресурси майно тощо) а й пасиви – (капітал) право власності на майно згідно з чинним законодавством відповідної держави.

В Україні правовласниками можуть бути фізичні або юридичні особи. До останніх належать підприємства, (організації, чи установи), держава та муніципалітет в особі їх фондів (бюджет, пенсійний фонд, страховий фонд тощо).

Підприємство легітимне – як юридична особа – є правовласником усіх активів. Але відносно до форми вкладення (внесків) та різних суспільних відносин, визначених законодавством, усі пасиви (тобто сума пасивів) поділяється на дві групи:

- а) власність засновників підприємства (власний капітал);
- б) власність учасників підприємницької діяльності – позичений, (залучений тимчасово) капітал, який підлягає поверненню за заздалегідь визначених умов, або суспільний капітал (податки, внески, обов'язкові платежі тощо) який використовується підприємством тимчасово (до сплати, внеску) під час розподілу та перерозподілу національного доходу.

Процеси надходження або вибуття є простими процесами; які характеризують, власне тільки або збільшення, або зменшення об'єкта.

Що стосується процесів які безпосередньо пов'язано з підприємницькою діяльністю, то вони є дуже складними і тому вимагають окремого розгляду.

Матеріальною основою діяльності кожного господарства є майно. Особливості кожної сфери суспільного відтворення, що визначають склад і характер процесів діяльності господарств, зумовлюють потребу розглянути ці процеси окремо, за сферами суспільного відтворення (діяльності).

Із трьох видів підприємницької діяльності — виробничої, комерційної та грошово-кредитної найскладною є виробнича.

Виробнича сфера діяльності поділяється на два види: виготовлення виробів та продовження виробництва (перевезення тощо).

Матеріальне виробництво. У сфері матеріального виробництва (промисловість, сільське господарство, будівництво) створюється суспільне необхідний продукт. Об'єктами обліку в процесі його створення є:

1. Витрати на придбання (заготівлю) засобів виробництва, які потрібні для створення продукту, і пов'язані з цим розрахунки.

2. Затрати предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо) на створення нових видів продукту.

3. Затрати засобів праці в розмірі їх амортизації (зносу) в процесі створення продукту.

4. Міра праці і міра споживання. Міра праці в бухгалтерському обліку визначається кількістю праці, затраченої кожним працівником (у годинах, днях), або кількістю виробленої продукції за певний час та одержаної в грошовій або натуральній формі оплати (заробітної плати). Оплата праці є й мірою споживання. Розмір оплати праці відображає затрати живої праці, що включаються до собівартості створеного продукту.

5. Визначення собівартості новоствореного продукту.

6. Наявність і рух новоствореного суспільного продукту і пов'язані з ним грошові, розрахункові та кредитні операції.

Процес руху суспільного продукту в бухгалтерському обліку включає:

Процес продажу (реалізації) готової продукції, тобто перетворення її з натуральної форми у грошову, і розрахунки, пов'язані з реалізацією продукції;

Розрахунки щодо розподілу вартості суспільного продукту в грошовій формі (у вигляді виручки від реалізації):

- а) розрахунки з бюджетом по податках та інших платежах, у вигляді яких частина вартості суспільного продукту в грошовій формі передається бюджету та в інші фонди для загальних потреб суспільства;

- б) розрахунки з працюючими з приводу заробітної плати;

- в) розрахунки з банком, постачальниками та іншими організаціями за предмети праці (сировину, матеріали, паливо тощо), які були одержані.

- г) розрахунки за перерозподілу заново створеного продукту.

Торговельні ланки комерційної сфери діяльності виконують свої функції з доведенню продукту від виробника до споживача.

Об'єктами обліку в процесі просування продукту від виробника до споживача є:

1. Затрати уречевленої праці (тобто засобів праці, предметів праці), пов'язані з процесом руху продукту.

2. Міра праці і міра споживання працівниками комерційної сфери діяльності тобто облік затрат праці та її оплата.

3. Визначення собівартості послуг (робіт) за просування продукту в^ виробника до споживача.

4. Наявність і рух товару (продукту, одержаного з ланок сфери матеріального виробництва для його споживача) і пов'язані з ним грошові розрахункові та кредитні операції.

Якщо в підприємствах сфери матеріального виробництва основними об'єктами обліку є затрати уречевленої і живої праці на виготовлення продукту то в сфері комерційної діяльності основним об'єктом обліку є затрати на рух продукту від виробника до споживача.

Облік руху продукту проходить три етапи:

1. Облік наявності і руху продукту (товару), одержаного від різних підприємств сфери матеріального виробництва і сфери обігу;

2. Облік реалізації продукту сфери виробництва (промисловість, сільське господарство тощо), сфери обігу (комерційна діяльність торговельні організації) і сфери невиробничого споживання (установи культури, освіти, загального управління тощо);

3. Розрахунки, пов'язані з рухом продукту до місця споживання (виробничого, невиробничого, особистого):

а) розрахунки з постачальниками за одержану від них продукцію;

б) розрахунки з покупцями за передану (реалізовану) їм продукцію;

в) розрахунки з банками по позиках, пов'язаних із рухом продукту;

г) розрахунки з працюючими;

д) розрахунки з іншими організаціями та особами, пов'язані з рухом продукту від виробника до споживача;

е) розрахунки з бюджетом та іншими суспільними фондами по податках та інших платежах.

2.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської інформації

Бухгалтерський облік відображає цей процес на основі законів суспільного виробництва, оскільки без знання цих законів не можна економічно правильно відобразити процес виробництва, обміну, розподілу та перерозподілу матеріальних благ. Отже, бухгалтерський облік організує відображення процесу створення і обміну суспільного продукту відповідно до законів суспільного виробництва, обміну і розподілу матеріальних благ, які розкриває загальна економічна теорія, що є його теоретичною основою.

Методологічність. Методологічною основою побудови бухгалтерського обліку є діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає всі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності у безперервному русі і змінах.

Діалектичний метод пізнання дає можливість кожне питання бухгалтерського обліку розглядати у взаємозв'язку і взаємозалежності з іншими питаннями цієї та інших наукових дисциплін: Положення бухгалтерського обліку розглядаються як такі, що змінюються під впливом розвитку науки, техніки і практики, визначення і формулювання їх безперервно удосконалюються.

Однією з вимог, що ставляться до бухгалтерського обліку, є методологічна єдність показників бізнес-плану та обліку. Ця єдність досягається дотриманням єдиного принципу формування планових та облікових показників, виходячи із спільності їх економічного змісту і цільового призначення. При чому спостерігається прямий та зворотний їх зв'язок. Планування і нормування впливають на формування облікових показників. Облік справляє зворотну дію (вплив) на систему планових показників та їх формування. Оскільки планування передуює облікові, то система планування є важливим фактором побудови бухгалтерського обліку.

При побудові бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю перш за все слід виходити із тих функцій які виконує бухгалтерський облік в управлінні господарством.

Найважливіми функціями бухгалтерського обліку в управлінні вважаються: інформаційна, контрольна, аналітична та оцінювальні.

Інформаційна функція – це забезпечення користувачів даними бухгалтерського обліку які їм потрібні для прийняття відповідних рішень. Це відповідні дані, показники тощо, що характеризують стан, зміни стану активів та пасивів господарства, можливість робити узагальнення та висновки.

Контрольна функція – це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку раніше прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання, характер виконання.

Аналітична функція полягає в тому, що процес бухгалтерського обліку пов'язаний безпосередньо з виконанням функцій аналізу: виявлення відхилень, їх причини, ініціаторів, виконавців тощо.

Оцінювальна функція – це можливість за даними бухгалтерського обліку, контролю та аналізу дати оцінку роботі виконавців, визначити фінансовий стан підприємства, оцінити дохідність, рентабельність тощо.

Господарство, яке має адміністративну самостійність, здійснює підприємницьку діяльність, відповідно до чинного законодавства повинно вести бухгалтерський облік та складати бухгалтерську фінансову звітність.

Бухгалтерський облік вели, ведуть і будуть вести власники за Законами держави (штату, муніципалітету тощо).

Стосовно бухгалтерського обліку під його побудовою необхідно розуміти порядок відповідного розміщення і взаємного зв'язку його елементів (частин), які формують бухгалтерський облік у систему. Основні положення побудови бухгалтерського обліку як системи та відповідно підсистеми управління зводяться до такого:

1. Кожному складовому елементові (частині) бухгалтерського обліку має бути визначена індивідуальна побудова, виражена єдиною структурною формулою.

2. Елементи (частини) повинні перебувати у визначеному відношенні один до одного і бути взаємозв'язаними.

3. Порядок розміщення і взаємний зв'язок між елементами повинен бути постійним, тому що в іншому разі змінюється властивість бухгалтерського обліку в цілому.

Першими чинниками побудови бухгалтерського обліку є предмет (що?) та метод (як?). Їх взаємозв'язок.

Другим чинником побудови бухгалтерського обліку є кібернетичний характер облікового процесу.

Розглянута «у двох аспектах побудова бухгалтерського обліку як процесу дає змогу зробити висновок про те, що бухгалтерський облік — як процес це сукупність прийомів, за якими впізнається об'єкт. Їхня суть: документування, оцінювання, рахунок, двоїсте (подвійне, балансове) узагальнення стану господарських фактів, двоїсте (подвійне) відбиття зміни господарських фактів у системі рахунків індивідуалізація та персоніфікація, прийом історизму, періодизація, повноти та інші, які були відображені вище.

Разом з тим відносно відокремлені прийоми тільки у своїй єдності й сукупності забезпечують повне вивчення предмета бухгалтерського обліку, одержання необхідної для управління господарством інформації. Окремий прийом можна розглядати тільки як елемент методу.

Поєднання різних елементів прийомів бухгалтерського обліку забезпечує суцільне й безперервне вивчення його об'єкта — засоби й господарську діяльність. При цьому досягається основна мета — отримання правдивої інформації про стан господарства, результати його роботи та відносини з іншими суб'єктами господарювання, контроль за різними сторонами господарської діяльності й аналізу.

Важливим фактором побудови бухгалтерського обліку на підприємстві є розмір діяльності, тобто обсяг виробництва, кількість працюючих тощо.

Значний вплив на побудову бухгалтерського обліку на підприємстві мають: система затрат; система доходів; податкова система; система обов'язкових платежів та внесків.

В усіх підприємствах облік перш за все будується відповідно до вищенаведених факторів (вид діяльності, вид галузі, вид продукції). Разом з тим кожна система має внутрішню побудову, що у свою чергу впливає на побудову бухгалтерського обліку.

У процесі господарської діяльності особливого значення набуває правильне відображення в обліку і звітності впливу цінового фактора. Це перш за все стосується таких показників, як затрати, доходи, собівартість, прибутки тощо.

Загальним принципом оцінювання господарських фактів є оцінювання їх історичної вартості та поточної собівартості, вартості продажу (реалізації),

теперішньої вартості, чистої вартості, ринкової вартості, вартості платежу, фактичної собівартості, вартості придбання, чим забезпечується реальна основа правдивого відображення у бухгалтерському обліку майнового стану підприємства, його правового статусу, визначення суб'єктів власності, результатів роботи. Разом з тим у бухгалтерському обліку використовуються й інші види оцінювання господарських фактів (планова, нормативна, кошторисна, поточна тощо).

На побудову бухгалтерського обліку підприємства має значний вплив система рахунків. Оскільки бухгалтерський облік покликаний суцільно та безперервно відображати всі господарські факти відповідного підприємства на основі принципу двоїстості (актив та пасив), побудова обліку має забезпечити можливість наступного групування показників господарства у системі суспільних відносин на рівні системи національних рахунків. Найповніше ці вимоги відображаються у системі рахунків — систематизованому переліку, так званому робочому плані рахунків.

Питання для самоконтролю:

1. Підсистеми економічної інформаційної системи.
2. Як оцінити ефективність організації обліку на конкретному підприємстві?
3. Характеристика основних форм організації підприємницької діяльності, для ведення обліку.
4. Принципи побудови бухгалтерського обліку.
5. Об'єкти бухгалтерського обліку.
6. Групування засобів господарюючого суб'єкта.
7. Джерела формування засобів.
8. Сфери підприємницької діяльності.
9. Що є методолгічною основою побудови бухгалтерського обліку.
10. Які функції виконує бухгалтерський облік в управлінні господарством?

Тема 3

Цифрові рішення та креативність обліку в забезпеченні інформаційних потреб користувачів облікової інформації

- 3.1. Впровадження цифрових технологій в обліковий процес підприємства
- 3.2. Цифрові компетенції бухгалтера.
- 3.3. Вплив цифровізації на організацію господарської діяльності та забезпечення інформаційних потреб
- 3.4. Суть креативного обліку, як загальнонаукового методу, що не відповідає загальноприйнятій практиці

3.1. Впровадження цифрових технологій в обліковий процес підприємства

Кардинальні макроекономічні зміни, є результатом трансформаційних ефектів новітніх технологій загального призначення в галузі інформації та комунікації, що визначили формування цифрової економіки. Інновації, безумовно, зачіпають всю систему інформаційного забезпечення процесу управління, а відтак, й її центральну ланку – інформаційну систему бухгалтерського обліку, де у хронологічному і систематичному порядку збирається, обробляється, зберігається, накопичується і узагальнюється інформація про діяльність господарюючого суб'єкта. Перспективи застосування у сфері бухгалтерського обліку й аудиту мають такі інформаційні технології, як:

- хмарні технології;
- технології програмних роботів та штучного інтелекту;
- технології блокчейн;
- технології роботи з великими масивами даних;

– Інтернет речей.

Хмарні технології. Хмарні технології – це технології зберігання і роботи з даними онлайн в хмарі, а не на жорсткому диску комп’ютера або ноутбука. Доступ до програм через хмару забезпечує вільний потік інформації, незалежно від того, де знаходиться користувач і який пристрій він використовує. Хмара також дає внутрішнім і зовнішнім користувачам можливість доступу до даних про діяльність підприємства, полегшуючи спільну роботу й обмін інформацією. Так, на ринку представлені кілька незалежних провайдерів. Це, наприклад, компанії «Baltnet» (Литва), «FreeAgent» (Великобританія), «GigaCloud» (Україна), «Intuit Quickbooks» (США), «KashFlow» (США), «Netsapiens» (США), «Netsuite» (США), «SAP Business One» (Німеччина).

У США, Німеччині, Японії, Великобританії пропонують такі варіанти використання хмарних технологій: – використання ресурсів ІТ-інфраструктури провайдера на умовах оренди або, іншими словами, інфраструктуру як послугу (англ. Infrastructure as a Service, IaaS). Клієнт використовує інфраструктуру для встановлення будь-якого програмного забезпечення і додатків (на базі різних технологічних платформ) та виконання бізнес-операцій. Провайдер надає та обслуговує сервери, сховища даних, мережеві компоненти; – використання ІТ-інфраструктури і платформи (веб-сервер або база даних) провайдера на умовах оренди як послуги або платформа як послуга (англ. Platform as a Service, PaaS). Клієнт управляє програмними продуктами (додатками), а провайдер – операційною системою; – використання програмного забезпечення провайдера на умовах оренди як послуги або програмне забезпечення як послуга (англ. Software as a Service, SaaS) наприклад, електронна пошта або інший офісний додаток. Клієнт користується додатком, базовими налаштуваннями додатку управляє провайдер. Так, український оператор GigaCloud пропонує переведення програмних продуктів, які розроблені на платформі «1С», та відповідної бази даних на хмарний сервіс – в Інтернет із використанням програмного продукту «1С: Фреш». Перехід на подібні продукти не тільки суттєво полегшить роботу бухгалтера за рахунок автоматизації технічних процедур, цілодобової технічної підтримки, швидкості роботи та змоги працювати двом і більше працівникам у програмі одночасно, але й сприятиме поширенню практики використання хмарних технологій в обліку та інших сферах професійної діяльності. На стрімкі темпи розвитку та поширення хмарних технологій вказують дані консалтингової компанії Gartner, яка підрахувала, що загальносвітовий ринок хмарних технологій у 2017 році виріс на 18% і досяг 246,8 млрд доларів. За прогнозами компанії, до 2020 року угоди, пов’язані з хмарними технологіями, будуть становити 50 % всього ІТ-аутсорсингу в світі. Основними перевагами використання хмарних технологій під час ведення бухгалтерського обліку є: – активне сприяння переходу з «паперового» на електронний варіант роботи та зберігання даних з використанням сховищ даних; – забезпечення безперервності бізнесу на основі регулярного автоматичного резервного копіювання, зберігання архівних копій баз даних у хмарі, їх швидкого відновлення після аварії; – мобільність

використання баз даних, які розміщені на хмарі, у будь-якій точці світу, де є Інтернет і відповідні технічні засоби (планшет, комп'ютер, смартфон, ноутбук і т.п.); – автоматичне оновлення програмних продуктів провайдерами без участі персоналу компанії та зменшення потреби в обслуговуванні апаратного забезпечення і комунікаційних мереж; – масштабованість інфраструктури відповідно до зростання бізнесу; – суттєве зниження капітальних витрат користувачів інформаційних технологій (на побудову центрів обробки даних, закупівлю серверного й мережевого обладнання, апаратних і програмних рішень щодо забезпечення безперервності й працездатності), які перебирають на себе провайдери. Разом із тим використання хмарних технологій пов'язане з певними проблемами. Наприклад такими, як: – відсутність чітких угод щодо рівнів обслуговування ускладнює процес оцінки клієнтами міри безпеки та розробку власних заходів із забезпечення виконання своїх стандартів та стандартів контролюючих організацій; – необхідність постійного підключення до Інтернету. Натомість у населених пунктах, які віддалені від інформаційно-комунікаційних центрів, ймовірність технічних і технологічних проблем доступу до Інтернету може бути великою. З іншого боку, у перспективі з розвитком технологій 3G, 4G і 5G, супутникових і мобільних транспортних середовищ цей недолік буде практично виключений; – зростання кількості підключень до сервісів, що обумовлює питання доступу. ІТ-менеджерам доцільно організувати централізований процес авторизації, коли кожний запит від бізнес-підрозділу спершу потраплятиме в ІТ-відділ.

Прикладом використання *технологій програмних роботів і штучного інтелекту* для автоматизації бізнес-процесів на підприємствах є технологія роботизованої автоматизації бізнес-процесів (Robotic process automation, RPA). У традиційних системах розробник створює список дій для автоматизації завдання з використанням програмних інтерфейсів (API) або мови сценаріїв. Натомість у RPA програмний робот відтворює дії людини, взаємодіючи з інтерфейсом системи. RPA-система розробляє список дій, спостерігаючи за тим, як користувач виконує завдання в графічному інтерфейсі програми. На практиці технології RPA можуть виконувати низку регламентованих операцій, що значно полегшить роботу бухгалтерів і прискорить функціонування багатьох підрозділів підприємства (установи, організації). До переваг цієї технології належать: – забезпечення цілодобової роботи системи та оперативне відпрацювання поточних бізнес-процесів; – забезпечення коректності введення даних та оцінки результатів діяльності; – забезпечення сумісності RPA (тобто можливості робота співпрацювати) з будь-якими додатками, які використовує компанія; – автоматизація найбільш трудомістких, стандартизованих, заснованих на правилах дій (завдань), що легко піддаються структуризації; – звільнення бухгалтерів від рутинних завдань і вивільнення часу для виконання інтелектуальної роботи; – звільнення підприємства від необхідності придбавати, підтримувати й оновлювати інформаційні технології (відповідні програмні та технічні засоби); – доступність для всіх компаній. Незалежно від базового рівня програмного забезпечення та технологій реалізації бізнес-

процесів підприємства (офісних програм, застарілої організації обліку та «самописного» бухгалтерського програмного продукту), за відсутності у робота людського фактору, дана технологія буде виконувати всі дії швидше, без помилок і в режимі 24/7 без відпусток і лікарняних. В результаті застосування RPA значно підвищуються якість і надійність реалізації бізнес-процесів, скорочується час на виконання операцій і виникають нові привабливі пропозиції для оптимізації діяльності підприємства (установи, організації).

Технології блокчейн. З блокчейн (в перекладі з англ. blockchain – ланцюжок з блоків) пов’язують революцію в інформаційній інфраструктурі, яка лежить в основі фінансових послуг і багатьох інших сферах діяльності. Застосування технології блокчейн веде до створення реєстру або облікової книги записів про події у цифровому середовищі. При цьому одного разу записана інформація не може бути змінена або знищена, оскільки кожна нова транзакція підтверджується історією попередніх. Отже, технологія блокчейн дозволяє створити базу даних з високим рівнем захисту від фальсифікації чи знищення записів, щоб дозволило приховати певну діяльність. Окремі джерела зауважують, що блокчейн як спосіб використання сучасних наук шифрування дозволяє організаціям спільно використовувати загальну інфраструктуру для зберігання бази даних. Тобто ця технологія створює передумови для відображення обох сторін транзакції одночасно в загальній книзі в реальному часі, навіть якщо кожен бухгалтер і аудитор, кожна компанія ведуть приватну базу даних. До основних переваг технології блокчейн відносять: – забезпечення прозорості та абсолютної впевненості щодо права власності й історії активів та існування зобов’язань; – забезпечення цілісності облікових даних в результаті інтеграції даної технології з типовими обліковими процедурами; – підвищення ефективності через автоматичне виконання завдання контролю операцій при реалізації даної технології, відмову від систематичного дублювання ручних трудомістких операцій, їх періодичного контролю та проведення дорогого аудиту; – зменшення помилок в наслідок мінімізації участі людини у реалізації облікових завдань; – зменшення шахрайства через те, що технологія блокчейн унеможливорює маніпулювання обліковими даними. Вважається, що блокчейн має потенціал для удосконалення бухгалтерського обліку та професії бухгалтера і аудитора. Натомість існує й інша думка: потреба у традиційному обліку з подвійним записом відпаде, оскільки перевірка добросовісності та законності бухгалтерського обліку у рамках блокчейн буде повністю автоматизована. За прогнозами, акцент в роботі аудиторів зміститься з підтвердження подій на підтвердження правильності їх класифікацій в бухгалтерському обліку. Відповідно робота бухгалтерів буде пов’язана з формуванням облікової політики, правильної класифікації та інтерпретації подій, а також застосування професійних суджень. У майбутньому бухгалтери й аудитори будуть більше працювати з питаннями, що вимагатимуть професійного судження та надання експертної допомоги. Зважаючи на переваги та перспективи використання технології блокчейн у сфері обліку, оподаткування й аудиту, компанії великої четвірки інвестували.

Відповідно професійна діяльність бухгалтерів і аудиторів з впровадженням блокчейн вже зазнає певних змін, однак не таких кардинальних як стверджують окремі експерти у сфері інформаційних технологій. Говорити про цілковиту ідентичність транзакцій у бухгалтерському обліку і блокчейн та широке застосування даної технології в обліку й аудиті зарано. Разом з тим, не можна повністю відкидати перспективу застосування технології блокчейн як інструмент бухгалтерського обліку.

Відчутні конкурентні переваги компаніям може забезпечити використання *технології роботи з великими даними (Big Data)*. Інформаційна система бухгалтерського обліку в цілому не відповідає критеріям Big Data. Однак для неї є актуальними такі принципи роботи з ними, як: горизонтальна масштабованість (диференціація та деталізація даних про об'єкти обліку веде до збільшення кількості обчислювальних вузлів, за якими розподіляються ці дані, при чому обробка має відбуватись без погіршення продуктивності); відмовостійкість (число обчислювальних вузлів в інформаційній системі окремого підприємства незрівнянно обмежена у порівнянні з кластерами у Big Data, та ймовірність виходу з ладу обчислювальної техніки існує, що вимагає застосування превентивні заходи); локальність даних (як і у Big Data, облікові дані розподілені між чисельними обчислювальними вузлами, фізично знаходяться на одному сервері, а обробляються на іншому). Тому слід розглянути підходи і технології роботи з Big Data на предмет їх застосування у сфері бухгалтерського і, зокрема, управлінського обліку. Наприклад, методи аналізу великих даних від Міжнародної консалтингової компанії McKinsey, що спеціалізується на розв'язанні задач стратегічного управління: методи класу Data Mining; змішання та інтеграція даних; імітаційне моделювання; візуалізація аналітичних даних та інші. Як зазначають експерти, на підприємствах великі дані генеруються також внаслідок впровадження технологій Інтернету речей. На нашу думку, впровадження цієї технології відкриває нові перспективи удосконалення організації первинного обліку на підприємстві. Так, у результаті оснащення основних вузлів і механізмів станків і машин датчиками, виконавчими і контролюючими пристроями та процесорами під час виробничого процесу здійснюється збір аналітичних даних. За умови їх відповідної обробки (наприклад, фільтрації за заданими параметрами та заповнення шаблону даних) та передачі в інформаційній системі бухгалтерського обліку автоматично формуватиметься база даних про стан обладнання та відповідні виробничі процеси.

В результаті виникає необхідність трансформації професійної діяльності бухгалтерів і аудиторів. Отже, використання новітніх технологій відіграє ключову роль у переході на наступну фазу цифровізації економіки, яка отримала назву «Індустрія 4.0». Слід визнати, що за цих умов чітке розуміння хмарних технологій, блокчейн, програмного забезпечення для автоматизації та інших суміжних технологій сприятиме підвищенню професійної цінності бухгалтерів і аудиторів у сучасному світі та їх успішній кар'єрі. За цих умов надзвичайно важливим є своєчасне визначення перспектив розвитку

професійної діяльності у сфері бухгалтерського обліку і актуалізація підготовки бухгалтерів і аудиторів

Таким чином, перспективи розвитку та впровадження у бухгалтерський облік хмарних технологій, технологій RPA, штучного інтелекту, блокчейну, Big Data та Інтернету речей відповідає вимогам сьогодення, які продиктовані розвитком інформаційних технологій. Застосування новітніх технологій вимагає реорганізації бухгалтерського обліку й аудиту на підприємстві, веде до автоматизації окремих сфер професійної діяльності бухгалтерів та аудиторів і ставить завдання здобуття ними нових вмінь і навичок, постійного вдосконалення.

3.2. Цифрові компетенції бухгалтера

Поширення цифрових інфраструктур, таких як інфраструктури ідентифікації, відкритих даних, блокчейн, електронних розрахунків і транзакцій, електронної комерції, електронного урядування тощо, вимагають відповідних компетенцій і навичок фахівців у сфері обліку та оподаткування. Підготовка конкурентоспроможних фахівців потребує інноваційних підходів у навчанні. Насамперед, це стосується організації освітнього процесу – застосування цифрових платформ, активних методів навчання, впровадження нових інформаційних та освітніх технологій, дистанційної форми освіти з використанням когнітивних та мультимедійних технологій і сучасних навчально-методичних матеріалів. Водночас не менш важливим є переосмислення змістовного наповнення освітньо-професійних програм, що мають забезпечувати формування відповідних компетенцій та програмних результатів. На сьогодні більшість закладів вищої освіти в Україні намагаються оновлювати зміст дисциплін, що викладаються, орієнтуючись на запити роботодавців. Особливо це стосується спеціальності «Облік і оподаткування», де навчання навичкам ведення бухгалтерського, управлінського, податкового обліку та підготовки звітності відповідає вимогам чинного законодавства та міжнародних стандартів і проводиться з використанням найбільш поширених програмних продуктів (наприклад, М.Е.Doc, Master:Бухгалтерія, ISpro, Галактика ERP тощо). Крім того, студенти мають можливість протягом навчання скласти професійні екзамени з отриманням відповідних сертифікатів, що підвищує їх конкурентоспроможність на ринку праці.

На практиці важливу роль дотримання пріоритетів професійної діяльності бухгалтера відіграє те, що у зв'язку з обмеженим штатом йому доводиться:

- самостійно добирати програмні й апаратні засоби для автоматизації роботи системи бухгалтерського обліку;
- налаштовувати бухгалтерське програмне забезпечення;
- самостійно шукати шляхи опанування новітніми програмними продуктами.

А це потребує наявності належного рівня компетенцій, здобутих при підготовці в учбових закладах, розвитку і вдосконалення компетенцій

організаційного характеру, необхідних в умовах конкретного господарюючого суб'єкта. Об'єктивна реальність диктує основні вимоги до бухгалтера, не пов'язані зі знанням бухгалтерського обліку: відповідальність, організованість, математичні здібності, висока концентрація уваги і пам'яті, логічне мислення, висока здатність до самостійного навчання. Також важливо, щоб компанія і співробітник відчували взаємну довіру. Однак усього цього мало. Найважливішою умовою функціонування професії обліковця в цифровому суспільстві є те, що сучасний бухгалтер повинен постійно вчитися.

Світ бухгалтера можна розділити на дві зони розвитку знань:

- знання поточного законодавства, відстеження змін і впровадження правильних законодавчо підтверджених методів обліку на підприємстві;
- технологічне вдосконалення. Зміст праці бухгалтера змінюється під впливом розвитку цифрових технологій передачі даних.

З усіма органами контролю, банками та контрагентами бухгалтер вже спілкується за допомогою сучасних інформаційних технологій. Різноманітний світ ІТ-рішень пропонує бухгалтеру безліч інструментів, з яких він повинен вибрати ту комбінацію, яка максимально відображає завдання з організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Бурхливий розвиток І-технологій сприяє становленню нового формату професійної діяльності бухгалтерів, що виражається в поширенні «аутсорсингу», сутність якого полягає в бухгалтерському обслуговуванні підприємства нештатним фахівцем (або групою фахівців). Характерними ознаками такого формату роботи є віддаленість робочого місця від офісу та одночасне обслуговування бухгалтером декількох підприємств [6]. У зв'язку з цим підготовка бухгалтерів до роботи в умовах зламу традиційного змісту бухгалтерської праці належить до зони відповідальності системи фахової підготовки. Бухгалтер стає носієм цифрової культури на підприємстві, його професійні навички будуть піддаватися постійній трансформації в залежності від мінливого цифрового середовища.

Всі ці особливості, повинен враховувати менеджмент компанії, плануючи взаємодію з клієнтами, ресурсозабезпеченість, стратегію поведінки на ринку. Підбір персоналу і управління людськими ресурсами - представниками цифрової культури - потребує особливих психологічних і соціальних навичок, нової постановки завдань і організації роботи.

Можна припустити, що через десять років бухгалтером будуть називати лише висококваліфікованого фахівця, консультанта щодо обліку, чия робота буде полягати в розробці і коригування правил для програми, складанні вказівок, як обробляти вхідні дані, щоб підсумок відповідав вимогам як внутрішніх, так і зовнішніх регламентів і стандартів.

Міжнародна Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (англ. ACCA – Association of Chartered Certified Accountants) у червні 2016 року опублікувала результати своїх досліджень за 2014-2015 рр. – «Drivers of change and future skills», протягом яких були зібрані думки понад 2000 професійних бухгалтерів. Найбільш одностайно учасники дослідження висловили

впевненість у тому, що в найближчі десять років на професію бухгалтера вплинуть наступні зміни:

1. Гармонізація міжнародних бухгалтерських та бізнес-стандартів.
2. Освоєння бізнесом хмарних обчислень.
3. Активна участь жінок на ринку праці.
4. Аналіз даних і нові методології аналізу.
5. Розширення очікувань і вимог зацікавлених сторін щодо вимірювання цінності бізнесу (business value).
6. Ресурсні конфлікти.
7. Майбутнє цифрових технологій.
8. Посилення захисту локальних робочих місць від іноземних впливів.
9. Надання послуг аутсорсингу у публічному.

Уже сьогодні професійні бухгалтери стали лідерами бізнес-структур, державних підприємств разом із досвідченими адвокатами і стратегічними радниками. Для зростання професійних якостей бухгалтера у майбутньому необхідним буде комбінація професійних компетенцій, що складаються з технічних знань (цифрових навиків), фахових навичок і здібностей та етичних (психологічних) якостей.

Досліджуючи розвиток фаху бухгалтера майбутнього можна запропонувати модель професії, що сформувалась під впливом цифрових технологій і включає у себе:

- Інтелект – здатність отримувати та використовувати знання для вирішення проблем.
- Креативність – здатність використовувати наявні знання в новій ситуації, установлення зв'язків, генерування нових ідей тощо.
- Цифровий фактор – застосування існуючих та нових цифрових технологій.
- Емоційний інтелект – здатність ідентифікувати власні емоції та емоції інших, використовувати їх для вирішення завдань, регулювати й управляти ними.
- Бачення – здатність точно прогнозувати майбутні тенденції шляхом екстраполяції існуючих тенденцій і фактів.
- Досвід – здатність і навички для розуміння очікувань клієнтів, створення цінності тощо.

Бухгалтер майбутнього потребує оптимального співвідношення професійних компетенцій (технічних знань, навичок та вмінь) із міжособистісною поведінкою, оскільки бухгалтери становляться лідерами, надійними експертконсультантами і стратегічними радниками для організацій у державному та приватному секторах.

Майбутній професійний бухгалтер повинен регулювати бізнес на стійкому курсі між ризиком і можливістю. Це вимагає співробітництва, стратегічного мислення і реального розуміння оцінки бізнес-середовища, людей і їх можливостей.

З впевненістю можна сказати, що епоха бухгалтерів як виконавців суто облікових процедур дійсно закінчується. Сучасні бізнес-потреби професійних бухгалтерів є набагато більшими. Разом з фаховими, технічними, етичними, цифровими, експертними знаннями сучасний бухгалтер повинен володіти іншим набором навичок, можливо, опосередковано пов'язаних з його професією. А саме, креативність, емоційний інтелект і бачення.

3.3. Вплив цифровізації на організацію господарської діяльності та забезпечення інформаційних потреб

Цифрова трансформація для кожного суб'єкта господарювання це - зміна організаційної культури і впровадження нових цифрових технологій та комунікацій, які розширюють можливості і дозволяють формувати власну так звану «екосистему» у взаємодії зі своїми контактними аудиторіями. Така трансформація виявляється як на зовнішньому рівні взаємодії - між підприємствами, так і у середині кожного окремого підприємства - на рівні відносин між працівниками. Якщо в умовах ринкової економіки для оцінки і стратегії подальшого розвитку необхідно було розраховувати точку беззбитковості і оптимальні розміри фірм і компаній, то для цифрової економіки - це не важливо: підприємство може бути дуже маленьким і при цьому успішно розвиватися.

В умовах сьогодення основним пріоритетом в діяльності підприємства вважається розвиток і поширення корпоративних знань, гнучка зміна організаційної структури, клієнтоспрямованість, впровадження інновацій, тощо.

Цифрова трансформація бізнесу – це організаційні зміни за рахунок використання цифрових технологій і бізнес-моделей для підвищення продуктивності. Як основу цифрової трансформації, яка визначає фокус перетворень та цільовий рівень цифрової зрілості підприємства, розглядає стратегію. Інструментами деталізації і реалізації стратегії є бізнес-модель, дорожня карта і портфель проектів, збалансований з позицій реалізації технологічних і нетехнологічних інновацій, спрямованих на зростання цифрової зрілості підприємства.

На першому етапі цифрової трансформації механізмів управління підприємством необхідно: впровадження єдиних програм для використання в різних підрозділах підприємства; уніфікація операційних процесів в корпоративному центрі і на виробничих підрозділах; пілотне впровадження окремих цифрових технологій управління. Автоматизація бізнес-процесів на основі послідовного розвитку інформаційних технологій включає:

- ERP – система планування ресурсів підприємства (1985 р.);
- SFA – система автоматизації продажів (1990 р.);
- CRM – система управління взаємодій з клієнтами і SCM – управління ланцюжками поставок (1995 р.);
- BPM - управління бізнес-процесами (2000 р.);

– ВІ - бізнес – аналітика (2005 р.) .

Наступним етапом цифрової трансформації управління підприємством має бути розвиток організаційних процесів у всіх структурних підрозділах. Для активізації інноваційного розвитку швидка, уніфікована, безпечна і комфортна загальна система обміну інформацією вкрай важлива, особливо для оперативного прийняття рішень.

Головною «цінністю» підприємства в цифровій економіці є клієнт, який стає ключовою фігурою в процесі економічної діяльності, тому що без нього немає сенсу в ній самій. Клієнт вибирає товар покладаючись на поради, особистий досвід і рекламу, продавець не має можливості особисто контактувати з покупцем. При цьому реклама, так само має свою значимість, оскільки наповнюється з інтернет-середовища: інтернет-реклама, інтернет-мода, інтернет -друзі, інтернет-захоплення і т. д. Закономірним у розвитку цифрової економіки із зміною векторів в управлінні підприємством, є:

- орієнтація на конкретного споживача і всебічне використання інформації як рушійного ресурсу;
- облік конкретних особливостей клієнта у певному місці;
- широке впровадження технологій цифрових перетворень реальних бізнес-процесів.

Таким чином, цифрові проекти підприємств можуть стати предметом стандартизації та іншої регламентації тільки при накопиченні позитивних результатів в економічному плані, конкретних обставинах їх реалізації, в конкретному місці.

Потреба у збільшенні рівня задоволення клієнтів, удосконалення постійних зв'язків із споживачами та розвиток сучасних ринків за умов глобалізації приводять до створення такої організаційної форми, як віртуальне підприємство. Актуальність даної проблеми виходить із невинного росту глобальних мереж, цифрових та інформаційних технологій, який стимулює розвиток нового виду економічних відносин, що веде до неминучої зміни традиційних понять ведення бізнесу.

Сучасні цифрові тенденції в економіці стали підґрунтям для виокремлення підприємств наступних типів:

1. *Підприємства традиційного складу*, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні (фізичні) особи, які ведуть свій бізнес і використовують активи в реальній фізичній матеріальній, нематеріальній чи фінансовій формі. Такі підприємства використовують у своїй господарській діяльності елементи цифровізації, проте вони не є цифровими (Рис 1.3).

Традиційні підприємства (середні і великі), в прагненні протистояти сучасним викликам, впроваджують цифрові технології. Їх уміння перебудуватися на цифровий ландшафт є найважливішою конкурентною перевагою. Проте для малих підприємств традиційного складу все, що пов'язане із автоматизацією та інформаційними рішеннями, є дорогим та не настільки необхідним у силу ручного управління.



Рис 1.3. Сутність підприємств традиційного складу в умовах цифрової економіки

2. *Частково віртуальні підприємства*, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні (фізичні) особи, які можуть мати фізичні матеріальні, нематеріальні чи фінансові активи, проте способи просування цих активів у цих підприємств віртуальні, цифрові. (Рис. 1.4). Як правило, такі підприємства, маючи запаси товарів, вбачають найоптимальніший шлях їх просування до клієнта тільки через мережу Інтернет. Ці підприємства більшою мірою ніж традиційні інтегровані в цифрову економіку, оскільки Інтернет – це основний канал їх продажів, місце, де вони генерують виручку. Відповідно способи просування своєї продукції і канали реклами у цих підприємств теж віртуальні, цифрові.

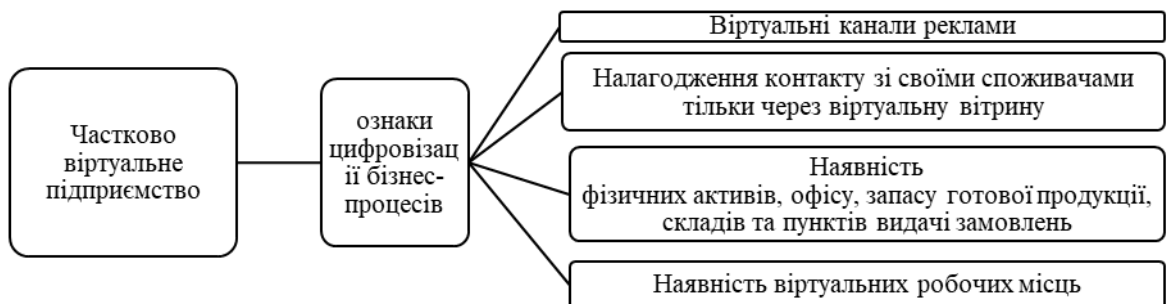


Рис. 1.4. Сутність частково віртуальних підприємств в умовах цифрової економіки

3. *Віртуальні підприємства*, умовні організаційні структури, мережеве існування яких, складається з неоднорідних агентів, що взаємодіють в комп'ютерно-опосередкованому середовищі і розташовані у різних місцях.

У наукових дослідженнях часто зустрічаються поняття «віртуальна організація», «віртуальне підприємство». Це викликає необхідність з'ясування суті цих понять та їх співвідношення.

Вперше концепція віртуальної організації була запропонована Яном Хопландом, та Роджером Нагелем, які визначили віртуальну організацію (strategic alliance) як угоду між двома або більше організаціями для досягнення спільних стратегічних цілей для задоволення їх бізнес-потреб, компанію, яка знає, як використовувати партнерські відносини як всередині, так і за її межами.

У сучасному формулюванні віртуальна організація означає тимчасове об'єднання незалежних суб'єктів, які поділяють між собою ресурси та функціонують через телекомунікаційні засоби на базі єдиного інформаційного простору. При цьому виділяють такі ознаки віртуальної організації:

- об'єднання економічно незалежних ринкових агентів;
- комбінування ресурсів підприємств для отримання синергетичного ефекту;
- територіальна віддаленість елементів віртуальної організації;
- розподілення функцій між підприємствами-партнерами;
- координація дій через єдиний інформаційний простір.

В Україні визначення поняття «віртуальна організація» міститься у Положенні про Український Національний Грид (УНГ), яке було розроблено з метою реалізації Постанови Кабінету Міністрів України від 23.09.2009 № 1020 «Про затвердження Державної цільової науково-технічної програми впровадження і застосування грид-технологій на 2009-2013 роки». Відповідно до цього положення, Віртуальна Організація (ВО) (Virtual Organization) - це динамічне співтовариство людей і установ, котрі спільно використовують обчислювальні ресурси відповідно до погоджених між ними та власниками ресурсів правилами, що регулюють доступ до всіх типів засобів, включаючи комп'ютери, програмне забезпечення і дані. Для того, щоб мати можливість використовувати послуги і ресурси УНГ, ВО має бути зареєстрована в національній грид-інфраструктурі, працювати за правилами УНГ і виконувати вимоги елементів централізованого управління УНГ.

Проте у економічних колах широко використовується термін «віртуальне підприємство». Як зазначають дослідники, слід розрізняти поняття «віртуальна організація» та «віртуальне підприємство», оскільки поняття «віртуальна організація» є більш широким і охоплює різні види утворень, що існують у віртуальному просторі.

Термін «віртуальне підприємство» було започатковане У. Девідоу та М. Мелуном у праці «Віртуальна корпорація», автори розглядали його як компанію майбутнього, яка використовуватиме технології ощадливого виробництва, гнучкі індивідуальні виробництва, рушієм якої будуть клієнти. Револьюційні зміни при переході до віртуального підприємства ґрунтувалися на нових інформаційних технологіях, підвищеній якості і прискореному створенню продукту, зміні методів управління на основі нових взаємозв'язків між управлінням і персоналом, нових якісних зв'язках постачальник-підприємство-клієнт, підприємство-держава [10]. Ознакою такого підприємства

є те, що його діяльність не зупиняється зі зміною офісу, серверної компанії, тощо (рис. 1.5).

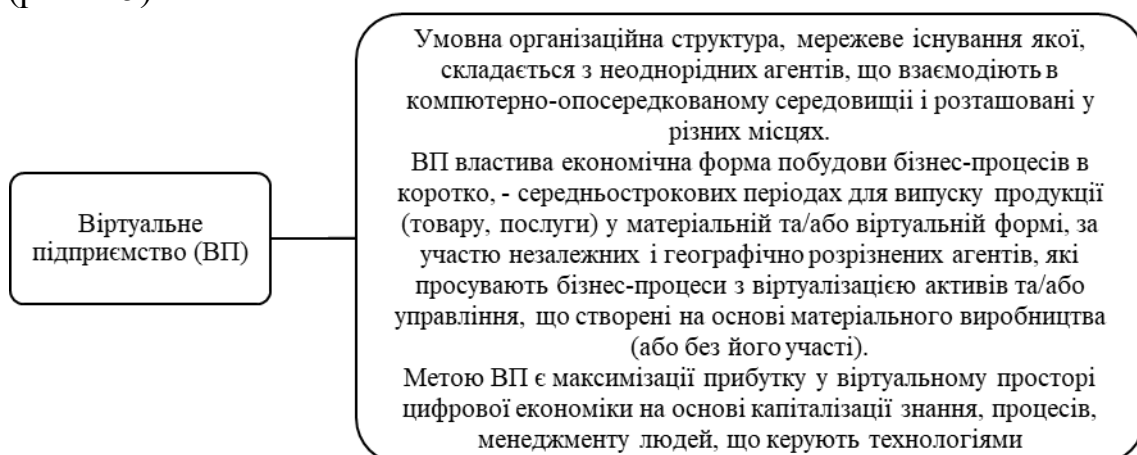


Рис. 1.5. Сутність віртуального підприємства в умовах цифрової економіки

Віртуальному підприємству притаманні такі риси:

- об'єднання реально існуючих, територіально віддалених партнерів – агентів віртуального підприємства, автономних робочих груп.
- використання новітніх інформаційних технологій та централізованої системи управління;
- мобільність, відсутність тісного фізичного контакту структурних підрозділів між собою;
- інтеграція кращих технологій, засобів виробництва й досвіду агентів віртуального підприємства, їх об'єднання навколо ключових бізнес-процесів;
- тимчасовий характер партнерських відносин із високим рівнем гнучкості і можливості переструктуризації, гнучкість і відповідна реакція, віртуальні підприємства можуть створюватися із окремих елементів для реалізації певної і мети і розпадатися після її досягнення.
- розмиті межі віртуальних організацій, об'єднують постачальників, дистриб'юторів, клієнтів в ланцюги поставок, що не мають меж.

Таблиця 1.6

Групування віртуальних підприємств

Критерій	Групування в межах критерію
Віртуалізація активів і управління підприємством	Віртуальні активи і віртуальне управління
	Віртуальне управління і матеріальні активи
	Віртуальні активи і матеріальне управління
Віртуалізація відомих форм управління	Внутрішньовідомчі віртуальні форми управління
	Міжвідомчі віртуальні форми управління
Віртуалізація простору віртуальних підприємств	Віртуальний ринок
	Віртуальна реальність

	Віртуальні організаційні форми
Організаційно-технічні умови віртуального підприємства	Відкритість
	Розподілена мережева структура
	Пріоритет горизонтальних зв'язків
	Технології ресурсозберігання
	Гнучкість і адаптивність
	Об'єднання компонентів: технології, знання, люди

- переважають координаційні зв'язки з елементами централізованої та децентралізованої системи управління;
- накопичення ресурсів навколо ключових бізнес-процесів, незначна фізична структура і висока віртуальна наявність активів (мережеві об'єднання);
- широкий розподіл і перерозподіл повноважень влади;
- організація взаємодії спеціалістів на основі використання обчислювальної техніки;
- розробка неоднорідних комп'ютерних мереж і середовищ, застосування різноманітних програмних засобів, використання інформаційних і комунікаційних технологій для динамічного зв'язку людей і активів;
- змішана форма організації, віртуальне підприємство можна розглядати як агентства для спільної діяльності, які об'єднують основні компетенції, ресурси і можливості, не зв'язані структурними обмеженнями;
- розмиті межі віртуальних організацій, об'єднують постачальників, дистриб'юторів, клієнтів в ланцюги поставок, що не мають меж;
- самоврядне підприємство, яке ефективно працює і розвивається без безперервних, шаблонних управлінських дій;
- саморегулювання та самоорганізація, координація та взаємодія на основі раніше оговореного з партнерами управління бізнес-процесами та ресурсами;
- клієнтоорієнтованість;
- висока кваліфікація персоналу, уміння здобувати знання;
- максимізації прибутку у віртуальному просторі цифрової економіки на основі капіталізації знань, процесів, менеджменту людей.

Основний економічний потенціал віртуального підприємства, з точки зору організації виробництва, полягає в якісно нових можливостях управління ланцюгом виробництва або обслуговування та процесами створення вартості на основі концентрації великої кількості ресурсів на єдиній базі.

Таким чином, віртуальне підприємство – це нова, якісно вища форма організації підприємства, яка замінить фізичну структуру комунікативними технологіями, основною метою якого є швидка адаптація до вимог ринку, максимальне використання інтернет-ресурсів. Впроваджуючи інноваційні рішення, віртуальне підприємство матиме можливість оптимізувати бізнес-процеси, скоротити витрати, і знайти нові джерела доходів.

Проте здійснювати свою діяльність задля досягнення основної мети – отримання прибутку – вітчизняне віртуальне підприємство зможе тільки набуваючи статусу юридичної особи, тобто здійснивши усі правові чинні процедури. Тобто є ряд ознак, які є спільними і одночасно відрізняють віртуальне підприємство (віртуальну організацію), від інших вітчизняних суб'єктів господарської діяльності у набутті статусу юридичної особи (табл. 1.7).

Поступово і юридична особа вже пересувається у віртуальний простір. Так, реєстраційна служба на сьогодні провадить зберігання реєстраційних документів юридичних осіб в електронній формі, що ставить під питання необхідність збереження статутних документів в паперовій формі, з якими ми маємо можливість ознайомитись за допомогою електронних сервісів. Однак здійснити державну реєстрацію юридичної особи без зазначення поштового місцезнаходження на сьогодні є неможливим.

Звичайно, відсутність реальної адреси, на перший погляд може призвести до низки проблем, зокрема юридична адреса важлива для визначення місця укладення договору відповідно до положень ст. 647 ЦК України, місця виконання зобов'язання відповідно до положень ст. 532 ЦК України, вона має значення при визначенні підсудності спору, визначення органу, до якого необхідно сплачувати податки, постає відповідно й питання можливого притягнення до відповідальності осіб, які ведуть таку діяльність. В сучасних умовах як місцезнаходження, так і ведення діяльності юридичної особи може бути перенесено до всесвітньої мережі. В той же час для осіб, які мають на меті здійснення підприємницької діяльності, актуальним є можливість провадження такої діяльності у формі юридичної особи. Це дозволяє обмежити відповідальність за зобов'язаннями, які виникають під час здійснення такої діяльності, майном юридичної особи, що робить актуальним розроблення та формулювання поняття віртуальної юридичної особи.

Таблиця 1.7

Спільні і відмінні ознаки віртуального підприємства (віртуальної організації) та інших вітчизняних суб'єктів господарської діяльності у процедурі набуття статусу юридичної особи

суб'єкт господарської діяльності	віртуальне підприємство (віртуальна організація)
Організаційна єдність (документ, що регулює діяльність)	
Установчі документи, СГД створений для задоволення своєї мети, що є єдиною для їх структурних складових, має єдиний центр координації прийняття рішень.	Договір між учасниками, ВП, (ВО) створена для задоволення своєї мети, що є єдиною для їх структурних складових, має єдиний центр координації прийняття рішень
Майнова відокремленість, самостійна майнова відповідальність	
Володіє власним відокремленим майном, яким він відповідає за своїми зобов'язаннями перед кредиторами.	ВП, (ВО) власного майна не має, майно, що використовується для досягнення мети віртуальної організації залишається у власності її учасників, і, відповідно, вони несуть самостійно відповідальність за зобов'язаннями, що виникають в процесі їх спільної діяльності

Місцезнаходження	
Статтею 93 ЦК України визначено, що місцезнаходженням юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку.	Місцезнаходження юридичної особи може бути перенесене до Інтернету визначення поняття віртуального офісу, та можливості провадження діяльності через такий офіс. Термін віртуальний офіс не є сталим та включає в себе послуги віддаленого адміністратора, віртуального помічника, послуги колл-центру, послуги автовідповідача, послуги голосової пошти, віртуальне офісне приміщення. Воно дає можливість користуватись поштовою адресою без необхідності оренди такого приміщення, при цьому кореспонденція, що надходить за такою адресою може бути переадресована на іншу поштову адресу, можуть бути надані послуги із сканування та розміщення на хмарних сервісах таких листів. Додатково можуть надаватись на короткостроковій основі приміщення для проведення ділових зустрічей, та інші послуги, як то створення та підтримання веб-сайту, візитних карток, бухгалтерський супровід, надання консультацій адвокатів.
Здатність бути позивачем або відповідачем у суді	
Є можливість	Відсутня
Державна реєстрація	
Реєструються у встановленому порядку, в органах державної реєстрації.	Реєструються у встановленому порядку у центрі реєстрації віртуальних організацій. процедура відмінна від реєстрації юридичної особи і проводиться на підставі договору про спільну діяльність (Положення про Український Національний Грид (УНГ)).

Кількість бізнес-моделей цифрової економіки зростає, з'являються нові способи монетизації і ведення бізнесу, створюються нові ринки. Деякі бізнес-моделі так само швидко зникають, структура цифрової економіки дуже динамічна. Таким чином, вільний ринок автоматично приймає і тиражує будь-рентабельні інновації, не має значення цифрові чи аналогові.

Невпинний ріст глобальних мереж, цифрових та інформаційних технологій, стимулює розвиток нового виду економічних відносин, що веде до неминучої зміни традиційних понять ведення бізнесу. Необхідність задоволення клієнтів, удосконалення постійних зв'язків із споживачами та розвиток сучасних ринків за умов глобалізації приводять до створення такої організаційної форми, як віртуальне підприємство.

Віртуальне підприємство може стати новою, якісно вищою формою організації підприємства, яка разом з комунікативними технологіями, замінить фізичну структуру. Його основною метою і відмінною рисою швидка адаптація до вимог ринку, максимальне використання інтернет-ресурсів. Впроваджуючи інноваційні рішення, віртуальне підприємство матиме можливість оптимізувати бізнес-процеси, скоротити витрати, і знайти нові джерела доходів.

Але здійснення діяльності задля отримання прибутку на теренах вітчизняної економіки віртуальне підприємство зможе тільки набуваючи

статусу юридичної особи, що потребує подальших напрацювань у розроблені та формулюванні норм.

3.4. Суть креативного обліку, як загальнонаукового методу, що не відповідає загальноприйнятій практиці

Оскільки креативний облік як напрям досліджень виник в зарубіжних країнах, тому й кількість публікацій, присвячена цій проблематиці за кордоном та ступінь її розробки є значно більшою. До найвідоміших дослідників креативного обліку слід віднести О. Амата, Ч.В. Малфорда та Є.Є. Коміскі, Х. Столови та Г. Бретона та ін. У своїх дослідженнях вони розкривають наступні питання:

- сутність та сфери використання креативного обліку;
- обмеження креативного обліку концепцією правдивого і справедливого представлення;
- бухгалтерська етика та креативний облік;
- національні особливості етики креативного обліку;
- маніпулювання звітом про прибутки та збитки;
- креативний облік як форма бухгалтерської маніпуляції;
- креативний облік та прозорість фінансової звітності;
- пошук креативних методів бухгалтерського обліку;
- крах компанії «Енрон» і креативний облік;
- корпоративні скандали і креативний облік;
- креативний облік і якість аудиту;
- вплив креативного обліку на показники фінансової звітності;
- креативний облік і фальсифікація фінансової звітності;
- креативний облік і концепція управління прибутком (earning management) та ін.

Значна кількість праць зарубіжних дослідників в сфері креативного обліку включає емпіричні дослідження на основі застосування економіко-математичних та статистичних методів.

З введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в національну облікову методологію було введено механізм, який одержав назву «облікова політика» – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Згідно ст. 8, п. 5, цього ж закону підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства.

Відповідно на рівні підприємства з'явилась можливість самостійного вибору методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Це зумовлює можливість використання альтернативних варіантів ведення бухгалтерського обліку і одержання відмінних результатів, навіть за наявності однакових фактів господарської діяльності. Поряд з обліковою політикою, значна кількість зарубіжних авторів, а в останні роки і вітчизняні автори (див. вище), використовують в дослідженнях поняття «креативний облік». Розглядаючи

історичні аспекти даного поняття, можна сказати, що подібні «творчі (креативні)» підходи використовувались майстрами бухгалтерського обліку ще наприкінці XIX ст. Про це свідчать дослідження І. Ф. Шерра, висвітлені в праці «Бухгалтерія і баланс» (1925), в якій виділено окремий додаток «Вуалювання балансу», з метою виявлення хитрувань та знаходження засобів та способів для самостійного конструювання реального стану справ на підприємстві із завуальованого балансу. В своїй праці автор наводить приклад про застосування Лейпцігським Банком креативних методів обліку в операціях з акцептами «дочірніх» товариств. Проф. І. Ф. Шерр зазначає, «що розробка теми вуалювання балансу дозволяє пролити світло на таємниці балансових майстрів, що ставлять своєю задачею на основі різноманітних мотивів, представити в найкращому або найгіршому світлі положення, становище і розміри майна підприємства та доходність останнього, ніж це впливає безпосередньо з правильного рахівництва, приховати ділові факти, майновий стан чи зобов'язання підприємства, затушувати їх, надати їм непрозорого вигляду, взагалі так перетворити майновий та результатний баланс за формою або змістом чи в обох цих напрямках, що для непосвячених дійсний стан справ стає замаскованим, завуальованим». На нашу думку, значне поширення вуалювання, тобто застосування технік креативного обліку, саме у XIX ст. в європейських країнах пов'язано зі значним розвитком діяльності корпоративних утворень в зарубіжних країнах. Так, у 1870 р. в Німеччині був прийнятий закон «Про акціонерні товариства», у Великобританії в 1862 р. було прийнято «Закон про компанії». У 1867 р. у Франції було прийнято Закон «Про товариства», який вперше серед європейських країн регламентував випуск звітності акціонерними товариствами. Корпорації, як колективні товариства, характеризуються роздвоєнням інтересів користувачів облікової інформації. Тобто в умовах діяльності корпорації з'являються дві умовних групи користувачів облікової інформації з протилежними економічними інтересами: І група – основні власники, заінтересовані у невисокому прибутку з метою мінімізації оподаткування; ІІ група – інвестори, заінтересовані у високому прибутку та, відповідно, у зростанні курсу акцій та дивідендних виплат, а також і власники, які бажають залучити додаткові фінансові ресурси через покращання власних результатів діяльності. Прикладом корпоративних зловживань для реалізації інтересів представників другої групи є скандальні події з компаніями «Enron», «Worldcom», «Parmalat» тощо.

Для задоволення потреб цих груп користувачів виникають різноманітні види політик підприємства – дивідендна, амортизаційна, податкова тощо. Така ситуація завжди зумовлювала для реалізації поставлених перед підприємством цілей використання різноманітних законних і незаконних способів і прийомів. Це підтверджують Г. Гофман і С. Капелюш, які у 70-х рр. XX ст. описували західну систему обліку: «В буржуазному суспільстві... застосовуються такі форми рахівництва, які полегшують фальсифікацію і вуалювання даних, дозволяють приховати замаскувати істинні розміри капіталістичного прибутку, ускладнюють перевірку облікових даних» Доц. О. А. Заббарова пише, що

креативний облік визрів та одержав широкого поширення лише у 90-рр. XX ст. в надрах корпоративної організації бізнесу. На нашу думку встановлення такого періоду виникнення пов'язано зі звуженим підходом трактування поняття «креативний облік» О. А. Заббаровою. Автор під креативним обліком розуміє умовно-креативний облік, виділений нами, який дійсно набув значного розвитку в США у 90-х рр. XX ст., оскільки законодавство щодо облікової політики було впроваджено лише у 1972 р., що стало передумовою розгортання таких процесів вже у 90-х рр.

Креативність обліку також необхідно розглянути у взаємозв'язку із трактуванням обліку як мистецтва. Так, В.Д. Белов ще у 1893 р. зазначав, що «науково підготовлений бухгалтер – ... це художник, повністю вільний в своїй творчій діяльності». Таке твердження з'явилося у XIX ст., і було, на нашу думку, пов'язано з тим, що для недостатньо освічених людей вміння зводити в звітах дані про стан та результати діяльності підприємства на той час дійсно вважалось мистецтвом. Тому деякі автори називали бухгалтерський облік мистецтвом ведення торгових книг. Це також відмічає проф. С. К. Сальварі, який пише, що облік спочатку існував в якості практичного мистецтва, і лише пізніше, як і геометрія, перетворився на емпіричну науку. Проф. Р.Р. Стерлінг в праці «До науки бухгалтерський облік» (1975) взагалі визначив мистецтво як антитезу науки. Відповідно, якщо бухгалтерський облік є наукою, то йому не притаманні риси мистецтва, і навпаки, якщо облік є мистецтвом, то він є обов'язково ненауковим. Однією з визначальних тез проф. Р. Р. Стерлінга проти обліку як мистецтва є те, що оскільки облік є мистецтвом в результаті якого одержується фінансова звітність, то процес аудиту зводиться до перевірки чиїхось смаків, тобто мистецтва. Однак мистецтво не може піддаватись аудиту, а відповідно, і не може проводитись аудит фінансової звітності. Вищенаведений аналіз праць дозволяє встановити, що серед дослідників відсутня єдність у поглядах стосовно того чи є бухгалтерський облік мистецтвом, чи ні. Вважаємо, що облік як мистецтво, напряду пов'язаний з поняттям творчого, креативного обліку. Пропонуємо для вирішення цього проблемного питання розглянути сутність таких понять як «творчий», «креативний» та «мистецтво». Творчість – це процес людської діяльності, що створює якісно нові матеріальні і духовні цінності чи підсумок створення суб'єктивно нового. Поняття креативність є похідним від творчості (від англ. creative – творчий) – це творчі здібності індивіда, що характеризуються готовністю до створення принципово нових ідей, що відхиляються від прийнятих схем мислення і входять до структури обдарованості в якості незалежного фактору, а також здатності вирішувати проблеми, що виникають всередині статичних систем. Мистецтво – також поняття похідне від творчості – це процес чи підсумок вираження внутрішнього світу в (художньому образі), творче сполучення елементів таким чином, який відображає почуття чи емоції. За критерієм утилітарності мистецтва поділяються на прикладні та витончені (чисті). Прикладним мистецтвом до XIX ст. називали вираження майстерності в більш практичному змісті, яке більше вважалось ремеслом аніж мистецтвом.

Аналогічно, якщо ціллю творця є просування комерційної продукції, то його заняття вважають не мистецтвом, а рекламою. В останній час смисл слова “мистецтво” дещо змінився, мистецтво стали вважати скороченням (і синонімом) витончених мистецтв. Прикладному мистецтву притаманна така функція як пропаганда чи комерціалізація. Твори мистецтва нерідко використовуються з цілями пропаганди, що непомітно змінити смаки і настрої публіки. Аналогічна реклама створюється для просування комерційного продукту шляхом створення позитивного до нього відношення у споживача. В обох випадках метою створення є маніпуляція емоційним чи психологічним настроєм відносно певного об’єкта чи ідеї. Те саме і можна сказати про бухгалтерський облік, коли результати творчої діяльності бухгалтерів представляють у фінансовій звітності з ціллю залучення додаткових фінансових ресурсів або максимізації вартості підприємства. Останнім часом в західній обліковій періодичній літературі навіть почали використовувати таке поняття як “репортинг” – система представлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства у необхідному світлі, що включає в себе фінансову та нефінансову складові. Основний критерій, що відрізняє творчість від виготовлення (виробництва) – унікальність його результату. Результат творчості неможливо прямо вивести з початкових умов. Ніхто, окрім, можливо, автора, не може одержати точно такий же результат, якщо створити для нього ту ж вихідну ситуацію. Таким чином, в процесі творчості автор вкладає в матеріал певні можливості, що не можна звести до трудових операцій чи логічного висновку, виражає в кінцевому результаті певні аспекти своєї особистості.

Питання для самоконтролю:

1. Які інформаційні технології мають перспективи застосування у сфері бухгалтерського обліку й аудиту?
2. Як можна використати технологію блокчейн у системі бухгалтерського обліку?
3. Які найбільш поширені програмні продукти використовуються для викладання здобувачам освіти.
4. Які основні вимоги до бухгалтера диктує об’єктивна реальність.
5. Які зони розвитку знань у бухгалтера?
6. Наступні зміни, що вплинуть на професію бухгалтера найближчі десять років.
7. Модель цифрового бухгалтера.
8. Етапи цифрової трансформації управління підприємством і їх взаємозв’язок з бухгалтерським обліком.
9. Креативний облік, його історичне підґрунтя.

Тема 4.

Бухгалтерський облік в управлінні вартістю і капіталом суб'єктів господарювання та органів державного сектору

- 4.1. Підходи та методи оцінки вартості суб'єктів господарювання та органів державного сектору
- 4.2. Особливості вартісно-орієнтованого підходу до управління
- 4.3. Бухгалтерський облік капіталу в управлінні підприємством
- 4.4. Використання облікової інформації власниками бізнесу з метою зростання потенціалу підприємства

4.1. Підходи та методи оцінки вартості суб'єктів господарювання та органів державного сектору

Кожний вид людської діяльності як і наукове дослідження здійснюється за певними правилами, використовуючи прийоми, способи, інструменти та операції задля поставленої мети. Метод (гр. *mathodos* – спосіб пізнання чогось, або спосіб діяльності суб'єкта у будь-якій сфері діяльності). Метод реалізується через його науковий апарат, тобто через сукупність прийомів дослідження. Сукупність методів, прийомів, правил проведення дослідження, використаних у певні послідовності, називається методикою.

Для виконання завдань, щодо оцінки вартості підприємства використовуються різноманітні методи та інструменти. Методологія сучасних

наукових досліджень, напрацювала сукупність якісних та кількісних методів фінансового управління, а також показників контролінгу результативності.

Суб'єктивні методи контролінгу результативності називають прагматичними, або експертними, методами. Використання математичних та статистичних прийомів за цих методів зведено до мінімуму, натомість пріоритет надається методиці евристичним методам, як сукупності прийомів оцінювання явищ за допомогою навідних питань. Показники визначаються на основі експертних оцінок. Вирішальними при цьому є досвід, інтуїція, суб'єктивні очікування, освіта експертів, відповідальних за складання прогнозів. Кількісна оцінка ключових індикаторів результативності здебільшого здійснюється на основі розрахунку фінансових показників. За визначенням П. Хорвата, фінансові показники є класичним інструментом контролінгу, завдяки якому в адекватний спосіб здійснюється інформаційне забезпечення менеджменту. Для забезпечення функцій, що покладаються на показники, служби фінансового контролінгу оперують не лише окремими показниками, а й системами показників, їх сукупностями, які перебувають у певному взаємозв'язку.

Основні функції систем показників:

- інформаційно-комунікаційна функція;
- формалізація цілей для різних рівнів менеджменту;
- функція координації прийняття управлінських рішень (сутнісна координація);
- функція оцінювання результативності та управління поведінкою;
- функція мотивації.

Виконання зазначених функцій окремими показниками результативності залежить від рівня маніпулювання ними. У теорії і на практиці для оцінювання результативності діяльності найчастіше використовують такі групи фінансових показників:

- абсолютні показники прибутку, що визначаються за даними бухгалтерської звітності: чистий прибуток, EBITDA, EBIT, NOPAT;
- відносні показники, що визначаються на базі прибутку: рентабельність власного капіталу, рентабельність активів, рентабельність інвестицій, рентабельність продажу тощо;
- відносні та абсолютні показники чистих грошових потоків: Cash flow, Free Cash flow, CFROI, CFROE;
- вартісно-орієнтовані показники: EVA, CVA, MVA, SVA.

Основними критеріями вибору показників результативності є їх інформованість та мінімальна спроможність агента до маніпулювання.

Система показників – це розрахункові системи, які ґрунтуються на певних розрахунках взаємозалежних окремих показників. За їх способом побудови виокремлюються дві основні групи системи показників:

- 1) логічно-дедуктивні системи показників: ґрунтуються на методі дослідження, за яким окреме пізнається на основі послідовного вивчення внутрішніх закономірностей загального;

2) емпірично-індуктивні системи: засновані на методі дослідження, за яким загальне виводиться з використання математично-статистичних методів обробки окремих сегментів інформації, отриманої емпіричним способом, тобто на основі досвіду, практики. За цього підходу системи показників будуються на основі обробки емпіричних даних з використанням таких математично-статистичних методів, як експертне опитування, регресійний аналіз, дискримінантний аналіз тощо. Для оцінювання ефективності діяльності здебільшого використовуються логічно-дедуктивні системи показників. Емпірично-індуктивні системи використовуються переважно для побудови моделей прогнозування банкрутства, рейтингів, фінансової діагностики та оцінювання ризиків.

Найпоширенішими, які належать до традиційних систем показників, системи Дюпона, ZVEI, RL.

В українські теорії та практиці досить відомою є модель показників Дюпона. Перший варіант системи фінансового контролю Дюпона (DuPont-System of Financial Control) був розроблений ще у 1919 р. фінансистами хімічного концерну «DuPont». Після цього зазначена система багато разів удосконалювалася. Однак основна ідея системи залишається незмінною: головною метою діяльності підприємства є не максимізація абсолютного значення прибутку, а збільшення рентабельності капіталу (ROI) як відносного показника прибутковості. Останній показник поділяється на дві основні складові: рентабельність реалізації та оборотність капіталу. В система DuPont інструментом, що аналізує господарську діяльність підприємства і виділяє драйвери створення доданої вартості є факторний аналіз DuPont (DuPont Factor Analysis). Даний інструмент дозволяє визначити рівень ефективності та прибутковості господарської діяльності підприємств, а також проаналізувати структуру капіталу підприємства. Рентабельність власного капіталу є однією з основних концепцій корпоративних фінансів, вона зокрема сприяє ідентифікації ступеню інвестиційної привабливості підприємства. В результаті факторного аналізу в системі DuPont випрацьовуються управлінські рішення, що мають на меті покращення фінансового стану підприємства.

Аналіз фінансового стану, що ґрунтується на вивченні кількісних показників фінансової звітності підприємства із застосуванням стандартних методів і прийомів, називається класичним, або традиційним. Традиційний підхід до фінансової діагностики полягає у застосуванні стандартних аналітичних прийомів: горизонтальний і вертикальний аналіз; трендовий аналіз, аналіз відносних показників, порівняльний аналіз. Висновки щодо фінансового стану робляться на підставі простого зіставлення фактичних показників оцінки ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, стабільності тощо з їх нормативними значеннями.

Найбільш загальну оцінку фінансового стану підприємства здійснюють за можливістю продажу майна і перетворення його в грошові кошти. Ліквідність підприємства – це його спроможність швидко реалізувати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Аналіз ліквідності ґрунтується на

обчисленні абсолютних та відносних показників.

Абсолютними показниками ліквідності є показники, що характеризують міру забезпеченості зобов'язань наявними коштами. Для цього наявні кошти за активом групують за ступенем зниження їх ліквідності, а зобов'язання за пасивом – по термінах їх погашення (рис. 1.6).

Порівняння

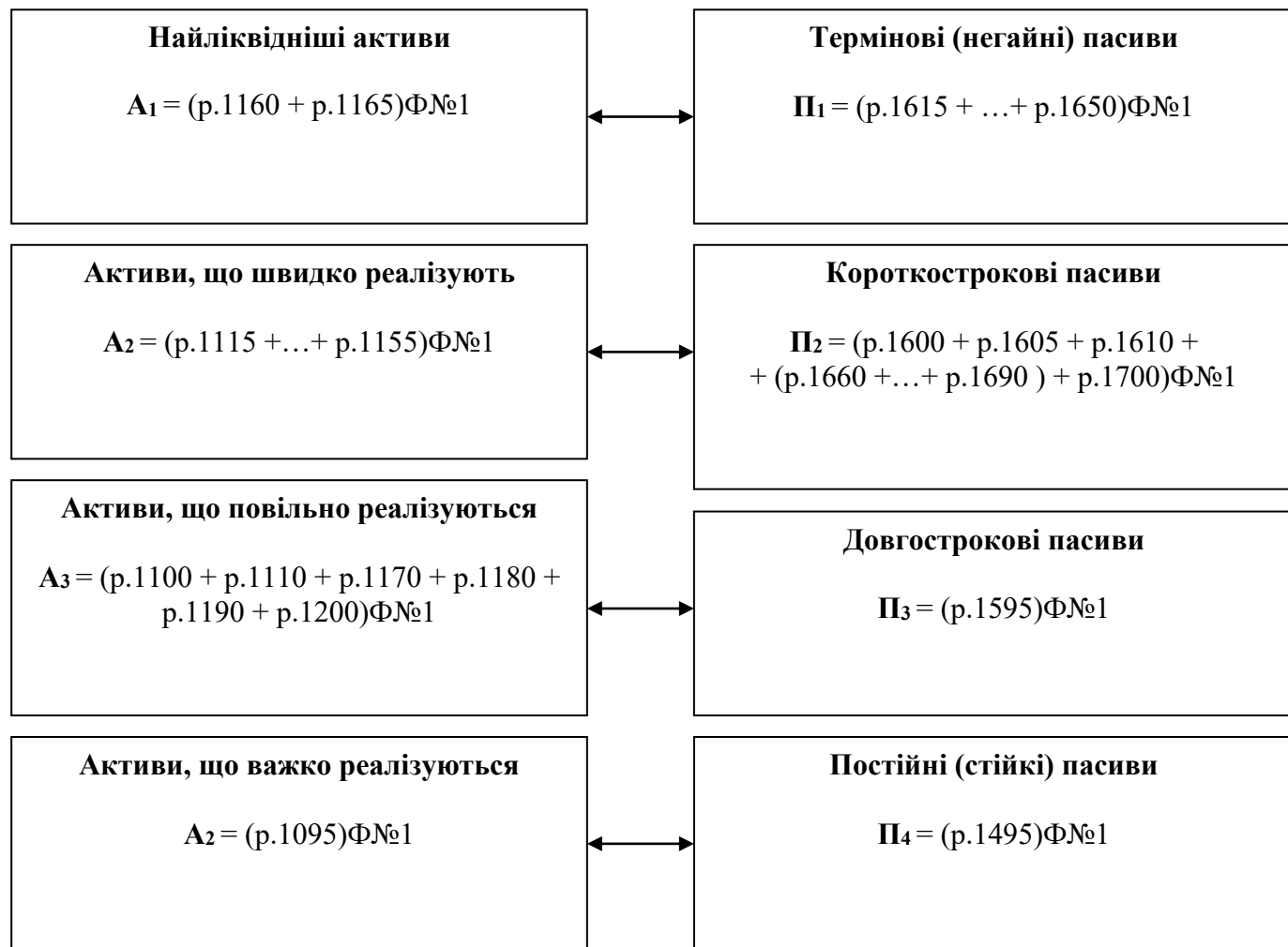


Рис. 1.6. Групування активів балансу за їх ліквідністю та зобов'язань за їх терміновістю

Порівняння сформованих груп дозволяє визначити тип ліквідності балансу та тенденції змін у його структурі. Баланс підприємства слід вважати абсолютно ліквідним, якщо:

$$A_1 \geq \Pi_1, A_2 \geq \Pi_2, A_3 \geq \Pi_3, A_4 \leq \Pi_4.$$

У випадку, коли одна або декілька нерівностей має протилежний знак, ніж в оптимальному варіанті, ліквідність балансу не може бути абсолютно ліквідною. Виконання четвертої нерівності свідчить про дотримання підприємством мінімальної умови фінансової стійкості – наявності власних

оборотних коштів.

Для якісної оцінки платоспроможності підприємства крім аналізу ліквідності балансу проводять розрахунок та аналіз сукупності відносних аналітичних показників – фінансових коефіцієнтів ліквідності. Основними з них є коефіцієнти абсолютної, критичної і поточної ліквідності. Розраховують їх зіставленням відображених у балансі оборотних активів, що мають різний рівень ліквідності, і поточних зобов'язань підприємства. Коефіцієнти ліквідності характеризують ступінь спроможності суб'єктів господарювання виконати свої платіжні зобов'язання, що мають певні терміни сплати.

Оцінка відносних показників – наступний етап аналізу фінансової стійкості, який ґрунтується на обчисленні послідовних коефіцієнтів:

1) коефіцієнти капіталізації, які характеризують фінансовий стан суб'єктів господарювання з позиції структури джерел коштів (коефіцієнт незалежності (фінансової автономії), коефіцієнт фінансової залежності, коефіцієнт фінансового ризику, коефіцієнт маневреності власних коштів та ін.);

2) коефіцієнти покриття, які характеризують фінансову стабільність з позиції витрат пов'язаних з обслуговуванням зовнішніх джерел залучених коштів (коефіцієнт структури покриття довгострокових вкладень, коефіцієнти структури довгострокових джерел фінансування та ін.).

При проведенні аналізу фінансової стійкості підприємства є дослідження абсолютних показників, що дозволяє визначити тип його фінансового стану. Абсолютними показниками фінансової стійкості є показники, що характеризують міру забезпеченості запасів джерелами їхнього фінансування. Співставленні величини запасів господарюючого суб'єкта з джерелами їхнього фінансування дозволяє визначити тип фінансового стану. Виділяють чотири типи фінансової стійкості:

1) абсолютна фінансова стійкість – запаси підприємства сформовані за рахунок його власних джерел (власного капіталу);

2) нормальна фінансова стійкість – формування запасів забезпечуються сумою власних та довгострокових позикових джерел;

3) нестійкий фінансовий стан – запаси формуються як за рахунок капіталізованих джерел (власного капіталу та довгострокових зобов'язань), так і за рахунок короткострокових кредитів, тобто за рахунок усіх основних джерел формування запасів;

4) кризовий фінансовий стан – запаси не забезпечуються основними джерелами їх формування і підприємство перебуває на межі банкрутства.

Оцінити наскільки ефективно підприємство використовує свої ресурси (засоби) дозволяє аналіз ділової активності, який передбачає застосування якісних та кількісних критеріїв.

До якісних показників оцінки ділової активності належать: розмір ринку збуту продукції, наявність продукції, що експортується, репутацію підприємства тощо.

Кількісний аналіз ділової активності здійснюється за такими основними напрямками:

1. Аналіз динаміки загальних показників господарської діяльності (в процесі дослідження проводиться співставлення темпів зміни розміру прибутку, обсягу реалізації та активів). Оптимальним вважається наступне співвідношення, що у світовій практиці отримало назву „золоте правило економіки”:

$$T_{\Pi} > T_P > T_A > 100\%, \quad (1.1)$$

де T_{Π} – темп зростання (зменшення) прибутку (р.2350 Ф№2);

T_P – темп зростання (зменшення) обсягу реалізації (р.2000 Ф№2);

T_A – темп зростання (зменшення) вартості активів (валюти балансу) (р.1300 Ф№1).

Дане співвідношення означає наступний причинно-наслідковий зв'язок:

– якщо темпи зростання обсягу продаж (доходу) і прибутку більше темпів зростання активів, то ефективність використання активів збільшується;

– якщо темпи зростання прибутку є більшими за темпи зростання обсягу продажу, це може бути результатом зниження собівартості;

– якщо темпи зростання прибутку більше темпів зростання активів, а темпи зростання обсягу продаж – менші, то підвищення ефективності використання активів відбувалося тільки за рахунок зростання цін на продукцію (роботи, послуги);

– якщо темпи зростання прибутку і обсягу продаж більші темпів зростання активів, то відбувається підвищення ефективності діяльності підприємства.

2. Аналіз ефективності використання ресурсів підприємства (показники ділової активності виражаються в оцінці оборотності активів підприємства).

Оборотність активів може оцінюватися:

– швидкістю обороту – кількістю оборотів, що роблять за період, який аналізується, активи підприємства або їх складові;

– періодом обороту – середнім строком, за який повертаються грошові кошти, що вкладені у господарську діяльність підприємства.

Показники, що характеризують ділову активність та методику їх розрахунку наведено у додаток В.

Аналіз фінансових результатів підприємства представляє собою дослідження формування та використання фінансового результату на підприємстві, визначення основних тенденцій поведінки показників фінансового результату у динаміці, дослідження впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання та отримання висновків, необхідних для подальшої господарської діяльності, які є базою для прийняття управлінських рішень.

Аналіз динаміку показників прибутку підприємства проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період зі звітними даними за попередній період. Кінцеві результати діяльності характеризуються не лише абсолютними показниками прибутку або збитку. Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу,

аналізують співвідношення отриманого ефекту з понесеними витратами (використаними ресурсами). Для цього обчислюються відносні показники ефективності – коефіцієнти рентабельності. Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, виділяють дві великі групи показників рентабельності:

- рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства - економічна рентабельність) і капіталу (показує ефективність управління капіталом підприємства - фінансова рентабельність);
- рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з точки зору отриманого прибутку - валового, операційного або чистого).

Одним з найбільш розповсюджених кількісних підходів у світовій практиці до прогнозування стійкості роботи підприємства та визначення ризику його банкрутства є дискримінантний аналіз. Дискримінантний аналіз – це комплекс методів і прийомів математичної статистики, за допомогою яких здійснюється класифікація аналізованих елементів залежно від інтегрованого значення обраної сукупності показників відповідно до шкали інтерпретації.

За допомогою цього інструменту (аналізу множинних дискримінант – Multiple-discriminant analysis, MDA) будують функцію та розраховують інтегральний показник, на підставі якого можна з достатньою ймовірністю передбачити банкрутство суб'єкта господарювання.

Даний метод ґрунтується на емпірично-індуктивному дослідженні фінансових показників великої кількості підприємств, одні з яких збанкрутували, а інші успішно продовжують свою діяльність. При цьому широко використовуються методи економетричного моделювання.

У загальному вигляді дискримінантну функцію записують так:

$$Z = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n, \quad (1.2)$$

де Z – індекс ймовірність банкрутства (залежна дискримінантна змінна);

$x_1, x_2 \dots x_n$ – показники (фактори впливу) діяльності підприємства (незалежні змінні дискримінантної функції);

$a_1, a_2 \dots a_n$ – параметри, що показують ступінь впливу показників на ймовірність банкрутства (коефіцієнти дискримінантної функції);

a_0 – вільний член.

Залежно від величини інтегрального показника, який є результатом розв'язання дискримінантної функції, робиться висновок про належність об'єкта аналізу до групи підприємств-банкрутів чи до таких, що успішно функціонують.

Емпірично-індуктивні системи показників виводяться з використанням математично-статистичних методів обробки емпіричних даних (отриманих на основі досвіду, практики, спостереження) та експертних оцінок. Підхід передбачає розрахунок інтегрального показника фінансового стану, який є

виразом певної сукупності показників (індикаторів) фінансового стану. Відбір індикаторів, що включаються в системи показників, здійснюється експертами за наперед визначеними критеріями, які формуються відповідно до цілей побудови системи та досвіду експертів. До таких критеріїв здебільшого відносять класифікаційну та прогностичну здатність показників. Одержані у такий спосіб системи показників використовуються переважно для класифікації підприємств, тобто поділу їх на фінансово спроможні та неспроможні.

Одним із прикладів інтегрального показника фінансового стану боржника є логістична модель, порядок застосування якої, викладений Положенні при визначенні банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями затвердженої постановою Правління НБУ 30.06.2016 № 351 (зі змінами).

Банк розраховує інтегральний показник за формулою:

$$Z = \beta_0 + \sum \beta_i X_i \quad (1.3)$$

де Z – інтегральний показник;

X_i – показники, що визначаються на підставі фінансових коефіцієнтів, розрахованих за даними фінансової звітності боржника – юридичної особи, з урахуванням установлених НБУ діапазонів для кожного показника.

β_i – коефіцієнт логістичної моделі, що визначається з урахуванням вагомості показника;

β_0 – вільний член логістичної моделі.

Величини X_i , β_i , β_0 щороку актуалізуються банком на підставі даних фінансової звітності боржників - юридичних осіб.

Найбільш відомими методами, заснованими на побудові дискримінантної функції, є:

- моделі оцінки ймовірності банкрутства на основі Z -критерію Альтмана;
- модель Р. Ліса оцінки фінансового стану;
- прогностна модель Таффлера;
- R-модель прогнозу ризику банкрутства;
- модель Спрінгейта; модель Фулмера;
- модель Creditmen;
- модель О. О. Терещенка;
- універсальна дискримінантна модель;
- модель оцінки ймовірності банкрутства малих і середніх підприємств Конана й Гольдера;
- модель Чессера;
- метод рейтингового числа;
- галузеві моделі оцінки ймовірності банкрутства;
- модель PAS-коефіцієнта;
- модель П. Пратта;
- модель Сайфуліна і Кадикова.

Ситуацію для підприємств України з урахуванням галузевих

особливостей відображають дискримінантні моделі, розроблені професором О. О. Терещенко. Ці моделі є десятикратними. Коефіцієнти дискримінантних моделей та інтерпретація значень інтегральних показників Z визначаються в залежності від галузі вітчизняної економіки.

$$Z = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + \dots + a_{10}x_{10} \quad (1.4)$$

x_1 – коефіцієнт поточної ліквідності;

x_2 – коефіцієнт фінансової незалежності;

x_3 – відношення чистого доходу до активів;

x_4 – відношення операційного грошового потоку до суми чистого доходу та інших операційних доходів;

x_5 – відношення операційного та інвестиційного грошових потоків до активів;

x_6 – відношення чистого доходу до позикового капіталу;

x_7 – відношення операційного грошового потоку до позикового капіталу;

x_8 – співвідношення прибутку до оподаткування та чистого доходу;

x_9 – відношення чистого прибутку до власного капіталу;

x_{10} – коефіцієнт оборотності оборотних активів;

Отже, наприклад для підприємств машинобудівної промисловості модель О. Терещенка матиме наступний вигляд:

$$Z = -2,599 + 0,213x_1 + 2,208x_2 + 0,670x_3 + 1,130x_4 + 1,480x_5 + 0,515x_9 + 0,467x_{10}$$

Поряд із класичними інструментами оцінки результативності, які базуються на розрахунку фінансових показників, вітчизняні підприємства, що обрали вектор на приріст вартості бізнесу, застосовують сучасні підходи для покращення якості рішень.

4.2. Особливості вартісно-орієнтованого підходу до управління

Одним із прогресивних напрямів в оцінюванні результативності діяльності підприємства є орієнтація на нарощення вартості бізнесу в рамках концепції вартісно-орієнтованого управління. *Вартісно-орієнтований* підхід до управління компанією та ведення бізнесу передбачає вибір пріоритетів за критерієм створення вартості: переорієнтацію систем планування, оцінки результатів діяльності та матеріального заохочення на вартісно-орієнтовані показники; спілкування з інвесторами на мові вартості.

Основна ідея *вартісно-орієнтованого управління* – полягає у впливі на параметри господарської системи на основі оцінки, планування та контролю чинників, які визначають можливість нарощення вартості бізнесу. Прийняття фінансово-економічних рішень на підприємстві в умовах вартісно-орієнтованого управління, ґрунтується на пріоритетності фінансових інтересів власників бізнесу (інвесторів) та необхідності максимізації ринкової вартості власного капіталу. Завдання фінансового менеджменту є пошук основних драйверів створення вартості для стейкхолдерів і виявлення можливих умов покращення рівня прибутковості та ефективності господарської діяльності підприємства з метою розробки дієвих фінансових управлінських рішень.

У практиці фінансового менеджменту та контролінгу корпорацій, акції яких перебувають в обігу на фінансових ринках поширеного використання набули фінансові показники, які характеризують вартість компанії та її зростання:

– економічна додана вартість (Economic-Value-Added, EVA). Метод розрахунку EVA полягає в оцінюванні вартості бізнесу, яка створена понад очікування інвесторів.

$$EVA_t = NOPAT_t - (WACC_t * IK_t), \quad (1.5)$$

де

$NOPAT_t$ – Прибуток перед сплатою відсотків і після оподаткування;

$WACC_t$ – середньозважена вартість капіталу;

IK_t – сума інвестованого капіталу за період Т (за вирахуванням елементів позичкового капіталу на які не нараховуються відсотки)

$$EVA_t = (ROIS - WACC_t) * IK_t \quad (1.6)$$

$$ROIS = NOPAT_t / IK_t \quad (1.7)$$

$$WACC_t = R_{BK} \frac{BK}{K} + T) R_{PK} \frac{PK}{K}$$

R_{BK} – очікувана ставка вартості власного капіталу;

R_{PK} – очікувана ставка вартості позикового капіталу;

BK – сума власного капіталу;

PK – сума позикового капіталу;

K – сума капіталу підприємства;

T – податкова ставка податку на прибуток.

Розрахунок обсягу інвестованого капіталу (IK_t) проводиться шляхом знаходження різниці між балансовою вартістю активів за вирахуванням зобов'язань, за якими не нараховуються відсотки.

Середньозважена вартість капіталу показує дохідність, яку очікують власники та кредитори, від інвестованого капіталу в підприємство. Показник

WACC_t засвідчує граничний рівень рентабельності інвестицій, за якого інвестори готові вкладати кошти у підприємство. Якщо рентабельність інвестиційних коштів (ROIS) перевищує ставку залучення капіталу, то підприємство створює додану вартість. Можливість реалізації цілей нарощення вартості бізнесу, економічної доданої вартості є можливим за умов досягнення кількісних індикаторів, що окреслюють вектори розвитку підприємства та враховують ключові детермінанти створення вартості для кожного центру відповідальності.

Практика свідчить, що на багатьох підприємствах виникає проблема відсутності логічного взаємоузгодження кількісних та якісних цілей, стратегічних та оперативних завдань, які стоять перед підприємством у цілому, окремими структурними підрозділами чи працівниками. Як наслідок, довгострокове стратегічне планування та короткострокове річне бюджетування досить часто розглядаються як два паралельні, навіть дещо автономні процеси.

Схема бізнес процесів компанії, побудована з урахуванням стратегічних орієнтирів, які в поточному періоді виражені в сукупності бюджетів є системою господарських зв'язків, пов'язаних із постачанням сировини, обладнання та послуг, які використовуються у виробничих процесах, результатом яких є вихід готової продукції, призначений для продажу.

Головною увагою контролінгу зосереджується на дотриманні монетарних бюджетних показників без прив'язки до стратегічних цілей, що ставить під загрозу їх досягнення. З іншого боку, виявляється, що для реалізації певних оперативних завдань відсутні необхідні ресурси або їх бюджет надто дефіцитний. Особливо розбалансованими є досягнення немонетарних (якісних) цілей. Для подолання такого роду слабких місць відомі американські економісти Р. Нортон та Д. Каплан розробили спеціальний інструментарій забезпечення трансформації стратегічних цілей у конкретні оперативні показники, який позначається як «Balanced-Scorecard» (BSC). BSC – це інтегрована система показників, головна мета якої є підтримання стратегічних для підприємства управлінських рішень. Система збалансованих показників ефективності, має безумовні переваги порівняно з традиційними концепціями, і має високу корисність як обліково-аналітичний інструмент. Ця система дає можливість чітко визначити стратегію розвитку організації і сприяє впровадженню її в життя. BSC визначає ключові параметри діяльності, за допомогою яких можна виміряти рівень досягнення стратегічних цілей. Крім того, система збалансованих показників у рамках реалізації загальної стратегії ставить конкретні завдання перед кожним працівником компанії. Головною відмінністю є принцип установаження причинно-наслідкових зв'язків між цілями.

Характерні особливості та переваги BSC проявили себе у наступному:

- забезпечує трансформацію стратегічних орієнтирів у практичну діяльність підприємств: переводить стратегічні цілі підприємства в оперативні кількісні показники та заходи;
- полегшує формулювання та унаочнює стратегію підприємства;

- передбачає використання прогресивних, вартісно-орієнтованих показників (WACC, EVA);
- прискорює і вдосконалює процес планування;
- може використовуватися як інструмент інтеграції системи планування і мотивації.

Інтегрована система показників передбачає збалансування:

- Фінансових та не фінансових оціночних показників та цільових орієнтирів;
- Стратегічних та оперативних цілей;
- Інформації звітного та планового періодів;
- Внутрішніх і зовнішніх факторів діяльності підприємства; індикаторів пізнього та раннього попередження.

У процесі інтегрування Balanced-Scorecard виокремлюються такі шість етапів:

I. Формулювання місії та загальних стратегічних орієнтирів діяльності підприємства;

II. Групування стратегічних цілей в розрізі окремих напрямків, зокрема:

а) Фінансова сфера (Фінансові параметри підприємства, які задовольняли б капіталодавців).

б) Ринок/споживачі (Параметри продукції та послуг, які задовольняли б споживачів і дозволили реалізувати місію підприємства).

в) Виробнича сфера/ операційна діяльність (Оптимальні для досягнення цілей підприємства параметри виробничої діяльності).

г) Персонал / інновації (Критерії розвитку кадрового та інноваційного потенціалу для досягнення стратегічних цілей).

III. Вибір індикаторів (ключових показників)

IV. Визначення цільових значень ключових показників

V. Визначення причинно-наслідкових зв'язків

VI. Визначення заходів для досягнення цільових орієнтирів.

Збалансована система показників є тією ланкою, яка логічно поєднує стратегічний і оперативний контролінг. З урахуванням BSC розробляється план фінансово-економічних показників результативності діяльності підприємства. Рівень досягнень цільових значень показників цього плану слугує критерієм ефективності діяльності менеджера, а відповідно і основою їх мотивації.

Узагальнюючи підходи щодо оцінки результатів функціонування підприємства можна акцентувати увагу на притаманну всім їх цільову спрямованість, яка визначає вектор розвитку управлінської системи.

4.3. Бухгалтерський облік капіталу в управлінні підприємством

На сучасному етапі розвитку вітчизняної ринкової економіки все більше посилюється роль і значення бухгалтерському обліку, що відповідає за інформаційне забезпечення менеджменту підприємства, сприяє ефективному використанню всіх його наявних ресурсів, забезпечує повноту та достовірність

відображення даних про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання. Найсуттєвішим показником, що характеризує фінансовий стан підприємства, є власний капітал. Тому питання його формування, використання та управління мають важливе значення в управлінні діяльності як приватних, так і державних підприємств, також можна додати, що власний капітал є основою стійкого росту та фінансової стійкості. Інформація про власний капітал є підґрунтям для аналітичних прогнозів щодо майбутнього розвитку підприємства. Таким чином, вагомим завданням будь-якого підприємства є ріст власного капіталу. Звичайно, що в сучасних умовах збільшення власного капіталу неможливе без розробки та реалізації ефективних управлінських рішень. У процесі управління власним капіталом необхідним є постійний контроль за його зміною, що в свою чергу дозволить виявляти причини його зміни. У цьому аспекті виникає необхідність комплексного аналізу власного капіталу, визначення факторів його зміни та розробки напрямів управління.

При здійсненні тих, чи інших маніпуляцій з власним капіталом підприємства важливим етапом є формування управлінського рішення щодо розподілу та використання. При наявності альтернативних проектів управлінських рішень їх вибір для реалізації повинен базуватися на системі критеріїв, які визначають політику управління прибутком підприємств. Виділяють етапи дій управлінського персоналу в процесі прийняття управлінських рішень:

1. Діагноз, тобто визнання проблеми. Виявляється та описується проблемна ситуація на основі якої буде проводитись оцінка альтернативних варіантів вирішення проблеми.

2. Накопичення інформації про проблему. Виконується збір та обробка інформації різного характеру щодо проблеми, яка розглядається.

3. Розробка альтернативних варіантів вирішення проблеми. Описується та складається перелік всіх можливих варіантів дій, що забезпечують вирішення проблемної ситуації.

4. Оцінка альтернативних варіантів. Здійснюється перевірка ідентифікованої альтернативи за критеріями: реальність, відповідність ресурсам які має в своєму розпорядженні підприємство, прийнятність наслідків реалізації альтернативи.

5. Прийняття рішень. Вибір кращої альтернативи яка вирішить цю проблему в найкоротші строки. Незалежно від того, яке підприємство та якою діяльністю займається, важливою ланкою є налагоджена система управління. Отже, необхідна взаємодія між управлінським персоналом та виконавцями щодо досягнення поставлених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Вищенаведені етапи є основою в роботі системи управління, оскільки вони реалізують ефективне функціонування підприємства.

Ефективне управління власним капіталом призведе до збільшення його обсягу. У процесі управління власним капіталом необхідно враховувати як внутрішні так і зовнішні фактори та чітко виокремлювати загрози та

можливості. Основними факторами внутрішнього середовища є: вид діяльності та його специфіка, обсяги майна підприємства, наявність інноваційних технологій. Щодо зовнішніх факторів впливу виділяють наступні: податкове законодавство, економічну ситуацію в країні, конкурентоспроможність, темп інфляції, валютну політику держави. Хотілося б звернути увагу на програмне забезпечення, а саме програми бухгалтерського обліку. Більшість підприємств застосовують професійні програми бухгалтерського обліку, як-от: «1С:Бухгалтерія», «ПАРУС», «Галактика», SAP тощо, які спеціалізовані на замовлення конкретного суб'єкта господарювання, задля автоматизації конкретних завдань обліку. Але це призводить до чималих витрат. Як негативний приклад можна зазначити програмне забезпечення бюджетних установ. Програмні пакети, які використовуються державними установами є досить неактуальними на сьогоднішній день, що, як наслідок, призводить до негативних результатів роботи підприємств. Звичайно покращило б ситуацію застосування більш сучасних програм. Підсумовуючи все вищезазначене, можна стверджувати, що ефективне управління власним капіталом є основним критерієм прибуткової діяльності та фінансової стабільності. Оскільки на сьогоднішній день власність є ядром сучасної підприємницької діяльності, що передбачає її ефективне використання та отримання максимальних прибутків у подальшому. Також ми розглянули різні підходи до сутності визначення власного капіталу та узагальнили дане питання. Визначили та систематизували основні напрями управління власним капіталом підприємства.

4.4. Використання облікової інформації власниками бізнесу з метою зростання потенціалу підприємства

Управлінська діяльність, за своєю сутністю, завжди є інформаційною, а тому роль особливої системи в управлінні є визначальною. Разом з тим, система обліку відносно незалежна від системи управління, як наука про генерування інформаційних ресурсів, а з іншого боку, облік повністю підпорядковується системі менеджменту в тій частині, що стосується визначення характеру, обсягу, строків, форм подання, релевантності та інших характеристик інформації, а також вибору методів збору, обробки даних та підготовки інформації на запит управлінців.

Система обліку є незалежною у виборі методів, інструментів засобів та алгоритмів отримання фактів господарської діяльності та перетворення даних в інформацію. Тому змістовний аспект інформації визначає система управління, а технічний – система обліку.

Сам по собі облік, як і аналіз не виконує контрольної функції, оскільки ця функція належить менеджерам, контролерам, які відповідають за ефективність використання факторів виробництва, процеси діяльності та фінансовий результат. Облік відповідає лише за своєчасне повне та якісне виконання обов'язків з генерування інформації та подання її в реальному часі на запит управлінців. Так як запити на інформацію у менеджерів різного ієрархічного

рівня різні, які стосуються минулого, сучасного і майбутнього часу, то інформацію повинен надавати не чистий «бухгалтерський» облік, а окремі підсистеми обліку, що спеціалізуються на обробці різних масивів даних і використовують оригінальну методологію перетворення даних в інформацію для трьох рівнів менеджменту – нижчого, середнього і вищого.

Важливим показником в оцінювання результативності підприємства в умовах контролінгу є прибуток діяльності – джерело виплати дивідендів власникам корпоративних прав.

Враховуючи те, що прибуток є самостійним об'єктом обліку, то порядок формування інформації про нього регулюється Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Розрахунок цього показника включає визначення наступних його складових: валового прибутку (збитку); фінансового результату від операційної діяльності; фінансового результату до оподаткування; чистого прибутку (збитку) звітного періоду (рис. 1.7).

Цю інформацію менеджери-контролери отримують із Звіту про прибутки і збитки (Ф№2), який є завершальним етапом облікових робіт.

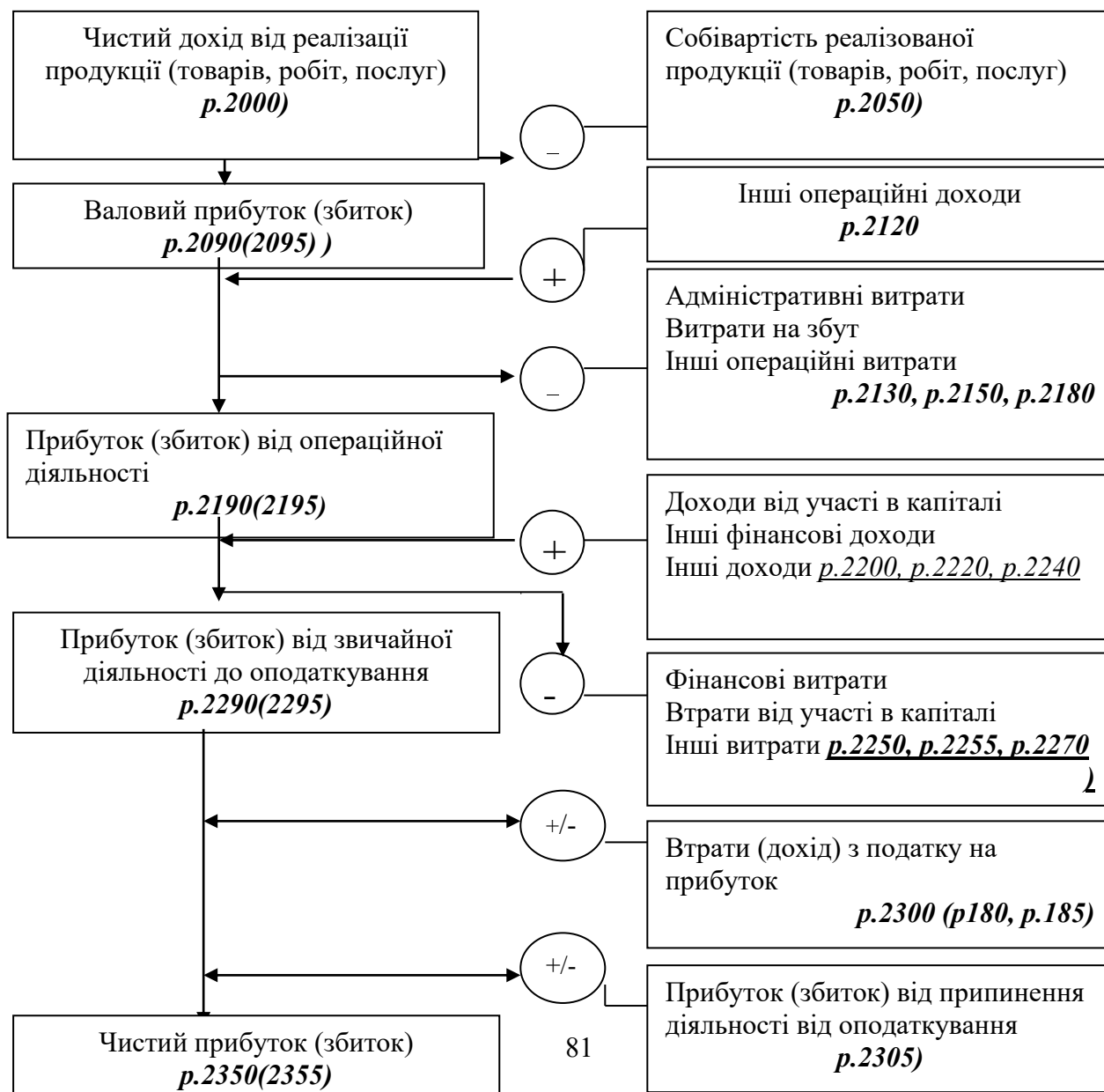


Рис.1.7. Формування прибутку підприємства

Автоматизація процесів контролінгу на підприємствах забезпечується в сучасних динамічних системах одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, це ERP- системи, які за ознакою функціональності класифікуються як малі інтегровані системи, середні інтегровані системи та великі інтегровані системи. ERP- системи створені з метою прийняття управлінських рішень є наборами інтегрованих програм, які комплексно, в єдиному інформаційному просторі підтримують усі основні сторони управління підприємств – планування ресурсів, оперативне управління виконання планів, усі види обліку, аналіз та контроль результатів господарської діяльності. ERP- системи надають можливість керівництву оперативно отримувати повну й достовірнішу інформацію про діяльність підприємства та впроваджувати прогресивні моделі управління корпоративним бізнесом з використанням ключових показників результативності KPI, системи збалансованих показників BSC, обґрунтування NPV та IRR для оцінки ефективності інвестиційних проектів.

Досягнення ключових показників результативності є можливим при високому рівні корпоративного управління, та високій результативності персоналу на всіх стадіях господарських процесів.

Заслугує на увагу досвід підприємства (ПАТ «СКФ Україна»), де як елемент інформаційного забезпечення контролінгу введено автоматизовану систему обліку «Scala 5» – система управління бізнесом і фінансами. Scala була розроблена для ефективного управління діяльністю підприємства. Ця програма трансформує факти господарської діяльності, звіти та іншу документація у шведський варіант, який відразу по мережі «Інтернет» надходить на АБ «SKF», що дає можливість інвесторам оперативно слідкувати за роботою підприємства. Scala сертифікована компанією Microsoft BackOffice, що забезпечує узгодженість операцій. Вона враховує місцеві особливості, надає можливість роботи з різними валютами і багатьма мовами, тому кожен користувач може працювати, вибравши зручну для себе мову. Комплексні модулі Scala охоплюють такі аспекти бізнесу як фінанси, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, обслуговування та управління проектами. Фінансові модулі «Скала» об'єднують всі функціональні можливості Головної книги, Книги продажу та закупок, з елементами вибору, включаючи основні засоби, Консолідацію компаній і Планування руху готівкових коштів. Кожен користувач даної програми має власний пароль доступу, тому ніхто не може без доступу скористатись інформацією. До того ж введення парол. призводить до відкриття не усіх документів, а лише тих, з якими має працювати даний користувач. Головна книга є центром системи «Скала». Тут можна встановити будь-яку схему групування і кодування рахунків, використовуючи гнучку

структуру бухгалтерського обліку. Головна книга також виконує автоматичне розподілення, накопичення, робить повний запит і формує готові до підпису звіти. Модулі Книга продаж і Книга закупок є ефективними інструментами, які дозволяють керувати платежами (в обумовлений строк) і кредиторами. Тут можна обслуговувати рахунки-фактури і здійснювати платежі в будь-якій валюті.

Функціонал інформаційної системи управління «Scala 5» забезпечує:

- Введення вхідних і вихідних первинних документів;
- Введення бази даних клієнтів;
- Складання управлінської звітності по продажах, закупівлях та виробництву в розрізі виробничих підрозділів (центрів відповідальності);
- Складання аналітичних довідок;
- Відслідковування неоплачених рахунків, товарів і майбутніх закупівель;
- Управління грошовими потоками і складськими запасами;
- Введення всіх груп продукції по ідентифікаційних номерах;
- Прогноз потреби грошових коштів на певний час;
- Визначення дефіциту матеріальних запасів;
- Розрахунок нормативної калькуляції підшипників та відхилень за статтями калькуляцій та відповідних коригувань;
- Система відображення бізнес -операцій в бухгалтерському обліку;
- Система сигналізації;
- Фінансовий аналіз;
- Управління бізнес-процесами.

Одним з досить популяризованих підходів до даної наукової проблематики як у науковому співтоваристві, так і в практичній діяльності підприємств є орієнтація на прирощення вартості бізнесу, що потужно розвивається в рамках теорії вартісно-орієнтованого управління (VBM, Value Based Management). Дослідження та систематизація методичних підходів до оцінювання фундаментальної вартості з позицій ефективності функціонування підприємства здійснюється в двох методичних напрямках: на основі економічного прибутку та дисконтованих грошових потоків. Дисконтування грошових потоків багатьма науковцями розглядається як найпрогресивніший підхід до оцінювання фундаментальної вартості, хоча, по суті, він є лише альтернативою концепції економічного прибутку, так як в основі обох підходів один методологічний принцип – поточна оцінка перспектив розвитку підприємства на основі дисконтування. Логіка подальшого дослідження вибудовуватиметься відповідно до базових положень концепції економічного прибутку.

Методологія визначення вартості підприємства на основі економічного прибутку передбачає порівняння прибутковості капіталу (ROIC, Return on Invested Capital) з витратами на капітал (WACC, Weighted Average Cost of Capital). Підприємство може вважатися ефективним, якщо доходи від його функціонування не тільки покривають виробничі та операційні витрати та відсотки на позиковий капітал, але й забезпечують власникам дохід на ін-

вестований капітал у вигляді нормального прибутку. У цьому сенсі економічний прибуток розглядається як добуток спреду доходності капіталу (різниця між рентабельністю інвестованого капіталу (ROIC) і витратами на капітал (WACC)) та величини ін- вестованого капіталу. На основі концепції економічного прибутку набули розвитку моделі доданої вартості підприємства (ринкової доданої вартості (MVA, Market Value Added); економічної доданої вартості (EVA, Economic Value Added); акціонерної доданої вартості (SVA, Shareholder Value Added); доданої грошової вартості (CVA, Cash Value Added); грошової рентабельності інвестицій (CFROI, Cash Flow Return on Investment); внутрішньої норми прибутковості (IRR, Internal Rate of Return)), які в сучасній науковій літературі визначають як базові при оцінці змін фундаментальної вартості бізнесу.

Варто підкреслити, що використання даних моделей дозволяє здійснювати грошове вимірювання змін вартості бізнесу, однак кожна модель має певні обмеження практичного використання та характеризує окремий контекст проблематики ефективності, що не завжди дозволяє зробити комплексне її оцінювання, відповідно, діагностувати весь спектр проблем і своєчасно відреагувати на потенційні загрози для стійкого функціонування підприємства.

Зміна умов ведення бізнесу в постіндустріальній економіці спричинили нову конфігурацію факторів формування вартості, і, відповідно, й систему оціночних показників, які мають відобразити характеристики такої складної з точки зору інтерпретації категорії як фундаментальна вартість. Стійкість розвитку підприємств характеризується посиленням залежності рівня ефективності їх діяльності від накопичення наукового знання та здатності його капіталізувати. У цьому контексті змінюється логіка формування вартості, що пов'язано із зміщенням зусиль менеджменту «від процесу присвоєння капіталу до процесу створення продукту» до «творення самого капіталу у інтелектуальній формі».

Виникає необхідність розширення меж вартісного аналізу капіталу, що виступає каталізатором зміни уявлень про змістовне наповнення та аналітичний інструментарій у напрямку доповнення фінансових вимірювань ефективності стратегічними. В іноземній науковій літературі даний термін позначається однаково: в англійській – value, німецькій – der Wert, однак їх зміст диференціюється залежно від контексту дослідження. У даному питанні ми розглядаємо цінність у взаємозв'язку з цілями економічного суб'єкту, тобто цінним вважає те, що відповідає поставленим цілям. Виходячи з цього, науковець розкриває природу економічної цінності через систему суспільних цінностей. Цінність не є природною властивістю предметів, вона виражає відношення людини до певної речі, але, разом з тим, не є категорією виключно суб'єктивною, так як пов'язана з цілями, які об'єктивно виникають перед людиною в процесі її життєдіяльності. Тобто, цінність характеризує не тільки товар, але і благо в цілому, незалежно від того товарним є виробництво, чи ні. Цінність розкриває якісну сторону об'єктивної реальності, тобто природу

предметів і явищ і є первісною відносно категорії «вартості». В умовах інтелектуалізації процесів формування вартості здатність капіталу продукувати економічні результати залежить від організаційних компетенцій підприємства, які є основою інтегрування, створення та реконфігурації внутрішніх і зовнішніх його ресурсів, що, в свою чергу, піднімає наукову проблематику дослідження продуктивності капіталу на стратегічний рівень. Це пов'язано з тим, що: по-перше, розвиток інноваційно-інформаційної економіки зумовив формування нового контуру нематеріального капіталу, що включає інтелектуальну складову та охоплює ком-бінації специфічних ресурсів, які створюють унікальні і невідтворювані ефекти в процесах продуктивного використання капіталу; по-друге, особливої ролі набуває ресурс відносин, що зумовлює зміщення акценту формування вартості у соціальний простір, у якому визначення результатів і витрат відбувається на іншій методологічній основі. Домінуюча роль якісно нових форм капіталу в процесах формування фундаментальної вартості зумовлює новий зріз дослідження процесу накопичення капіталу, який класично в науковій літературі розглядався крізь призму концентрації і централізації матеріально-речових і фінансових форм капіталу.

Питання для самоконтролю:

1. Групи фінансових показників для оцінки вартості (результативності) підприємства.
2. Характеристика традиційних підходів до оцінки вартості.
3. Приклади інтегральних показників фінансового стану.
4. В чому полягає основна ідея вартісно-орієнтованого управління.
5. Етапи формування управлінського рішення щодо розподілу та використання капіталу.
6. Особливості формування прибутку.

Тема 5.

Практичні рішення і методика бухгалтерського обліку в управлінні затратами, доходами та фінансовими результатами підприємства

- 5.1. Використання методичного інструментарію для обліку витрат
- 5.2. Формування облікової інформації про доходи і фінансові результати
- 5.3. Характеристика методів обліку витрат.
- 5.4. Вплив ціноутворення на формування фінансових результатів

5.1. Використання методичного інструментарію для обліку витрат

Ефективність управління діяльністю виробничого підприємства зумовлена якістю інформації (як вхідної так і вихідної), що є в розпорядженні управлінців різного рівня.

Значну частину економічної інформації отримують через систему обліку, яка традиційно вважається однією з функцій управління.



Рис. 1.8. Функції управління витратами

Як зображено на рисунку, функції управління витратами взаємодіють і частково переходять одна в одну. Так, організація полягає в формуванні та визначенні основних завдань, принципів та методів управління витратами. Планування забезпечує розрахунок оптимальних розмірів витрат для досягнення поставлених цілей. Виявлення витрат та визначення їх розміру здійснюються в процесі обліку. Контрольна функція полягає у перевірці правильності проведених розрахунків і виявленні відхилень фактичних обсягів витрат від норм, планів, кошторисів. Для встановлення причин відхилень проводять факторний аналіз, що дає змогу визначати,

за рахунок яких чинників виникли відхилення, визначити ступінь впливу цих чинників на результативні показники. Функція регулювання здійснює пошук альтернативних шляхів зниження витрат для отримання оптимального результату.

Таким чином, облік і планування витрат повинні забезпечувати оперативну інформацію для здійснення функції контролю та аналізу. У свою чергу, інформація, отримана в результаті проведеного аналізу, є складовою інформаційної системи управління витратами та може бути використана не тільки для оперативного і тактичного, а й для стратегічного планування.

Отже, необхідною передумовою ефективності управління витратами на підприємстві є інтеграція всіх його функцій, які здійснюються різними службами підприємства (бухгалтерією, плановим, виробничим та іншими відділами). Лише в цьому випадку, координуючи їх роботу, бухгалтерська служба здатна забезпечити необхідною інформацією систему управління.

Очевидно, що така інформаційна система не може створюватись тільки в межах бухгалтерського обліку. У першу чергу це викликано тим, що цей облік фіксує господарські факти. І наскільки детально ця інформація не була б, такий підхід не дає змоги передбачити неефективне використання ресурсів і запобігти його. Основний критерій якості інформації, необхідної для управління – її оперативність. І хоча за допомогою фінансової звітності, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку, можна проаналізувати результати минулих подій і підготувати інформацію для прийняття майбутніх рішень, дані наявної системи бухгалтерського обліку втрачають значення для прийняття тактичних та оперативних управлінських рішень. Крім цього, об'єктом бухгалтерського обліку є тільки операції, які мають грошове вираження, але при формуванні інформаційної системи для управління витратами важливе значення мають дані оперативного обліку щодо виконання виробничих завдань, використання трудових і матеріальних ресурсів тощо, оскільки бухгалтерський облік не дає повного відображення якісної сторони об'єктів обліку.

Отже, базою для формування інформаційного забезпечення управління витратами є оперативний (оперативно-технічний), статистичний та бухгалтерський облік як складові системи господарського обліку підприємства. Саме в цьому середовищі формується управлінський облік, який традиційно називається обліком тільки через те, що основним його джерелом є облікова інформація.

Важко провести межу між бухгалтерським та управлінським обліком, оскільки вони постійно взаємодіють і доповнюють один одного. Останній виходить за межі власне бухгалтерського обліку і може використовувати не тільки бухгалтерську, а й нормативно-довідкову, планову, економічну, аналітичну, технічну та іншу інформацію.

Управлінський облік витрат є поглибленням, деталізацією даних господарського обліку, який повністю розкриває ефективність придбання та використання ресурсів, систематизує інформацію, необхідну для планування та управління діяльністю організації на всіх її рівнях.

Оскільки жоден вид інформації окремо від інших не може бути базою для прийняття ефективних управлінських рішень, управлінський облік і є тією системою, яка накопичує інформацію з різних джерел, «фільтрує» інформаційні потоки та формує

інформаційне забезпечення відповідно до чітко визначених потреб управління витратами на різних його рівнях. При цьому важливе значення має розвиток сучасних комунікаційних технологій, які дають можливість опрацьовувати великі масиви як внутрішньої, так і зовнішньої інформації, створюючи інформаційну систему підприємства. Модель такої інформаційної системи залежить від завдань управління, форми (централізованої чи децентралізованої) та структури організації підприємства, повноважень і рівня відповідальності керівників різних підрозділів (секторів, ділянок тощо), від ефективності діяльності маркетингових та моніторингових структур, зовнішніх чинників, що впливають на діяльність підприємства, рівня комп'ютеризації обліку.

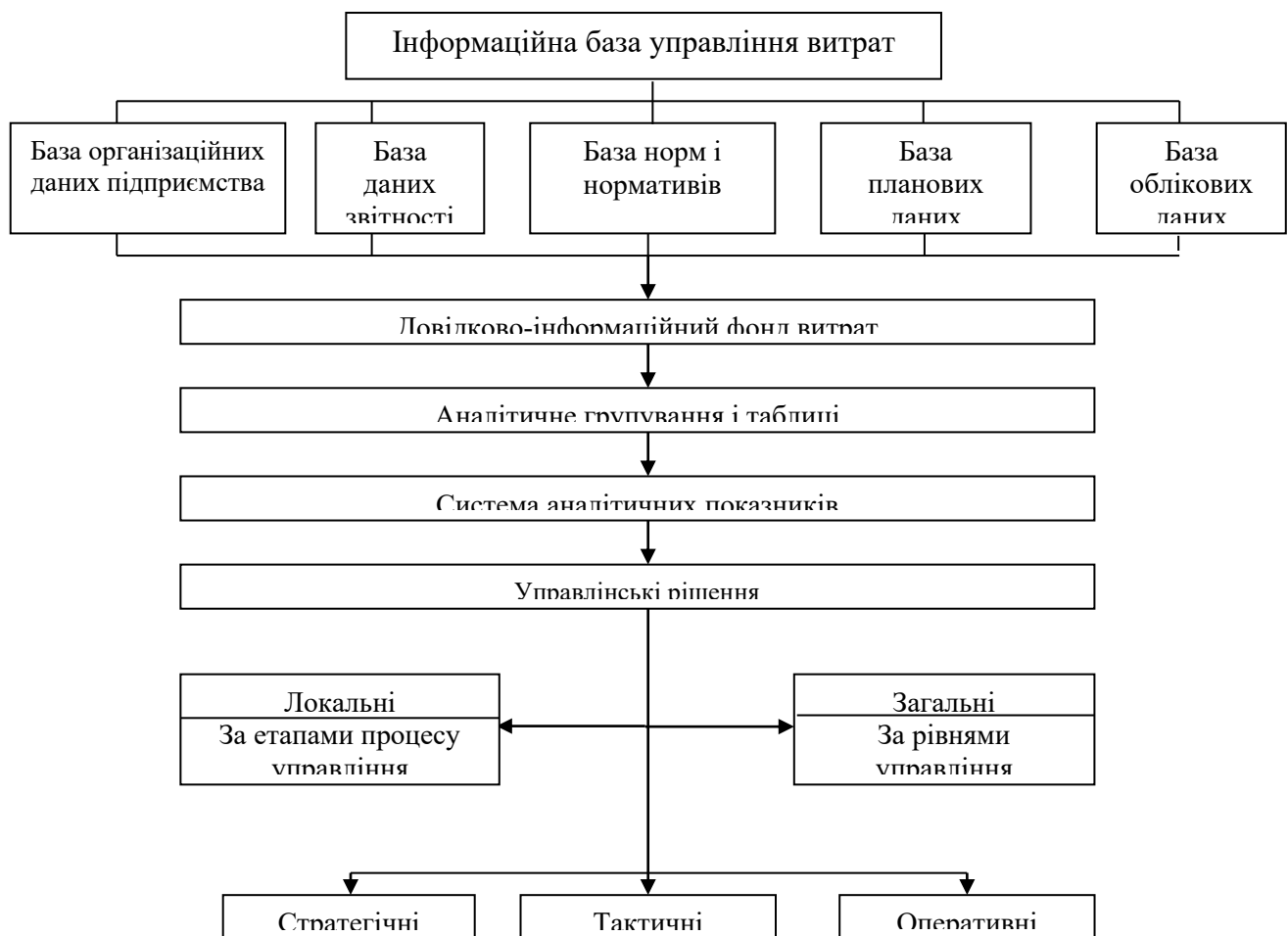


Рис. 1.9. Інформаційна база управління витратами

Досвід країн з ринковою економікою на практиці управління засвідчив, що обліково-аналітична система являє собою поєднання оперативного управлінського обліку з його оперативним аналізом. Оскільки, управлінський облік призначений для більш глибокого аналізу, ніж систематизація записів на рахунках. Якщо оперативний облік і аналіз є базою для прийняття оперативних тактичних рішень, то фінансовий облік є базою ретроспективного аналізу і прийняття стратегічних управлінських рішень. На практиці види обліку й аналізу взаємодіють.

Обліково-аналітична система визначає джерела інформації, порядок формування облікової та аналітичної інформації про витрати, які використовуються в подальшому для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

До інформаційної системи управління витратами ставлять такі вимоги: відповідність інформації потребам управління; забезпечення мінімальним, але достатнім обсягом інформації для прийняття виважених управлінських рішень; забезпечення оперативного реагування на відхилення; достовірність інформації; регулярність інформації для простеження динаміки; багатоваріантність інформації для розгляду альтернативних рішень; результативність інформації, яка полягає у співставленні результатів з понесеними витратами; комплексність та наочність інформації.

Отже, система управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат, їх планування, аналіз та стимулювання їхнього зниження, яка повинна бути ефективно забезпечена інформаційними ресурсами. Інформаційним забезпеченням даної системи виступає сукупність даних, які отримуються в результаті організації, планування, обліку контролю та аналізу витрат підприємства і служать основою їх регулювання.

Впровадження управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення управління витратами на підприємствах України супроводжується багатьма проблемами. У першу чергу це стосується відсутності однаковості думок вітчизняних науковців щодо його сутності, методів та прийомів. Тому необхідно розробити нові методичні рекомендації з впровадження управлінського обліку, які б враховували існуючу практику і результати наукових досліджень щодо вказаних проблем.

Змін потребує і структура управління підприємства, оскільки оперативність і якість прийняття управлінських рішень досягається при її децентралізації та створенні обліку за центрами відповідальності. Розподіл сфер відповідальності та повноважень щодо прийняття рішень між керівниками різних центрів відповідальності забезпечить визначення результатів роботи не тільки підприємства загалом, а й окремих його структурних підрозділів.

5.2. Формування облікової інформації про доходи і фінансові результати

Управлінські аспекти бухгалтерського обліку залежать від характеру інформаційних потреб користувачів та цілей, що ставляться перед управлінням.

З позиції організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві головним завданням є задоволення інформаційних потреб менеджерів підприємства для управління його діяльністю. Тому відповідальність за формування облікової інформації покладається в першу чергу на головного бухгалтера, який вважається фінансовим менеджером підприємства.

Пітер Друкер пов'язував категорію «ефективність» з відповіддю на питання: «як правильно робити речі (дії)?».

В загальному вигляді склад ефективності проявляється в співвідношенні між результатом, який отримано в процесі виробництва, і затратами праці і засобів, які пов'язані з його досягненням.

І. Й. Яремко оцінюючи ефективність, розглядає такі характеристики системи як:

- результативність і своєчасність досягнення нею цілей;
- розвиток системи у запланованому напрямі за умови дотримання певних критеріальних показників та обмежень.

Всі ці характеристики в тій чи іншій мірі є властиві системі бухгалтерського обліку.

Проте, оцінюючи ефективність системи, виникає проблема вибору критерію ефективності, який з одного боку повинен відображати результат діяльності, а з іншого давати майбутню якісну характеристику такому результату. Будучи економічною категорією, критерій – це засіб оцінки і порівняння різних варіантів досягнення мети. Для виконання цієї функції критерій має бути інтегральною ознакою, яка відображає всі найістотніші результати впливу прийнятого рішення на діяльність підприємства.

Для реалізації намічених цілей керівництво підприємств і організацій потребує необхідної інформації виробничого, фінансового, юридичного характеру. Чим більше підприємство, тим більше якісної інформації потрібно його спеціалістам для своєчасного прийняття ефективних рішень. Частіше всього ці рішення пов'язані зі збільшенням доходів, прибутків, ростом обсягів виробництва, мінімізацією витрат, досягненням лідерства щодо виробництва продукту або надання послуг, реструктуризацією і диверсифікацією діяльності, підвищенням якості продукції що випускається. Для виконання завдань повинна функціонувати ефективна облікова система, що забезпечить управління об'єктами господарського процесу.

Розвиток системи бухгалтерського обліку повинен визначатися тим, яка інформація, кому, та в які строки повинна подаватися. Даний підхід дозволяє проектувати систему таким чином, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг інформації і задовольнити потреби найбільшої кількості користувачів. Отже система управління є ведучою, а система обліку – забезпечуючою ланкою, а тому основним завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є упорядкування вхідної та вихідної інформації для задоволення потреб управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складніша внутрішня структура системи обліку.

Важливим завданням сучасної бухгалтерії є управління грошовими коштами і операціями з цінними паперами. Величина грошових коштів в запасі і обороті в різних підприємств різна і залежить від належності до відповідної галузі, умов і ефективності функціонування підприємства, ступеню підприємницького ризику. Запас грошових коштів необхідний для нормального

здійснення виробничо-господарської діяльності, створення резервів непередбачуваних платежів, для здійснення депозитних вкладів. Запас грошових коштів повинен бути оптимальним для кожного підприємства на даний момент часу. Нестача грошових коштів може привести до припинення активної діяльності і навіть банкрутства підприємства, а їх надмірність до змертвіння оборотного капіталу. Запаси грошових коштів не сприяють створенню додаткового прибутку, а навпаки сповільнюють оборот капіталу, тим самим знижують норму прибутку, що припадають на вартість чистих активів підприємства. Таким чином, якщо заставити грошові кошти активно працювати, то потреба в них знижується.

Особливе значення в управлінні платоспроможністю підприємства має регулювання дебіторської заборгованості. В сучасних умовах більшість підприємств продає свою продукцію, роботи і послуги без термінової оплати, тобто в кредит. В цьому випадку товарно-матеріальні запаси підприємства скорочуються, обсяги реалізації при відвантаженні ростуть і росте дебіторська заборгованість. Продаж в кредит створює ризик того, що покупець проведе платіж з затримкою понад встановлений в договорі термін, або взагалі не сплатить рахунок постачальника. Тому майстерність фінансового управління і бухгалтерського вміння контролювати грошові потоки полягає в тому, щоб не допустити або максимально скоротити створення сумнівної і безнадійної дебіторської заборгованості, яка збільшує операційні витрати і зменшує прибуток.

За даними бухгалтерського обліку можна здійснювати управління виробничими запасами, тобто наявністю на певний момент часу сировини, матеріалів, інструментів, інвентарю, готової продукції, товарів тощо. Нестача запасів створює загрозу зупинення виробництва, зриву плану поставок, термінів виконання замовлень. А їх надмірність впливає на загальну прибутковість бізнесу, сповільнюється оборотність грошових коштів, виникають додаткові витрати на збереження і страхування запасів, зростає ризик їх старіння і псування.

Рівень запасів незавершеного виробництва залежить від тривалості виробничого циклу, способів виготовлення продукції, величини постійних витрат. Використовуючи облікові дані готової продукції і її реалізації можна регулювати процес продажу і управляти ним. Загальноприйняте, що чим більше підприємство виготовляє і продає продукції, тим кращий його фінансовий стан. Проте збільшення виручки від продажу без додаткових капітальних вкладень є корисним для підприємства лиш в певній мірі. Необхідне оптимальне співвідношення показників росту виручки, активів і накопиченого прибутку. При значному збільшенні доходів від продажу продукції на підприємстві зростає прибуток, збільшується потік грошових коштів, створюються можливості для розширення виробництва і зростання обсягів від реалізації. Проте таке зростання може привести до збільшення навантаження на виробничі і економічні можливості функціонування, а в подальшому до погіршення фінансового стану підприємства. Тому підприємству необхідно наперед

визначити оптимальні темпи росту обсягу виробництва і продажу, які досягаються без особливого напруження фінансових можливостей і разом з тим принесуть підприємству бажаний прибуток.

Зміна соціально-економічного розвитку держави в період переходу до ринкових відносин приводить до якісних структурних зрушень в сторону інтенсифікації виробництва, що зумовлює зростання грошових нагромаджень, джерелом яких є прибуток.

В цілому в процесі формування прибутку підприємства значну питому вагу займають прибутки від реалізації продукції товарів робіт і послуг і порівняно невелику частину займають прибутки від іншої реалізації, зокрема від реалізації основних засобів, оборотних активів тощо.

Важливими факторами зростання прибутку є збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції, впровадження новітніх технологій, що означає підвищення продуктивності праці, зниження собівартості продукції, підвищення її якості. В умовах розвитку підприємницької діяльності створюються об'єктивні передумови реального перетворення в життя даних факторів.

Зростання прибутку залежить в першу чергу від зниження витрат на виробництво продукції та збільшення обсягу реалізованої продукції. Сума виручки від реалізації, а відповідно прибутку залежить не тільки від кількості і якості виготовленої і реалізованої продукції, але і від рівня цін на неї.

Для пошуку приємливих рішень щодо оптимізації доходів і витрат використовується важлива складова бухгалтерської справи – економічний аналіз. Він досліджує ефективність діяльності підприємства на основі ряду техніко-економічних показників.

Ефективність процесу реалізації визначається показником рентабельності. На рівень і динаміку показників рентабельності, впливають:

- рівень організації і виробництва;
- структура капіталу і його джерел;
- ступінь використання виробничих ресурсів;
- обсяг, якість і структура продукції;
- витрати на виробництво і собівартість виробів;
- прибуток за видами діяльності

Створення і функціонування будь-якого підприємства являє собою процес інвестування фінансових ресурсів на довгостроковій основі з метою отримання прибутку. Розвиток ринкових відносин підвищує відповідальність і самостійність підприємств в напрацюванні і прийнятті управлінських рішень, щодо забезпечення ефективності діяльності, яка відображається у фінансових результатах.

Прибуток є основним джерелом співвідношення доходів і витрат. Разом з тим в діючих нормативних документах закладена можливість регулювання прибутку керівництвом підприємства. До таких процедур відносяться:

- зміна межі віднесення активів до основних засобів;
- прискорена амортизація основних засобів;

- застосована методика амортизації МШП;
- особливості створення резерву сумнівних боргів;
- своєчасне списання безнадійних боргів;
- порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих видів витрат;
- визначення складу загальновиробничих витрат та порядок їх розподілу;
- інші (зменшення податків за рахунок використання пільгового оподаткування).

В процесі управління прибутком головна роль відводиться формуванню прибутку від основної діяльності.

Значний вплив на зростання прибутку має управління активами, що характеризується показником левериджу, тобто визначення деякого фактору, незначна зміна якого може привести до суттєвої зміни результативного показника.

Величина чистого прибутку залежить від ряду факторів, зокрема:

- раціональність використання наданих підприємству фінансових ресурсів;
- структура джерел засобів.

Перший фактор знаходить відображення через структуру основних і оборотних засобів і ефективність їх використання. Показник виробничого левериджу характеризує потенційну можливість впливати на валовий дохід, а в подальшому на прибуток шляхом зміни структури собівартості і обсягу виробництва.

Другий фактор характеризується співвідношенням власних і залучених засобів як джерел довгострокового фінансування, доцільності і ефективності використання запозичених ресурсів. Для підприємства використання залучених засобів пов'язано з певними витратами.

Зміни, які відбуваються в структурі капіталу можуть по-різному оцінюватися інвесторами і самим підприємством. Для банків і інших кредиторів вигіднішою є ситуація, коли частка власного капіталу у клієнтів є вищою, це зменшує фінансовий ризик. Підприємства ж зацікавлені в надходженні залучених засобів, оскільки відсотки за користування залученим капіталом є витратами і зменшують оподаткований прибуток. Разом з тим витрати на виплату відсотків як правило є нижчими від прибутку отриманого від використання залучених коштів в обороті підприємства, в результаті чого підвищується рентабельність власного капіталу. В ринковій економіці зростання власного капіталу не завжди означає покращення становища підприємства, можливості його швидкого реагування на зміни ділового клімату. Навпаки використання залучених засобів свідчить про гнучкість підприємства, його здатність знаходити кредити, тобто про довіру до нього в діловому світі.

Тому, яким повинно бути оптимальне співвідношення власних і залучених фінансових ресурсів, і як це вплине на прибуток, характеризується показником фінансового левериджу. Фінансовий леверидж – це потенційна

можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу і структури довгострокових активів.

Виробнича діяльність підприємства супроводжується різними за складом і значимістю витратами. Тому можливі різноманітні варіанти для обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції. Для вітчизняної практики обліку характерним є традиційний варіант, закріплений законодавчо, в основі якого лежить поділ витрат на прямі і непрямі.

В світовій практиці обліку використовується варіант групування витрат на змінні і умовно-постійні за видами виробів. Така система обліку потребує високого ступеня інтеграції обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень, що дає змогу гнучко і оперативно приймати рішення щодо стабілізації фінансового стану підприємства.

Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва.

Таким чином ефективність бухгалтерського обліку залежить від того, наскільки повно він відображає інформацію про ресурси, процеси, ефективність окремих сторін господарської діяльності. Визначення критеріїв ефективності бухгалтерського обліку є питанням дискусійним і потребує майбутнього вивчення і наукового дослідження.

5.3. Характеристика методів обліку витрат

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину витрат і в першу чергу чітко розуміти інформацію про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва.

Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, складається з двох взаємопов'язаних етапів: I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, залежить від керівництва і бухгалтерів підприємства.

Сьогодні дуже часто постає питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле чи вони підлягають окремим класифікаціям, який існує між ними взаємозв'язок.

Термін «калькулювання» походить від латинського слова «calculatio» – обчислення, яке стали вживати ще у XIX столітті. Калькуляція використовувалась у той час для позначення розрахунку собівартості.

Калькулювання – це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими витратами, бухгалтерським та управлінським обліком витрат на виробництво.

Під калькуляцією слід розуміти документ, в якому зібрані у певній логічній послідовності витрати на виробництво чи збут тієї чи іншої продукції (робіт або послуг). Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці, що має назву калькуляційного листа.

Поняття «калькуляція» є невід’ємною складовою частиною більш загального поняття – «калькулювання», яке являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов’язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг. Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності (видів готової продукції, її складових частин, виконаних робіт, наданих послуг). У процесі калькулювання визначається економічна вигідність виробництва.

Системи калькулювання є збалансованими. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при:

- визначенні доцільності подальшого випуску продукції;
- встановленні оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізації асортименту продукції, що випускається;
- визначенні ефективності оновлення діючої технології і обладнання;
- оцінці якості роботи управлінського персоналу.

Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової (нормативної) собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розробити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Своєчасне калькулювання лежить в основі оцінки виконання прийнятого підприємством або його підрозділом плану. Воно необхідне для аналізу причин відхилень від планових завдань за собівартістю. Дані фактичних калькуляцій використовуються для наступного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів по підвищенню якості продукції, перевірки проектів будівництва і реконструкції підприємств.

Калькулювання є основою трансфертного ціноутворення. Трансфертна (внутрішня) ціна застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства. Найбільшу актуальність питання формування трансфертних цін мають при наявності права у підрозділів підприємства самостійно виходити на зовнішніх покупців. У цьому разі від правильного формування трансфертної ціни залежатиме загальний фінансовий стан

організації. Якщо ж продукція підрозділу повністю споживається всередині підприємства, трансфертна ціна є лише обліковою категорією, необхідною для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на кінцеві результати організації.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню непродуктивних і економічно недоцільних витрат, зростанню нагромаджень для подальшого зміцнення технічної оснащеності підприємств і організацій та збільшення обсягів виробництва продукції.

Підвищення ролі калькулювання собівартості продукції в управлінні виробництвом викликане зростанням значення його для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних коштів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом у цілому.

У науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат на виробництво та калькулювання. Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості. У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, виходячи із тлумачення їх сутності.

У сукупності наукових розробок у сфері дослідження калькулювання собівартості продукції та методів обліку витрат можна виділити два принципові підходи:

- 1) методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості є поняттями нетотожними;
- 2) методи обліку витрат на виробництво повною мірою підлеглі цілям калькулювання собівартості, тому ці поняття є нерозривними та повинні розглядатися в комплексі.

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, тому вони розрізняють методи обліку витрат і калькулювання, які виконують різні функції. Зокрема проф. В.Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання — це «сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць».

Питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання, розглядається як два взаємопов'язаних і самостійно діючих

процеси. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання – обробка за допомогою спеціальних прийомів і способів.

Так, С. І. Селезньов під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку).

Науковці, які дотримуються другого підходу, облік витрат розглядають як калькулювання у тій чи іншій формі. Тобто калькулювання собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними. Зокрема, проф. А. Ш. Маргуліс вважає, що метод обліку витрат і калькулювання – це «єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт».

Більш повним є визначення П. С. Безруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

У вітчизняній та світовій практиці фінансового та управлінського обліку утворились і використовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат. Проте несистематизоване викладення сутності цих методів у науковій і спеціальній літературі не дає можливості чітко розібратися в особливостях кожного з них.

Отже, об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на виробництво виробів, їх окремих частин (конструктивних елементів, вузлів, деталей), груп виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), окремі операції, які групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості.

Найбільш поширені методи обліку виробничих затрат та їх коротку характеристику наведено в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Характеристика методів обліку витрат

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства.

Об'єктом калькулювання є одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Залежно від технології і характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути: один продукт виробництва; один продукт окремих процесів, стадій, переділів, фаз виробництва; виріб підприємства; виріб центру відповідальності; вид робіт, послуг структурного підрозділу підприємства.

Таблиця 1.9

Характеристика методів калькулювання витрат

Назва методу	Характеристика методу
1. Балансовий метод	Застосовується при калькулюванні собівартості окремих видів продукції і собівартості витрат окремого цеху в цілому підприємстві. Полягає у використанні балансової рівності витрат. Дає можливість контролю витрат
2. Метод прямих розрахунків	Застосовується на виробництві з одним видом продукції і відсутності залишку незавершеного виробництва. Немає необхідності ділити витрати, все відноситься прямо на продукцію
3. Метод розподілу вартості	Застосовується на виробництвах з позамовним методом обліку. Розподілу підлягають: 1) усі непрямі витрати; 2) основні витрати на основі відповідної бази; 3) витрати звітного періоду між товарним випуском і залишком незавершеного виробництва на кінець місяця шляхом

	попередньої калькуляції ЗНВ за нормами і резервами за даними бух обліку. Є 3 статті списання прямо без розподілу: на освоєння, витрати від браку, знос спецінструменту
4. Метод додавання витрат	Застосовується при попередільному методі, при напівфабрикатному варіанті. Собівартість кінцевого продукту визначається додаванням собівартості напівфабрикатів з кожного попереднього переділу до вартості кожного наступного переділу
5. Метод виключення витрат	Застосовується в комплексних виробництвах, для яких характерно виготовлення з одного матеріалу декількох видів продукції. Сума, що залишилась, відноситься на собівартість основного виду
6. Нормативний метод	Спрощений метод перерозрахунку незавершеного виробництва. Для знаходження неврахованих відхилень треба порівняти фактичну собівартість з балансовим методом з фактичною собівартістю за нормативним методом (зі знаком +)
7. Комбінований	Застосовується декілька методів одночасно

Фактори, що спонукають до вибору того чи іншого методу управління витратами:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи ці фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції.

Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

Можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат виробництва. Стандартні методи обліку витрат і калькулювання собівартості вже досить тривалий час використовуються в Україні і за кордоном. Основною проблемою цих методів є те, що вони в своїй більшості є теоретичним плануванням прибутку і не можуть досить чітко сформулювати собівартість. Виходом з даної проблеми може стати впровадження таргет-костингу на підприємствах України, оскільки в полі зору перебуває цільова собівартість, знаходяться нові,

нестандартні рішення в ситуаціях, які вимагають інноваційного мислення.

Таблиця 1.10

Характеристика методів управління витратами

Метод управління витратами	Коротка характеристика методу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому і хлібопекарському виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження
Метод «абсорпшен-костинг»	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства
Метод «таргет-костинг»	Таргет-костинг розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт. Тому завдання таргет-костинга - розробка виробу (послуги), кошторисна собівартість якого дорівнює цільовій собівартості
Метод ABC	Базовим принципом розрахунку собівартості даним методом є поділ витрат на прямі і непрямі (накладні) і віднесення обох видів витрат на готову продукцію. Прямі витрати безпосередньо відносяться на собівартість конкретного об'єкта витрат, а накладні витрати спочатку групуються за основними видами діяльності, а потім розподіляються між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції

5.4. Вплив ціноутворення на формування фінансових результатів

В системі ринкового механізму ціна є інструментом, який функціонує на основі економічних законів. Ціна відображає діючу модель управління економікою і виступає її похідною. Вона є формою виявлення вартості при обміні продукції, як на інший товар, так і на грошовий еквівалент. Ціна в сукупності становить індивідуальну, особисту, суспільну і соціальну категорії.

Загальна стратегія підприємства включає цінову політику, яка провадиться на основі цілісного цінового механізму.

Ціновий механізм об'єднує дві складових частини: одна - ціни (їх види, структура, динаміка), а інша – ціноутворення - як спосіб, методичний елемент управлінського обліку, правила встановлення, формування нових цін і зміни діючих.

Для того, щоб підтримати необхідний рівень конкурентоспроможності підприємства, потрібне суттєве оновлення і модернізація усіх аспектів діяльності, зокрема зниження витрат, поліпшення обслуговування споживачів. Нові реалії вимагають удосконалення системи управління виробництвом,

визначення нових пріоритетів, гнучкого реагування на постійні зміни зовнішнього середовища. Кардинальні зміни в системі управління підприємством передусім пов'язані з реінжинірингом нових організаційних структур - бізнес - процесів.

Бізнес-процес розглядається як основа для регулювання виробничо-господарської діяльності. На зміну традиційному підходу до управління, який ґрунтується на принципах розподілу праці, вузькій спеціалізації і жорсткій ієрархії структурних бізнес-одиниць, приходить процесно-орієнтований підхід, який заснований на інтеграції робіт навколо бізнес – процесів.

Бізнес-процес інтегрує вузько спеціалізовані виробничі і управлінські операції в єдиний процес, результатом якого є корисності (товару, послуги) для покупця. Це характеризує підприємство як децентралізовану систему, де рішення приймаються на рівні філій і підрозділів.

Децентралізація управління, тобто перехід до системи бізнес-одиниць дасть змогу стати більш мобільними, ніж конкуренти. Якщо підприємство немає дочірних підприємств, а складається з кількох структурних підрозділів, то необхідно закріпити доходи і витрати за структурними підрозділами. Наступним кроком повинно стати виділення в межах підприємств центрів фінансової відповідальності, які самостійно прийматимуть управлінські рішення, залежно від рівня управління та типів завдань, вирішуваних ними.

Коли до підрозділів відносяться як до центрів відповідальності, а саме – центрів прибутку чи інвестицій, то ефективність їх діяльності оцінюється на основі операційного прибутку та рентабельності інвестицій. А продукція, що відпускається одним підрозділом іншому, є доходом для підрозділу, що продає і витратами для підрозділу, що купляє. Ціна, яка використовується для визначення вартості продукції (послуг), що передаються одним центром відповідальності (прибутку) іншому, в рамках одного підприємства називається трансфертною.

Трансфертне ціноутворення – один із дієвих інструментів забезпечення гнучкого господарювання. Трансфертні ціни є важливою складовою внутрішнього економічного механізму управління підприємством заснованого на децентралізації управління і розширенні відповідальності структурних підрозділів за результатами його діяльності.

Між об'єктом управління та менеджером повинен існувати зворотній зв'язок для цілей контролю, аналізу та планування. Це забезпечується на основі інформації щодо основних параметрів господарської діяльності підприємства (компанії) що надходить з системи управлінського обліку.

В сучасних умовах проблеми трансфертного ціноутворення є характерними як для великих корпорацій так і для дрібних підприємств, які структурно розділені на окремі центри відповідальності бізнес-процесів.

Від правильності розрахунку трансфертних цін залежить ефективність їх застосування. При розрахунку слід дотримуватися принципу, згідно до якого оптимальними є такі трансфертні ціни, які забезпечують підприємству максимальний маржинальний дохід.

Основними функціями трансфертного ціноутворення є:

- Матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому.
- Розподіл витрат за місцями виникнення .
- Узгодження загальної мети та цілей діяльності підприємства з цілями діяльності центрів інвестицій і витрат, коли керівники обирають такі дії, які збільшують загальні прибутки підприємства .

В умовах ринку підхід до ціноутворення ґрунтується на чинниках, що стосується більше попиту ніж пропозиції, тобто враховується скільки покупець може заплатити за пропонований йому товар. Тому величина витрат розглядається лише як чинник обмеження. Такий підхід відображає тенденцію орієнтації ціни не на виробника, а на попит.

Проте на практиці трансфертного ціноутворення часто застосовується підхід альтернативних витрат, який передбачає врахування інтересів як підрозділу, що купляє так і підрозділу, що продає. Підхід альтернативних витрат враховує мінімальну ціну, яку згоден отримати підрозділ-продавець і максимальну ціну, яку згоден оплатити підрозділ-покупець.

Мінімальна трансфертна ціна – це ціна, яка не призведе до збідніння підрозділу, що продає продукцію (послуги) внутрішнім партнерам, порівняно з тими умовами аналогічного продажу зовнішнім клієнтам. Така ціна має відшкодовувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу продавця і забезпечити вигоду , яку цей підрозділ може втратити внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

Максимальна трансфертна ціна – це ціна, що не призведе до збідніння підрозділ, що купляє при придбанні вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу порівняно з умовами, коли той самий продукт або послугу було би придбано у зовнішнього продавця.

Отже продукція має бути відпущена, або послуга має бути надана внутрішньо кожного разу, коли альтернативні витрати (мінімальна ціна) підрозділу що продає менші, ніж альтернативні витрати (максимальна ціна) підрозділу, що купляє. Такий підхід гарантує що кожен з керівників підрозділів не залишатиметься у програвші у разі внутрішньої передачі, а загальні прибутки не зменшаться через внутрішній відпуск.

На практиці використовуються такі методи розрахунку трансфертних цін : на ринковій основі, на базі витрат, договірні, з використанням змішаних цін.

Кожен із цих методів має свої переваги і недоліки (табл 1.11).

Таблиця 1.11

Переваги і недоліки методів трансфертного ціноутворення *

№ п/п	Назва методу	Суть методу	Переваги	Недоліки
1.	На основі ринкової ціни	Ціна продукту (послуги) у внутрішньому обороті встановлюється на основі аналогічної на зовнішньому ринку.	Мінімальна внутрішньовиробнича залежність підрозділів	Обмежена можливість застосування, оскільки властиво підприємствам з високим ступенем внутрішньої автономії

		Прибуток від реалізації визначають як різницю між трансфертною ціною і витратами підрозділу		підрозділів, що можуть здійснювати самостійну діяльність
2.	На основі витрат фактичних	В основу методу покладено фактичні витрати (змінні, що спонукають споживача купити продукцію у внутрішнього постачальника, або повна собівартість)	Простота, легкість та точність розрахунків ціни, Дозволяє підприємству-продавцю отримати прибуток від передачі продукції (послуг) по трансферту	Фактичні витрати можуть змінюватися під впливом сезонних коливань зміни обсягу виробництва та інших чинників, відсутня мотивація до скорочення витрат
3.	На основі кошторисних витрат	Ціни встановлюють заздалегідь, ціна є відносно стабільним вимірником ефективності витрат	Відсутність різких коливань цін	Будь-які відхилення що виникають у підрозділі – продавця щодо ефективного чи неефективного використання ресурсів будуть впливати на витрати підрозділу-покупця
4.	На основі договірних цін	Формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі витрат	Ціна зазвичай є нижчою за ринкову, але вищою за суму додаткових та альтернативних витрат підрозділу що продає продукцію	Обмежена автономія між керівниками підрозділів, необхідність встановлення правил ведення переговорів чи арбітражних процедур
5.	На основі змішаних цін	Поєднання різних методів ціноутворення	Диференційований підхід до структурних підрозділів з метою підвищення їх самостійності діяльності	Неможливість його застосування в конкретних умовах діяльності

Використання того чи іншого варіанту ціни залежить від типу центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності. Центр відповідальності є підрозділом підприємства, очолюється керівником (менеджером), який відповідає за результати діяльності центру. Кожен центр відповідальності відіграє свою роль в досягненні цілей підприємства – генерувати гроші. Проте не всі центри можуть робити це прямо. Спільними ознаками всіх центрів відповідальності є те, що:

- кожен центр відповідальності виконує певну роботу;
- як структурна одиниця системи центрів відповідальності має вхід і вихід;
- входом в центр є ресурси, а виходом є продукція послуги;
- центр відповідальності має певні активи які є частиною капіталу власника.

Проте функціонувати в самостійному ринковому просторі можуть тільки центри прибутку і інвестицій. Менеджмент центрів прибутку має свободу вибору в формуванні ціни і структури портфеля продукції, але розпоряджається

напрямами інвестованого капіталу. Менеджери центру інвестицій можуть приймати більш загальні рішення про шляхи розвитку бізнесу за рахунок нових інвестицій. Разом з тим відповідальність менеджменту в цих центрах – різна. Керівники центру прибутку відповідають тільки за кінцеву прибутковість стратегічної бізнес-одиниці (відношення чистого прибутку до виручки). А керівники центру інвестицій відповідають за показники рентабельності використання капіталу (відношення чистого прибутку до вкладеного капіталу).

Необхідність виокремлення центру прибутку зумовлюється тим, що кожен такий центр сам відповідає за результати своєї діяльності з позиції отримання прибутку, а не з точки зору надходження грошових потоків. В якості таких структурних підрозділів на підприємстві може виступати:

- окрема бізнес-одиниця, на виході якої створюється готовий продукт;
- підрозділ підприємства, що виконує самостійну функцію і виготовляє продукт, що йде на потреби іншого підрозділу.

Якщо структурні підрозділи послідовно приймають участь в технологічному ланцюгу операцій (заготівля, переробка, продаж готової продукції), то виділення центрів прибутку має дещо штучний характер. Перевагами такого групування в окремі центри прибутку є :

- підвищення швидкості прийняття рішень;
- створення умов підвищення ініціативи менеджменту;
- звільнення вищого керівництва від необхідності приймати щоденні рутинні рішення, а можливість сконцентруватися на вирішення стратегічних проблем.

Структурні підрозділи (первісно визнані як центри витрат), які працюють в умовах самостійної роботи внутрішнього ринкового простору (в подальшому визнані як окремі центри прибутку, або суб-центри прибутку) використовують для оцінки ефективності своєї діяльності трансфертні ціни (рис 1.10)

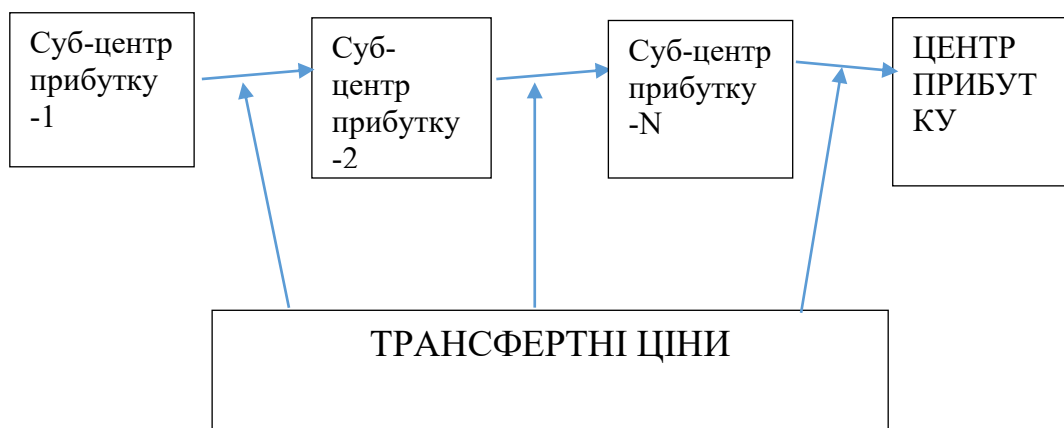


Рис 1.10 Модель суб-центрів прибутку

В даній моделі кожен центр витрат визначений як субцентр прибутку. Це досягається шляхом встановлення трансфертних цін. Підхід до методу

встановлення цін неоднозначний. Об'єктивним вважається застосування такого методу трансфертного ціноутворення, коли вхідні ресурси для кожного центру можуть продаватися на ринку. Тобто в основі використовується середнє значення ринкових цін.

Якщо немає можливості встановити середньоринкову ціну, то доцільно застосувати розрахунок ціни на основі показника рентабельності інвестицій (ROI). Оцінюється показник рентабельності інвестицій для всього підприємства і в подальшому приймається, що кожний центр прибутку повинен забезпечити аналогічне значення ROI (1.6).

$$ROI = \frac{NOP_1}{INV_1} = \frac{NOP_2}{INV_2} = \dots = \frac{NOP_n}{INV_n} \quad (1.7)$$

де ROI – показник рентабельності інвестицій;

NOP – чистий операційний прибуток;

INV – обсяг інвестицій.

Розглянемо методику розрахунку трансфертної ціни на основі ROI для підприємства «КЛІММ», яке займається виробництвом і продажем продукції, де постачання сировини здійснює окремий структурний підрозділ. Доцільно створити три центри прибутку, а передачу ресурсів між підрозділами здійснювати за трансфертними цінами. Розрахунки цін проведемо на основі таблиць 1.12, 1.13, 1.14.

Таблиця 1.12

Вихідні параметри для розрахунку операційного прибутку підприємства «КЛІММ»

№ п/п	Показник	Сума
1.	Ціна придбаної сировини, грн. на од. продукції	700,0
2.	Змінні витрати підрозділу постачання, грн. на од. продукції	200,0
3.	Постійні витрати підрозділу постачання, грн. на місяць	120000,0
4.	Змінні витрати виробничого підрозділу, грн. на од. продукції	140,0
5.	Постійні витрати виробничого підрозділу, грн. на місяць	150000,0
6.	Змінні витрати збутового підрозділу, грн. на од. продукції	60,0
7.	Постійні витрати збутового підрозділу, грн. на місяць	20000,0

Встановлена середня ціна одиниці продукції – 1500,0 грн., середньомісячний обсяг продажу – 800 одиниць продукції.

Розрахуємо операційний прибуток для цілого підприємства на основі таблиці 1.13.

Таблиця 1.13

Розрахунок операційного прибутку для підприємства «КЛІММ»

№ п/п	Показники	всього	на од. продукції	%
1.	Виручка	1200000,0	1500,0	100
2.	Змінні витрати	880000,0	1100,0	73,3

3.	Ціна придбаної сировини, грн.	560000,0	700,0	
4.	Змінні витрати підрозділу постачання, грн.	160000,0	200,0	
5.	Змінні витрати виробничого підрозділу, грн.	112000,0	140,0	
6.	Змінні витрати збутового підрозділу, грн.	48000,0	60,0	
7.	Маржинальний дохід	320000,0	400,0	26,7
8.	Постійні витрати	290000,0		
9.	Постійні витрати підрозділу постачання, грн.	120000,0		
10.	Постійні витрати виробничого підрозділу, грн.	150000,0		
11.	Постійні збутового підрозділу, грн.	20000,0		
12.	Операційний прибуток, грн	30000,0		
13.	NOP (чистий операційний прибуток) у %	2,5%		

Керівництво підприємства приймає рішення визначити трансфертні ціни на основі показника ROI, вартість активів структурних підрозділів підприємства була оцінена наступним чином:

- відділ постачання – 420000,0 грн
- виробничий відділ – 1500000,0 грн
- збутовий відділ – 350000,0 грн

Разом – 2270000,0 грн

Величина операційного прибутку всього підприємства 30000,0 грн за місяць. Умовно приймемо річну суму прибутку 360000,0 грн (30000x12). На основі річної суми прибутку і вартості активів визначимо ROI для цілого підприємства $\approx 16\%$ (360000,0/2270000,0).

На основі показника ROI розрахуємо трансфертні ціни в таблиці 1.14.

Якщо показник рентабельності інвестицій для підприємства «КЛІММ» становить 16%, то можна визначити нормативний прибуток за місяць. Зокрема для підрозділу постачання він становить 5600,0 грн (420000,0 x 16% / 12).

Застосуємо рівняння визначення прибутку для постачальницького підрозділу:

$$5600,0 = \text{ТрЦ}_1 \times 800 - (900 \times 800 + 120000,0)$$

$$\text{Трансфертна ціна}_1 (\text{ТрЦ}_1) = (900 \times 800 + 120000,0 + 5600,0) / 800 = 1057,0 \text{ грн.}$$

Таблиця 1.14

Розрахунок трансфертних цін для підприємства «КЛІММ» за критерієм ROI

№ п/п	Показники	Підрозділ постачання	Виробничий підрозділ	Збутовий підрозділ	Разом
1.	Вартість активів підрозділів підприємства (інвестиції в засоби), грн	420000,0	1500000,0	350000,0	2270000,0
2.	Нормативний прибуток (грн/міс)	5600,0	20000,0	4400,0	30000,0
3.	Загальна сума змінних витрат на одиницю	900,0	1197,0	1470,0	
4.	Постійні витрати за місяць	120000,0	150000,0	20000,0	290000,0

5.	Трансфертна ціна	1057,0	1410,0	1500,0	
----	------------------	--------	--------	--------	--

Для розрахунку наступних трансфертних цін необхідно врахувати, що змінні витрати на одиницю продукції складаються із власних змінних витрат центру прибутку і трансфертної ціни за якою передається продукція із попереднього центру прибутку.

Таким чином для виробничого підрозділу розрахунок трансфертної ціни буде наступним:

$$\text{Трансфертна ціна}_2 (\text{ТрЦ}_2) = ((140 + 1057,0) \times 800 + 150000,0 + 5600,0) / 800 = 1410,0 \text{ грн}$$

Для останнього підрозділу розрахунок ціни контрольним етапом, оскільки ця ціна повинна співпадати з ринковою ціною кінцевого продукту, що була використана при розрахунку показника рентабельності інвестицій.

$$\text{Трансфертна ціна}_3 (\text{ТрЦ}_3) = ((60 + 1410) \times 800 + 20000,0) + 4400,0) / 800 = 1500,0.$$

Проте вартість активів, визначена за даними бухгалтерського обліку, не завжди правильно характеризує значимість кожної структури. Наприклад, за рахунок створення стійкого бренду відділ маркетингу може відігравати значну роль в отриманні прибутку, маючи в наявності незначні ресурси. Велика здатність продажу продукції можлива за наявності нематеріального активу, вартість якого важко оцінити. В цьому випадку керівництву підприємства доцільно скористатися суб'єктивними факторами оцінки кожного підрозділу і стимулювати конкретну структуру.

Використовуючи умови попередніх розрахунків, визначимо трансфертні ціни на основі суб'єктивної оцінки значимості підрозділів. В послідовності технологічного циклу їх значимість була визначена наступним чином 25% – 35% – 40%. (таблиця 1.15).

Трансфертні ціни дещо змінилися: збутовий підрозділ купляє у виробничого підрозділу за 1460, грн проти 1470, а генерує прибуток у три рази більший.

Таблиця 1.15

Розрахунок трансфертних цін для підприємства «КЛММ» за суб'єктивним фактором

№ п/п	Показники	Підрозділ постачання	Виробничий підрозділ	Збутовий підрозділ	Разом
1.	Суб'єктивна оцінка значимості підрозділу %	25	35	40	100
2.	Нормативний прибуток (грн/міс)	7500,0	10500,0	12000,0	30000,0
3.	Загальна сума змінних витрат на одиницю	900,0	1199,0	1460,0	
4.	Постійні витрати за місяць	120000,0	150000,0	20000,0	290000,0
5.	Трансфертна ціна	1059,0	1400,0	1500,0	

Використовуючи такий підхід в розрахунку трансфертної ціни необхідно оцінити самостійність кожного структурного підрозділу, розробити систему

стимулювання для працівників. Вибір того чи іншого варіанту ціни залежить від типу центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності.

Для підвищення ефективності роботи центрів відповідальності необхідно щоб зацікавленими були самі виконавці. Прибуток, що отримує підприємство доцільно розподіляти між центрами відповідальності пропорційно до їх внеску у загальний дохід. Тому трансфертні ціни є важливим інструментом в управлінні підприємством. При їх формуванні слід враховувати такі чинники:

- ціна є інструментом стимулювання попиту і одночасно є головним чинником довгострокової рентабельності;
- розробляючи цінову стратегію досягаються завдання, які враховують і величину прибутку і існуючу конкуренцію на конкретні види продукції;
- ціна впливає на рентабельність всієї діяльності з урахуванням обсягу продажу за якого досягається окупність усіх витрат.

Питання для самоконтролю:

1. Облік як функція управління витратами.
2. Оперативність обліку в управлінні витратами.
3. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку для управління витратами.
4. В чому проявляється ефективність діяльності?
5. Що є основним завданням бухгалтерського обліку на етапі бору інформації про доходи і фінансові результати.
6. Облікова інформація про фактори зростання прибутку.
7. Що впливає на рівень показників рентабельності.
8. Від чого залежить величина чистого прибутку.
9. Методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції.
10. З чого складається цілісний ціновий механізм?
11. Що таке трансфертне ціноутворення.

Тема 6

Формування фінансової звітності для прийняття у правлінських рішень

6.1.Сучасні підходи та принципи до формування управлінської бухгалтерської звітності

6.2.Види управлінської бухгалтерської звітності та особливості формування її показників

6.3.Методичні підходи до формування бухгалтерської управлінської звітності

6.4.Оцінка і її роль в інтерпретації показників звітності для потреб управління

6.5.Трансформація і консолідація показників звітності бухгалтерського обліку для формування інформації в процесі управління підприємством

6.1.Сучасні підходи та принципи до формування управлінської бухгалтерської звітності

На ранніх стадіях розвитку суспільного виробництва роль звітності в системі управління була малопомітною, що пояснюється відсутністю налагоджених ринкових механізмів регулювання, а тому відсутністю потреби в інформації про рівень розвитку суспільного виробництва. На цьому етапі звітність виконувала обмежені функції інформаційного характеру для внутрішніх потреб виробництва, які не вимагають застосування спеціальних форм.

За таких умов саме єдиний бухгалтерський облік повністю задовольняв інформаційні потреби управління підприємством. І лише зі стрімким розвитком суспільного виробництва з початку XIX століття з'являються умови для паралельного та особистого розвитку у складі бухгалтерського обліку окремих видів звітності для внутрішніх (управлінська) та зовнішніх (фінансова) користувачів.

Періодизація становлення і розвитку управлінської звітності представлена такими етапами:

- перехідний етап (XIX – початок XX ст.) - розвиток форм виробничої (внутрішньої) звітності;
- еволюційний етап (30-70-ті рр.. XX ст.) – розвиток форм виробничої (внутрішньої) звітності за новими концепціями обліку та становлення управлінської звітності;
- організаційно-методичний етап (80-ті р. XX ст. – теперішній час) – конвергенцією існуючих властивостей (якостей) звітної інформації до вимог економічних інтересів суб'єктів у ринкових умовах.

Історично еволюційний процес розвитку і розширення сфери управлінської інформації можна представити у вигляді чотирьох етапів, на кожному з яких відбувалося зміщення пріоритетів системи обліку, що зумовило і зміну системи управлінської звітності в цілях і завданнях її представлення:

1. До 1950 р. система управлінської звітності існувала для представлення інформації виключно щодо витрат, фінансових потоків, бюджетування.

2. У 1950-1965 рр. до сфери звітної інформації в цілях управління додалася звітність планового характеру та за центрами відповідальності.

3. У 1985-1995 рр. акцент використання управлінської звітності змістився в область скорочення втрат ресурсів, задіяних у бізнес-процесах, за допомогою звітності за процесами.

4. Після 1995 р. цілі і завдання управлінської звітності фокусуються на управлінні цільовими результатами на основі ефективного використання ресурсного забезпечення, застосування прогностичної звітності, планів та бюджетів, представлення інформації у вигляді збалансованих оціночних показників, управління змінами і знаннями, а також звітності за цілями і результатами за окремими ділянками та проектами.

Управлінська звітність є засобом інформаційного забезпечення процесу управління та передбачає інтеграцію вхідних інформаційних потоків, згенерованих різними підсистемами підприємства, організацію, методiku і техніку підготовки показників і їх узагальнення у визначених формах відповідно до конкретних вимог користувачів.

Є інші тлумачення управлінської звітності, зокрема, як:

механізм, дія якого проявляється через формалізацію функцій управління у функції обліку інструмент управління суб'єктом господарювання (засіб інформаційного забезпечення процесу управління;

засіб моніторингу економічного стану підприємства) інструмент управління інформаційним забезпеченням (засіб адаптації та моніторингу облікової системи до потреб управління) елемент методу бухгалтерського обліку (засіб узагальнення (агрегації, синтезу) та надання облікової інформації), документ, вміст якого представляє економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників для порівняння їх планово-нормативних та досягнутих значень.

Таким чином, управлінська звітність виступає штучно створеною цілісністю елементів (показників звітності), призначеною для формування інформації, використовуваної менеджерами при управлінні підприємством.

Система показників звітності є інструментом управління, засобом, що показує ефективність самого управління через набір параметрів, що фіксуються в цій системі.

Управлінська звітність як система обліково-аналітичних показників є:

– абстрактною системою, оскільки вона генерується людським мисленням;

– складною детермінованою системою, оскільки має внутрішню структуру, причому взаємодія різних елементів цієї системи відбувається за

певними алгоритмами;

– динамічною системою, оскільки система показників управлінської звітності виявиться життєздатною, коли вона буде адекватно відображати зміни, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства.

Види управлінської звітності: фінансово-бюджетна (за показниками про виконання бюджетів та іншими фінансовими показниками); традиційна (за показниками фінансового характеру про внутрішнє становище підприємства); стратегічна (за показниками фінансового і нефінансового характеру про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства).

Принципи управлінської бухгалтерської звітності та класифікація її форм. Принципи утворюють логічний базис формування управлінської звітності. Принципи не є сталими, вони змінюються за своїм складом, рівнем важливості так, як цього вимагає суспільство та ціннісно-цільові структури пізнання. Загальне визнання принципів формування управлінської звітності залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доцільності, об'єктивності та здійсненності.

Принципи управлінської звітності доцільно розглядати за трьома групами:

принципи *першої групи* характеризують вимоги до якості економічної інформації, як базової основи звітності (або концептуальні передумови формування звітності);

принципи *другої групи* характеризують вихідні (базові) положення формування (побудови) бухгалтерського управлінської звітності (або базова концепція);

принципи *третьої групи* характеризують правила і умови побудови (зміст, структура, форма, елементи) економічної інформації у звітності (або звітний концепт).

Основні принципи управлінської звітності:

принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності: системності, науковості, обліку тимчасової вартості грошей, обачності (обережності, консерватизму), обліку за методом нарахування, принцип взаємної доповненості суміжних наук;

принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності: корисності, якісної суттєвості, достатності, стислості, адресності, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності та аналітичності, технологічності, єдності і формального розмежування облікових і розрахункових показників, ув'язки показників;

принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності: достовірності, незалежності, принцип послідовного застосування облікової політики, обов'язкової автоматизації процесу складання управлінської звітності та обробки її інформації, інтегрованої інформаційної бази, використання професійного судження, конфіденційності, оперативності;

принципи, що забезпечують ефективне використання інформаційних

технологій: інтерактивності, ієрархічного представлення інформації; відкритості (розвитку).

принципи інформаційного моделювання – інформаційної достатності, здійсненності моделі та прогнозів на її основі, множинності моделей, агрегування, параметризації;

принципи, що зумовлені необхідністю застосування професійного судження: обґрунтованості, послідовності, однозначності, можливості технічної реалізації;

принципи, що втрачають свою роль в умовах використання систем підтримки прийняття рішень: існування рівноваги (бухгалтерської рівності); кількісної оцінки; пріоритету економічного змісту над юридичною формою; документальності; єдиного грошового вимірника; періодичності.

Додаткові принципи:

проблемність (націленість на рішення) та мотивація (ініціативність); вибіркова (селективна) аналітичність, подрібнення (диференціація) одиниць обліку;

кількісний вимір (негрошова оцінка), динамічність (відображення оборотів за рахунками), єдність показників реальних і абстрактних, комунікація вертикальна й горизонтальна, заданість параметрів показників, достатня кількість абстрактних показників, ранжирування показників, персоніфікація (закріплення відповідальних).

До принципів, що визначають склад і структуру управлінської звітності слід віднести:

- принцип корисності. Інформація у звітності повинна відображатися лише та, що є корисним при прийнятті управлінських рішень. Кожен менеджер визначає межі такої інформації, виходячи з власних інформаційних потреб, тому на кожному підприємстві склад звітності і склад показників звітності буде різним, що не заперечує існування типової методики формування управлінської звітності. Основні відмінності лежать в площині деталізації інформації про об'єкти обліку, але сам склад об'єктів обліку визначається основними об'єктами управління;

- принцип якісної суттєвості – при розробці структури управлінської звітності необхідно таким чином підходити до визначення складу показників, щоб представлена у звітності інформація була достатньою для розуміння суті та динаміки описуваних економічних процесів. Доцільно використовувати не лише кількісні, а й якісні критерії визнання інформації істотною. Використання кількісних критеріїв приводить до виникнення формалізму у відображенні операцій у звітності;

- принцип достатності – інформація, що приводиться в звітності, має бути достатньою для прийняття управлінських рішень користувачами. Водночас, інформація не повинна бути надмірною. У звітності повинна наводитися інформація, на підставі якої користувач інформації може приймати управлінські рішення без проведення додаткових розрахункових чи інших аналітичних процедур;

- принцип ув'язки показників передбачає, що кожна форма управлінської звітності має вихідний та кінцевий показники, які пов'язані між собою економічною логікою побудови елементів звітності;

- принцип стислості передбачає, що зайва інформація не повинна наводитися у формах управлінської звітності лише на підставі думки про те, що вона коли-небудь може виявитися затребуваною при прийнятті управлінських рішень. Проте, можливість створення звітності в умовах ІТ дозволяє наводити додаткову інформацію без обмежень, використовуючи можливість інтерактивного ієрархічного представлення даних та можливості переходу на рівень нижче;

- принцип адресності – інформація представляється менеджерам різного рівня, тому з метою реалізації даного принципу повинні бути сформовані регламенти, що визначають склад і структуру кожної з форм звітності, представленої конкретному користувачеві.

Принцип індивідуальності передбачає представлення управлінської інформації в довільній формі.

Таблиця 1.16

Систематизація принципів управлінської звітності

<i>Групи за ознаками</i>	<i>Принципи</i>
Визначають теоретичну основу управлінської звітності	Системності; науковості; обліку тимчасової вартості грошей; обачності (обережності, консерватизму); обліку за методом нарахування; <u>принцип взаємної доповненості суміжних наук.</u>
Визначають склад і структуру управлінської звітності	Корисності; якісної уттевості; достатності; стислості; адресності, індивідуальності; раціональності; зрозумілості; наочності та аналітичності; технологічності; єдності і формального розмежування облікових і розрахункових показників; ув'язки показників.
Визначають порядок складання управлінської звітності	Достовірності; незалежності; послідовного застосування облікової політики; обов'язкової автоматизації процесу складання управлінської звітності та обробки її інформації; інтегрованої інформаційної бази; використання професійного судження; конфіденційності; оперативності.

Забезпечують ефективне використання СППР	Інтерактивності; ієрархічного представлення інформації; відкритості (розвитку).	
	Принципи інформаційного моделювання	інформаційної достатності; здійсненості моделі та прогнозів на її основі; множинності моделей; агрегування; параметризації;
Зумовлені необхідністю застосування професійного судження	обґрунтованості професійного судження; послідовності у виробленні професійного судження; однозначності професійного судження.; можливості технічної реалізації професійного судження;	
Принципи, що втрачають свою роль в умовах СППР	існування рівноваги (бухгалтерського рівності); кількісної оцінки; пріоритету економічного змісту над юридичною формою; документальності; єдиного грошового вимірника; періодичності.	

6.2. Види управлінської бухгалтерської звітності і формування її показників

Таблиця 1.17

№ з/п	Вимога	Характеристика
1	Достатність	Критерієм достатності і управлінської звітності пропонується вважати здатність підтримки всіх функцій об'єкта;
2	Зрозумілість і універсальність	Прийнятним є використання розроблених галузевих класифікацій для опису фактів, що дозволить обмінюватися звітними даними між підприємствами (наприклад, обсяги поставок, розрахунки і т.д.)
3	Сумісність з іншими інформаційними підсистемами	Максимальна сумісність із створеними раніше і використовуваними фінансовими та податковими звітами, що взаємодіють з системою управління (проте така сумісність не повинна обмежувати інформаційну ємність системи управлінської звітності);
4	Уніфікованість	Форми управлінських звітів відповідають внутрішнім вимогам користувачів або вимогам уніфікованої системи управлінських звітів для вищестоящих організацій;
5	Технологічна універсальність	Структура управлінських звітів та їх екранних форм відповідає характеристикам робочих місць кінцевих користувачів;
6	Захищеність, інформаційна безпека	Передбачені засоби контролю за цілісністю управлінських звітів, їх захисту від несанкціонованого доступу.

Вимоги (критерії) до системи управлінської звітності в системі бухгалтерського обліку за умови використання системи підтримки прийняття рішень (СППР):

- оперування одночасно різними моделями реальності (фінансова, податкова, соціальна, людського потенціалу, екологічна, економічної ефективності) (проявляється у реагуванні на умови зовнішнього середовища);
- методологічний плюралізм моделювання реальностей (проявляється у варіативності оцінок, методик аналізу та формування інформації);
- здатність до інтелектуального аналізу великих обсягів даних з метою виявлення факторів впливу на діяльність (проявляється у можливості прогнозування, виявлення закономірностей функціонування та розвитку, пошуку оптимальних варіантів рішень).

Таблиця 1.18

Вимоги до побудови управлінської звітності

№ з/п	Елементи управлінської звітності як системи		Тлумачення
1	Об'єкт		Кожна форма звітності повинна відображати інформацію про певний чітко визначений об'єкт (кілька об'єктів)
2	Суб'єкт		Особа або група осіб, відповідальних за складання звітності
3	Внутрішнє середовище об'єкту	Елементи (декомпозиція) об'єкту	Звітність складається за принципом, що кожен об'єкт може бути розчленований на декілька елементів
4		Зв'язки між елементами об'єкту	Опис взаємодії елементів всередині об'єкту
5	Зовнішнє середовище об'єкту	Елементи, що взаємодіють з об'єктом звітності	Зовнішні фактори впливу на об'єкт
6		Характер взаємодії та впливу "зовнішніх"	Характер, закономірності – детерміновані або стохастичні – впливу зовнішніх факторів на

		елементів до об'єкту	об'єкт та їх формалізоване представлення
7	Завдання об'єкту		Мета та цілі заради яких функціонує об'єкт
8	Функції		Можливості застосування об'єкта (повний перелік його функцій), варіанти альтернативного/ суміжного застосування в інших сферах
9	(Не)сприятливі умови функціонування об'єкта*		Характеристика тих зовнішніх та внутрішніх умов, що можуть забезпечити більш повне використання можливостей об'єкта, або, навпаки, призведуть до його недоцільності
*не завжди прийнятно застосовувати, наприклад, через важкість ідентифікації таких факторів, що може призвести до неприйнятного завищення трудовитрат на підготовку звітності			

6.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської управлінської звітності

Таблиця 1.19

Методика підготовки економічної інформації і формування управлінської звітності

Назва етапу	Сутність етапу
Планування (визнання) потрібної інформації	Визначення основних параметрів діяльності, суб'єктів та об'єктів управління
Збір інформації	Формування каналів надходження інформації
Обробка інформації	Визначення засобів та алгоритмів обробки інформації
Систематизація інформації	Побудова узагальнення моделі
Аналіз інформації	Дослідження чутливості моделі
Контроль інформації (основних параметрів)	Контроль результатів на кожному етапі та в цілому
Корекція параметрів інформації (показників)	Доповнення, зміна основних параметрів одержаної інформації (повтор циклу)

Дані підходи сприяють досягненню поставленої мети – формуванню якісної інформації за різноманітними управлінськими запитами в управлінській звітності.

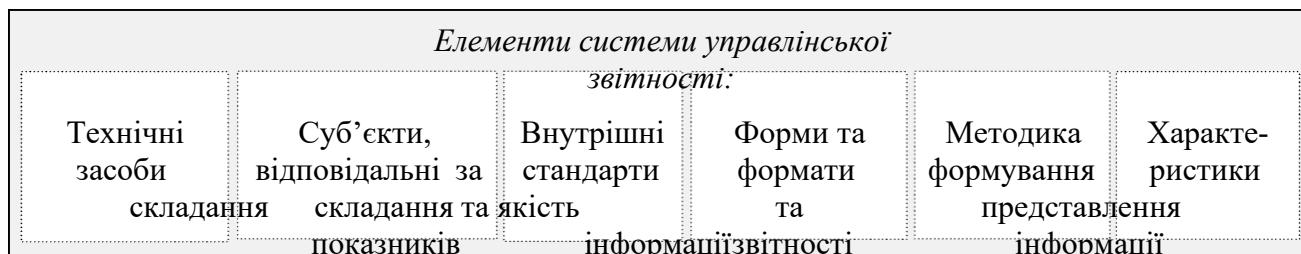


Рис. 1.11. Складові системи управлінської звітності

Таблиця 1.20

Методи і прийоми формування управлінської звітності

Методи суміжних наук	Прийоми
Інституціональний;	Розрахунок транзакційних витрат, витрат на зовнішні ефекти (соціальних витрат, екологічних, опортуністичних витрат тощо)
Класичної політекономії	Облік витрат на фактори виробництва: облік змінних витрат (прямих витрат на виготовлення продукції, витрат оборотного капіталу); облік постійних витрат (необоротного капіталу); облік історичних витрат,

	розрахунок собівартості
Неокласичний	Розрахунок точки беззбитковості, маржинальний аналіз, факторний аналіз, регресивний аналіз, диференційні розрахунки (та ін. математичні методи та прийоми), функції мінімізації витрат, максимізації прибутку, прийоми перерозподілу ЗВВ, оцінка альтернативних витрат, витрат часу, облік створення доданої вартості, розрахунок витрат на основі життєвого циклу продукту, аналіз чутливості, дерево рішень, облік витрат на пошук інформації, дисконтування грошових потоків, аналіз інвестиційних проектів та строків окупності.
Мікро-економічний	Вивчення попиту та пропозиції, порівняльний аналіз, графічного представлення, калькуляція, розрахунок еластичності, рівноважної ціни
Лінгвістичний	Використання термінів інших наук: мікроекономіки (оцінка, ціна, цінність, вартість, дисконт, інформація, ризик, переваги, корисність, стратегія, мотивація, комунікація і т.д.); обліку (доходи, виручка, витрати, собівартість, активи, пасиви)
Прогностичний	Формування прогностної бухгалтерської звітності (розрахунок прогностних показників виручки та ін.)
Моделювання	Моделювання нормативного обліку, податкове моделювання, моделювання витрат і калькулювання, моделювання фінансових результатів, звітності, моделювання грошових потоків
Статистичний аналіз	Методи статистичного аналізу, що застосовуються в СППР можуть бути розділені на класи: описової статистики; перевірки статистичних гіпотез; регресійного аналізу; дисперсійного аналізу; аналізу категоріальних даних; багатовимірний аналіз; дискримінантного (кластерного) аналізу; аналізу часових рядів; статистичного планування експериментів, статистичного контролю (зокрема - якості).
Методи СППР	Інформаційний пошук, інтелектуальний аналіз даних, пошук знань у базах даних, міркування на основі прецедентів, імітаційне моделювання, еволюційне числення, генетичні алгоритми, нейронні сіті, ситуаційний аналіз, когнітивне моделювання

Процес формування управлінської звітності зазнає впливу залежно від обраних підходів до управління підприємством (форм та моделей організацій). На сьогоднішній день найчастіше виділяють чотири основних підходи до управління: ситуаційний, функціональний, системний та процесний.

6.4. Оцінка і її роль в інтерпретації показників звітності для потреб управління

Управлінський персонал при використанні облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень повинен розуміти особливості оцінки об'єктів та процесів в системі бухгалтерського обліку. Задля цього йому слід знати: 1) значення та сутність оцінки; 2) мету оцінки; 3) функції оцінки; 4) вимоги до оцінки; 5) принципи оцінки.

З переходом до ринкових відносин проблема оцінки тих або інших об'єктів обліку набуває великого значення. Це пов'язано з тим, що оцінка дозволяє виконувати бухгалтерським обліком покладені на нього функції. Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна в процесі господарювання при надходженні і вибутті активів, при виникненні прав та зобов'язань, при здійсненні таких операцій як купівля-продаж, оренда майна, страхування, інвестування, переоцінка основних засобів, виділення часток у зареєстрованому капіталі при створенні підприємства, в процесі діяльності, ліквідації підприємства тощо.

Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих таким чином, щоб їх можна було використовувати як агреговано, так і окремо в залежності від певної ситуації.

Технологія оцінки – це визначена на підприємстві діючим наказом про облікову політику послідовність процесу оцінки вартості об'єктів обліку, яка включає в себе наступні етапи: визначення об'єкта, предмета, мети і функції оцінки, розробку способів оцінки, визначення шляху найкращого та найбільш ефективного застосування способу, збір та аналіз необхідної інформації, співставлення вартостей, отриманих різними способами і встановлення найбільш вірогідної вартості майна, яке оцінюється, складання висновку, одержаного від оцінки фінансового результату.

Мета оцінки – це формулювання економічного, облікового та інформаційного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. В цілях управління визначення мети оцінки – це важливий етап, від якого залежить вибір методики оцінки. Неправильно сформульована мета спричиняє використання неадекватної методики і внаслідок цього помилковий результат в оцінці активів та зобов'язань.

Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачені наступні види оцінок:

1) фактична собівартість (для основних засобів застосовують термін «первісна вартість») – це сукупність витрат, понесених підприємством при придбанні або створенні (виробництві) активу. Вона є основною оцінкою об'єктів бухгалтерського обліку;

2) залишкова (балансова) вартість основних засобів та нематеріальних активів – це різниця між первісною вартістю основних засобів та

нематеріальних активів і сумою нарахованого зносу;

3) справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, заінтересованими та незалежними сторонами;

4) чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;

5) чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – це різниця між сумою поточної дебіторської заборгованості (первісною вартістю) і величиною резерву сумнівних боргів;

6) переоцінена вартість основних засобів і нематеріальних активів – це первісна й залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів після їх переоцінки (множення на індекс переоцінки).

Оцінка найважливіших видів активів на дату балансу:

1) основні засоби та нематеріальні активи відображають у двох оцінках – за первісною вартістю (фактичною собівартістю) та залишковою вартістю;

2) виробничі запаси, незавершене виробництво й готову продукцію відображають за найменшою з двох оцінок: фактичною собівартістю або чистою вартістю реалізації;

3) дебіторську заборгованість за продукцію відображають у двох оцінках: за первісною вартістю і чистою реалізаційною вартістю.

Значення оцінки як інструменту управління підприємством реалізується через функції, що нею виконуються. Користувачі оцінки повинні звертати особливу увагу на її функцію. Якщо сформульована функція оцінки не співпадає із завданнями користувача, то результати оцінки не можна використовувати для прийняття управлінських рішень.

Від функції оцінки залежить вибір її методу. Наприклад, методи, які використовуються для оцінки майна підприємства з метою оподаткування, можуть значно відрізнятися від тих, які застосовуються з метою його ліквідації. І це логічно, так як в першому випадку об'єкт оцінюється як діюче підприємство.

Оцінка допомагає продавцю чи покупцю у визначенні ціни активів і зобов'язань. Друга функція оцінки полягає у визначенні вартості всього підприємства для його кредитування або страхування тощо. Отже, функція оцінки – це сфера використання фактичних результатів проведеної оцінки.

Безумовним залишається той факт, що оцінку в системі бухгалтерського обліку можна розглядати як окремий інструмент інтерпретації показників звітності для потреб управління підприємством. Застосування методів оцінки в системі бухгалтерського обліку безпосередньо регламентоване принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Проте дотримання принципів бухгалтерського обліку всеодно надають можливості управлінському персоналу використовувати оцінку як інструмент

формування показників фінансової звітності. В даному випадку найбільш альтернативними у своєму значенні є результативні показники, визначення яких базується на математичних розрахунках.

Для прикладу обчислення кінцевих фінансових результатів ґрунтується на окремому сумуванні всіх отриманих доходів та витрат звітного періоду, з подальшим обчисленням різниці між отриманими сукупними доходами та витратами. В такому випадку на фінансові результати впливають методики оцінки окремих складових доходів і витрат підприємства. В контексті порушеного питання взято до уваги вплив окремих елементів облікової політики на підсумкове грошове вираження об'єктів обліку.

Отже, хоча оцінка об'єктів в системі бухгалтерського обліку й покликана підвищити достовірність облікової інформації, що наводиться у фінансовій звітності підприємства, проте у разі обрання неадекватної методики оцінки потенційно можлива ситуація коли управлінський персонал оперуватиме обліковою інформацією, яка не відповідатиме дійсності. Єдиним правильним виходом з даної ситуації є детальне розуміння користувачами методики формування бухгалтерської інформації, на чому акцентують увагу Я. В. Соколов та М. Л. Пятов: «важливі знання того, які методи застосовувалися в кожному конкретному випадку, і розуміння їх змісту і його впливу на результати інтерпретації бухгалтерської інформації».

Наприклад, для обґрунтування управлінського рішення про розподіл прибутку та відображення отриманих результатів у фінансовій звітності необхідним є визначення впливу облікової політики на формування фінансових результатів шляхом розрахунку скоригованої величини фінансових результатів, співставлення її з фінансовими результатами розрахункового періоду. З цією метою вплив облікової політики на фінансові результати доцільно розмежувати шляхом поділу даних облікових факторів на об'єктивні та суб'єктивні. До об'єктивних облікових факторів (фактори, ідентифікація яких залежить від рішень управлінського персоналу) слід віднести відображення у бухгалтерському обліку витрат та доходів майбутніх періодів, створення резерву сумнівних боргів та забезпечень наступних витрат і платежів. Врахування впливу даних облікових факторів на формування фінансових результатів забезпечує отримання величини, яка нівелює значення квазівитрат (на величину резерву сумнівних боргів, забезпечень наступних витрат та платежів), що не беруться до розрахунку фінансових результатів, а також наближує сутність прибутку (за допомогою облікових факторів – ідентифікація доходів та витрат майбутніх періодів) до визначення «прибуток – виражений у грошовій формі дохід ... представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами».

До об'єктивних облікових факторів слід віднести об'єкти обліку, що формуються відповідно до принципу нарахування (відповідності) доходів і витрат та принципу обачності. Спільною ознакою є те, що їх відображення у системі бухгалтерського обліку залежить від рішень управлінського персоналу.

Саме дані фактори мають значний вплив на формування фінансових результатів.

Суб'єктивні облікові фактори (вибір методів оцінки запасів, нарахування амортизаційних відрахувань), на відміну від об'єктивних, характеризуються обов'язковою ідентифікацією, процес врахування їх впливу є трудомістким і затратним та не відповідає критерію економічної ефективності.

Скориговані фінансові результати визначаються за формулою 1.8.

$$\text{Скориговані фінансові результати} = \text{ЧП} + \text{РСБ} + \text{МВП} + \text{ДМП} - \text{ВМП} \quad (1.8)$$

де, ЧП – чистий прибуток за розрахунковий період; РСБ – величина резерву сумнівних боргів;

МВП – величина забезпечень майбутніх витрат та платежів; ДМП – доходи майбутніх періодів;

ВМП – витрати майбутніх періодів.

Методика врахування впливу облікової політики при прийнятті управлінського рішення про розподілу прибутку наведена на рис. 6.3.

Співставлення скоригованих фінансових результатів та фінансових результатів за звітний період дозволяє визначити пріоритетний напрям у розподілі прибутку: збільшення резервного капіталу (величина скоригованих фінансових результатів менша за величину фінансових результатів звітного періоду), виплата дивідендів, розвиток виробництва та соціальний розвиток (у разі перевищення).

Розглядаючи порушене управлінське завдання, що пов'язане із розподілом прибутку підприємства та в цілях нівелювання опортуністичного впливу зацікавлених осіб в даному процесі користувачі інформації із фінансової звітності повинні проаналізувати результати проведеної інвентаризаційної роботи щодо таких об'єктів обліку як резерв сумнівних боргів, забезпечення наступних витрат та платежів, доходи і витрати майбутніх періодів. Такі управлінські дії дозволять виявити без підставні факти створення різного роду резервів, ідентифікації в обліку витрат та доходів майбутніх періодів, що забезпечить формування релевантного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на основі звітності підприємства.

6.5. Трансформація і консолідація показників звітності бухгалтерського обліку для формування інформації в процесі управління підприємством

Ефективне управління підприємством в сучасних умовах господарювання можливе за наявності в управлінського персоналу достовірної інформації про фінансово-майновий стан, про доходи, витрати і фінансові результати тощо. Традиційна система бухгалтерського обліку та звітності не виконує повною мірою функцій, необхідних для прийняття управлінських

рішень. Вищий управлінський персонал та менеджери нижчих рівнів повинні мати можливість у будь-який момент одержувати важливу інформацію в зручному форматі та у потрібному розрізі аналітики. Дана потреба визначає необхідність трансформації і консолідації показників звітності для формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Наведені процеси слід розглядати в контексті задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу або ж інших економічних суб'єктів, що являються зацікавленими особами в інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Консолідована облікова інформація покликана із використанням всіх можливостей, активно оперуючи інформаційними ресурсами, розробляти технологічні засади створення інформаційного продукту, виконувати якісно-змістове перетворення інформації, функціонально перетинаючись в цьому плані з управлінською діяльністю.

Процес консолідації інформації – це процес перетворення даних в релевантну інформацію про господарську діяльність, метою якого є супровід і підтримка процесу прийняття управлінських рішень.



Рис. 1.12. Організаційно-правова структура підприємства

Формування інформаційної моделі консолідованої облікової інформації – це процес регламентування особливостей функціонування комунікаційної взаємодії між джерелами інформації, які її продукують та користувачами консолідованої облікової інформації.

Необхідно розрізняти: фізичну консолідацію – реально зібрану в одному місці інформацію і логічну консолідацію або федеративну – інформацію

розподілену, але з точки зору користувача, знаходиться в єдиному сховищі, що має загальний каталог і однаковий доступ до неї.

Продукти консолідації інформації, основні їх типи включають:

- 1) огляди: критичні огляди, звіти про сучасний стан;
- 2) звіти: оцінки, маркетингові та технічні звіти; сигнальні бюлетені або листи;
- 3) дані: компіляції і таблиці даних; статистичні зведення, кореляції і композиції; критичні дані;
- 4) бази даних: експертні бази даних; бази знань з предметів;
- 5) технічні записи: путівники, довідники, аркуші інструкцій, пояснення складного предмета, виконане у стилі і мові, адресованому рівню даної аудиторії. Популярні статті на наукові або технічні теми;
- 6) керівництва: компіляції істотних даних та інформації щодо предмету;

7) критичні дослідження: порівняння різних практик чи політик зі списками за і проти; вплив і майбутні дослідження;

8) запити: оцінка досліджень і компіляцій на вимогу; брифінги

Формування підсумкових показників функціонування інформаційної моделі консолідованих облікових даних чинним бухгалтерським законодавством регламентовано нормами П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність». Даним нормативно- правовим актом визначено основні принципи формування та розкриття консолідованої облікової інформації:

1) консолідовану фінансову звітність формує і подає материнське підприємство;

2) материнське підприємство, яке одночасно є дочірнім підприємством іншого материнського підприємства, не подає консолідованої фінансової звітності за наявності однієї з таких умов: якщо воно повністю належить іншому підприємству або на це є згода меншої частки учасників;

3) показники фінансової звітності дочірнього підприємства не вносять до консолідованої фінансової звітності, якщо: контроль дочірнього підприємства є тимчасовим; умови діяльності дочірнього підприємства обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству;

4) фінансову звітність материнського підприємства та звітність його дочірніх підприємств, що їх використовують для складання консолідованої фінансової звітності, складають за той самий звітний період і на ту саму дату балансу;

5) консолідовану фінансову звітність складають за даними фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій.

Хід формування консолідованої фінансової звітності передбачає виконання ряду неординарних процедур, які є не характерними для формування фінансової звітності. Дані процедури покликані нівелювати вплив

господарських операцій, пов'язаних із ідентифікацією прав власності, внутрішніми розрахунками тощо. Коригувальні дії включають:

1) виключення балансової вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві полягає в тому, що з активів материнського підприємства вилучається балансова вартість фінансових інвестицій в дочірні підприємства, а з пасиву дочірнього підприємства – відповідна частка материнського підприємства в його чистих активах, тобто в капіталі. Це необхідно, щоб запобігти подвійному врахуванню тих самих активів та зобов'язань;

2) визначення розміру гудвілу, частки меншості і нерозподіленого прибутку (збитку) групи;

3) виключення із усіх показників окремої фінансової звітності підприємств групи суми внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо, а також виключення нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані);

4) безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності – постатейне підсумування показників фінансової звітності дочірніх підприємств з аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства. При цьому доцільно зазначити, що коригування, які здійснюються при виконанні всіх процедур консолідації відображаються в спеціальних робочих таблицях на рівні складання консолідованої фінансової звітності та не впливають на показники окремих фінансових звітів підприємств, які включені до групи підприємств.

Проте, слід зауважити, що консолідація облікової інформації в системі управління підприємством не обмежується тільки формуванням консолідованої фінансової звітності. Даний процес характеризується ще й рядом інших рівнів, покликаних задовольнити інтереси управлінського персоналу. До таких рівнів слід віднести:

1) узагальнення даних обліку щодо ідентифікованих показників у натуральному та грошовому вираженні;

2) узагальнення даних в регістрах поточного обліку в натуральному значенні ідентифікованих показників;

3) узагальнення даних синтетичного та аналітичного обліку в облікових регістрах;

4) формування звітності за результатами функціонування структурного підрозділу;

5) формування консолідованої звітності підприємства.

В цілях консолідації облікової інформації доцільним є застосування різних видів групування даних, вибір яких повинен відповідати предмету управлінського запиту (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Види групування облікової інформації

Консолідацію облікових даних можна розглядати як результат функціонування корпоративного обліку за сегментами, що організований та ведеться в окремих структурних підрозділах в цілях інформаційного забезпечення процесу управління.

За результатами консолідації облікової інформації в цілях управління на рівнях відмінних від рівня формування консолідованої фінансової звітності доцільним є складання управлінської бухгалтерської звітності у форматі, що відповідатиме інформаційним запитам управлінського персоналу. *Управлінська бухгалтерська звітність* – це система обліково-аналітичної інформації, що міститься у формах звітності та представлена у вигляді сукупності облікових та розрахункових показників у визначеному форматі, сформована відповідно до внутрішніх регламентів підприємства, характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище суб'єкта господарювання в цілому та його сегментів і оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації.

Отже, *процес консолідації облікової інформації* – це інструмент системи управління, покликаний сформувати якісне інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, характерний не тільки для об'єднань підприємств, але й для суб'єктів підприємницької діяльності із розгалуженою організаційною структурою.

Окремим аспектом підвищення релевантності облікової інформації є її трансформація відповідно до концептуальних основ, відмінних від національної. В першу чергу даного роду трансформаційні дії стосуються приведення значень показників звітності до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Перехід українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності обумовлений потребою отримання доступу до іноземних інвестицій.

На сьогоднішній день існує два основних підходи до вирішення питання про приведення фінансової звітності до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності:

1) трансформація бухгалтерської звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність сформованої згідно до норм міжнародних стандартів фінансової звітності;

2) конверсія або ведення паралельно з національними стандартами обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Трансформація – це сукупність процедур перетворення фінансової інформації, складеної за одними правилами (наприклад, за П(С)БО), у звітні дані, складені за іншими правилами (у даному випадку за правилами МСФЗ).

Конверсія або паралельний облік – це облік, який ведеться в інших стандартах (наприклад, МСФЗ), на відміну від тих, за якими вже ведеться облік (наприклад, П(С)БО). За умови конверсії кожна господарська операція реєструється двічі: перший раз в системі обліку за П(С)БО, другий – за МСФЗ; показники фінансової звітності за МСФЗ формуються на основі даних бухгалтерського обліку, який вівся за міжнародними стандартами.

На практиці вітчизняні підприємства в переважній більшості випадків використовують модель трансформації. В таблиці наведені варіанти трансформації фінансової звітності в цілях управління відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таблиця 1.21

Варіанти трансформації показників фінансової звітності

Вид трансформації	Суть
Повна трансформація	За потреби використовуються коригувальні бухгалтерські проведення, які дозволяють усунути виявлені розбіжності між П(С)БО та МСФЗ. Для складання коригувальних бухгалтерських проведення використовується інформація з первинних документів. Узагальнена інформація у фінансовій звітності наводиться в національній валюті
Повна трансформація з урахуванням гіперінфляції	Передбачає врахування всіх змін, що здійснюються при повній трансформації, надання звітності в національній валюті з відповідним коригуванням, що відображає зміну купівельної спроможності грошей
Повна трансформація з урахуванням показників в іноземну валюту	Звітність складається за умовами формування фінансової звітності при повній трансформації із врахуванням інфляційного фактору та із перерахунком переведенням вартісного вираження показників фінансової звітності в іноземну валюту

Перевагами застосування моделі паралельного обліку є потенційно високий ступінь надійності облікової інформації та одночасність формування звітності за двома концептуальними основами. До недоліків даної моделі слід віднести трудомісткість організації паралельного обліку та необхідність понесення значних витрат. Модель трансформації показників звітності не вимагає істотних витрат на організацію трансформаційних дій для складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, проте існує високий ризик щодо достовірності показників звітності та той факт, що

звітність за міжнародними стандартами може, бути сформована тільки після складання звітності відповідно до національної концептуальної основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У процесі трансформації облікової інформації при формуванні показників фінансової звітності за міжнародними стандартами слід керуватися наступними принципами:

1) повне висвітлення (в трансформаційному балансі повинні відображатися всі рахунки, що мають сальдо на кінець звітного періоду, в звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) – суми за всіма рахунками доходів та витрат, що були віднесені на фінансовий результат періоду або безпосередньо на нерозподілені прибутки;

2) послідовність (постійне (із року в рік) застосування обраної підприємством облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у разі змін у МСФЗ та з метою покращення якості представлення інформації. Зміни повинні бути обґрунтовані та розкриті у примітках);

3) порівнянність (крім показників на звітну дату та за звітний період форми звітності повинні містити аналогічну інформацію на початок звітного періоду та за попередній звітний період);

4) обачність (у разі використання облікових оцінок (резерви, забезпечення, актуарні розрахунки, амортизація тощо) потрібно застосовувати такі методи і способи, які б запобігали заниженню зобов'язань та витрат і завищенню активів та доходів);

5) превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми);

6) подвійний запис (будь-яка коригувальна операція відображається у трансформаційних таблицях одночасно за дебетом одного та кредитом іншого рахунку);

7) обґрунтованість (будь-яка коригувальна операція повинна бути підтверджена посиланням на розрахунок чи обліковий запис);

8) системність (у всіх трансформаційних проведеннях мають бути записані формули, щоб у разі змін виправлення чи видалення були зроблені в усіх пов'язаних розрахунках, розкриттях та звітних формах);

9) єдиний грошовий вимірник (усі розрахунки в трансформаційних файлах ведуться у функціональній валюті (зазвичай у гривнях) з наступним перерахуванням у валюту представлення (якщо вона відрізняється від гривні). Для балансових статей у такому випадку використовується офіційний обмінний курс на кінець звітного періоду; для доходів, витрат і грошових потоків – фактичний курс на дату кожної операції, а якщо це неможливо – середній курс за період);

10) орієнтованість на результат (метою створення трансформаційних файлів є побудова готової фінансової звітності з усіма числовими розкриттями).

Єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ відсутня. У кожному конкретному випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у даній сфері. Алгоритм трансформації фінансової звітності в цілях відповідності форми та змісту показників вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності базується на наступних етапах:

1) аналіз застосовуваної облікової політики та стану організації бухгалтерського обліку на підприємстві; 2) складання коригувальних бухгалтерських проведення та рекласифікація рахунків трансформаційного оборотно-сальдового балансу відповідно до МСФЗ; 3) підготовка фінансових звітів підприємства відповідно до вимог МСФЗ.

В контексті наведених етапів трансформації фінансової звітності доцільним є застосування деталізованих дій:

1. Проведення аналізу застосовуваної облікової політики та стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

2. Розробка облікової політики та Плану рахунків бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ, затвердження їх наказом по підприємству.

3. Аналіз відповідності положень облікової політики вимогам національних П(С) БО та МСФЗ.

4. Підготовка вступної фінансової звітності за МСФЗ на дату переходу.

5. Аналіз рахунків оборотно-сальдового балансу та підготовка робочих документів.

6. Складання і узгодження коригувальних та рекласифікаційних бухгалтерських проведення.

7. Внесення коригувальних проведення і приведення рахунків у відповідність з вимогами МСФЗ.

8. Підготовка робочих таблиць для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

9. Підготовка форм фінансової звітності та розкриття до них.

Отже, управлінські та облікові дії щодо трансформації і консолідації показників звітності в цілях формування інформаційного забезпечення процесу управління надають управлінському персоналу масив релевантної інформації у форматі, що визначений індивідуальними інформаційними запитами, ідентифікованими в ході процесу прийняття управлінських рішень.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте характеристику управлінській звітності.
2. З якою метою складається управлінська звітність.
3. Охарактеризуйте особливості організації сегментного обліку.
4. Характеристика методичних підходів до формування управлінської звітності.
5. Дайте характеристику видам оцінки в системі бухгалтерського обліку.
6. Охарактеризуйте значення оцінки в процесі прийняття управлінських рішень.
7. Що таке консолідована облікова інформація?
8. Проаналізуйте способи групування облікової інформації.
9. Охарактеризуйте алгоритм трансформації показників фінансової звітності.

Тема 7

Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень і соціальної відповідальності бізнесу

7.1. Екологічний облік: сутність, проблеми впровадження та перспективи розвитку

7.2. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття

7.3. Специфіка соціального управління та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком

7.4. Оцінка вартості і цінності трудових ресурсів для цілей управління

7.5. Принципи і стандарти корпоративної соціальної звітності

7.6. Облік соціальної відповідальності

7.1. Екологічний облік: сутність, проблеми впровадження та перспективи розвитку

Облік як основна інформаційна система підприємства, домінантне джерело формування інформаційного забезпечення в системі управління, повинен забезпечити надання керівництву інформації для прийняття управлінських рішень стосовно зниження та попередження екологічних ризиків.

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. Термін «екологічний облік» може бути визначений як система збору та ідентифікації, реєстрації та узагальнення даних, що містять екологічну компоненту, з метою визначення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, а також надання цих даних користувачам для обґрунтування та прийняття управлінських рішень (як тактичного, так і стратегічного характеру).

Наведене поняття «екологічного обліку»:

1) по-перше, розглядає даний облік як інструмент надання інформації користувачам для обґрунтування та прийняття рішень щодо діяльності підприємства, які сприяють вирішенню екологічних проблем;

2) по-друге, визначає специфіку системи вимірювання об'єктів бухгалтерського екологічного спостереження, яка характеризується використанням показників діяльності підприємства в екологічній сфері;

3) по-третє, виділяє цільові риси екологічно орієнтованої інформаційної системи, а саме визначення, оцінку та аналіз ефективності діяльності підприємства;

4) по-четверте, підкреслює, що підсистема бухгалтерського

екологічного обліку належить до більш загальних систем:

- 1) бухгалтерського обліку та 2) екологічного менеджменту;
- 5) по-п'яте, інтегрує такі складові сталого розвитку, як навколишнє середовище і економіка – там, де вони мають відношення до прийняття управлінських рішень (як тактичного так і стратегічного характеру);
- 6) по-шосте, дає можливість використання поняття «бухгалтерський екологічний облік» у контексті: внутрішнього (управлінського обліку), тобто «екологічного управлінського обліку»; фінансового обліку для цілей зовнішньої звітності (форми розкриття інформації безпосередньо залежать від обраних систем ведення бухгалтерського обліку або управління), тобто «фінансового екологічного обліку»; 3) стратегічного обліку на основі включення екологічної компоненти у вартість підприємства – «стратегічного екологічного обліку».

Становлення екологічного обліку характерне для постіндустріального та інформаційного суспільства, часу глибокого усвідомлення необхідності вжиття заходів щодо збереження та охорони природного навколишнього середовища, підвищення якості життя людини.

Причинами, які спонукали до необхідності виникнення і здійснення екологічного обліку є наступні:

- 1) збільшилися витрати на природоохоронну діяльність у багатьох країнах;
- 2) жорсткість природоохоронного законодавства;
- 3) формування нових переваг споживачів інформації з екологічних питань.

Екологічний облік повинен виконувати наступні функції:

- 1) оптимістичну, яка полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів екологоорієнтованої діяльності;
- 2) мотиваційну, яка проявляється в забезпеченні інформацією для стимулювання запровадження рішень щодо екологічних проблем;
- 3) контролюючу, яка полягає у здійсненні контрольних заходів за здійсненням витрат на екологію.

Функціонування системи екологічного обліку можливе за двома підходами:

- 1) внесення уточнень до системи традиційного обліку, перш за все, більш детальним і диференційованим відображенням екологічних аспектів підприємства, включаючи всі витрати на проведення природоохоронних заходів, а також змін, що викликаються ними, у бухгалтерському балансі підприємства;
- 2) реорганізація та розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для більш повного відображення (з урахуванням часового аспекту) зовнішніх екологічних витрат, як і ефектів виробничої діяльності.

Обрання підходу суб'єктом господарювання до організації та ведення екологічного обліку залежатиме від специфіки господарської діяльності, напрямів перспективного розвитку, законодавче декларування або ж ініціативне провадження природоохоронних заходів.

Таблиця 1.22

Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації

<i>Епоха</i>	<i>Соціальна характеристика епохи</i>	<i>Наявність екологічного обліку</i>
1. Традиційне суспільство	Охорона природи та середовища проживання ігнорується, тенденція до максимального демографічного росту, який обмежено дефіцитом їжі та хворобами. Домінанта прогностування	Відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності
2. Перехідне суспільство	Декларується охорона природи і середовища проживання, але здійснюється частково. Максимальне демографічне зростання, яке підтримується соціально-економічними механізмами та медициною. Домінанта економіки	Виникнення обліку природних ресурсів, відповідно, проблем щодо їх оцінки
3. Постіндустріальне суспільство	Охорона природи і середовища проживання з технологічними та економічними обмеженнями. Стимулювання демографічного зростання декларується, але не здійснюється (в розвинутих країнах здійснюється автоматично). Домінанта економіки з екологічними обмеженнями	Розробка основних положень екологічного обліку
4. Інформаційне суспільство	Пріоритет охорони природи і середовища проживання. Демографічні процеси підпорядковані меті підвищення якості життя людини. Домінанта виживання	Формування системи екологічного обліку

До основних принципів організації екологічного обліку слід віднести:

- 1) своєчасне надання повної інформації про діяльність підприємства (в т.ч. природоохоронну), необхідної для оперативного управління, контролю й аналізу;
- 2) забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації (в т.ч. екологічного спрямування);
- 3) дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення господарських операцій;
- 4) високий рівень організації обліково-інформаційного підрозділу, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині екологічного обліку;
- 5) здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до екологічного обліку та звітності;
- 6) своєчасність, упорядкованість записів із точки зору їх хронологічної послідовності; їх повнота, всебічність, точність, безперервність, економічність,

наочність відображення в обліку;

7) допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації екологічного обліку на підприємстві одразу після ґрунтовного практичного випробування і перепідготовки персоналу тощо.

Якісними характеристиками екологічного обліку є:

1) суттєвість – в обліку мають бути відображені всі суттєві (важливі) події або господарські операції (несуттєві події чи факти не повинні відображатися в обліку);

2) об'єктивність полягає в тому, що на інформацію не впливають дії, думки чи оцінки тих, хто готує облікову інформацію;

3) своєчасність – облікова інформація має бути складена та подана користувачам у встановлені терміни;

4) точність – інформація має бути до такого ступеню конкретизована і деталізована, який вимагають як внутрішні так і зовнішні умови функціонування підприємства;

5) обґрунтованість – інформація, яка відображається в обліку, має бути науково обґрунтованою.

Важливим аспектом для впровадження екологічного обліку є ідентифікація його об'єктів та відбір облікових інструментів, методів оброблення та узагальнення облікової інформації екологічного спрямування тощо.

Об'єктами екологічного обліку є активи, зобов'язання, витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо).

В цілях систематизації об'єктів екологічного обліку доцільно виділити три групи: активи (природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, активи природоохоронного призначення), пасиви (екологічні зобов'язання) та процеси (екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб'єкта господарювання). Також, окремим об'єктом екологічного обліку можна вважати екологічний ефект.

Для детальної характеристики об'єктів екологічного обліку слід ідентифікувати наступні ділянки облікової роботи:

1) синтетичний і аналітичний облік витрат на природоохоронну діяльність;

2) облік активів, які використовуються у цілях охорони навколишнього середовища;

3) облік усіх інших активів, які впливають на стан довкілля;

4) облік доходів від раціонального використання ресурсів та позитивного ефекту від впливу на довкілля;

- 5) збір інформації та складання звітів про екологічну діяльність;
- 6) вимір та облік у натуральних і вартісних вимірниках стану екосистем, у межах яких здійснюється виробнича діяльність підприємства;
- 7) облік екологічного податку, рентні платежі за видобуток і транспортування нафти і природного газу, плати за землю і користування надрами, а також зборів за спеціальне використання води і лісових ресурсів.

Вище наведені передумови та причини необхідності організації і введення екологічного обліку суб'єктами господарювання в першу чергу зумовили потребу облікового відображення екологічних витрат, адже: відображення екологічних витрат демонструє відношення суб'єкта господарської діяльності до навколишнього середовища і вплив природоохоронної діяльності на фінансовий стан підприємства; наявна екологічна інформація має вплив на інвестиційні рішення; необхідністю виявлення екологічної інформації з метою прийняття об'єктивних управлінських рішень; обов'язковістю виконання концепції сталого розвитку та дотримання принципу екоефективності з використанням екологічної облікової інформації; запиту нових інформаційних потреб користувачів щодо здійснення природоохоронної діяльності суб'єктів господарювання.

Екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.

Саєнко К. С. пов'язує зміст екологічних витрат із процесом природокористування кожного окремого підприємства, який здійснюється за трьома напрямками: 1) освоєння природних ресурсів, їх видобування, використання (експлуатація), відновлення та охорона; 2) негативний вплив на навколишнє середовище; 3) природоохоронна діяльність підприємства.

Екологічні витрати – це інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів.

Перелік основних груп і видів витрат екологічного призначення:

- 1) поточні витрати підприємств на охорону навколишнього природного середовища;
- 2) витрати на капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів природоохоронного призначення;
- 3) капітальні вкладення на заходи з охорони навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів;
- 4) витрати на утримання особливо охоронних природних територій;
- 5) витрати на наукові дослідження в галузі охорони навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів;
- 6) витрати на утримання і діяльність державних органів з охорони навколишнього природного середовища;

- 7) витрати на підготовку фахівців з екологічних спеціальностей;
 - 8) екологічні платежі і плата за землю та використання водних ресурсів;
- витрати на експертно-аудиторські послуги із сертифікації виробництва, ґрунтів, сировини

7.2. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття

Розкриття інформації про природоохоронну діяльність підприємства в його річному бухгалтерському звіті допомагає власникам оцінювати діяльність керівництва, забезпечувати широкий суспільний контроль, сприяє формуванню позитивного іміджу організації. Недостатня увага до проблеми істотно збільшує ризик спотворення картини фінансового становища підприємства, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. Як наслідок, питання, пов'язані з екологічною діяльністю, впливають на аудит бухгалтерської звітності, особливо на стадіях укладення договору, планування, здійснення аудиторських процедур.

Певний обсяг інформації про екологічну діяльність включено у ряд статей фінансової звітності. Зокрема, в активі балансу у складі необоротних активів міститься обсяг інформації про нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції та основні засоби природоохоронного призначення. У складі запасів включають запаси, які будуть використані для заходів з охорони природи капітального та некапітального характеру. Містять екологічну інформацію і ряд статей пасиву балансу. Так, у складі кредитів можуть бути кредити, отримані на здійснення природоохоронних заходів, у складі забезпечень – сформовані забезпечення на відновлення природного середовища, наприклад на рекультивацію порушених земель, знесення будівель і споруд тощо. Включається також інформація щодо доходів і витрат екологічної діяльності і в більшість статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Це зокрема виручка від реалізації відходів, цільове фінансування природоохоронного призначення у складі інших операційних витрат, витрати природоохоронного призначення у переліку витрат за функціями та за елементами, в тому числі екологічні податки.

Міститься також інформація про екологічну діяльність і в ряді інших форм фінансової звітності та Примітках до річної фінансової звітності. Проте, така інформація не виділяється із загальних статей фінансової звітності у зв'язку з не оголошенням її обов'язковою на законодавчому рівні, що не дає можливості внутрішнім та зовнішнім користувачам здійснювати оцінку екологічної діяльності підприємств та екологічних ризиків, які можуть бути суттєвими.

Слід зазначити, що в ряді країн, наприклад Данії і Нідерландах, вимога подання екологічно змістовної звітності закріплена законодавчо. У США,

Канаді та Великобританії відсутнє пряме правове регулювання даного питання, проте діяльність авторитетних і впливових організацій, а також активна позиція регулювальних органів ставить компанії перед необхідністю коректного розкриття інформації про природоохоронну діяльність.

Основні напрями розкриття інформації екологічної спрямованості:

- 1) вид екологічних проблем, що характерні для господарської діяльності підприємства, напрямів її розвитку;
- 2) офіційна політика і програми, прийняті підприємством щодо природоохоронних заходів; покращення в ключових областях, що відбулися з часу прийняття політики;
- 3) цільові показники викидів у навколишнє природне середовище, встановлені підприємством, і те, як діяльність підприємства співвідноситься з цими показниками;
- 4) міра прийняття природоохоронних заходів, що було визначено державними законами, і наскільки повно вимоги уряду виконуються;
- 5) інформація про відомі потенційно серйозні екологічні проблеми;
- 6) фінансові та оперативні наслідки заходів з охорони навколишнього природного середовища для капіталовкладень і чистої виручки підприємства в поточному періоді та будь-які конкретні наслідки для майбутніх періодів.

При складанні екологічних звітів важливими є якісні характеристики. Зміст якісних характеристик, визначений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансових звітів, може бути використаний для екологічних звітів.

Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів містить такі чотири основні якісні характеристики фінансових звітів:

- 1) зрозумілість – інформація в екологічних звітах повинна бути зрозумілою для користувачів за умови, що вони володіють певними знаннями про методи оцінювання довкілля і промисловість;
- 2) доречність – екологічна інформація повинна допомагати прийняттю екологічно орієнтованих рішень на підставі оцінювання минулих, поточних або майбутніх подій, або підтверджувати чи виправляти минулі оцінки;
- 3) достовірність означає те, що екологічні дані мають відповідну якість і екологічний вплив буде оцінено правильно. Достовірне подання означає також, що екологічні впливи обліковуються та подаються відповідно до екологічної реальності, а не відображають тільки допущену законом форму;
- 4) зіставність означає, що користувачі повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти підприємства в часі з метою визначення тенденцій екологічного стану. Також вони повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти різних підприємств з метою оцінювання позицій і змін у них.

На сьогоднішній день домінують наступні підходи до формування екологічної звітності:

- 1) передбачають монетаризацію екологічних впливів. За допомогою таких підходів екологічні ефекти подаються з економічної точки зору,

масштабом служать витрати, які повинні бути понесені для підтримання природних умов життя (наприклад, будівництво і утримання очисних споруд), витрати на ремонт внаслідок завданої шкоди (наприклад, реставрація старих будівель, пошкоджених забрудненням довкілля) і соціальні витрати, які виникають внаслідок погіршення природних умов життя (наприклад, підвищені витрати на очищення питної води);

2) базуються на складанні матеріальних та енергетичних балансів. При цьому матеріальні й енергетичні потоки обліковуються у фізичних вимірниках, відтак на їхній основі будуються різні концепції і методи вимірювання екологічних наслідків, наприклад: екологічна бухгалтерія, аналіз життєвого циклу продукції, еко-баланси й еко-профілі для систем упакування тощо.

Звіт про екологічну діяльність підприємства повинен містити:

1) дані, що відображають як витратну частину, пов'язану з екологічними витратами, так і дохідну, пов'язану з отриманням доходів від ведення природоохоронної діяльності (витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю: екологічні збори і платежі (за видами платежів), плата за природні ресурси (за видами ресурсів), капітальні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності), поточні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі елементів витрат; економію або дохід у зв'язку з веденням природоохоронної діяльності (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі видів доходів);

2) додатки до звіту: розрахунок збору за забруднення довкілля; відомості про охорону атмосферного повітря; відомості про охорону водних ресурсів; відомості про охорону земельних ресурсів; звіт про утилізацію відходів; відомості про дослідження у сфері охорони довкілля; відомості про відновлення і демонтаж обладнання; розрахунок амортизації природоохоронних засобів; відомості про інші види діяльності у сфері охорони довкілля (навчання персоналу, загальна адміністративна діяльність).

При цьому звіт про екологічну діяльність підприємства повинен бути включеним до фінансової звітності підприємства та підлягати опублікуванню. Додатки повинні бути розроблені так, щоб їх як окремі звіти можна було надавати в різні контролюючі служби (органи статистики, податкову інспекцію, органи державного управління охорони навколишнього середовища і природних ресурсів тощо). Таким чином, звіт про екологічну діяльність підприємства буде як найповніше відображати інформацію про екологічні витрати, задовольняти всіх користувачів цієї інформації (як зовнішніх, так і внутрішніх) і сприяти ухваленню обґрунтованих управлінських рішень.

Таким чином, формування екологічної звітності апріорі забезпечує можливість систематичного контролю екологічних аспектів діяльності та аналізу критичних ситуацій; конкретних видів діяльності; контролю ефективності інвестицій в охорону довкілля і ретельного планування нових; інформування всіх зацікавлених сторін про екологічну політику суб'єкта

господарювання.формулювання цілей екологічної політики та розроблення екологічної програми для

7.3. Специфіка соціального управління та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком

Суб'єкт господарювання при здійсненні фінансово-господарської діяльності повинен активно враховувати інтереси зовнішнього та внутрішнього соціального середовища. Такий стан речей призводить до необхідності прийняття суб'єктами управління соціальних управлінських рішень.

В нинішніх умовах господарювання предметом соціальних управлінських рішень є: додаткове матеріальне стимулювання та моральне заохочення працівників суб'єкта господарювання; створення та забезпечення функціонування соціальної інфраструктури на підприємстві; забезпечення умов підвищення кваліфікації працівників суб'єкта господарювання; покращення соціального та культурного стану, проведення відповідних заходів в межах територіальної громади; спонсорство та меценатство соціальних і культурних програм територіальної громади тощо.

Провадження суб'єктом господарювання соціальної діяльності як складової фінансово-господарської діяльності призводить в першу чергу до понесення додаткових витрат, взяття до виконання додаткових зобов'язань. Проте, в перспективі заходи соціального спрямування можуть призвести до зростання прибутковості підприємства, підвищенні його конкурентоспроможності, формування іміджу соціально відповідального суб'єкта бізнесу.

Розвиток будь-якого підприємства в першу чергу залежить від стратегії, обраної його власниками та найманими керівниками, на яких покладено відповідні обов'язки. Окрім того, суб'єкт господарювання знаходиться під впливом інших груп зацікавлених осіб, адже він функціонує не сам по собі як набір об'єктів, а як результат взаємодії різних груп людей. Бухгалтерський облік, маючи свій предмет, об'єкти та метод, повинен вписуватись в обрану на підприємстві стратегію управління, що будується на базі відповідної теорії управління. В основі її формування лежить розуміння того, що ринкова економіка працює не на завданнях, які спускаються «зверху», а, передусім, на стратегіях, що враховують вплив зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємств.

Основними аргументами, що стимулюють розвиток соціального управління підприємством, є: зростання соціальної орієнтації світових стандартів функціонування бізнесу; сучасні особливості розвитку економіки вимагають від підприємств одночасне врахування соціальних інтересів зацікавлених в діяльності підприємства груп; зростання потреби доповнення економічних методів управління соціальними, задля одержання очікуваного результату; зростання вагомості нематеріальних (інтелект, знання,

адаптивність) елементів діяльності над матеріально-речовими; зростання вагомості людського чинника в потенціалі організації; інтелектуалізація праці; розширення можливостей використання соціальних технологій тощо.

Основними принципами соціально-орієнтованого менеджменту є: партнерство, свобода, динамізм, толерантність, співробітництво, відповідальність та ін. У цьому переліку чи не найболючішим є питання відповідальності в управлінському процесі. Дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу раціоналізують управлінський процес на підприємстві через декларування соціальних програм, алгоритму їх виконання, формування інформаційного забезпечення тощо.

Таблиця 1.23

Принципи соціальної відповідальності бізнесу

Принцип	Складові принципу	Характеристика принципу
Добровільність	Партнерські засади; діалог; довіра	Абсолютна добровільність прийняття та реалізації соціальних зобов'язань, які виходять за межі тих, що прописані у чинному законодавстві, встановлення із соціальними партнерами взаємовигідних зв'язків, які базуються на довірі, обміні інформацією, а також на доцільності інформації
Відкритість	Підзвітність; прозорість; публічність; достовірність; адресність	Формування суспільної думки відносно ділової та соціальної репутації підприємства на основі відкритої та публічної інформації, підтвердженої соціальним аудитором, робитиме діяльність підприємства більш прозорою, стимулюватиме керівників, які претендують на довгостроковий успіх, хороше ім'я та високий престиж, відповідально ставитись до цивілізованих методів ведення бізнесу; надання допомоги тим, хто їй дійсно потребує
Системність	Єдність в часі та просторі; інтегрованість; комплексність; регулярність; довгострокова перспектива	Соціальні програми повинні носити регулярний характер, участь у довгострокових проектах, а не тільки в окремих благодійних акціях; внутрішня та зовнішня соціальна політика підприємства повинна бути виважена з урахуванням фінансових можливостей та соціальних потреб, впровадження відповідних систем управління
Значимість	Масштабність; актуальність	Важливо, щоб соціальні програми впроваджувались в тих сферах, яких суспільство відчуває потребу в теперішній час, та отримання реального соціального ефекту
Недопущення конфліктів	Політична та релігійна незаангажованість; етична ділова поведінка	Дотримання субординації компанією відносно релігії, політики, спортивних та музичних течій. Базуючись на цих принципах, компанії включають в свою стратегію завдання захисту прав людини, а оцінюючи вплив діяльності своєї компанії на конфлікт, розробляють та вживають заходи, спрямовані на вирішення конфлікту
Взаємна моральна та матеріальна вигода	Повне охоплення та взаємне врахування інтересів; ефективність; економічна, фінансова та соціальна стабільність	Побудова взаємовідносин з усіма зацікавленими сторонами на основі врахування їх інтересів. При цьому передбачається свобода економічної діяльності, можливість вияву індивідуальності, довгострокового розвитку та високих фінансових результатів кожної компанії, чесна конкуренція, зростання зайнятості та соціальна комфортність для населення країни чи території тощо.

Для соціальних управлінських рішень, як і будь-яких інших видів управлінських рішень характерний традиційний підхід до прийняття, затвердження, контролю та визначення ефективності. Важливим аспектом в процесі прийняття соціальних управлінських рішень відіграє формування якісного інформаційного забезпечення, яке в переважній більшості випадків формується на основі облікової інформації. Дані системи бухгалтерського обліку дозволяють оцінити фінансові можливості для виконання соціальних програм, їх вплив на результативність фінансово-господарської діяльності, варіанти покращення фінансового стану від провадження соціальної складової господарської діяльності підприємства. Крім облікової інформації вагомим елементом інформаційного забезпечення процесу прийняття соціальних управлінських рішень є відповідні дані із зовнішнього соціально- економічного середовища. Зовнішня інформація дозволяє визначити пріоритети соціальних дій суб'єкта господарювання, а також раціонально задекларувати головні положення зовнішніх соціальних програм.

Таблиця 1.24

Основні складові соціальної відповідальності бізнесу та їх відображення в системі бухгалтерського обліку

Складові соціальної відповідальності	Характеристика	Інформація в системі бухгалтерського обліку
1	2	3
Соціальна політика підприємства	Наскільки соціальна політика підприємства відповідає завданням сталого розвитку та приносить вигоду всім зацікавленим сторонам	Показники соціальної звітності
Управління процесом постачання	Придбаються матеріали, товари та послуги у місцевих постачальників чи ні	Аналітичні відомості до рахунку розрахунків постачальниками та іншими кредиторами
Управління процесом виробництва	Чи дотримуються норми безпеки та екологічні норми у виробничих процесах, чи забезпечується якість товару та його безпека для споживача	Статті калькуляції готової продукції та їх відповідність державним стандартам якості
Управління збутом	Наскільки безпечні технології збуту (зокрема, чи є інформація про товар в рекламі та на його упаковці правдивою), чи приносять відносини між покупцем та продавцем користь кінцевому споживачу (співвідношення якості та ціни товару)	Статті калькуляції готової продукції та їх відповідність державним стандартам якості
Розвиток людського капіталу та трудові відносини	Умови працевлаштування співробітників, охорона та гігієна праці, навчання співробітників, врахування соціальних, в т.ч. екологічних проблем	Сума коштів, витрачених на дотримання умов колективного договору, забезпечення соціальн. пакету
Проектно-конструкторські роботи	Обсяг вкладень, створення проектно-Конструкторського бюро в місцях освоєння нових ринків	Сума коштів, витрачених на освоєння нових виробництв

1	2	3
Відносини з владою та місцевим населенням	Інвестиції в розвиток громади, де компанія фізично розташована або реалізує свою продукцію, послуги; кількість працевлаштованого населення	Сума коштів, витрачених на надання благодійної допомоги, організацію в місті чи області заходів суспільного значення
Заходи з охорони навколишнього природного середовища	Чи має підприємство власну природоохоронну політику, чи проводиться екологічна експертиза нових проектів та товарів, чи звітується компанія перед громадськістю про свій вплив на довкілля	Сума коштів, витрачених на охорону довкілля та зменшення негативного впливу на нього, показники соціальної звітності

Інформація системи бухгалтерського обліку, що використовується для декларування і виконання соціальних програм суб'єкта господарювання характеризує функціонування низки об'єктів активів, капіталу, зобов'язань та витрат. Особливе значення серед них мають витрати, які в рамках виконання суб'єктом господарювання соціальних функцій слід трактувати в якості "соціальних витрат". За умови дотримання принципів соціальної відповідальності традиційна система бухгалтерського обліку повинна забезпечити аналітичність даних про господарські операції соціального характеру, які слугуватимуть базисом для формування соціальної звітності суб'єкта господарювання.

7.4. Оцінка вартості і цінності трудових ресурсів для цілей управління

В ринкових умовах господарювання беззаперечним залишається той факт, що працівники є видом капіталу, який впливає на вартість підприємства. Для забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання, досягнення ним конкурентних переваг вагоме значення має ідентифікація видів капіталу, відмінних від економічних, фізичних чи фінансових, природа яких спрямована на акумулювання знань та вмінь працівників, визначення позитивного ставлення оточуючого середовища до діяльності підприємства.

В літературі з соціальної економіки зустрічаються різноманітні форми капіталу. Їх узагальнення проведене В.В. Радаєвим, унаслідок чого виділено наступні вісім форм капіталу:

- 1) економічний (грошовий капітал (фінансові кошти), виробничий капітал (засоби виробництва), товарний капітал (готові продукти));
- 2) фізичний (пов'язаний із станом здоров'я, рівнем працездатності господарських агентів, а також їх зовнішніми фізичними даними, які можуть використовуватися для мобілізації інших видів ресурсів);
- культурний (навички соціалізації в певному соціальному середовищі);
- 3) людський (сукупність накопичених професійних знань, умінь і

навичок, що отримуються в процесі освіти і підвищення кваліфікації, які згодом можуть приносити дохід, – у вигляді заробітної плати, відсотка або прибутку);

4) соціальний (сукупність відносин, пов'язаних з очікуваннями того, що інші агенти виконуватимуть свої зобов'язання без застосування санкцій, що породжують дії);

5) адміністративний (мобілізує вертикальні зв'язки і пов'язаний із здатністю одних господарських агентів регулювати доступ до ресурсів і видів діяльності інших агентів, використовуючи особливі позиції влади і авторитету);

6) політичний (означає інкорпоровану здібність до мобілізації колективних дій і участі в цих діях, передбачає здатність людини репрезентувати інтереси інших агентів (індивідів і груп), які делегують йому права на представництво своїх інтересів);

7) символічний (здатність людини до продукування думок).

Лаговська О.А. акцентує увагу на важливості людського та соціального капіталу при оцінці вартості підприємства.

Таблиця 1.25

Систематизація нефінансових показників оцінки вартості підприємства

Напрямок		Основні показники
1	2	3
Фізичний капітал	Продукція та послуги	Обсяг виробництва в натуральному вираженні, фактичні та прогнозні дані
	Основні засоби	Рівень зношеності обладнання, фондомісткість та фондоозброєність, фондовіддача, матеріаломісткість, рентабельність використання інвестованого капіталу
Людський капітал	Персонал підприємства	Загальна чисельність працівників, структура персоналу, рівень освіти, рівень кваліфікації, досвід роботи на даному підприємстві, частота проведення заходів із підвищення кваліфікації, рівень задоволеності працею, плинність кадрів
Соціальний капітал	Соціальні програми	Кількість соціальних програм, чисельність працівників, які беруть участь в соціальних програмах
Організаційний капітал	Інтелектуальна власність	Кількість патентів, ліцензій, строки їх дії, частота оновлення програмних продуктів, які використовуються для автоматизації бізнес-процесів
	Ефективність організації бізнес-процесів	Кількість інноваційних проектів, рівень автоматизації бізнес-процесів, якість виготовленої продукції (наданих послуг), частка браку в загальному обсязі виробництва, частота оновлення асортименту, кількість гарантійних ремонтів, частота зміни програмних продуктів
Зовнішній капітал	Клієнти	Загальна кількість клієнтів, кількість нових клієнтів протягом останнього року, постійність клієнтів, задоволеність клієнтів
	Постачальники	Постійність постачальників, якість сировини та матеріалів
	Конкуренти	Кількість найбільших конкурентів, чисельність працівників конкурентів, ринкова частка конкурентів та підприємства
	Соціальні та екологічні аспекти діяльності	Кількість соціальних програм для працівників підприємства, кількість нещасних випадків на виробництві за останній рік, обсяг споживання електроенергії, води, палива, обсяг шкідливих викидів в навколишнє середовище

Людський капітал – це не просто сукупність навичок, знань, здібностей, якими володіє людина. По-перше, це накопичений запас навичок, знань, здібностей. По-друге, це такий запас навичок, знань, здібностей, який доцільно використовується людиною в тій або іншій сфері суспільного відтворення, і який сприяє зростанню продуктивності праці та виробництва. По-третє, доцільне використання даного запасу у вигляді високопродуктивної діяльності закономірно призводить до зростання доходів працівника. І, по- четверте, збільшення доходів стимулює, зацікавлює людину шляхом вкладень, які можуть стосуватися здоров'я, освіти та ін., збільшити, накопичити новий запас навиків, знань і мотивацій, щоб надалі його знов ефективно застосувати.

В цілях прийняття управлінських соціальних рішень важливе значення відіграє вартісна оцінка людського капіталу. Її необхідно здійснювати з метою визначення переліку управлінських дій, які доцільно застосувати для підвищення трудового потенціалу суб'єкта господарювання, а також для порівняння затрачених ресурсів для підвищення вартості людського капіталу із досягнутими результатами фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розуміння важливості людського капіталу в економічній системі сприяло виникненню як у теорії, так і в практичній діяльності різних методик їх оцінки, які доцільно класифікувати на дохідні, витратні та експертні. *Витратний метод* ґрунтується на підрахунку всієї сукупності витрат, пов'язаних з фізичним і професійним розвитком працівників. *Дохідний* – передбачає оцінку вартості створеного продукту в процесі реалізації трудового потенціалу в майбутньому. *Експертні методи* визначення вартості людського капіталу базуються на оціночному судженні фахівця з використанням заздалегідь визначених вагових коефіцієнтів.

У вітчизняній практиці існує простий витратний метод вартісної оцінки трудового потенціалу. У вартість трудового потенціалу, окрім вартісного виразу витрат праці, включають також витрати пов'язані з навчанням персоналу, перепідготовкою і підвищенням кваліфікації. З урахуванням цього вартість трудового потенціалу підприємства визначають за формулою:

$$ВТП = ФЗП + ВН + ЗПП + ЗПК \quad (1.9)$$

де, ФЗП – фонд заробітної плати персоналу підприємства; ВН – витрати, пов'язані з навчанням персоналу;

ЗПП і ЗПК – витрати, пов'язані з перепідготовкою і підвищенням кваліфікації персоналу.

З метою покращення формульного розрахунку вартості трудових ресурсів до неї слід включати ще й додаткові інвестиції в людський капітал, а саме;

1) оплата невідпрацьованого часу (оплата щорічної відпустки, іншої оплачуваної відпустки, оплата неробочих і святкових днів, оплата по хворобі,

вихідна оплата та виплата у зв'язку зі звільненням);

2) преміальні і грошові винагороди (премії в кінці року або сезонні премії, премії по участі у прибутках, інші премії і винагороди);

3) вартість культурно-побутового обслуговування (вартість харчування в їдальні, витрати на функціонування профкому підприємства та вартість пов'язаних з цим послуг);

4) витрати на соціальний захист (встановлені законодавством виплати на соціальне забезпечення, медичне обслуговування, техніку безпеки, додаткові пенсії);

5) витрати на якість праці (забезпечення сприятливих умов праці, активізація творчої діяльності, заохочення раціоналізаторства і винахідництва, матеріальне стимулювання за якість праці, підтримання високого рівня культури праці);

6) вартість житла для працівників (вартість житла – власності підприємства, вартість житла, яке не є власністю підприємства (дотації, субсидії), інші види вартості житла);

7) інші витрати (вартість перевезення працівників на роботу і з роботи, вартість робочого одягу, вартість відновлення здоров'я та інші види вартості праці).

Відповідно до дохідної методики оцінки людського капіталу розрахунок його вартості ґрунтується на оцінці майбутніх потенційних вигід від його використання. З позиції економіки цей підхід є більш логічним, адже відповідає традиційному сприйняттю будь-якого потенціалу як можливості отримання вигоди в майбутньому, а ймовірний результат пов'язується з якісною та кількісною складовою трудового потенціалу.

Дохідна методика оцінки людського капіталу має наступні недоліки: по-перше, складність отримання початкової інформації для розрахунку; по-друге, важкість визначення точного обсягу доходів, що генеруються кожним працівником підприємства окремо; по-третє, складність встановлення зв'язку між знаннями та досвідом працівників і фінансовими результатами підприємства. Тому весь розрахунок будується, виходячи з майбутнього обсягу чистого прибутку, величину якого важко передбачити.

Заслуговує на увагу також експертна методика оцінки людського капіталу, за допомогою якої можна отримати не менш цінну для управління інформацію. Основна її перевага – максимальне врахування якісних характеристик працівників, які є вираженням індивідуальної цінності конкретного працюючого, рівня його професіоналізму й компетентності та в сукупності формують загальну вартість людського капіталу суб'єкта господарювання. Експертна методика відповідає логіці розуміння економічної ролі людини, адже саме такі якісні характеристики працівника, як здатність нестандартно мислити, вміння застосовувати накопичені знання, навички та досвід сприяють кращій орієнтації в

нетипових господарських ситуаціях та прийняттю оптимальних рішень. Однак експертна оцінка людського капіталу підприємства має суттєвий недолік – суб’єктивізм. Розрахована вартість капіталу певною мірою залежатиме від знань, навичок та волі експертів, які проводять оцінку. А це, в свою чергу, може вплинути на правильність управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Таким чином, найбільш оптимальною з позиції можливості адаптації в облікову систему підприємства є витратна методика оцінки людського капіталу, яка в основному відповідає цілям фінансового та управлінського обліку, тоді як дохідні та експертні методи оцінки обмежені лише управлінським обліком.

7.5. Принципи стандарти корпоративної соціальної звітності

Складання та оприлюднення суб’єктом господарювання соціальної звітності призводить до розкриття інформації про соціальну спрямованість його фінансово-господарської діяльності, що забезпечує підвищення іміджу підприємства як соціально відповідального суб’єкта бізнесу та призводить до збільшення продуктивності праці і підвищення лояльності до роботи суб’єкта господарювання зі сторони зовнішнього соціально-економічного середовища.

Сучасні міжнародні стандарти корпоративної соціальної відповідальності та соціальної звітності передбачають принципи і процеси ефективної взаємодії юридичної особи зі своїми акціонерами, працівниками та оточуючим зовнішнім соціально-економічним

середовищем. З метою складання цих звітів авторитетними міжнародними організаціями розроблені відповідні стандарти – принципи, правила та показники розкриття інформації про соціальну активність підприємства, які мають рекомендаційний характер.

Таблиця 1.26

Стандарти складання соціальної звітності

<i>Назва стандарту та рік затвердження</i>	<i>Характеристика стандарту</i>
the Global Reporting Initiative (GRI) (1996 р.)	Формулює універсальний підхід до звітності щодо сталого розвитку підприємств. В ньому наведені індикатори, які відображають соціальну та екологічну політику підприємств. Широко використовується корпораціями, асоціаціями бізнесу, ООН та іншими міжнародними і недержавними організаціями, а також університетами

Стандарти Саншайн з надання корпоративних звітів для зацікавлених сторін (1996 р.)	Прийняті в США асоціацією, яка поєднує природоохоронні, релігійні організації та організації з захисту прав споживачів. Наводяться керівні принципи відносно того, яку інформацію корпорації повинні регулярно надавати в щорічному "Корпоративному звіті для зацікавлених сторін": інформація, що надається клієнтам (про продукцію та послуги); інформація, призначена для співробітників (гарантія зайнятості, безпеки та охорони здоров'я, рівні можливості при наймі), інформація для місцевої спільноти (структура власності, фінансові показники, вплив на зовнішнє середовище, сума податкових виплат, кількість створених робочих місць, інвестиції та благодійна діяльність); інформація для широкої спільноти (торгівля з ворожими країнами, державні замовлення, штрафи, які стягувалися з підприємства)
Міжнародний стандарт із соціальної відповідальності компаній SA 8000 (1997 р.)	Забезпечує підтвердження "етичного, не експлуатаційного походження" товарів та послуг. Зобов'язує підприємства дотримуватися вимог національного трудового законодавства, а також Конвенцій МОП, Загальної декларації прав людини, Конвенції ООН про права дітей
Account Ability (AA1000) (1999 р.)	Призначений для вимірювання результатів діяльності підприємств з етичних позицій, підвищення прозорості та якості діяльності підприємства шляхом залучення пов'язаних із нею агентів. Описує процедуру та набір критеріїв, за допомогою яких може бути проведений соціальний та етичний аудит їх діяльності
United Nations Global Compact (2000 р.)	Зведення 9-ти принципів корпоративної практики та соціальної політики корпорацій, розроблених ООН
ISO 26000 "Соціальна відповідальність" (2010 р.)	Міжнародний стандарт, в якому викладені методологічні принципи. Не призначений для сертифікації

Таким чином, стандарти складання соціальної звітності суб'єкта господарювання регламентують на добровільних засадах розкриття інформації про його соціальну політику. Наведені стандарти характеризують висвітлення інформації про окремі аспекти соціальної політики підприємства. Застосування стандартів соціальної звітності деталізується за допомогою принципів її складання і подання

Таблиця 1.27

Принципи складання та подання соціальних звітів

№ з/п	Принцип	Характеристика принципу
1	2	3
1	Відкритість	В процесі складання звіту бажаною є систематична співпраця зі всіма зацікавленими особами, зважаючи на їх погляди та інформаційні потреби. Повне розкриття процесів, процедур і припущень, що лежать в основі підготовки звіту, є необхідною умовою довіри до нього
2	Вчасність та регулярність	Звіти слід публікувати з періодичністю, що відповідає потребам користувачів і характеру самої інформації
3	Доступність	Звіт повинен бути складений таким чином, щоб він був зрозумілим та читабельним для максимально більшої кількості користувачів
4	Залучення зацікавлених сторін	Підприємство має систематично залучати зацікавлені сторони до процесу звітування, щоб з їх допомогою зосередитися на значимих питаннях і послідовно поліпшувати якість звітів

5	Зіставність	Дані, представлені в звіті, повинні бути порівнювані як з попередніми даними, що стосуються підприємства, так і з даними, що описують досягнення інших суб'єктів господарювання. У процесі підготовки низки звітів підприємство має послідовно підходити до визначення їх меж і сфери, повідомляти про будь-які зміни, а також коригувати раніше опубліковані дані
6	Значимість	Ступінь важливості, що надається кожному аспекту, показнику або фрагменту інформації і визначає ступінь, за якого інформація стає достатньо значимою для включення до звіту
7	Контекст врівноваженого розвитку	Звіт повинен інформувати про досягнення підприємства в широкому контексті, охоплюючи діяльність господарську, суспільну та екологічну. Підприємство, що готує звіт, має прагнути включити інформацію про свою результативність до більш широкого контексту екологічних, соціальних та інших меж і обмежень, якщо завдяки такому контексту інформація, що повідомляється, набуває істотного додаткового значення
8	Контрольованість верифікація)	Звітні дані повинні накопичуватись, агрегуватись, аналізуватись та розкриватись таким чином, щоб можливо було їх підтвердити як внутрішніми аудиторами, так і зовнішніми користувачами інформації
9	Нейтральність	Звіт повинен уникати тенденційного надання інформації; повинна бути досягнута рівновага в представленні досягнень підприємства
10	Об'єктивність	Готуючи звіти, слід уникати упередженості при відборі й подачі інформації, а також прагнути представити збалансовану картину результативності підприємств
11	Повнота	Всі дані, на підставі яких представляються досягнення підприємства, повинні знаходитись в звіті. Вся інформація, що є істотною для того, аби користувачі могли оцінити економічну, екологічну та соціальну результативність підприємства, має бути включена до звіту так, щоб вона відповідала зазначеним межах, сфері й тимчасовим рамкам останнього

1	2	3
12	Процесуальність	Публікація звіту та представлених в ньому даних повинна бути здійснена в бажаний для користувачів час, що дозволить вчасно проаналізувати процеси
13	Релевантність	В звіті повинна передусім міститись та інформація, яка є важливою та потрібною для користувачів звіту
14	Точність	Дані, представлені в звіті, повинні бути на такому рівні деталізації, який дозволить приймати рішення з великим ступенем впевненості щодо їх доцільності. Принцип точності передбачає, що стосовно інформації, яка повідомляється, має бути досягнутий такий високий ступінь точності і такий низький рівень погрішності, щоб користувачі могли використовувати цю інформацію для прийняття рішень з великим рівнем упевненості
15	Транспарентність	Всі підстави, процеси і процедури, що використовуються при опрацюванні звіту, повинні бути відкритими
16	Ясність	Підприємство має усвідомлювати різноманітні потреби та особливості різних груп зацікавлених сторін і публікувати інформацію в такій формі, яка була б доступною максимальній кількості користувачів, водночас зберігаючи прийнятний рівень детальності

Дотримання принципів складання та подання соціальної звітності в першу чергу передбачає задоволення інформаційних потреб користувачів можливість порівняння з аналогічними показниками минулих періодів та зіставність із загальними показниками розвитку суб'єкта господарювання. Крім цього, наведені показники соціальної звітності повинні бути сформовані згідно діючих і зрозумілих користувачам правил визнання та оцінки об'єктів соціального обліку. Для досягнення максимального ефекту від складання соціальної звітності, вона повинна бути доступною для оцінки та аналізу усіма зацікавленими соціально-економічними суб'єктами.

При прийнятті суб'єктом господарювання рішення про складання соціального звіту актуальними є наступні питання:

- 1) чи буде він схожий на інші, чи повністю оригінальний?
- 2) чи звіт буде мати якусь загальну тематику?
- 3) чи підприємство буде використовувати зовнішніх консультантів?
- 4) чи при його складанні будуть використовуватись загальноприйняті стандарти?
- 5) хто є відповідальним за складання звіту та хто його підпише?
- 6) які дані повинні бути взяті до уваги, накопичуватись, вимірюватись, аналізуватись та представлятись?
- 7) які джерела цих даних?
- 8) коли ці дані будуть збиратись?
- 9) як і хто підтвердить їх достовірність?
- 10) як втримати рівновагу між професіоналізмом звіту та його зрозумілістю?
- 11) як зберегти узгодженість з зовнішніми критеріями звітування?
- 12) яким чином буде збиратись реакція на звіт та як будуть використані результати звітування в майбутньому?
- 13) які пропозиції можуть бути зроблені на основі

зовнішніх думок?

Питання, виділені курсивом, безпосередньо пов'язані з системою бухгалтерського обліку, оскільки охоплюють такі елементи методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінка, звітність, що дозволяє проконтролювати достовірність та проаналізувати ефективність складання такої звітності за допомогою системи бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.28

Інтереси користувачів соціальної звітності

<i>№з/п</i>	<i>Групи користувачів</i>	<i>Значення соціальної звітності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Акціонери (власники)	Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо утримання чи реалізації акцій
2	Управлінський персонал	Дозволяє аналізувати проведені соціальні проекти та планувати майбутні
3	Інші працівники	Збільшує мотивацію, сприяє поліпшенню робочої атмосфери, зниженню розбіжностей в колективі, зростанню продуктивності. Доступність інформації потенційно новому персоналу не лише сприяє залученню на підприємство висококваліфікованих кадрів, але і знижує витрати кадрової служби
4	Інвестори	Дозволяє аналізувати ризики та визначати можливості інвестування в підприємство та його проекти
5	Споживачі	Сприяє формуванню іміджу підприємства в очах існуючих і потенційних споживачів, впливає на розмір продаж і зміцнення репутації
6	Ділові партнери	Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо продовження чи припинення ділових відносин
7	Державні органи	Збільшує впевненість в підприємстві, призводить до меншої кількості судових тяжб і вигідніших умов функціонування
8	Місцева громада та суспільні інститути	Відображає внесок підприємства в підвищення рівня та якості життя населення регіону присутності, зайнятості; соціальної відповідальності, в т.ч. турботи про довкілля; витрати на благодійні заходи тощо

Таким чином, дотримання принципів складання та оприлюднення соціальної звітності вимагає адаптації системи бухгалтерського обліку до інформаційних потреб управління при провадженні соціальної складової господарської діяльності, що проявляється в необхідності ідентифікації ряду додаткових об'єктів, підвищення аналітичності облікового відображення низки господарських операцій, об'єктів та явищ, а також в якісно новому інформуванні користувачів про власну соціальну відповідальність.

Послідовність складання соціальної звітності підприємства можна представити наступним чином:

- 1) визначення напрямів соціальної діяльності, розробка та затвердження зовнішніх і внутрішніх соціальних програм, прийняття до застосування короткотермінових соціальних заходів;
- 2) ідентифікація об'єктів облікового відображення згідно затверджених соціальних програм та заходів;
- 3) встановлення правил визнання, оцінки та класифікації ідентифікованих об'єктів в системі бухгалтерського обліку;
- 4) використання облікового інструментарію (первинних та зведених документів, синтетичних та аналітичних рахунків тощо) для відображення та систематизації інформації про господарські операції соціального характеру;
- 5) вивчення інформаційних інтересів соціально-економічних суб'єктів в частині соціальної діяльності суб'єкта господарювання, їх узгодження із обраним до застосування обліковим інструментарієм;
- 6) визначення формату, форми, змісту показників соціальної звітності суб'єкта господарювання;
- 7) формування соціальної звітності на основі облікової інформації та інших релевантних даних із зовнішнього соціально-економічного середовища.

Узагальнюючи досвід складання соціальних звітів (переважно – закордонний), нами виявлено, що в більшості випадків соціальний звіт поділяється на три розділи.

1. Економічний розділ. В цьому розділі відображаються фінансові показники діяльності підприємства з урахуванням його внеску в розвиток національної економіки і розкриття стратегії її економічного розвитку. Серед основних показників наводяться дані звіту про прибутки і збитки, розміри інвестицій в інтелектуальний капітал, внутрішні та зовнішні соціальні програми, результати оцінки задоволеності споживачів, зведення про якість продукції.

2. Соціальний розділ. Розділ містить інформацію про внесок підприємства в охорону праці та здоров'я персоналу, опис соціальних програм в частині допомоги персоналу та місцевому населенню, в яких взяло участь підприємство. Основні показники даного розділу описують існуючі на підприємстві правила управління персоналом, корпоративний кодекс підприємства, його відносини з населенням.

3. Екологічний аспект. Спрямований на розкриття інформації про

захист навколишнього середовища, технології, що застосовуються підприємством для підтримки екологічного балансу. У цьому розділі представляються показники споживання енергії, водних та інших ресурсів, дані про викиди різних категорій забруднюючих речовин.

Слід відмітити, що форма та сукупність показників соціальних звітів визначається виходячи із мети інформування користувачів про здійснювані заходи соціального характеру, потреби соціально-економічних суб'єктів в інформації соціального спрямування, змісту задекларованих до виконання соціальних програм, можливостей системи бухгалтерського обліку продукувати аналітичні дані про здійсненні соціальні заходи тощо.

7.6. Облік соціальної відповідальності.

Соціальна відповідальність бізнесу – забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності.

В рамках провадження діяльності суб'єктом господарювання ідентифікується низка господарських операцій, пов'язаних із виконанням ним соціальних функцій. Дані господарські операції призводять до змін у структурі активів, пасивів та зобов'язань суб'єкта господарювання, а також спричиняють понесення ним витрат звітного та майбутніх періодів. До таких господарських операцій можна віднести:

- 1) використання різного роду активів для забезпечення виконання соціальних програм;
- 2) проведення розрахунків згідно затверджених соціальних програм та по компенсаційних і заохочувальних виплатах працівникам;
- 3) ідентифікація витрат в рамках реалізації зовнішніх та внутрішніх соціальних програм тощо.

Облікове відображення наведених господарських операцій характеризується деталізованим наповненням елементів методу бухгалтерського обліку:

1. Документування: затверджений на підприємстві пакет соціальної звітності за виконанням відповідних показників, передбачених соціальними програмами підприємства, враховуючи цільовий характер фінансування відповідних витрат, містить перелік осіб з правом підпису документів за відповідними операціями.

2. Інвентаризація використання створених на підприємстві фондів соціальних виплат, забезпечень тощо повинна здійснюватись (крім визначених в загальному порядку випадків) на кінець звітного періоду, в якому відбулось активне списання коштів.

3. Оцінку потреби в соціальній підтримці доцільно ґрунтовно документувати для підтвердження статей витрат як за базовим, так і за

компенсаційним соціальним пакетом, враховуючи при цьому відкритість та колегіальність рішень.

4. Використання синтетичних та аналітичних рахунків до рахунків соціальних витрат, розрахунків, забезпечень тощо передбачає виокремлення обліку відповідних об'єктів (операцій) за статтями і місцями виникнення (суб'єктами, одержувачами тощо).

5. Щодо калькулювання, то елементи соціальних витрат ідентифікують загальний розмір соціальної підтримки працівника підприємства з метою контролю за повнотою, адресністю, відповідністю до реальних потреб працівника та можливостей суб'єкта (особливо в частині мотиваційного соціального пакету).

6. Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності підприємств передбачає ведення внутрішньої звітності за виконанням показників соціальних програм. В цілях розроблення ефективного механізму формування та розкриття інформації у форматі соціальної звітності важливе значення відіграє чітка і правильна ідентифікація відповідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Рациональний підхід до виокремлення аналітичних рахунків для відображення операцій соціального характеру має на меті не тільки складання соціальної звітності, але й достовірне відображення показників фінансової звітності, адже здійснювані суб'єктом господарювання господарські операції мають вплив на його результати роботи та фінансовий стан.

Для обліку соціальної відповідальності бухгалтерією суб'єкта господарювання можуть використовуватися шифри аналітичних рахунків 1-го, 2-го, 3-го, 4-го порядку.

З метою відображення основних засобів, що спеціалізовано використовуються для виконання соціальних програм зовнішнього та внутрішнього характеру доцільно використовувати аналітичні рахунки 1-го порядку. Для прикладу: 1031 «Будинки та споруди виробничого призначення»; 1032 «Будинки та споруди адміністративного призначення»; 1033 «Будинки та споруди збутового призначення»; 1034 «Будинки та споруди соціального призначення». За допомогою 2-го порядку аналітичних рахунків можна розмежовувати основні засоби, що використовуються окремо для виконання зовнішніх та внутрішніх соціальних програм. Наведений принцип лежить в основі формування системи аналітичного обліку матеріальних об'єктів, що потенційно можуть використовуватися при здійсненні соціальних заходів.

Для облікового відображення розрахунків щодо процесу реалізації продукції (товарів, послуг) працівникам суб'єкта господарювання доцільно ввести до субрахунку 377 «Розрахунки з іншими» аналітичний рахунок 1-го порядку 3771 «Реалізація працівникам продукції, товарів та послуг» (аналітичні рахунки 2-го порядку: 37711 «Реалізація продукції працівникам»; 37712 «Реалізація товарів працівникам»; 37713 «Реалізація послуг працівникам»).

Провадження соціальної діяльності суб'єктом господарювання потенційно може мати економічний ефект як в короткостроковому так і довгостроковому періодах. Даний факт вимагатиме облікового відображення соціальних витрат на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». В цілях розширення меж аналітичного обліку вказаних витрат доцільно застосовувати наступні аналітичні розрізи: 1) витрати майбутніх періодів, пов'язані із виконанням внутрішніх соціальних програм; 2) витрати майбутніх періодів, пов'язані із виконанням зовнішніх соціальних програм.

Про соціальну активність суб'єкта господарювання може свідчити частка його майна, що перебуває у власності працівників. З цією метою доцільно вести аналітичний облік зареєстрованого капіталу в розрізі груп власників (4011 «Статутний капітал. Юридичні особи»; 4012 «Статутний капітал. Фізичні особи» (40121 «Статутний капітал. Сторонні фізичні особи»; 40122 «Статутний капітал. Працівники підприємства»). За аналогічним принципом слід вести аналітичний облік по синтетичному рахунку 67 «Розрахунки з учасниками».

Для відображення господарських операцій, пов'язаних із виконанням соціальних програм за рахунок прибутку доцільно використовувати аналітичні рахунки до субрахунків 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», 425 «Інший додатковий капітал». Окремим аналітичним розрізом для відображення операцій соціального спрямування по даним субрахунках є використання прибутку та формування фондів соціального розвитку з подальшим відкриттям аналітичних рахунків для виконання окремо внутрішніх соціальних програм та зовнішніх (442x1 «Прибуток, використаний у звітному періоді для фінансування внутрішніх соціальних програм»; 442x2 «Прибуток, використаний у звітному періоді для фінансування зовнішніх соціальних програм»).

Здійснення суб'єктом господарювання заходів соціального спрямування потенційно може призвести до виникнення умовних зобов'язань, які слід обліковувати на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

В цілях формування забезпечень матеріального заохочення працівників бухгалтерією суб'єкта господарювання повинен використовуватися субрахунок 477 «Забезпечення матеріального заохочення». На даному субрахунку ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

Для відображення витрат соціального характеру слід використовувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». На даному субрахунку узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного

призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню тощо.

При обліковому відображенні соціальних витрат особливу увагу слід приділяти їх розмежуванню між витратами звітного періоду та витратами майбутніх періодів. Порядок визнання витрат на навчання та підвищення кваліфікації працівників, професійної підготовки в рамках відтворення людського капіталу наведено на рис. 1.14.

Розподіл пропорційно кількості відпрацьованих узвітному періоді людино-днів



Рис. 1.14. Порядок визнання витрат на реалізацію програм навчаннята підвищення кваліфікації працівників

Для включення витрат на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації до складу витрат майбутніх періодів необхідним є також наявність прямого взаємозв'язку між даними програмами та основною діяльністю підприємства, що є важливою передумовою отримання економічних вигід у майбутньому.

При відображенні в бухгалтерському обліку витрат на реалізацію даних програм необхідно розрізняти індивідуальні та колективні програми, програми, які проводяться внутрішніми тренерами та програми, які проводяться зовнішніми тренерами в рамках зовнішніх тренінгів.

Індивідуальні програми навчання орієнтовані на підвищення кваліфікації окремих працівників поза межами підприємства як з відривом, так і без відриву від основного виробництва. До даних програм належить участь в різноманітних конференціях, семінарах, оплата навчання в спеціалізованих навчальних закладах.

Колективні програми навчання, орієнтовані на підвищення кваліфікації групи працівників, які можуть проводитися внутрішніми тренерами (спеціально найнятими працівниками підприємства, до

посадових обов'язків яких відноситься навчання персоналу) або зовнішніми тренерами (особами, які не є працівниками підприємства).

Довгостроковий ефект від програм навчання та підвищення кваліфікації працівників як індивідуальних, так і колективних може проявлятися в:

- підвищенні продуктивності праці працівників основного виробництва, що дозволить збільшити обсяг виробництва, знизити собівартість виготовленої продукції та, відповідно, збільшити дохід від реалізації;

- підвищенні якості виготовленої продукції, зниженні обсягу бракованої продукції з вини працівників, мінімізація витрат підприємства на покриття рекламацийних звернень, зниженні кількості простоїв з вини працівників;

- підвищенні якості управління, більш ефективній організації бізнес-процесів;

- покращенні рекламних заходів та, відповідно, збільшенні обсягів реалізації виготовленої продукції внаслідок підвищення кваліфікації працівників відділу збуту.

При цьому, можливість отримання корисного ефекту у довгостроковому періоді можуть забезпечити наступні групи витрат:

- витрати на заробітну плату внутрішніх тренерів;
- витрати на сплату єдиного соціального внеску, нарахованого на заробітну плату внутрішніх тренерів;
- витрати на оплату послуг зовнішніх тренерів;
- витрати на матеріальне та технічне забезпечення навчання та підвищення кваліфікації персоналу;

- витрати на відрядження працівників, які включають оплату вартості проїзду, проживання, харчування, оплати участі у різноманітних семінарах, конференціях.

Що стосується витрат на реалізацію внутрішніх соціальних програм, то порядок їх визнання є аналогічним порядку визнання витрат на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації працівників. При цьому, можливим є виділення двох видів таких програм, які забезпечать можливість отримання корисного результату у довгостроковому періоді:

- орієнтовані на покращення здоров'я працівників, які включають програми оздоровлення та лікування персоналу суб'єкта господарювання;

- орієнтовані на забезпечення безпечних умов праці, це, в першу чергу, програми навчання техніці безпеки.

Довгостроковий ефект від реалізації внутрішніх соціальних програм може проявлятися в:

- підвищенні рівня здоров'я працівників, що відповідно сприятиме

підвищенню продуктивності їх праці та зменшенню витрат на виплату допомоги з тимчасової втрати працездатності та виплат за тимчасове суміщення посад;

- підвищенні рівня лояльності працівників до підприємства та рівня задоволеності роботою, що також сприяє підвищенню продуктивності праці;

- мінімізації кількості професійних захворювань та нещасних випадків на виробництві, що, відповідно, дозволить мінімізувати витрати, пов'язані із їх ліквідацією.

Можливість отримання економічних вигід у довгостроковому періоді можуть забезпечити наступні групи витрат:

- витрати на оздоровлення працівників, у тому числі на оплату вартості путівок до санаторіїв;

- витрати на медичне страхування працівників;

- витрати на навчання техніці безпеки працівників у тому числі на розробку програм навчання, методичне забезпечення, заробітну плату та відрахування на соціальні заходи тренерів з техніки безпеки.

Що стосується витрат на реалізацію зовнішніх соціальних програм, то вони включають: благодійні пожертвування; спонсорство та меценатство; витрати на розвиток та утримання інфраструктури; витрати на розвиток комунального сектору, охорони здоров'я, освіти, культури, спорту.

Метою реалізації зовнішніх соціальних програм є отримання довгострокового корисного результату у вигляді:

- підвищення рівня життя населення і, як наслідок, підвищення його купівельної спроможності;

- покращення ділової репутації підприємства, збільшення кількості клієнтів та, відповідно, доходу від реалізації продукції бізнес-одиниці.

Порядок включення витрат на реалізацію зовнішніх соціальних програм до витрат майбутніх періодів наведений на рис. 1.15.



Рис. 1.15. Порядок визнання витрат на реалізацію зовнішніх соціальних програм

При цьому, списання витрат на реалізацію програм слід здійснювати пропорційно баз розподілу наведених у табл. 1.29.

Таблиця 1.29

Бази розподілу витрат на реалізацію внутрішніх та зовнішніх соціальних програм

<i>Група витрат</i>	<i>База розподілу</i>	<i>Тривалість періоду розподілу</i>
Витрати на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації	Середня кількість відпрацьованих людино-днів у звітному періоді працівниками, які брали участь у програмі	Середня тривалість дії трудових договорів з працівниками, які брали участь у програмі
Витрати на реалізацію внутрішніх соціальних програм	Середня кількість відпрацьованих людино-днів у звітному періоді працівниками, які брали участь у програмі	Середня тривалість дії трудових договорів з працівниками, які брали участь у програмі
Витрати на реалізацію зовнішніх соціальних програм	Дохід, отриманий від реалізації продукції протягом звітного періоду	Період прогнозування Доходу при оцінці вартості підприємства

Порядок списання витрат майбутніх періодів на прикладі витрат на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації працівників здійснюється в наступні етапи:

Етап 1. Визначення кількості працівників, які брали участь у програмі навчання та підвищення кваліфікації.

Етап 2. Визначення середньої тривалості трудових договорів з працівниками, які брали участь у програмах навчання та підвищення кваліфікації. Для цього необхідно додати періоди тривалості дії трудових договорів кожного з працівників та поділити на їх загальну кількість.

Етап 3. Визначення середньої кількості відпрацьованих у звітному періоді людино-днів. Зокрема, потрібно загальну кількість людино-годин за кожним працівником, який брав участь у програмі навчання та підвищення кваліфікації за звітний період поділити на тривалість робочого дня.

Етап 4. Визначення величини витрат, які припадають на один відпрацьований людино-день звітного періоду. Для цього необхідно поділити загальну кількість витрат на реалізацію програми навчання та підвищення кваліфікації на середню кількість днів тривалості трудових договорів з працівниками, які брали в ній участь.

Етап 5. Визначення суми витрат на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації, які припадають на звітний період, шляхом множення середньої кількості відпрацьованих протягом періоду днів на суму витрат, що припадає на один відпрацьований людино-день.

У тому випадку якщо з працівниками укладено трудові договори на невизначений строк можна в якості бази розподілу використовувати

прогнозовану кількість робочих днів протягом п'ятирічного періоду, що відповідає періоду прогнозування при оцінці вартості підприємства.

Варто також зазначити, що при розірванні трудового договору з працівником суму витрат, понесених на його навчання та підвищення кваліфікації слід одноразово включити до витрат періоду.

Порядок включення витрат на реалізацію соціальних програм до витрат періоду є аналогічним за своєю процедурою здійснення порядку включення витрат на програми навчання та підвищення кваліфікації.

Для можливості формування в бухгалтерському обліку повної інформації про зобов'язання суб'єкта господарювання, можливості достовірної оцінки умовних соціальних зобов'язань, необхідним є виділення видів умовних соціальних фактів господарського життя (табл. 1.8):

- 1) умовні зобов'язання в частині потенційних або незавершених (на звітну дату) судових справ за питаннями соціального характеру;
- 2) умовні зобов'язання щодо виконання положень колективного договору та інших внутрішньофірмових стандартів;
- 3) умовні зобов'язання, пов'язані з якістю виготовленої та реалізованої продукції підприємства, наданих ним послуг, проведених робіт;
- 4) умовні зобов'язання, які виникають в наслідок недотримання норм безпеки праці на підприємстві;
- 5) умовні зобов'язання, пов'язані з розширенням (скороченням) напрямів діяльності в частині зміни географічного розташування бізнес-одиниці або/та її компоненту, повного припинення або диверсифікації діяльності (продукту);
- 6) умовні зобов'язання, пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства (трудового, податкового та ін.).

До умовних соціальних активів слід відносити людський капітал; клієнтський капітал; соціальний капітал; бренд; юридично оформлені вимоги суб'єкта господарювання до контролюючих діяльність підприємства органів з оскарженням нарахованих штрафних санкцій; юридично оформлені вимоги підприємства до фізичних та юридичних осіб тощо.

Вартісне вираження умовних соціальних активів доцільно здійснювати за прогнозованим розміром грошових потоків (оцінений рух потенційних грошових коштів в наслідок переходу умовного активу в реальний). При цьому для прогнозування величини грошових коштів доцільним вважаємо застосування методу дисконтування грошових потоків.

Метод дисконтування грошових потоків є технологією оцінки, яка передбачає оцінку вартості активів або зобов'язань виходячи із теперішньої вартості очікуваних грошових надходжень (витрачань). Даний метод передбачає визначення прогнозованого розміру грошових потоків кожного прогнозованого періоду та їх приведення до теперішньої вартості за допомогою ставки дисконтування, яка враховує рівень ризику пов'язаний із даними грошовими потоками. Недоліки даного методу полягають в тому, що

він враховує лише найбільш ймовірні наслідки певних подій, які впливають на виникнення умовних активів (зобов'язань). Даний недолік може бути усунений шляхом розрахунку дисконтованої вартості умовних активів (зобов'язань) за різних сценаріїв (внаслідок зміни величини грошових потоків, фактора та періоду дисконтування) з подальшим узгодженням отриманих результатів, виходячи із ймовірності реалізації кожного зі сценаріїв.

У вітчизняній практиці відсутня чітка практика методологічної ідентифікації умовних соціальних активів в системі бухгалтерського обліку. Проте, в цілях повноти розкриття даних про соціальну діяльність суб'єкта господарювання вказані об'єкти доцільно оцінювати в рамках ведення управлінського обліку

Питання для самоконтролю:

1. Охарактеризуйте основні соціальні управлінські рішення.
2. Дайте характеристику принципам соціальної відповідальності бізнесу.
3. Проаналізуйте взаємозв'язок соціальної відповідальності бізнесу та системи бухгалтерського обліку.
4. Що таке людський капітал?
5. Охарактеризуйте методи оцінки людського капіталу підприємства.
6. Дайте характеристику стандартам та принципам соціальної звітності.
7. Проаналізуйте методичні підходи до формування соціальної звітності.
8. Охарактеризуйте особливості обліку соціальної відповідальності в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку.
9. Які бухгалтерські рахунки використовуються для обліку соціальних витрат.
10. Назвіть види умовних соціальних фактів господарського життя.
11. Дайте характеристику головним аспектам екологічного обліку.
12. Назвіть основні об'єкти екологічного обліку?
13. Охарактеризуйте особливості організації екологічного обліку.
14. Проаналізуйте особливості формування екологічної звітності.

Таблиця 1.30

**Залежність умовних соціальних зобов'язань та витрат, які
вони зумовлюють**

<i>Види витрат зумовлені необхідністю попередження соціальних ризиків або покриття їх негативних наслідків</i>	<i>Бухгалтерські рахунки витрат</i>	<i>Бухгалтерські рахунки забезпечення умовних соціальних зобов'язань</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Витрати, пов'язані з провадженням судового процесу, витрати на задоволення вимог позивача	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»	4741 «Забезпечення за потенційними або незавершеними судовими справами»
Витрати на задоволення вимог колективного договору несистематичного характеру (преміювання за народження дитини, виплати до ювілею, виплати надію до поховання членів родини тощо); витрати в частині передбаченого соціального Пакету працівника	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»	4742 «Забезпечення виконання положень колективного договору та інших внутрішньофірмових стандартів»
Витрати рекламного характеру, витрати на гарантійне обслуговування, не виконання договірних зобов'язань, задоволення інших звернень покупців, споживачів продукції, товарів, робіт, послуг	92 «Адміністративні витрати»; 92 «Витрати на збут»; 93 «Інші витрати операційної діяльності»	4743 «Забезпечення покриття зобов'язань за не якісні товари, роботи, послуги»
Витрати, пов'язані з відшкодуванням заподіяної шкоди працівникам підприємства, витрати на реабілітацію, відшкодування особам	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»	4744 «Забезпечення умовних соціальних зобов'язань при Порухенні норм безпеки праці»
Витрати на найм житла, перевезення сімей працівників, витрати по сплаті вихідної допомоги, витрати на пошук та найм працівників з інноваційними навиками	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»	4745 «Забезпечення зобов'язань за платежами внаслідок зміни географічного розташування, повного припинення або диверсифікації діяльності»
Витрати на сплату штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства (трудоного, податкового та іншого)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	4746 «Забезпечення покриття потенційних штрафних санкцій»

Тема 8.

Професійна та академічна етика бухгалтера: основа ефективної взаємодії в команді та з партнерами

- 8.1. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування.
- 8.2. Етика для професійних бухгалтерів у бізнесі.
- 8.3. Етика для професійних бухгалтерів у публічній практиці.
- 8.4. Етика для працівників державного аудиторського контролю
- 8.5. Етика для працівників державної податкової служби України

8.1. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування.

Особливості дотримання вимог кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа. Загальні засади етичної поведінки професіоналів з обліку та податкування.

5 лютого 2021 року на сайті [Міністерства фінансів України](#) з'явився довгоочікуваний переклад **Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів** (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). Це Кодекс етики редакції 2018 року, основні положення якого набрали чинності з 15 червня 2019 року.

Відмінною ознакою професії бухгалтера є прийняття нею на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Відповідальність професійного бухгалтера не полягає винятково в тому, щоб задовольняти потреби окремого клієнта або організації-працедавця. Кодекс етики містить вимоги та матеріали для застосування, щоб професійні бухгалтери могли реалізовувати свою відповідальність діяти в суспільних інтересах

Зростання уваги до етичних проблем у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в Україні було викликане усвідомлення національною професійною спільнотою необхідності самовизначення та створення громадських організацій – Спілки аудиторів України (САУ, 1993 р.) та Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ, 1996 р.). Дотримання професійних етичних норм аудиторами було запроваджене на законодавчому рівні Законом України «Про аудиторську діяльність» (1993 р.). Чинні прямі законодавчі вимоги до дотримання професійної етики бухгалтерами й аудиторами в Україні узагальнені в табл. 3.1.

Таблиця 1.31

Законодавчі вимоги до дотримання професійної етики бухгалтерами та аудиторами

Сфера діяльності	Назва Закону	Зміст вимоги
Бухгалтерський облік і фінансова	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову	–

звітність	звітність»	
Аудит фінансової звітності	Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Стаття 8. Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися вимог Кодексу. Можуть бути обставини, коли законодавчі або нормативні акти не дозволяють бухгалтеру дотримуватися вимог певних частин Кодексу. За таких обставин ці законодавчі та нормативні акти мають переважну силу, і бухгалтер повинен дотримуватися вимог усіх інших частин Кодексу.

П'ять основоположних принципів етики професійних бухгалтерів:

а) **чесність** означає бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

б) **об'єктивність** означає не ставити під загрозу професійні чи ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших осіб;

в) **професійна компетентність та належна ретельність** означають:

– досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем, компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства, та

– діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів;

г) **конфіденційність** означає дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

г) **професійна поведінка** означає дотримуватися вимог відповідних законодавчих і нормативних актів та уникати будь-якої поведінки, що – як відомо професійному бухгалтеру або йому слід знати, – може дискредитувати професію.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися кожного з основоположних принципів, які встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера.

Професійний бухгалтер може стикнутися з ситуацією, в якій дотримання вимог одного основоположного принципу конфліктує з дотримання вимоги іншого або кількох інших основоположних принципів. У такій ситуації бухгалтер може розглянути можливість консультування на анонімних засадах, якщо необхідно, з:

– іншими особами, що працюють у фірмі або організації-працедавці;

- тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- професійною організацією;
- регуляторним органом;
- юрисконсультom.

Однак така консультація не звільняє бухгалтера від відповідальності за здійснення професійного судження для вирішення конфлікту або, якщо це необхідно, і якщо це не заборонено законодавчим або нормативним актом, заявити про свою непричетність до питання, що створює конфлікт.

Загальні засади етичної поведінки професіоналів з обліку та податкування

Кодекс етики встановлює підхід про застосування професійним бухгалтером концептуальної основи та передбачається:

– **застосування професійного судження** – це означає застосовувати свої знання, досвід, навички, врахування обставин та фактів при прийнятті рішень професійним бухгалтером. Тобто, приймаючи рішення про участь у тому чи іншому завданні чи діяльності, бухгалтер або аудитор застосовує концептуальний підхід з дотримання основоположних принципів та разом з тим застосовує професійне судження, щоб прийняти обґрунтовані рішення та спланувати свої дії;

– **залишатися уважним до нової інформації та змін у фактах й обставинах** – аудитор або бухгалтер не повинні нехтувати новими обставинами чи інформацією, оскільки вона може безпосередньо вплинути на їх професійне судження;

– **застосовувати перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною** – це міркування професійного бухгалтера, що інша незацікавлена сторона, ймовірно дійшла б таких самих висновків, що і він.

Кодекс установлює певну послідовність дій, якщо у конкретних обставинах виникає загроза порушення фундаментальних етичних принципів:

- ідентифікація загроз дотриманню фундаментальних принципів;
- оцінювання ідентифікованих загроз;
- реагування на загрози шляхом усунення або зменшення до прийнятного рівня.

Для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів, професійний бухгалтер повинен застосовувати концептуальну основу.

Розуміння фактів й обставин, включаючи будь-яку професійну діяльність, інтереси та відносини, які можуть поставити під загрозу дотримання основоположних принципів, є обов'язковою передумовою для ідентифікації загроз дотриманню вимог професійним бухгалтером. Наявність певних умов, політик і процедур, встановлених професійною організацією, законодавчими, нормативними актами, фірмою чи організацією-працедавцем, які можуть покращити етичну поведінку бухгалтера, також може допомогти виявленню загроз дотриманню основоположних принципів.

Загрози дотриманню основоположних принципів можуть створюватися різноманітними фактами та обставинами. Неможливо визначити всі ситуації,

яка створюють загрози. Крім того, характер завдань та робочих задач може бути різний і, отже, можуть створюватися різні типи загроз.

Загрози дотриманню основоположних принципів належать до однієї або кількох із наведених далі категорій:

а) загроза власного інтересу – загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера;

б) загроза власної оцінки – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою фірми бухгалтера, або організації працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності;

в) загроза захисту – загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця, настільки, що об'єктивність бухгалтера буде поставлена під загрозу;

г) загроза особистих стосунків – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їх інтересам або надто лояльно ставитися до їх роботи, та

г) загроза тиску – загроза того, що професійний бухгалтер буде утримуватися від об'єктивних дій через фактичний або передбачуваний тиск, у тому числі через спроби чинити неналежний вплив на бухгалтера. Одна обставина може створювати кілька загроз, та одна загроза може впливати на дотримання кількох основоположних принципів

Коли професійний бухгалтер виявляє загрозу дотриманню основоположних принципів, він повинен оцінити, чи є рівень такої загрози прийнятним.

Прийнятний рівень – це рівень, при якому ймовірно, що професійний бухгалтер, застосовуючи перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною, дійде висновку про те, що він дотримується основоположних принципів.

Якщо професійний бухгалтер визначає, що рівень ідентифікованих загроз дотриманню основоположних принципів є неприйнятним, бухгалтер повинен реагувати на такі загрози шляхом їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Бухгалтер повинен зробити це шляхом:

а) усунення обставин, включаючи інтереси або відносини, які створюють ці загрози;

б) застосування застережних заходів, якщо такі є і якщо їх можна застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня, або

в) відмови від конкретної професійної діяльності чи її припинення.

Залежно від фактів та обставин, реагувати на загрози можна шляхом усунення обставин, що створюють цю загрозу. Однак трапляються ситуації, коли реагувати на загрози можна лише шляхом відмови від конкретної професійної діяльності або її припинення. Це пов'язано з тим, що обставини,

що створили загрози, неможливо усунути, а застережні заходи неможливо застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня.

Застережні заходи – це дії, здійснювані професійним бухгалтером, які окремо або сукупно ефективно зменшують загрози дотриманню основоположних принципів до прийнятного рівня.

Професійний бухгалтер повинен сформулювати загальний висновок про те, чи приведуть дії, які бухгалтер застосовує або має намір застосувати для реагування на загрози, які виникли, до усунення цих загроз або їх зменшення до прийнятного рівня. При формулюванні такого загального висновку бухгалтер повинен:

а) розглянути будь-які здійснені значні судження або сформульовані висновки та

б) застосувати перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною.

8.2. Етика для професійних бухгалтерів у бізнесі.

Загальні засади етичної поведінки професійних бухгалтерів в бізнесі. Застосування концептуальної основи Кодексу етики професійними бухгалтерами в бізнесі в конкретних ситуаціях

Важливість ролі професійних бухгалтерів у бізнесі полягає в тому, що саме вони первісно забезпечують якість фінансової та іншої інформації, що формується суб'єктом звітування, надається за його межі й використовується широким колом користувачів для різних цілей. Основні етичні принципи, визначені Кодексом РМСЕБ, – чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність і професійна поведінка – встановлюють рівень поведінки, що очікується від професійного бухгалтера у бізнесі.

Професійний бухгалтер (у Частині 2 Кодексу етики) – це:

– професійний бухгалтер у бізнесі;

– особа, яка є професійним бухгалтером у публічній практиці, під час виконання професійної діяльності відповідно до відносин бухгалтера з бухгалтерською фірмою – як підрядника, працівника чи власника.

Інвестори, кредитори, організації-працедавці, та інші сектори ділової спільноти, а також органи державної влади та широка громадськість можуть спиратися на роботу професійних бухгалтерів у бізнесі. Професійні бухгалтери у бізнесі можуть бути одноосібно або спільно відповідальними за складання та подання у звітності фінансової та іншої інформації, якій можуть довіряти як організації-працедавці, так і треті сторони. Вони також можуть бути відповідальними за здійснення ефективного фінансового менеджменту та надання компетентних консультацій з різноманітних питань, пов'язаних із господарською діяльністю.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися основоположних принципів і застосовувати концептуальну основу, для того, щоб ідентифікувати, оцінювати та реагувати на загрози дотриманню основоположних принципів.

Професійний бухгалтер у бізнесі може бути штатним працівником або фізичною особою-підприємцем, працювати на одну чи кілька організацій, що його наймають. Зокрема, за українським законодавством підприємство самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку з поміж таких варіантів:

- введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- укладання договору про надання послуг із бухгалтерського обліку з фізичною особою-підприємцем;
- укладання договору з аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Кодекс етики розглядає обставини, за яких можуть виникнути загрози порушення фундаментальних принципів етики (табл. 4.1), надаючи орієнтири для ідентифікації потенційних загроз.

Таблиця 1.32

Потенційні загрози порушення принципів етики професійними бухгалтерами в бізнесі та обставини, за яких вони виникають

Категорії загроз	Приклади обставин, які створюють ці загрози
загрози власного інтересу	– професійний бухгалтер, який має фінансовий інтерес в організації працедавці, або отримує від неї позику чи гарантію – професійний бухгалтер, який бере участь у механізмах матеріального заохочення, запропонованих організацією-працедавцем – професійний бухгалтер, який має доступ до корпоративних активів для особистого користування – професійний бухгалтер, якому постачальник організації-працедавця пропонує дарунок або привілейований статус
загрози власної оцінки	– професійний бухгалтер, який визначає відповідний обліковий підхід до об'єднання бізнесу після проведення техніко-економічного обґрунтування на підтримку рішення про купівлю
загрози захисту	– професійний бухгалтер, який має можливість маніпулювати інформацією в проспекті емісії з метою отримання сприятливого фінансування
загрози особистих стосунків	– професійний бухгалтер, який відповідає за фінансове звітування організації-працедавця, коли найближчий чи близький родич, що працює в цій організації, приймає рішення, які впливають на фінансове звітування організації

	– професійний бухгалтер, який має тривалу причетність до осіб, які впливають на ділові рішення
загрози тиску	– професійний бухгалтер або його найближчий чи близький родич, що стоїть перед загрозою звільнення або заміни через розбіжності думок щодо: застосування принципу бухгалтерського обліку; способу звітування про фінансову інформацію; – особа, яка намагається впливати на процес прийняття рішень професійного бухгалтера, наприклад, щодо укладення контрактів або застосування принципу бухгалтерського обліку

Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен свідомо брати участь у діяльності, яка є неетичною. Тому він повинен вжити застережних заходів. Також він може звернутися за консультацією до юриста, а в крайньому випадку – звільнитися з організації, якщо всі застережні заходи вичерпано і зменшити загрозу до прийняттого рівня неможливо.

Кодекс етики передбачає застосування концептуальних основ до конфлікту інтересів. Професійний бухгалтер не повинен дозволяти, щоб конфлікт інтересів ставив під загрозу професіональне або ділове судження.

Приклади обставин, які можуть створювати конфлікт інтересів:

– робота на посаді управлінського персоналу або того, кого наділено найвищими повноваженнями, у двох організаціях-працедавцях, та отримання конфіденційної інформації від однієї організації, яка може бути використана професійним бухгалтером на користь або на шкоду іншій організації;

– здійснення професійної діяльності для кожної з двох сторін у партнерстві, коли обидві сторони наймають бухгалтера, щоб допомогти їм ліквідувати партнерство;

– складання фінансової інформації для певних членів управлінського персоналу в організації-працедавці бухгалтера, які прагнуть здійснити викуп пакету акцій своєї організації;

– особа, відповідальна за вибір постачальника для організації-працедавця, коли найближчий родич бухгалтера може мати фінансову вигоду від цієї операції;

– особа, наділена найвищими повноваженнями в організації-працедавці, затверджує певні інвестиції для компанії, коли одна з цих інвестицій збільшить вартість інвестиційного портфеля бухгалтера або його найближчого родича.

Професійний бухгалтер повинен вжити обґрунтованих заходів для ідентифікації обставин, які можуть створити конфлікт інтересів, і отже, загрозу дотриманню одного чи кількох основоположних принципів.

Такі заходи повинні включати ідентифікацію:

а) характеру відповідних інтересів та відносин між сторонами-учасниками;

б) діяльності та її наслідків для відповідних сторін.

Застосування концептуальної основи Кодексу етики професійними бухгалтерами в бізнесі в конкретних ситуаціях

Професійні бухгалтери на всіх рівнях організації-працедавця беруть участь у **складанні або поданні інформації** як всередині організації, так і поза її межами.

Зацікавлені сторони, для яких така інформація складається або подається, охоплюють:

- управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- інвесторів та позикодавців або інших кредиторів;
- регуляторні органи.

Ця інформація може допомогти зацікавленим сторонам у розумінні та оцінюванні аспектів стану справ організації-працедавця, а також у прийнятті рішень стосовно організації.

Інформація може містити фінансову та нефінансову інформацію, яка може бути оприлюдненою або використаною для внутрішніх цілей. Прикладами такої інформації є:

- операційні звіти та звіти про результати діяльності;
- аналіз для підтримки прийняття рішень;
- бюджети та прогнози;
- інформація, надана внутрішнім та зовнішнім аудиторам;
- аналіз ризиків;
- фінансова звітність загального та спеціального призначення;
- податкові декларації;
- звіти, подані до регуляторних органів для юридичних цілей та цілей дотримання вимог.

Для цілей цього розділу складання або подання інформації включає в себе запис, ведення та затвердження інформації.

Складання або подання інформації може потребувати власного розсуду під час формування професійних суджень. Професійний бухгалтер не повинен діяти на власний розсуд із наміром введення в оману інших осіб або неналежного впливу на результати, передбачені в контрактах або нормативних актах

Професійний бухгалтер не повинен навмисно вводити в оману організацію-працедавця щодо рівня спеціальних знань або досвіду.

Принцип професійної компетентності та належної ретельності вимагає, щоб професійний бухгалтер виконував лише ті суттєві завдання, для яких бухгалтер має або може отримати достатню професійну підготовку або досвід.

Загроза власного інтересу дотриманню принципу професійної компетентності та належної ретельності може бути створена, якщо професійний бухгалтер має:

- недостатньо часу для виконання або завершення відповідних обов’язків;

- неповну, обмежену інформацію або інформацію, недостатню в інших аспектах для виконання обов'язків;
- недостатній досвід, професійна підготовка та/або освіта;
- недостатні ресурси для виконання обов'язків.

Професійний бухгалтер не повинен маніпулювати інформацією або використовувати конфіденційну інформацію для отримання особистої вигоди чи для отримання фінансової вигоди іншими особами.

Професійні бухгалтери можуть мати фінансові інтереси або можуть знати про **фінансові інтереси** найближчих або близьких родичів, які за певних обставин можуть створювати загрозу дотриманню основоположних принципів.

До фінансових інтересів належать інтереси, що виникають внаслідок механізмів компенсації або заохочення, пов'язаних із фінансовим звітуванням та прийняттям рішень.

Прикладами обставин, які можуть створити загрозу власного інтересу, є ситуації, в яких професійний бухгалтер або його найближчий чи близький родич:

- має мотив і можливість маніпулювати інформацією, яка потенційно може вплинути на ціну для отримання фінансової вигоди;
- має прямий чи непрямий фінансовий інтерес у організації-працедавця, і рішення, прийняті бухгалтером, можуть безпосередньо впливати на вартість такого фінансового інтересу;
- має право на отримання бонусу, пов'язаного з прибутком, і рішення, прийняті бухгалтером, можуть безпосередньо впливати на вартість такого бонусу;
- утримує, прямо чи опосередковано, права на відстрочені бонусні акції або опціони на акції в організації-працедавці, на вартість яких можуть впливати рішення, прийняті бухгалтером;
- бере участь у механізмах компенсації, які передбачають заохочення для досягнення цільових показників або для підтримання зусиль, спрямованих на максимальне збільшення вартості акцій організації-працедавця. Прикладом такого механізму може бути участь у системах заохочування, прив'язаних до виконання певних умов щодо результатів діяльності.

Професійний бухгалтер не повинен пропонувати або заохочувати інших осіб пропонувати будь-яку спонуку, щодо якої, як вважає бухгалтер, розсудлива та поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку, що її пропонують із наміром неналежного впливу на поведінку одержувача або іншої особи.

Професійний бухгалтер не повинен приймати або заохочувати інших осіб приймати будь-яку спонуку, щодо якої бухгалтер доходить висновку або вважає, що розсудлива та поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку, що її пропонують із наміром неналежного впливу на поведінку одержувача або іншої третьої особи.

Спонука – це об'єкт, ситуація чи дія, які використовуються як засіб впливу на поведінку іншої особи, але необов'язково з наміром неналежного впливу на поведінку цієї особи.

Спонуки можуть варіюватися від незначних знаків гостинності між колегами по бізнесу до дій, що приводять до недотримання вимог законів та нормативних актів. Спонуки можуть набувати різних форм, наприклад:

- дарунків;
- знаків гостинності;
- розважальних заходів;
- політичних або благодійних пожертвувань;
- закликів до дружби та лояльності;
- працевлаштування чи інших комерційних можливостей;
- пільгового режиму, права або привілею.

Професійний бухгалтер може стикнутися або дізнатися про недотримання або підозру щодо недотримання вимог законодавчих чи нормативних актів у процесі здійснення професійної діяльності.

Професійний бухгалтер не повинен:

а) дозволяти, щоб тиск із боку інших осіб призводив до порушення дотримання вимог основоположних принципів;

б) чинити тиск на інших осіб, що, як відомо бухгалтеру або він має підстави вважати, спричинить порушення основоположних принципів іншими особами.

8.3. Етика для професійних бухгалтерів у публічній практиці.

Загальні засади етичної поведінки професійних бухгалтерів у публічній практиці. Застосування концептуальної основи Кодексу етики професійними бухгалтерами у публічній практиці в конкретних ситуаціях

Професійний бухгалтер у публічній практиці повинен дотримуватися основоположних принципів та застосовувати концептуальну основу для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів.

Загрози дотриманню основоположних принципів можуть створюватися різноманітними фактами та обставинами. Приклади фактів та обставин, що можуть створити загрози для професійного бухгалтера у публічній практиці під час надання професійних послуг:

а) загрози власного інтересу:

- професійний бухгалтер має прямий фінансовий інтерес у клієнті;
- професійний бухгалтер пропонує низький гонорар, щоб отримати нове завдання, і цей гонорар настільки низький, що може бути складно виконати професійні послуги відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів за такої ціни;
- професійний бухгалтер має тісні ділові відносини з клієнтом;
- професійний бухгалтер має доступ до конфіденційної інформації, яка може бути використана для особистої вигоди;
- професійний бухгалтер виявляє суттєву помилку під час оцінювання результатів попередньої професійної послуги, виконаної учасником фірми бухгалтера;

б) загрози власної оцінки:

- професійний бухгалтер надає звіт про надання впевненості щодо ефективності функціонування фінансових систем після їх упровадження;
- професійний бухгалтер готує первинні дані, що використовуються для створення записів, які є предметом перевірки у завданні з надання впевненості;

в) загрози захисту:

- професійний бухгалтер просуває інтереси або акції клієнта;
- професійний бухгалтер виступає в ролі адвоката від імені клієнта в судовому процесі або спорах із третіми сторонами;
- професійний бухгалтер лобіює певне законодавство від імені клієнта;

г) загрози особистих стосунків:

- професійний бухгалтер має найближчого або близького родича, який є директором або посадовою особою клієнта;
- директор або посадова особа клієнта, або працівник, який може здійснювати значний вплив на предмет завдання, нещодавно виконував функції партнера із завдання;
- член команди з аудиту причетний до клієнта з аудиту протягом тривалого часу;

г) загрози тиску:

- професійному бухгалтеру загрожують звільненням із завдання для клієнта або з фірми через незгоду з приводу професійного питання;
- професійний бухгалтер зазнає тиску, щоб погодитися з судженням клієнта, тому що клієнт має більше спеціальних знань щодо питання, про яке йдеться;
- професійний бухгалтер поінформований про те, що його заплановане підвищення не відбудеться, якщо бухгалтер не погодиться з неприйнятним обліковим підходом;
- професійний бухгалтер прийняв значний дарунок від клієнта і йому загрожує оприлюднення інформації про цей дарунок.

На оцінювання рівня загрози професійним бухгалтером може впливати те, чи є клієнт:

- а) клієнтом з аудиту та чи є такий клієнт з аудиту суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес;
- б) клієнтом із надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту;
- в) клієнтом, який не є клієнтом з надання впевненості.

Робоче середовище в фірмі бухгалтера та середовище, в якому вона здійснює свою діяльність, може впливати на оцінювання рівня загрози професійним бухгалтером. Наприклад:

- лідерство фірми, яке сприяє дотриманню основоположних принципів та встановлює очікування щодо того, що члени команди з надання впевненості будуть діяти у суспільних інтересах;
- політики чи процедури щодо встановлення та моніторингу дотримання основоположних принципів усім персоналом;
- політики та процедури щодо компенсації, оцінки результатів роботи та дисципліни, що сприяють дотриманню основоположних принципів;

- управління залежністю від доходу, отриманого від одного клієнта;
- партнер із завдання має повноваження всередині фірми для прийняття рішень стосовно дотримання основоположних принципів, в тому числі рішення про прийняття клієнта або надання послуг клієнту;
- вимоги до освіти, підготовки та досвіду;
- процеси щодо сприяння та реагування на внутрішні та зовнішні проблеми або скарги.

Застережні заходи можуть бути різними залежно від фактів та обставин. Приклади дій, які за певних обставин можуть бути застережними заходами для реагування на загрози:

- реагуванням на загрозу власної самооцінки інтересу може бути призначення додаткового часу та кваліфікованого персоналу на необхідні завдання, коли завдання, яке вже було прийнято;
- реагуванням на загрозу власного інтересу може бути призначення прийнятного експерта з огляду, який не був членом команди, для проведення огляду виконаної роботи або надання рекомендацій, якщо необхідно;
- реагуванням на загрози власної оцінки, захисту або особистих стосунків може бути використання різних партнерів та різних команд із завдання із окремими лініями звітування щодо надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнту з надання впевненості;
- реагуванням на загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих стосунків або тиску може бути залучення іншої фірми для виконання чи повторного виконання частини завдання;
- реагуванням на загрозу власного інтересу може бути розкриття клієнтам інформації про домовленості щодо винагород або комісійних, які отримують за рекомендування послуг чи продуктів;
- реагуванням на загрозу власного інтересу може бути відокремлення команд під час розгляду питань конфіденційного характеру.

Конфлікт інтересів створює загрози дотриманню принципу об'єктивності та може створити загрози дотриманню інших основоположних принципів. Такі загрози можуть виникати, коли:

- а) професійний бухгалтер здійснює професійну діяльність для двох чи кількох сторін, пов'язану з конкретним питанням, щодо якого існує конфлікт інтерес цих сторін;
- б) існує конфлікт інтересів професійного бухгалтера щодо конкретного питання та сторони, для якої цей бухгалтер здійснює професійну діяльність, пов'язану з цим питанням.

Професійний бухгалтер не повинен дозволяти, щоб конфлікт інтересів ставив під загрозу професійне чи ділове судження. Приклади обставин, які можуть створювати конфлікт інтересів:

- надання консультаційної послуги щодо певної операції клієнту, який прагне придбати клієнта з аудиту, якщо під час проведення аудиту фірма отримала конфіденційну інформацію, що може бути доречною до цієї операції;

- надання консультації двом клієнтам одночасно, коли клієнти конкурують за придбання однієї компанії, і ця консультація може бути доречною до конкурентних позицій цих сторін;
- надання послуг продавцеві та покупцеві стосовно однієї операції;
- підготовка оцінок активів для двох сторін, які перебувають у протистоянні стосовно цих активів;
- представлення інтересів двох клієнтів у тій самій справі, які мають правові спори між собою, наприклад, під час розірвання шлюбу або ліквідації партнерства;
- надання звіту з надання впевненості стосовно ліцензійної угоди ліцензіару щодо роялті до отримання і водночас надання консультації ліцензіату щодо сум до сплати;
- рекомендація клієнту інвестувати в бізнес, в якому, наприклад, дружина/чоловік професійного бухгалтера має фінансовий інтерес;
- надання стратегічних консультацій клієнту щодо його конкурентної позиції, незважаючи на те, що має спільне підприємство або подібний інтерес в основному конкуренті клієнта;
- консультування клієнта щодо придбання бізнесу, в придбанні якого фірма також зацікавлена;
- консультування клієнта щодо купівлі продукту чи послуги, маючи при цьому угоду про роялті або комісію з потенційним продавцем цього продукту чи послуги.

8.3.2. Застосування концептуальної основи Кодексу етики професійними бухгалтерами у публічній практиці в конкретних ситуаціях.

Професійного бухгалтера можуть попросити надати думку третьої сторони щодо застосування стандартів бухгалтерського обліку, аудиту, звітування або інших стандартів чи принципів до:

- а) конкретних обставин;
- б) операцій, здійснених компанією чи суб'єктом господарювання, які не є теперішніми клієнтами, або від їх імені.

Загроза, наприклад, загроза власного інтересу дотриманню принципу професійної компетентності та належної ретельності може виникати, якщо думка третьої сторони не ґрунтується на тих самих фактах, які були у теперішнього або попереднього бухгалтера, або базується на недостатніх доказах.

Приклади дій, які можуть бути застережними заходами для реагування на загрозу власного інтересу:

- отримання, з дозволу клієнта, інформації від теперішнього або попереднього бухгалтера;
- опис обмежень, що стосуються будь-якої думки у повідомлення інформації клієнту;
- надання копії думки теперішньому або попередньому бухгалтеру.

Професійний бухгалтер може зазначити гонорар, який він вважає відповідним. Зазначення гонорару меншого, ніж гонорар іншого бухгалтера, саме собою не є неетичним.

Проте зазначений рівень гонорарів за послуги створює загрозу власного інтересу дотриманню принципу професійної компетентності та належної ретельності, якщо зазначений гонорар настільки низький, що може бути важко виконувати завдання відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів.

Доречні чинники під час оцінювання рівня такої загрози, зокрема, охоплюють:

- чи відомо клієнту про умови завдання та, зокрема, на якій підставі стягується гонорар та які професійні послуги охоплює зазначений гонорар;
- чи встановлюється рівень гонорару незалежною третьою стороною, наприклад, регуляторним органом.

Приклади дій, які можуть бути застережними заходами для реагування на загрозу власного інтересу:

- коригування рівня гонорарів та обсягу завдання;
- проведення огляду виконаної роботи прийнятим експертом із огляду.

Професійний бухгалтер не повинен пропонувати або заохочувати інших осіб пропонувати будь-яка спонука, щодо якої, як вважає бухгалтер, розсудлива та поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку, що її пропонують із наміром неналежного впливу на поведінку одержувача або іншої особи.

Професійний бухгалтер не повинен приймати або заохочувати інших осіб приймати будь-яка спонука, щодо якої бухгалтер доходить висновку або вважає, що розсудлива та поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку, що її пропонують із наміром неналежного впливу на поведінку одержувача або іншої третьої особи.

Професійний бухгалтер не повинен брати на відповідальне зберігання грошові кошти чи інші активи клієнта, якщо це не дозволено законом та не відповідає умовам, за яких такі грошові кошти чи інші активи можуть бути прийняті на відповідальне зберігання.

У рамках процедур прийняття клієнта чи завдання, пов'язаних із прийняттям на відповідальне зберігання грошових коштів чи активів клієнта, професійний бухгалтер повинен:

- а) звернутися із запитом про джерело таких активів;
- б) розглянути відповідні законодавчі та регулятивні зобов'язання

Професійний бухгалтер, якому довірено грошові кошти чи інші активи, що належать іншим особам, повинен:

- а) дотримуватися законодавчих та нормативних актів, що стосуються утримування та обліку активів;
- б) зберігати активи окремо від особистих активів або активів фірми;
- в) використовувати активи тільки для цілей, для яких вони призначені, та

г) бути готовим у будь-який час надати результати обліку таких активів та будь-якого отриманого доходу, дивідендів чи прибутків будь-яким особам, які мають право на проведення цього обліку

8.4. Етика для працівників державного аудиторського контролю

8.4.1. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту

Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту затверджений Наказом Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217 та набув чинності 01.01.2012 року.

Цей Кодекс – задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Цей Кодекс стосується працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та поширюється дія постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. [№ 1001](#) «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади».

Дотримання Працівником норм цього Кодексу враховується службою управління персоналу органу при проведенні оцінювання результатів його службової діяльності.

8.4.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту

Для забезпечення довіри, впевненості та поваги до Підрозділу та в цілому до органу, в якому він працює, Працівник при виконанні службових обов'язків повинен дотримуватись принципів професійної діяльності: сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Працівник повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також сприяти авторитету Підрозділу та в цілому органу, в якому він працює.

Поведінка працівників повинна сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та з іншими особами, з якими працівники спілкуються в рамках їх діяльності. Справедливість та збалансованість стосунків працівників зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і інтересам всієї громадськості.

Принцип сумлінності передбачає суворе дотримання Працівником правил поведінки при виконанні ним службових обов'язків та у стосунках зі співробітниками. Поведінка Працівника не повинна викликати жодної підозри або сумніву у представників громадськості.

Працівник зобов'язаний відповідально ставитись до виконання своїх службових обов'язків, дотримуватись вимог [Закону України](#) «Про державну

службу» , [Закону України](#) «Про запобігання корупції», принципів професійної діяльності та правил поведінки, встановлених Кодексом, нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту, інших актів законодавства. Рішення, які приймає працівник при виконанні своїх службових обов'язків, повинні бути точними, чесними та справедливими.

Принцип незалежності та об'єктивності полягає у незалежності працівника від будь-яких зацікавлених груп або обставин, які загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню Працівником службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності.

Працівник зобов'язаний дотримуватись об'єктивності та неупередженості при виконанні службових обов'язків. Аудиторські звіти, висновки та рекомендації, інші офіційні документи, що готуються працівником, повинні складатися на підставі об'єктивної оцінки інформації, спиратися виключно на докази, зібрані з дотриманням вимог законодавства.

Працівник зобов'язаний вживати заходів щодо недопущення виникнення реального, потенційного конфлікту інтересів, наявність якого впливає/може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття ним рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання службових повноважень.

Додержання працівником **принципу конфіденційності** полягає у неухильному дотриманні ним встановлених законодавством України вимог до використання та надання інформації, отриманої під час виконання своїх службових обов'язків.

Працівнику забороняється надавати в будь-якій формі третім особам відомості, отримані під час здійснення досліджень або оцінок, за винятком випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами органу. Працівник зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник не повинен розголошувати і використовувати в інший спосіб інформацію з обмеженим доступом, що стала йому відома у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків, крім випадків, встановлених законом.

Працівник не має права розповсюджувати інформацію, яка стала йому відома під час виконання службових обов'язків, про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або інших державних службовців без дозволу останніх.

Дотримання **принципу професійної компетентності** полягає у застосуванні працівником знань, навичок та досвіду, необхідних для сумлінного, компетентного, вчасного, результативного і відповідального виконання службових обов'язків, рішень та доручень органів і осіб, яким він підпорядкований, підзвітний або підконтрольний, недопущенні зловживань та неефективного використання державної і комунальної власності.

Працівник повинен знати та застосовувати нормативно-правові акти з питань професійної діяльності, а також нормативно-правові акти, що регулюють діяльність органу, в якому він працює, та підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління цього органу.

Для професійного виконання службових обов'язків працівник повинен постійно підвищувати свій рівень знань і навичок шляхом вивчення відповідних нормативно-правових актів, у тому числі в сфері бюджетного законодавства, бухгалтерського обліку та звітності, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, міжнародного досвіду в зазначеній сфері, брати участь у семінарах, навчаннях, проходити навчання на курсах підвищення кваліфікації.

8.4.3. Протидія одержанню неправомірної вигоди та подарунків працівниками підрозділу внутрішнього аудиту

Працівнику забороняється використовувати свої службові повноваження або своє становище та пов'язані з цим можливості з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб, у тому числі використовувати будь-яке державне чи комунальне майно або кошти в приватних інтересах.

Працівнику забороняється безпосередньо або через інших осіб вимагати, просити, одержувати подарунки для себе чи близьких йому осіб від юридичних або фізичних осіб у зв'язку зі здійсненням такими особами діяльності, пов'язаної із виконанням функцій держави або місцевого самоврядування.

Працівник у разі надходження пропозиції щодо неправомірної вигоди або подарунка, незважаючи на приватні інтереси, зобов'язаний невідкладно вжити заходів відповідно до вимог [статті 24](#) Закону України «Про запобігання корупції».

При виконанні службових обов'язків Працівник не має права надавати прямо чи опосередковано неправомірну вигоду та подарунок іншим особам, включаючи своїх керівників, з метою схилити їх до протиправного використання наданих їм службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

8.5. Етика для працівників Державної Податкової Служби України

8.5.1. Сутність, мета та завдання етики працівників Державної податкової служби

Етика працівника державних податкових органів тісно пов'язана з філософією, педагогікою, психологією, правом та культурологією.

Етика податківця є специфічним видом професійної етики, яка аналізує дію, причому закономірну, загальних принципів та норм моралі у межах діяльності податківців.

У діяльності податківця можна виділити три етапи:

– Процес усвідомлення податківцем свого призначення, адаптації, ознайомлення із службовими та функціональними обов'язками та специфікою роботи податкових органів. Це фактично перші службові дії під контролем наставника.

– Процес формування податківця як професіонала. Він характеризується повною самостійністю у службовій діяльності, набуттям окремих навичок, виробленням свого стилю та культури в роботі тощо.

– Досягнення вершин майстерності, сформованості податківця як професіонала. Цей етап настає після багатьох років професійної діяльності або інколи взагалі не настає.

В основу професійної етики працівників ДПС мають покладатися, насамперед, професійні знання, уміння і навички, моральні норми і принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (у тому числі моральної, педагогічної, емоційної) культури та службовий етикет. Професійна етика податківця ґрунтується на таких основних принципах: вірність народу і закону, законність, самодисципліна, об'єктивність, справедливість, ввічливість, терпимість, повага, правдивість, активна життєва позиція.

Основними завданнями етики працівника державної податкової служби України є:

- підвищення довіри і впевненості суспільства в його етичних діях;
- узаконення накладення санкцій за неетичну поведінку;
- зменшення кількості неетичних вчинків шляхом їх осудження та покарання за них;
- виховування чуйності і підвищення підготовленості працівників державної податкової служби до ухвалення більш етичних варіантів рішень;
- подолання невпевненості у виборі між етичною і неетичною поведінкою;
- розвиток здібностей і вміння аналізувати етичний і вартісний результат;
- допомога працівникам державної податкової служби у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу;
- підвищення морального розвитку державних службовців.

Працівник податкового органу повинен:

- поважати себе як особистість і з повагою ставитися до всіх відвідувачів;
- усвідомлювати, що професійна репутація понад усе;
- цінувати співробітництво;
- пам'ятати, що ніщо так не компроментує, як розгубленість;
- бути терпимим до недоліків відвідувача.

Діяльність податківців має державний характер, оскільки вони – посадові особи, представники влади, здійснюють владні повноваження. Вони наділяються цими повноваженнями для захисту інтересів суспільства, держави і її громадян.

Закон визначає державний характер рішень, які вони приймають, тому що від них залежить процес наповнення державного бюджету. Органи ДПС наділені двома основними повноваженнями: збирати державні податкові доходи та здійснювати контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства.

Етика працівника податкових органів сприяє правильному формуванню свідомості, поглядів працівників податкових органів, орієнтуючи їх на обов'язкове дотримання моральних норм, забезпечення справедливості, захисту прав, свобод, честі і гідності людей, охороні власної честі і репутації.

Працівник ДПС повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не тільки за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, але і за рахунок особистих якостей, що забезпечують йому довіру і повагу платника податків. Також важливими для

результативності діяльності податківця є його інтелект, менталітет, здібності, знання механізмів державної податкової служби.

Працівник ДПС повинен дотримуватись меж добрих взаємин з платниками податків. Це потрібно для того, щоб у необхідний момент виявити неупередженість, щоб інтереси справи збирання податків не вступили в протиріччя з особистими інтересами працівника ДПС і платника податків.

Ознайомлення з особливостями професійної етики дозволяє сформувати у працівників податкових органів більш досконале уявлення не тільки про суспільство, не тільки про людину взагалі, але й про самих себе. Пізнання самого себе, встановлення моральних меж свого існування, усвідомлення можливості і безмежності самовдосконалення - життєво необхідні для співробітника податкових органів.

Податкова служба повинна мати свій імідж і авторитет серед платників податків. Це фактор довіри платників податків до держави і до закону, а значить – це інструмент національного добробуту. Однак імідж – це хитке поняття. Варто один раз платнику податків зіткнутися з непрофесіоналізмом чи брутальністю - і репутація самої установи може різко похитнутися. Тому імідж податкової служби залежить від усіх працівників, зайнятих в установі.

Для професійної етики податківця характерний особливо тісний взаємозв'язок правових і моральних норм, що регулюють його професійну діяльність.

Норми моралі професійної групи можуть бути й системою «неписаних законів», але життя переконує у необхідності їхнього викладення у певному письмовому зведенні правил, принципів, етичних вимог.

8.5.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника Державної податкової служби

Працівник зобов'язаний служити Українському народові, демонструючи етичну поведінку, усвідомлюючи, що державна служба передбачає:

- відданість Українському народу, зобов'язання діяти в інтересах держави та відстоювати національні інтереси, утверджуючи базові суспільні цінності;
- свідоме підпорядкування власних інтересів суспільним вимогам та інтересам і державним пріоритетам;
- професійне, сумлінне виконання службових обов'язків згідно з Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами.

Визначальними правовими принципами діяльності працівників ДПС є правомірність, правова впевненість та рівність перед законом, які мають розглядатися на фоні доцільності та дієвості .

Принцип правомірності в діяльності податкової служби означає:

- правильне застосування законів;
- гарантію бездоганності адміністративних процедур та доброчесності працівників;

– чітке обґрунтування рішень за скаргами та апеляціями платників податків.

Принцип правової впевненості означає:

– визначеність прав та обов'язків як платника податків, так і податкової служби;

– надання платникам податків достовірної та повної інформації, передбаченої правовими актами;

– чіткість розподілу обов'язків та персональної відповідальності серед працівників податкової служби;

– належну оперативність розгляду справ (своєчасну підготовку та видачу платникам податків передбачених законодавством довідок, посвідчень, інших документів);

– усвідомлене ставлення до своїх повноважень у відносинах з платниками податків.

Принцип рівності перед законом означає:

– зрозумілість та визначеність у проведенні податкової політики;

– гарантії єдиного підходу до виконання функціональних обов'язків.

Працівники податкової служби мають з належною повагою ставитись до прав, обов'язків та законних інтересів громадян, не повинні проявляти свавілля чи байдужості до їх правомірних дій та вимог, допускати проявів бюрократизму, відомчості та місництва, нестриманості у висловлюваннях.

Усі платники податків – громадяни та підприємства очікують від податкової служби шанобливого ставлення до них і надання якісних послуг.

У свою чергу вони надають податковій службі закриту інформацію: особисті дані про себе та інших. Тому вони мають бути впевненими, що податкова служба зберігає конфіденційність цієї інформації.

Іноді ж трапляються ситуації, коли платники податків діють нечесно, тому податківці намагаються в першій же інстанції запобігати таким ситуаціям шляхом застосування превентивних заходів.

Наприклад, шляхом надання інформації, належної уваги до адміністрування податків, водночас чого платники податків вчасно отримують чіткі рішення за оскарженнями та запитами, а також шляхом роз'яснення законів.

Якщо все це не дає позитивних результатів, податкова служба застосовує жорсткі заходи шляхом проведення коригувань, притягнення до адміністративної відповідальності, частіших та інтенсивніших контролів або, зрештою, притягнення до кримінальної відповідальності.

Норми поведінки

Працівник податкової служби є представником суспільних інтересів і повинен служити народу України. Своїми діями та вчинками він має сприяти зміцненню позитивного іміджу та авторитету державної служби, дорожити своїм ім'ям та статусом. Він також є представником організації, призначеної дотримуватися закону, і своїми діями та вчинками має сприяти добровільному виконанню платниками податків своїх податкових зобов'язань.

«Професійна чесність» означає, що працівники податкової служби у своїй діяльності дотримуються вимог законів і не входять у зговір з платниками податків. Такі поняття, як бездоганність і порядність на сьогодні дещо знецінені, але саме вони адекватні змісту професійної чесності. Професійна чесність податківців не повинна підлягати сумніву.

Працівник повинен усвідомлювати, що державна посада є виявом довіри народу. Проходження державної служби в органах державної податкової служби несумісне з корумпованістю і хабарництвом.

Патріотизм

Працівник повинен шанувати державні символи – Державний Прапор України, Державний Герб України, Державний Гімн України, вільно володіти українською мовою.

Працівник має наслідувати духовні та моральні цінності, сформовані багатовіковою історією Українського народу: мудрість, мужність, порядність.

Справедливість

Працівник повинен постійно вдосконалювати організацію своєї роботи на засадах справедливості. Своїми вчинками, діями, поведінкою зміцнювати віру громадян у законність дій та рішень органів державної податкової служби, сприяти добровільному дотриманню ними вимог податкового законодавства.

Законність

Працівник зобов'язаний дотримуватися Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права.

Працівник не повинен допускати впливу на виконання своїх службових обов'язків особистих (приватних) інтересів, інтересів членів своєї сім'ї або інших осіб, якщо ці інтереси не збігаються із завданнями органів державної податкової служби та/або суперечать їм.

Нейтральність та неупередженість

Працівник не може бути членом політичної партії і незалежно від власних політичних поглядів повинен виконувати свої службові обов'язки в межах законодавства з дотриманням норм Кодексу.

На час перебування на посаді в органах державної податкової служби працівник зобов'язаний призупинити членство в політичній партії.

Працівник, з урахуванням конституційних прав, може брати участь у громадській діяльності лише в позаробочий час, не підриваючи віру громадськості в неупереджене виконання ним своїх службових обов'язків.

Під час виконання службових обов'язків працівник зобов'язаний будувати свої відносини з громадянами на основі довіри, поваги та неупереджено ставитися до різних політичних і релігійних переконань, уникати будь-яких дій, що порушують стандарти етичної поведінки.

Ефективність

Працівник повинен постійно працювати над удосконаленням свого професійного рівня.

Працівник повинен виконувати службові обов'язки, проявляючи ініціативу, творчість і принциповість, ефективно використовувати робочий час. Працівник повинен використовувати ввірені йому службове майно, кошти та будь-які інші активи ефективно, за призначенням та заощадливо.

Прозорість і відкритість

Працівник не повинен приховувати від громадян інформацію, яка згідно з нормативно-правовими актами може або повинна бути розповсюджена належним чином, умисно затримувати її, надавати недостовірну чи неповну інформацію. Працівник повинен обґрунтовувати та роз'яснювати прийняті ним рішення.

Корпоративність

Працівник повинен примножувати кращі традиції свого колективу, бути принциповим і вимогливим до себе, колег і громадян, поважати права, законні інтереси, честь, гідність, репутацію осіб.

Працівник повинен відстоювати професійну честь і гідність як особисту, так і своїх колег, не допускати розголошення недостовірної інформації та упередженої критики на їх адресу.

Працівник зобов'язаний мати охайний діловий зовнішній вигляд.

8.5.3. Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби

Наказом ДПС України від 2 вересня 2019 року № 52 затвердженні Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби, які встановлюють загальні вимоги до етичної поведінки посадових осіб ДПС, Інформаційно-довідкового департаменту ДПС, головних управлінь ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків, якими вони зобов'язані керуватися під час виконання своїх посадових повноважень. Працівники повинні дотримуватися Правил як під час виконання своїх посадових обов'язків, так і в позаробочий час.

Положення цих Правил є загальними та застосовуються до всіх без винятку працівників.

Пунктами 5, 6 та 7 Правил етичної поведінки чітко визначено порядок використання працівниками службового становища, використання ресурсів ДПС, територіальних органів та підвідомчих підприємств, а також використання та обмін інформацією.

Щодо використання працівниками службового становища, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівники повинні використовувати своє службове становище виключно для виконання своїх посадових обов'язків і доручень керівників, наданих на підставі та у межах повноважень, передбачених законодавчими та нормативно-правовими актами (пп. 5.1, п. 5 Правил етичної поведінки);
- Працівникам заборонено у будь-який спосіб використовувати своє службове становище в політичних цілях, у тому числі для залучення інших Працівників та осіб до участі у передвиборній агітації, акціях та

заходах, що організовуються політичними партіями (пп. 5.2, п. 5 Правил етичної поведінки);

- Працівникам забороняється використовувати свої повноваження або своє службове становище в особистих (приватних) інтересах чи в неправомірних особистих інтересах інших осіб, у тому числі використовувати свій статус та інформацію про місце роботи з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб (пп. 5.3, п. 5 Правил етичної поведінки).

Щодо використання працівниками ресурсів ДПС, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівники мають право використовувати ресурси ДПС (рухоме та нерухоме майно, кошти, службову інформацію, технології, інтелектуальну власність тощо) тільки в межах посадових обов'язків та доручень керівників, наданих на підставі та у межах повноважень, передбачених законодавчими та нормативно-правовими актами (пп. 6.1, п. 6 Правил етичної поведінки);
- При виконанні своїх посадових обов'язків Працівники зобов'язані раціонально і дбайливо використовувати державну власність, постійно підвищувати ефективність її використання, уникаючи надмірних і непотрібних витрат, а також не допускати зловживань та використання державного майна або коштів у приватних інтересах (пп. 6.2, п. 6 Правил етичної поведінки);
- Працівники зобов'язані використовувати надані їм ресурси таким чином, щоб не завдавати шкоди навколишньому середовищу чи здоров'ю людей (пп. 6.3, п. 6 Правил етичної поведінки);
- Працівники під час виконання функцій держави зобов'язані діяти виключно в державних інтересах. 6.4. (пп. 5.1, п. 5 Правил етичної поведінки);
- Працівники забезпечують збереження державного майна, а також майна третіх осіб, право розпорядження яким отримано завдяки виконанню посадових обов'язків, невикористання його усупереч інтересам органів ДПС та не за призначенням (пп. 6.5, п. 6 Правил етичної поведінки).

Щодо використання працівниками інформації, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівникам забороняється розголошувати персональні дані фізичних осіб, конфіденційну та іншу інформацію з обмеженим доступом, режим якої встановлено Законами України «Про державну таємницю», «Про інформацію», «Про захист персональних даних» та «Про доступ до публічної інформації», що стала їм відома у зв'язку з виконанням посадових обов'язків (пп. 7.1, п. 7 Правил етичної поведінки);
- Поводження з ІзОД здійснюється Працівником відповідно до вимог чинного законодавства, а у випадку, якщо йому стало відомо про загрозу чи факти неправомірного поширення ІзОД, він повинен негайно повідомити про це безпосереднього керівника (пп. 7.2, п. 7 Правил етичної поведінки).

Щодо обміну інформацією, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівникам забороняється обмежувати доступ до публічної інформації, крім випадків, встановлених Законом України «Про доступ до публічної інформації» (пп. 8.1, п. 8 Правил етичної поведінки);
- Працівники при спілкуванні під час виконання посадових обов'язків повинні дотримуватися таких правил (пп. 8.2, п. 8 Правил етичної поведінки):

надавати інформацію із зазначенням даних, що її підтверджують;
своєчасно надавати відповідно до визначеного порядку іншим Працівникам інформацію, необхідну для виконання ними посадових обов'язків;
викладати інформаційні матеріали та повідомлення чітко, лаконічно та послідовно для однозначного їх сприйняття.

- Працівники зобов'язані додержуватись встановленого чинними нормативно-правовими актами та розпорядчими документами ДПС порядку обміну інформацією та взаємодії з громадянами, представниками підприємств, установ, організацій, представниками іноземних держав та їх підприємств, установ, організацій, міжнародних організацій та установ (пп. 8.3, п. 8 Правил етичної поведінки).

За порушення Правил етичної поведінки передбачено персональну відповідальність у порядку, встановленому законодавством.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 15.07.2025).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 20.01.2025).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листоп.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення 10.05.2025).
3. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) видання 2018 р. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 20.09.2025).
4. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Перелік від 01 січ. 2021 р. «Національні стандарти бухгалтерського обліку». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF00010> (дата звернення 15.09.2025).
5. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (дата звернення 20.08.2025).
- Про затвердження Правил етичної поведінки в органах Державної податкової служби : Наказ ДПС України від 02 вер. 2019 р. № 52. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text> (дата звернення: 20.09.2025).
6. Загальні правила поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затв. Наказом Національного агентства України з питань державної служби 05.08.2016 р. № 158 (у редакції наказу Національного агентства України з питань державної служби від 28.04.2021 р. № 72-21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text> (дата звернення: 15.09.2025).
7. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : підруч. / П. О. Куцик та ін. ; за заг. ред. П. О. Куцик. Львів : В-во Львівськ. торг.-екон. у-ту, 2018. 282 с.
8. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / Лаговська О. А., Легенчук С. Ф., Кузь В. І., Кучер С. В. Житомир: ЖДТУ, 2017. 416 с.
9. Бухгалтерський облік. Загальна теорія : бібліогр. покажчик Інтернет-ресурсів / Східноєвроп. нац. ун-т ім. Лесі Українки, Бібліотека ; уклад. Л. Дейнека ; упоряд. М. Б. Кулинич. Електрон. Текст. Дані. Луцьк, 2019. 112 назв. URL: <http://esnuir.eunu.edu.ua/handle/123456789/16079> (дата звернення: 14.09.2025).
10. Бондар В. П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 2. С. 10–16.
11. Бралатан В. П., Гуцаленко Л. В., Здирко Н. Г. Професійна етика : навч. посіб. Київ : Центр уч. л-ри, 2021. 252 с.
12. Етика професійного бухгалтера: курс на платформі Prometheus. URL: <https://courses.prometheus.org.ua>
13. Зубілевич С. Я. Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів: «перезавантаження». URL: <https://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/images/department/buchuchet/news/zubilevich.pdf> (дата звернення: 20.08.2025).
14. Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студ. усіх форм навч. Луцьк : Вежа-друк. 2017. 362 с.
15. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень : теорія і практика : монографія. Київ : ЦУЛ, 2017. 304 с. URL: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський_облік.pdf (дата звернення: 05.06.2025).
16. Ometsinska I. Role of accounting in social activity of enterprise (Роль обліку в

соціальній діяльності підприємства). Conceptual approach to reforming of the national accounting system : monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi [At al.]. Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. P. 45–54. URL: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv/%D0%A4%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BB%D1%8C%D1%82%D0%B5%D1%82%20%D0%9E%D0%90/%D0%9A%D0%9E%D (дата звернення: 15.08.2025).

17. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961> (дата звернення: 20.05.2025).

18. Ethics for Accountants and Auditors / Louise Kretzschmar, Frans Prinsloo, Korien Sander, Jaques Siebrits, Leon van Vuuren, Paul Vorster, Minka Woermann. Oxford University Press ; 4th edition (March 26, 2020). 262 p.

19. Mehdi Talebian. Professional ethics in accounting and auditing: A necessity or choice. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*. 2013. vol. 2, No. 3. P. 518–526. URL: <https://european-science.com/eojnss/article/view/446> (дата звернення 23.08.2025).

20. Paul Jajairam. Ethics in Accounting. *Journal of Finance and Accountancy*. 2017. November. URL: https://www.researchgate.net/publication/321167489_Ethics_in_Accounting (дата звернення 20.08.2025).

21. CONCEPTUAL APPROACH TO REFORMING OF THE NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM : monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi, Doctor of Economic Sciences, Professor, [Et al.]. Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. 236 p. URL :

<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26750/1/Conceptual%20approach%20to%20reforming%20of%20the%20national%20accounting%20system.pdf> (дата звернення: 15.08.2025).

22. EXECUTIVE PROGRAMME COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING. URL :https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/FULL_BOOK_PP-CMA-2017-JULY_4.pdf (дата звернення: 20.08.2025).

23. Paul D. Kimmel PhD, Jerry J. Weygandt PhD, Donald E. Kieso PhD, Accounting tools for business decision making. URL <https://www.just.edu.jo/~mqais/CIS252/Accounting.pdf> (дата звернення: 20.08.2025).

Навчальне видання

Автор: Кулинич Мирослава Богданівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ
Конспект лекцій

Друкується в авторській редакції

Підп. до друку __. __. 2021. Формат 60х84/16. Папір офс.
Гарн. Таймс New Roman. Друк. арк. 11,33
Тираж 50 прим.