

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**О.А. Лаговська
С.Ф. Легенчук
В.І. Кузь
С.В. Кучер**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ
ПІДПРИЄМСТВОМ**

Навчальний посібник

Житомир – 2017

ББК 65.052я7

УДК 657(075)

Б94

Рекомендовано до друку Вченою радою Житомирського державного технологічного університету (Протокол № 13 від "25" квітня 2017 р.)

Рецензенти:

Т.В. Бочуля,

*доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування
(Харківський державний університет харчування та торгівлі)*

Г.М. Тарасюк,

*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту організацій і адміністрування
(Житомирський державний технологічний університет)*

Н.С. Шалімова,

*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри аудиту та оподаткування
(Кіровоградський національний технічний університет)*

Б94 Бухгалтерський облік в управлінні підприємством:
навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук,
В.І. Кузь, С.В. Кучер. – Житомир: Житомирський державний
технологічний університет, 2017. – 416 с.

ISBN

У навчальному посібнику розглядаються теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку в системі управління підприємством (зокрема, сутність і місце облікової інформації в управлінні підприємством, бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством, інструментарій бухгалтерського обліку та звітності в управлінні підприємством). Особлива увага приділяється формуванню інформаційного забезпечення для вирішення конкретних управлінських проблем. Окремі теми присвячені принципам, методикам і технікам підготовки управлінської бухгалтерської звітності, а також особливостям визначення якості облікової інформації та ефективності системи бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник призначений для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, управлінського персоналу всіх ланок, бухгалтерів і економістів підприємств, які цікавляться проблемами розвитку системи бухгалтерського обліку та формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

ББК 65.052я7

УДК 657(075)

© О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук,
В.І. Кузь, С.В. Кучер, 2017

© ЖДТУ, 2017

ISBN????

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	6
ТЕМА 1. Суть і місце облікової інформації в управлінні підприємством	8
1.1. Процес прийняття управлінських рішень	9
1.2. Сутність та місце обліково-аналітичної інформації в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством.....	18
1.3. Класифікація облікової інформації.....	24
1.4. Користувачі облікової інформації.....	28
1.5. Обмеження облікової інформації для потреб управління	33
<i>Питання для самоконтролю</i>	38
<i>Тести</i>	38
<i>Список рекомендованої літератури</i>	47
ТЕМА 2. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством	48
2.1. Бухгалтерський облік як функція управління	49
2.2. Організаційні комунікації в системі управління	51
2.3. Комунікаційні бар'єри якості облікової інформації	65
<i>Питання для самоконтролю</i>	69
<i>Тести</i>	69
<i>Список рекомендованої літератури</i>	78
ТЕМА 3. Принципи, методики і техніки підготовки управлінської бухгалтерської звітності	79
3.1. Сучасні підходи та принципи до формування управлінської бухгалтерської звітності	80
3.2. Види управлінської бухгалтерської звітності та особливості формування її показників	85
3.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської управлінської звітності	89
3.4. Порядок формування внутрішньофірмового регламенту підготовки управлінської бухгалтерської звітності	92
<i>Питання для самоконтролю</i>	97
<i>Тести</i>	98
<i>Список рекомендованої літератури</i>	107
ТЕМА 4. Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку	108
4.1. Якісні характеристики облікової інформації.....	109
4.2. Методи забезпечення якості сучасних систем обліку	117
4.3. Оцінка якості облікової інформації	127
<i>Питання для самоконтролю</i>	132
<i>Тести</i>	132
<i>Список рекомендованої літератури</i>	142

ТЕМА 5. Облікова політика в ціноутворенні.....	143
5.1. Завдання, функції ціноутворення та обліку витрат підприємства	144
5.2. Управління методами ціноутворення в управлінському обліку	148
5.3. Трансфертне ціноутворення: правова основа, податкові наслідки та контроль	156
5.4. Облікова політика як інструмент управління показниками фінансового стану підприємства	165
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>172</i>
<i>Тести</i>	<i>173</i>
<i>Список рекомендованої літератури</i>	<i>183</i>
ТЕМА 6. Інструментарій бухгалтерського обліку та звітності в управлінні підприємством	184
6.1. Сучасний інструментарій корпоративного обліку за сегментами	185
6.2. Оцінка і її роль в інтерпретації показників звітності для потреб управління	196
6.3. Трансформація і консолідація показників звітності бухгалтерського обліку для формування інформації в процесі управління підприємством	202
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>208</i>
<i>Тести</i>	<i>209</i>
<i>Список рекомендованої літератури</i>	<i>218</i>
ТЕМА 7. Оцінка очікуваних витрат для прогнозування та прийняття управлінських рішень.....	219
7.1. Основні методи і технології бюджетування витрат та прогнозування прибутку підприємства	220
7.2. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на прийняття управлінських рішень	229
7.3. Методи оптимізації абсолютної величини витрат підприємства	237
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>247</i>
<i>Тести</i>	<i>247</i>
<i>Список рекомендованої літератури</i>	<i>256</i>
ТЕМА 8. Бухгалтерський облік в управлінні вартістю підприємства	258
8.1. Особливості вартісно-орієнтованого підходу до управління	259
8.2. Підходи та методи оцінки вартості підприємства	266
8.3. Міжнародні моделі звітності про вартість підприємства ..	274
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>285</i>
<i>Тести</i>	<i>286</i>
<i>Список рекомендованої літератури</i>	<i>295</i>

ТЕМА 9. Збалансована система показників в стратегічному управлінні підприємством.....	297
9.1. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку як метод стратегічного управління.....	298
9.2. Методики розробки збалансованої системи показників на підприємстві.....	307
9.3. Система збалансованих показників як інструмент управління вартістю підприємства.....	308
<i>Питання для самоконтролю</i>	321
<i>Тести</i>	322
<i>Список рекомендованої літератури</i>	331
ТЕМА 10. Бухгалтерський облік в управлінні ризиками ..	332
10.1. Облікова інформація в управлінні економічними ризиками підприємства.....	333
10.2. Управління бухгалтерськими ризиками для забезпечення безперервності діяльності підприємства.....	342
<i>Питання для самоконтролю</i>	350
<i>Тести</i>	351
<i>Список рекомендованої літератури</i>	361
ТЕМА 11. Бухгалтерський облік при прийнятті соціальних та екологічних рішень	362
11.1. Специфіка соціального управління та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком.....	363
11.2. Оцінка вартості і цінності трудових ресурсів для цілей управління.....	366
11.3. Принципи і стандарти корпоративної соціальної звітності.....	370
11.4. Облік соціальної відповідальності.....	376
11.5. Екологічний облік: сутність, проблеми впровадження та перспективи розвитку.....	385
11.6. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття.....	395
<i>Питання для самоконтролю</i>	398
<i>Тести</i>	398
<i>Список рекомендованої літератури</i>	410
ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК.....	411

ПЕРЕДМОВА

В сучасному ринковому середовищі менеджмент підприємства все частіше стикається із неординарними проблемами і завданнями, а їх вирішення потребує здійснення управлінських дій, які не є характерними для чинної практики та не можуть бути вирішені за допомогою використання наявних емпіричних знань. В таких умовах підвищується ризик прийняття неоптимальних управлінських рішень. 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.

Навчальний посібник "Бухгалтерський облік в управлінні підприємством" відповідає програмі однойменної нормативної дисципліни, забезпечує можливість кращого набуття теоретичних та практичних знань студентами магістерського рівня вищої освіти, що навчаються за спеціальністю 071 "Облік і оподаткування" галузі знань 07 "Управління та адміністрування". Окрім текстової інформації посібник містить значну кількість таблиць та рисунків, що дозволяє більш наочно висвітлювати матеріал лекцій. Наведені 5-ти рівневі тестові завдання надають можливість проведення практичної ситуаційної підготовки студентів, що значною мірою відповідає дидактичним методам і прийомам навчання.

ТЕМА 1

СУТНІСТЬ І МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 1.1. Процес прийняття управлінських рішень.*
- 1.2. Сутність та місце обліково-аналітичної інформації в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством.*
- 1.3. Класифікація облікової інформації.*
- 1.4. Користувачі облікової інформації.*
- 1.5. Обмеження облікової інформації для потреб управління.*

1.1. Процес прийняття управлінських рішень

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень¹. Дане визначення характеризує сутність та цільові орієнтири бухгалтерського обліку з точки зору процедурного підходу. 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.

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 кращий². Під управлінським рішенням, також, слід розуміти акт, спрямований на вирішення проблемної ситуації³.

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.

¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-IV / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.02.2016).

² Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: підручник. Київ: Кондор, 2009. 187 с. – С. 8.

³ Саак А.Э., Тюшняков В.Н. Теория управления: учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003. 128 с. – С. 55.

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.

Наприклад: 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.

Наприклад: 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.

Наприклад: 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.

Наприклад: 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 рішенню набути документальної форми.

Наприклад: рішення про випуск нового виду продукції може бути документально забезпечене складеним та затвердженим бізнес-планом, наказом про реорганізацію чи реструктуризацію виробничих дільниць 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.

Наприклад: 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.

Наприклад: 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.

Наприклад: в умовах нестачі грошових коштів для фінансування поточної господарської діяльності прийняття рішення про банківське кредитування матиме короткостроковий характер, на противагу управлінському рішенню 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.

Наприклад: 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 проєктів, 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.

Саак А.Е. зазначає, що в класичному розумінні розробка і прийняття управлінського рішення передбачає такі етапи⁴:

- 1) формулювання завдань та цілей;
- 2) вивчення проблеми;
- 3) вибір і обґрунтування критеріїв ефективності та можливих наслідків реалізації прийнятих управлінських рішень;
- 4) розробка можливих варіантів вирішення управлінських завдань;
- 5) вибір та кінцеве формування управлінського рішення;
- 6) прийняття рішення;
- 7) доведення управлінського рішення до виконавців;
- 8) контроль за виконанням управлінського рішення.

Складові елементи процесу розробки і прийняття рішення відображають практичне застосування функцій управління до окремого об'єкта управління або ж їх сукупності.

Соколов Я.В. та М.А. Пятов наводять загальну схему прийняття рішення, яка містить наступні елементи⁵:

- 1) ціль – підвищення ефективності господарських процесів. Бухгалтерські дані покликані виявити проблеми управління ними, тому не випадково облік передбачає систему рахунків, за якою кожний рахунок є вікном через яке спостерігає адміністрація; баланс виступає загальним цільовим документом, який оцінює ефективність управління;
- 2) засоби – ресурси, які дозволяють вирішити проблему, тобто перейти від наявної ситуації до бажаної;
- 3) ймовірність при наявних засобах вирішити проблему (в даному випадку мова йде про суб'єктивну ймовірність, що вимірює ступінь впевненості управлінця у правильності власного рішення);
- 4) час, необхідний для вирішення проблеми: чим більший даний час, тим більша можливість допущення помилки в управлінському рішенні;
- 5) прийняття рішення, що включає з'ясування ситуації, обробку даних, аналіз управлінських альтернатив, вибір оптимального варіанту і його реалізація;
- 6) контроль виконання – важливий елемент успішного управління;
- 7) оцінка практично реалізованого рішення і виявлення нових можливостей, пов'язаних з виникненням нової господарської ситуації.

Друри К. виділяє сім етапів прийняття управлінського рішення, які поділяються на дві групи (етапи процесу планування: 1-5 етап; етапи процесу управління: 5-7 етап)⁶:

- 1) визначення цілей;
- 2) пошук альтернативних варіантів дій;
- 3) збір даних, пов'язаних з альтернативними діями;
- 4) вибір із множини альтернативних дій;

⁴ Саак А.Э., Тюшняков В.Н. Теория управления. С. 55.

⁵ Соколов Я.В., Пятов М.А. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособие. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 232 с. – С. 216-217.

⁶ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 655 с. – С. 15.

- 5) реалізація прийнятих рішень;
- 6) порівняння фактичних і запланованих результатів;
- 7) коригування виявлених відхилень від плану.

Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень⁷ наведена на рис. 1.1.

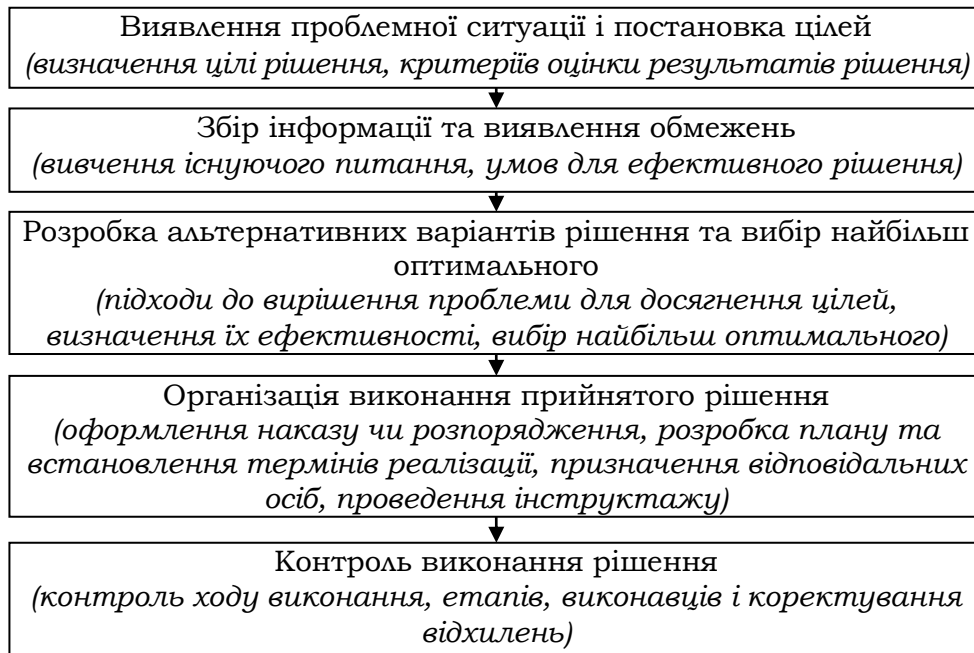


Рис. 1.1. Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень

Перш ніж прийняти правильне рішення, слід визначити цілі чи окреслити коло завдань, що дозволить тим особам, які приймають рішення оцінити переваги одного варіанту дій над іншими. А отже, початковим етапом процесу прийняття управлінських рішень повинно бути визначення цілей та завдань фінансово-господарської діяльності підприємства.

Наведені підходи до визначення послідовності дій управлінського персоналу в процесі прийняття управлінських рішень можна об'єднати в наступні етапи (рис. 1.2).

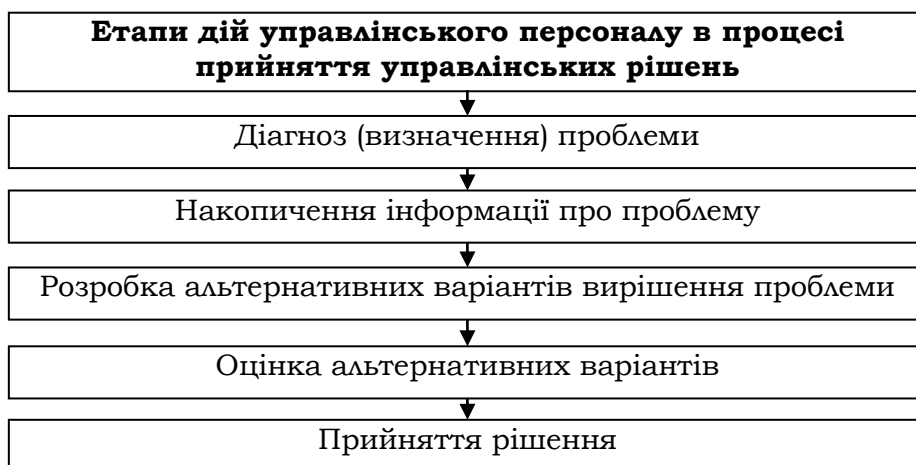


Рис. 1.2. Етапи дій управлінського персоналу в процесі прийняття управлінських рішень

⁷ Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: підручник. Київ: Кондор, 2009. 187 с. – С. 23.

Розглянемо докладніше зміст кожного з етапів.

1 етап – діагноз (визначення) проблеми включає такі складові:

– виявлення та опис проблемної ситуації (означає виділення проблемних моментів функціонування підприємства або його структурного підрозділу, що впливають на досягнення конкретної мети, рівня планових показників тощо).

Наприклад: відсутність грошових коштів у розмірі, що покриють дійсні витрати.

– встановлення мети вирішення проблемної ситуації (визначення бажаного кінцевого результату у вирішенні проблемної ситуації);

Наприклад: оптимізація дійсних витрат або пошук додаткових джерел надходження грошових коштів, або диверсифікація існуючих.

– ідентифікацію критеріїв прийняття рішення (визначення ознак, на основі яких буде проводитись оцінка альтернативних варіантів вирішення проблемної ситуації, а також упорядкування цих ознак за ступенем важливості).

2 етап – накопичення інформації про проблему означає збір та обробку інформації різного характеру щодо проблеми, що розглядається.

Якість вирішення проблеми залежить від якості інформації про неї. Якість інформаційних матеріалів, у свою чергу, оцінюється за допомогою таких критеріїв:

1) об'єктивність – це інтегральний критерій, який поєднує у собі субкритерії:

– повноту інформації (визначається наявністю відомостей, включаючи суперечливі, які необхідні та достатні для прийняття рішення);

– точність інформації (ступінь відповідності інформації оригіналу);

– несуперечливість інформації (окремі частини однієї і тієї самої інформації не мають суперечити одна одній);

– переконливість інформації (доведеність інформації, яку вважатимуть достовірною);

2) лаконічність – це стислість та чіткість викладення інформації (досягається за рахунок високої згорнутості інформації без втрати її необхідної повноти);

3) актуальність – це відповідність інформації об'єктивним інформаційним потребам;

4) своєчасність – це здатність задовольняти інформаційну потребу у прийнятний для виконання термін;

5) комунікативність – це властивість інформації бути зрозумілою для того, кому вона адресована.

3 етап – розробка альтернативних варіантів вирішення проблеми означає розробку, опис та складання переліку всіх можливих варіантів дій, що забезпечують вирішення проблемної ситуації.

Складність управління полягає в опрацюванні всієї сукупності альтернатив, яка містить усі допустимі варіанти дій для досягнення встановленої мети. З іншого боку, збільшення кількості альтернатив ускладнює, збільшує вартість і розтягує у часі процес прийняття рішень.

Тому обґрунтоване зменшення кількості альтернатив є фактором підвищення ефективності процесу прийняття управлінських рішень.

Існують наступні вимоги до розробки альтернатив з метою обмеження їх кількості:

1) взаємовиключність альтернатив (однозначний вибір можливий лише за умови, коли альтернативи виключають одна одну);

2) забезпечення однакових умов опису альтернатив (щоб забезпечити можливість порівняння альтернатив, їх необхідно описувати в одних і тих самих умовах: часових, ресурсних, зовнішніх обмежень тощо). Всі альтернативи повинні мати однакові "стартові" умови.

4 етап – оцінка альтернативних варіантів. Зміст цього етапу полягає у перевірці кожної ідентифікованої альтернативи за такими критеріями:

1) реалістичність – можливість її здійснення загалом з урахуванням зовнішніх обставин, не залежних від самого підприємства. Зовнішні чинники часто обмежують кількість прийнятних альтернатив. До таких, зокрема, належать: юридичні та інші правові обмеження; можливості існуючих технологій; моральні та етичні норми тощо.

2) відповідність ресурсам, які має у своєму розпорядженні підприємство;

3) прийнятність наслідків реалізації альтернативи. В процесі оцінки альтернатив необхідно враховувати:

– не тільки основні (пов'язані з досягненням мети), але і побічні результати їх реалізації;

– не тільки безпосередній період реалізації альтернативи, але і майбутні періоди.

До основних правил забезпечення порівнянності альтернативних варіантів управлінського рішення належать:

1) кількість альтернативних варіантів має бути не менше трьох;

2) за базовий варіант слід обрати найбільш новий за часом варіант рішення. Інші альтернативні варіанти слід довести до базового рівня, наприклад, за допомогою коригуючих коефіцієнтів;

3) формування альтернативних варіантів має здійснюватися на основі умов забезпечення високої якості та ефективності управлінського рішення.

5 етап – прийняття управлінського рішення. На цьому етапі здійснюється порівняння альтернатив за очікуваними ефектами їх реалізації та вибір кращої альтернативи на основі критеріїв, ідентифікованих на етапі діагнозу проблеми.

Основні вимоги до реалізації прийнятого управлінського рішення:

1) практичне застосування;

2) економічність (ефект, отриманий при реалізації, за допомогою прийнятого рішення);

3) точність, що забезпечує відповідність отриманого результату очікуваному;

4) надійність (не допускати значних помилок і не створювати ситуацій з підвищеним ризиком).

Таким чином, зважаючи на різноманітність управлінських рішень за своїм змістом, дії управлінського персоналу на окремих етапах процесу прийняття управлінських рішень є різними. В окремих випадках можливе упущення управлінських дій на певних етапах, для прикладу, якщо необхідно прийняти традиційне чи формалізоване управлінське рішення. Проте, в будь-якому випадку управлінський персонал при прийнятті управлінських рішень опрацьовує певний масив інформації, що вимагає при прийнятті управлінських рішень формувати інформаційне забезпечення даного процесу, в т.ч. і обліковими працівниками.

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

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 види⁸:

- 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. 1.3).

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.

⁸ Закон України "Про інформацію" від 02.10.1992 р. № 2657-XII / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 15.03.2016)



Рис. 1.3. Класифікація інформації, що використовується в управлінні

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

Зупинимося на обліковому забезпеченні процесу прийняття 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. 1.4.



Рис. 1.4. Облікова інформація в управлінні суб'єктом господарювання

На етапі облікового процесу економічна інформація, яка не оброблена 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 інформації⁹.

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

⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ від 07.02.2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533 (дата звернення: 15.04.2016).

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 напряму 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

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.

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 відкрити 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.

1.4. Користувачі облікової інформації

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.

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.

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 напрями 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 проєктів
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 проєктів
Громадські організації	

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.

Дана ситуація загострюється наявністю як конфліктів в діяльності органів управління, так і корпоративних конфліктів в цілому.

Окреслимо корпоративні конфлікти як основу асиметричності облікової інформації (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Типологія корпоративних конфліктів як основа облікової асиметрії інформації

Суб'єкти конфлікту (конфронтаційне групування)	Сторони конфлікту
1	2
Дрібні акціонери підприємства	Крупні акціонери підприємства
	Мінімізація виплати дивідендів держателям простих акцій, здійснення додаткової емісії акцій як крок до розширення діяльності, обмеження інформаційної відкритості підприємства
Акціонери підприємства	Максимізація розміру виплат дивідендів, противники додаткової емісії акцій, підвищення інформаційної відкритості підприємства
	Топ-менеджмент
	Зацікавлені в підвищенні автономності, розміру виплат за результатами діяльності (максимально використовуючи наявний та стратегічний ресурс підприємства), мінімізації підзвітності та підконтрольності за результатами своєї діяльності, керуванні інформаційними потоками в розрізі об'єктів управління, зокрема фінансових потоків, прийняття управлінських рішень в рамках своїх інтересів
	Підвищення підзвітності менеджерів, контролю над інформаційними потоками, контролю за джерелами зовнішніх фінансових ресурсів, нарощення економічної доданої вартості та вартості підприємства в цілому, контроль за ключовими показниками діяльності

1	2
Топ-менеджмент	Менеджери нижчих рівнів та інші працівники підприємства
	Маніпулювання показниками, на основі яких здійснюється оцінювання їх роботи, обмеження доступу до інформаційного ресурсу як захист своїх інтересів, прийняття рішень в інтересах структурного підрозділу, що виходять за межі інтересів підприємства в цілому
Органи державної влади	Підвищення підзвітності працівників нижчої ланки, мінімізація асиметричності інформації, що надходить з даного рівня управління, мінімізація соціального пакету
	Акціонери підприємства
Адміністрація підприємства	Закріплення інтересів на ринку капіталу, мінімізація впливу на діяльність
	Вплив на діяльність бізнес-одиниці як учасника ринку капіталу відстоюючи власні пріоритетні інтереси, підконтрольність діяльності
Адміністрація підприємства	Населення країни, регіону, міста функціонування підприємства
	Реалізація соціальних програм та дотримання соціальних та екологічних прав та норм, наповнення місцевого та державного бюджетів
	Мінімізація сплати податків, викривлення інформації про екологічні наслідки діяльності підприємства

Виходячи з цього необхідно шукати шляхи подолання спрямовані на скорочення діапазону (масштабу) інформаційної асиметрії у внутрішніх бізнес-процесах, мінімізувати негативні явища, зумовлені її наявністю, виходячи з того, що система бухгалтерського обліку є основним інформаційним ресурсом підприємства.

1.5. Обмеження використання облікової інформації для потреб управління

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. 1.5) 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 прибутку

№ з/п	Парадокси прибутку	Вплив на оцінку ефективності господарювання
1	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відсутній Причина: Продукція з низьким рівнем рентабельності	На основі даної ситуації оцінка рівня ефективності господарювання, аналізуючи доходи підприємства, є недоцільною
2	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відображено в обліку Причина: відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату	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
3	Відсутність грошових коштів за наявності позитивного фінансового результату 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	Монетарна непідкріпленість прибутку нівелює можливість реалізації управлінських дій, пов'язаних із витрачанням грошових коштів (інноваційна, інвестиційна та інші напрями діяльності)
4	Підприємство визнається банкрутом за умови його прибутковості Причина: за рахунок прибутку синхронізованого з грошовими потоками було здійснено капіталізацію останніх	Підприємство припиняє свою діяльність, хоча за фінансовою звітністю його діяльність є прибутковою, що свідчить про недоцільність прийняття рішень заінтересованими особами виключно на основі прибутку
5	Наявність грошових коштів за умови збитку, відображеного в системі бухгалтерського обліку Причина: політика демпінгу, визнання витрат з одночасним визнанням кредиторської заборгованості	Неефективна система управління
6	Один і той же факт господарського життя можна трактувати і як прибуток, і як збиток для бізнес-одиниці Причини: виплата дивідендів, а не реінвестування суми прибутку	Приріст вартості може не досягатися, що свідчить про спад ефективності підприємства
7	В обліку відображено прибуток за умови фактичного збитку Причини: застосування облікових процедур з мінімізації витрат, що не є дійсними	Свідчить про маніпулятивні дії облікового персоналу щодо представлення інформації на тому рівні, що очікує суб'єкт запиту

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.

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.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення поняттю “управлінське рішення”.
2. За якими ознаками класифікуються управлінські рішення?
3. Охарактеризуйте етапи процесу прийняття управлінських рішень.
4. За допомогою яких критеріїв оцінюється інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень?
5. Дайте характеристику складовим інформаційного забезпечення процесу управління.
6. Що таке облікова інформація?
7. Дайте характеристику облікової інформації на етапах облікового процесу.
8. За якими ознаками класифікується облікова інформація?
9. Хто є користувачами облікової інформації та в чому полягають корпоративні конфлікти?
10. Яка природа виникнення обмежень у використанні облікової інформації при прийнятті управлінських рішень?

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Діагноз проблеми є одним із етапів управлінських рішень: 1) так; 2) ні	2. Однією з якісних характеристик інформації про проблему є лаконічність: 1) так; 2) ні
3. Якість вирішення проблеми залежить від якості інформації про неї: 1) так; 2) ні	4. Чи є комунікативність якісною характеристикою інформації: 1) так; 2) ні
5. Якість вирішення проблеми не залежить від якості інформації про неї: 1) так; 2) ні	6. При прийнятті рішень щодо можливості економії витрат, витрати поділяються на релевантні і нерелевантні: 1) так; 2) ні
7. Прийняття управлінського рішення здійснюється лише після оцінки всіх можливих альтернатив: 1) так; 2) ні	8. З метою вирішення проблеми необхідно розробити не менше 5 варіантів альтернативних рішень: 1) так; 2) ні
9. Під час вибору альтернатив підприємство має врахувати наслідки реалізації даної альтернативи: 1) так; 2) ні	10. Якщо одна альтернатива виключає іншу, то не має сенсу її розглядати: 1) так; 2) ні
11. Облікова інформація не впливає на рішення управлінського персоналу: 1) так; 2) ні	12. Управлінське рішення – це результат творчого цілеспрямованого аналізу проблемної ситуації, вибору шляхів, методів і засобів її вирішення: 1) так; 2) ні

13. Тактичні управлінські рішення забезпечують виконання поточних завдань господарської діяльності: 1) так; 2) ні	14. Для внутрішніх користувачів найбільшою релевантною є інформація із фінансової звітності: 1) так; 2) ні
15. За способом фіксації управлінські рішення поділяються на прямі та непрямі: 1) так; 2) ні	16. Короткострокові управлінські рішення здійснюють вплив на довгострокові: 1) так; 2) ні
17. При ідентифікації фактів господарського життя формується масив інформації, не відображеної в бухгалтерському обліку: 1) так; 2) ні	18. Індивідуальні управлінські рішення приймаються управлінцем, якщо такі дії визначені його обов'язками: 1) так; 2) ні
19. Облікову інформацію при прийнятті управлінських рішень варто піддавати сумнівам: 1) так; 2) ні	20. Система бухгалтерського обліку є інструментом регулювання якості облікової інформації: 1) так; 2) ні
II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом	
1. До якісних характеристик інформації про проблему належать: 1) актуальність; 2) лаконічність; 3) своєчасність, актуальність та лаконічність; 4) не має правильної відповіді	2. Для оцінки альтернативних рішень включають наступні критерії: 1) реалістичність; 2) відповідність ресурсам підприємства; 3) правильні відповіді 1 та 2; 4) не має правильної відповіді
3. За базу варіативності при прийнятті управлінських рішень слід обирати: 1) альтернативний варіант; 2) найбільш новий варіант; 3) випробуваний варіант; 4) не має правильної відповіді	4. Організація облікового комунікаційного процесу сприяє: 1) підвищенню ефективності роботи управлінського персоналу; 2) підвищенню інвестиційної привабливості підприємства; 3) концентрації управлінських функцій в центрах формування відповідальності; 4) усі відповіді правильні
5. Процес обміну інформацією між суб'єктами – це: 1) зв'язок; 2) комунікація; 3) передача інформації; 4) збір інформації	6. Одне з правил порівняння альтернатив передбачає наявність для вибору: 1) не менше 2-х альтернатив; 2) не менше 3-х альтернатив; 3) не менше 4-х альтернатив; 4) не менше 5-ти альтернатив
7. Сутність прийняття рішення полягає: 1) у зміні керівництва підприємства; 2) в удосконаленні системи управління; 3) у вирішенні поставлених проблем; 4) усі відповіді правильні	8. До основних етапів прийняття управлінських рішень не відноситься: 1) діагноз проблеми; 2) створення проблеми; 3) оцінка альтернативних варіантів; 4) прийняття рішення

<p>9. Яка з наведених характеристик не є якісною характеристикою інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) об'єктивність; 2) лаконічність; 3) актуальність; 4) не має правильної відповіді 	<p>10. До релевантної інформації відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) інформацію, що має відхилення; 2) інформацію, що впливає на прийняття рішення; 3) інформацію, отриману від сторонніх осіб; 4) не має правильної відповіді
<p>11. Об'єктивність інформації не включає в себе:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) стислість; 2) точність; 3) повноту; 4) переконливість 	<p>12. До етапів прийняття управлінських рішень належать:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) діагноз проблеми, оцінка альтернатив, прийняття управлінських рішень; 2) оцінка альтернатив, накопичення інформації про проблему, прийняття управлінського рішення; 3) діагноз (вивчення) проблеми, накопичення інформації про проблему, розробка альтернатив вирішення проблеми, оцінка альтернатив, прийняття управлінських рішень; 4) не має правильної відповіді
<p>13. До правил порівнянності альтернатив відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) не менше 3-х альтернатив; 2) за базовий варіант слід обрати найбільш новий за часом варіант вирішення; 3) забезпечення високої якості та ефективності управлінського рішення; 4) усі відповіді правильні 	<p>14. Вимоги до реалізації прийнятого рішення наступні:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) практичне застосування; 2) точність; 3) економічність; 4) усі відповіді правильні
<p>15. Особливості створення облікової інформації на конкретному підприємстві знаходять своє відображення у:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) статуті підприємства; 2) наказі про облікову політику; 3) бухгалтерській звітності; 4) не має правильної відповіді 	<p>16. Діагноз (вивчення) проблеми полягає у:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виявленні та описі проблемної ситуації; 2) встановленні мети вирішення проблемної ситуації; 3) ідентифікації критеріїв прийняття рішень; 4) усі відповіді правильні
<p>17. Комуникативність інформації характеризується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) стислістю і чіткістю; 2) відповідністю інформації реальному часу; 3) зрозумілістю інформації; 4) повнотою та точністю інформації 	<p>18. До етапу розробки альтернативних варіантів вирішення проблеми належить:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) взаємовиключність альтернатив; 2) ідентифікація критеріїв прийняття рішень; 3) прийняття наслідків реалізації альтернатив; 4) встановлення мети вирішення проблемної ситуації

<p>19. Актуальність інформації передбачає, що вона є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) стислою та чіткою; 2) відповідною реальному часу; 3) повною та чіткою; 4) зрозумілою 	<p>20. До засобів внутрішнього регулювання якості облікової інформації можна віднести:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) систему бухгалтерського обліку; 2) систему внутрішнього контролю; 3) систему внутрішнього аудиту; 4) усі відповіді правильні
<p>III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)</p>	
<p>1. _____ – витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів.</p>	
<p>2. _____ – вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.</p>	
<p>3. Процес обміну інформацією між двома або більше особами з метою передавання та одержання інформації називається _____.</p>	
<p>4. _____ – це ступінь відповідності видачі пошукових результатів очікуванням користувача, який звернувся з даним пошуковим запитом.</p>	
<p>5. Інформація, що може вплинути на прийняття рішення – _____.</p>	
<p>6. _____ – це інформація, що відповідає даному часу.</p>	
<p>7. Повнота, точність, несуперечливість та переконливість – це складові такої якісної характеристики інформації, як _____.</p>	
<p>8. Організація облікового комунікаційного процесу сприяє підвищенню ефективності роботи _____ персоналу.</p>	
<p>9. При виборі альтернативи за базовий варіант потрібно обрати найбільш _____ за часом альтернативу.</p>	
<p>10. Процес обміну обліковою інформацією між елементами управління ієрархічного рівня, який базується на різноманітності зв'язків між даними елементами – це _____.</p>	
<p>IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність</p>	
<p><i>1. Витрати та їх характеристика:</i></p>	
<p>Види витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Релевантні витрати. 2. Нерелевантні витрати. 3. Дійсні витрати. 4. Можливі витрати 	<p>Характеристика виду витрат:</p> <p>А. Витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.</p> <p>Б. Витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення.</p> <p>В. Витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.</p> <p>Г. Вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення</p>
<p><i>2. Якісні характеристики інформації та їх характеристика:</i></p>	
<p>Якісні характеристики інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Лаконічність інформації. 2. Об'єктивність інформації. 3. Актуальність інформації. 4. Комунікативність інформації 	<p>Сутність якісних характеристик:</p> <p>А. Стислість та чіткість інформації.</p> <p>Б. Зрозумілість інформації.</p> <p>В. Повна, точна, несуперечлива та переконлива інформація.</p> <p>Г. Інформація, що відповідає проблемі в реальному часі</p>

<i>3. Види функцій бухгалтерського обліку в управлінні підприємством та їх характеристика:</i>	
<p>Функції бухгалтерського обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Контрольна функція. 2. Комунікаційна функція. 3. Прогнозна функція. 4. Інформаційна функція 	<p>Характеристика функцій бухгалтерського обліку:</p> <p>А. Формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між ріннями управління і різними структурними підрозділами одного рівня.</p> <p>Б. Оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому у досягненні мети.</p> <p>В. Перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу і оцінки фактичних результатів діяльності.</p> <p>Г. Забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень</p>
<i>4. Основні функції управлінського рішення та їх характеристика:</i>	
<p>Функції управлінського рішення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Спрямовуюча функція. 2. Забезпечуюча функція. 3. Координуюча функція. 4. Стимулююча функція 	<p>Характеристика функцій управлінського рішення:</p> <p>А. Обґрунтування і виконання рішень сприяє об'єднанню зусиль підрозділів і окремих працівників.</p> <p>Б. Від оцінки рішень та процесу їх ухвалення, форм впровадження й виконання залежать продуктивність праці, використання усіх видів ресурсів, мотивація персоналу, імідж та конкурентоспроможність підприємства.</p> <p>В. Управлінські рішення задають імпульс для покращення виконання роботи.</p> <p>Г. За допомогою управлінських рішень здійснюється оперативний вплив керуючої системи на керовану підсистему для досягнення стратегічних та тактичних цілей підприємства</p>
<i>5. Основні поняття та їх характеристика:</i>	
<p>Поняття:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Облікова інформація. 2. Проблемна ситуація. 3. Альтернатива. 4. Прийняття рішення 	<p>Характеристика основних понять:</p> <p>А. Процес вибору між альтернативними та конкуруючими можливостями.</p> <p>Б. Наявність вибору між двома чи кількома можливостями, що виключають одна одну.</p>

	<p>В. Відомості, що характеризують діяльність фірми за конкретний минулий або звітний період та генеруються системою бухгалтерського обліку.</p> <p>Г. Ситуація, що викликає собою пошук даних або відповідей для її подальшого вирішення</p>
<i>6. Етапи прийняття управлінських рішень та їх характеристика:</i>	
<p>Етапи прийняття управлінських рішень:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Діагноз (визначення) проблеми. 2. Накопичення інформації про проблему. 3. Оцінка альтернативних варіантів. 4. Прийняття рішень 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Встановлення мети вирішення проблемної ситуації.</p> <p>Б. Критерії вибору альтернативи: реалістичність, відповідність ресурсам.</p> <p>В. Якісні характеристики інформації: об'єктивність, актуальність, своєчасність, комунікативність.</p> <p>Г. Вимоги до реалізації прийнятого рішення: надійність, точність, практичне застосування, економічність</p>
<i>7. Якісні характеристики інформації та їх характеристика:</i>	
<p>Якісні характеристики інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Лаконічність інформації. 2. Актуальність інформації. 3. Своєчасність інформації. 4. Комунікативність інформації 	<p>Сутність якісних характеристик:</p> <p>А. Інформація повинна бути стисла та чітко викладена.</p> <p>Б. Інформація повинна бути зрозумілою.</p> <p>В. Інформація повинна відповідати реальному часу.</p> <p>Г. Швидка реакція на той запис, який формує управлінський персонал</p>
<i>8. Етапи прийняття управлінських рішень та їх характеристика:</i>	
<p>Етапи прийняття управлінських рішень:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Діагноз (визначення) проблеми. 2. Збір інформації про проблему. 3. Розробка альтернатив у вирішенні проблеми. 4. Оцінка альтернативних варіантів 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Пошук різних шляхів вирішення тієї чи іншої ситуації, з якою виникли складнощі.</p> <p>Б. Виявлення та опис проблеми, встановлення мети вирішення проблеми та ідентифікація критеріїв прийняття рішень.</p> <p>В. Використовуючи критерії вибору альтернатив та правила їх порівняльності, оцінюємо кожен варіант.</p> <p>Г. Збір даних про ситуацію, яка потребує вирішення</p>

9. Основні поняття облікового комунікаційного процесу та їх характеристика:	
<p>Основні поняття:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Комунікація. 2. Облікова комунікація. 3. Управлінське рішення. 4. Комунікаційні бар'єри 	<p>Характеристика основних понять:</p> <p>А. Процес обміну обліковою інформацією між елементами системи управління ієрархічного рівня, базуючись на різноманітності зв'язків між даними елементами.</p> <p>Б. Процес обміну інформацією між суб'єктами.</p> <p>В. Результат альтернативної формалізації економічних, технологічних, соціально-психологічних, адміністративних методів менеджменту, на основі якого керуюча система організації безпосередньо впливає на керовану.</p> <p>Г. Явища деформації комунікаційного процесу, викликані різними причинами, що можуть приводити до неадекватних дій одержувача</p>
10. Парадокси облікової інформації та їх характеристика:	
<p>Парадокси облікової інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Прибуток є, а грошових коштів немає. 2. Грошові кошти є, а прибутку немає. 3. Вартість майна змінилася, а прибутку немає. 4. Обліковий залишок не дорівнює фактичному 	<p>Ситуації, за яких виникають парадокси облікової інформації:</p> <p>А. Безкоштовно отримано товарно-матеріальні цінності.</p> <p>Б. Реалізовано готову продукцію покупцям, а заборгованість погашається в наступному звітному періоді.</p> <p>В. Реалізовано продукцію за ціною, нижчою за собівартість.</p> <p>Г. Товарно-матеріальні цінності піддані процесам природного убутку в міжінвентаризаційний період</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. При вирішенні управлінського завдання щодо забезпечення поточної господарської діяльності підприємства фінансовими ресурсами, альтернативними варіантами вирішення управлінської проблеми можуть бути:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) додаткова емісія цінних паперів підприємства; 2) банківське кредитування; 3) пролонгація термінів погашення заборгованості перед постачальниками; 4) усі відповіді правильні 	<p>2. Прийняття управлінського рішення про випуск суб'єктом господарювання нових видів продукції потребує накопичення інформації про управлінську проблему наступного змісту:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) щодо забезпечення підприємства додатковими фінансовими, матеріальними та трудовими ресурсами; 2) про прогностичні показники рентабельності; 3) щодо рівня конкурентоспроможного попиту за сегментами ринку; 4) усі відповіді правильні

<p>3. Для вирішення управлінського завдання, пов'язаного із необхідністю зростання прибутковості фінансово-господарської діяльності підприємства в короткостроковому періоді, до уваги взято чотири альтернативи вирішення управлінської проблеми. Яка з альтернатив є прийнятною, зважаючи на сталість конкурентоспроможного попиту:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) збільшення обсягів виробництва та реалізації продукції; 2) зменшення витрат виробництва та обсягів діяльності; 3) підвищення цін реалізації; 4) модернізація виробничих потужностей, що забезпечить зменшення матеріальних витрат та витрат на оплату праці 	<p>4. Зношеність виробничих основних засобів підприємства становить 79,0 %, рентабельність господарської діяльності – 12,0%, рентабельність продукції – 23,0 %. Досліджуване підприємство за останні роки не здійснювало жодних фінансових та капітальних інвестицій, що забезпечило б акумулювання надлишкової суми грошових коштів на банківських рахунках. Визначте найприйнятнішу альтернативу щодо вирішення управлінського завдання, пов'язаного з оновленням матеріально-технічної бази:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оновлення матеріально-технічної бази за рахунок власних фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності готової продукції; 2) модернізація існуючого виробничого обладнання незважаючи на наявність новітніх продуктивніших зразків; 3) оновлення матеріально-технічної бази за рахунок позикових фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності готової продукції; 4) не вжиття будь-яких дій щодо оновлення виробничого обладнання, зважаючи на незначну його зношеність
<p>5. Прийняття управлінського рішення про виплату премій працівникам підприємства потребує накопичення об'єктивної інформації про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) результати роботи кожного з працівників; 2) положення колективного договору; 3) наявність грошових коштів на банківських рахунках та в касі; 4) усі відповіді правильні 	<p>6. Прийняття управлінського рішення про вибір суб'єкта господарювання постачальника товарно-матеріальних цінностей в першу чергу потребує опрацювання даних про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) планові потреби у товарно-матеріальних цінностях; 2) наявність місць зберігання товарно-матеріальних цінностей; 3) умови поставки товарно-матеріальних цінностей; 4) масштаби господарської діяльності суб'єкта господарювання
<p>7. На підприємстві виникла проблема зменшення обсягів реалізації, зумовлена підвищенням рівня конкуренції на зайнятому підприємством сегменту ринку. З метою збереження досягнутих</p>	<p>8. Управлінському персоналу слід вирішити управлінське завдання щодо вибору банківської установи як суб'єкта кредитування. При виборі альтернативи з множини можливих слід врахувати те, що в перспективі</p>

<p>обсягів виробництва та реалізації продукції, а також унеможливлення стрімкого зниження прибутковості господарської діяльності управлінському персоналу слід вибрати одну із альтернатив, яка є найприйнятнішою, зважаючи на встановлені критерії:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зменшення обсягів виробництва та реалізації продукції; 2) виробництво продукції без зменшення обсягів з відстроченням процесу реалізації; 3) надання покупцям знижки; 4) впровадження ресурсозберігаючих технологій, що забезпечить підвищення якості продукції 	<p>планується перехід на розрахунково-касове обслуговування та зарплатну програму до банку кредитора. Найприйнятнішою альтернативою є вибір:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) банківської установи з найменшими кредитними відсотками; 2) банківської установи з найменшими кредитними відсотками та відсотками за розрахунково-касове обслуговування; 3) банківської установи з найменшими кредитними та відсотками за розрахунково-касове обслуговування з розгалуженою сіткою відділень; 4) банківської установи з найменшими кредитними та відсотками за розрахунково-касове обслуговування з розгалуженою сіткою відділень та банкоматів
<p>9. Підприємство вирішує проблему збільшення обсягів виробництва, що вимагає розширення складського господарства. Управлінському персоналу слід вирішити дане управлінське завдання зважаючи на наступні обмеження: 1) на території підприємства відсутні вільні площі для зведення складських приміщень; 2) технологія виробництва продукції не дозволяє ритмічне транспортування сировини до виробничих ділянок із-за території підприємства. Найприйнятнішою альтернативою є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) введення в дію якісно новіших виробничих потужностей; 2) будівництво виробничих потужностей на новому місці; 3) виробництво продукції в додаткову зміну із паралельним покращенням логістики сировини та готової продукції; 4) усі відповіді правильні 	<p>10. З метою підвищення продуктивності праці та збереження іміджу соціально-відповідального суб'єкта бізнесу управлінським персоналом було прийнято рішення про впровадження новітніх технологій у виробничу програму, що забезпечить зростання автоматизації процесу виробництва та дотримання високих екологічних норм. За даних умов потенційно можливим є надлишок трудових ресурсів. З метою збереження штату працівників підприємства прийнятним є рішення про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) перекваліфікацію працівників підприємства; 2) розширення обсягів виробництва та реалізації продукції; 3) диверсифікацію виробничої програми з відповідною перекваліфікацією працівників; 4) скорочення трудового навантаження на одного працівника

Список рекомендованої літератури:

1. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 р. № 2657-XII / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 11.11.2016).
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 11.11.2016).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ від 07.02.2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533 (дата звернення: 14.11.2016).
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Вид. 3-є, доп. і перероб. Житомир: ПП “Рута”, 2003. 444 с.
5. Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: підручник. Київ: Кондор, 2009. 187 с.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 655 с.
7. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Мелітополь: ТОВ “Видавничий будинок ММД”, 2008. 230 с.
8. Саак А.Э., Тюшняков В.Н. Теория управления: учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003. 128 с.
9. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособие. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 232 с.
10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
11. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ./ ред. Я.В. Соколов. Москва: Финансы и статистика, 2001. 416 с.

ТЕМА 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 2.1. Бухгалтерський облік як функція управління.*
- 2.2. Організаційні комунікації в системі управління.*
- 2.3. Комунікаційні бар'єри якості облікової 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 джерелах їх утворення, ідентифікуються в систему бухгалтерського обліку як господарські операції, в якій вони реєструються, систематизуються, групуються та узагальнюються. Таким чином, формується масив обліково-економічної інформації, яка використовується керованою системою як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень.

В 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, прогнозною, достовірною, доступною, доречною, комплексною та порівняною інформацію. Місце обліку в забезпеченні функціонування системи планування, зокрема, бюджетування та його взаємозв'язок з іншими підсистемами наведено на рис. 2.1.

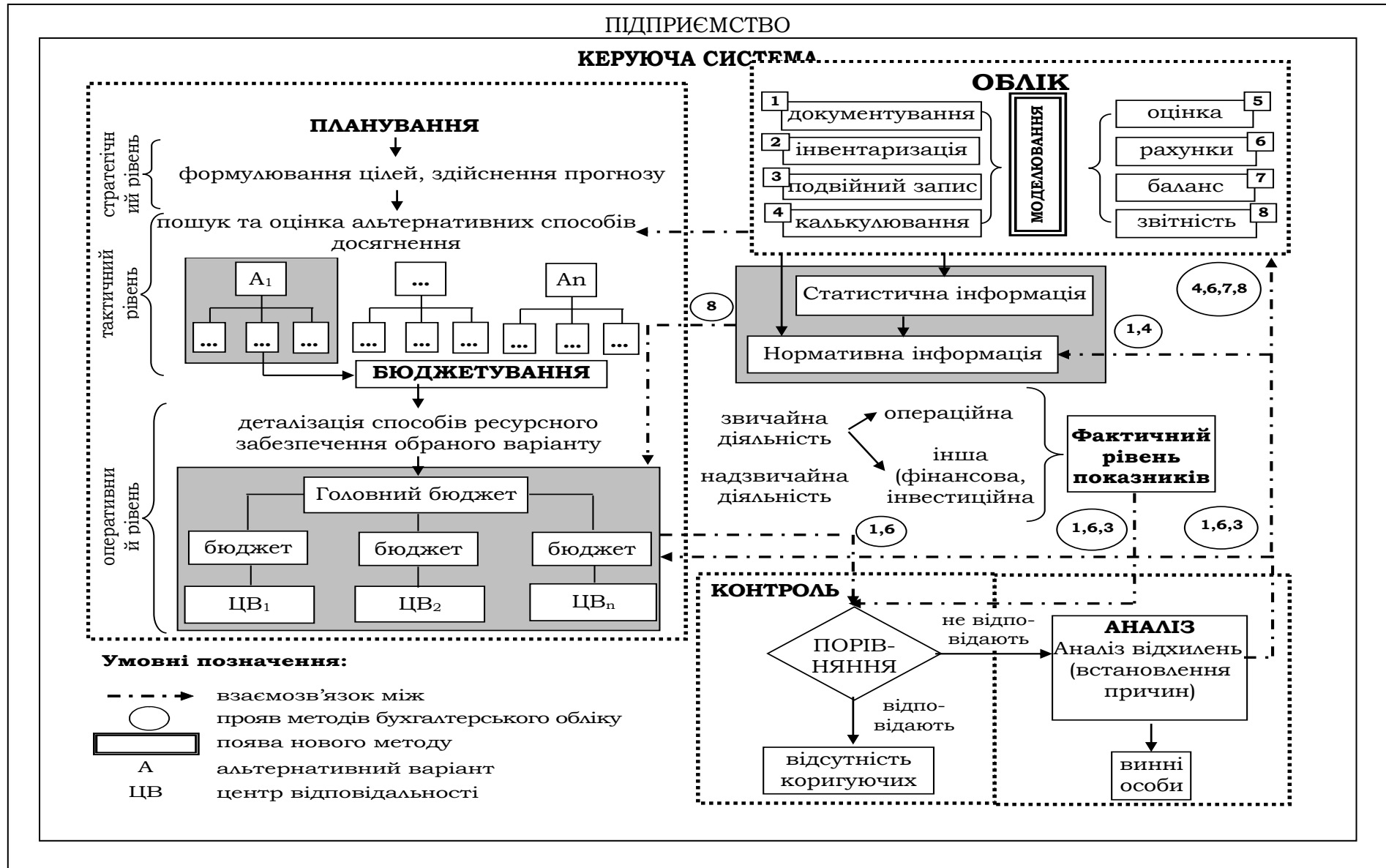


Рис. 2.1. Взаємозв'язок підсистем економічної інформаційної системи підприємства

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.

Наприклад: при застосуванні певної моделі управління щодо нарощування 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 усунувати 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. Організаційні комунікації в системі управління: обліковий контекст

Пріоритетним завданням топ-менеджменту є підвищення ефективності управління підприємством шляхом впровадження інновацій та здійснення перетворень на різних ієрархічних рівнях управління. Не останнє значення в даному процесі відводиться інформаційному забезпеченню, що здійснюється через відповідну реалізацію функцій бухгалтерського обліку як системи інформаційно-комунікаційного типу та її значення у налагодженні внутрішніх та зовнішніх комунікацій.

Комунікація – це процес обміну інформацією між суб'єктами. Враховуючи те, що за даними експертних досліджень керівники втрачають понад 75-95 % часу на комунікації¹⁰, а фахівці галузі менеджменту вважають, що 63 % англійських, 73 % американських, 85 % японських керівників виділяють комунікацію як головну умову на шляху досягнення ефективності діяльності їх підприємств¹¹, а також враховуючи те, що "... на великих підприємствах саме при передачі, зокрема, при переході від одного рівня до іншого, втрачаються до 30 % інформації, а в цілому при русі інформації зверху вниз – до 80 %, а знизу вгору – до 90 %" ¹². на будь-якому суб'єкті господарювання необхідно налагодити обмін обліковою інформацією.

Облікові комунікації – це процес обміну обліковою інформацією між елементами системи управління різного ієрархічного рівня, базуючись на різноманітні зв'язків між даними елементами, задля підвищення злагодженості у їх функціонуванні та взаємодії (внутрішні комунікації) і між системами зовнішнього середовища (зовнішні комунікації).

Наприклад: до елементів облікової комунікації можна віднести як підготовку аналітичної інформації обліковими працівниками для управлінського персоналу різних рівнів, згідно з ідентифікованими їх інформаційними запитами, так і надання облікової інформації для її обробки та узагальнення, відповідно до прийнятої до застосування організаційної структури облікового підрозділу та визначеного типу зв'язків між обліковими працівниками.

Ефективність функціонування суб'єктів господарювання в значній мірі залежить від ефективності системи управління, не останню роль на рівень якої впливають якісні параметри внутрішніх комунікаційних зв'язків між підсистемами управління. Орієнтація діяльності підприємств на максимізацію їх вартості є передумовою формування нових вимог до управлінського персоналу з боку власників, зокрема, щодо необхідності врахування впливу будь-яких рішень або дій, що приймаються відповідними суб'єктами різного ієрархічного рівня, на вартість підприємства з метою забезпечення можливості її зростання у довгостроковій перспективі. Нові вимоги до менеджерів є причиною виникнення потреби в отриманні інформації, необхідної для визначення вартості, спостереження за процесом її формування, визначення факторів, які впливають на вартість, а також визначення напрямів та сили їх впливу, що призводить до модифікації завдань, які ставляться перед бухгалтерським обліком, та зумовлює необхідність удосконалення організаційної комунікації облікового типу.

Не менш важливе значення інформація даного типу має і для зовнішніх, відносно суб'єкта господарювання, користувачів, зокрема, для інвесторів, оскільки вона є критеріальною при виборі об'єктів інвестування.

¹⁰ Мильнер Б.З. Теория организации: учебник. Изд. 5-е, перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2006. 720 с. – С. 272.

¹¹ Каймакова М.В. Коммуникации в организации: текст лекций. Ульяновск: УАГТУ, 2008. 73 с. – С. 7.

¹² Дорофеев В.Д., Шмелева А.Н., Шестопал Н.Ю. Менеджмент: учеб. пособие. Москва: ИНФА-М, 2008. 440 с. – С. 151.

Від ефективності організації бухгалтерського обліку, зокрема, в частині налагодження внутрішніх комунікаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління залежить його здатність належним чином реагувати на інформаційні запити управлінського персоналу та, відповідно, спричиняє вплив на рівень ефективності роботи останнього.

Ефективна організація бухгалтерського обліку в частині налагодження комунікаційного процесу повинна забезпечити можливість:

– підвищення ефективності роботи управлінського персоналу за допомогою підвищення якості процесу інформаційного задоволення їх потреб, враховуючи те, що за умови побудови процесу управління на базі даної концепції менеджерам, крім традиційної (в переважній більшості формалізована інформація), необхідна неформалізована інформація (дані про вартість підприємства, фактори впливу на процес її генерування та ін.);

– концентрації управлінських функцій у центрах формування вартості, які одночасно є центрами прийняття рішень та, таким чином, забезпечення координації зусиль управлінського персоналу всіх рівнів щодо досягнення стратегічної мети діяльності підприємства – максимізації вартості, шляхом побудови комунікаційного процесу обміну інформацією на різних ієрархічних рівнях управління як основи ефективною реалізації функцій, покладених на управлінський персонал;

– здійснення оптимального делегування повноважень та відповідальності як відносно керівників структурних підрозділів, функціональних відділів, так і серед облікових працівників, що забезпечить уникнення витоку інформації як стратегічного ресурсу підприємства та координування роботи облікових працівників в межах зниження рівня асиметрії облікової інформації;

– підвищення інвестиційної привабливості підприємства шляхом реалізації концепції бухгалтерського обліку в умовах вартісно-орієнтованого підходу, в частині забезпечення можливості представлення інформації з точки зору потенційного інвестора;

– формування позитивної ділової репутації підприємства внаслідок забезпечення можливості врахування інтересів всіх груп заінтересованих осіб управлінським персоналом у процесі прийняття рішень, а також представлення інформації щодо результатів діяльності підприємства, виходячи із величини приросту його вартості усім групам зовнішніх заінтересованих осіб як основи забезпечення стійкого розвитку даної бізнес-одиниці.

В контексті раціонального налагодження комунікаційного процесу в системі управління суб'єктом господарювання відповідної організації потребує система бухгалтерського обліку, що повинно проявлятися в розробці та затвердженні ряду організаційно-розпорядчих документів, а саме: Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику, робочого плану рахунків, графіків документообігу, переліку форм управлінської бухгалтерської звітності, посадових інструкцій облікових працівників тощо.

Облікові комунікації об'єднують як технічне, так і соціальне значення поняття комунікації та є процесом обміну обліковою інформацією між елементами системи управління різного ієрархічного рівня, базуючись на різноманітні зв'язків між даними елементами, задля підвищення злагодженості у їх функціонуванні та взаємодії (внутрішні комунікації) та між системами зовнішнього середовища (зовнішні комунікації). Рівень налагодження облікових комунікацій прямо пропорційно впливає на ефективність системи управління підприємством та на його вартість в цілому.

Відносно облікових комунікацій, то основними перешкодами їх ефективності слід вважати: недотримання (порушення) якісних властивостей інформації, в т.ч. її викривлення та асиметричність; вибір неефективного типу організації комунікаційних мереж між обліковою системою та іншими підсистемами управління; відсутність системних інформаційних зв'язків облікової системи з іншими підсистемами управління різного ієрархічного рівня та іншими структурними елементами системи менеджменту; інформаційне перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності; відсутність чіткості інформаційного повідомлення, генерованого обліковою системою в розрізі наповнення, обсягу та, виходячи із необхідності, дотримання рівня конфіденційності при його передачі між елементами системи управління.

Наприклад: про незадовільний рівень облікових комунікацій може свідчити відсутність окремих норм в посадових інструкціях облікових працівників, спрямованих на чітке визначення масиву облікової інформації, який вони повинні узагальнювати та групувати відповідно до отриманих інформаційних запитів управлінського персоналу. Або ж неправильно визначена нормативна чисельність працівників облікового підрозділу чи відсутність чіткості в інформаційних запитах управлінського персоналу.

Комунікаційні процеси облікової системи можуть мати внутрішньосистемний та міжсистемний характер. Комунікаційний процес облікової системи внутрішньосистемного характеру передбачає процес обміну інформацією між елементами облікової системи з метою забезпечення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх відносно системи користувачів повною та релевантною інформацією. Комунікаційний процес облікової системи міжсистемного характеру є процесом забезпечення передачі інформації з налагодженням відповідного зворотного зв'язку між елементами інших систем управління нижчого ієрархічного рівня та з інститутами зовнішнього середовища, які виступають відповідними системами запиту відносно суб'єкта господарювання (зовнішні комунікації).

Під прикладом комунікаційного процесу облікової системи міжсистемного характеру також слід вбачати модифікацію завдань системи бухгалтерського обліку, спрямованих на оцінку явищ та процесів зовнішнього соціально-економічного середовища при побудові інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних

управлінських рішень. В даному випадку простежуватиметься взаємодія між працівниками облікового підрозділу та зовнішніми інститутами щодо збору інформації необхідної для визначення стратегії розвитку та оцінки результатів досягнення стратегічних цілей.

Процес облікових комунікацій наведено на рис. 2.2.

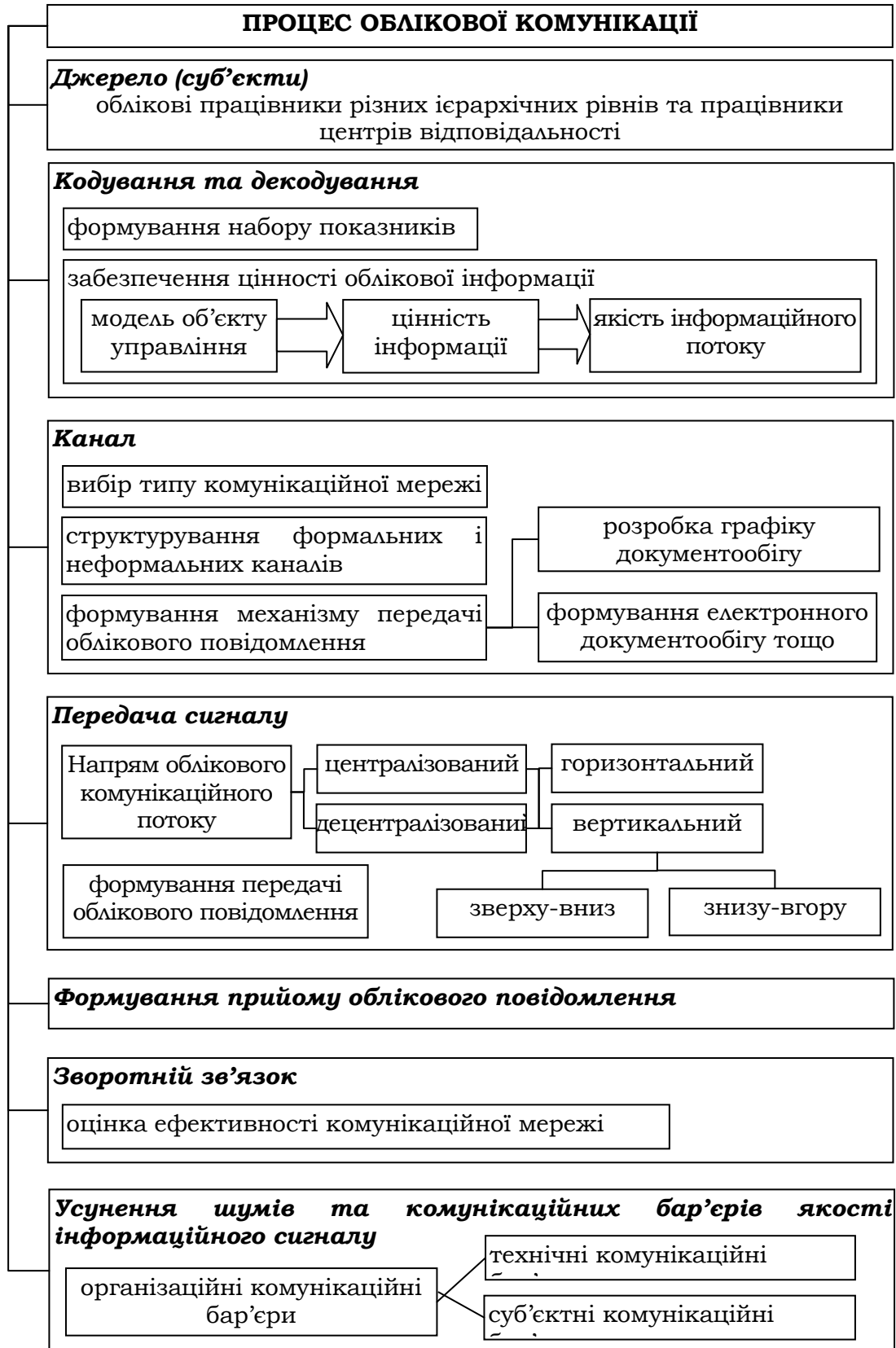


Рис. 2.2. Етапи та елементи облікових комунікацій

Кожний етап процесу облікової комунікації повинен підпорядковуватися певним вимогам (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Правила процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення

№ з/п	Етап процесу облікової комунікації	Вимоги
1	2	3
1	Джерело	<i>Персоніфікація генерування інформації.</i> Обслуговування інформаційного запиту залежно від посадових обов'язків
2	Кодування та декодування	<i>Дотримання економічної безпеки в розрізі її інформаційної складової.</i> Ранжування змістовної наповненості облікового повідомлення залежно від суб'єкту запиту, його ієрархічності в межах системи управління та місця відносно неї
3	Канал	<i>Обмеження завантаженості каналу обміну.</i> Формалізація облікових комунікаційних зв'язків. Формування графіків передачі (в т.ч. графіків документообігу) облікового повідомлення в різні підсистеми управління (при міжсистемній комунікації) та інститути зовнішнього середовища (при зовнішній комунікації) як основи досягнення узгодженості в даному процесі. <i>Вибір оптимального каналу передачі облікового повідомлення.</i> Аналіз стану комунікаційної мережі як основи вибору каналу передачі інформації, оптимальність при цьому визначається за критеріями завантаженості даного каналу, швидкості передачі облікового повідомлення та економічності процесу передачі-прийняття
4	Передача сигналу	<i>Оптимізація потоків облікової інформації.</i> Дотримання даної вимоги досягається: 1) за рахунок уніфікації облікової інформації як основи для оптимізації вихідних потоків з системи; 2) фільтрацією даних за ознакою ідентичності, повторювальності, що надходять в систему бухгалтерського обліку різними каналами як основи формування облікового повідомлення, що містить релевантну інформацію, на запит відповідного суб'єкта. <i>Пріоритетність формування облікового повідомлення.</i> Генерування облікового повідомлення залежно від його важливості, терміновості та дотримання черговості передачі за обраним каналом з врахуванням пріоритетності облікового повідомлення в конкретній ситуації
5	Формування прийому облікового повідомлення	<i>Оптимізація та структурування дій типу "прийом-передача-прийом".</i> Обмеження кількості повторювального приймання облікового повідомлення на шляху його передачі реципієнту як основи уникнення додаткового викривлення інформації, її витоку та прискорення швидкості одержання суб'єктом запиту

Продовження табл. 2.1

1	2	3
6	Зворотний зв'язок	<p>Забезпечення зворотного зв'язку щодо сприйняття облікового повідомлення.</p> <p>Забезпечення та інтерпретація даних зворотного зв'язку як передумова точності сприйняття облікового повідомлення та як основа для підвищення точності організаційних комунікацій облікового типу в майбутньому</p>
7	Усунення шумів та комунікаційних бар'єрів якості інформаційного сигналу	<p>Врахування комунікаційних бар'єрів.</p> <p>Формування та адаптація облікового повідомлення до наявних комунікаційних бар'єрів та виходячи із трактування його змісту як шуму для суб'єкта запиту</p>

Дотримання наведених вимог (які в даній інтерпретації є правилами) до процесу облікової комунікації, в розрізі етапів даного процесу, забезпечить підвищення якості даного процесу, що виражатиметься, в т.ч. й в обробці облікового повідомлення реципієнтом.

Розглянемо специфіку кожного з етапів процесу облікової комунікації.

Кодування та декодування інформації як елементи облікової комунікації здійснюють суттєвий вплив на ефективність управлінських рішень. Кодування як елемент облікової комунікації передбачає формування системи показників на запит відповідного суб'єкта. При цьому необхідно враховувати, що в системах управління цінність інформації (в т.ч. облікової) зумовлена її значенням для правильного вибору рішення. Інформація, яка ніяк не впливає на вибір рішення, некорисна, вона не має жодної цінності. Більше того, відволікатиме увагу та сили системи управління хоча б на осмислення її змісту, найпростіший аналіз з метою визначення можливості її використання при управлінні, вимагає певних затрат ресурсів на її сприйняття, створюючи, так званий "інформаційний шум", приносить певну шкоду¹³.

Наприклад: в цілях підвищення релевантності облікової інформації та з метою усунення можливостей виникнення інформаційного шуму при задоволенні інформаційного запиту управлінського персоналу облікові працівники можуть співпрацювати із іншими структурними підрозділами суб'єкта господарювання задля оброблення масиву даних за допомогою аналітичних процедур. В даному випадку забезпечуватиметься трансформація облікової інформації в обліково-аналітичне забезпечення, яке достовірніше характеризуватиме об'єкти, явища, процеси та їх тенденції.

В цілому процес організації облікової комунікації повинен бути зорієнтований на забезпечення належного рівня якості інформаційного потоку як сукупності облікових повідомлень, що забезпечують реалізацію функцій управління та впливають на ступінь ефективності

¹³ Мамиконов А.Г. Принятие решений и информация. Москва: Наука. 1983. 184 с. – С. 107.

даного процесу. При цьому необхідно враховувати вплив моделі об'єкта управління на цінність облікової інформації та вплив даного якісного показника на якість інформаційного потоку. Останній параметр зумовлює ефективність функціонування підсистем управління, як компонентів, що забезпечують процес прийняття та реалізації управлінського рішення.

Крім того, необхідно враховувати специфічні характеристики інформаційних облікових потоків, які є рухом інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку, від відправника до одержувача (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Характеристика інформаційних облікових потоків:
класифікаційний розріз**

№ з/п	Вид інформаційного облікового потоку	Характеристика
1	2	3
<i>1. Відносно стану об'єкту управління</i>		
1.1	випереджаючі	інформаційний обліковий потік розкриває прогностичний стан об'єкта облікового відображення внаслідок прийняття управлінських рішень та/або внаслідок документального оформлення господарських операцій, що повинні відбутися в майбутньому (оформлення заявки на придбання готової продукції і т.д., відповідно до сформованої системи операційних та фінансових бюджетів)
1.2	синхронні	паралельність інформаційного облікового потоку стану об'єкта (наприклад, матеріальним потокам підприємства, грошовим потокам і т.д.)
1.3	наступні	відзначається розривом в часі, тобто розкриває фактичний стан об'єкта із запізненням
<i>2. Відносно облікової системи</i>		
2.1	внутрішньосистемні: - вхідні; - вихідні	інформаційні облікові потоки в межах системи бухгалтерського обліку
2.2	міжсистемні: - вхідні; - вихідні	інформаційні облікові потоки між підсистемами управління
2.3	зовнішні: - вхідні; - вихідні	інформаційні потоки із зовнішніми системами (інститутами) відносно суб'єкта господарювання
<i>3. За ієрархічним рівнем</i>		
3.1	однорівневі	формуються та використовуються на одному ієрархічному рівні управління
3.2	багаторівневі	формуються на одному ієрархічному рівні управління з наступним виходом на різні ієрархічні рівні
<i>4. Залежно від носія інформації</i>		
4.1	документальні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації у вигляді первинних документів на паперових носіях
4.2	електронні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації у вигляді електронних документів
4.3	усні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації в усній формі

1	2	3
<i>5. За частотою</i>		
5.1	дискретні	Інформаційний потік, який характеризується одноразовим рухом однотипної інформації в межах визначеного часового періоду (наприклад, річна фінансова звітність в межах року)
5.2	регулярні	Інформаційний потік, який характеризується багаторазовим рухом однотипної інформації в межах визначеного часового періоду (наприклад, квартальна фінансова звітність в межах року)
<i>6. За рівнем законодавчої регламентації</i>		
6.1	регламентовані	Інформаційний потік, обов'язковість якого визначена законодавчими нормами
6.2	нерегламентовані	Інформаційний потік, обов'язковість якого не визначена нормами чинного законодавства, а регламентується розпорядженням управлінського персоналу

В цілому інформаційні облікові потоки повинні відповідати наступним якісним вимогам:

1) відповідності (інформаційні облікові потоки повинні розкривати реальний стан об'єкта управління);

2) оперативності (вчасне генерування інформації про стан об'єкта);
раціональності (структура інформаційного облікового потоку повинна корелюватися з цінністю інформації);

3) спрямованості (потік повідомлень здійснюється згідно принципів дотримання економічної безпеки суб'єкта господарювання).

Отже, кодування та декодування як елементи комунікаційного процесу, впливають на рівень ефективності обміну інформацією як продуктом облікової системи між відповідними суб'єктами.

Наступний етап "Вибір та опис каналу облікової комунікації". Даний етап забезпечить удосконалення внутрішніх та зовнішніх системних комунікацій підприємства облікового типу.

Комунікаційний канал – це реальна або уявна лінія зв'язку (контакту), за якою інформаційне повідомлення рухаються між партнерами по спілкуванню.

Визначення виду інформаційного потоку є необхідним для вибору адекватного каналу передачі інформації та комунікаційної мережі.

При виборі комунікаційного каналу необхідно враховувати наступні фактори:

- 1) пропускну спроможність комунікаційного каналу;
- 2) швидкість передачі інформації;
- 3) можливість несанкціонованого доступу до інформації;
- 4) можливість викривлення інформації у процесі її передачі.

Так, залежно від носіїв облікової інформації, на підприємстві можуть використовуватися документальні, електронні, змішані та позасистемні типи каналів передачі облікової інформації. Характеристика даних каналів за швидкістю передачі облікової інформації, можливістю позасистемного доступу з метою її викривлення або ж отримання конфіденційних облікових даних та рівнем затрат праці на підготовку та передачу облікового повідомлення наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація комунікаційних каналів за носіями інформації

Критерій	Комунікаційний канал передачі облікового повідомлення			
	Документальний	Електронний	Змішаний	Позасистемний
Швидкість передачі інформації	Низька	Висока	Середня	Низька
Можливість позасистемного викривлення інформації	Низька	Середня	Середня	Висока
Затрати праці на підготовку та передачу облікового повідомлення	Високі	Низькі	Середні	X

Документальний комунікаційний канал передбачає передачу облікової інформації у вигляді паперових документів.

Документальні канали поділяються на прямі (рис. 2.3) та непрямі (рис. 2.4).

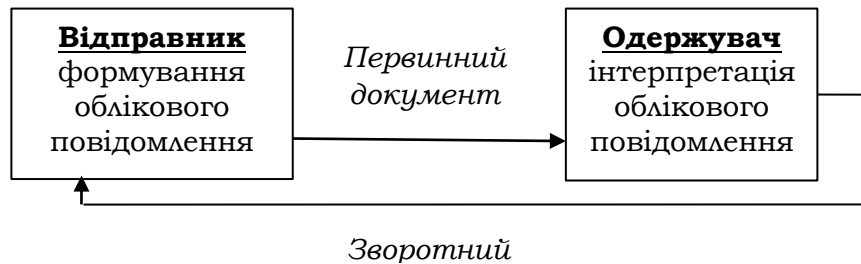


Рис. 2.3. Рух облікової інформації прямим документальним комунікаційним каналом

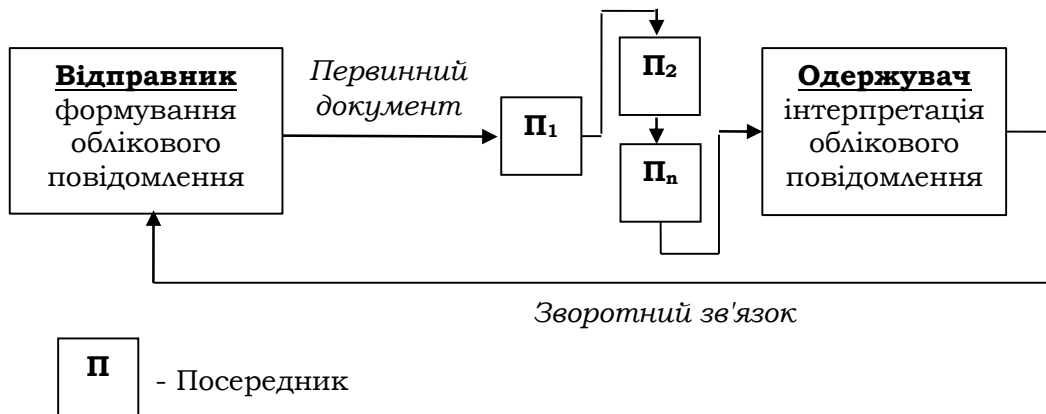


Рис. 2.4. Рух облікової інформації непрямим документальним комунікаційним каналом

За допомогою прямих документальних каналів паперові носії облікової інформації передаються безпосередньо від відправника (облікового працівника) до одержувача (реципієнта); при непрямих – передача матеріальних носіїв облікової інформації здійснюється за допомогою посередника або посередників (інші працівники, працівники аутсорсингової компанії, кур'єри, поштові відділення), які не беруть безпосередньої участі у створенні облікового повідомлення.

Документальні канали характеризуються низькою швидкістю передачі облікового повідомлення, при цьому із збільшенням відстані між відправником та одержувачем, а також із збільшенням кількості посередників, швидкість передачі знижується. Можливість позасистемного викривлення інформації, тобто викривлення інформації сторонньою особою без відома відправника повідомлення, є мінімальною, оскільки внесення будь-яких виправлень легко перевірити за допомогою прийомів документальної перевірки.

При застосуванні даного комунікаційного каналу важливим є розробка заходів для мінімізації можливості несанкціонованого доступу до облікової інформації, що міститься на паперових документах, особливо тих, які мають конфіденційний характер, шляхом обмеження кола осіб, які мають доступ до даних документів (посередників) та встановлення відповідальності за розголошення інформації.

Документальні комунікаційні канали можуть використовуватися для передачі облікової інформації як внутрішнім, так і зовнішнім одержувачам. При цьому, головним критерієм, який визначає можливість їх застосування без втрати корисності повідомлення, є короткі відстані між відправником та одержувачем, оскільки у випадку необхідності оперативного прийняття рішень використання даних каналів може призвести до втрати актуальності облікового повідомлення та, відповідно, зниження ефективності управлінських рішень, що приймаються на його основі, що обумовлено низькою швидкістю передачі сформованої інформації.

Отже, для забезпечення ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку документальні канали передачі інформації можуть застосовуватися для передачі внутрішніх (в межах підприємства) облікових повідомлень, у випадку відсутності територіально відокремлених структурних підрозділів, а також для передачі повідомлень зовнішнім суб'єктам, близьким за територіальним розміщенням, зокрема, контролюючим органам, фінансово-кредитним установам (у випадку необхідності аналізу кредитоспроможності підприємства при залученні кредитних ресурсів) та іншим суб'єктам.

Електронні комунікаційні канали – канали, передача інформації якими здійснюється за допомогою електронних мереж (рис.2.5).

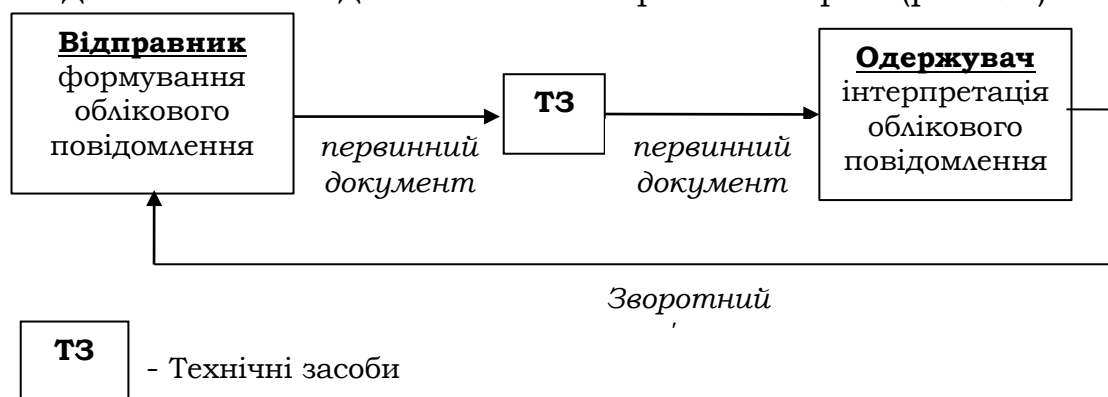


Рис. 2.5. Рух облікової інформації електронним комунікаційним каналом

При використанні даних комунікаційних каналів облікові повідомлення формуються у електронному вигляді. Відповідно, можливість їх застосування визначається наявністю необхідного технічного та програмного забезпечення, як у відправника повідомлення, так і у його одержувача. Канал дозволяє значно мінімізувати затрати праці облікових працівників на підготовку та передачу відповідної інформації, однак, передбачає необхідність понесення значного обсягу витрат на побудову даного каналу. Характерною особливістю електронного комунікаційного каналу є висока швидкість передачі інформації на значні відстані.

При застосуванні комунікаційного каналу даного типу особлива увага повинна приділятися розробці засобів захисту інформації, оскільки ризик несанкціонованого доступу до інформації значно зростає. При цьому, у випадку несанкціонованого доступу, відсутня можливість перевірки інформації за допомогою формальних процедур при її виправленні.

Електронні комунікаційні канали можуть використовуватися для передачі облікової інформації як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, незалежно від їх територіального розміщення. При цьому, необхідним є дотримання вимог чинного законодавства щодо реєстрації та використання електронного підпису. Для передачі внутрішніх комунікаційних повідомлень можуть використовуватися внутрішні електронні мережі Intranet та зовнішня електронна мережа – Internet, для передачі інформації зовнішнім користувачам – електронна мережа Internet. При цьому, необхідно враховувати, що при передачі облікових повідомлень окремим зовнішнім суб'єктам, зокрема, контролюючим органам, банківським установам необхідним є використання спеціалізованого програмного забезпечення.

Змішаний комунікаційний канал – канал передачі інформації, який передбачає підготовку інформації в електронному або паперовому вигляді з подальшим донесенням до одержувача в усній формі (рис. 2.6).

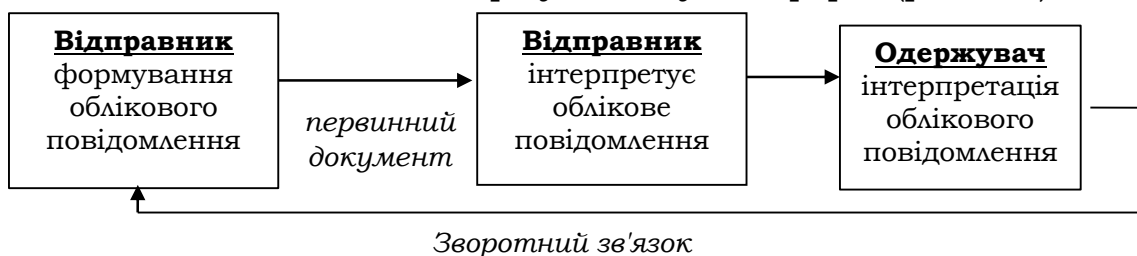


Рис. 2.6. Рух облікової інформації змішаним комунікаційним каналом

Даний канал може застосовуватися для передачі внутрішніх відносно підприємства облікових повідомлень, незалежно від відстані між відправником та одержувачем, у випадку його формування в електронному вигляді. Незалежність можливості використання даного комунікаційного каналу від відстані між відправником та одержувачем (у випадку формування облікового повідомлення в електронному вигляді) обумовлена можливістю використання засобів телефонного та електронного зв'язку для інтерпретації сформованого облікового

повідомлення відправником. Використання даного каналу дозволяє значно підвищити ефективність діяльності управлінського персоналу та передбачає необхідність залучення облікових працівників до управління діяльністю підприємства. Інтерпретація повідомлення безпосередньо відправником дозволяє зекономити час на ознайомлення з його змістом одержувачем, сконцентрувати увагу на основних моментах, абстрагуючись від додаткових показників та, таким чином, знизити рівень інформаційного перевантаження, а також дозволяє підвищити рівень розуміння облікової інформації у випадку відсутності спеціальних знань з процедури бухгалтерського обліку у одержувача.

Змішаний тип комунікаційного каналу передбачає формування облікового повідомлення у формі первинного документу на паперовому носії, в подальшому інформація з даного документу конвертується в електронну форму, її передача здійснюється за допомогою електронних засобів зв'язку. Після чого одержувач отримує або електронне зображення документу, або роздруковує новий документ (рис. 2.7).

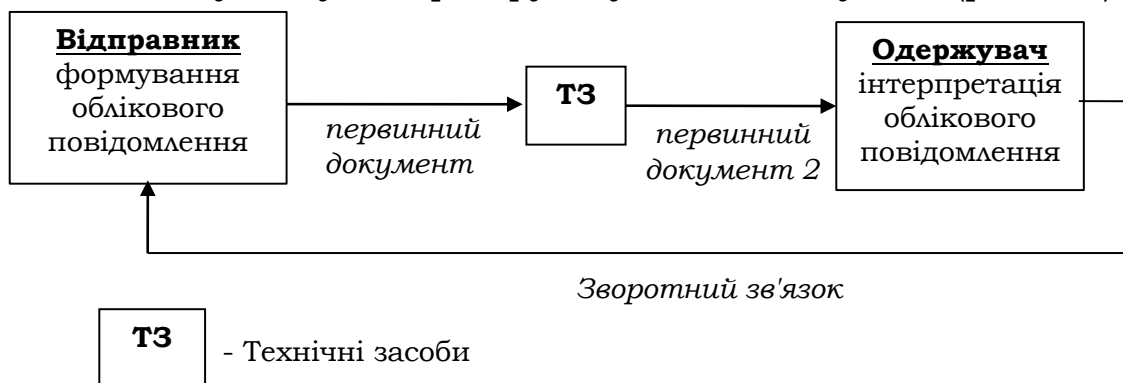


Рис. 2.7. Рух облікової інформації змішаним комунікаційним каналом

Позасистемні канали передачі облікової інформації – це канали, в яких облікові повідомлення передаються за допомогою засобів масової інформації, персональних сайтів суб'єкта господарювання, періодичних видань. Основною особливістю даного каналу є низький рівень контролю за рухом інформації з боку відправника повідомлення. Швидкість передачі інформації може бути як високою, так і низькою, залежно від її змісту. Так, наприклад, публікація інформації щодо фінансових показників діяльності підприємства в бізнес-журналах здійснюється лише після оприлюднення фінансової звітності, відстеження розміщення інформації на персональному сайті підприємства.

Крім цього, за допомогою даного каналу може здійснюватися передача облікової інформації з метою формування позитивної репутації підприємства серед споживачів та інвесторів. У такому випадку необхідним є врахування досить високої вартості передачі облікового повідомлення.

При організації облікових комунікацій досить важливим є обмеження кількості позасистемних каналів передачі облікової інформації, контроль над якими з боку відправника є мінімальним або ж взагалі відсутній, особливо тих, через які здійснюється передача інформації, яка має конфіденційний характер.

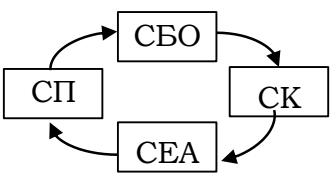

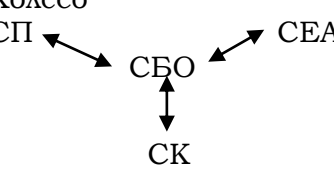
На підприємстві комунікаційні канали об'єднуються в мережі.

Комунікаційна мережа – це поєднання суб'єктів комунікаційного процесу за допомогою інформаційних потоків.

Ефективність функціонування підсистем управління залежить від швидкості, точності отримання інформації від облікової системи та ступеня задоволеності рівнем її цінності в конкретній ситуації, що, в свою чергу, обумовлює вибір відповідного типу комунікаційної мережі. Проаналізуємо кожен з типів комунікаційної мережі на міжсистемному рівні, оскільки вони можуть використовуватися і в міжсуб'єктних комунікаціях (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Характеристика типів комунікаційної мережі

№ з/п	Тип комунікаційної мережі	Характеристика в розрізі критеріїв
1	Коло 	Швидкість передачі інформації досить низька. Точність передачі інформації на задовільному рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий. Наявність зворотного зв'язку, що дозволяє вносити зміни в планові показники на наступний період, виходячи із результатів аналізу відхилень, отриманих в звітному періоді
2	Ланцюг СП → СБО → СК → СЕА	Швидкість передачі інформації на високому рівні. Точність передачі інформації на високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий
3	У-типу 	Швидкість передачі інформації середня. Точність передачі інформації на достатньо високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією – середній. Система контролю замикає систему планування та облікову систему, одночасно виконуючи роль посередника в комунікаційному процесі відносно системи аналізу, що дозволяє контролювати їх діяльність
4	Колесо 	Швидкість передачі інформації велика. Точність передачі інформації на високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий. Система бухгалтерського обліку виступає реципієнтом та центральним комутатором, що полегшує та пришвидшує комунікаційний процес на підприємстві, дозволяє уникнути розбіжностей у змістовному наповненні інформаційного повідомлення, генерованого на різних ієрархічних рівнях підприємства

*Примітка: СП – система планування, СБО – система бухгалтерського обліку, СК – система контролю, СЕА – система економічного аналізу

Ефективність комунікацій обумовлюється як кількістю каналів зв'язку, так і характером зв'язку. Мінімізація шумів досягається шляхом мінімізації кількості каналів зв'язку в обліковій комунікаційній мережі.

Ефективність організаційних комунікацій облікового типу залежить від впливу двох груп факторів:

1 група – організаційні фактори (тип організаційної структури суб'єкта господарювання, кількість ієрархічних рівнів, упорядкованість формальних і неформальних каналів зв'язку, рівень їх інформаційного перевантаження);

2 група – індивідуальні фактори (обумовлені рівнем кваліфікації суб'єктів, що виступають в якості комунікаторів та реципієнтів).

Тип організаційної структури підприємства та бухгалтерської служби, зокрема, та її якісні параметри здійснюють суттєвий вплив на ефективність організаційних комунікацій облікового типу (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Залежність ефективності організаційних комунікацій облікового типу міжсистемного рівня від організаційної структури підприємства

Якісні характеристики організаційної структури підприємства	Форма організації бухгалтерського обліку	
	Інсорсинг	Аутсорсинг
<i>Розгалужена організаційна структура підприємства:</i>		
- значна кількість рівнів управління прямо пропорційно впливає на кількість управлінських команд	вимагає відповідного інформаційного забезпечення, що ускладнює процес облікових комунікацій	унемоżliвляє здійснення ефективних облікових комунікацій
	може вплинути на викривлення звітної інформації, що є вхідною до облікової системи	
- декомпозиція стратегічних та тактичних цілей підприємства між рівнями управління	ускладнення облікових комунікацій внаслідок необхідності приведення у відповідність облікового повідомлення загальному процесу цільового декомпозиювання	
	забезпечує появу конфлікту цілей, що може позначатися на викривленні змісту вхідних інформаційних потоків в облікову систему, що призведе до викривлення вихідних потоків з неї	
<i>Спрощена організаційна структура підприємства</i>		
- мінімальна кількість рівнів управління	інформаційне перевантаження рівнів управління, які є каналами зв'язку	

Переваги інсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку в побудові організаційних комунікацій облікового типу забезпечуються можливостями висунення додаткових завдань до працівників облікового підрозділу, надання їм додаткових повноважень при зборі та обробці обліково-економічної інформації тощо.

2.3. Комунікаційні бар'єри якості облікової інформації

Незалежно від ступеня формалізації облікових комунікаційних зв'язків досить гострою є проблема сприйняття та інтерпретації облікового інформаційного повідомлення, усунення якої позначається на ефективності внутрішньосистемної, міжсистемної та зовнішньої комунікації та ефективності функціонування системи управління в цілому. Облікове повідомлення на шляху від комунікатора до

реципієнта проходить через комунікаційні бар'єри, що здійснюють вплив на інтерпретацію його змістовного наповнення. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність здійснення їх систематизації та формування системи заходів щодо їх подолання.

При усуненні шумів та комунікаційних бар'єрів в комунікаційному процесі необхідно враховувати той факт, що принципової різниці між шумом та інформацією немає. Те, що для однієї особи є інформацією, для іншої – є шумом, тобто непотрібними, некорисними даними. "... Шум, – пише У. Росс Ешбі, – за сутністю не відрізняється від будь-якої іншої форми різноманіття"¹⁴.

Комунікаційний бар'єр – це перешкоди на шляху сприйняття облікового повідомлення суб'єктом-запиту.

Доцільно виділяти організаційні, технічні та суб'єктні комунікаційні бар'єри, виходячи із рівня облікових комунікацій (внутрішньосистемні, міжсистемні та зовнішні комунікації).

При цьому під технічними бар'єрами слід розуміти викривлення облікового інформаційного сигналу через певні технічні параметри функціонування системи, що здійснює вплив на повідомлення, що передається, в цілому.

Суб'єктні комунікаційні бар'єри утворюються в комунікаційному процесі та залежать від індивідуальних особливостей суб'єктів даного процесу через дію психофізіологічних та соціокультурних факторів впливу на сприйняття облікового інформаційного сигналу та інтерпретацію його змістовного наповнення. Організаційні комунікаційні бар'єри зумовлені впливом групи факторів, що обумовлені як типом організаційної структури, типом комунікаційної мережі підприємства, так і іншими організаційними параметрами впливу, що властиві підприємству в цілому як соціотехнічній системі¹⁵.

Систематизація комунікаційних бар'єрів якості облікового інформаційного сигналу та напрями їх подолання наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Комунікаційні бар'єри якості облікових інформаційних сигналів

№ з/п	Комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу	Напрями подолання негативного впливу
1	2	3
I. Внутрішньосистемний рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Методологічний бар'єр	Наближення методології бухгалтерського обліку до податкової системи країни
1.2	Термінологічні бар'єри	Усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату, що використовується різними підсистемами управління та суб'єктами генерування та запиту облікової інформації

¹⁴ Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом. Москва: Политиздат, 1975. 408 с. – С. 196.

¹⁵ Термін "соціотехнічна система" запропонований співробітниками Тавістського інституту людських відносин (Tavistock institute of human Realations). Даний термін характеризує підприємство як симбіоз соціальних потреб працівників, так і технічних параметрів, що в сукупності забезпечують ефективність діяльності.

1	2	3
2	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, адекватне обліковому повідомленню, що передається
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через сформовану систему посадових інструкцій
2. Міжсистемний рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Суперечності між цілями центрів відповідальності	Формалізація облікових каналів зв'язку та їх розширення
1.2	Відсутність системних інформаційних зв'язків облікової системи з іншими підсистемами управління різного ієрархічного рівня та іншими структурними елементами системи менеджменту	Формування розгалуженої комунікаційної мережі та формалізація облікових каналів зв'язку
1.3	Нестача формальних каналів зв'язку	Формування розгалуженої комунікаційної мережі як основи уникнення перевантаження ідентифікованих каналів зв'язку
1.4	Вибір неефективного типу організації комунікаційних мереж між обліковою системою з іншими підсистемами управління та невідповідність комунікаційної мережі цілям та завданням підприємства та його структурних підрозділів	Побудова облікових комунікацій за типом організації комунікаційної мережі "колесо" та адаптація організаційної структури підприємства з даним типом комунікаційної мережі
1.5	Неконгруентність (невідповідність) формальних та неформальних інформаційних сигналів	Формування розгалуженої комунікаційної мережі облікового типу
1.6	Неконвенційність сприйняття облікового повідомлення	Розробка системи заходів з: 1) усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату шляхом уточнення економічних понять, приведення їх у систему; 2) уніфікації та стандартизації економічної, технічної та іншої термінології, скорочень, кодів, понять, символів; 3) з подолання проблем методологічного характеру тощо
1.7	Неправильне змістовне наповнення та оформлення облікового повідомлення	Представлення релевантної інформації із загального масиву даних
1.8	Інформаційне перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності	Формування розгалуженої комунікаційної мережі облікового типу, виходячи із інформаційного навантаження на них
2	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, адекватне обліковому повідомленню, що передається

1	2	3
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямованих на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через сформовану систему посадових інструкцій
3.2	Семантичний бар'єр	Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату
3.3	Викривлення змісту інформаційного повідомлення та невідповідність реальній ситуації	Синхронізація інформаційних облікових потоків за типом організації комунікаційної мережі "колесо" та їх видовим поділом
3.4	Освітні та кваліфікаційні бар'єри	Навчання персоналу підприємства та підвищення рівня їх кваліфікації, удосконалення форм внутрішньої звітності шляхом спрощення форми сприйняття, уніфікації
3. Зовнішній рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Неправильне змістовне наповнення та оформлення облікового повідомлення	Представлення релевантної інформації із загального масиву даних враховуючи рівень її конфіденційності та можливий рівень доступу суб'єкта-запиту
2	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку з дотримання заходів інформаційної безпеки, розроблених на підприємстві
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, адекватне обліковому повідомленню, що передається
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через формування та подання нефінансової звітності
3.2	Семантичний бар'єр	Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату
3.3	Викривлення змісту інформаційного повідомлення та невідповідність реальній ситуації	Дотримання принципів організації та ведення бухгалтерського обліку як основи усунення облікової асиметрії
3.4	Різний статус суб'єктів-запиту та різна можливість впливу на суб'єкта господарювання	Формування позитивного іміджу підприємства через структурування системи показників, представлених у нефінансовій звітності суб'єкта господарювання як форми підвищення рівня довіри до підприємства
3.5	Освітні та кваліфікаційні бар'єри	Надання повідомлення у формі адекватній рівню освіти та можливостей сприйняття інформації, закладених в ньому реципієнтом, виходячи із рівня його освіти та кваліфікації, уніфікація бухгалтерських документів

Запропонована класифікація комунікаційних бар'єрів якості облікових інформаційних сигналів та виокремлені напрями подолання їх негативного впливу є основою забезпечення ефективності облікових комунікацій та інформатизації суб'єктів запиту на належному рівні.

Питання для самоконтролю:

1. В чому полягає взаємозв'язок підсистем економічної інформаційної системи підприємства?
2. Які можна виділити етапи процесу облікової комунікації?
3. Яким якісним вимогам повинні відповідати інформаційні облікові потоки?
4. Які фактори необхідно врахувати при виборі комунікаційного каналу?
5. Які види інформаційних облікових потоків можна виділити?
6. Яка різниця між інформацією та інформаційним шумом. Чи є ці поняття такими, що взаємовиключають одне одного?
7. Які існують правила процесу облікової комунікації?
8. Що дозволяє досягти ефективна організація бухгалтерського обліку в частині налагодження комунікаційного процесу?
9. Які види комунікаційної мережі можна виділити та в чому полягає специфіка кожного з виду?
10. Які комунікаційні бар'єри якості облікових інформаційних сигналів існують та які шляхи їх усунення?

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Інформаційні облікові потоки за ієрархічним рівнем поділяються на однорівневі та багаторівневі: 1) так; 2) ні	2. Усунення шумів та комунікаційних бар'єрів сприйняття облікового повідомлення є першим етапом комунікаційного процесу: 1) так; 2) ні
3. Здійснення кодування та декодування облікової інформації є одним з етапів комунікаційного процесу: 1) так; 2) ні	4. Інформаційні облікові потоки залежно від носія інформації поділяються на документальні, електронні та усні: 1) так; 2) ні
5. Вибір джерела або суб'єкта є одним з етапів комунікаційного процесу: 1) так; 2) ні	6. Всі інформаційні облікові потоки повинні розкривати реальний стан об'єкта управління згідно з вимогою оперативності: 1) так; 2) ні
7. Надлишкова не релевантна інформація, яка відволікає увагу управлінського персоналу та вимагає витрачання часу на її опрацювання, називається хвилею інформації: 1) так; 2) ні	8. Комунікаційний канал – реальна або уявна лінія зв'язку (контакту), за якою повідомлення рухаються від комунікатора до реципієнта: 1) так; 2) ні
9. Комунікація – це процес обміну інформацією між суб'єктами: 1) так; 2) ні	10. Першим етапом комунікаційного процесу є передача інформаційних сигналів: 1) так; 2) ні

<p>11. Під реципієнтом розуміють суб'єкта, що виставляє інформаційний запит:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>12. Управління підприємством – це спосіб взаємодії між управлінським персоналом та виконавцями:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>13. Економічна інформаційна система представлена тільки підсистемою обліку:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>14. Бухгалтерський облік частково дозволяє усувати інформаційні бар'єри:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>15. Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку забезпечується шляхом налагодження інформаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>16. Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату – це напрям подолання освітніх та кваліфікаційних бар'єрів :</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>17. Змішаний тип комунікаційного каналу – це формування облікового повідомлення у формі первинного документу на паперовому носії, в подальшому інформація з даного документу конвертується в електронну форму, її передача здійснюється за допомогою електронних засобів зв'язку:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>18. Системні канали передачі облікової інформації – це канали, в яких облікові повідомлення передаються за допомогою засобів масової інформації, персональних сайтів суб'єкта господарювання, періодичних видань:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>19. Комунікаційна мережа – це поєднання суб'єктів комунікаційного процесу за допомогою інформаційних потоків:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>20. Ефективність комунікацій обумовлюється як кількістю каналів зв'язку, так і характером зв'язку:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Відносно стану об'єкту управління облікові потоки поділяються на:</p> <p>1) випереджаючі, синхронні, наступні; 2) однорівневі, багаторівневі; 3) дискретні, регулярні; 4) внутрішні, зовнішні, міжсистемні</p>	<p>2. Залежно від носія інформації інформаційні облікові потоки поділяються на:</p> <p>1) однорівневі; 2) регламентовані; 3) внутрішні; 4) електронні</p>
<p>3. Етап облікових комунікацій “Канал” включає:</p> <p>1) вибір типу комунікаційної мережі; 2) структурування формальних і неформальних каналів; 3) формування механізму передачі облікового повідомлення; 4) всі відповіді правильні</p>	<p>4. Перешкоди на шляху передачі інформації, що ускладнюють сприйняття та розуміння відісланого облікового повідомлення називаються:</p> <p>1) комунікаційною огорожею; 2) комунікаційними бар'єрами; 3) шумом; 4) комунікаційною мережею.</p>

<p>5. Тип комунікаційної мережі “Ланцюг” характеризується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) швидкістю передачі інформації; 2) точністю передачі інформації; 3) рівнем задоволеності обліковою інформацією; 4) всі відповіді правильні 	<p>6. Для якого типу комунікаційної мережі характерна наявність зворотного зв'язку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) коло; 2) ланцюг; 3) Y-тип; 4) колесо
<p>7. В якому типі комунікаційної мережі система бухгалтерського обліку виступає реципієнтом:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) коло; 2) ланцюг; 3) Y-тип; 4) колесо 	<p>8. Для якого типу комунікаційної мережі характерне те, що система контролю поєднує системи планування та обліку та виконує функції посередника в комунікаційному процесі:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) коло; 2) ланцюг; 3) Y-тип; 4) колесо
<p>9. Поєднання суб'єктів комунікаційного процесу за допомогою інформаційних потоків – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) рух облікової інформації; 2) комунікаційні мережа; 3) комунікаційні канали; 4) інформаційні потоки 	<p>10. Обмеження кількості повторювального приймання облікового повідомлення на шляху його передачі реципієнту відповідає наступному етапу облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) джерело; 2) кодування та декодування; 3) канал; 4) формування прийому облікового повідомлення
<p>11. Ранжування змістовної наповненості облікового повідомлення залежно від суб'єкту запиту відповідає наступному етапу облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) джерело; 2) канал; 3) кодування та декодування; 4) зворотний зв'язок 	<p>12. Електронний комунікаційний канал характеризується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) низьким рівнем позасистемного викривлення інформації; 2) середнім рівнем позасистемного викривлення інформації; 3) високим рівнем позасистемного викривлення інформації; 4) неможливістю достовірного визначення ступеня викривлення інформації
<p>13. Оцінка ефективності комунікаційної мережі здійснюється на наступному етапі процесу облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) джерело; 2) канал; 3) передача сигналу; 4) зворотній зв'язок 	<p>14. Документальний комунікаційний канал характеризується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) низькою швидкістю передачі інформації; 2) середньою швидкістю передачі інформації; 3) високою швидкістю передачі інформації; 4) неможливістю визначення швидкості передачі інформації

<p>15. Змішаний комунікаційний канал характеризується :</p> <p>1) низькими затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>2) середніми затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>3) великими затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>4) будь-які витрати відсутні</p>	<p>16. Документальний комунікаційний канал характеризується:</p> <p>1) низькими затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>2) середніми затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>3) великими затратами праці на підготовку та передачу облікового повідомлення;</p> <p>4) будь-які витрати відсутні</p>
<p>17. Електронний комунікаційний канал характеризується:</p> <p>1) низькою швидкістю передачі інформації;</p> <p>2) середньою швидкістю передачі інформації;</p> <p>3) високою швидкістю передачі інформації;</p> <p>4) неможливістю визначення швидкості передачі інформації</p>	<p>18. Наявність посередників у комунікаційному каналі відповідає:</p> <p>1) руху облікової інформації прямим документальним комунікаційним каналом;</p> <p>2) руху облікової інформації непрямим документальним комунікаційним каналом;</p> <p>3) руху облікової інформації електронним комунікаційним каналом;</p> <p>4) всі відповіді правильні</p>
<p>19. Наявність технічних засобів у комунікаційному каналі відповідає:</p> <p>1) руху облікової інформації прямим документальним комунікаційним каналом;</p> <p>2) руху облікової інформації непрямим документальним комунікаційним каналом;</p> <p>3) руху облікової інформації електронним комунікаційним каналом;</p> <p>4) всі відповіді правильні</p>	<p>20. При спрощеній організаційній структурі підприємства інформаційне перевантаження рівнів управління, які є каналами зв'язку характерне:</p> <p>1) тільки для інсорсингу;</p> <p>2) тільки для аутсорсингу;</p> <p>3) для інсорсингу та аутсорсингу;</p> <p>4) при спрощеній організаційній структурі підприємства інформаційне перевантаження рівнів управління відсутнє</p>
<p>III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)</p>	
<p>1. _____ – це спосіб взаємодії між управлінським персоналом та виконавцями щодо досягнення поставлених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.</p>	
<p>2. Одноразовий рух однотипної інформації в межах визначеного часового періоду – _____ інформаційні облікові потоки.</p>	
<p>3. _____ – надлишкова нерелевантна ситуація, що відволікає увагу управлінського персоналу та вимагає витрат додаткового часу на опрацювання всього масиву інформації задля відбору релевантної.</p>	
<p>4. _____ – це викривлення облікового інформаційного сигналу через технічні параметри функціонування системи, що здійснює вплив на повідомлення, яке передається, в цілому.</p>	
<p>5. Інформаційний обліковий потік, який розкриває прогнозний стан об'єкту називається _____.</p>	
<p>6. Інформаційний обліковий потік, який формується і використовується на одному рівні називається _____.</p>	

7. Дискретні інформаційні облікові потоки – це _____ рух однотипної інформації в межах визначеного часового періоду.

8. _____ – це бар'єри, що утворюються в комунікаційному процесі та залежать від індивідуальних особливостей суб'єктів даного процесу через дію психофізіологічних і соціокультурних факторів впливу на сприйняття облікового інформаційного сигналу та інтерпретацію його змістовного наповнення.

9. _____ – це вид комунікаційних бар'єрів, що спричинені впливом групи факторів, які обумовлені як типом організаційної структури, типом комунікаційної мережі підприємства, так і іншими організаційними параметрами впливу, властиві підприємству в цілому як соціотехнічній системі.

10. _____ – перешкоди на шляху передачі інформації між партнерами по спілкуванню, що ускладнюють сприйняття та розуміння відісланого облікового повідомлення.

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність

1. Якісні вимоги до інформаційних облікових потоків та їх характеристика:

<p>Якісні вимоги:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Спрямованості. 2. Відповідності. 3. Раціональності. 4. Оперативності. 	<p>Характеристика якісних вимог:</p> <p>А. Потік повідомлень здійснюється згідно з принципами дотримання економічної безпеки підприємства.</p> <p>Б. Вчасне генерування інформації про стан об'єкту.</p> <p>В. Інформаційні облікові потоки повинні розкривати реальний стан об'єкту управління.</p> <p>Г. Структура інформаційного облікового потоку повинна корелюватися з цінністю інформації.</p>
---	---

2. Інформаційні облікові потоки та їх характеристика:

<p>Інформаційні облікові потоки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Випереджаючі. 2. Наступні. 3. Синхронні. 4. Однорівневі. 	<p>Характеристика інформаційних облікових потоків:</p> <p>А. Інформаційні облікові потоки, які розкривають прогнозний стан об'єкту управління.</p> <p>Б. Інформаційні облікові потоки, які існують паралельно.</p> <p>В. Інформація формується і використовується на одному рівні.</p> <p>Г. Інформаційні облікові потоки, між якими існує розрив в часі.</p>
---	---

3. Види облікових комунікаційних потоків та класифікаційні ознаки, до яких вони відносяться:

<p>Облікові комунікаційні потоки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Регламентовані. 2. Регулярні. 3. Однорівневі. 4. Усні. 	<p>Класифікаційні ознаки облікових комунікаційних потоків:</p> <p>А. Залежно від носія інформації.</p> <p>Б. За ієрархічним рівнем.</p> <p>В. За частотою руху інформації.</p> <p>Г. За рівнем законодавчого регламентування.</p>
--	---

<i>4. Види облікових потоків:</i>	
<p>Класифікаційні ознаки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Відносно стану об'єкта управління. 2. За ієрархічним рівнем. 3. За частотою руху інформації. 4. За рівнем законодавчої регламентації. 	<p>Види облікових потоків:</p> <ol style="list-style-type: none"> А. Дискретні, регулярні. Б. Регламентовані та нерегламентовані. В. Випереджаючі, синхронні та наступні. Г. Однорівневі, багаторівневі.
<i>5. Процес облікової комунікації:</i>	
<p>Елементи облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Джерело. 2. Кодування та декодування. 3. Канал. 4. Передача сигналу. 	<p>Характеристика елементів облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> А. Формування набору показників та забезпечення цінності облікової інформації. Б. Вибір типу комунікаційної мережі, структурування формальних і неформальних каналів, формування механізму передачі облікового повідомлення. В. Напрямок облікового комунікаційного потоку, формування передачі облікового повідомлення. Г. Облікові працівники різних ієрархічних рівнів та працівники центрів відповідальності.
<i>6. Процес облікової комунікації:</i>	
<p>Елементи облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Передача сигналу. 2. Зворотній зв'язок. 3. Усунення шумів та комунікаційних бар'єрів якості інформаційного сигналу. 4. Канал. 	<p>Характеристика елементів облікових комунікацій:</p> <ol style="list-style-type: none"> А. Вибір типу комунікаційної мережі, структурування формальних і неформальних каналів, формування механізму передачі облікового повідомлення. Б. Напрямок облікового комунікаційного потоку, формування передачі облікового повідомлення. В. Оцінка ефективності комунікаційної мережі. Г. Організаційні комунікаційні бар'єри, технічні комунікаційні бар'єри, суб'єктні комунікаційні бар'єри.
<i>7. Характеристика комунікаційних каналів передачі облікового повідомлення за швидкістю передачі інформації:</i>	
<p>Комунікаційні канали:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Документальний. 2. Електронний. 3. Змішаний. 4. Позасистемний. 	<p>Характеристика комунікаційних каналів:</p> <ol style="list-style-type: none"> А. Висока швидкість. Б. Низька швидкість. В. Середня швидкість. Г. Низька швидкість.

8. Характеристика комунікаційних каналів передачі облікового повідомлення за можливостями позасистемного викривлення інформації:	
Комунікаційні канали: 1. Документальний. 2. Електронний. 3. Змішаний. 4. Позасистемний.	Характеристика комунікаційних каналів: А. Висока можливість. Б. Середня можливість. В. Середня можливість. Г. Низька можливість.
9. Характеристика типів комунікаційної мережі:	
Типи комунікаційної мережі: 1. Коло. 2. Ланцюг. 3. Y-тип. 4. Колесо.	Характеристика типів комунікаційних мереж: А. Послідовність в обробці економічної інформації. Б. Дозволяє уникнути розбіжностей у змістовому наповненні інформаційного повідомлення. В. Наявність зворотного зв'язку. Г. Система контролю виконує роль посередника в комунікаційному процесі.
10. Комунікаційні бар'єри якості облікових інформаційних сигналів та напрями подолання їх негативного впливу:	
Комунікаційні бар'єри: 1. Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру. 2. Семантичний бар'єр. 3. Викривлення змісту інформаційного повідомлення та невідповідність реальній ситуації. 4. Освітні та кваліфікаційні бар'єри.	Напрями подолання їх негативного впливу: А. Дотримання принципів організації та ведення бухгалтерського обліку як основи усунення облікової асиметрії. Б. Надання повідомлення у формі адекватній до рівня освіти та можливостей сприйняття інформації, закладеного в ньому, реципієнтом виходячи із рівня його освіти та кваліфікації, уніфікація первинних бухгалтерських документів. В. Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату. Г. Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через формування та подання нефінансової звітності.
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
1. Необхідність коригування планових обсягів випуску продукції, що визначена в ході застосування аналітичних процедур потребує вибору наступного типу комунікаційної мережі: 1) Коло; 2) Ланцюг; 3) Y-тип; 4) Колесо	2. Для оцінки фінансового стану підприємства за показниками річної фінансової звітності, виявлення відхилень від планових показників слід обрати наступний тип комунікаційної мережі: 1) Коло; 2) Ланцюг; 3) Y-тип; 4) Колесо

<p>3. Керівництво підприємства надіслало інформаційний запит до облікового підрозділу з наступним змістом: “необхідні дані про поточну та довгострокову заборгованість для оцінки фінансової стійкості”. Від облікового підрозділу управлінський персонал отримав інформацію в текстовій формі про суми нарахованих відсотків по довгострокових та короткострокових кредитах банків в розрізі місяців звітного року. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар’єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) невідповідність формальних та неформальних інформаційних сигналів; 2) бар’єр, обумовлений вибором техніки зв’язку; 3) бар’єри неконвенційного сприйняття облікового повідомлення; 4) неправильне змістове наповнення та оформлення облікового повідомлення 	<p>4. З метою формування позитивного іміджу суб’єкта господарювання керівник уповноважив працівників облікового підрозділу підготувати дані про основні показники роботи підприємства. З подальшим розміщенням їх на власному сайті для оцінки роботи суб’єкта господарювання соціально-економічними партнерами. Облікові працівники надали інформацію про основні показники роботи тільки у форматі фінансової звітності. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар’єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) бар’єр, обумовлений вибором техніки зв’язку; 2) семантичний бар’єр; 3) бар’єри різного статусу суб’єктів-запиту та різної можливості впливу на суб’єкта господарювання; 4) бар’єри неконвенційного сприйняття облікового повідомлення
<p>5. Керівництво суб’єкта господарювання стикнулося з проблемою неоперативності підготовки необхідної їм інформації обліковим підрозділом. Керівник облікового підрозділу пояснив, що проблеми виникли у зв’язку із різними формами подання інформації для різних керівників управлінських підрозділів. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар’єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) освітні та кваліфікаційні бар’єри; 2) неправильне змістове наповнення та оформлення облікового повідомлення; 3) суперечності між цілями центрів відповідальності; 4) всі відповіді правильні 	<p>6. На підприємстві з розгалуженою системою підрозділів за територіальною ознакою виникла проблема невчасного узагальнення даних центральною бухгалтерією. Причиною вказаних негативних явищ є неспроможність облікових працівників в окремих підрозділах набути практичних навиків роботи в комп’ютерній мережі. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар’єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) освітні та кваліфікаційні бар’єри; 2) бар’єр, обумовлений вибором техніки зв’язку; 3) семантичний бар’єр; 4) правильна відповідь 1 та 2
<p>7. Управлінський персонал підприємства стикнувся з ситуацією невчасності та не в повному об’ємі задоволення інформаційних потреб в облікових даних. З пояснень облікових працівників стало зрозуміло, що вони не в змозі задовольнити інформаційні</p>	<p>8. Для прийняття управлінського рішення, за змістом спрямованого на зменшення адміністративних витрат в наступному звітному періоді, управлінському персоналу було надано облікові реєстри по синтетичному рахунку 92 “Адміністративні витрати” в</p>

<p>запити та підготувати необхідний масив інформації у зв'язку із великим обсягом облікової роботи. Крім цього було вказано на невідповідність фактичних штатних одиниць облікового підрозділу їх нормативному значенню, що обчислене згідно Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) бар'єри неправильного змістовного наповнення та оформлення облікового повідомлення; 2) бар'єри неконвенційного сприйняття облікового повідомлення; 3) термінологічні бар'єри; 4) бар'єри інформаційного перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності 	<p>розрізі місяців. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) семантичні бар'єри; 2) бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру; 3) бар'єри інформаційного перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності; 4) освітні та кваліфікаційні бар'єри
<p>9. В процесі задоволення інформаційного запиту управлінського персоналу про обсяги реалізованої продукції, обліковим підрозділом була надана інформація тільки про фактичні обсяги реалізації видів продукції в натуральних та вартісних показниках. В результаті чого управлінський персонал звернув увагу на нерелевантність наданої інформації, у зв'язку з відсутністю даних про рентабельність випуску окремих видів продукції. Обліковий підрозділ відмовився усувати недоліки, вказавши на той факт, що оброблення облікової інформації за допомогою аналітичних процедур не входить до їх обов'язків. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) семантичні бар'єри; 2) бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру; 3) бар'єри, обумовлені використанням техніки зв'язку; 4) бар'єри неправильного змістовного наповнення та оформлення облікового повідомлення 	<p>10. В процесі прийняття управлінського рішення керівництвом підприємства до облікового підрозділу надіслано інформаційний запит наступного змісту: “надати систематизовану та згруповану інформацію про рух основних фондів підприємства”. Вкажіть на виявлені комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу та на напрями подолання їх негативного впливу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) термінологічні бар'єри; 2) бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру; 3) бар'єри інформаційного перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності; 4) бар'єри, обумовлені використанням техніки зв'язку

Список рекомендованої літератури:

1. Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом. Москва: Политиздат, 1975. 408 с.
2. Дорофеев В.Д., Шмелева А.Н., Шестопад Н.Ю. Менеджмент: учеб. пособие. Москва: ИНФА-М, 2008. 440 с.
3. Каймакова М.В. Коммуникации в организации: текст лекций. Ульяновск: УЛГТУ, 2008. 73 с.
4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Мелітополь: ТОВ "Видавничий будинок ММД", 2008. 230 с.
5. Мамиконов А.Г. Принятие решений и информация. Москва: Наука, 1983. 184 с.
6. Мильнер Б.З. Теория организации: учебник. Изд. 5-е, перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2006. 720 с.
7. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособие. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 232 с.
8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ./ Ред. Я.В. Соколов. Москва: Финансы и статистика, 2001. 416 с.

ТЕМА 3

ПРИНЦИПИ, МЕТОДИКИ І ТЕХНІКИ ПІДГОТОВКИ УПРАВЛІНСЬКОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

- 3.1. Сучасні підходи та принципи до формування управлінської бухгалтерської звітності.*
- 3.2. Види управлінської бухгалтерської звітності та особливості формування її показників.*
- 3.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської управлінської звітності.*
- 3.4. Порядок формування внутрішньофірмового регламенту підготовки управлінської бухгалтерської звітності.*

3.1. Сучасні підходи та принципи до формування управлінської бухгалтерської звітності

У сучасних умовах інтенсифікації євроінтеграційних процесів вихід вітчизняних підприємств на світовий ринок потребує пошуку нової моделі звітування. Сучасні вимоги до обліково-аналітичної інформації виходять за межі фінансової звітності і потребують інформації, представлені у вигляді сукупності облікових і розрахункових показників, які характеризують внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства та оперативно задовольняють інформаційні потреби у процесі прийняття управлінського рішення.

Інформація є корисною для системи менеджменту за умови належного рівня її репрезентативності, можливості мінімізувати ризик управлінських дій та ключового спрямування, тобто повинна бути значимою для суб'єкта управління, висвітлювати стан ключових показників, без значного нагромадження даних, що призводить до розпорошення уваги суб'єктів управління. Інформаційні потреби управлінського персоналу задовольняються за допомогою управлінської бухгалтерської звітності.

Управлінська бухгалтерська звітність підприємства є результатом ведення не тільки фінансового обліку, але й управлінського. Регулювання організації та методики ведення управлінського обліку передбачає автономність управлінського персоналу щодо вибору методологічного інструментарію, форм звітування тощо.

Усвідомлення необхідності та бажання запровадити управлінський облік та складати бухгалтерську управлінську звітність ще не є достатнім для здійснення цього наміру. Для того щоб зрозуміти основні методологічні засади ведення управлінського обліку та звітності, необхідно розглянути його розвиток у різних історичних періодах.

Розвиток управлінського обліку здійснюється за історичними епохами (рис. 3.1), які є загальноновизнаними у світовій науці, в рамках яких, у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення та аналізуються умови виникнення управлінського обліку¹⁶.

Отже, напрями розвитку управлінського обліку та управлінської бухгалтерської звітності визначаються ускладненням управлінських процесів та виробничих програм.

Управлінська бухгалтерська звітність – це звітність, яка містить в собі важливі ознаки, що дозволяють ідентифікувати відповідний вид звітності серед всього масиву інформації, яка міститься на підприємстві. При цьому бухгалтерська звітність вказує на те, що звітність формується на основі даних бухгалтерського обліку. Управлінська бухгалтерська звітність вказує на ціль, досягнення якої повинно забезпечити формування обліково-аналітичної інформації у завданому форматі бухгалтерської управлінської звітності на запит відповідної групи користувачів.

¹⁶ Безверхня Ю.В. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2012. № 1(17). Т. 1. С. 48-54.



Рис. 3.1. Схема генезису управлінського обліку

Управлінська бухгалтерська звітність – це бухгалтерська звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством¹⁷.

В науково-довідковій літературі управлінську бухгалтерську звітність ототожнюють із внутрішньою бухгалтерською звітністю чи управлінською звітністю.

Внутрішня бухгалтерська звітність – звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу¹⁸.

Управлінська звітність – система показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень¹⁹.

¹⁷ Кузнецова С.А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення // Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 11. С. 15-24. – С. 15.

¹⁸ Бухгалтерський управлінський облік: підруч. Вид. 2-ге, перероб. і доп. / Бутинець Ф.Ф. та ін. Житомир: Рута, 2002. 480 с. – С. 416.

¹⁹ Коноваліхіна Т.О. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ресторану // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: наук.-практ. конф. 23-24 жовт. 2009 р. Львів: Львівська політехніка, 2009. С. 55-56. – С. 55.

В результаті поділу обліку на бухгалтерський та управлінський, виникає необхідність поділу звітності на бухгалтерську звітність (надається зовнішнім користувачам) та управлінську звітність (використовується лише всередині підприємства).

Періодизацію становлення і розвитку управлінської бухгалтерської звітності, вчені представляють у світовій науці такими етапами: перехідний етап, еволюційний етап, організаційно-методичний етап (рис.3.2).

Незважаючи на термінологію, ідентифікація наведених видів звітності покликана забезпечити управлінський персонал релевантною інформацією, що продукується системою бухгалтерського обліку.

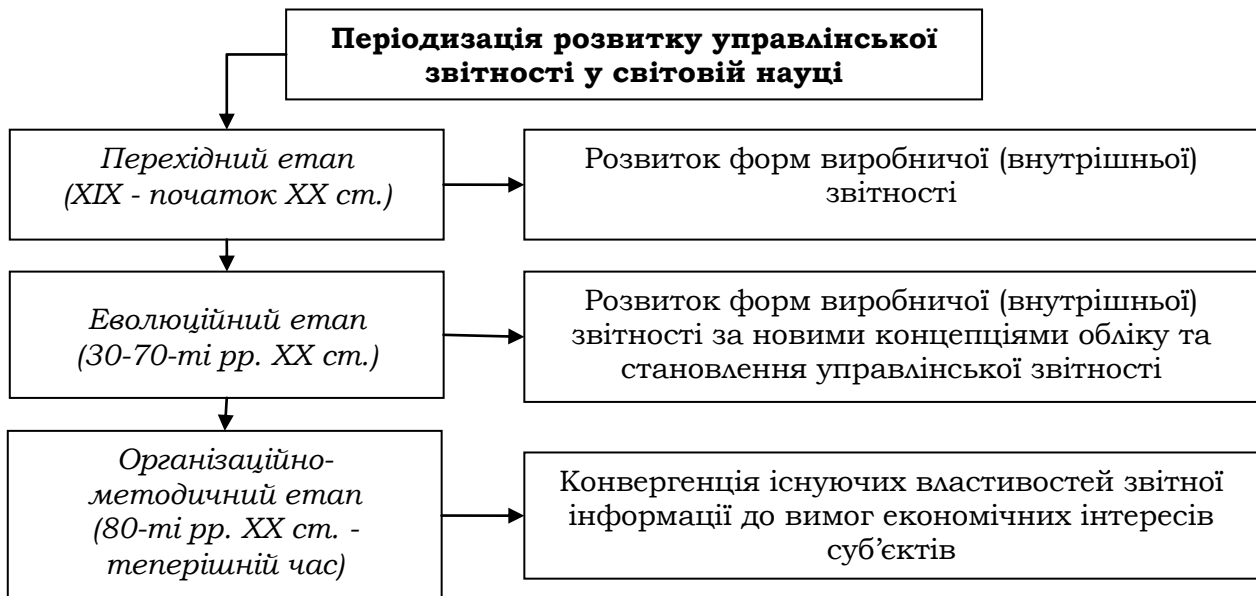


Рис. 3.2. Періодизація розвитку управлінської звітності у світовій науці

Для того, щоб управлінська звітність містила релевантну інформацію про діяльність підприємства і виступала надійною інформаційною базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, її формування повинно ґрунтуватися на відповідних принципах.

Принципи підготовки управлінської бухгалтерської звітності:

1) оперативності (звітність повинна формуватися оперативно, в міру її необхідності, а інформація, відображена в звітності, повинна випереджати будь-які рішення);

2) адресності (звітність повинна надаватися конкретному суб'єкту-запиту відповідно до його місця в ієрархії управління);

3) достатності (інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і відволікати увагу управлінців на другорядні дані);

4) зрозумілості (інформація, що наводиться у звітності повинна враховувати та нівелювати суб'єктні комунікаційні бар'єри);

5) достовірності (інформація, представлена у звітності, повинна бути підтвердженою відповідними первинними і внутрішніми документами та відповідати реальному стану справ);

б) співставності (співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності);

7) економічності (процес підготовки певної форми звітності повинен виправдовувати себе економічно, тобто витрати на підготовку звітності слід співставлятися з вигодами від отриманої управлінської інформації).

Дотримання вказаних принципів при підготовці внутрішньої бухгалтерської звітності забезпечить виконання завдань, поставлених перед обліковою системою через чітке та логічне структурування інформаційних потоків підприємства.

До основних функцій управлінської бухгалтерської звітності відносяться:

1) інформаційна функція (управлінська бухгалтерська звітність містить деталізовану інформацію про об'єкти, процеси та явища, що відповідає інформаційним запитам управлінського персоналу, дані, які не наводяться в потрібному форматі, а ні в облікових регістрах, а ні в будь-яких інших формах звітності суб'єкта господарювання);

2) планова функція (управлінська бухгалтерська звітність за змістом показників може поєднувати інформацію про фактичний та плановий стан об'єктів, процесів і явищ);

3) системна функція (управлінська бухгалтерська звітність може поєднувати інформацію про об'єкти, процеси та явища між якими існує причинно-наслідковий зв'язок);

4) аналітична функція (цінність управлінської бухгалтерської звітності підвищується за умов наведення в ній не тільки фактичних даних, але й результативних показників, що отримані в ході застосування аналітичних процедур);

5) контрольна функція (управлінська бухгалтерська звітність полегшує виконання управлінським персоналом контрольних функцій, адже дозволяє систематизувати інформацію в розрізах, які дозволяють оцінити ступінь виконання попередніх рішень системи управління);

б) організаційна функція (управлінська бухгалтерська звітність дозволяє оцінити ефективність організаційної структури управління підрозділами та суб'єкта господарювання в цілому шляхом розкриття інформації про роботу окремих структурних одиниць суб'єкта господарювання, допомагає виявити негативні тенденції в їх роботі).

Виконання управлінською бухгалтерською звітністю наведених функцій забезпечується сукупністю показників, що наводяться в ній.

Управлінська бухгалтерська звітність в ході виконання покладених на неї функцій створює масив релевантних даних, що використовуються управлінським персоналом всіх рівнів в процесі організації, планування, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства.

В основі підходів до формування управлінської бухгалтерської звітності знаходяться інформаційні запити управлінського персоналу суб'єкта господарювання (табл. 3.1).

Предмет інформаційних запитів функціональних підрозділів суб'єкта господарювання

Функціональні підрозділи суб'єкта господарювання	Зміст інформаційних запитів відносно потреб функціональних підрозділів
Економічний (планово-економічний) відділ	Організація та методичне керівництво роботою відділів з питань аналізу; розробка плану аналітичної роботи і контроль за його виконанням; узагальнення результатів аналізу підприємства; розробка заходів за результатами аналізу
Фінансовий відділ	Аналіз грошових надходжень; аналіз виконання бізнес-плану; аналіз фінансових результатів діяльності та рентабельності підприємства; вивчення взаємовідносин з банком; аналіз та оптимізації оподаткування підприємства
Відділ оплати праці	Аналіз рівня організації та нормування праці; аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами; визначення рівня продуктивності праці, використання робочого часу та фонду оплати праці; аналіз трудомісткості та її зниження
Технологічна служба	Аналіз забезпеченості технологічним обладнанням та ефективність його використання; аналіз дотримання строків, обсягів і якості робіт; аналіз виконання завдань щодо виробництва і якості продукції
Виробничий відділ	Аналіз виконання плану випуску продукції за обсягом, асортиментом, якістю; аналіз тривалості технологічного циклу; ритмічності роботи виробничих потужностей; аналіз витрачання матеріальних ресурсів
Відділ збуту	Аналіз виконання договірних зобов'язань щодо поставок продукції споживачам за обсягом, якістю, строками; дослідження та оцінка альтернативних ринків збуту
Відділ постачання	Аналіз своєчасності та якості матеріально-технічного забезпечення виробництва; аналіз виконання планів поставок пального, інших матеріалів; аналіз стану складських запасів
Інженерно-технічна служба	Аналіз стану експлуатації автомобілів, іншої техніки та обладнання; аналіз виконання графіків ремонту техніки; аналіз ефективності та раціональності використання техніки; аналіз використання пального і мастил, запасних частин, електроенергії, газу, палива, води тощо

Релевантність даних управлінської бухгалтерської звітності в процесі прийняття управлінських рішень забезпечується за умови тісного взаємозв'язку суб'єктів управління та облікового підрозділу підприємства. А саме, у випадках чіткого формулювання управліннями інформаційного запиту та здатності облікового персоналу прийнятними методами і адекватно задовольнити його. Узгодженість дій управлінського персоналу та облікових працівників продукують оптимальний підхід до вибору форми, змісту і підходів до формування показників управлінської бухгалтерської звітності.

Отже, *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 його середовище в цілому та його сегментів і оперативно задовольняє інформаційні потреби управлінського персоналу та є необхідною для прогнозування, планування, організації, контролю та регулювання діяльності суб'єкта господарювання.

3.2. Види управлінської бухгалтерської звітності та особливості формування її показників

В цілому управлінська бухгалтерська звітність спрямована допомогти управлінському персоналу в:

1) плануванні (планування процесу виробництва, визначення потреби в матеріальних ресурсах, управління процесом використання наявних товарно-матеріальних цінностей тощо);

2) контролі (контроль за дотриманням раніше запланованих позицій щодо витрачання, закупівлею товарно-матеріальних цінностей, погашення різного виду заборгованостей; уникнення необґрунтованих витрат засобів та предметів праці, а також трудових ресурсів тощо);

3) оцінці результатів діяльності суб'єкта господарювання підприємству в цілому та за різними об'єктами управління (аналіз витрат в розрізі центрів відповідальності, оцінка ефективності роботи структурного підрозділу тощо).

Залежно від специфіки інформаційного запиту результат його задоволення може бути представлений у різному форматі управлінської бухгалтерської звітності.

Класифікація управлінської бухгалтерської звітності представлена табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Класифікація управлінської бухгалтерської звітності

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види управлінської звітності</i>
За форматом представлення	– графічні; – звіт у текстовій формі; – табличні; – презентації
За рівнями представлення	– звіти для вищого керівництва; – звіти для менеджерів середньої ланки управління; – звіти для менеджерів нижньої ланки управління
За періодичністю представлення	– оперативні; – поточні; – підсумкові
За змістом інформації	– комплексні звіти; – звіти за ключовими позиціями; – аналітичні звіти

Найбільш розповсюдженими форматами представлення управлінської бухгалтерської звітності є табличний, графічний звіт, звіт у текстовій формі та у вигляді презентації.

Табличний формат управлінської бухгалтерської звітності є найбільш розповсюдженим та зручним форматом, що дозволяє суб'єкту-запиту (користувачу) швидко сприйняти інформацію за умови володіння ним відповідним рівнем знань.

Наприклад: табличну форму управлінської бухгалтерської звітності доцільно використовувати при підготовці відповіді на інформаційний запит управлінського персоналу щодо складу, динаміки, структури об'єкта активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат чи

фінансових результатів. В даному випадку мову слід вести про об'єкти, які поділяються на значну кількість його складових або ж про необхідність розкриття інформації за допомогою аналітичних процедур.

Графічний формат управлінської бухгалтерської звітності передбачає надання інформації у вигляді різноманітних графіків, діаграм. Даний формат представлення інформації доцільно використовувати за умови обмеженої кількості показників та задля досягнення кращої наочності сприйняття інформації.

Наприклад: підготовка графіків, які характеризують обсяги реалізації продукції у вартісному вираженні, та діаграм, що визначають питому вагу реалізації кожного з видів продукції.

Звіт у текстовому форматі передбачає представлення інформації з письмовим поясненням її змісту та можливим роз'ясненням причин та наслідків ряду показників, на які був сформований запит.

Наприклад: підготовка інформації у текстовому форматі щодо обґрунтування рішення про зміну методів нарахування амортизації, про списання дебіторської заборгованості, про віднесення нестач на витрати підприємства, виявлених в ході проведення інвентаризації тощо.

Звіт у вигляді презентації передбачає надання інформації у форматі інформаційних слайдів, показ яких супроводжується роз'ясненнями та деталізацією презентованої інформації. Даний формат представлення облікової інформації може поєднувати в собі три попередні формати представлення управлінської бухгалтерської звітності.

Наприклад: звіт у вигляді презентації доцільно використовувати при наданні оцінки результативності та фінансового стану підприємства на Загальних зборах акціонерів, при обговоренні напрямів перспективного розвитку підприємства тощо.

Налагодження інформаційних потоків між суб'єктом господарювання та іншими групами заінтересованих осіб повинно здійснюватись із дотриманням безпечного рівня доступу до інформаційних ресурсів, якими є облікова інформація для кожного із суб'єктів-запиту, виходячи із його відношення до підприємства (внутрішні, зовнішні) та місця в ієрархічній структурі підприємства (вище керівництво, менеджери середньої ланки управління, менеджери нижньої ланки управління та інші працівники підприємства).

У зв'язку з цим за рівнями представлення управлінську бухгалтерську звітність поділяють на: звіти для вищого керівництва, звіти для менеджерів середньої ланки управління, звіти для менеджерів нижньої ланки управління.

Наповнення даних звітів залежить від інформаційного запиту та закріплених функціональних повноважень відповідного суб'єкта.

За періодичністю представлення виділяють оперативні, поточні та підсумкові звіти.

Оперативні звіти – звіти, що містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень.

Поточні звіти – звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію, та надаються із періодичністю від місяця до кварталу відповідно до внутрішньо фірмових стандартів (регламентів) менеджерам середньої ланки управління.

Підсумкові звіти – звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію, та надаються із періодичністю від одного разу на місяць до одного разу в рік відповідно до внутрішньофірмових стандартів (регламентів) вищому керівництву. На основі даних звітів приймаються стратегічні управлінські рішення та здійснюється загальний контроль за діяльністю підприємства в цілому, а також менеджерів нижчої та середньої ланок управління.

За змістом наведеної інформації, звіти поділяють на:

1) *комплексні звіти* – звіти, що характеризують діяльність підприємства в цілому та його окремих структурних підрозділів, складаються із визначеною періодичністю відповідно до внутрішньофірмових стандартів (регламентів).

Наприклад, звіти даного виду містять інформацію про досягнення бюджетних показників центрами відповідальності та підприємством в цілому; структуру доходів та витрат підприємства тощо;

2) *звіти за ключовими позиціями* – звіти, що містять інформацію про пріоритетні для успішного функціонування суб'єкта господарювання показники та надаються по мірі необхідності на запит управлінського персоналу.

Наприклад, звіти даного виду містять інформацію про обсяги реалізації за асортиментними групами, втрати від браку за структурними підрозділами, зриви поставок в розрізі вітчизняних та іноземних партнерів тощо;

3) *аналітичні звіти* – звіти, що містять інформацію про причинно-наслідкові зв'язки зміни ключових показників діяльності підприємства та готуються на запит управлінського персоналу.

Наприклад: систематизована та згрупована інформація про надходження та витрачання грошових коштів, про терміни погашення кредиторської заборгованості, їх вартісне вираження в якості аналітичного звіту може використовуватися для прийняття чи обґрунтування управлінського рішення щодо забезпечення платоспроможності суб'єкта господарювання.

При формуванні управлінської бухгалтерської звітності слід зважати на наступні категорії: форма управлінської бухгалтерської звітності; розділ форми управлінської бухгалтерської звітності; елемент управлінської бухгалтерської звітності.

Форма управлінської бухгалтерської звітності – сукупність реквізитів звітного документу.

Розділ форми управлінської бухгалтерської звітності – це змістовна частина форми управлінської бухгалтерської звітності, що включає в себе повний набір показників, які характеризують певну сторону елемента звітності

Елемент управлінської бухгалтерської звітності – це сукупність об'єктів, інформація про які відображається в управлінській бухгалтерській звітності, об'єднаних спільним економічним змістом.

Формат управлінської бухгалтерської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що забезпечує задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів економічної інформації про стан елементу управлінської бухгалтерської звітності. Формат управлінської бухгалтерської звітності підприємство формує самостійно та затверджує у відповідному внутрішньофірмовому стандарті (регламенті). При цьому, ряд видів управлінської бухгалтерської звітності (наприклад, оперативні звіти) можуть складатися у довільній формі.

При розробці та внутрішній регламентації стандартних форм внутрішньої бухгалтерської звітності необхідним є визначення кількості елементів звітної форми, реквізитів. Кількість реквізитів може бути різною і визначається видом та змістом внутрішньої бухгалтерської звітності.

При розробці конкретного виду управлінської бухгалтерської звітності, застосовують не всі реквізити, а лише ті, які необхідні при виготовленні документів цього типу і вважаються обов'язковими з позиції керівників відповідного рівня.

Державними стандартами (ДСТУ 4163-2003 Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів та ДСТУ 2732:2004 “Діловодство й архівна справа”) встановлено 32 реквізити документів: 01 – зображення Державного герба України; 02 – зображення емблеми організації або товарного знака (знака обслуговування); 03 – зображення нагород; 04 – код організації; 05 – код форми документа; 06 – назва організації вищого рівня; 07 – назва організації; 08 – назва структурного підрозділу організації; 09 – довідкові дані про організацію; 10 – назва виду документа; 11 – дата документа; 12 – реєстраційний індекс документа; 13 – посилання на реєстраційний індекс і дату документа, на який дають відповідь; 14 – місце складання або видання документа; 15 – гриф обмеження доступу до документа; 16 – адресат; 17 – гриф затвердження документа; 18 – резолюція; 19 – заголовок до тексту документа; 20 – відмітка про контроль; 21 – текст документа; 22 – відмітка про наявність додатків; 23 – підпис; 24 – гриф погодження документа; 25 – візи документа; 26 – відбиток печатки; 27 – відмітка про засвідчення копії; 28 – прізвище виконавця і номер його телефону; 29 – відмітка про виконання документа і направлення його до справи; 30 – відмітка про наявність документа в електронній формі; 31 – відмітка про надходження документа до організації; 32 – запис про державну реєстрацію.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначає, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назву документа (форми);
- 2) дату і місце складання;
- 3) назву підприємства, від імені якого складено документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

В умовах посилення конкурентної боротьби формування додаткового обліково-аналітичного забезпечення процесу управління у форматі підготовки управлінської бухгалтерської звітності є неодмінним атрибутом досягнення стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання. За таких умов обліковому підрозділу слід виробити правила підготовки та надання, визначити форму та з'ясувати зміст показників управлінської бухгалтерської звітності.

3.3. Методичні підходи до формування бухгалтерської управлінської звітності

При організації системи бухгалтерської управлінської звітності слід враховувати сукупність факторів, що впливають на даний процес:

- 1) організаційна структура та підходи до управління підприємством (в т.ч. технології виробництва);
- 2) стратегія та тактика управління й інформаційні запити, що продукуються відповідними суб'єктами управління;
- 3) ступінь деталізації (способів представлення) інформації у інформаційних базах інформаційних систем підприємства.

Необхідність формування системи бухгалтерської управлінської звітності та її затвердження на внутрішньофірмовому рівні обмовлена наступними причинами:

- 1) інформація для прийняття управлінських рішень не завжди може бути представлена оперативно на запит відповідного суб'єкта;
- 2) наявна система бухгалтерської управлінської звітності є занадто складною і використовується неефективно;
- 3) отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень потребує витрат часу на її збір та обробку.

Задля подолання даних обставин при розробці системи бухгалтерської управлінської звітності слід дотримуватися методики, що передбачає здійснення відповідних дій за етапами: 1) етап постановки цілей та завдань; 2) етап регулювання та регламентації; 3) організаційний етап; 4) операційний етап; 5) контрольний етап.

В ході реалізації *першого етапу постановки цілей та завдань* здійснюється:

- 1) визначення цілей та завдань, які покликана вирішити управлінська бухгалтерська звітність;
- 2) визначення користувачів управлінської бухгалтерської звітності та їх інформаційних інтересів;

- 3) розробка понятійного апарату, визначення умовних скорочень;
- 4) визначення основних показників інформації, відповідно до запитів відповідних суб'єктів із дотримання принципів економічної безпеки підприємства, в частині її інформаційної складової;
- 5) визначення каналів постачання інформації для формування на її основі бухгалтерської управлінської звітності.

Бухгалтерська управлінська звітність може містити показники поточного (фактичного) та прогнозного характеру про результати діяльності підприємства в цілому, за видами діяльності, за рівнями управління, в розрізі окремих структурних підрозділів, бізнес-процесів тощо.

При виборі складу показників бухгалтерської управлінської звітності слід дотримуватися комбінованого підходу для застосування поряд з фінансовими показниками нефінансових показників та дотримуватися правил формування складу показників звітності.

Правила вибору складу показників бухгалтерської управлінської звітності:

- 1) використання обмеженої кількості показників (від 2 до 6) про певний об'єкт звітування;
- 2) в системі оціночних показників повинні бути як фінансові, так і нефінансові показники;
- 3) показники мають бути взаємопов'язаними;
- 4) при зниженні рівня розкриття інформації про реальний та прогнозний стан об'єкта звітування діючий набір показників повинен бути переглянутий та сформований новий альтернативний набір показників;
- 5) при виборі ключових нефінансових показників слід дотримуватися наступних вимог: їх рівень може бути змінений; вони повинні бути підконтрольні з боку менеджерів, тобто менеджер може впливати на їх величину і бути зацікавленим в їх досягненні; вдосконалення нефінансових показників зобов'язане викликати поліпшення фінансових показників.

Система показників управлінської бухгалтерської звітності може бути представлена з використанням різних форматів, наприклад з використанням форматів, що надають інформацію про наявність відповідних елементів звітності, їх руху, стану, структури та динаміки.

Задля впорядкування каналів постачання (надходження) інформації для підготовки бухгалтерської управлінської звітності необхідним є визначення у внутрішньому середовищі джерела даних для отримання кожного звітного показника. Це дозволить сформулювати запит на необхідну управлінським службам облікову інформацію про об'єкт облікового відображення, що допоможе встановити необхідний ступінь її деталізації на рахунках аналітичного обліку. Аналогічно формується запит на корисну управлінським службам планову, нормативну, фінансову та іншу інформацію, в т.ч. й про зовнішнє середовище.

На *другому етапі регулювання та регламентації* здійснюється:

- 1) розробка корпоративного стандарту з управлінської звітності;
- 2) розробка (адаптація) програмного забезпечення та інструкцій для користувачів як основи забезпечення автоматизації процесу формування внутрішньої звітності.

Організаційний етап передбачає:

- 1) визначення організатора, координатора та виконавця робіт. Реалізація даного підетапу може здійснюватись за наступною схемою: 1) визначення суб'єкта вихідної інформації; 2) визначення координатора процесу руху інформації та наділення його відповідними повноваженнями (тобто адміністративно надати дозвіл на отримання інформації у суб'єкта вихідної інформації; 3) визначити користувачів інформації та форму представлення бухгалтерської управлінської звітності;

- 2) формування каналів зв'язку між суб'єктами взаємодії.

- 3) встановлення термінів, періодичності, порядку представлення бухгалтерської управлінської звітності.

Операційний етап передбачає:

- 1) збір інформації про об'єкти, що відображаються в звітності;
- 2) групування й обробка інформації про об'єкти, що відображаються в звітності;

- 3) систематизація інформації про об'єкти, що відображаються в звітності.

На *контрольному етапі* здійснюється:

- 1) контроль за якістю системи управлінської бухгалтерської звітності. В рамках цього здійснюється контроль за наступними напрямками: контроль за досягненням цілей і рішенням поставлених завдань; контроль за якістю внутрішніх стандартів формування управлінської бухгалтерської звітності; контроль за якістю первинної інформації; контроль за рівнем якості систематизації, обробки та аналізу інформації;

- 2) контроль за оцінкою ефективності функціонування підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема.

Оптимальним підходом при формуванні управлінської бухгалтерської звітності є підхід при якому активно використовується облікова інформація, опрацьована, систематизована та узагальнена в ході застосування традиційних облікових процедур. Відмінність даних управлінської бухгалтерської звітності від інформації, що наведена в облікових регістрах чи в будь-якій іншій звітності підприємства полягає в цілеспрямованості задоволення певного інформаційного запиту управлінського персоналу.

3.4. Порядок формування внутрішньофірмового регламенту підготовки управлінської бухгалтерської звітності

Розробляючи та впроваджуючи управлінську бухгалтерську звітність на підприємстві, керівники все частіше ставлять питання розробки внутрішньо-фірмових регламентів. Відсутність чітких вказівок щодо регулювання порядку формування управлінської бухгалтерської звітності та формування науково-обґрунтованих підходів, впливає на якість інформації звітності, стан та результати діяльності підприємства, очікувані майбутні вигоди, схильність підприємства до ризиків, з одного боку, та понесення додаткових витрат на формування звітності на внутрішньому рівні – з іншого.

В табл. 3.3 наведено основні документи, що регулюють порядок формування управлінської бухгалтерської звітності підприємства.

Таблиця 3.3

Основні стандарти та регламенти системи формування управлінської бухгалтерської звітності

№ з/п	Види положень за рівнями регламентації	Перелік стандартів, положень та регламентів
1	Положення про систему управління та управлінської звітності	<ol style="list-style-type: none"> 1. Положення про систему управлінської звітності. 2. Положення про організаційну структуру системи управлінської звітності та розподіл функцій. 3. Положення про документування та документообіг. 4. Положення про вставлення системи ключових показників діяльності
2	Загальні методичні положення	<ol style="list-style-type: none"> 1. Класифікатори об'єктів обліку, що визначають і основні види об'єктів обліку, і їх внутрішню структуру, що може бути покладено в основу управлінської бухгалтерської звітності. 2. Правила формування інформації про активи та пасиви організації, її доходи та витрати. 3. Правила, що визначають порядок розрахунку показників. 4. Правила побудови внутрішніх інформаційних потоків з організації та отримання інформації із зовнішнього середовища організації. 5. Стандарт щодо інформаційного забезпечення управління виробничим потенціалом та інші
3	Інструктивні положення	<ol style="list-style-type: none"> 1. Порядок формування управлінських запитів. 2. Порядок визначення суб'єктів-носіїв інформації. 3. Порядок розробки планів, бюджетів, складання прогнозів. 4. Порядок контролю за виконанням бюджетів та прогнозів 5. Документи, що регулюють порядок подання інформації управлінської звітності, у тому числі документи, що визначають забезпечення комерційної таємниці.

Слід відмітити, що документи 1-го рівня визначають правовий та структурний зміст системи формування управлінської бухгалтерської звітності в цілому, формує методологічну основу розробки та стандартів наступних рівнів.

Документи 2-го рівня становлять систему стандартів, розроблених в розрізі об'єктів, функцій, напрямів управління. До даної сукупності відносять й внутрішні стандарти з управлінського обліку та звітності. В якості окремої категорії даного рівня стандартизації можуть розглядатися також Класифікатори і Довідники з управлінського обліку та звітності. Ключове призначення Класифікатора полягає у декларуванні основних принципів та ознак, за якими формуються та кодуються об'єкти управлінського обліку та звітності.

Документи 3-го рівня визначають сукупність робочих інструкцій, методичних вказівок і т.д. – Регламентів діяльності, у тому числі Регламентів з формування управлінської звітності. Вони містять послідовний опис та штатний розпис. Таким чином, головним призначенням вище зазначених робочих інструкцій, методичних вказівок та інших документів з управлінського обліку та звітності виступає забезпечення підтримки суб'єктів управлінського обліку, що забезпечує встановлення якості їх роботи та управління в цілому.

Слід зауважити, що такий великий перелік стандартів, регламентів та положень у кінцевому випадку призводить до дублювання інформації, тому на нашу думку формування вищезазначених документів є некоректно.

Запорукою ефективного функціонування будь-якої внутрішньої системи, якою є система управлінського обліку та звітності, є її раціональна організація, що забезпечує виконання поставлених перед системою завдань. На нашу думку варто виділити до основних внутрішніх регламентів, наступні документи: положення про підрозділ; посадові інструкції; положення про документування та документообіг; внутрішньо фірмовий регламент формування управлінської бухгалтерської звітності (в додатках форми управлінської бухгалтерської звітності).

Варто зауважити, що обов'язковою умовою ефективного функціонування системи управлінського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ (якщо такий на підприємстві є), що дасть змогу: визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством; закріпити внутрішню структуру підрозділу; розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу; забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій; обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу; закріпити організаційно-правову основу документування його діяльності.

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим нормативним документом, у змісті яких затверджено обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання управлінського обліку та звітності, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками.

Регламентация документообігу передбачає систему контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, а й підтримувати, інакше вони можуть втратити свою актуальність. Надмірна бюрократизація документообігу ускладнює діяльність підприємства.

Правильно організований документообіг сприяє покращенню контролю за всією роботою підприємства. Слід відмітити, що розробка внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” – це затвердження не тільки загальних правил формування, форм та строків подання звіту, принципів підготовки, а й графіку документообігу, правил використання облікової інформації, захисту конфіденційності інформації.

Метою внутрішньофірмового регламенту є встановлення єдиних вимог до складання та подання управлінської бухгалтерської звітності.

Завданнями внутрішньофірмових регламентів є: формулювання загальних принципів складання управлінської бухгалтерської звітності; затвердження вимог, щодо форми, змісту та оформлення управлінської бухгалтерської звітності; встановлення порядку складання та зберігання управлінської бухгалтерської звітності.

Таким чином, внутрішньофірмовий регламент “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” є основним розпорядчим документом, на підставі якого формується та подається управлінська бухгалтерська звітність. Тому при розробці внутрішньофірмового регламенту слід дотримуватися не тільки специфічних принципів управлінського обліку, а й загальнонаукових:

1) принципу системності (внутрішньофірмовий регламент розглядається в якості штучної системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства);

2) принципу комплексності (передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників);

3) принципу наукової обґрунтованості (в узгодженості з дією науково-технічного прогресу, законів економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою);

4) принципу ефективності, планомірності та динамізму (передбачає вирішення не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети);

5) принципу профілактики (виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень);

6) принципу сумісності особистих, регіональних і державних інтересів.

Формування внутрішньофірмового регламенту розпочинається, насамперед, з вирішення організаційних питань. Відповідальність за організацію формування наказу про внутрішньофірмовий регламент слід покласти на керівника або головного бухгалтера.

Внутрішньофірмовий регламент “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” доцільно формувати поетапно та не зважаючи на розбіжності між підприємствами (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Етапи формування внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності”

Керівник підприємства приймає рішення стосовно створення спеціальної комісії, на яку покладено розробку формування внутрішнього регламенту. До складу комісії можуть входити фахівці з різних підрозділів підприємства, а саме: відділу бухгалтерської служби, відділу фінансів, відділу менеджерів, відділу виробництва, аналітиків та інших. У разі необхідності, до розробки внутрішньофірмового регламенту можна залучити спеціалізовану організацію, однак на практиці вітчизняних підприємств це досить рідко зустрічається.

Варто відмітити, що на спеціальну комісію з формування внутрішньофірмового регламенту, як правило покладаються наступні функції: аналіз господарської діяльності підприємства; аналіз нових

способів ведення управлінського обліку та формування управлінської бухгалтерської звітності. Після розподілу службових обов'язків між членами спеціальної комісії, на яку покладено формування внутрішньофірмового регламенту та встановлення комунікаційних зв'язків з іншими підрозділами підприємства, переходять до наступного етапу.

На підготовчому етапі здійснюється аналіз та оцінка сукупності внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на формування внутрішньофірмового регламенту.

До основних факторів впливу на формування внутрішньофірмового регламенту відносяться наступні:

1) стан нормативно-правового регулювання управлінського обліку та формування управлінської бухгалтерської звітності, що впливає на основні підходи формування внутрішньофірмового регламенту;

2) форма власності та організаційно-правова форма підприємства, які обумовлюють особливості побудови обліку відповідно до запитів користувачів;

3) специфіка господарської діяльності підприємства;

4) потенціал підприємства та завдання з його розвитку на поточну та довгострокову перспективу;

5) рівень професійної підготовки управлінського персоналу підприємства, від якого залежить ефективність роботи в цілому підприємства та інші.

Варто відмітити, що наведений перелік факторів, що впливають на формування внутрішньофірмового регламенту, не є вичерпним, однак вищезазначений дозволяє зрозуміти їх вплив.

На основному етапі комісія визначає об'єкти бухгалтерського обліку, відносно яких буде розглядатися ключові показники для наповнення інформаційної панелі управлінської бухгалтерської звітності. Інформаційне забезпечення формування внутрішньофірмового регламенту передбачає розроблення форм управлінської бухгалтерської звітності відповідно запитів, встановлюється порядок обробки обліково-аналітичної інформації, а також визначається порядок та правила документообігу.

Заключний етап передбачає затвердження внутрішньофірмового регламенту у вигляді відповідного розпорядчого документа – наказу про внутрішньофірмовий регламент. При цьому спочатку розробляється проект внутрішньофірмового регламенту, визначається відповідальність за порушення даного регламенту. Потім виявляються недоліки та вносяться зміни в розроблений проект, який після цього затверджується.

Практика показує, що сьогодні функціонує багато великих підприємств, які складають та подають управлінську бухгалтерську звітність без загальних правил формування, це свідчить не тільки про відсутність регулювання на підприємстві, а й про недостатню кваліфікацію працівників.

Слід відмітити, що процес формування внутрішньофірмового регламенту є трудомістким та потребує відповідальності та професіонального підходу. Тому на підприємстві доцільно створити

спеціальну комісію із розробки внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності”. Правильний підхід до формування даного регламенту дозволить забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній обліково-аналітичній інформації для прийняття управлінських рішень.

Слід зауважити, оскільки законодавством не затверджена типова форма регламентів формування управлінської бухгалтерської звітності, у зв'язку з цим форма внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” обирається підприємством самостійно. На нашу думку, для надання документу юридичної сили він повинен містити структуру внутрішніх стандартів системи управлінської бухгалтерської звітності рис 3.4.

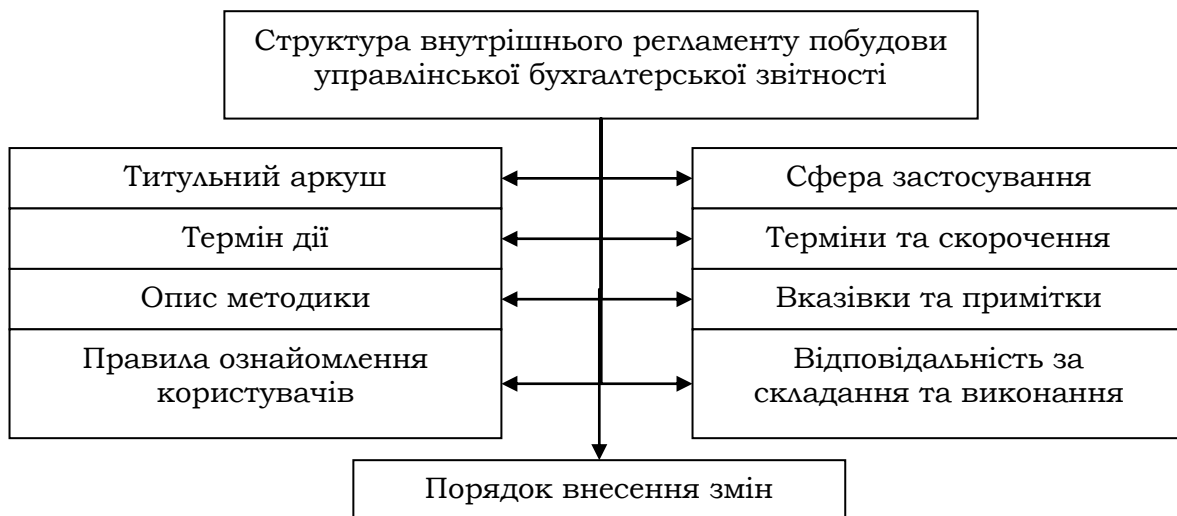


Рис. 3.4. Структура внутрішнього регламенту побудови управлінської бухгалтерської звітності

Варто відмітити, що внутрішньофірмовий регламент повинен бути чітко структурованим, та лаконічним, інформація що в ньому міститься повинна бути послідовною, не повинна містити повторів змісту.

Зі змістом даного регламенту, під підпис, повинні бути ознайомлені усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм даного документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке управлінська бухгалтерська звітність?
2. Дайте характеристику принципам підготовки управлінської бухгалтерської звітності.
3. Назвіть функції управлінської бухгалтерської звітності.
4. Охарактеризуйте вплив інформаційних потреб управлінського персоналу на форму та зміст показників управлінської бухгалтерської звітності.
5. Дайте характеристику видам управлінської бухгалтерської звітності.

6. Наведіть основні вимоги до форми управлінської бухгалтерської звітності.

7. Проаналізуйте послідовність підготовки управлінської бухгалтерської звітності.

8. Охарактеризуйте показники управлінської бухгалтерської звітності.

9. Назвіть основні ознаки ефективної підготовки управлінської бухгалтерської звітності.

10. Дайте характеристику взаємозв'язкам управлінської бухгалтерської звітності з іншими видами звітності підприємства.

11. Охарактеризуйте порядок формування внутрішньофірмового регламенту підготовки управлінської бухгалтерської звітності.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Управлінська бухгалтерська звітність орієнтована допомагати керівництву в здійсненні контролю: 1) так; 2) ні	2. Корпоративний конфлікт є одним з аспектів недосконалості інформації, яка виникає через те, що різні учасники ринкових операцій мають різні відомості про один і той же об'єкт: 1) так; 2) ні
3. Парадокси облікової інформації враховуються при прийнятті управлінських рішень: 1) так; 2) ні	4. Принцип адресності підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає її передачу конкретному суб'єкту: 1) так; 2) ні
5. Принцип зрозумілості підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає те, що вона повинна бути підтверджена відповідними первинними документами: 1) так; 2) ні	6. Принцип економічності підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає, що витрати на її підготовку не повинні перевищувати вигоди від отриманої управлінської інформації: 1) так; 2) ні
7. Принцип співставності підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає необхідність оперативного її формування: 1) так; 2) ні	8. Принцип зрозумілості підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає, що звітність повинна враховувати та нівелювати суб'єктні комунікаційні бар'єри: 1) так; 2) ні
9. Принцип оперативності підготовки управлінської бухгалтерської звітності передбачає вчасне надання інформації управлінському персоналу по мірі її необхідності: 1) так; 2) ні	10. Управлінська бухгалтерська звітність виконує системну функцію: 1) так; 2) ні

11. Управлінська бухгалтерська звітність виконує мотиваційну функцію: 1) так; 2) ні	12. Управлінська бухгалтерська звітність виконує системну функцію: 1) так; 2) ні
13. За форматом представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на графічну, текстову, табличну та презентаційну: 1) так; 2) ні	14. За рівнями представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на комплексні звіти, аналітичні звіти та заключні звіти: 1) так; 2) ні
15. За періодичність представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на оперативні звіти, поточні звіти та підсумкові звіти: 1) так; 2) ні	16. За змістом інформації управлінська бухгалтерська звітність поділяється на комплексні звіти, аналітичні звіти та звіти за ключовими позиціями: 1) так; 2) ні
17. Оперативні звіти – звіти, що містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень: 1) так; 2) ні	18. Методика формування управлінської бухгалтерської звітності передбачає постановку цілей та завдань: 1) так; 2) ні
19. При формуванні управлінської бухгалтерської звітності на етапі “Регулювання та регламентація” здійснюється розробка корпоративного стандарту з управлінської звітності: 1) так; 2) ні	20. На контрольному етапі підготовки управлінської бухгалтерської звітності здійснюється збір інформації про об’єкти, що відображаються в звітності: 1) так; 2) ні
II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом	
1. Звітність повинна формуватися оперативно, в міру її необхідності, даний факт передбачає наступний принцип підготовки управлінської бухгалтерської звітності: 1) оперативності; 2) адресності; 3) достатності; 4) економічності	2. Звітність повинна надаватися конкретному суб’єкту-запиту, даний факт передбачає наступний принцип підготовки управлінської бухгалтерської звітності: 1) оперативності; 2) адресності; 3) економічності; 4) співставності
3. За формою представлення бухгалтерська управлінська звітність буває: 1) табличною; 2) графічною; 3) у текстовій формі; 4) всі відповіді правильні	4. Бухгалтерська управлінська звітність, яка формується на нижній ланці управління і містить детальну інформацію для прийняття поточних управлінських рішень називається: 1) поточною; 2) оперативною; 3) комплексною; 4) підсумковою

<p>5. Одним з аспектів недосконалості інформації, яка виникає через те, що різні учасники ринкових операцій мають різні відомості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) шум; 2) перешкода зв'язку; 3) асиметрія інформації; 4) корпоративний конфлікт 	<p>6. Інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, даний факт передбачає наступний принцип підготовки управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оперативності; 2) співставності; 3) адресності; 4) достатності
<p>7. Інформація у звітності повинна враховувати та нівелювати суб'єктні комунікаційні бар'єри. даний факт передбачає наступний принцип підготовки управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оперативності; 2) економічності; 3) зрозумілості; 4) співставності 	<p>8. Інформація, представлена у звітності, повинна бути підтвердженою відповідними первинними документами, даний факт передбачає наступний принцип підготовки управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) достовірності; 2) економічності; 3) співставності; 4) адресності
<p>9. Надання управлінському персоналу взаємопов'язаної інформації про об'єкти та явища господарського життя забезпечується виконанням управлінською бухгалтерською звітністю наступної функції:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) аналітичної функції; 2) планової функції; 3) системної функції; 4) організаційної функції 	<p>10. Надання управлінському персоналу інформації, обробленої за допомогою аналітичних процедур забезпечується виконанням управлінською бухгалтерською звітністю наступної функції:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) системної функції; 2) планової функції; 3) аналітичної функції; 4) контрольної функції
<p>11. За форматом представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) графічні звіти; 2) табличні звіти; 3) текстові звіти; 4) всі відповіді правильні 	<p>12. За рівнями представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) звіти для вищого керівництва; 2) звіти для менеджерів середньої ланки управління; 3) звіти для менеджерів нижньої ланки управління; 4) всі відповіді правильні
<p>13. За змістом інформації управлінська бухгалтерська звітність поділяється на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) графічну, текстову, презентаційну, табличну; 2) звіти для управлінців високої, середньої та нижньої ланок управління; 3) комплексні звіти, звіти за ключовими позиціями, аналітичні звіти; 4) оперативні звіти, поточні звіти, підсумкові звіти 	<p>14. За періодичністю представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) графічну, текстову, презентаційну, табличну; 2) звіти для управлінців високої, середньої та нижньої ланок управління; 3) комплексні звіти, звіти за ключовими позиціями, аналітичні звіти; 4) оперативні звіти, поточні звіти, підсумкові звіти

<p>15. За форматом представлення управлінська бухгалтерська звітність поділяється на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) графічну, текстову, презентаційну, табличну; 2) звіти для управлінців високої, середньої та нижньої ланок управління; 3) комплексні звіти, звіти за ключовими позиціями, аналітичні звіти; 4) оперативні звіти, поточні звіти, підсумкові звіти 	<p>16. При формуванні управлінської бухгалтерської звітності, в цілях підвищення її релевантності, слід використовувати наступні елементи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) форма управлінської бухгалтерської звітності; 2) розділ форми управлінської бухгалтерської звітності; 3) елемент управлінської бухгалтерської звітності; 4) всі відповіді правильні
<p>17. Розробка понятійного апарату, визначення умовних скорочень здійснюється на наступному етапі методики формування управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) постановка цілей та завдань; 2) регулювання та регламентація; 3) організаційний етап; 4) операційний етап 	<p>18. Визначення організатора, координатора та виконавця робіт здійснюється на наступному етапі методики формування управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) постановка цілей та завдань; 2) регулювання та регламентація; 3) організаційний етап; 4) операційний етап
<p>19. Збір інформації про об'єкти, що відображаються у звітності здійснюється на наступному етапі методики формування управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) контрольний етап; 2) регулювання та регламентація; 3) організаційний етап; 4) операційний етап 	<p>20. Контроль за оцінкою ефективності функціонування підприємства в цілому, а його структурних підрозділів зокрема здійснюється на наступному етапі методики формування управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) контрольний етап; 2) регулювання та регламентація; 3) організаційний етап; 4) операційний етап
<p>III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)</p>	
<p>1. Боротьба суб'єктів корпоративних відносин за матеріальні та нематеріальні ресурси акціонерних товариств з використанням всіх наявних у них інструментів та методів впливу – це _____.</p>	
<p>2. _____ інформації є одним із аспектів недосконалості інформації, що виникає через те, що різні учасники ринкових відносин та операцій мають різні відносини.</p>	
<p>3. Управлінські бухгалтерські звіти, що формуються на нижній ланці управління і містять детальну інформацію для прийняття поточних управлінських рішень називають _____.</p>	
<p>4. _____ – 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 управлінського персоналу.</p>	

5. _____ – звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію, та надаються із періодичністю від місяця до кварталу відповідно до внутрішньо фірмових стандартів (регламентів) менеджерам середньої ланки управління.	
6. _____ – звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію, та надаються із періодичністю від одного разу на місяць до одного разу в рік відповідно до внутрішньофірмових стандартів (регламентів) вищому керівництву.	
7. _____ – звіти, що характеризують діяльність підприємства в цілому та його окремих структурних підрозділів, складаються із визначеною періодичністю відповідно до внутрішньофірмових стандартів (регламентів).	
8. _____ – звіти, що містять інформацію про пріоритетні для успішного функціонування суб'єкта господарювання показники та надаються по мірі необхідності на запит управлінського персоналу.	
9. _____ – звіти, що містять інформацію про причинно-наслідкові зв'язки зміни ключових показників діяльності підприємства та готуються на запит управлінського персоналу.	
10. _____ – це сукупність об'єктів, інформація про які відображається в управлінській бухгалтерській звітності, об'єднаних спільним економічним змістом.	
IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Принципи підготовки управлінської бухгалтерської звітності та їх сутність:</i>	
Принципи: <ol style="list-style-type: none"> 1. Оперативності. 2. Достатності. 3. Достовірності. 4. Економічності. 	Сутність принципів: <p>А. Звітність повинна бути складена на основі достовірних показників діяльності, які перевірені та відповідають дійсності.</p> <p>Б. Оперативне забезпечення запитів управлінського персоналу.</p> <p>В. Економічна вигода від наявності звіту повинна перевищувати економічні витрати на її складання.</p> <p>Г. Повинна містити повну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень та не містити непотрібної, надлишкової інформації.</p>
<i>2. Класифікація управлінської бухгалтерської звітності:</i>	
Ознака класифікації: <ol style="list-style-type: none"> 1. За форматом представлення. 2. За рівнем представлення. 3. За періодичністю представлення. 4. За змістом інформації. 	Вид звітності: <p>А. Комплексні, аналітичні, звіти за ключовими позиціями.</p> <p>Б. Оперативні, поточні, підсумкові.</p> <p>В. Звіти для вищого керівництва, менеджерів середньої та нижньої ланки управління.</p> <p>Г. Табличні, графічні звіти, презентації, звіт в текстовій формі.</p>

3. Етапи формування системи управлінської бухгалтерської звітності та їх характеристика:	
<p>Етапи формування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Постановка цілей та завдань. 2. Організаційний. 3. Операційний. 4. Контрольний. 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Встановлення термінів, періодичності, порядку представлення бухгалтерської управлінської звітності.</p> <p>Б. Збір, групування, обробка і систематизація інформації про об'єкти, що відображаються в звітності.</p> <p>В. Розробка понятійного апарату, визначення умовних скорочень.</p> <p>Г. Контроль за рівнем якості систематизації, обробки та аналізу інформації.</p>
4. Парадокси прибутку та їх причини:	
<p>Парадокс прибутку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Відсутність грошових коштів за наявності позитивного фінансового результату. 2. Підприємство визнається банкрутом за умови його прибутковості. 3. Наявність грошових коштів за умови збитку, відображеного в системі бухгалтерського обліку. 4. Один і той же факт господарського життя можна трактувати і як прибуток, і як збиток для бізнес-одиниці. 	<p>Причина виникнення парадоксу прибутку:</p> <p>А. За рахунок прибутку синхронізованого з грошовими потоками було здійснено капіталізацію останніх.</p> <p>Б. Політика демпінгу, визнання витрат з одночасним визнанням кредиторської заборгованості.</p> <p>В. Відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату.</p> <p>Г. Виплата дивідендів, а не реінвестування суми прибутку.</p>
5. Принципи підготовки управлінської бухгалтерської звітності та їх сутність:	
<p>Принципи підготовки управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Адресності. 2. Зрозумілості. 3. Співставності. 4. Оперативності. 	<p>Сутність принципів:</p> <p>А. Співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності.</p> <p>Б. Звітність повинна формуватися оперативно, в міру її необхідності, а інформація, відображена в звітності, повинна випереджати будь-які рішення.</p> <p>В. Звітність повинна надаватися конкретному суб'єкту-запиту відповідно до його місця в ієрархії управління.</p> <p>Г. Інформація, представлена у звітності, повинна враховувати та нівелювати суб'єктні комунікаційні бар'єри.</p>

<i>6. Характеристика інформаційних запитів функціональних підрозділів суб'єкта господарювання:</i>	
<p>Функціональні підрозділи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Планово-економічний відділ. 2. Відділ оплати праці. 3. Технологічна служба. 4. Відділ збуту 	<p>Характеристика інформаційних запитів:</p> <p>А. Розробка плану аналітичної роботи і контроль за його виконанням.</p> <p>Б. Аналіз забезпеченості технологічним обладнанням та ефективність його використання.</p> <p>В. Аналіз виконання договірних зобов'язань щодо поставок продукції споживачам.</p> <p>Г. Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами.</p>
<i>7. Види управлінської бухгалтерської звітності та їх характеристика:</i>	
<p>Види управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Оперативні звіти. 2. Поточні звіти. 3. Підсумкові звіти. 4. Графічні звіти. 	<p>Характеристика видів управлінської бухгалтерської звітності:</p> <p>А. Розкриття інформації у вигляді графіків та діаграм.</p> <p>Б. Звіти, що містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень.</p> <p>В. Звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію та надаються із періодичністю від одного разу на місяць до одного разу в рік.</p> <p>Г. Звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію та надаються із періодичністю від місяця до кварталу.</p>
<i>8. Види управлінської бухгалтерської звітності та їх характеристика:</i>	
<p>Види управлінської бухгалтерської звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Комплексні звіти. 2. Звіти за ключовими позиціями. 3. Аналітичні звіти. 4. Підсумкові звіти. 	<p>Характеристика видів управлінської бухгалтерської звітності:</p> <p>А. Звіти, що містять інформацію про причинно-наслідкові зв'язки зміни ключових показників діяльності підприємства.</p> <p>Б. Звіти, що містять оброблену та систематизовану інформацію та надаються із періодичністю від одного разу на місяць до одного разу в рік.</p> <p>В. Звіти, що характеризують діяльність підприємства в утлому та його окремих структурних підрозділів.</p> <p>Г. Звіти, що містять інформацію про пріоритетні для успішного функціонування суб'єкта господарювання показники.</p>

9. Етапи формування системи управлінської бухгалтерської звітності та їх характеристика:	
<p>Етапи формування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Регулювання та регламентація. 2. Організаційний. 3. Операційний. 4. Контрольний. 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Контроль за якістю системи управлінської бухгалтерської звітності.</p> <p>Б. Розробка (адаптація) програмного забезпечення та інструкцій для користувачів як основи забезпечення автоматизації процесу формування внутрішньої звітності.</p> <p>В. Формування каналів зв'язку між суб'єктами взаємодії.</p> <p>Г. Систематизація інформації про об'єкти, що відображаються в звітності.</p>
10. Етапи формування системи управлінської бухгалтерської звітності та їх характеристика:	
<p>Етапи формування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Постановка цілей та завдань. 2. Регулювання та регламентація. 3. Операційний. 4. Контрольний. 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Контроль за оцінкою ефективності функціонування підприємства в цілому, а його структурних підрозділів зокрема.</p> <p>Б. Збір інформації про об'єкти, що відображаються в звітності.</p> <p>В. Розробка корпоративного стандарту з управлінської звітності.</p> <p>Г. Визначення основних показників інформації.</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. Обліковим працівникам слід підготувати управлінський бухгалтерський звіт для обґрунтування управлінського рішення про забезпечення поточної платоспроможності підприємства. Дотримуючись принципу достатності при підготовці управлінської бухгалтерської звітності працівники облікового підрозділу повинні надати наступну інформацію:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) дані про залишок та рух грошових коштів; 2) дані про стан, визнання та списання кредиторської заборгованості в розрізі її видів; 3) дані про залишок та рух грошових коштів, залишок, про дебіторську і кредиторську заборгованість в розрізі їх видів за термінами погашення; 4) дані про залишок та рух грошових коштів, залишок, визнання та списання (погашення) дебіторської і кредиторської заборгованостей в розрізі їх видів, а також інформацію про зміни у власному капіталі 	<p>2. Обліковим працівникам слід підготувати управлінський бухгалтерський звіт для обґрунтування управлінського рішення про модернізацію виробничої бази підприємства. Дотримуючись принципу достатності при підготовці управлінської бухгалтерської звітності працівники облікового підрозділу повинні надати наступну інформацію:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) дані про суми нарахованої амортизації по об'єктах необоротних матеріальних активів; 2) інформацію про первісну вартість об'єктів необоротних матеріальних активів; 3) дані про суми на яку збільшено первісну вартість об'єктів необоротних матеріальних активів в ході проведеної переоцінки; 4) дані про первісну вартість, суми нарахованої амортизації, залишкову вартість в розрізі об'єктів необоротних матеріальних активів

<p>3. Обліковим працівникам слід підготувати управлінський бухгалтерський звіт про основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний рік. Відповідно до принципу адресності підготовки управлінської бухгалтерської звітності даний звіт в переважній більшості випадків надається:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) менеджерам нижньої ланки; 2) менеджерам середньої ланки; 3) менеджерам вищої ланки; 4) всі відповіді правильні 	<p>4. Обліковим працівникам слід підготувати управлінський звіт про виконання умов договірних відносин між суб'єктом господарювання та його покупцями, в цілях прийняття рішення управлінським персоналом про можливість введення часткової передоплати з метою забезпечення належного рівня платоспроможності. Відповідно до принципу адресності підготовки управлінської бухгалтерської звітності даний звіт в переважній більшості випадків надається:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) менеджерам нижньої та середньої ланок; 2) менеджерам середньої та вищої ланок; 3) тільки менеджерам середньої ланки; 4) тільки менеджерам вищої ланки
<p>5. До облікового підрозділу підприємства надійшов інформаційний запит від управлінського персоналу про необхідність підготовки даних про стан, рух та ефективність використання виробничих основних засобів. Вкажіть на оптимальний вибір виду управлінської бухгалтерської звітності за всіма кваліфікаційними ознаками:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оперативний аналітичний звіт у табличній формі для менеджерів нижньої ланки; 2) оперативний комплексний звіт у текстовій формі для менеджерів всіх ланок; 3) підсумковий аналітичний звіт у табличній формі для менеджерів середньої та вищої ланок; 4) поточний звіт за ключовими позиціями у графічній формі для вищого керівництва 	<p>6. До облікового підрозділу підприємства надійшов інформаційний запит від управлінського персоналу про необхідність підготовки даних про склад та структуру доходів і витрат суб'єкта господарювання, його фінансові результати, з метою презентації основних напрямів діяльності суб'єкта господарювання перед власниками. Вкажіть на оптимальний вибір виду управлінської бухгалтерської звітності за всіма кваліфікаційними ознаками:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) аналітичний оперативний звіт у графічній формі для менеджерів всіх ланок; 2) комплексний підсумковий звіт у вигляді презентації для вищого керівництва; 3) поточний звіт за ключовими позиціями у табличній формі для менеджерів середньої ланки; 4) комплексний підсумковий звіт у текстовій формі для менеджерів середньої ланки
<p>7. До облікового підрозділу підприємства надійшов інформаційний запит від управлінського персоналу про необхідність підготовки даних про рентабельність видів продукції. Вкажіть на оптимальний вибір виду управлінської бухгалтерської звітності за всіма кваліфікаційними ознаками:</p>	<p>8. До облікового підрозділу підприємства надійшов інформаційний запит від управлінського персоналу про необхідність підготовки даних про залишки грошових коштів. Вказана інформація використовуватиметься для прийняття рішень щодо забезпечення поточної платоспроможності суб'єкта</p>

<p>1) оперативний аналітичний звіт у текстовій формі для менеджерів нижньої ланки;</p> <p>2) підсумковий комплексний звіт у графічній формі для найвищого керівництва;</p> <p>3) аналітичний підсумковий звіт у презентаційній формі для менеджерів нижньої та середньої ланок;</p> <p>4) поточний звіт за ключовими позиціями у табличній формі для менеджерів всіх рівнів</p>	<p>господарювання. Вкажіть на оптимальний вибір виду управлінської бухгалтерської звітності за всіма кваліфікаційними ознаками:</p> <p>1) аналітичний оперативний звіт у графічній формі для менеджерів нижньої та середньої ланок;</p> <p>2) підсумковий комплексний звіт у текстовій формі для менеджерів всіх рівнів управління;</p> <p>3) поточний звіт за ключовими позиціями в презентаційній формі для менеджерів нижньої ланки;</p> <p>4) оперативний комплексний звіт у текстовій формі для вищого керівництва</p>
<p>9. При формуванні управлінського бухгалтерського звіту про витрати суб'єкта господарювання елементом звіту повинна виступати інформація про:</p> <p>1) види витрат в розрізі видів діяльності;</p> <p>2) питому вагу елементу витрат в загальній їх величині;</p> <p>3) динаміку видів витрат;</p> <p>4) найменшу складову витрат, ідентифіковану за критеріями, що характерні для всіх видів витрат</p>	<p>10. При формуванні управлінського бухгалтерського звіту про розрахунки з покупцями і замовниками суб'єкта господарювання розділом звіту повинна виступати наступна інформація:</p> <p>1) загальна сума заборгованості;</p> <p>2) види розрахунків та терміни погашення;</p> <p>3) суми безнадійної заборгованості;</p> <p>4) перелік покупців та замовників</p>

Список рекомендованої літератури:

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение. Москва: Вершина, 2006. 512 с.
2. Безверхня Ю.В. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2012. № 1(17). Т. 1. С. 48-54.
3. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебн. курс. Изд. 2-е, перераб. и доп. Киев: Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
4. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. Вид. 2-ге, перероб. і доп. / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир: Рута, 2002. 480 с.
5. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы: науч. изд. Москва: АКДИ "Экономика и жизнь", 2000. 192 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручн. для вузів. Вид. 2-ге, доопрац. та допов. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
7. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. Москва: Бератор Пресс, 2003. 224 с.
8. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. 290 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
10. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід: монографія. Київ: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.

ТЕМА 4

ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 3.1. Якісні характеристики облікової інформації.*
- 3.2. Методи забезпечення якості сучасних систем обліку.*
- 3.3. Оцінка якості облікової інформації.*

4.1. Якісні характеристики облікової інформації

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” під бухгалтерським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам. Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Інформація – це відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.

Інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку, є інформаційним ресурсом забезпеченням функціонування системи управління підприємством. З використанням облікової інформації управлінським персоналом проводиться економічний аналіз господарської діяльності підприємства, здійснюється контроль за законністю, достовірністю та ефективністю господарських операцій задля формування тактики та стратегії розвитку. На основі облікової інформації складається та подається податкова, статистична, соціальна звітність до відповідних органів управління та фондів.

Облікова інформація є складовою частиною економічної інформації, яка, в свою чергу, є складовою управлінської інформації.

Економічна інформація – це усі відомості у сфері економіки, які потребують фіксації, передачі, зберігання і обробки для використання у процесі управління як на макро-, так і на мікрорівні (рівні окремо взятого суб’єкта господарювання).

В більш вузькому розумінні *економічна інформація* – це інформація про виробництво, розподіл та споживання матеріальних благ і послуг. Вона характеризується двома основними ознаками – кількістю і якістю. Кількісна ознака визначається одиницями виміру, які виражають обсяги та трудомісткість отримання такої інформації, а також показує технічні засоби для її фіксації, передачі, зберігання і обробки. Якісна ознака дозволяє визначати економічну інформацію за галузями знань, функціями управління тощо.

Облікова інформація розкриває стан явищ та процесів господарського життя у формі натуральних, трудових, вартісних та якісних (нефінансових) вимірників. За допомогою натуральних вимірників формується інформація про господарські засоби і процеси в їх натуральному вираженні – одиницях ваги, об’єму, площі, потужності тощо. Трудові вимірники використовуються для визначення кількості затраченої праці в одиницях робочого часу – днях, годинах, хвилинах. Вартісний вимірник використовується для узагальненого відображення наявності та руху майна підприємства та джерел його утворення, господарських процесів та результатів діяльності у грошовому вимірнику (національній валюті України). Якісні (нефінансові) показники розкривають рівень задоволеності клієнтів, їх постійність тощо.

В теорії управління виділяють характерні особливості облікової інформації (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Характерні особливості облікової інформації

№ з/п	Особливості облікової інформації	Характеристика особливостей облікової інформації
1	Безперервність обробки	Облікова інформація відображає складний об'єкт регулювання, який визначається: 1) великою кількістю взаємозв'язаних і взаємодіючих елементів внутрішнього характеру; 2) місцем суб'єкта господарювання у системі економіки, елементом якої він є
2	Циклічність обробки	Облікові дані піддаються постійній обробці в одні й ті ж часові періоди, але їх зміст та наповнення постійно змінюються
3	Масовість	Наявність однорідних масових арифметичних операцій у процесі обробки економічної інформації, що, в свою чергу, є найважливішою передумовою ефективного використання автоматизованої обробки інформації
4	Складність розрахунків	На формування одного показника припадає велика кількість арифметичних, логічних та інших дій

Варто відмітити, що перші дві особливості облікової інформації (безперервність та циклічність обробки) врегульовані законодавством у вигляді принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Безперервності обробки відповідає принцип безперервності, який полягає у тому, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюються, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Циклічності обробки відповідає принцип періодичності – діяльність підприємства поділяється на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності (фінансова звітність подається з річною періодичністю, проміжна – з квартальною).

Варто відмітити, що облікова інформація для задоволення запитів зовнішніх та внутрішніх користувачів такої інформації формується безпосередньо на виході інформаційної системи бухгалтерського обліку у вигляді фінансової, податкової, соціальної, управлінської звітності, довідок бухгалтерії тощо. Сьогодні в Україні регулювання якісних характеристик облікової інформації здійснюється безпосередньо на державному рівні. Так, якісні характеристики фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, Концептуальною основою фінансової звітності та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” (IAS1). Кожен із зазначених нормативних актів має свою сферу застосування і призначення (табл. 4.2).

Одним із основних завдань наведених нормативно-правових актів – це визначення якісних вимог до формування підсумкової облікової інформації (показників фінансової звітності).

Характеристика нормативних документів з регулювання якості облікової інформації

Назва документу	Призначення	Сфера застосування
Концептуальна основа фінансової звітності (The IFRS Framework)	Містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам	а) мета фінансових звітів; б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах; в) визначення, визнання та оцінка елементів, з яких складаються фінансові звіти; г) концепції капіталу та збереження капіталу
МСБО 1 “Подання фінансової звітності (IAS 1)”	Визначає основи подання фінансової звітності загального призначення та установлює загальні вимоги щодо її подання, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту	Підготовка та подання фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги фінансової звітності”	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Підготовка та подання фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ)

Кожен із зазначених нормативних документів має особливості щодо визначення якісних характеристик облікової інформації (рис. 4.1).

Концептуальна основа фінансової звітності (The IFRS Framework) визначає якісні характеристики корисної фінансової інформації, яка наведена у фінансовій звітності або надана користувачам в будь-який інший спосіб, та поділяє їх на дві групи – основоположні та посилювальні якісні характеристики.

До основоположних характеристик якісної інформації належать доречність та правдивість подання. Доречною вважається та інформація, на основі якої прийняті управлінські рішення є відмінними між собою та вона повинна відповідати таким критеріям: 1) мати передбачувальну цінність; 2) мати підтверджувальну цінність. Фінансова інформація має передбачувальну цінність у тому випадку, якщо її можна використовувати в якості вхідних даних для прогнозування майбутніх доходів. Підтверджувальна цінність проявляється у тому, що фінансова інформація повинна підтверджувати або спростовувати попередні оцінки користувачів такої інформації. Передбачувальна цінність та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов’язані між собою та можуть бути взаємозамінними. Крім того, Концептуальною основою визначається характерний для кожного суб’єкта господарювання аспект доречності – суттєвість інформації.

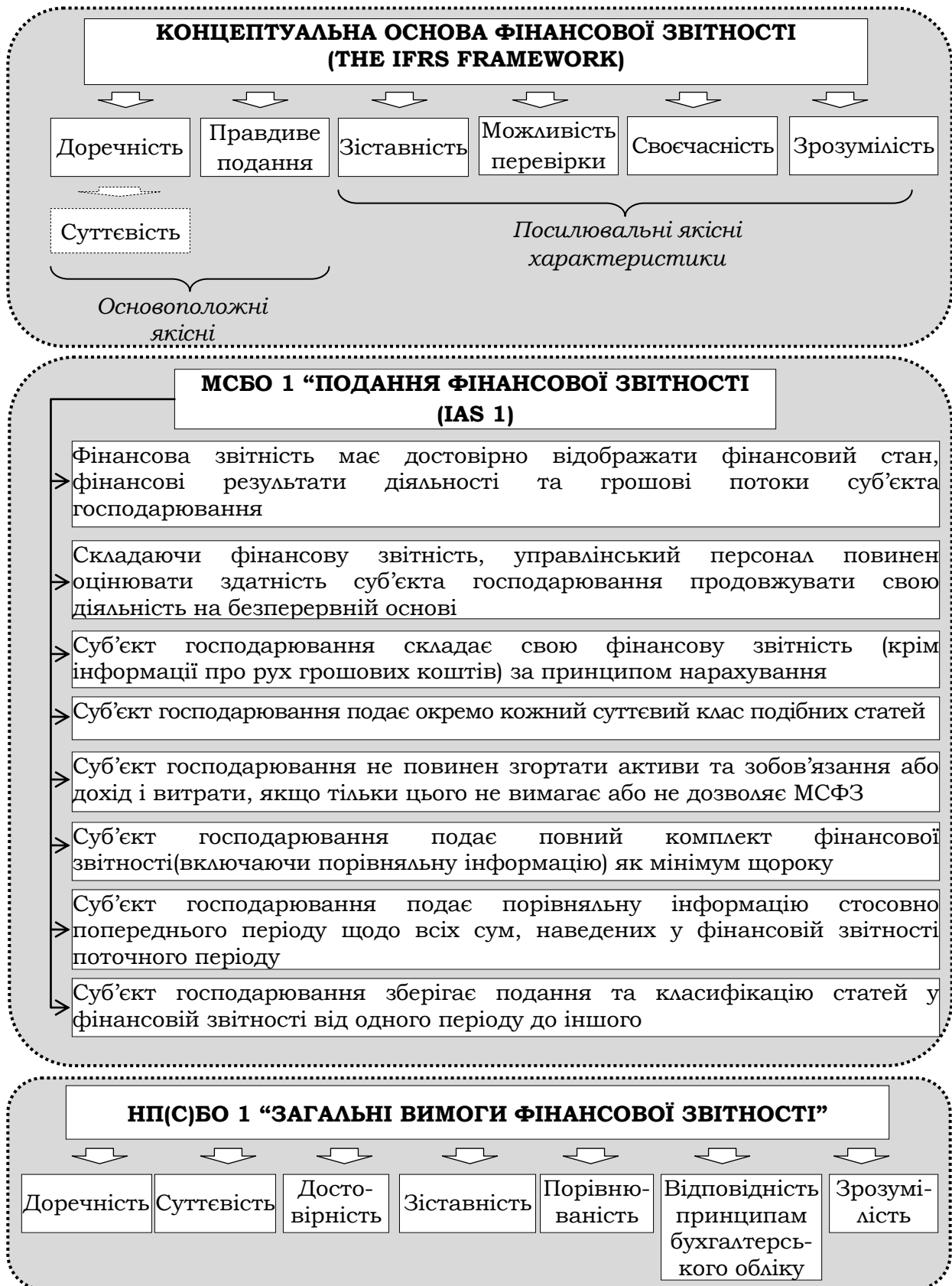


Рис. 4.1. Якісні характеристики облікової інформації

Суттєва інформація – це інформація, відсутність або неправильне подання якої може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання.

Наприклад: в цілях прийняття управлінського рішення про перегляд термінів погашення заборгованості покупців та замовників доречною обліковою інформацією є дані про суми заборгованості, наявність непогашеної заборгованості щодо виконання минулих поставок, достатність залишку грошових коштів для виконання взятих зобов'язань перед кредитором тощо. А суттєвою інформацією в даному випадку є комплексні дані про стан заборгованостей, договірні відносини, наявність грошових коштів, що забезпечать прийняття оптимального рішення, яке забезпечить подальшу співпрацю з контрагентами без зниження платоспроможності суб'єкта господарювання.

Правдивість подання облікової інформації підтверджується наявністю в неї трьох характеристик: повнота, нейтральність та відсутність помилок. Повнота фінансової інформації полягає в тому, що вона повинна максимально повно характеризувати об'єкт обліку та може включати описи та пояснення. Варто відмітити, що сьогодні вітчизняні підприємства до фінансової звітності подають пояснювальну записку, яка більш повно розкриває об'єкти, передбачені у звітності. Нейтральність при поданні фінансової звітності полягає в тому, що інформація, яка в ній наводиться є неупередженою. Тобто нейтральність облікової інформації передбачає, що бухгалтер при складанні фінансової звітності не повинен завищувати значимість одних об'єктів бухгалтерського обліку та занижувати значимість інших для того, щоб подана фінансова звітність справила позитивне враження на користувача такої звітності або іншої облікової інформації.

Відсутність помилок полягає в тому, що ні фінансова звітність, ні облікові записи не повинні містити в собі помилок, а обрані методики оцінки того чи іншого економічного явища або факту господарського життя повинні бути обґрунтованими та підтвердженими належним чином.

Для того, щоб усі основоположні якісні характеристики були дотримані, необхідно виконати алгоритм наступних дій: 1) ідентифікувати економічне явище, яке може бути корисним для того чи іншого користувача облікової інформації; 2) ідентифікувати тип інформації, яка може бути отримана про обране економічне явище і яка може бути доречною; 3) визначити чи є доступною, визначена на попередньому етапі інформація, та чи можливим є її правдиве подання. Вважається, якщо усі три алгоритми виконано, то фінансова (облікова) інформація є доречною та правдивою.

Наприклад: для прийняття управлінського рішення щодо оновлення матеріально-технічної бази правдивими будуть облікові дані про склад, надходження, вибуття основних засобів, суми нарахованого зносу, проведеної переоцінки, наявні фінансові ресурси за умови, якщо для облікового відображення вказаних об'єктів обрані оптимальні облікові методи (формування первісної вартості об'єктів основних засобів, умови ідентифікації кваліфікаційних активів, методи нарахування амортизації, умови проведення переоцінки, особливості визначення ліквідаційної вартості тощо).

Крім основоположних принципів якості фінансової інформації Концептуальні основи визначають посилювальні якісні характеристики, до яких належать: зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість. Розглянемо кожну характеристику більш конкретно.

Зіставність облікової інформації полягає в тому, що облікова інформація є більш корисною, якщо її можна порівняти з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання або ж порівняти одну й ту ж саму інформацію на одному і тому ж підприємстві, але за різні звітні періоди або проміжки часу. Проте в Концептуальних основах наголошується, що наявність в бухгалтерському обліку альтернатив щодо методів оцінки одно й того ж економічного явища зменшує значення зіставності облікової інформації.

Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у тому, що облікова інформація є правдивою. Можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу щодо того, що конкретна інформація є правдивою та може підлягати прямій або непрямій перевірці. Пряма перевірка полягає у перевірці суми (наприклад, перерахунок грошей), а непряма – означає перевірку вхідних даних, які використовувались у формулах при обчисленні того чи іншого облікового об'єкта тощо.

Своєчасність означає можливість для користувачів отримувати інформацію вчасно, так щоб на її основі можна було прийняти відповідні управлінські рішення. Варто відмітити, що деяка інформація може залишатися вчасною та корисною протягом тривалого проміжку часу після закінчення звітного періоду (наприклад, при встановленні та оцінці тенденції розвитку певного економічного явища).

Зрозумілість облікової інформації полягає в тому, що класифікація, характеристика та представлення інформації про певні економічні явища та процеси повинна бути зрозумілою та стислою. Проте важливим є той момент, що стислість фінансової інформації породжує ймовірність введення в оману користувачів через її неповне подання.

При застосуванні посилювальних якісних характеристик наголошується, що вони, на відміну від основоположних, є ітеративним процесом і не можуть здійснюватися за заздалегідь установленим порядком. Іноді, необхідно зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику.

На відміну від Концептуальної основи фінансової звітності в МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (IAS 1) визначаються загальні характеристики фінансової звітності, характеристика яких наведена в таблиці 4.3.

Отже, як бачимо вимоги до якості фінансової (облікової) інформації у МСБО 1 та Концептуальній основі фінансової звітності є взаємопов'язаними та доповнюють один одного.

Загальні характеристики фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Назва характеристики	Стислий зміст характеристики
1	2
Достовірне подання та відповідність МСФЗ	<p>Фінансова звітність має достовірно розкривати інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій, умов та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат. Суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності МСФЗ, а також:</p> <p>а) обрання та застосування облікової політики відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки";</p> <p>б) подання інформації (у тому числі облікову політику) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;</p> <p>в) розкриття додаткової інформації за умови, коли відповідність конкретним вимогам МСФЗ є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання</p>
Безперервність	<p>Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо управлінський персонал не має намірів ліквідувати його чи припинити діяльність. Якщо під час оцінки управлінський персонал знає про певні події чи умови, які можуть поставити під сумнів подальшу здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, то повинна розкриватися інформація про такі події або умови. Для оцінки здатності проводити діяльність на безперервній основі беруться до уваги не менше 12 місяців, які настають після звітного періоду</p>
Принцип нарахування в бухгалтерському обліку	<p>Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування. Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання, встановленим Концептуальною основою фінансової звітності</p>
Суттєвість та об'єднання в групи	<p>Суб'єкт господарювання у фінансовій звітності подає окремо кожний клас подібних статей. Фінансова звітність є результатом обробки великої кількості операцій, які об'єднують у класи відповідно до їх економічного змісту та призначення. Якщо певний об'єкт обліку є несуттєвим, то його об'єднують з іншими статтями звітності або розкривають у примітках до звітності</p>

1	2
Згортання	Суб'єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати. Оцінка активів з урахуванням резервів (наприклад, резерв сумнівних боргів) не є згортанням
Частота звітності	Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності як мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то він додатково розкриває інформацію про: а) причини використання довшого чи коротшого періоду; б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними
Порівняльна інформація	Суб'єкт господарювання подає порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду. Тобто суб'єкт господарювання подає, як мінімум, два Баланси (Звіти про фінансовий стан), два Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід), два Звіти про рух грошових коштів, два Звіти про власний капіталі та відповідні примітки. Така інформація називається мінімально порівнювальною. До мінімально порівнювальної інформації може додаватися й інша інформація за умови, що вона складена за МСФЗ
Зміна в обліковій політиці, ретроспективний перерахунок або перекласифікація	Суб'єкт господарювання подає третій Баланс (Звіт про фінансовий стан) на початок попереднього періоду додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності, якщо: а) він застосовує облікову політику ретроспективно, тобто здійснює ретроспективний перерахунок статей фінансової звітності або їх перекласифіковує та б) ретроспективне застосування, ретроспективний перерахунок або перекласифікація мають суттєвий вплив на інформацію у звіті про фінансовий стан на початок попереднього періоду. За таких обставин, подається три Баланси (Звіти про фінансовий стан) на: а) кінець поточного періоду; б) кінець попереднього періоду; та в) початок попереднього періоду. Якщо ж суб'єкт господарювання змінює класифікацію статей у фінансовій звітності, то він повинен перекласифікувати порівняльні суми, окрім випадків, коли перекласифікація є неможливою. При пере класифікації статей додатково розкривається інформація (в тому числі на початок попереднього періоду) про: а) характер перекласифікації; б) суму кожної перекласифікованої статті або класу статей; б) причину перекласифікації
Послідовність подання	Суб'єкт господарювання зберігає склад та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки: а) не є очевидним що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8; б) МСФЗ не вимагає такої зміни

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” містить дещо схожий підхід до якісних характеристик облікової інформації з концептуальною основою фінансової звітності. Так, НП(С)БО 1 визначають такі якісні характеристики, як зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність, зіставність та відповідність принципам бухгалтерського обліку:

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

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

3. 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.

4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам *порівнювати*: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

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

6. Фінансова звітність підприємства формується з *дотриманням таких принципів*: автономності, безперервності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою та єдиного грошового вимірника.

Варто відмітити, що якість облікової інформації повинна визначатися не лише на законодавчому рівні, а й на рівні кожного суб'єкта господарювання, яка, до речі, залежить від рівня організації системи бухгалтерського обліку на такому підприємстві.

4.2. Методи забезпечення якості сучасних систем обліку

Метою розвитку бухгалтерського обліку є створення прийнятних умов і передумов послідовного та успішного виконання системою бухгалтерського обліку функцій формування якісної та корисної інформації про діяльність суб'єктів господарювання для прийняття управлінських рішень зацікавленими зовнішніми і внутрішніми користувачами.

Якість облікової інформації реалізується через критерій корисності інформації для прийняття ефективних рішень на базі даних бухгалтерського обліку, представлених у фінансовій звітності. Кожного користувача обліково-аналітичної інформації цікавить придатність інформації щодо можливості з найменшими зусиллями при її допомозі досягти певних цілей.

Відсутність достовірної інформації про фінансово-економічний стан підприємства для акціонерів, керівників підприємств, інвесторів, контрагентів та інших користувачів є проблемою для сучасних підприємств, яка заважає їх ефективному функціонуванню.

Система якості в бухгалтерському обліку – це спосіб організації ефективної взаємодії підрозділів і посадових осіб підприємства, щодо створення та забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення задоволення інформаційних запитів різних груп користувачів обліково-аналітичної інформації при мінімальному витрачанні наявних ресурсів .

Якість облікової інформації забезпечується процесом підготовки та контролю якості обліково-аналітичних даних, які виступають в якості системи взаємопов'язаних елементів (рис. 4.2).

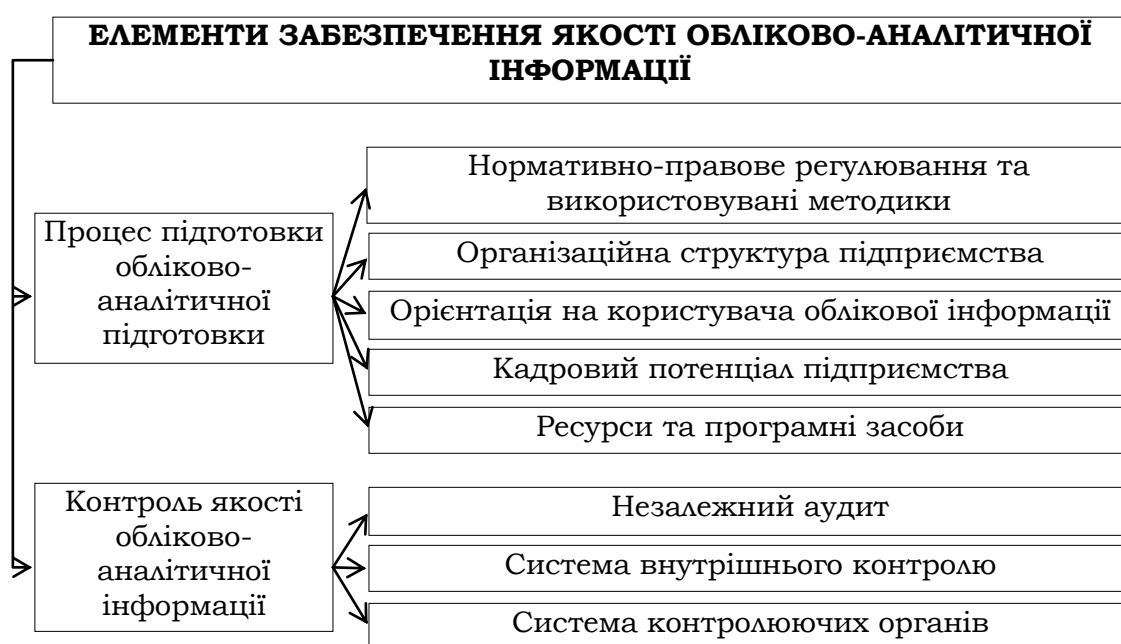


Рис. 4.2. Система забезпечення якості обліково-аналітичної інформації²⁰

Найголовнішим елементом забезпечення якості процесу підготовки обліково-аналітичної інформації є нормативно-правове регулювання та використовувані методики бухгалтерського обліку, оскільки, як вже зазначалось вище, саме нормативно-правове регулювання визначає основні вимоги до якості та корисності обліково-аналітичної та фінансової інформації. Існуючі методики бухгалтерського обліку або оцінки конкретного факту господарського життя, господарської операції чи господарського процесу забезпечують єдиний підхід до формування облікової інформації з приводу того чи іншого об'єкта бухгалтерського обліку. Без знання і дотримання загальностворених правил, принципів і способів організації, методики і техніки ведення бухгалтерського обліку не можна раціонально організувати роботу облікового апарату і правильно відображати господарські операції.

²⁰ Поплаухіна Т.Д. Система забезпечення якості обліково-аналітичної інформації // Молодий учений. 2014. №5. С. 303-306.

Наступним елементом системи забезпечення якості обліково-аналітичної інформації є організаційна структура суб'єкта господарювання, особливості якої впливають на організацію бухгалтерського обліку підприємства, визначення сукупності повноважень, обов'язків та відповідальності працівників бухгалтерської служби підприємства, а також взаємовідносин між ними. До таких працівників варто віднести, крім облікового персоналу, і інших працівників підприємства, які беруть участь в організації та забезпеченні функціонування системи бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку організовується залежно від запитів користувачів облікової інформації. Саме запити користувачів облікової інформації впливають на побудову технічної складової бухгалтерського обліку, визначення аналітичних розрізів будь-якого облікового об'єкта тощо. Визначення інформаційних потреб є першим кроком, який необхідно зробити для того, щоб включити користувача в процес створення якісної облікової інформації. Зазвичай саме користувачі облікової інформації визначають її якість у вигляді відповідності законодавству, зрозумілості та доступності, відповідності отриманих даних запитам, своєчасності, можливості використання у прийнятті управлінських рішень тощо.

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

Наступним елементом системи забезпечення якості облікової інформації є кадровий потенціал підприємства. Як показує практика, людський фактор є одним з найважливіших факторів впливу на якість інформації. В сучасних умовах господарювання суттєво змінились вимоги до працівника бухгалтерської служби, адже бухгалтер сьогодні повинен виконувати не лише технічні процедури з відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та складання бухгалтерської звітності, а й бути висококваліфікованим управлінцем та аналітиком, володіти знаннями в галузі планування, бюджетування, фінансів, економічного аналізу, права, систем інформаційного забезпечення підприємства.

Не менш важливе значення в забезпеченні якості обліково-аналітичної інформації відіграє програмне забезпечення. Сьогодні на вітчизняному ринку інформаційних послуг пропонується велика кількість програмних продуктів, які забезпечують належне ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності на підприємстві. До найбільш поширених та адаптованих до українського законодавства належать наступні розробники програмних продуктів:

“1С:Підприємство”, “Парус”, “Галактика”, “Бест Звіт Плюс”, тощо. Автоматизація системи бухгалтерського обліку дозволяє істотно полегшити виконання функцій бухгалтера, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти уваги проведенню економічного аналізу ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Наступною складовою системи забезпечення якості обліково-аналітичної інформації є контроль її якості, який складається з таких елементів: незалежний аудит, система внутрішнього контролю та система контролюючих органів.

Для ефективного функціонування фінансових ринків необхідна об'єктивна і достовірна фінансова звітність. Система контролю якості обліково-аналітичної інформації в Україні включає як мінімум два найважливіших елементи: це незалежний аудит і система контролюючих державних органів, кожен з яких контролює якість фінансової інформації в своєму секторі. Обов'язковість проведення підприємствами незалежного аудиту сьогодні визначається на законодавчому рівні. Так, обов'язковий аудит зобов'язані проводити: 1) усі без виключення суб'єкти господарювання, які оприлюднюють бухгалтерську фінансову звітність для підтвердження достовірності її показників; 2) суб'єкти господарювання, що ліквідуються для підтвердження достовірності та повноти ліквідаційного балансу; 3) банки, підприємства з іноземними інвестиціями, публічні акціонерні товариства, страхові і холдингові компанії, інститути спільного інвестування, довірчі товариства та інші фінансові посередники для перевірки фінансового стану засновників; 4) емітенти цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Система контролюючих органів України представлена, в першу чергу, тими державними органами, до яких суб'єкт господарювання подає фінансову, податкову, статистичну та соціальну звітність: Державна фіскальна служба України, Пенсійний фонд України та інші фонди обов'язкового загальнодержавного страхування, Державна служба статистики України, Державна фінансова інспекція України, Державна служба зайнятості України, Державна інспекція з питань праці тощо. Якість обліково-аналітичної інформації такими контролюючими органами визначається правильністю визначених фінансово-економічних показників, наведених у відповідній звітності, відповідності їх чинному законодавству України та наявністю підтверджуючих якісних первинних документів.

Внутрішній контроль покликаний забезпечувати всередині підприємства дотримання вимог законодавства, повноту документального забезпечення бухгалтерського обліку, своєчасність підготовки достовірної бухгалтерської звітності, запобігання помилок і спотворень, виконання наказів і розпоряджень керівництва, забезпечення збереження майна підприємства. Отриманню якісної інформації сприяють чітко організована та налагоджена система внутрішнього контролю суб'єкта

господарювання, яка може бути представлена у наступних виглядах: 1) створенням служби внутрішнього контролю на чолі з керівником цієї служби; 2) введенням до штатного розпису посади внутрішнього контролера або 3) здійснення самоконтролю.

Загальні вимоги якості обліково-аналітичної інформації включають вимоги з організації системи якості не лише на базі системного підходу, а й на базі процесного. Процесний підхід передбачає проведення комплексу заходів з ідентифікації облікових процесів. Для цього використовується поняття життєвого циклу облікової системи, який включає етапи проектування, організації та функціонування. На кожному етапі уточнюються відповідні йому процеси (роботи), а також необхідні для їх виконання методи та інструменти (рис. 4.3). З позиції системного підходу облік розглядається як складна керована система з встановленими цілями функціонування, організована у вигляді цілісної сукупності взаємодіючих елементів. Це вимагає побудови структурної моделі облікової системи, наприклад, за допомогою застосування методів структурного аналізу. Документація повинна містити докладний опис облікової системи, а також включати інформацію, дотримуючись якої можна відтворити послідовність і характеристики виконуваних в системі робіт.

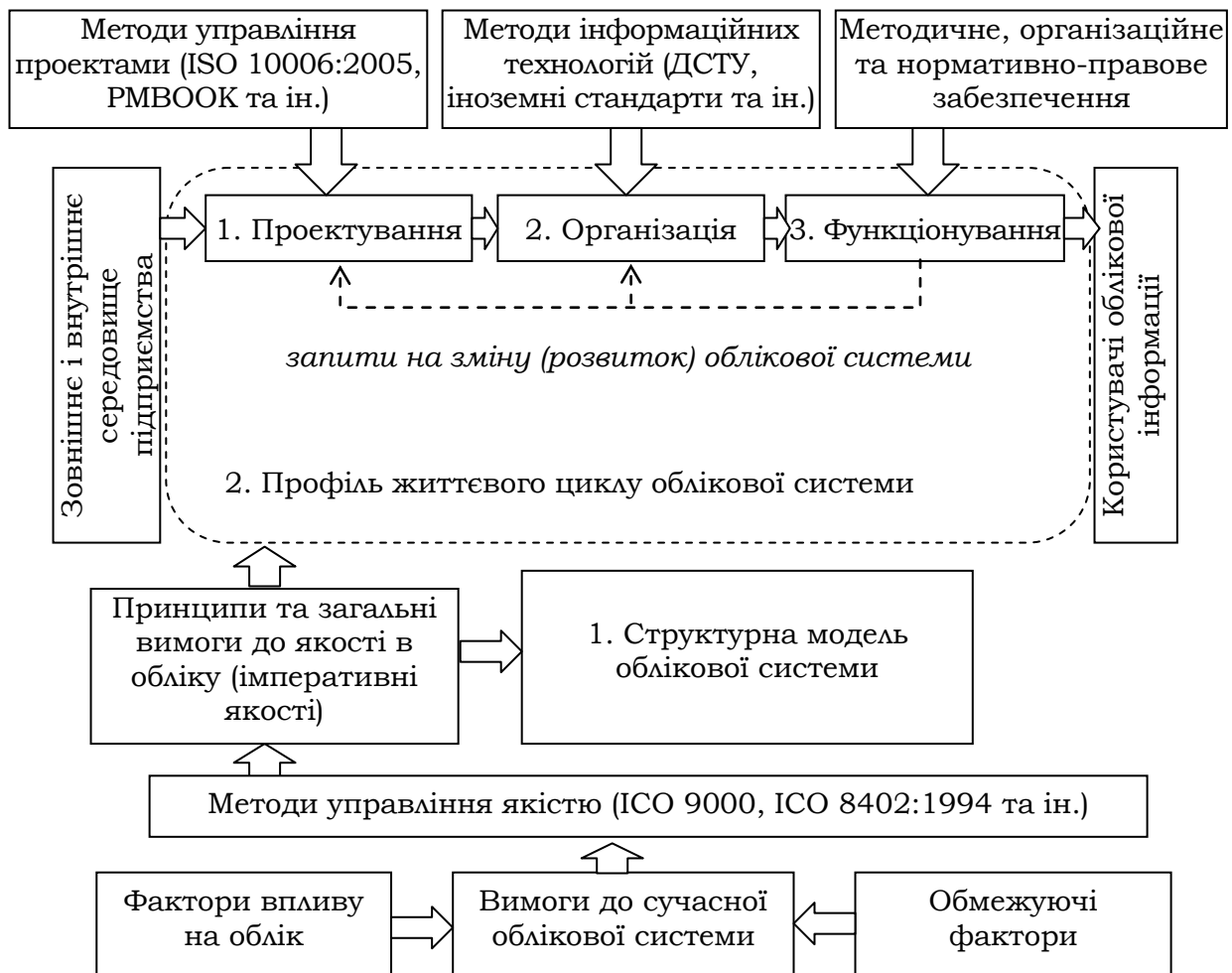


Рис. 4.3. Методи забезпечення якості облікових систем²¹

²¹Малявко А.Б. Методы обеспечения качества в современных учетных системах // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов. 2011. №10. С.290-295.

Розглянемо коротко кожен із зазначених методів. На стадії проектування забезпечення якості сучасних облікових систем досягається шляхом використання методологічних основ управління проектами Project Management Body of Knowledge (PMBOK) Американського інституту управління проектами (PMI), стандарту ISO 10006:1997 “Адміністративне управління якістю”, міжнародних кваліфікаційних стандартів ICB IPMA – International Competence Baseline IPMA та інших. Дані методологічні документи мають як національне, так і міжнародне значення. Вони установлюють вимоги до систем, елементів, процесів, процедур, методів та засобів, які використовуються при здійсненні проектів.

Звід знань з управління проектами Project Management Body of Knowledge (PMBOK) є американським національним стандартом. У цьому стандарті описується суть процесів управління проектами в їх інтеграції та взаємодії, а також цілі, яким вони служать. Ці процеси розділені на п'ять груп: група процесів ініціювання, група процесів планування, група процесів виконання, група процесів моніторингу та управління, група завершальних процесів. Даний стандарт також розкриває методику проведення аналітичних робіт, прототипування, ітеративних робіт, а також застосування систем штучного інтелекту для прогнозу завершення проекту за термінами та бюджетом.

Стандарт ISO 10006:2005 “Адміністративне управління якістю” забезпечує управління елементами системи якості. Стандарти розроблено Всесвітньою федерацією національних організацій зі стандартизації (ISO). Дані стандарти мають широку сферу застосування: вони застосовуються як до незначних, так і до великих за обсягами проектів. Особливістю даних стандартів є те, що вони розкривають принцип ефективності проектування оптимального процесу і контролю цього процесу, тоді як інші стандарти більш націлені на кінцевий результат проекту. Стандарт ISO 10006:2005 представлений десятьма групами процесів управління проектом. Перша група представляє процес розробки стратегії з метою задоволення потреб замовника і визначає порядок виконання робіт. Друга група охоплює управління взаємозв'язками між процесами. Решта вісім груп – це процеси, пов'язані з проектним завданням, термінами, витратами, ресурсами, кадрами, інформаційними потоками, ризиком і матеріально-технічним постачанням.

Міжнародні кваліфікаційні стандарти ICB IPMA (International Competence Baseline IPMA) розроблені Міжнародною асоціацією управління проектами (IPMA) та висувають вимоги до компетенції проектних менеджерів. Дані стандарти визначають 46 компетенцій, які висвітлюють технічну компетенцію персоналу для управління проектами (20 елементів), професійну поведінку управлінського персоналу (15 елементів) та відносини в процесі проектування (11 елементів). Стандарти ICB IPMA призначені для використання не лише для персоналу, який задіяний у процесі проектування, а й для менеджерів підприємства, експертів із сертифікації, при викладанні в університетах, школах тощо.

На етапі організації облікової системи забезпечення якості даного процесу здійснюють різноманітні державні та іноземні стандарти.

ДСТУ (Державні стандарти України) – стандарти, розроблені відповідно до чинного законодавства України, що встановлюють правила, загальні принципи або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів, з метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості елементів системи. Стосовно організації якості облікової системи ДСТУ регулюють питання організації проведення робіт із стандартизації, науково-технічної термінології, класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації, технічної документації, інформаційних технологій, тощо. До основних ДСТУ, які використовуються для забезпечення якості облікової системи можна віднести: ДСТУ 2732:2004 “Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять”, ДСТУ 2938-94 “Системи оброблення інформації. Основні поняття. Терміни та визначення”, ДСТУ 3008-95 “Структура і правила оформлення. Документація. Звіти у сфері науки і техніки”, ДСТУ 3330-96 “Інформаційні технології. Система стандартів з баз даних. Еталонна модель керування даними”, ДСТУ 3582-97 “Інформація та документація. Скорочення слів в українській мові у бібліографічному описі. Загальні вимоги та правила”, ДСТУ 4072-2002 “Інформаційні технології. Мови програмування, їхні середовище і системний інтерфейс. Незалежний від мов виклик процедур (LPC)”, ДСТУ 4163:2003 “Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів”, ДСТУ ГОСТ ІСО 8790:2003 “Системи оброблення інформації. Символи й умовні позначки для схем конфігурації обчислювальної системи”, а також низка стандартів а сфері інформаційних технологій (ДСТУ ІСО/ІЕС).

На етапі функціонування облікової системи її якістю забезпечується низкою нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку як національного, так і міжнародного рівня. До основних видів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку варто відносити: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО; М(С)ФЗ; Кодекси України; накази про облікову політику підприємства; графіки документообігу тощо.

Принципи та загальні вимоги до якості системи бухгалтерського обліку регулюються за допомогою стандартів з управління якістю, найбільш поширеними з яких є: ІСО 9000 “Система управління якістю” та ІСО 8402:1994 “Управління якістю та забезпечення якості”.

ІСО 9000 “Система управління якістю” – серія стандартів ІСО, які застосовуються при створенні та удосконаленні систем менеджменту якості суб’єктів господарювання. Стандарти серії ІСО 9000, прийняті більш ніж 90 країнами світу в якості національних, застосовуються до будь-яких підприємств, незалежно від їх розміру, форм власності та

сфери діяльності. Стандарти допомагають підприємствам формалізувати їх систему менеджменту, вводячи, зокрема, такі системно утворюючі поняття, як внутрішній аудит, процесний підхід, коригувальні та запобіжні дії.

ISO 8402:1994 “Управління якістю та забезпечення якості” призначені для пояснення та стандартизації термінів у забезпеченні якості продукції та послуг, до яких належить програмне забезпечення (комп’ютерні програми, методики, записи, інформація, дані), а також послуги (страхування, банківські операції тощо). Усі терміни в даних стандартах поділені на чотири групи: загальні терміни; терміни, пов’язані з якістю; терміни, які відносяться до системи якості та терміни, які відносяться до методів та засобів якості.

Якість облікової інформації, що використовується в процесі прийняття управлінських рішень багато в чому залежить від правильності організації функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

В табл. 4.4 наведені вимоги до об’єктів організації бухгалтерського обліку в рамках забезпечення формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління.

Таблиця 4.4

Вимоги до організації бухгалтерського обліку в контексті підвищення якості облікової інформації

<i>Об’єкти організації бухгалтерського обліку</i>	<i>Деталізація об’єктів бухгалтерського обліку</i>	<i>Вимоги до об’єктів організації обліку як чинника формування якісної облікової інформації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Технологія бухгалтерського обліку	Облікова політика	– вибір оптимальних елементів облікової політики, які б відповідали специфіці господарської діяльності підприємства, новітнім чинникам економічного розвитку та переформатуванню глобального середовища; – усунення впливу на формування облікової політики осіб із антагоністичними інтересами; – якісне формування розпорядчого документа про облікову політику; – дотримання нормативно визначених процедур внесення змін до облікової політики
	Первинне документальне спостереження	– використання типових форм первинних документів; – розробка власних форм первинних документів із всією сукупністю передбачених реквізитів
	Документообіг	– формування графіків документообігу різних форм, виходячи із особливостей створення та обробки документів; – формування графіків документообігу із всім необхідним переліком етапів оброблення документів та відповідальних осіб; – обов’язкове зазначення в графіках документообігу контрольних позицій; – ознайомлення із графіками всіх учасників документообігу

1	2	3
	Відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках	<ul style="list-style-type: none"> – розробка та застосування робочого плану рахунків; – ідентифікація рахунків бухгалтерського обліку в цілях облікового відображення об'єктів активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів, що характерні господарській діяльності або ж на перспективу
	Аналітичний облік	<ul style="list-style-type: none"> – формування системи аналітичних рахунків відповідно до інформаційних запитів користувачів; – формування системи аналітичних рахунків в цілях контролю
	Облікові реєстри	<ul style="list-style-type: none"> – використання оптимального набору облікових реєстрів в цілях формування фінансової звітності; – формування додаткового набору облікових реєстрів з метою контролю та оперативного задоволення інформаційних потреб користувачів; – наявність взаємозв'язку між набором облікових реєстрів та системою рахунків аналітичного обліку
	Звітність	<ul style="list-style-type: none"> – ефективний процес формування фінансової звітності на основі облікового інструментарію; – можливість формування управлінської бухгалтерської звітності на основі облікового інструментарію; – ідентифікація за допомогою звітності фактів господарського життя з невизначеними наслідками
Виконання посадових обов'язків обліковими працівниками	Організаційна структура бухгалтерської служби	<ul style="list-style-type: none"> – врахування при визначенні організаційної структури облікового підрозділу організаційної структури управління суб'єктом господарювання; – ефективний вибір форми організації облікового підрозділу; – ефективний підбір типу організаційної структури облікового підрозділу; – налагодження взаємозв'язків між обліковим та іншими підрозділами суб'єкта господарювання; – визначення нормативної чисельності облікових працівників
	Права, обов'язки та відповідальність облікових працівників,	<ul style="list-style-type: none"> – розробка посадових інструкцій облікових працівників; – детальна характеристика в посадових інструкціях прав, обов'язків та відповідальності облікових працівників; – передбачення в посадових інструкціях процедур взаємодії облікових працівників з іншими підрозділами суб'єкта господарювання
	Кваліфікаційні вимоги до облікових працівників	<ul style="list-style-type: none"> – чітке визначення кваліфікаційних вимог до облікових працівників; – постійне удосконалення обліковими працівниками знань; – проведення заходів щодо матеріального та професійного стимулювання облікових працівників за професійне виконання покладених на них обов'язків

1	2	3
Інформаційне, технічне, ергономічне та інші види забезпечення обліку	Рух облікової інформації, методи і засоби подання облікових даних	– застосування комп'ютеризованих форм ведення бухгалтерського обліку; – застосування різних за формою та форматом способів подання облікових даних
	Забезпечення облікових працівників нормативними даними та технічними засобами	– формування баз даних із нормативно-законодавчими актами; – належне забезпечення облікових працівників доступом до баз даних із нормативно-законодавчими актами; – забезпечення облікових працівників всіма необхідними технічними засобами обробки облікової інформації
	Умови праці облікових працівників	– дотримання ергономічних показників щодо організації роботи працівників облікового підрозділу; – створення автоматизованих робочих місць для облікових працівників
Перспективний розвиток бухгалтерського обліку	Зміни бухгалтерського законодавства, умов господарювання, організаційної структури управління, виробничої структури	– покладення обов'язків на обліковий персонал щодо реагування на зміни в нормативно-правових актах бухгалтерського законодавства; – постійне реагування суб'єкта організації обліку на зміни в організаційній структурі управління підприємством та на його виробничу структуру; – здійснення бухгалтерського контролю за змінами в організації обліку відповідно до змін економічного середовища та переформатування глобального середовища
	Плани розвитку бухгалтерського обліку	– складання планів розвитку системи бухгалтерського обліку; – врахування при складанні планів розвитку організаційних, методологічних та методичних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку
	Недоліки функціонуючої системи бухгалтерського обліку	– вивчення недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві; – доведення результатів вивчення до суб'єкта організації обліку; – вжиття конструктивних дій щодо усунення виявлених недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві

Таким чином, отримання необхідного рівня якості облікової інформації в рамках формування ефективного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень досягається в першу чергу через розуміння суб'єктом організації бухгалтерського обліку необхідності раціонального провадження даного процесу і потреби постійного удосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку в умовах цивілізаційних змін, переформатування глобального середовища, турбулентності ринків та новітніх чинників економічного розвитку.

4.3. 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. Соколова²², 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 руху;

- 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.

²² Соколова Е.В. Методология оценки качества учетной информации: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика". Москва, 2011. 48 с.

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. 4.5).

Таблиця 4.5

Характеристика методів оцінки якості облікової інформації

Назва методу	Коротка характеристика
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 вибіркового дослідження
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 визначення кількісного значення показників якості облікової інформації використовується система коефіцієнтів²³: коефіцієнт спотворення, коефіцієнт впливу, коефіцієнт доступності, коефіцієнт відповідності методології розрахунку (рис. 4.4).

²³ Соколова Е.В. Методология оценки качества учетной информации: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика". Москва, 2011. 48 с.

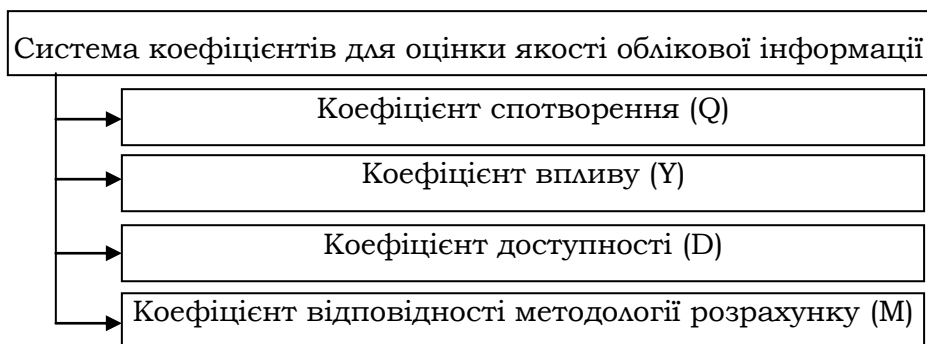


Рис. 4.4. Система коефіцієнтів для оцінки якості облікової інформації

Коефіцієнт спотворення (Q) є показником якості облікової інформації і характеризує відсутність в ній суттєвих викривлень. Для прийняття рішення про відсутність спотворень при розрахунку облікових показників необхідно взяти до уваги виконання наступних умов: розрахунок облікових показників відповідно до чинної нормативної бази; експертна оцінка розрахунків облікових показників незалежними експертами; обмеження часового періоду проведення оцінки надійності облікової інформації; незалежний контроль розрахунку економічних показників. Коефіцієнт спотворення (Q) розраховується за формулою:

$$Q_i = \frac{n_c - n_n}{n_c + n_n}, \quad (4.1)$$

де Q_i – коефіцієнт спотворення i -го показника;

n_c – кількість співпадів знаків відхилень фактичного значення показника від базового значення;

n_n – кількість неспівпадів знаків відхилень фактичного значення показника від базового значення.

Коефіцієнт спотворення для облікової системи розраховується за формулою:

$$Q = \frac{\sum_{i=1}^m Q_i}{m}, \quad (4.2)$$

де m – кількість облікових показників.

Інтервальна оцінка значень коефіцієнта спотворення наведена в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Значення коефіцієнтів спотворення

Інтервал	Значення
до 0,5	Повне спотворення
от 0,5 до 0,8	Часткове спотворення
от 0,8 та більше	Відсутність спотворення

До факторів господарської діяльності суб'єкта господарювання, що сприяють появі спотворень належать: 1) невідповідність величини оборотних коштів швидкому зростанню обсягів продажів організації або

значного зниження прибутку; 2) наявність залежності організації в певний період від одного або невеликого числа замовників або постачальників; 3) зміна в практиці договірних відносин або в обліковій політиці, які ведуть до значної зміни величини прибутку; 4) нетипові операції організації, особливо в період закінчення року, які суттєво впливають на величину фінансових показників; 5) наявність платежів за послуги, які явно не відповідають наданим послугам; 6) особливості організаційно-управлінської структури організації, наявність недоліків в цій структурі; 7) наявність відхилень від встановлених правил у веденні бухгалтерського обліку та організації підготовки бухгалтерської звітності.

Коефіцієнт впливу є показником якості облікової інформації і характеризує ступінь впливу облікової інформації на управлінське рішення учасників бізнес процесу. Для розрахунку даного показника запропоновано використання наступних властивостей: задоволеність інвесторів (показники фінансового стану підприємства, кредиторів (показники платоспроможності, ліквідності), постачальників і підрядників (показники платоспроможності), покупців (показники фінансової стійкості), державних органів (активи, капітал, зобов'язання, показники фінансового стану), працівників організації (показники платоспроможності, рівня заробітної плати), громадськості (показники зайнятості, екології, соціально-економічні, розподілу продуктивних сил).

Розраховуючи коефіцієнт впливу для всієї облікової системи беремо до уваги кількість облікових показників для кожного користувача – m , а також кількість користувачів g коефіцієнт впливу облікових показників розраховується за формулою:

$$Y = \left(\sum_{j=1}^g \frac{\sum_{i=1}^m Y_i}{m} \right) : g , \quad (4.3)$$

Значення коефіцієнта визначається за такою ж шкалою, як і коефіцієнту спотворення.

Коефіцієнт доступності (D) є показником якості облікової інформації і характеризує можливість кваліфікованого користувача самостійно розібратися в розрахунку або формуванні того чи іншого показника. Серед факторів, які впливають на можливість користувача самостійно розрахувати або проаналізувати той чи інший показник є: наявність розроблених методик розрахунку кожного облікового показника; кількість альтернативних методів розрахунку облікового показника.

Коефіцієнт відповідності методології розрахунку (M) є показником якості облікової інформації і характеризує єдність методології розрахунку показників поточного і минулих періодів. Для прийняття рішення про здійснимість характеристики єдності методології розрахунку облікового показника в поточному і минулому періодах рекомендовано взяти до уваги виконання наступних властивостей

показників: єдність натуральних і вартісних вимірників; єдність проміжків чи моментів часу, за які були обчислені порівнювані показники; єдність вихідних умов виробництва; єдність методики обчислення показників та їх складу.

Методика розрахунку і оцінка значень коефіцієнта доступності та коефіцієнта єдності методології розрахунку аналогічна як і для коефіцієнта спотворення.

Комплексний показник, який характеризує рівень якості облікової інформації (K), визначається наступним чином:

$$K = \frac{(\bar{q} + \bar{y} + \bar{d} + \bar{m})}{4} \quad (4.4)$$

Значення комплексного показника, якщо знаходиться в інтервалі (0,8; 1), буде відповідати високому значенню якості облікової інформації, в інтервалі – (0,4; 0,8) – середньому, в інтервалі (0; 0,4) – низькому.

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 облікова інформація?
2. Дайте характеристику особливостям облікової інформації?
3. Проаналізуйте основоположні якісні характеристики облікової інформації.
4. Назвіть основні методи забезпечення якості сучасних систем обліку.
5. Дайте характеристику залежності якості облікової інформації від організації бухгалтерського обліку.
6. Назвіть методи оцінки якості облікової інформації.
7. Дайте характеристику етапам оцінки якості облікової інформації.
8. Охарактеризуйте методику визначення кількісного значення показників якості облікової інформації.
9. Назвіть переваги та недоліки застосування різних методів оцінки якості облікової інформації.
10. Дайте характеристику основним вимогам щодо побудови ефективної системи оцінки якості облікової інформації.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Інформація – це відомості, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді: 1) так; 2) ні	2. Облікові дані піддаються постійній обробці в одні й ті ж часові періоди – це циклічність обробки: 1) так; 2) ні
3. МСБО 1 “Подання фінансової звітності” містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам: 1) так; 2) ні	4. НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів: 1) так; 2) ні
5. Доречна облікова інформація повинна мати передбачувальну цінність: 1) так; 2) ні	6. Суттєва облікова інформація повинна мати підтверджувальну цінність: 1) так; 2) ні
7. Правдивість облікової інформації підтверджується наявністю в неї трьох характеристик: повнота, нейтральність та відсутність помилок: 1) так; 2) ні	8. Зіставність облікової інформації полягає в тому, що облікові дані повинні характеризувати різні об’єкти: 1) так; 2) ні
9. Незалежний аудит є інструментом забезпечення якості обліково-аналітичної інформації: 1) так; 2) ні	10. Кадровий потенціал підприємства є елементом системи забезпечення якості облікової інформації: 1) так; 2) ні

<p>11. Виробнича діяльність підприємства є елементом системи забезпечення якості облікової інформації: 1) так; 2) ні</p>	<p>12. Оцінка якості облікової інформації – процес встановлення досяжності системою облікових показників заданого рівня критеріїв: 1) так; 2) ні</p>
<p>13. На підготовчому етапі оцінки якості облікової інформації проводиться дослідження аналітичних властивостей інформації: 1) так; 2) ні</p>	<p>14. На етапі неформалізованої оцінки якості інформації вивчаються якісні характеристики аналітичності та надійності інформації за допомогою тестової системи: 1) так; 2) ні</p>
<p>15. Нормативний метод оцінки якості облікової інформації передбачає вивчення положень нормативних актів в ході застосування яких було сформовано масив облікових даних: 1) так; 2) ні</p>	<p>16. Нормативний метод оцінки якості облікової інформації передбачає застосування статистичних методів та даних: 1) так; 2) ні</p>
<p>17. Статистичний метод оцінки якості облікової інформації передбачає використання результатів вибіркового дослідження: 1) так; 2) ні</p>	<p>18. Експертний метод оцінки якості облікової інформації передбачає застосування методів Дельфі, рангів, бального методу: 1) так; 2) ні</p>
<p>19. Нормативний метод оцінки якості облікової інформації передбачає застосування методів зіставлень та структурування функцій якості: 1) так; 2) ні</p>	<p>20. Коефіцієнт впливу при визначенні якості облікової інформації характеризує ступінь її впливу на управлінські рішення: 1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Інформація – це: 1) сукупність корисних відомостей, які є об'єктом збирання, реєстрації, зберігання, передавання й перетворення; 2) нові відомості, які прийняті, зрозумілі та оцінені її користувачем як доречні; 3) повідомлення про будь-який факт, явище; 4) всі відповіді правильні</p>	<p>2. Якісні характеристики облікової інформації відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності: 1) доречність, суттєвість, правдиве подання; 2) доречність, суттєвість, правдиве подання, зіставність, можливість перевірки, вчасність, зрозумілість; 3) зіставність, можливість перевірки, вчасність, зрозумілість; 4) правильної відповіді немає</p>

<p>3. Інформація є доречною якщо:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці минулих, теперішніх або майбутніх подій; 2) не містить суттєвих помилок та вільна від упередженості користувачів; 3) правдиво відображає господарські операції; 4) є нейтральною 	<p>4. Інформація є достовірною, якщо відповідає наступним характеристикам:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) правдивість, нейтральність, привалювання економічної сутності над юридичною формою, обачність, повнота; 2) правдивість, нейтральність, обачність, повнота; 3) привалювання економічної сутності над юридичною формою; 4) доцільність, періодичність, конфіденційність
<p>5. Зрозумілість інформації передбачає, що інформація:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) розкриває тільки доступну фінансову інформацію у звітності; 2) є зрозумілою для підготовленого користувача; 3) є зрозумілою для будь-якого користувача; 4) є повною та достовірною 	<p>6. Якісне формування інформаційних ресурсів передбачає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виявлення та проведення безперервного моніторингу потреб різних груп користувачів облікової інформації; 2) узгодження інтересів різних груп користувачів; 3) визначення засобів формування облікової інформації для систем управління; 4) усі відповіді правильні
<p>7. Якість облікової інформації реалізується через характеристики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) дохідливості, доречності; 2) достовірності, зіставності; 3) достовірності, зіставності, дохідливості, доречності; 4) зрозумілості, своєчасності, неупередженості 	<p>8. Принцип зіставності облікової інформації характеризує:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) можливість користувачів порівнювати інформацію за різні періоди; 2) здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі; 3) що інформація має бути зрозумілою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації; 4) означає, що інформація не повинна містити помилок і перекручень, що можуть вплинути на рішення користувачів
<p>9. Дохідливість облікової інформації означає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) можливість користувачів порівнювати інформацію за різні періоди; 2) що інформація має бути зрозумілою і порівнюваною її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації; 3) характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі; 4) правильна відповідь відсутня 	<p>10. Аналітичність облікової інформації передбачає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а й підсумкові, розрахункові, додаткові; 2) надання інформації про засновників; 3) інформація відповідає визначеним завданням; 4) всі відповіді правильні

<p>11. Під якістю обліку розуміють:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сукупність характеристик облікової системи, які стосуються її здатності задовольняти встановлені і передбачувані інформаційні потреби груп користувачів облікової інформації; 2) задоволення інформаційних запитів і очікувань користувачів облікової системи; 3) сукупність реалізованих у вихідній обліковій інформації характеристик і їх значень, пов'язаних з потребами й очікуваннями користувачів; 4) усі відповіді правильні 	<p>12. Система якості в обліку – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сукупність характеристик облікової системи, які стосуються її здатності задовольняти встановлені і передбачувані інформаційні потреби груп користувачів облікової інформації; 2) спосіб організації ефективної взаємодії керуючих і виконавчих підрозділів і конкретних осіб, що беруть участь у створенні та забезпеченні якості облікової інформації; 3) сукупність реалізованих у вихідній обліковій інформації характеристик і їх значень, пов'язаних з потребами й очікуваннями користувачів; 4) усі відповіді правильні
<p>13. Складовими якості облікової системи є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) система якості; 2) принципи системи якості; 3) загальні вимоги; 4) усі відповіді правильні 	<p>14. Якість процесу характеризується його:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) результативністю, ефективністю, гнучкістю; 2) системністю, результативністю, ефективністю; 3) простотою, системністю, гнучкістю; 4) гнучкістю, системністю, простотою
<p>15. Якими стандартами слід користуватися для забезпечення якості сучасних облікових систем?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Міжнародними стандартами аудиту; 2) Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку; 3) ISO (система міжнародних стандартів, що описують вимоги до системи менеджменту якості підприємств та організацій); 4) Національні стандарти бухгалтерського обліку 	<p>16. Що таке система якості облікової системи?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сукупність організаційної структури, методик, процесів і ресурсів, необхідних для здійснення загального керівництва якістю облікової системи; 2) сукупність елементів забезпечення процесу управління, що дозволяє організувати своєчасне надходження необхідної кількості та якості інформації в усі управлінські ланки; 3) взаємозв'язок побудови інтегрованої інформаційної системи з організаційною структурою управління; 4) організація прямого та зворотного зв'язку між керуючою та керованою системами

<p>17. Що слід розуміти під принципами забезпечення якості облікової системи?</p> <p>1) спосіб організації ефективної взаємодії керуючих і виконавчих підрозділів облікової системи;</p> <p>2) способи задоволення інформаційних запитів груп споживачів облікової інформації;</p> <p>3) сукупність елементів забезпечення процесу управління достовірною обліковою інформацією;</p> <p>4) основні правила організації, функціонування та розвитку облікової системи</p>	<p>18. Які існують основні принципи забезпечення якості облікової інформації:</p> <p>1) створення системи контролю, залучення співробітників;</p> <p>2) орієнтація на користувачів облікової інформації, інтеграція видів обліку на базі сучасних інформаційних технологій;</p> <p>3) надходження необхідної кількості та якості інформації для користувачів обліку;</p> <p>4) навчання працівників, підвищення їх кваліфікації, створення системи контролю</p>
<p>19. Нормативний метод оцінки якості облікової інформації передбачає:</p> <p>1) вивчення використаних для формування облікової інформації нормативно-законодавчих документів;</p> <p>2) використання статистичних даних;</p> <p>3) використання контрольних листків, карток тощо;</p> <p>4) використання математичних розрахунків показників якості облікової інформації</p>	<p>20. Експертний метод оцінки якості облікової інформації передбачає:</p> <p>1) використання статистичних методів;</p> <p>2) невикористання кількісних показників якості облікової інформації;</p> <p>3) вивчення використаних для формування облікової інформації законодавчих та нормативних документів;</p> <p>4) всі відповіді правильні</p>
<p align="center">III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)</p>	
<p>1. _____ – це відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.</p>	
<p>2. _____ – це інформація про виробництво, розподіл та споживання матеріальних благ і послуг.</p>	
<p>3. _____ облікової інформації полягає в тому, що облікова інформація є більш корисною, якщо її можна порівняти з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання або ж порівняти одну й ту ж саму інформацію на одному і тому ж підприємстві, але за різні звітні періоди або проміжки часу.</p>	
<p>4. _____ означає можливість для користувачів отримувати інформацію вчасно, так щоб на її основі можна було прийняти відповідні управлінські рішення.</p>	
<p>5. _____ облікової інформації полягає в тому, що класифікація, характеристика та представлення інформації про певні економічні явища та процеси повинна бути зрозумілою та стислою.</p>	
<p>6. _____ “_____” – серія стандартів ISO, які застосовуються при створенні та удосконаленні систем менеджменту якості суб'єктів господарювання.</p>	
<p>7. _____ – процес встановлення досяжності системою облікових показників заданого рівня критеріїв.</p>	

8. _____ – це наявність однорідних масових арифметичних операцій у процесі обробки економічної інформації, що, в свою чергу, є найважливішою передумовою ефективного використання автоматизованої обробки інформації.

9. _____ вважається та інформація, на основі якої прийняті управлінські рішення є відмінними між собою та вона повинна відповідати таким критеріям: 1) мати передбачувальну цінність; 2) мати підтверджувальну цінність.

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

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність

1. Характерні особливості облікової інформації:

<p>Особливості облікової інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Безперервність обробки. 2. Циклічність обробки. 3. Масовість. 4. Складність розрахунків 	<p>Характеристика особливостей облікової інформації:</p> <p>А. Облікові дані піддаються постійній обробці в одні й ті ж часові періоди, але їх зміст та наповнення постійно змінюються.</p> <p>Б. На формування одного показника припадає велика кількість арифметичних, логічних та інших дій.</p> <p>В. Облікова політика відображає складний об'єкт регулювання який визначається: 1) великою кількістю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів внутрішнього характеру; 2) місцем суб'єкта господарювання у системі економіки, елементом якої він є.</p> <p>Г. Наявність однорідних масових арифметичних операцій у процесі обробки економічної інформації</p>
--	---

2. Якісні характеристики облікової інформації:

<p>Якісні характеристики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Доречність. 2. Суттєвість. 3. Зіставність. 4. Зрозумілість. 	<p>Коротка характеристика:</p> <p>А. Інформація, як впливає на прийняття рішень, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені у минулому.</p> <p>Б. Інформація є більш корисною, якщо її можна порівняти з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання.</p> <p>В. Інформація, відсутність або неправильне подання якої може вплинути на управлінське рішення.</p> <p>Г. Інформація про певні економічні явища та процеси повинна бути зрозумілою і стислою</p>
---	--

<i>3. Якісні характеристики облікової інформації:</i>	
<p>Якісні характеристики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Правдивість подання. 2. Можливість перевірки. 3. Своєчасність. 4. Доречність. 	<p>Коротка характеристика:</p> <p>А. Можливість для користувачів отримувати інформацію вчасно, так щоб на її основі можна було прийняти відповідні управлінські рішення.</p> <p>Б. Інформація, як впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.</p> <p>В. Різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу щодо того, що конкретна інформація є правдивою та може підлягати прямій або непрямій перевірці.</p> <p>Г. Облікова інформація повинна відповідати наступним характеристикам: повнота, нейтральність та відсутність помилок</p>
<i>4. Якісні характеристики облікової інформації згідно НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності":</i>	
<p>Якісні характеристики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Дохідливість. 2. Доречність. 3. Достовірність. 4. Зіставності. 	<p>Коротка характеристика:</p> <p>А. Інформація у фінансовій звітності повинна не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.</p> <p>Б. Наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.</p> <p>В. Інформація у звітності повинна бути зрозумілою її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.</p> <p>Г. Фінансова звітність повинна містити лише інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами</p>
<i>5. Оцінка якості облікової інформації:</i>	
<p>Етапи оцінки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Підготовчий етап. 2. Етап формалізованої оцінки якості інформації. 3. Етап неформалізованої оцінки якості інформації. 4. Підсумкова оцінка якості облікової інформації. 	<p>Характеристика етапів оцінки:</p> <p>А. Затвердження програми аналізу діяльності суб'єкта господарювання.</p> <p>Б. Вивчення якісних характеристик аналітичності та надійності інформації за допомогою тестової системи.</p> <p>В. Визначення рівня якості облікової інформації за встановленою на підприємстві шкалою.</p> <p>Г. Дослідження аналітичних властивостей інформації, які мають кількісну оцінку</p>

<i>б. Оцінка якості облікової інформації:</i>	
<p>Етапи оцінки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Підготовчий етап. 2. Етап формалізованої оцінки якості інформації. 3. Етап неформалізованої оцінки якості інформації. 4. Підсумкова оцінка якості облікової інформації. 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Здійснення кількісної оцінки якості облікової інформації, встановлення причин та факторів незадоволення користувачів.</p> <p>Б. Визначення шляхів та способів покращення якості облікової інформації в цілому та окремих її характеристик.</p> <p>В. Здійснення кількісної оцінки якісних характеристик облікової інформації.</p> <p>Г. Підготовка та визначення вихідної інформації для оцінки якості</p>
<i>7. Методи оцінки якості облікової інформації:</i>	
<p>Методи оцінки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Нормативний метод. 2. Статистичні методи. 3. Експертний метод. 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Полягає в оцінці якості облікової інформації на основі статистичних даних.</p> <p>Б. 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 звітності.</p> <p>В. Передбачає можливість оцінювання якості облікової інформації без кількісних показників</p>
<i>8. Методи оцінки якості облікової інформації:</i>	
<p>Методи оцінки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Нормативний метод. 2. Статистичні методи. 3. Експертний метод. 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Застосування даного методу обумовлює створення документів різного статусу.</p> <p>Б. При використанні даного методу доцільно використовувати методи Дельфі, ранжування, зіставлень.</p> <p>В. При використанні даного методу доцільно застосовувати контрольні картки</p>
<i>9. Система коефіцієнтів для оцінки якості облікової інформації:</i>	
<p>Коефіцієнти для оцінки якості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Коефіцієнт спотворення. 2. Коефіцієнт впливу. 3. Коефіцієнт доступності. 4. Коефіцієнт відповідності методології розрахунку. 	<p>Характеристика коефіцієнтів:</p> <p>А. Показник якості облікової інформації, що характеризує єдність методик розрахунку показників поточного і минулих періодів.</p> <p>Б. Показник якості облікової інформації, що характеризує відсутність в ній суттєвих викривлень.</p>

	<p>В. Показник якості облікової інформації, що характеризує ступінь впливу облікової інформації на управлінське рішення учасників бізнес-процесу.</p> <p>Г. Показник якості облікової інформації, що характеризує можливість кваліфікованого користувача самостійно розібратися в розрахунку або формуванні того чи іншого показника</p>
10. Система коефіцієнтів для оцінки якості облікової інформації :	
<p>Коефіцієнти оцінки якості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Коефіцієнт спотворення. 2. Коефіцієнт впливу. 3. Коефіцієнт доступності. 4. Коефіцієнт відповідності методології розрахунку. 	<p>Характеристика коефіцієнтів оцінки якості:</p> <p>А. Даний показник враховує наявність розроблених методик розрахунку кожного облікового показника, кількість альтернативних методів розрахунку облікового показника.</p> <p>Б. Даний показник враховує задоволеність інвесторів та контрагентів.</p> <p>В. Даний показник враховує єдність натуральних і вартісних вимірників, єдність проміжків чи моментів часу, за які були обчислені порівнювані показники.</p> <p>Г. Даний показник враховує розрахунок облікових показників відповідно до чинної нормативної бази</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. При прийнятті управлінських рішень щодо підвищення рентабельності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання доречною є інформація про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) склад необоротних активів; 2) перелік контрагентів; 3) склад та структуру витрат діяльності; 4) умови кредитування суб'єкта господарювання банківськими установами 	<p>2. При прийнятті управлінського рішення щодо зміни постачальників сировини, відповідно до вимоги зіставності, релевантна інформація відображає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) склад необхідної сировини; 2) перелік постачальників та обсяги поставок (вартість поставок) за минулий звітний період; 3) вартість сировини; 4) дані про найменування постачальників сировини, обсяги та вартість поставок за минулі звітні періоди, планові потреби сировини, випадки невиконання постачальниками договірних умов
<p>3. Підприємство здійснює реалізацію готової продукції оптовим покупцям без здійснення передоплати та авансових платежів. З метою підвищення якості</p>	<p>4. Діяльність підприємства характеризується ритмічністю, що зумовлює встановлення відпусткового періоду для 90% працівників в період</p>

<p>облікової інформації, що відображається у фінансовій звітності доцільно передбачити наступні елементи облікової політики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нарахування амортизації на основі засоби здійснювати за прямолінійним методом; 2) створювати резерв сумнівних боргів; 3) оцінку запасів при їх вибутті здійснювати за методом середньозваженої собівартості; 4) аналітичний облік адміністративних витрат вести відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати" 	<p>з 1 вересня по 1 листопада звітного року. З метою підвищення якості облікової інформації про фінансові результати доцільно ідентифікувати наступні елементи облікової політики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) створювати резерв на оплату відпусток; 2) передбачити аналітичні рахунки для облікового відображення відпускних та відповідних витрат; 3) передбачити відрядну форму оплати праці; 4) передбачити необхідність складання графіку відпусток
<p>5. Бухгалтерією підприємства здійснюється підготовка інформаційного забезпечення для процесу прийняття управлінських рішень щодо освоєння нових ринків збуту готової продукції. З метою підвищення якості облікової інформації доцільно ідентифікувати наступні елементи облікової політики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вести аналітичний облік доходів від реалізації в розрізі сегментів збуту за територіальною ознакою; 2) вести аналітичний облік доходів від реалізації в розрізі однорідних груп покупців; 3) вести аналітичний облік витрат на збут в розрізі сегментів збуту; 4) всі відповіді правильні 	<p>6. Фінансово-господарська діяльність підприємства характеризується незначними обсягами виробництва; кількість працівників – 90; загальний дохід в минулому звітному періоді – 15,5 млн. грн.; кількість працівників облікового підрозділу – 7. Визначте форму організації та тип організаційної структури облікового підрозділу, які максимально сприятимуть підвищенню якості облікової інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) централізована форма та лінійна організаційна структура бухгалтерії; 2) децентралізована форма та лінійна організаційна структура бухгалтерії; 3) централізована форма та функціональна організаційна структура бухгалтерії; 4) централізована форма та лінійно-функціональна організаційна структура бухгалтерії
<p>7. Бухгалтерією підприємства для нарахування амортизації на всі групи основних засобів використовується метод прискореного зменшення залишкової вартості. Вкажіть доцільний метод оцінки якості облікової інформації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нормативний метод; 2) статистичні методи; 3) експертні методи; 4) всі відповіді правильні 	<p>8. Витрати пов'язані із функціонуванням збутового відділу включено до собівартості реалізації продукції. Вкажіть метод оцінки якості облікової інформації який доцільно застосувати:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нормативний метод; 2) статистичні методи; 3) експертні методи; 4) всі відповіді правильні

<p>9. Для оцінки якості облікової інформації, що відображена у фінансовій звітності незалежний аудитор використовує наступні методи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нормативний метод; 2) статистичні методи; 3) експертний метод; 4) всі відповіді правильні 	<p>10. Керівництво підприємства стикнулося з неякісним інформаційним забезпеченням процесу прийняття управлінських рішень. Для оцінки якості облікових даних сформовано робочу групу із працівників підприємства на чолі із фінансовим директором. Ряд проведених оцінювальних дій показав високу якість облікової інформації. Дане твердження базувалося на суб'єктивній думці фінансового директора та на результатах бального оцінювання головних показників функціонування системи бухгалтерського обліку. Який метод оцінки якості облікової інформації було використано:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нормативний метод; 2) метод Дельфі; 3) статистичні методи; 4) експертний метод
--	---

Список рекомендованої літератури:

1. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 р. № 2657-XII / ВР України URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 21.01.2016).
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.02.2016).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні принципи бухгалтерського обліку” Міністерства економіки України /publish /article?art_id=367055&cat_id=29_35_33 (дата звернення: 01.03.2017).
4. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання // Актуальні проблеми економіки. 2014. № 8(158). С. 368-374.
5. Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. Москва: Финансы и статистика, 1990. 191 с.
6. Малявко А.Б. Обеспечение качества учетных систем // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. 2009. Т. 9, Вып. 1. С. 60-70.
7. Малявко А.Б. Методы обеспечения качества в современных учетных системах // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов. 2011. № 10. С.290-295.
8. Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации // Вопросы экономики и права. 2012. № 3. С. 273-276.
9. Поплаухіна Т.Д. Система забезпечення якості обліково-аналітичної інформації // Молодий учений. 2014. № 5. С. 303-306.
10. Соколова Е.В. Методология оценки качества учетной информации: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика”. Москва, 2011. 48 с.
11. ISO 9001:2008 “Quality management systems – Requirements”. URL: <https://www.iso.org/standard/46486.html> (дата звернення: 11.01.2016).

ТЕМА 5

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЦІНОУТВОРЕННІ

- 5.1. *Завдання, функції ціноутворення та обліку витрат підприємства.*
- 5.2. *Управління методами ціноутворення в управлінському обліку.*
- 5.3. *Трансфертне ціноутворення: правова основа, податкові наслідки та контроль.*
- 5.4. *Облікова політика як інструмент управління показниками фінансового стану підприємства.*

5.1. Завдання, функції ціноутворення та обліку витрат підприємства

Ціна – це єдиний елемент традиційного маркетингу, який забезпечує підприємству реальний дохід. Ринкова ціна суттєво залежить від рівня конкуренції на ринку, загального стану економіки країни та інших елементів маркетингової політики підприємства.

Цінність – це суб'єктивна оцінка людиною можливості товару задовольнити його потреби.

Ціноутворення – це процес встановлення та формування ціни на товари та послуги, який характеризується, перш за все, методами, способами встановлення цін в цілому, що відносяться до усіх товарів ²⁴.

Традиційно виділяють дві системи ціноутворення: ринкове ціноутворення (встановлюється шляхом співвідношення попиту і пропозиції) та централізоване державне ціноутворення (формування цін державними органами, коли в основу ціни закладаються витрати виробництва та обігу).

Додатково, в залежності від ступеню участі держави і органів місцевого самоврядування, а також від наявності чи відсутності попередньої домовленості сторін розрізняють наступні види ціноутворення²⁵:

– ціноутворення, яке здійснюється під прямим державним чи муніципальним контролем за допомогою фіксування чи граничного обмеження цін, субсидування та інші;

Наприклад, держава регулює рівень цін на соціально значущі продовольчі товари (зерно, борошно, цукор, дитяче харчування, тощо), на лікарські засоби, послуги з перевезень, тощо.

– ціноутворення в умовах монополії чи олігополії, що зумовлює прийняття однією із сторін нав'язаних умов;

В Україні на сьогодні монопольним становищем характеризуються такі ринки: надання послуг із забезпечення посадки зльоту повітряних суден; забезпечення авіаційної безпеки; забезпечення обслуговування пасажирів в аеровокзалі; розподілу, зберігання та транспортування природного, нафтового газу і газу вугільних родовищ; передача електричної енергії місцевими електричними мережами; централізоване водопостачання та водовідведення, тощо.

– договірне ціноутворення, що передбачає наявність попередньої домовленості між продавцем і покупцем і тому діяльність обох сторін обмежується виконанням зобов'язань;

Це є найбільш поширений на сьогодні вид ціноутворення, який базується на домовленості сторін, одна з яких встановлює ціну на товар, виходячи з витрат на його виготовлення (придбання), а інша погоджується за такою ціною придбати даний товар.

²⁴Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. Изд. 2-е, испр. Москва: ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/16042 (дата звернення: 08.07.2016).

²⁵Чукурна О.П. Маркетингова цінова політика: навчальний посібник. URL: http://b-ko.com/book_308.html (дата звернення: 08.07.2016).

– вільне ціноутворення, яке передбачає відсутність попередньої домовленості між продавцем та покупцем і тому діяльність обох сторін не обмежується виконанням зобов'язань.

Особливістю встановлення даного виду ціноутворення, полягає в тому що воно формується в результаті торгу на основі взаємоузгодження між покупцем та продавцем в результаті взаємодії попиту та пропозиції.

Призначення цілеспрямованої політики цін полягає у встановленні на товари таких цін й змінення їх в залежності від стану на ринку, щоб: заволодіти його якомога більшою часткою; отримати запланований обсяг прибутку та успішно вирішувати й інші стратегічні й тактичні цілі суб'єкта господарювання.

В економічній літературі виділяють наступні завдання ціноутворення (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Завдання ціноутворення

Забезпечення виживання (існування фірми на ринках). У зв'язку з наявністю конкуренції та зміни запитів споживачів, підприємства можуть зіштовхнутися з проблемою забезпечення власного виживання на ринку. Щоб забезпечити збут продукції, підприємства вимушені установлювати низькі ціни з метою залучення більшої кількості споживачів. При цьому прибуток може втрачати своє першочергове значення. Виробництво продовжуватиметься допоки ціна покриватиме витрати суб'єкта господарювання.

Максимізація поточного прибутку. Передбачає встановлення ціни, за якої граничні витрати дорівнюватимуть граничному доходу. При реалізації даного завдання орієнтація здійснюється на короткострокові очікування прибутку та не враховуються довгострокові перспективи.

Максимальне розширення обороту. Ціну, спрямовану на максимізацію обороту, застосовують тоді, коли продукція виготовляється в корпораціях, у зв'язку з чим стає складно визначити структуру та функцію витрат. Реалізувати дане завдання можливо шляхом встановлення відсотка комісійних від обсягу обороту.

Оптимальне розширення збуту. Орієнтація на збільшення попиту (завдяки зниженню рівня цін) для розширення частки ринку на ранній стадії життєвого циклу нових видів продукції. Зниження цін відбувається лише за умови зниження витрат.

“Зняття вершків” завдяки встановленню високих цін – маркетингова стратегія конкурентного ціноутворення, яка полягає в установленні завищеної ціни на новий товар. Завищена ціна необхідна для отримання надприбутку, який в короткий термін окупає інвестиції на розробку даного товару, його виробництво та просування на ринок.

Лідерство у якості. Підприємство, яке може закріпити за собою репутацію лідера з якості, встановлює високу ціну, щоб покрити великі витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції.

Сутність ціноутворення пояснюється також через функції цін, які вони виконують (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Основні функції ціни

Обліково-вимірвальна функція ціни. Ціни як грошове вираження вартості, відображають витрати праці, матеріалів, комплектуючих, тощо на виготовлення готової продукції, а також характеризують ефективність використання праці виробничого персоналу. Крім того, ціна виступає засобом обчислення усіх вартісних показників суб'єкта господарювання, як кількісних, так і якісних.

Стимулююча функція ціни полягає у заохочувальному та стримуючому впливові ціни на виробництво та споживання різних видів товарів. Ціна здійснює стимулюючий вплив на виробника через величину закладеного в ній прибутку.

Розподільча функція ціни. За допомогою цін здійснюється розподіл та перерозподіл національного доходу між: галузями економіки, формами власності, регіонами країни, фондами накопичення та споживання та різними соціальними групами населення країни.

Функція збалансованості попиту та пропозиції. Виражається в тому, що через ціни здійснюється зв'язок між виробництвом та споживанням, попитом та пропозицією. В умовах ринкової економіки ціна в даній функції виконує роль регулятора виробництва:

скорочується виробництво товарів, на яких відсутній попит, а матеріальні та грошові ресурси спрямовуються на збільшення обсягів виробництва товарів з високим рівнем попиту.

Критерій раціонального розміщення виробництва. За допомогою механізму для отримання більш високого прибутку здійснюється перелив капіталів одного сектора економіки в інший, в якому норма прибутковості є вищою. Такий перелив капіталу здійснюється підприємствами самостійно під впливом законів попиту та пропозиції.

Без введення системи економічної відповідальності на підприємствах і створення системи управління витратами неможливо підвищити ефективність і рентабельність виробництва, розміри одержуваного прибутку.

Управління витратами – ключовий напрям системи управління суб'єкта господарювання будь-якої організаційно-правової форми, оскільки саме тут збирається вся інформація про фактичні витрати.

Управління витратами – це виконання всього комплексу функцій управлінського циклу, спрямованих на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів на підприємстві.

Суб'єктами управління витратами виступають керівники і фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, дільниць тощо).

Об'єктами управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) та утилізацію продукції (робіт, послуг).

Система управління витратами базується на наступних принципах:

- методична єдність на різних рівнях управління;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу підприємства – від створення до припинення діяльності;
- поєднання зниження витрат з високою якістю продукції, що виготовляється;
- спрямованість на недопустимість понаднормових витрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат.

Дотримання всіх принципів управління витратами на підприємстві створює базу для його конкурентоспроможності в умовах ринкової економіки.

В системі управління витратами можуть бути поставлені цілі мінімізації витрат, підтримання собівартості на нормативному рівні, зниження собівартості і її складових (матеріальних, трудових та інших витрат).

Основна мета управління витратами – досягнення високого економічного результату діяльності суб'єкта господарювання.

Основною метою обліку витрат є своєчасне, повне, достовірне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль над використанням усіх видів виробничих ресурсів. З такого формулювання мети можна визначити основні завдання обліку витрат на виробництво (рис. 5.3).

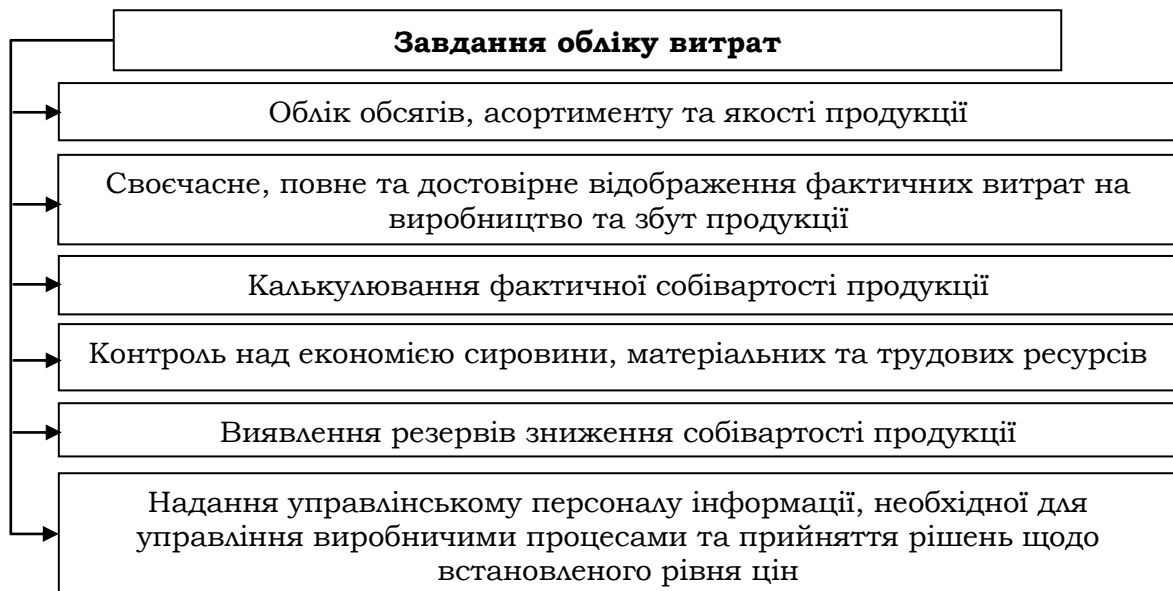


Рис. 5.3. Завдання обліку витрат

Крім вищевказаних основних завдань обліку витрат на виробництво, можна також вказати і додаткові завдання, які ставить перед собою підприємство розробляючи методику обліку витрат. Зокрема: визначення складу і розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцями виникнення, елементами, калькуляційними статтями, періодами і іншими ознаками, які передбачені відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку; своєчасне і повне відображення виробленої продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності і суміжних періодів; встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень і порівняння його з нормативним (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін; формування відповідної інформації про обсяг витрат і виробленої продукції (робіт, послуг) в передбаченій системі облікових документів.

5.2. Управління методами ціноутворення в управлінському обліку

Одним з найбільш суттєвих факторів, які визначають ефективність діяльності підприємства, є цінова політика, оскільки саме ціни забезпечують підприємству запланований прибуток, конкурентоздатність продукції, через ціни реалізуються комерційні цілі суб'єкта господарювання, визначається ефективність діяльності усіх ланок виробничо-збутової структури підприємства.

Цінова політика, як частина маркетингової політики підприємства, на практиці реалізується у вигляді прийняття тієї чи іншої цінової стратегії відносно даного товару (товарної групи) на визначений період часу. Вибір конкретної цінової стратегії впливає на вибір робочих принципів визначення ціни на товар і створює основу для планування доходів та рентабельності. Крім того, наявність цінової стратегії сприяє зняттю невизначеності у прийнятті управлінських та економічних рішень різноманітними функціональними службами підприємства.

Виділяють наступні цілі цінової політики суб'єкта господарювання (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Цілі цінової політики суб'єкта господарювання²⁶

Цілі цінової політики	Коротка характеристика
Утримання компанії "на плаву"	Як правило, така ціль встановлюється на короткострокову перспективу. У складних конкурентних умовах, підприємства вимушено вживають заходів зі зменшення цін на продукцію з метою вивільнення власних складських запасів. В таких умовах прибутковість компанії не береться до уваги. Підприємство функціонує в таких умовах то того моменту, доки встановлений рівень цін покриває витратні статті бізнесу
Короткострокова максимізація прибутку та збільшення рентабельності	Постановка такої цілі обґрунтована лише короткостроковою ціновою політикою компанії. Здійснюючи мету граничного рівня збільшення прибутку, підприємство орієнтується на виключно короткострокові результати, не беручи до уваги перспективу просування на ринку. Крім того, до уваги не беруться можливі несприятливі реакції конкурентів, а також дії держави у сфері регулювання ринкової діяльності
Максимізація продажу товарів в короткостроковій перспективі	Бізнес керується тим, що підвищення обсягів продаж товарів призведе до зменшення витрат на одиницю товару, відповідно, і до зростання прибутковості беручи до уваги реакцію ринку, керівництво суб'єкта господарювання фіксує ціну на мінімально можливому рівні. Такий захід в короткотерміновій перспективі розширює межі збуту. Необхідно враховувати факт, що цінова політика підприємства, спрямована на мінімізацію цін, є обґрунтованою тоді, коли реакція ринку на ціну є суттєвою та збільшення обсягів виробництва призведе за собою зниження витрат на виробництво. Така цінова політика суб'єкта господарювання завжди супроводжується високими ризиками та може сприяти початку цінової війни
"Зняття вершків" з ринку шляхом завищення цін	Така цінова політика використовується при випуску на ринок абсолютно нового продукту, технічні та якісні характеристики якого не може показати жоден конкурент. Придбаючи такі новинки, окремі клієнти знижують власні витрати, тому що на зовсім новому рівні задовольняють власні потреби. Компанія-виробник в такій ситуації максимально збільшує свій прибуток до того часу, поки на ринку не з'явиться товар-конкурент
Отримання лідируючих позицій на ринку та у встановленні цін	Таку мету переважно ставлять для себе великі підприємства. Така цінова політика є віддзеркаленням лідерства на ринку у питаннях визначення цінових показників. Наприклад, на новизну власного виробництва компанія свідомо встановлює високу ціну, оскільки впевнена в тому, що її новий продукт має вагомі переваги відносно конкурентів. Бажання лідерства на ринку вимагає від підприємств підвищення якісних характеристик власних товарів. Після тривалого зайняття лідируючих позицій та при збереженні позитивного іміджу, фірма впевнено підвищує ціну продукції відносно цін конкурентів для компенсації витрат. За такої ситуації компанія закріплює за собою імідж надійного виробника, який гарантує виробництво товарів найвищої якості

²⁶ Ценовая политика компании: цели, формирование и модели. URL:<http://www.gd.ru/articles/9002-qqq-17-m1-23-01-2017-tsenovaya-politika-kompanii> (дата звернення: 09.07.2016).

При розробці цінової політики кожне підприємство повинне визначити для себе головні цілі, такі як доведення до максимуму виручки від реалізації, ціни, обсягів реалізації продукції або конкурентоздатності при забезпеченні визначеного рівня рентабельності.

Цінова стратегія – це набір практичних факторів та методів, яких доцільно дотримуватись при встановленні ринкових цін на конкретні види продукції. Структура цінової стратегії складається зі стратегії ціноутворення та стратегії управління цінами.

Стратегія ціноутворення дозволяє встановити з позицій маркетингу рівень цін та граничні ціни на окремі групи продукції, а стратегія управління цінами є комплексом заходів з підтримки умовних цін за фактичного їх регулювання у відповідності до різноманіття та особливостей попиту та конкуренції на ринку.

Проаналізувавши фахову економічну літературу встановлено найбільш поширені види цінових стратегій, характеристику яких наведено в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Основні види цінових стратегій

<i>Цінові стратегії</i>	<i>Коротка характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Стратегії, побудовані на сприйнятті покупцем рівня цін та його економічної цінності	
Стратегія високих цін	Пов'язана з отриманням надприбутку, шляхом “зняття вершків” з тих покупців, для яких товар має більшу цінність і які готові заплатити за товар ціну, яка є вищою за середньоринкову. Використовується лише в тому випадку, якщо є гарантія, що в короткотерміновій перспективі не існуватиме конкурентний товар
Стратегія середніх цін (нейтрального ціноутворення)	Дана стратегія виключає “цінові війни”, не призводить до появи нових конкурентів, дає можливість отримувати справедливий прибуток на вкладений капітал. Полягає у встановленні ціни на рівні, який відповідає середньоринковому
Стратегія низьких цін (цінового прориву)	Застосовується з метою проникнення на ринок, збільшення частки ринку, дозавантаження виробничих потужностей та з метою уникнення банкрутства. Полягає у встановленні ціни на рівні, нижчому за середньоринковий
Стратегія цільових цін	Ціна встановлюється, виходячи з цільового рівня прибутковості підприємства, який є незмінним в залежності від обсягів реалізації та виробництва. Застосовується переважно великими корпораціями
Стратегія пільгових цін	Встановлюється з метою збільшення обсягів реалізації, використовується в кінці життєвого циклу товару та полягає в наданні різноманітних знижок
Стратегія “пов'язаного” ціноутворення	В даному випадку при встановленні ціни орієнтуються на, так звану, ціну споживання, яка дорівнює ціні товару та витрат на його утримання

1	2
Стратегія “слідування за лідером”	Передбачає співвідношення суб'єктом господарювання цін на власну продукцію з рухом та характером цін лідера в обраному ринковому сегменті. Основна мета полягає не у повній відповідності цін підприємства та цін лідера, а у наслідуванні його цінової політики
Стратегії диференційного ціноутворення	
Стратегія знижки на вторинному ринку (цінової дискримінації, застосування демпінгових цін)	Передбачає наявність вторинного ринку, який є новим по відношенню до освоєного раніше, за допомогою якого можна суттєво розширити попит на продукцію при продажу за більш низькою ціною
Стратегія періодичної знижки	Полягає в періодичному зниженні ціни на окремі товари або товарні групи. Інформація про можливі знижки приваблює покупців, що впливає на збільшення попиту на продукцію. Дана стратегія часто застосовується косметичними компаніями, які здійснюють продаж за каталогами
Стратегія “випадкової знижки”	Полягає у встановленні високого рівня цін та подальшого поступового їх зниження. В даному випадку важливою умовою є випадковість знижки, що дозволяє залучати саме проінформованих покупців
Стратегії конкурентного ціноутворення	
Стратегія проникнення на ринок	Передбачає встановлення низьких цін на нові товари з метою розширення ринків збуту та отримання прибутку в довгостроковій перспективі за рахунок зменшення витрат
Стратегія “кривої засвоєння”	Передбачає вихід на ринок з високими цінами нової продукції та швидким їх зниженням за рахунок зменшення витрат в результаті масштабності виробництва
Стратегія сигналу цін	За даної стратегії ціни слугують своєрідним “сигналом” про найвищу якість незалежно від реальних споживчих властивостей товару
Стратегії асортиментного ціноутворення	
Стратегія “набір”	Полягає в тому, що ціна встановлюється на набір товарів, яка є нижчою, ніж якби кожен із елементів набору продавався окремо
Стратегія “комплект”	Побудована на різній оцінці покупцями одного або декількох товарів підприємства. Мета підприємства полягає в збалансованому ціноутворенню в залежності від асортименту
Стратегія “вище номіналу”	Передбачає встановлення нижчої ціни на товари-замінники, прибуток отримується за рахунок зростання масштабів виробництва таких товарів, і, як наслідок, скорочення загального рівня витрат
Стратегія “імідж”	Використовується тоді, коли покупці орієнтуються на якість товару, виходячи із цін на товари-замінники

Як видно з табл. 5.2, існує досить багато цінових стратегій і суб'єкту управління необхідно приймати виважені рішення стосовно обрання тієї чи іншої стратегії встановлення цін.

Ознаками поганого функціонування цінових стратегій є наступні:

- ціни на товар змінюються дуже часто;
- цінову політику складно пояснити споживачам;
- учасники каналів збуту вважають недостатньою, отримувану ними частку прибутку;
- рішення про ціни приймаються без достатньої та достовірної інформації про стан, структуру та динаміку попиту;
- існує дуже багато варіантів цін;
- ціна не відповідає обраному ціновому сегменту;
- на досить значну частку товарів дається цінова знижка або ціни різко знижуються в кінці торговельного сезону для ліквідації товарних запасів;
- дуже велика частина споживачів залучається цінами або знижками конкурентів;
- дуже багато часу та зусиль збутового персоналу підприємства припадає на “вторгування”;
- при проведенні цінової політики підприємство вступає в протиріччя з законодавчо встановленим порядком ціноутворення²⁷.

Окрім стратегій управління цінами та стратегій ціноутворення, суб'єкт управління має обрати в якості одного зі складових елементів цінової політики методи ціноутворення, які ним використовуватимуться. Сьогодні в галузі ціноутворення існує безліч методів встановлення цін, основні з яких наведено на рисунку 5.4.

Метод повних витрат або метод “витрати плюс” (Full Cost Pricing, Target Pricing, Cost Plus Pricing) полягає в тому, що до загальної суми витрат на виробництво (постійних та змінних) додається сума, яка відображає визначену на підприємстві норму прибутку. Даний метод найбільш ефективний при розрахунку цін на товари зі зниженою конкурентоздатністю.

Метод прямих витрат (Conversion Cost Pricing). За даного методу повну суму витрат, понесених на закупівлю сировини, матеріалів, напівфабрикатів збільшують на відсоток, який відповідає власному внеску підприємства у збільшення вартості товару. Даний метод застосовується у випадку прийняття управлінських рішень щодо: збільшення розміру прибутку за рахунок збільшення обсягів виробництва; про зміну асортиментної політики підприємства; щодо визначення рентабельності готової продукції; за виготовленням на замовлення.

Метод граничних витрат (Direct Costing System) передбачає збільшення змінних витрат виробництва на одну одиницю продукції на відсоток, який забезпечує достатню норму прибутковості.

²⁷ Есипов В. Ценовые стратегии // Бизнес-журнал “Bizkiev.com”. URL: <http://bizkiev.com/content/view/593/205/> (дата звернення: 09.07.2016).

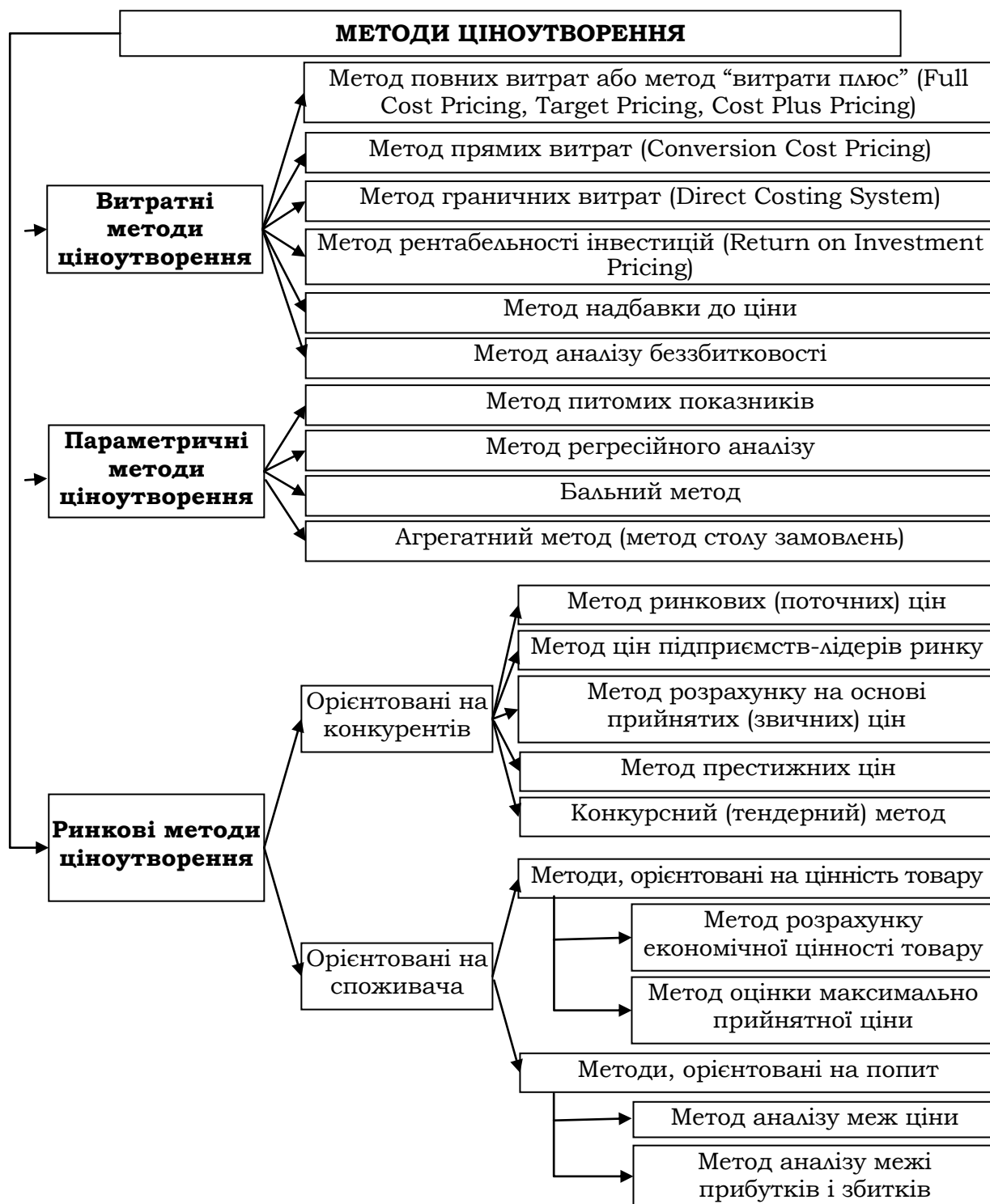


Рис. 5.4. Методи ціноутворення

Розглянемо більш детально кожен з наведених методів на рис. 5.4.

Метод надбавки до ціни полягає в тому, що до ціна товару формується шляхом додавання до витрат на виготовлення (придбання) товару та його збут надбавки, яка визначається управлінським персоналом залежно від мети підприємства та стратегії його діяльності. У вигляді надбавки також може використовуватися стандартна надбавка прийнята в окремій галузі промисловості або ринковому сегменті.

Метод аналізу беззбитковості полягає у визначення точки беззбитковості як в загальному по підприємству, так і за кожним окремим видом продукції, а також визначення цільової норми прибутковості. Аналіз беззбитковості здійснюється на основі дослідження взаємозв'язку “витрати-обсяг-прибуток” та визнає ту критичну точку виробництва продукції, при реалізації якої досягається нульовий фінансовий результат.

Метод питомих показників використовується для визначення питомої ціни окремих невеликих груп продукції, яка базується на визначеному конкретному базовому параметрі, який характеризує техніко-економічні або якісні властивості продукції. Недоліком даного методу є ігнорування інших якостей продукції, не враховує попит та пропозицію на даний вид продукції. Питома вага розраховується за формулою:

$$P' = P_b / N_b, \quad (5.1)$$

де P_b – ціна базового виробу;

N_b – величина обраного параметру базового виробу.

Ціна нового виробу обчислюється за формулою:

$$P = P' \times N, \quad (5.2)$$

де N – значення основного параметру нового виробу у відповідних одиницях виміру.

Метод регресійного аналізу використовується для визначення залежності зміни ціни від зміни техніко-економічних параметрів продукції, яка належить до даного ряду впорядкування та вирівнювання ціннісних співвідношень:

$$Ц = f(X_1, X_2, \dots, X_n), \quad (5.3)$$

де $X_{1,2,\dots,n}$ – параметри виробу.

Бальний метод встановлення ціни полягає в тому, що на основі експертних оцінок значимості параметрів продукції для споживачів, кожному параметру присвоюється визначення кількості балів, сума яких дає оцінку техніко-економічного рівня виробу. Ціна на новий виріб розраховується наступним чином²⁸:

1) визначається ціна одного балу за формулою:

$$Ц' = \frac{Ц^6}{\sum (B_{6i} \times V_i)}, \quad (5.4)$$

де $Ц_6$ – ціна базового виробу-еталону;

$Ц'$ – ціна базового виробу-еталону;

B_{6i} – бальна оцінка i -го параметру базового виробу;

V_i – питома вага параметра.

2) визначається ціна нового виробу:

$$Ц_H = \sum (B_{Hi} \times V_i) \times Ц', \quad (5.5)$$

де $Ц_H$ – ціна нового виробу;

B_{Hi} – бальна оцінка i -го параметру нового виробу;

²⁸ Эконометрические методы определения цен. URL: <http://bibliotekar.ru/cena-cenoobrazovanie-3/157.htm> (дата звернення: 10.07.2016).

Агрегатний метод (метод столу замовлень). За даного методу ціна визначається як сума цін на окремі конструктивні елементи товару. Даний метод доцільно застосовувати для товарів, які складаються з різних конструктивних елементів, кожен з яких може самостійно функціонувати (меблеві гарнітури, станки, тощо).

Метод розрахунку економічної цінності товару – це метод, який передбачає такі етапи розрахунків: визначення витрат, пов'язаних з використанням товару, який споживач здатен розглядати як кращу із реально доступних йому альтернатив; визначення усіх параметрів товару, які відрізняють його від інших аналогів (найкращі та найгірші якості); оцінка цінності для покупця з визначеними параметрами для товару, на який встановлюється ціна, та для товару-аналогу; підсумок ціни байдужості та оцінок позитивної та негативної цінності товару, на який встановлюється ціна, та для товару-конкурента.

Метод оцінки максимально прийнятної ціни за якого процедура встановлення ціни полягає у наступних діях: визначення умов використання товару; встановлення нецінових переваг та недоліків товару для покупця; встановлення рівня рівноваги “переваги-недоліки”. Під максимально прийнятною ціною розуміється ціна, яка відповідає нульовій економії на витратах, тобто, чим вищою буде ціна, тим нижчим буде бажання покупця купувати даний товар.

Метод аналізу меж ціни передбачає визначення ціни в межах точки співпадіння граничних доходів та витрат, тобто на тому рівні, який забезпечує отримання максимально високого прибутку. Для використання даного методу, необхідно враховувати такі умови: підприємство повинне мати можливість точно визначити постійні та змінні витрати; можливість точного прогнозування та графічного зображення кривої попиту; попит на ринку повинен залежати лише / або переважно від цін, а обсяг продаж – відображати встановлений рівень ціни.

Метод аналізу межі прибутків і збитків – дозволяє знайти обсяг виробництва та обсяг продаж, які відповідають такому стану, за якого загальна сума прибутків та сукупні витрати рівні між собою. Даний метод доцільно застосовувати, якщо підприємство має на меті лише максимізацію прибутку.

Метод ринкових(поточних) цін передбачає, що кожен продавець товару або послуги, встановлює ціни, поважаючи звичаї ціноутворення та рівень цін, які склалися на ринку, виходячи із реально існуючого рівня ринкових цін.

Метод цін підприємств-лідерів ринку означає, що підприємство негласно встановлює ціну на рівні, який відповідає рівню цін підприємства-лідера, який займає значну частку ринку.

Метод розрахунку на основі прийнятих (звичних) цін полягає у встановленні так званих “звичних” цін. “Звична” ціна – це ціна, яка зберігається на встановленому та звичному рівні для окремих видів товарів протягом тривалого терміну та доволі широкому ринковому сегменті. Особливість таких цін полягає в тому, що не залежно від

частки ринку, яку займає підприємство, будь-яка зміна такої ціни призводить до прямо пропорційної зміни обсягів продаж в сторони як збільшенні, так і зменшення.

Метод престижних цін застосовується до товарів, які належать до предметів розкоші та мають великий демонстраційний ефект (прикраси із дорогоцінних каменів, автомобілі, норкові шуби, тощо). Дані товари не доцільно продавати за низькими цінами, оскільки вони одразу стають легкодоступними та втрачатимуть власну цінність та привабливість для цільового ринку престижних покупців.

Конкурсний (тендерний) метод застосовується в різноманітних торгах (оптових, біржових, тощо) за умов, коли велика кількість покупців бажає придбати товар у одного продавця або обмеженого кола продавців. Методика встановлення ціни наступна: кожен покупець встановлює найбільш прийнятну для себе ціну, а виграє той покупець, який встановлює найвищу ціну на товар. Якщо ж конкурс проходить серед продавців, тобто коли на ринку один покупець, а продавців багато, то умовою виграшу є та, за якої переможцем стає той продавець, який встановлює найнижчу ціну.

5.3. Трансфертне ціноутворення: правова основа, податкові наслідки та контроль.

Трансфертне ціноутворення – це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження.

Трансфертне ціноутворення виникло у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ-го століття. Окремі компанії (підрозділи) всередині одного холдингу (компанії) надають одна одній послуги, передають продукцію, товари не за собівартістю, а за певними передавальними (трансфертними) цінами. Інструменти трансфертного ціноутворення дають змогу транснаціональній корпорації або промислово-фінансовій групі виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та мінімізувати їхні податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України. Повернення цих капіталів в Україну у вигляді кредитів, прямих або портфельних інвестицій не відновлює фінансовий потенціал країни повною мірою, бо такі процеси часто супроводжуються втратами бюджету через використання схем так званої оптимізації оподаткування та пов'язані з формуванням додаткових зовнішніх зобов'язань у вигляді витрат на обслуговування боргу та дивідендів [29].

²⁹ Гриб Є. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції // Юридична газета. 2013. № 37. С. 29.

Загальні засади трансфертного ціноутворення базуються на міжнародному стандарті “Arm's Length Principle”, погодженому державами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу), у якості рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб та який передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій.

Головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Настанови ОЕСР (Організації Економічного Співробітництва та Розвитку³⁰) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, основні норми яких імплементовано в статтю 39 Податкового кодексу України³¹.

Даний стандарт визначає особливості використання принципу “витагнутої руки”, особливості проведення аналізу порівнянності та значення терміну “порівняний”, особливості використання митних оцінок та наслідків державного втручання, надає характеристику методів трансфертного ціноутворення та особливостей їх вибору, адміністративних підходів до запобігання і вирішення суперечок, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням, особливостей здійснення операцій з нематеріальним майном, надання внутрішньогрупових послуг, проведення домовленостей про покриття витрат, а також окремих аспектів трансфертного ціноутворення у процесі реструктуризації бізнесу.

В Україні норми трансфертного ціноутворення запроваджено з 1 вересня 2013 року. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі “витагнутої руки”: обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу “витагнутої руки”, якщо умови контрольованих операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу “витагнутої руки”, прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку.

Дослідження діяльності великих промислових підприємств дозволило визначити вплив трансфертного ціноутворення на стан та фінансові результати господарювання (рис. 5.5).

³⁰ Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22.07.2010 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf> (дата звернення: 11.07.2016).

³¹ Податковий кодекс України: кодекс України, закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1031#n1031> (дата звернення: 11.07.2016).

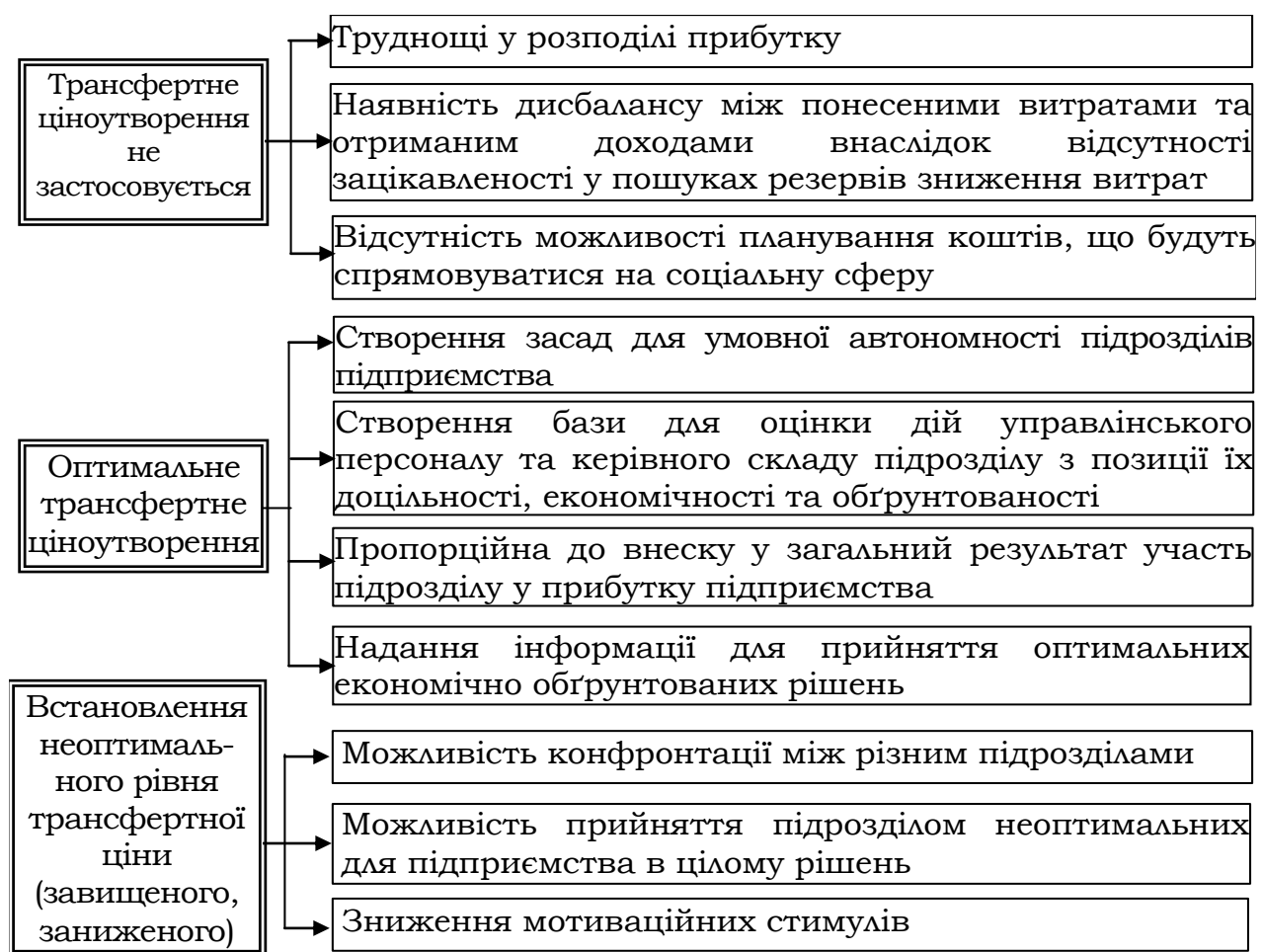


Рис. 5.5. Причинно-наслідкові зв'язки застосування трансфертного ціноутворення та результату господарювання

Контрольовані операції – це господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України або які є резидентами цих держав. Під час визначення переліку держав (територій) Кабінет Міністрів України враховує такі критерії: 1) держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні; 2) держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; 3) держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику;

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Крім того, господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови: річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік; обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Господарські операції відповідають принципу “витягнутої руки”, якщо відповідають наступним умовам:

- якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, ціна вважається такою, що відповідає принципу “витягнутої руки”, якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна (націнка) продажу або індикативна ціна;

- якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу “витягнутої руки” для цілей оподаткування;

- у разі проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого визначена законом, умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), визнаються такими, що відповідають принципу “витягнутої руки”;

- якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу “витягнутої руки”.

Складність застосування принципу “витягнутої руки” на практиці полягає в тому, що асоційовані підприємства можуть брати участь в операціях, які не здійснюються незалежними підприємствами. При цьому вказані операції здійснюються необов'язково в цілях ухилення від сплати податків; вони можуть бути спричинені виробничою необхідністю, оскільки члени транснаціональних компаній стикаються з проблемами комерційного характеру, що відрізняються від проблем, які можуть зустрічатися у незалежних підприємств. Незалежні підприємства – два підприємства є такими, якщо вони не є асоційованими по відношенню одне до одного³².

³² Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22.07.2010 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf> (дата звернення: 11.07.2016).

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

Неконтрольовані операції – це будь-які господарські операції, які не належать до контрольованих.

Для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки” використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України. Діапазон цін розраховується на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує проведенню контрольованої операції, а в разі контрольованої операції, яка здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, – на підставі форвардних або ф'ючерсних біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує даті укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту, за умови що платник податків повідомить центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову та митну політику, про укладення такого контракту з використанням засобів електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису протягом 10 робочих днів з дня укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту. Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

Податковим кодексом України визначаються методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки” (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”³³

<i>Метод встановлення відповідності</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1	2
Метод ціни перепродажу	Порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях. Метод ціни перепродажу може використовуватися, зокрема, але не виключно, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції: підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування); змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів

³³ Податковий кодекс України: кодекс України, закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1031#n1031> (дата звернення: 12.07.2016).

1	2
<p>Метод порівняльної неконтрольованої ціни</p>	<p>Полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній неконтрольованій операції, яка фактично здійснена платником податків (іншими особами). Порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату. У разі здійснення контрольованої операції на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту порівняння цін проводиться на підставі інформації про форвардні або ф'ючерсні ціни на найближчу до дати укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту дату (за умови, що платник податків повідомить центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову та митну політику, про укладення такого контракту засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису протягом 10 робочих днів з дня укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту).</p>
<p>Метод "витрати плюс"</p>	<p>Полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях. Метод "витрати плюс" може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час: виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); операцій з продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами; операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами</p>
<p>Метод розподілення прибутку</p>	<p>Метод розподілення прибутку полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях). Метод розподілення прибутку може використовуватися, зокрема, але не виключно, у разі наявності: істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; у сторін контрольованої операції прав на володіння (користування) об'єктами нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності, отриманої сторонами контрольованої операції за результатами здійснення такої контрольованої операції. Розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі результатів оцінки їх внеску в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються інформацією у зіставних операціях та/або внутрішніми даними сторін контрольованих операцій з урахуванням виконаних кожною з таких сторін функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних з таким здійсненням</p>

1	2
Метод чистого прибутку	Метод чистого прибутку полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях). Метод чистого прибутку використовується, зокрема, у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень зіставності умов контрольованої операції з умовами зіставної (зіставних) неконтрольованої (неконтрольованих) операції (операцій) під час використання наведених вище методів

На сьогодні виділяють наступні методи трансфертного ціноутворення, характеристику яких наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Методи трансфертного ціноутворення

Метод трансфертного ціноутворення	Коротка характеристика	Переваги	Недоліки	Вплив на мотивацію
1	2	3	4	5
На основі ринкових цін	Базою є ціна, сформована на ринку досконалої конкуренції на аналогічні товари та товари-субститути	Ринкова ціна є критерієм оцінки рентабельності і виробництва та спонукаючим фактором до зменшення собівартості продукції	Важко знайти аналогічні товари на зовнішньому ринку, що нівелює можливість встановлення ціни на цій основі	Спонукає до пошуку резервів зниження собівартості продукції, що збільшить вклад працівників в загальний результат діяльності
На основі витрат	Базою для ціноутворення є понесені підрозділом витрати на створення продукту	Легкість встановлення участі працівників в загальному результаті діяльності за даними бухгалтерського обліку	Не усі різновиди даного методу є обґрунтованими	Не всі методи спричиняють позитивний вплив на мотивацію
Регульовані ціни	Встановлюються в директивному режимі вищим керівництвом	Легкість застосування	Ставить під загрозу умовну автономність підрозділу	Диференційований підхід керівництва до встановлення цін з можливим субсидюванням окремих підрозділів може звести нанівець мотивуючі стимули для підрозділів

Продовження табл. 5.4

1	2	3	4	5
На основі договору	Ціна встановлюється за результатами договірного процесу	Підрозділи самостійно приймають рішення стосовно придбання товару всередині підприємства або поза його межами керуючись оптимальним для себе рівнем ціни	Результати переговорів не завжди є економічно оптимальними для підприємства в цілому	Конфронтація інтересів підрозділів, що може призвести до прийняття рішень, ефективних лише для підрозділу, а не для підприємства в цілому

Ряд методів трансфертного ціноутворення не доцільно застосовувати в умовах внутрішньофірмового обігу, зокрема встановлення ціни на основі договору та на основі ринкових цін, адже за умов внутрішньофірмового обігу структурні підрозділи не є відокремленими юридичними особами, а діють в межах однієї системи. Відповідно відносини, побудовані на цінах, що діють на ринку, можуть призвести до нерентабельності кінцевого продукту, який підлягає реалізації зовнішньому споживачу. При встановленні трансфертних цін на договірних засадах діє принцип односторонності, тобто кожен структурний підрозділ прагне домовитися про максимально можливу ціну реалізації для себе, що позначиться лише на його внутрішній ефективності.

Трансфертні ціни на основі витрат можуть базуватися на маржинальних та повних витратах або встановлені методом “витрати-плюс”. Трансфертні ціни на основі методу “витрати-плюс”, що базуються на принципі збільшення собівартості виробу на певний відсоток, можуть призвести до негативних наслідків через пропорційне зростання суми надбавки зі збільшенням витрат. Трансфертне ціноутворення на базі витрат підкреслюють Аткинсон, А. Ентоні, Банкер, Д. Раджив, Р.С. Каплан, С. Роберт та ін. ставлять різні питання, пов'язані з виміром показників оцінки виконання, справедливістю підходів, що застосовуються та поведінковими аспектами³⁴.

Вітчизняні вчені, зокрема П.Т. Саблук, М.Й. Малік, Ю.С. Коваленко³⁵ пропонують такі способи встановлення внутрішньої ціни:

1. Внутрішня ціна, що дорівнює нормативній собівартості одиниці продукції:

$$C_{\text{в}} = HC = MЗ + ОП + О + С + Н \quad (5.6)$$

де $C_{\text{в}}$ – внутрішня ціна; HC – нормативна собівартість; $MЗ$ – матеріальні витрати; $ОП$ – оплата праці; $О$ – орендна плата; $С$ – страхові платежі; $Н$ – накладні витрати.

³⁴ Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. Управленческий учет. Изд. 3-е / пер. с англ. Москва: Издательский дом “Вильямс”, 2005. 878 с. – С. 787.

³⁵ Саблук П.Т. Малік М.Й., Коваленко Ю.С. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. Київ: ІАЕ УААН, 2003. 205 с.

У цьому випадку прибуток підрозділу розраховується за формулою 5.2:

$$Пп = K \times Цв - МЗ - С - Н - О \quad (5.7)$$

де К – кількість виготовленої продукції у натуральному вираженні.

2. На рівні фактично одержаних за попередні три роки витрат на одиницю продукції і нормативної собівартості:

$$Цв = НС + (НС - ФС) / 2 - НС \quad (5.8)$$

де ФС – фактична собівартість за попередні три роки.

3. На рівні фактичних витрат, перспективної собівартості і 70 % суми економії матеріальних витрат:

$$Цв = НС + (НС - ПС) \times 0,7 \quad (5.9)$$

де ПС – перспективна собівартість.

У запропонованих методах розрахунку внутрішньої ціни для відокремлених підрозділів суб'єкта господарювання не враховано ступінь економії або перевитрачання в розрізі елементів витрат. Зокрема, останній спосіб базується на перспективній собівартості та умовному коефіцієнті економії. У зв'язку з цим обчислення прибутку підрозділів не відповідатиме вимозі обачності при його стимулюванні.

Рябчик О.А. [36, с. 27] пропонує іншу модель внутрішньої ціни:

$$Ц = (С + У + Ов + От) \times Кд \quad (5.10)$$

де С – матеріальні витрати; У – витрати на оплату праці, доплати і премії; Ов – витрати на організацію та управління підрозділом; От – витрати на організацію та управління підприємством в цілому; Кд – коефіцієнт доходності, який визначається діленням суми фактично одержаного доходу підприємства (ЧД) на собівартість всіх видів продукції, робіт та послуг підприємства (ВП): $Кд = ЧД / ВП + 1$.

Зазначений автор вказує, що внутрішня розрахункова ціна – це ліміт витрат на виробництво одиниці продукції, оскільки стимулює необхідні для виробництва прямі і накладні витрати й обумовлює економічні можливості для забезпечення розширеного відтворення³⁷. Застосування наведеної методики не враховує внутрішню норму рентабельності і-го підрозділу підприємства, що нівелює ефект економічного стимулювання працівників даного підрозділу в подальшому, оскільки при обчисленні коефіцієнту доходності до розрахунку береться весь обсяг витрат, понесених по підприємству загалом.

Формування внутрішніх цін досить трудомісткий процес при великому асортименті продукції, що підлягає внутрішній реалізації. Він не виправдовує себе як інструмент розподілу спільно створеного доходу між структурними підрозділами. Адже цілий ряд способів встановлення внутрішньої ціни для структурних підрозділів не відображає їх реальний вклад у фінансовий результат суб'єкта господарювання та не дозволяє узгодити цілі перших з цілями (стратегічними, оперативними), що переслідує підприємство в цілому.

³⁶ Рябчик О.А. Розвиток внутрішньогосподарських товарно-грошових і госпрозрахункових відносин в аграрному секторі економіки (теоретико-методичні і прикладні аспекти): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.07.02 "Економіка сільського господарства і АПК". Київ, 1994. 49 с.

³⁷ Там само. С. 27.

5.4. Облікова політика як інструмент управління показниками фінансового стану підприємства

Одним із найбільш ефективних інструментів бухгалтерського обліку, який може реально використовуватися з метою підвищення рівня економічної безпеки господарюючого суб'єкта, є облікова політика. Однак, на жаль, на сьогоднішній день вітчизняні суб'єкти господарювання недостатньо використовують відповідний інструмент і фактично приділяють дуже мало уваги можливостям його впливу на фінансову безпеку компанії, а також на інші складові безпечного розвитку³⁸.

Облікова політика підприємства виступає одним із етапів податкового планування підприємства, яке полягає в виборі способів оптимального поєднання побудови правових форм відносин та можливих варіантів їх інтерпретації в межах діючого податкового законодавства³⁹. Податкове планування допомагає суб'єкту господарювання оперативно реагувати на зміни податкового законодавства, в якому функціонує суб'єкт господарювання, не порушуючи вимог чинного податкового законодавства та не завдаючи шкоди власній господарській діяльності.

Процес розробки облікової політики має забезпечувати вирішення таких завдань: 1) достовірного відображення інформації у фінансовій звітності; 2) страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати коштів, зокрема пов'язаних із неповерненням дебіторської заборгованості або з неефективним вибором методів оцінки і обліку фінансових інструментів; 3) накопичення достатніх коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства шляхом вибору оптимальних для різних груп об'єктів основних засобів методів нарахування амортизації; 4) рівномірного відображення в обліку доходів і витрат шляхом створення забезпечень майбутніх витрат і платежів; 5) досягнення ключових показників результативності за всіма основними напрямками діяльності тощо⁴⁰.

Спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку та зовнішніх користувачів. В основному такий рівень підготовки та прийняття облікової політики на підприємстві спричинений такими факторами⁴¹:

– відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, недостатнє законодавче урегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми;

³⁸ Лоханова Н.О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії // Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 11. С. 12-16. – С. 12.

³⁹ Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: монография. Москва: Волтерс Клаувер, 2006. 472 с. – С. 30.

⁴⁰ Лоханова Н.О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. С. 12.

⁴¹ Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства // Економіка та держава. 2009. № 6. С. 71-72.

– в Україні не сформувалися стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура, основними елементами якої є біржі, аукціони, кредитна та емісійна системи, інформаційні технології й засоби ділової комунікації, система страхування комерційного ризику, спеціальні зони вільного підприємництва;

– поряд з проблемами формування ринкових структур, зростанням виробництва та розвитком комерційних зв'язків відбуваються процеси становлення нового економічного мислення, нової етики управління, адаптації бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наближення його до світової облікової практики та умов ринкової економіки. Відсутність достатнього досвіду роботи у новому економічному середовищі негативно позначається на процесах формування облікової політики;

– у господарській практиці трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність – планування, облік, аналіз, звітність тощо – на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо;

– у господарській практиці відбувається адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку. При цьому виникає багато організаційних проблем.

Прибуток, як економічна категорія, знаходиться на стику інтересів одразу трьох груп заінтересованих осіб: власників, контрагентів та інвесторів, держави в особі податкових органів. Задоволення одразу усіх груп користувачів бухгалтерської інформації відбувається за допомогою облікової політики підприємства. На облікову політику підприємства впливають вимоги ряду нормативних актів не лише сфери бухгалтерського законодавства, а й податкового. За допомогою нормативно-правового забезпечення держава встановлює основні умови функціонування суб'єктів господарювання в податковій системі. У зв'язку з передбаченням альтернативних варіантів бухгалтерського обліку доходів та витрат Податковим кодексом України, платник податку має можливість керувати власними фінансовими потоками передбаченням обраних альтернативних варіантів в обліковій політиці підприємства.

За умов сучасної вітчизняної податкової системи податковим законодавством визначені альтернативи, за рахунок яких платник податку на прибуток може маніпулювати розміром податку на прибуток на законних підставах та які умовно можна поділити на дві групи: 1) варіативні складові доходів та витрат, які чітко визначені Податковим кодексом України; варіативні складові доходів та витрат, які дозволені Податковим кодексом України за умови врегулювання них в обліковій політиці підприємства.

До першої групи можемо віднести методи нарахування амортизації на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, методи оцінки запасів при їх списанні, методи визначення звичайної ціни тощо. До другої

групи належать: порядок визнання фінансових витрат, витрат на поліпшення необоротних активів, витрат на мобільний зв'язок, методи нарахування резерву сумнівних боргів тощо. Тобто, підприємство при плануванні очікуваних розмірів фінансових результатів, може обрати будь-який варіант з наданих податковим законодавством альтернатив. Варто відмітити, що одні альтернативи призводять до максимізації розмірів позитивного фінансового результату, а інші – до отримання його мінімальних розмірів.

Відхилення від економічної сутності в оцінці ряду об'єктів обліку, що є складовими системи формування фінансових результатів, підтверджують твердження про можливість в інтересах окремих соціально-економічних партнерів легальними способами отримати в короткостроковому періоді бажану величину фінансового результату.

Проведені дослідження дають змогу стверджувати, що різні методи в оцінці об'єктів обліку існують для досягнення критерію достовірності показників фінансової звітності, а головне – обґрунтування величини фінансових результатів. В зовсім іншому світлі слід розглядати питання використання облікових факторів у максимізації чи мінімізації фінансових результатів для задоволення інтересів окремої групи соціально-економічних партнерів (власників та вищого управлінського персоналу).

До основних елементів облікової політики, що впливають на величину фінансового результату суб'єкта управління науковці відносять: критерії віднесення до складу основних засобів та формування їх первісної вартості; методи нарахування амортизації; методи оцінки запасів при їх вибутті; механізм розподілу та списання загальновиробничих витрат; порядок списання витрат майбутніх періодів; порядок формування та використання резервів майбутніх витрат.

Поряд з даними обліковими факторами існують ще й інші: вартісний критерій віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних активів, методи переоцінки основних засобів та нематеріальних активів, порядок обліку витрат на проведення ремонту основних засобів, способи відображення недостач і втрат від псування цінностей, ідентифікація транспортно-заготівельних витрат, створення резерву сумнівних боргів, методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг для визнання доходів, способи визначення дати визнання зобов'язань, відображення, склад та способи списання доходів майбутніх періодів тощо.

Окреслені облікові фактори мають неоднозначний вплив за характером та суттю на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства, що потребує дослідження їх природи з подальшим групуванням за спільними ознаками щодо можливості оцінки впливу на формування фінансових результатів відповідно до критерію ефективності. З метою раціоналізації та обґрунтування рішення про розподіл прибутку – максимального наближення економічної та облікової сутностей категорії “прибуток” – доцільним є поділ облікових факторів на об'єктивні та суб'єктивні фактори (рис. 5.6).

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 та платежів, визнання витрат та доходів в обліку як результату оцінки фактів-подій. 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 затратами ...”⁴².

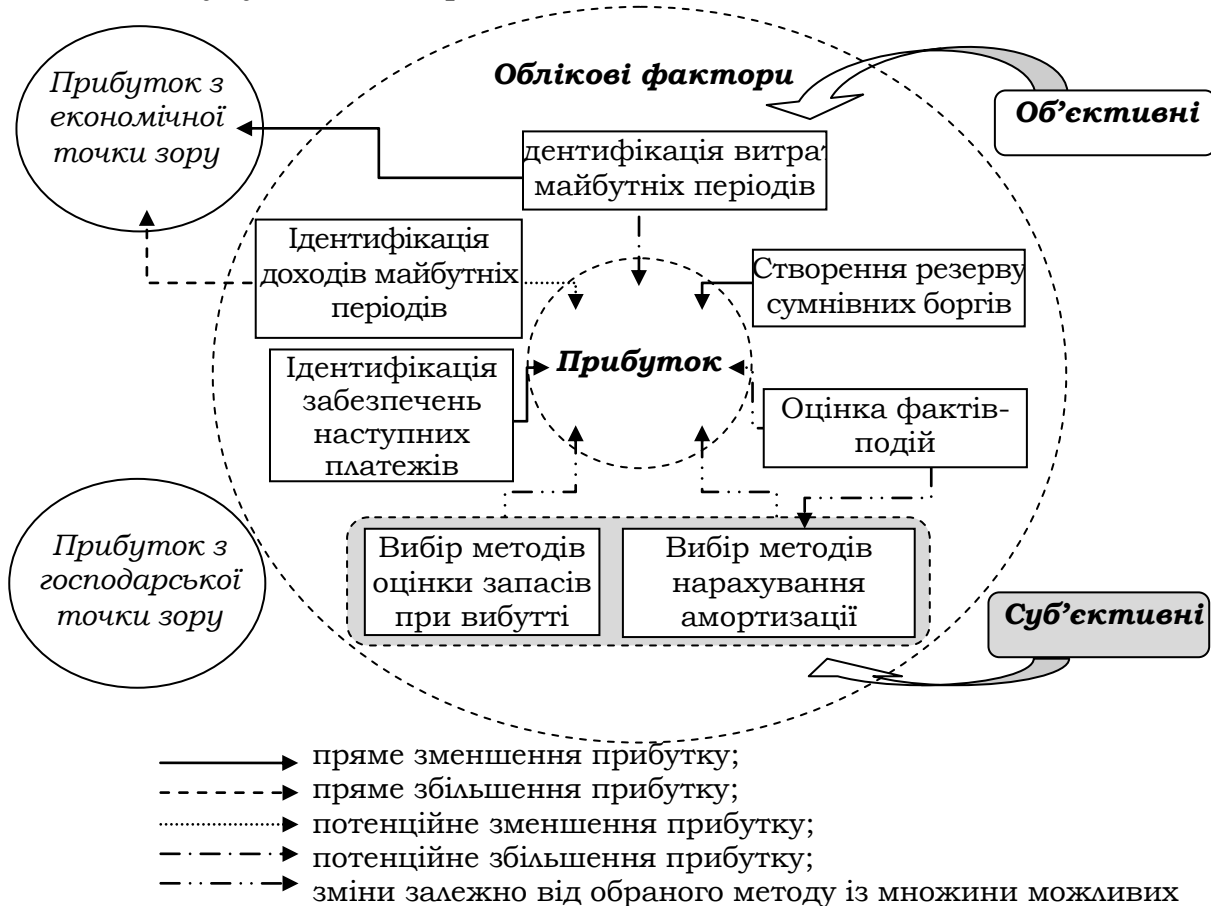


Рис. 5.6. Вплив облікових факторів на формування фінансових результатів в короткостроковому періоді

Прибуток, з господарської точки зору, характеризується як приріст капіталу протягом періоду, проте зважаючи на можливість зростання капіталу за рахунок безкоштовного одержання активів, дооцінки активів, додаткового вкладення капіталу, капіталізації витрат даний спосіб визначення результатів діяльності не надає достовірної інформації, яка б слугувала оціночним показником та базою розподілу.

⁴² Алексеенко А.М., Олексієнко В.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів. Тернопіль: Астон, 2003. 672 с. – С. 497.

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

Проведені дослідження стосовно альтернативності ведення бухгалтерського обліку, внаслідок панування позитивістського підходу, дають можливість встановити варіативність фінансового результату залежно від обраної облікової політики підприємства та його складових витрат і доходів (табл. 5.5).

На базі побудованої морфологічної матриці, застосовуючи закони теорії ймовірності (принцип комбінаторики), можемо довести асиметричність облікової інформації в частині варіативності величини витрат діяльності, доходів та фінансового результату бізнес-одиниці та її структурних елементів залежно від елементів облікової політики, які здійснюють вплив на дані економічні категорії виключно технічними обліковими процедурами.

Результат даного дослідження дає підстави констатувати можливість варіювання як сумою отримуваних доходів підприємства, його витрат, витрат центрів відповідальності, так і загальною величиною фінансового результату господарювання. Це, в свою чергу, зумовлює підвищення асиметричності облікової інформації, що провокує вплив на макроекономічні показники та нереалістичність показників бухгалтерського обліку.

Результат даного дослідження дає підстави констатувати можливість варіювання як сумою отримуваних доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом господарювання. Це, в свою чергу, призводить до:

- непорівнянності показників фінансової звітності;
- створення можливостей вуалювання дійсного фінансового результату господарювання; неможливості визначення фінансового стану конкретного суб'єкта господарювання на основі даних фінансової звітності;
- унеможливіє обчислення національного багатства країни в системі національних рахунків, адже основним джерелом інформації для проведення макроекономічних розрахунків є показники фінансової звітності.

У зв'язку з цим необхідно розробляти чітку регламентацію порядку ведення обліку для груп підприємств, які слід визначити, виходячи з галузі діяльності, організаційно-правової форми господарювання, обсягу діяльності.

Регламентація в межах певних груп основних облікових моментів дозволить забезпечити порівнюваність звітності через багатоваріантність застосування професійного судження обліковими працівниками.

Таблиця 5.5

Морфологічна матриця варіативності величини витрат діяльності і доходів бізнес-одиниці та структурн их підрозділів як її елементів

Елемент облікової політики	Альтернативні варіанти					
1	2					
Вплив на величину доходів бізнес-одиниці						
Визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) P₁	Виходячи із звичайної ціни реалізації P₁₋₁			Застосування акційних цін P₁₋₂		
Визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно (метод нарахування) P₂	прямолінійний P₂₋₁	зменшення залишкової вартості P₂₋₂	прискореного зменшення залишкової вартості P₂₋₃	кумулятивний P₂₋₄	виробничий P₂₋₅	
Вплив на величину витрат діяльності бізнес-одиниці						
Нарахування амортизації необоротних активів N₁	прямолінійний N₁₋₁	зменшення залишкової вартості N₁₋₂	прискореного зменшення залишкової вартості N₁₋₃	кумулятивний N₁₋₄	виробничий N₁₋₅	визначення строку корисного використання ⁶⁴³ N₁₋₆
Методи нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи N₂	амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом N₂₋₁			амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості N₂₋₂		
Методи оцінки запасів при їх вибутті N₃	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) N₃₋₁	Середньо-зваженої собівартості N₃₋₂	Нормативних затрат N₃₋₃	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів N₃₋₄		ціни продажу N₃₋₅
Порядок створення резерву сумнівних боргів N₄	виходячи з платоспроможності окремих дебіторів N₄₋₁	за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції N₄₋₂		на основі класифікації дебіторської заборгованості N₄₋₃	резерв сумнівних боргів не створюється N₄₋₅	
Створення забезпечення виплат відпусток N₅	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N₅₋₁			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток N₅₋₂		
Додаткове пенсійне забезпечення N₆	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N₆₋₁			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням N₆₋₂		

Продовження табл. 5.5

1	2					
Забезпечення гарантійних зобов'язань N7	резервування коштів для майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N7-1	резервування коштів для майбутніх витрат на проведення ремонту предметів прокату з одночасним включенням даної суми до витрат N7-2	відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням гарантійних зобов'язань N7-3			
Забезпечення матеріального заохочення N8	резервування коштів для майбутніх витрат на здійснення матеріального заохочення з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N8-1	відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням матеріального заохочення N8-2				
Критерій віднесення необоротних активів до складу основних засобів N9	застосування податкової норми віднесення активів до основних засобів N9-1	застосування власної норми віднесення активів до основних засобів з метою ведення бухгалтерського обліку N9-2				
Оцінка внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних та оборотних активів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів N10	за погодженою вартістю між засновниками N10-1	за експертною оцінкою N10-2	оцінка на підставі первинних документів, що засвідчують вартість об'єкта внесення N10-3			
Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг N11	вивчення виконаної роботи N12-1	визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані N12-2	визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат N12-3			
Вплив на величину витрат діяльності структурних підрозділів підприємства						
База розподілу загальновиробничих витрат M1	нормальна виробнича потужність M1-1	години праці M1-2	заробітна плата M1-3	обсяг діяльності M1-4	прямі витрати M1-5	інша база M1-6
Метод трансфертного ціноутворення M2	на основі ринкових цін M2-1	на основі витрат M2-2	на основі договору M2-3	регульовані ціни M2-4	трансфертне ціноутворення не застосовується M2-4	
Метод розподілу загальних витрат M3	метод прямого розподілу M3-1	метод послідовного розподілу M3-2	метод розподілу взаємних послуг M3-3	метод одночасного розподілу M3-4		

При формуванні облікової політики може виникнути ситуація, коли варіативність елементів облікової політики зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства. Для вирішення колізій в загальному випадку мають застосовуватися певні правила: 1) якщо розходження мають акти, видані тим самим правотворчим органом, але в різний час, коли прийняття нового акта не супроводжувалось одночасним скасуванням застарілих актів з того ж питання, застосовується акт, виданий пізніше. Що стосується раніше виданих актів, то до приведення їх у відповідність з новим законом вони застосовуються в частині, що не суперечить цьому закону; 2) якщо розходження мають загальний та спеціальний акт, який був прийнятий раніше і не скасований прийнятим пізніше загальним актом, перевагу віддають спеціальному акту; 3) якщо є розходження в актах, виданих тим самим органом, але з різною юридичною силою, застосовують акт вищої юридичної сили; 4) якщо розходження за змістом мають акти, які прийняли різні за ієрархією органи, застосовують норму, прийняту вищим органом⁴³.

Розуміючи механізм формування облікових даних, суб'єкт господарювання може впливати на власну фінансову звітність та фінансові коефіцієнти, змінювати їх в потрібному напрямі та з визначеною метою. Тобто облікова політика може перетворитися в ефективний інструмент управління показниками, які характеризують фінансовий стан підприємства.

Облікова політика має бути спрямована на посилення ефективності системи бухгалтерського обліку, яка виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, що забезпечить ефективність функціонування системи господарювання, яку можна представити адитивною моделлю економічного та соціального ефектів.

Питання для самоконтролю:

1. Охарактеризуйте основні відмінності між ціною та цінністю товару.
2. Дайте характеристику завданням ціноутворення та функціям ціни.
3. Проаналізуйте взаємозв'язок між обліком витрат підприємства та процесом ціноутворення.
4. Дайте характеристику системи управління витратами.
5. Охарактеризуйте принципи системи управління витратами.
6. Дайте характеристику завданням обліку витрат та оцініть їх значення в загальній системі управління підприємством.
7. Дайте оцінку місця цінової політики підприємства в системі управління підприємством.
8. Охарактеризуйте цілі цінової політики суб'єкта господарювання та наведіть приклади їх реалізації
9. Яка відмінність між ціновою стратегією та стратегією ціноутворення?
10. Охарактеризуйте основні цінові стратегії суб'єктів господарювання.

⁴³ Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с. – С. 108-109.

11. До яких негативних наслідків може призвести неправильний вибір цінової стратегії?
12. Дайте характеристику основним методам ціноутворення.
13. Що таке трансфертне ціноутворення?
14. Що таке контрольовані операції?
15. Охарактеризуйте принцип “витягнутої руки”.
16. Дайте характеристику основним методам трансфертного ціноутворення.
17. Проаналізуйте взаємозв'язок між обліковою політикою підприємства та фінансовим станом підприємства.
18. Охарактеризуйте поняття “варіативність” в бухгалтерському обліку. Наведіть приклади.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Традиційно виділяють дві системи ціноутворення: 1) так; 2) ні	2 Ціноутворення в умовах монополії обумовлює прийняття однією зі сторін нав'язаних умов: 1) так; 2) ні
3. За умов забезпечення виживання підприємства прибуток може втрачати своє першочергове значення: 1) так; 2) ні	4. “Зняття вершків” здійснюється завдяки встановленню монопольних цін: 1) так; 2) ні
5. Ціна виступає засобом обчислення лише кількісних показників суб'єкта господарювання: 1) так; 2) ні	6. Суб'єктами управління витратами виступають керівники та фахівці підприємства: 1) так; 2) ні
7. Основна мета управління витратами – досягнення високого економічного результату діяльності суб'єкта господарювання: 1) так; 2) ні	8. Вільне ціноутворення передбачає відсутність попередньої домовленості між продавцем та покупцем: 1) так; 2) ні
9. Ціль утримання компанії “на плаву” встановлюється лише на короткострокову перспективу: 1) так; 2) ні	10. Цінова політика “зняття вершків” не застосовується до абсолютно нових товарів: 1) так; 2) ні
11. Цінова стратегія – набір практичних факторів та методів, яких доцільно дотримуватись при встановленні ринкових цін: 1) так; 2) ні	12. За стратегії пільгових цін здійснюється управління ціною престижних товарів : 1) так; 2) ні
13. Стратегія “періодичної знижки” полягає в тому, що ціна встановлюється періодично: 1) так; 2) ні	14. Стратегія “набір” передбачає встановлення ціни, яка відповідає цінам товарів-аналогів: 1) так; 2) ні

<p>15. Наявність обмеженої кількості варіантів цін є ознакою поганого функціонування цінових стратегій:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>16. До витратних методів ціноутворення належить агрегатний метод:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>17. Метод аналізу меж ціни передбачає визначення ціни в межах точки співпадіння граничних доходів та витрат, тобто на тому рівні, який забезпечує отримання максимально високого прибутку:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>18. Загальні засади трансфертного ціноутворення базуються на стандарті “Arm’s Length Principle”:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>19. Трансфертне ціноутворення не застосовується за наявності труднощів у розподілі прибутку:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>20. Податковим кодексом України визначаються методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витагнутої руки”:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Завдання ціноутворення “зняття вершків” полягає:</p> <p>1) в оптимальному розширенні обсягів збуту; 2) в максимізації поточного прибутку; 3) у встановленні максимально можливих цін на кожен нововведений товар; 4) у встановленні мінімально можливих цін на кожен нововведений товар</p>	<p>2. Вид ціноутворення, який передбачає наявність попередньої домовленості між покупцем та продавцем, це:</p> <p>1) вільне ціноутворення; 2) авторське ціноутворення; 3) розширене ціноутворення; 4) договірне ціноутворення</p>
<p>3. За допомогою якої функції ціна регулює економічні процеси, врівноважує попит і пропозицію:</p> <p>1) обліково-вимірвальна; 2) стимулююча; 3) регулююча; 4) розподільча</p>	<p>4. Залежність від рівня життя населення, прожиткового мінімуму, споживчого кошика є характерним для:</p> <p>1) облікової функції ціни; 2) розподільної функції ціни; 3) стимулюючої функції ціни; 4) соціальної функції ціни</p>
<p>5. Які способи документування застосовуються для обліку витрат матеріалів по напрямку витрат:</p> <p>1) інвентарний та партійний; 2) лабораторний; 3) експертні оцінки; 4) партійний та непартійний</p>	<p>6. Встановлення підприємством такої ціни, яка б забезпечувала повернення вкладених інвестицій є характерним для:</p> <p>1) моделі рентабельності інвестицій; 2) моделі маржинальних витрат; 3) моделі повних витрат; 4) моделі релевантності</p>

<p>7. Витратні методи ціноутворення включають:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) визначення ціни з урахуванням поточних цін; 2) визначення ціни з орієнтацією на попит; 3) метод середні витрати плюс прибуток; 4) визначення ціни на підставі аналізу мінімальних прибутків і збитків 	<p>8. Одним із завдань ціноутворення є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) максимізація поточного прибутку; 2) зниження собівартості; 3) пошук нових постачальників; 4) зменшення витрат підприємства
<p>9. До зовнішніх факторів впливу на рівень витрат належать:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зміна продуктивності праці; 2) зміна цін на ресурси, які підприємство одержує від постачальників; 3) зміна трудомісткості продукції; 4) зміна матеріаломісткості продукції 	<p>10. Трансфертна ціна – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) це фактична ціна продукції підприємства; 2) це умовна ціна продукції одного підрозділу, переданої іншому підрозділу того самого підприємства; 3) ціна, яка встановлюється на конкретний об'єкт торгівлі; 4) ціна, яка встановлюється на будь-який об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі не перетинає митний кордон
<p>11. Трансфертна ціна впливає на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) рентабельність кожного підрозділу підприємства; 2) збільшення прибутку підприємства; 3) зменшення прибутку підприємства; 4) немає правильної відповіді 	<p>12. Методами розрахунку трансфертних цін є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ринковий метод; 2) споживчий метод; 3) прибутковий метод; 4) метод фіксованої трансфертної ціни
<p>13. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) міжнародного співробітництва; 2) витягнутої руки; 3) пов'язаних осіб; 4) немає правильної відповіді 	<p>14. За допомогою якої функції визначаються витрати суспільної праці, а також вартість потреби суспільства в товарі:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) стимулюючої; 2) розподільчої; 3) облікової; 4) вимірювальної
<p>15. На якій стадії життєвого циклу товару підприємство має змогу збільшити обсяг продажу товару і обсяг прибутку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зародження; 2) впровадження; 3) зростання; 4) насичення 	<p>16. Як базу розподілу обсягу середніх роздрібних цін, фізичного вантажообігу, розцінок оплати праці, середніх по товарних запасів, середньозважених норм витрат застосовує:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) метод коефіцієнтів; 2) розрахунково-розподільчий метод; 3) обліково-розрахунковий метод; 4) нормативний метод

<p>17. Які є системи обліку витрат: 1) система обліку прямих витрат та система обліку непрямих витрат; 2) система обліку основних витрат та система обліку неосновних витрат; 3) система обліку повних витрат та система обліку неповних витрат; 4) система обліку постійних витрат та система обліку змінних витрат</p>	<p>18. Хто є суб'єктами формування облікової політики на підприємстві? 1) бухгалтер; 2) управлінський персонал; 3) головний бухгалтер та власник; 4) аудитор</p>
<p>19. Одним із завдань обліку витрат є: 1) забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства; 2) підрахунок витрат підприємства; 3) контроль за діяльністю підприємства; 4) визначення фінансового результату.</p>	<p>20. Формування резервів підприємства може здійснюватися відповідно до прийнятої облікової політики для цілей: 1) ремонту приміщення офісу постачальника; 2) створення резерву відпусток; 3) погашення частини безнадійної дебіторської заборгованості; 4) правильні відповіді б, в</p>
<p>III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)</p>	
<p>1. Контрольовані операції – це господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком _____ підприємств.</p>	
<p>2. Метод порівняльної неконтрольованої ціни полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній _____ операції, яка фактично здійснена платником податків (іншими особами).</p>	
<p>3. Метод _____ полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.</p>	
<p>4. Метод трансфертного ціноутворення за якого базою є ціна, сформована на ринку досконалої конкуренції на аналогічні товари та товари-субститути в окремих випадках – це метод на основі _____.</p>	
<p>5. Вільне ціноутворення передбачає відсутність попередньої _____ між продавцем та покупцем і тому діяльність обох сторін не обмежується виконанням зобов'язань.</p>	
<p>6. Максимізація поточного прибутку передбачає встановлення ціни, за якої граничні _____ дорівнюватимуть граничному доходу.</p>	
<p>7. Підприємство, яке може закріпити за собою репутацію лідера з якості, встановлює _____ ціну, щоб покрити великі витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції.</p>	
<p>8. _____ – набір практичних факторів та методів, яких доцільно дотримуватись при встановленні ринкових цін на конкретні види продукції.</p>	
<p>9. Структура цінової стратегії складається зі стратегії _____ та стратегії управління цінами.</p>	
<p>10. Трансфертне ціноутворення – це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового _____.</p>	

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Завдання ціноутворення:</i>	
<p>Завдання ціноутворення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Максимізація поточного прибутку. 2. Оптимальне розширення збуту. 3. Забезпечення виживання. 4. Лідерство у якості 	<p>Характеристика завдань:</p> <p>А. Щоб забезпечити збут продукції, підприємства вимушені установлювати низькі ціни з метою залучення більшої кількості споживачів.</p> <p>Б. Передбачає встановлення ціни, за якої граничні витрати дорівнюватимуть граничному доходу.</p> <p>В. Підприємство, яке може закріпити за собою репутацію лідера з якості, встановлює високу ціну, щоб покрити великі витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції.</p> <p>Г. Орієнтація на збільшення попиту (завдяки зниженню рівня цін) для розширення частки ринку на ранній стадії життєвого циклу нових видів продукції</p>
<i>2. Функції ціни:</i>	
<p>Функції ціни:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стимулююча. 2. Критерій раціонального розміщення виробництва. 3. Обліково-вимірвальна. 4. Розподільча 	<p>Характеристика функцій:</p> <p>А. Ціна виступає засобом обчислення усіх вартісних показників суб'єкта господарювання, як кількісних, так і якісних.</p> <p>Б. Полягає у заохочувальному та стримуючому впливові ціни на виробництво та споживання різних видів товарів.</p> <p>В. За допомогою цін здійснюється розподіл та перерозподіл національного доходу між: галузями економіки, формами власності, регіонами країни, фондами накопичення та споживання та різними соціальними групами населення країни.</p> <p>Г. За допомогою механізму для отримання більш високого прибутку, здійснюється перелив капіталів одного сектора економіки в інший, в якому норма прибутковості вища</p>
<i>3. Цілі цінової політики:</i>	
<p>Цілі цінової політики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. "Зняття вершків" з ринку шляхом завищення цін. 2. Отримання лідируючих позицій на ринку та у встановленні цін. 3. Утримання компанії "на плаву". 	<p>Характеристика цілей:</p> <p>А. У складних конкурентних умовах, підприємства вимушено вживають заходів зі зменшення цін на продукцію з метою вивільнення власних складських запасів.</p>

<p>4. Максимізація продажу товарів в короткостроковій перспективі</p>	<p>Б. Бізнес керується тим, що підвищення обсягів продаж товарів призведе до зменшення витрат на одиницю товару, відповідно, і до зростання прибутковості беручи до уваги реакцію ринку, керівництво суб'єкта господарювання фіксує ціну на мінімально можливому рівні..</p> <p>В. Така цінова політика використовується при випуску на ринок абсолютно нового продукту, технічні та якісні характеристики якого не може показати жоден конкурент.</p> <p>Г. Компанія закріплює за собою імідж надійного виробника, який гарантує виробництво товарів найвищої якості</p>
<p><i>4. Основні види цінових стратегій:</i></p>	
<p>Види цінових стратегій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегія проникнення на ринок. 2. Стратегія “набір”. 3. Стратегія “слідування за лідером”. 4. Стратегія “кривої засвоєння” 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Передбачає співвідношення суб'єктом господарювання цін на власну продукцію з рухом та характером цін лідера в обраному ринковому сегменті.</p> <p>Б. Передбачає встановлення низьких цін на нові товари з метою розширення ринків збуту та отримання прибутку в довгостроковій перспективі за рахунок зменшення витрат.</p> <p>В. Передбачає вихід на ринок з високими цінами нової продукції та швидким їх зниженням за рахунок зменшення витрат в результаті масштабності виробництва.</p> <p>Г. Полягає в тому, що ціна встановлюється на набір товарів, яка є нижчою, ніж якби кожен із елементів набору продавався окремо</p>
<p><i>5. Стратегії, побудовані на сприйнятті покупцем рівня цін та його економічної цінності:</i></p>	
<p>Види стратегій:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегія нейтрального ціноутворення. 2. Стратегія цільових цін. 3. Стратегія “пов'язаного ціноутворення”. 4. Стратегія високих цін 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Полягає у встановленні ціни на рівні, який відповідає середньоринковому.</p> <p>Б. Ціна встановлюється, виходячи з цільового рівня прибутковості підприємства, який є незмінним в залежності від обсягів реалізації та виробництва.</p>

	<p>В. В даному випадку при встановленні ціни орієнтуються на, так звану, ціну споживання, яка дорівнює ціні товару та витрат на його утримання.</p> <p>Г. Пов'язана з отриманням надприбутку, шляхом “зняття вершків” з тих покупців, для яких товар має більшу цінність і які готові заплатити за товар ціну, яка є вищою за середньоринкову</p>
<p><i>б. Методи ціноутворення:</i></p>	
<p>Методи ціноутворення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Бальний метод. 2. Метод аналізу межі прибутків і збитків. 3. Метод престижних цін. 4. Метод надбавки до ціни 	<p>Характеристика методу:</p> <p>А. Дозволяє знайти обсяг виробництва та обсяг продаж, які відповідають такому стану, за якого загальна сума прибутків та сукупні витрати рівні між собою.</p> <p>Б. Застосовується до товарів, які належать до предметів розкоші та мають великий демонстраційний ефект.</p> <p>В. Ціна товару формується шляхом додавання до витрат на виготовлення (придбання) товару та його збут надбавки, яка визначається управлінським персоналом залежно від мети підприємства та стратегії його діяльності.</p> <p>Г. Встановлення ціни полягає в тому, що на основі експертних оцінок значимості параметрів продукції для споживачів, кожному параметру присвоюється визначення кількості балів, сума яких дає оцінку техніко-економічного рівня виробу</p>
<p><i>7. Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”:</i></p>	
<p>Методи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни. 2. Метод ціни перепродажу. 3. Метод чистого прибутку. 4. Метод розподілення прибутку 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній неконтрольованій операції, яка фактично здійснена платником податків (іншими особами).</p> <p>Б. Порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.</p>

	<p>В. Полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).</p> <p>Г. Полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях)</p>
<p><i>8. Методи трансфертного ціноутворення:</i></p>	
<p>Методи трансфертного ціноутворення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. На основі ринкових цін. 2. На основі витрат. 3. На основі договору. 4. Регульовані ціни 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Базою є ціна, сформована на ринку досконалої конкуренції на аналогічна товари та товари-субститути в окремих випадках.</p> <p>Б. Базою для ціноутворення є понесені підрозділом витрати на створення продукту.</p> <p>В. Ціна встановлюється за результатами договірному процесу.</p> <p>Г. Встановлюються в директивному режимі вищим керівництвом</p>
<p><i>9. Характеристика витратних методів ціноутворення:</i></p>	
<p>Методи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Метод повних витрат або метод "витрати плюс". 2. Метод прямих витрат. 3. Метод граничних витрат. 4. Метод рентабельності інвестицій 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. За даного методу повну суму витрат, понесених на закупівлю сировини, матеріалів, напівфабрикатів збільшують на відсоток, який відповідає власному внеску підприємства у збільшення вартості товару.</p> <p>Б. Передбачає збільшення змінних витрат виробництва на одну одиницю продукції на відсоток, який забезпечує достатню норму прибутковості.</p> <p>В. Передбачає збільшення загальних витрат виробництва на одиницю продукції на суму відсотків за кредит, отриманий для забезпечення процесу виробництва та реалізації продукції.</p>

	Г. Полягає в тому, що до загальної суми витрат на виробництво (постійних та змінних) додається сума, яка відображає визначену на підприємстві норму прибутку
10. Принципи системи управління витратами:	
<p>Принципи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу підприємства. 2. Поєднання зниження витрат з високою якістю продукції. 3. Широке впровадження ефективних методів зниження витрат. 4. Спрямованість на недопустимість понаднормових витрат 	<p>Характеристика принципів:</p> <p>А. Передбачає проведення оперативного аналізу собівартості продукції з виявленням відхилень, їх причин, винуватців і розробкою конкретних заходів з їх усунення.</p> <p>Б. Підприємства займаються формуванням витрат на стадіях виробництва, реалізації продукції та проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт щодо витрат, пов'язаних з утилізацією своїх виробів.</p> <p>В. Зводиться до повної ліквідації фактів безгосподарності, наявних втрат від браку, простоїв, наднормативних витрат та істотного зниження величини витрат непродуктивного характеру.</p> <p>Г. Необхідність покращення якісних параметрів продукції, яка випускається, є об'єктивним чинником розвитку національної економіки і спрямована на задоволення зростаючих потреб споживачів</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. Собівартість 1 одиниці виготовленої продукції становить 2500 грн. Плановий розмір прибутку на 1 одиницю продукції складає 545 грн. Встановлений розмір торгової націнки складає 25 %, а ставка ПДВ – 20 %. Оптова ціна реалізації продукції становить:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 4404,00 грн.; 2) 4415,25 грн.; 3) 4567,50 грн.; 4) 4566,35 грн. 	<p>2. Змінні виробничі витрати на виготовлення одиниці продукції складають 125,33 грн., змінні загальногосподарські витрати – 35,36 грн. За звітний період виготовлено 1500 од. продукції. Загальний розмір постійних витрат складає 150000 грн. Плановий прибуток складає 1800 грн. на одиницю продукції. Оптова ціна одиниці продукції становитиме:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 261,89 грн.; 2) 160,69 грн.; 3) 2060,69 грн.; 4) 1261,89 грн.
<p>3. Маржинальний дохід на одиницю виготовленої продукції складає 8500 грн. Матеріальні витрати на виробництво одиниці продукції становлять 1500 грн., витрати на оплату праці – 835 грн., інші змінні витрати – 759 грн. За звітний період</p>	<p>4. Загальні постійні витрати підприємства складають 188 млн. грн. Ціна одиниці продукції становить 1535,50 грн, а змінні витрати на одиницю продукції – 754,56 грн. За звітний період виготовлено 15000 од. продукції. Безбитковий</p>

<p>виготовлено 500 одиниць продукції. Ціна одиниці продукції складає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 230,19 грн.; 2) 11594,00 грн.; 3) 3097,60 грн.; 4) 197,18 грн. 	<p>розмір ціни одиниці продукції становить:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 16,05 грн.; 2) 28,70 грн.; 3) 19,50 грн.; 4) 28,69 грн.
<p>5. Підприємству необхідно встановити ціну реалізації виробничого приміщення площею 150 м². Ринкова ціна на аналогічне приміщення площею 850 м² складає 6800 тис. грн. За умови, що усі інші техніко-економічні показники виробничих приміщень однакові, ціна реалізації приміщення площею 150 м² дорівнюватиме:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 1385,33 тис. грн.; 2) 1200,00 тис. грн.; 3) 385,33 тис. грн.; 4) 1200,33 тис. грн. 	<p>6. Підприємство виготовляє новий вид продукції. Нормальна виробнича потужність становить 8200 одиниць продукції. Змінні витрати на одиницю складають 18 грн, загальна сума постійних витрат – 350000 грн. Для виходу на ринок необхідно додатково залучити (взяти в кредит) 150000 грн. під 35 % річних. Розмір ціни реалізації одиниці продукції становитиме:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 67,08 грн.; 2) 106,62 грн.; 3) 139,34 грн.; 4) 66,62 грн.
<p>7. Підприємство виготовляє автоматизоване обладнання вартістю 253 тис. грн. за одиницю. В наступному році планується виготовляти аналогічне обладнання з додатковими комплектуючими, вартість яких складає 15833 грн. Додаткові витрати на збирання такого обладнання складають 13 % загальної вартості такого обладнання, а рентабельність встановлена на рівні 38 %. Ціна на новий виріб становитиме:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 13280,35 грн.; 2) 232803,50 грн.; 3) 282113,35 грн.; 4) 419218,18 грн. 	<p>8. Підприємство використовує бальний метод встановлення ціни на виготовлену продукцію. Для порівняння виробів обрано наступні параметри: колір, рівень попиту, матеріаломісткість. Базовий вид продукції оцінено за такими балами: колір – 25, рівень попиту – 115, матеріаломісткість 185. Ціна реалізації базового виробу становить 18000 грн. новий вид продукції оцінено за такими балами: колір – 35, рівень попиту – 205, матеріаломісткість 105. Планова рентабельність складає 43 %. Оптова ціна виробу становитиме:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 27323,50 грн.; 2) 27324,00 грн.; 3) 27321,72 грн.; 4) 27333,72 грн.
<p>9. Підприємство здійснює імпорт обладнання для подальшого перепродажу, митною вартістю 156233 грн. Розмір мита, сплаченого на митниці становить 3 % митної вартості, ПДВ – 20 %. Послуги з доставки продукції становлять 1500 грн. (в т. ч. ПДВ). Планова рентабельність продукції складає 15 %. Оптова ціна реалізації обладнання становить:</p>	<p>10. Залишок товару (1000 од) на підприємстві на початок місяця дорівнює 3000 грн., у т.ч. торговельна надбавка – 900 грн. В звітному періоді підприємством придбано партію товару (2500 од) на суму 6000 грн., в т.ч. ПДВ, при цьому товар надійшов в роздрібну торгівлю. При оприбуткуванні товарів на них нараховано торговельну надбавку в сумі 2000 грн. Реалізаційна ціна одиниці товару складає:</p>

1) 222716,58 грн.;	1) 2,56 грн.;
2) 223798,00 грн.;	2) 2,86 грн.;
3) 223794,59 грн.;	3) 12,80 грн.;
4) 402384,53 грн.	4) 2,68 грн.

Список рекомендованої літератури:

1. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. Изд. 2-е, испр. Москва: ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/16042 (дата звернення: 07.07.2016).

2. Чукурна О.П. Маркетингова цінова політика: навчальний посібник. URL: http://b-ko.com/book_308.html (дата звернення: 07.07.2016).

3. Ценовая политика компании: цели, формирование и модели. URL: <http://www.gd.ru/articles/9002-qqq-17-m1-23-01-2017-tsenovaya-politika-kompanii> (дата звернення: 08.07.2016).

4. Гаврилова А.Н. Методы ценообразования и ценовая политика предприятия // Библиотека маркетолога. URL: http://www.marketing.spb.ru/lib-mm/pricing/price_setting.htm/ (дата звернення: 08.07.2016).

5. Есипов В. Ценовые стратегии // Бизнес-журнал "Bizkiev.com". URL: <http://bizkiev.com/content/view/593/205/> (дата звернення: 09.07.2016).

6. Гриб Є. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції // Юридична газета. 2013. № 37. С. 29.

7. Податковий кодекс України: кодекс України, закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1031#n1031> (дата звернення: 11.07.2016).

8. Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С Янг. Управленческий учет. Изд. 3-е / Пер. с англ. Москва: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 878 с.

9. Саблук П.Т. Малік М.Й., Коваленко Ю.С. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. Київ: ІАЄ УААН, 2003. – 205 с.

10. Рябчик О.А. Развитие внутрішньогосподарських товарно-грошових і госпрозрахункових відносин в аграрному секторі економіки (теоретико-методичні і прикладні аспекти): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.07.02 "Економіка сільського господарства і АПК". Київ, 1994. 49 с.

11. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: монография. Москва: Волтерс Клувер, 2006. 472 с.

12. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства // Економіка та держава. 2009. № 6 С. 71-72.

13. Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Бухгалтерское дело: учеб. пособие Москва: Эксмо, 2008. 336 с. С. 227.

14. Алексеенко Л.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів. Тернопіль: Астон, 2003. 672 с. С. 497.

ТЕМА 6

ІНСТРУМЕНТАРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 5.1. *Сучасний інструментарій корпоративного обліку за сегментами.*
- 5.2. *Оцінка і її роль в інтерпретації показників звітності для потреб управління.*
- 5.3. *Трансформація і консолідація показників звітності бухгалтерського обліку для формування інформації в процесі управління підприємством.*

6.1. Сучасний інструментарій корпоративного обліку за сегментами

В ринкових умовах господарювання інформація набуває властивостей стратегічного ресурсу підприємства. Вміння формалізувати і використовувати інформаційні ресурси в індивідуальних конкретно-цільових інтересах визначає уміння ідентифікувати проблеми господарського процесу та системи управління підприємством, і що головне, – подальше моделювання потенційних варіантів їх вирішення. Зважаючи на що змінюється цільове призначення бухгалтерського обліку в сегментуванні підприємства як найбільш організованої складової інформаційної системи.

Функціонування системи бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення системи управління підприємством ускладнюється в умовах розвитку корпоративного сектору економіки. Даний факт продукує появу якісно нових об'єктів обліку та звітності, що зумовлено ускладненням економічних взаємовідносин між власниками всередині корпоративної структури, її диверсифікованістю та географічною розгалуженістю. Бухгалтерський облік як практична діяльність на підприємствах корпоративної форми власності характеризується повноцінним застосуванням облікового інструментарію та виконанням обліково-аналітичних і контрольних функцій.

Даний стан речей дозволяє розглядати корпоративний облік як систему збору, узагальнення, аналізу та подання економічної інформації, яка адаптована переважно до реальних потреб власників підприємства, призначена адекватно відображати бізнес-процеси, поточний стан і перспективи його розвитку, виступає індикатором рівня узгодженості інтересів економічних суб'єктів, а також є дієвим механізмом діагностики та попередження фактів корпоративного шахрайства.

Корпоративний облік, з одного боку, є невід'ємним елементом корпоративного менеджменту, з іншого боку – це окремий напрям практичної діяльності, що переважно здійснюється в публічних акціонерних товариствах або ж на підприємствах із розгалуженою організаційною структурою виробництва та управління.

Дані корпоративного обліку лежать в основі складання корпоративної звітності – комплексу звітів, що забезпечують достовірне і повне уявлення про економічний потенціал і тенденції розвитку бізнес-утворення. Вся сукупність об'єктів корпоративного обліку та елементів корпоративної звітності в розрізі етапів розвитку корпоративного менеджменту наведена на рис. 6.1.

В умовах формування інформаційної економіки головними об'єктами корпоративного обліку є біржова капіталізація, інтелектуальна власність, економічний прибуток та вартість капіталу, що вимагає конвергенції облікових систем, становлення та розвитку стратегічного обліку, формування глобальної корпоративної звітності тощо.

Таблиця 6.1

Етапи становлення і розвитку корпоративного обліку та звітності

Етапи	Передумови розвитку	Основні напрями розвитку
XV- XVIII ст.	Створення акціонерних товариств на основі фінансування експедицій по відкриттю нових земель	<i>Об'єкти обліку та елементи звітності:</i> акціонерний капітал, акції, розрахунки з акціонерами. <i>Основні напрями розвитку:</i> інформаційні запити інвестора – основного користувача корпоративної звітності. Поява фіктивних акціонерних товариств сприяло їх забороні більш ніж на сто років
XIX ст.	Промислові революції, потреба у великих капіталовкладеннях, розвиток банків, створення бірж, технічні удосконалення, розширення торгівлі	<i>Об'єкти обліку та елементи звітності:</i> акціонерний капітал, фінансові інструменти, трансформаційні та трансакційні витрати. <i>Основні напрями розвитку:</i> поділ функцій акціонерів і менеджерів, обов'язкове подання звітності користувачам, необхідність аудиторських перевірок, формування професійних організацій бухгалтерів і аудиторів
XX ст.	Активне будівництво залізниць, формування монополій, розвиток засобів зв'язку, інтернаціоналізація виробництва і капіталу, диверсифікація, інфляційні процеси	<i>Об'єкти обліку та елементи звітності:</i> нематеріальні активи, ділова репутація (гудвіл), похідні цінні папери (деривативи), сегменти, знецінення активів та ін. <i>Основні напрями розвитку:</i> прийняття законів про корпорації, розвиток управлінського обліку, уніфікація обліку та звітності, облікова політика, креативний облік
XXI ст.	Інформаційна революція, глобалізація бізнесу та формування інформаційної економіки	<i>Об'єкти обліку та елементи звітності:</i> біржова капіталізація, інтелектуальна власність, економічний прибуток, середньозважена вартість капіталу та ін. <i>Основні напрями розвитку:</i> конвергенція облікових систем, розвиток стратегічного обліку, формування глобальної корпоративної звітності

Суб'єктам господарювання із корпоративною структурою управління, діяльність яких в переважній більшості характеризується масштабістю господарських процесів, притаманна певного роду сегментизація господарської діяльності. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”⁴⁴ задекларовано методологічні засади формування інформації про

⁴⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”: наказ від 19.05.2005 р. № 412 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення: 11.11.2016).

доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності. Крім цього даним нормативно-правовим актом визначено правила ідентифікації господарських та географічних сегментів в якості звітних сегментів у цілях висвітлення індивідуальної інформації про ряд об'єктів у фінансовій звітності.

Сегмент – це створений для єдиних цілей компонент діяльності підприємства, виділений із загальної організаційної структури по ряду параметрів і критеріїв діяльності, що характеризується певними обліково-звітними даними.

Стосовно бухгалтерського обліку поняття “сегмент” означає, що в бухгалтерській (фінансовій) звітності відомості про діяльність окремих підрозділів (сегментів) діяльності підприємства необхідно вказувати окремо. Такими підрозділами (сегментами) можуть бути дані про виробництво і реалізацію різної продукції, товарів, робіт, послуг або дані про реалізацію продукції, товарів одного виду в різних регіонах тощо.

Інформація за сегментами – це інформація, що характеризує певний вид діяльності підприємства в певних господарських умовах. Інформація за сегментами, що відображається у бухгалтерській звітності, дає підстави зацікавленим користувачам можуть оцінити специфіку виду економічної діяльності підприємства, його господарську структуру, розподіл фінансових показників за окремими напрямками діяльності.

Сегментування безпосередньо пов'язане з потребою зовнішніх і внутрішніх користувачів в інформації, сформованої в розрізі різних сегментів.

Процес сегментування передбачає три обов'язкові компоненти:

1) в обліку сегментування має стати наслідком розподілу відповідальності за економічні ризики між менеджерами різних рівнів; це наслідок різного впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на результати діяльності підприємства;

2) необхідність формування зовнішньої сегментної звітності в рамках підготовки консолідованої звітності підприємства;

3) необхідність формування внутрішньої сегментної звітності, недоступної конкуруючим підприємствам, як підґрунтя для прийняття управлінських рішень, в тому числі й щодо розширення бізнесу.

Зовнішня сегментна звітність є частиною бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства, яка складається за встановленими законодавчо вимогами. Дана звітність більшою мірою орієнтована на потреби зовнішніх користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності.

Внутрішня сегментна звітність орієнтована на внутрішніх користувачів і формується за правилами, відмінними від вимог стандартів фінансового обліку та звітності. При цьому принципи виділення сегментів можуть ґрунтуватися на внутрішніх потребах в інформації для прийняття управлінських рішень. Порядок ведення внутрішнього сегментного обліку та формування звітності регламентується внутрішніми стандартами підприємства.

Таким чином, сегментування передбачає вибір цільових сегментів в якості об'єктів контролю, а також наявність організованого обліку за сегментами та формування відповідної звітності.

Класифікація сегментів підприємства наведена на рис. 6.1.

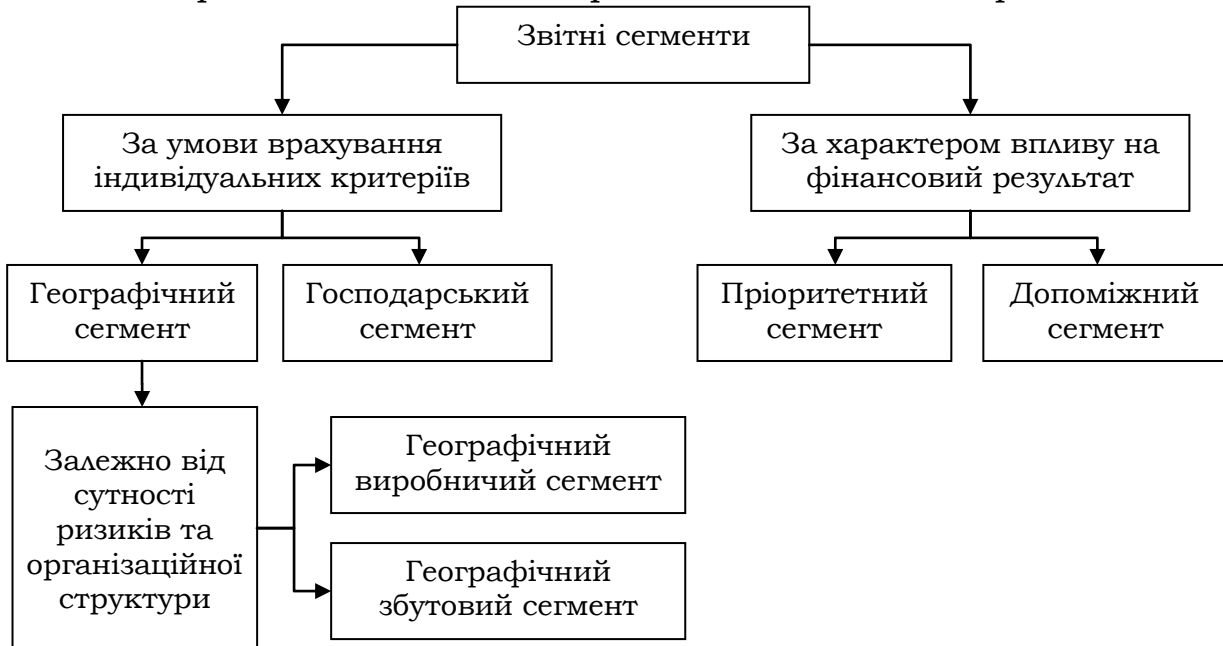


Рис. 6.1. Класифікація сегментів підприємства

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- 1) економічними і політичними умовами географічного регіону;
- 2) взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- 3) територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- 4) характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- 5) правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Наприклад: географічним сегментом можуть виступати окремі виробничі потужності, що розміщені в іншому регіоні із наділенням їх правовим статусом дочірнього підприємства так і без нього.

Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- 1) видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
- 3) характером виробничого процесу;
- 4) характерними для цієї діяльності ризиками;
- 5) категорією покупців.

Наприклад: господарським сегментом може виступати окремий підрозділ підприємства, предметом діяльності якого є ремонтно-гарантійне обслуговування продукції, що виготовляється або ж реалізується ним.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Сегмент може бути визначений і за критерієм дотримання єдиного технологічного процесу, який може здійснюватися в кількох географічних регіонах, що обумовлено стадіями виробництва продукції, політикою післяпродажного обслуговування, умовами доставки товарів тощо.

При визначенні сегментів враховуються ризики, які обумовлені особливостями ринку збуту продукції (товарів, робіт, послуг) у даному регіоні, валютні ризики, які виникають при провадженні діяльності в двох або більше країнах, тощо.

Сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

– *географічний виробничий сегмент* виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

– *географічний збутовий сегмент* виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених господарських і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент. Подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

При об'єднанні господарських сегментів аналізуються особливості та призначення продукції (товарів, робіт, послуг), характер виробничого процесу, категорія покупців, способи отримання доходу (способи розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг) тощо.

При об'єднанні географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

1) дохід даного сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10 % загального доходу від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно);

2) фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10 % сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно). Якщо підприємство за різними сегментами у звітному періоді має одночасно різні фінансові результати (прибутки та збитки), то звітним визначається сегмент, фінансовий результат якого становить не менше ніж 10 % більшої з двох абсолютних величин – сумарного прибутку або сумарного збитку всіх сегментів даного виду;

3) балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10 % загальної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно).

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визначено або господарський сегмент, або географічний виробничий сегмент, або географічний збутовий сегмент.

Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляється, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнається географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський.

У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів і ризиків пріоритетним звітним сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного податку, інших зборів і вирахувань з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо).

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.

Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю підприємства.

Дохід сегмента від участі в капіталі асоційованих і спільних підприємств та дохід від інших інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наводиться в сумі, що безпосередньо стосується звітного сегмента.

Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю підприємства.

Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей, зокрема втрати від участі в капіталі.

Доходи і витрати, пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітного сегмента.

До складу витрат звітних сегментів не включаються: адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; витрати з податку на прибуток.

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зовнішнім покупцям).

Активами звітного сегмента визнаються активи господарського або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Зобов'язаннями звітного сегмента визнають заборгованість господарського або географічного сегмента підприємства, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітного сегмента підприємства, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності. Наприклад, дебіторська (кредиторська) заборгованість з нарахованих до одержання (до виплати) відсотків належить до складу активів (зобов'язань) сегмента, якщо ці відсотки віднесені до доходів (витрат) звітного сегмента.

Основні засоби і нематеріальні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами підприємства, включаються до того звітного сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами.

Інвестиції, у тому числі фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі, включаються до складу активів звітного сегмента, якщо доходи у вигляді відсотків (дивідендів) та доходи (втрати) від участі в капіталі від таких інвестицій включаються до доходів (витрат) такого звітного сегмента.

Дебіторська заборгованість та інші активи, що призводять до виникнення у підприємства доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітного сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітного сегмента.

До складу активів звітного сегмента не включаються: відстрочені податкові активи; дебіторська заборгованість з податку на прибуток; фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітного сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітного сегмента; дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітного сегмента; інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Зобов'язання, що виникли на рівні підприємства і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

До складу зобов'язань звітного сегмента не включаються:

- 1) забезпечення наступних витрат і платежів та цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому;
- 2) відстрочені податкові зобов'язання;
- 3) довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;
- 4) поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками;
- 5) зобов'язання з податку на прибуток, інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами підприємства.

Отже, формування сегментів як облікової та звітної одиниці залежить від багатьох факторів. Існує багато варіантів у формуванні сегментів діяльності на підприємствах корпоративної форми власності, що потребує як систематизації, так і дослідження взаємозв'язку із ідентифікованими інформаційними потребами системи управління. Таким чином, сегментизація господарської діяльності та виділення на основі таких дій облікової одиниці повинні здійснюватися в рамках порушеної управлінської проблеми та необхідності її вирішення.

На даному етапі економічного розвитку питання ведення обліку за сегментами та складання звітності за сегментами стають все більш актуальними. Адже багато компаній мають філії, представництва, дочірні і залежні підприємства, що працюють в різних регіонах. Використання сегментів в системі управління підприємством значно

розширює можливості підприємства в додатковій реалізації продукції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. І, отже, у підсумку інформація в рамках обліку за сегментами повинна забезпечувати управлінські інформаційні запити щодо збереження чи закріплення конкурентних позицій підприємства.

Мета обліку та звітності за сегментами – надання зовнішнім і внутрішнім користувачам інформації про фактичні, планові і прогнозні показники діяльності сегментів підприємства, про їх активи, зобов'язання, а також даних про сегменти з метою формування зовнішньої звітності за сегментами.

Побудова підсистеми корпоративного сегментного обліку передбачає застосування певного комплексу організаційних дій управлінського персоналу за умови, що вони відповідають обставинам сегментування господарської діяльності підприємства (рис. 6.2).

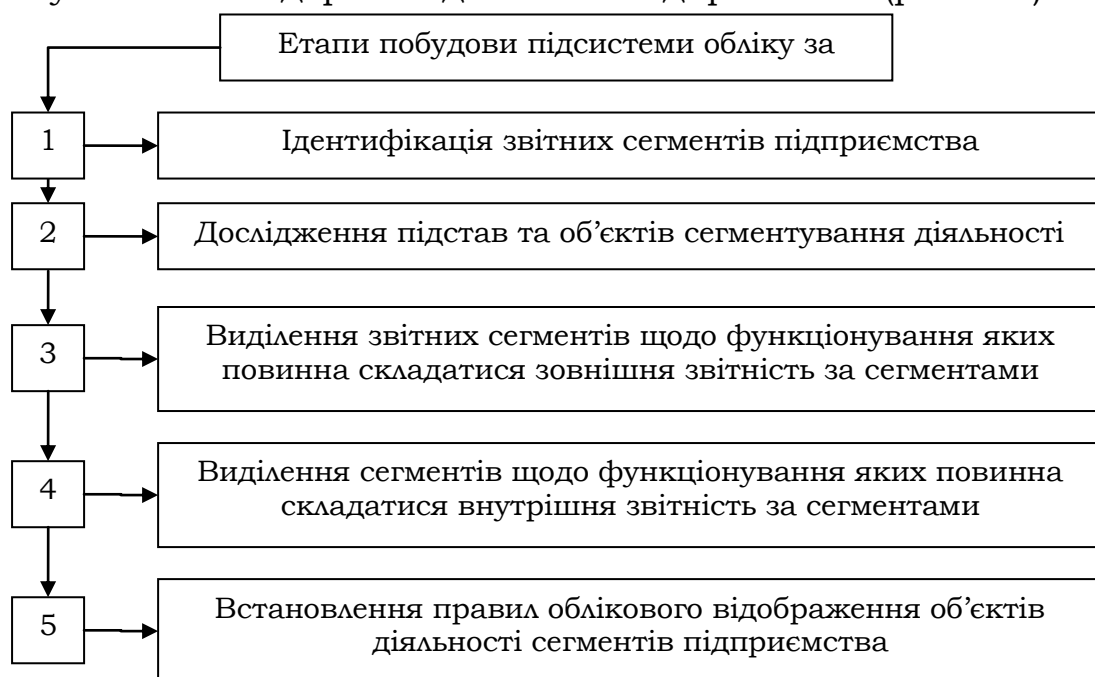


Рис. 6.2. Особливості організації сегментного обліку

В першу чергу підприємство повинно ідентифікувати звітні сегменти. Основний принцип виділення сегментів – одночасне виконання наступних умов:

1) відособлена діяльність здатна приносити економічні вигоди і характеризується понесенням відповідних витрат;

2) результати відокремленої діяльності систематично аналізуються особами, наділеними повноваженнями щодо прийняття рішень в розподілі ресурсів всередині підприємства та оцінки цих результатів;

3) по відокремленій діяльності можуть бути сформовані фінансові показники окремо від показників інших частин діяльності підприємства.

Залежно від організації та управлінських стандартів використовуються наступні підстави (об'єкти) для виділення сегмента: готова продукція (товари, роботи, послуги); основні покупці або замовники; географічні регіони; структурні підрозділи. Проте

найголовніший критерій виділення сегментів – практичне значення відокремлення інформації про частину діяльності для цілей управління підприємством.

Кількість звітних сегментів не повинна перевищувати 10 одиниць, якщо тільки підприємство не обґрунтовує неможливість агрегування їх кількості.

Надалі підприємство повинно виділити зі складу звітні сегменти, інформація з яких розкривається окремо в примітках до фінансової звітності.

Для відокремлення інформації в звітний сегмент має виконуватися хоча б одна умова: виручка сегмента від продажів і операцій з іншими сегментами становить не менше 10 % загальної суми виручки всіх сегментів; фінансовий результат (прибуток або збиток) сегмента становить не менше 10 % від максимальної з двох величин: сумарного прибутку сегментів, що мають прибуток, або сумарного збитку сегментів, що мають збиток; активи сегмента становлять не менше 10 % сумарних активів усіх сегментів.

На звітні сегменти в бухгалтерській звітності має припадати не менше 75 % виручки від продажів покупцям (замовникам) підприємства. В іншому випадку необхідно виділити додаткові звітні сегменти.

З метою забезпечення процесу прийняття управлінських рішень релевантною інформацією доцільно задекларувати правила облікового відображення та форми управлінської бухгалтерської звітності про результати функціонування сегментів підприємства.

В цілях раціонального та ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємствах корпоративної форми власності, організаційній структурі яких характерна сегментизація господарської діяльності, прийнятним рішенням є формування корпоративних стандартів обліку та звітності.

Корпоративні стандарти обліку та звітності – це уніфікована система документів, правил, вказівок, загальних принципів, що стосуються організації та результатів діяльності компанії, створена для внутрішнього користування з метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості у певній галузі.

Саме розробка та впровадження корпоративних стандартів обліку та звітності покликана допомогти вирішити проблеми, пов'язані з отриманням якісної, оперативної та достовірної фінансової й нефінансової інформації, необхідної для прийняття ефективних і раціональних управлінських рішень.

Впроваджена система корпоративних стандартів обліку та звітності дають змогу будувати як стандартні, так і спеціальні звіти у режимі реального часу, включаючи оперативні виробничі, фінансово-економічні та інші управлінські звіти.

Корпоративні стандарти обліку та звітності можуть декларувати необхідність ведення наступних видів обліку та звітності за сегментами:

1. Облік та звітність за зонами діяльності.
2. Облік і звітність за видами діяльності.
3. Облік і звітність за носіями витрат.

Додаткові рівні аналітики в сегменті “Зони діяльності” дають змогу систематизувати інформацію про обсяги реалізації в місцях знаходження покупців. Вони можуть бути представлені такими рівнями аналітичного обліку як внутрішній та зовнішній ринок, всередині яких – в розрізі країн, а також в розрізі джерел фінансування (бюджетні кошти, кошти юридичних або ж фізичних осіб). Деталізація в розрізі внутрішнього і зовнішнього ринків дозволить оцінити об’єктивність витрат на зовнішню та внутрішню рекламу, оцінити функціональну здатність та професійні компетенції менеджерів із реалізації на зовнішньому та внутрішньому ринках, проаналізувати фінансові результати кожної окремої зони діяльності, сформувані майбутню стратегію просування та реалізації продукції тощо.

Деталізація даних про обсяги реалізації за джерелами фінансування необхідна для формування облікової політики, яка потенційно може мати особливості ціноутворення в рамках державних закупівель. Стандарти щодо ціноутворення в рамках виконання державних контрактів зобов’язують застосовувати не тільки визначену політику розрахунку ціни, але і можуть мати вплив на побудову системи бухгалтерського обліку за державними замовленнями.

Деталізація господарської діяльності в розрізі видів діяльності передбачає виокремлення напрямів діяльності, які різняться один від одного набором технічних та технологічних процесів. У зв’язку з цим на практиці можуть використовуватися наступні аналітичні об’єкти в межах сегмента “Види діяльності”: 1) серійне виробництво; 2) виробництво окремих видів продукції чи комплектуючих виробів; 3) види ремонтних робіт; 4) гарантійний ремонт; 5) транспортні послуги; 6) будівельно-монтажні роботи; 7) оренда; 8) надання послуг; 9) реалізація цінних паперів тощо.

Отримання облікової інформації вказаними аналітичним розрізами дає змогу сформувані стратегічні цілі розвитку підприємства. З метою забезпечення релевантною інформацією процесу оперативного управління нагальною необхідністю виступає виділення сегментів витрат, які функціонально пов’язані з обсягом виробництва (наданих послуг, виконаних робіт) та із управлінням виробничими процесами. Деталізація виробничих та загальновиробничих витрат за сегментами діяльності створює умови для підвищення точності визначення собівартості виробленої продукції або ж наданих послуг, виконаних робіт

Облік і звітність за носіями витрат. В якості носіїв витрат виступають види продукції або ж їх групи, види послуг (робіт), за умови якщо технологія виробництва дозволяє групувати витрати відносно конкретних видів продукції, замовлень. У випадку коли застосовуються попроцесний метод обліку витрат в якості носіїв витрат виступатимуть процеси, їх стадії.

Можна виділити наступні основні й найважливіші інструменти корпоративного обліку за сегментами: елементи методу бухгалтерського обліку, аналіз, контроль, прогнозування, моделювання та бюджетне планування. Таким чином, інструментарій корпоративного обліку за сегментами включає в себе інструменти, дія яких спрямована на акумулювання релевантної інформації в межах структурного підрозділу (сегменту) підприємства з метою формування інформаційного забезпечення процесу прийняття ефективних управлінських рішень. Сукупність прийомів і процедур може змінюватися залежно від цілей управління.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою документування; інвентаризації; оцінки; калькулювання; рахунків; подвійного запису; бухгалтерського балансу; бухгалтерської звітності.

Застосування будь-яких процедур у процесі корпоративного обліку за сегментами неможливе, якщо не витримуються наступні умови:

- 1) безперервність діяльності сегментів протягом звітного періоду;
- 2) використання єдиних для планування і обліку одиниць вимірювання;
- 3) оцінка результатів діяльності сегментів підприємства;
- 4) цільове і багаторазове використання первинної і проміжної інформації для цілей управління;
- 5) формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління;
- 6) застосування бюджетного методу управління;
- 7) повнота та аналітичність, що забезпечує вичерпну інформацію про об'єкти обліку;
- 8) періодичність, що відображає виробничий і комерційний цикли господарської діяльності сегментів та підприємства в цілому.

Отже, використання сучасного інструментарію корпоративного обліку за сегментами дозволить: 1) сформувати єдину облікову політику для всіх структурних одиниць підприємства як основи забезпечення ефективного управління ним; 2) більш продуктивно здійснювати контроль фінансово-господарської діяльності структурних одиниць підприємства; 3) формувати уніфіковану внутрішню сегментну звітність для оцінки результатів діяльності підприємства; 4) задовольнити інформаційні запити управлінського персоналу шляхом надання релевантної інформації про діяльність сегментів підприємства.

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

Фінансово-господарська діяльність підприємства оцінюється за допомогою ряду підсумкових показників, які відображають результати функціонування різноманітних господарських об'єктів та процесів. Узагальнення інформації про господарську діяльність потребує застосування відповідних облікових процедур, що на окремих етапах облікового процесу базуються на інструментах оцінки. Для узагальнення в обліку всіх фактів господарської діяльності, що одержали первісну кількісну характеристику в натуральних або трудових показниках,

перераховуються в єдиний грошовий вимірник, тобто проводиться їх оцінка. Саме підсумкові проміжні та підсумкові загальні показники звітності є релевантним інформаційним забезпеченням процесу прийняття управлінських рішень.

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 відрізнитися 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 можливість 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.

В табл. 6.2 наведений вплив методів оцінки окремих об'єктів на альтернативні значення показника фінансового результату діяльності підприємства.

Таблиця 6.2

Вплив оцінки на показник “фінансові результати”

Методи оцінки	Зміни величини фінансових результатів	
	збільшення	зменшення
Метод нарахування амортизації	прямолінійний	метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод
Метод оцінки запасів при вибутті	оцінка запасів по собівартості перших за часом придбання	оцінка запасів по середньозваженій собівартості
Резерв сумнівних боргів	не створення	створення
Забезпечення наступних витрат та платежів	не створення	створення
Витрати майбутніх періодів	відображення	не відображення
Доходи майбутніх періодів	не відображення	відображення

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.А. Пятов: “важливі знання того, які методи застосовувалися в кожному конкретному випадку, і розуміння їх змісту і його впливу на результати інтерпретації бухгалтерської інформації”⁴⁵.

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

⁴⁵ Соколов Я.В.Пятов М.А. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособ. С. 196.

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 6.1.

$$\text{Скориговані фінансові результати} = \text{ЧП} + \text{РСБ} + \text{МВП} + \text{ДМП} - \text{ВМП} \quad (6.1)$$

де, ЧП – чистий прибуток за розрахунковий період;

РСБ – величина резерву сумнівних боргів;

МВП – величина забезпечень майбутніх витрат та платежів;

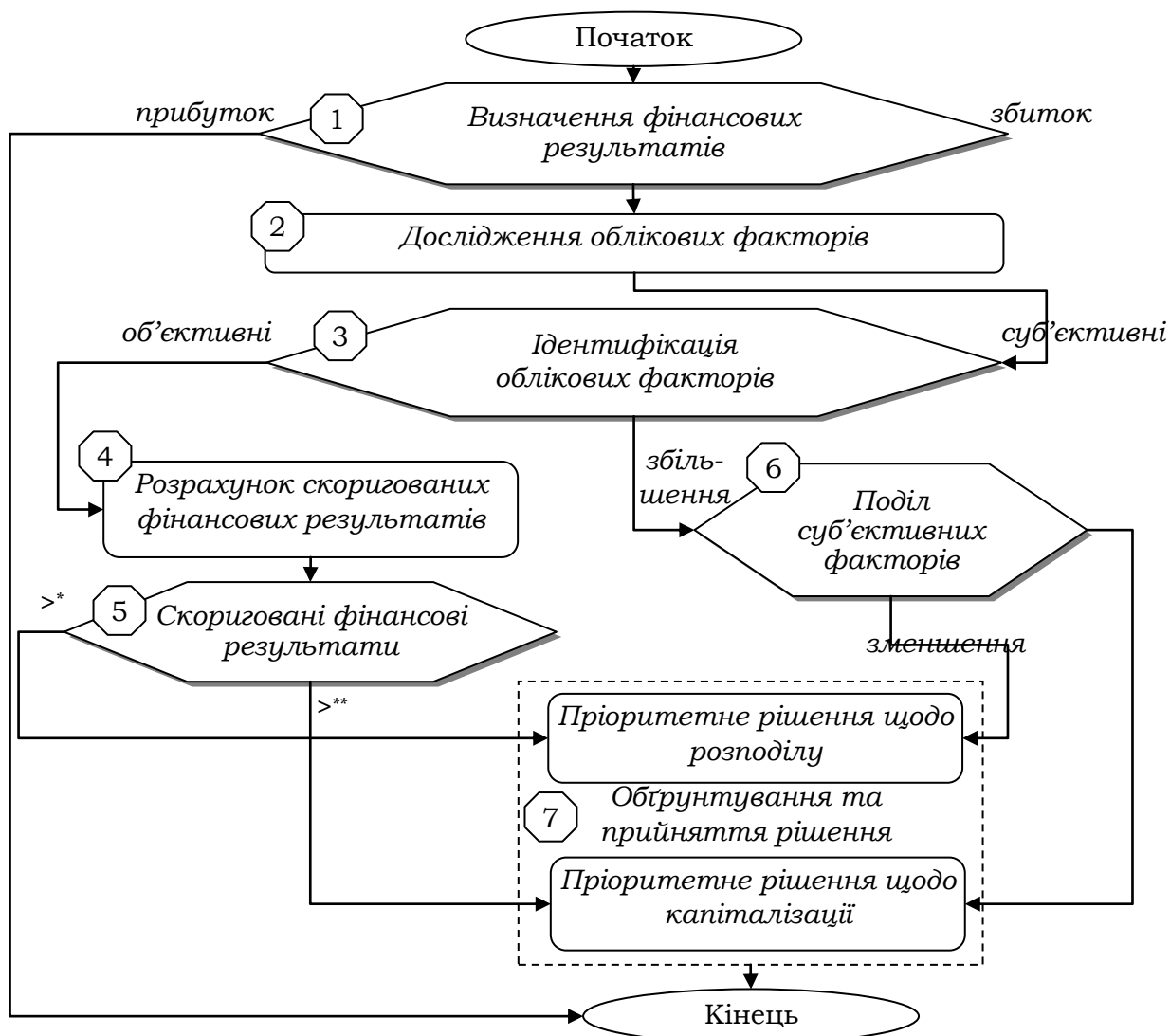
ДМП – доходи майбутніх періодів;

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.



* - величина скоригованих фінансових результатів менша за величину фінансових результатів звітного періоду;

** - величина скоригованих фінансових результатів більша за величину фінансових результатів звітного періоду

Рис. 6.3. Алгоритм обґрунтування рішення про розподіл прибутку шляхом розрахунку скоригованих фінансових результатів

Отже, зазначимо, що в ході формування інформаційного забезпечення процесу управління управлінському персоналу слід застосувати комплекс дій, спрямований на підвищення релевантності облікових даних: 1) необхідно ідентифікувати методи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, які входять до системи інформаційного забезпечення прийняття конкретного управлінського рішення; 2) слід оцінити обрані методи оцінки на кшталт формування за допомогою них об'єктивної та достовірної інформації про об'єкт обліку в звітності підприємства; 3) необхідно проаналізувати значення підсумкового вартісного вираження об'єктів обліку у звітності підприємства за альтернативних методів оцінки з метою визначення оптимальних варіантів при вирішенні управлінського завдання; 4) за необхідності здійснити побудову моделі вирішення управлінського завдання та здійснити вибір за критерієм оптимальності методів оцінки об'єктів обліку на перспективу, які відповідатимуть бажаному результату у вирішенні управлінської проблеми.

6.3. 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. 6.4. Послідовність формування та використання консолідованої облікової інформації

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 реєстрах поточного обліку в натуральному значенні ідентифікованих показників;

3) узагальнення даних синтетичного та аналітичного обліку в облікових реєстрах;

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. 6.5).



Рис. 6.5. 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 сформулювати 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 табл. 6.3 наведені варіанти трансформації фінансової звітності в цілях управління відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таблиця 6.3

Варіанти трансформації показників фінансової звітності

<i>Вид трансформації</i>	<i>Суть</i>
Повна трансформація	За потреби використовуються коригувальні бухгалтерські проведення, які дозволяють усунути виявлені розбіжності між П(С)БО та МСФЗ. Для складання коригувальних бухгалтерських проведенень 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 вимог щодо перерахунку показників в іноземну валюту	Звітність складається за умовами формування фінансової звітності при повній трансформації із врахуванням інфляційного фактору та із 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 основним інструментам корпоративного обліку за сегментами.

2. Проаналізуйте види сегментів господарської діяльності підприємства.

3. Охарактеризуйте особливості організації сегментного обліку.

4. Що таке моделювання?

5. Дайте характеристику видам моделей в бухгалтерському обліку.

6. Дайте характеристику видам оцінки в системі бухгалтерського обліку.

7. Охарактеризуйте значення оцінки в процесі прийняття управлінських рішень.

8. Що таке консолідована облікова інформація?

9. Проаналізуйте способи групування облікової інформації.

10. Охарактеризуйте алгоритм трансформації показників фінансової звітності.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Дані корпоративного обліку лежать в основі корпоративної звітності: 1) так; 2) ні	2. Вартість підприємства є одним із головних об'єктів корпоративного обліку: 1) так; 2) ні
3. Інформація за сегментами – це інформація, що характеризує певний вид діяльності підприємства за певних господарських умов: 1) так; 2) ні	4. Сегментування безпосередньо пов'язане з потребою зовнішніх користувачів в інформації, сформованої в розрізі різних сегментів: 1) так; 2) ні
5. Сегментування передбачає вибір цільових сегментів в якості об'єктів контролю: 1) так; 2) ні	6. Обліковою політикою не визначаються види сегментів: 1) так; 2) ні
7. Найкращими для бухгалтерського обліку є моделі, які дозволяють оптимізувати дані: 1) так; 2) ні	8. За ступенем узагальнення всі облікові моделі можна розділити на ізоморфні та гомоморфні: 1) так; 2) ні
9. Чим детальніший поділ за обліковими ознаками, ти менше можливостей створюється для досягнення цілей контролю: 1) так; 2) ні	10. В цілях формування звітності підприємства процес моделювання характеризується обраною підприємством формою ведення обліку: 1) так; 2) ні
11. Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин: 1) так; 2) ні	12. Залишкова вартість основних засобів – це співвідношення між первісною вартістю основних засобів та сумою нарахованого зносу: 1) так; 2) ні
13. Значення оцінки як інструменту управління реалізується через функції, що нею виконуються: 1) так; 2) ні	14. Щоб визначити тенденції змін у фінансовому стані підприємства оцінка не повинна забезпечувати порівнянність об'єктів обліку: 1) так; 2) ні
15. Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання: 1) так; 2) ні	16. Консолідована облікова інформація покликана розробляти технологічні засади створення інформаційного продукту: 1) так; 2) ні
17. Консолідовану фінансову звітність не складають за даними фінансової звітності групи підприємств: 1) так; 2) ні	18. Структурне групування – це встановлення складу (структури) якісно однорідної сукупності за певною ознакою: 1) так; 2) ні

<p>19. Окремим аспектом підвищення релевантності облікової інформації є її трансформація відповідно до концептуальних умов:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) так; 2) ні 	<p>20. Наявна єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно МСФЗ:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) так; 2) ні
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Сучасними передумовами розвитку корпоративного обліку та звітності є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) створення акціонерних товариств; 2) глобалізація бізнесу; 3) розвиток засобів зв'язку; 4) створення фондкових та товарних бірж 	<p>2. На сучасному етапі розвитку корпоративного обліку та звітності головними їх об'єктами є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) акціонерний капітал; 2) фінансові інструменти; 3) похідні цінні папери; 4) інтелектуальна власність
<p>3. Створений для єдиних цілей компонент діяльності підприємства, виділений із загальної організаційної структури по ряду параметрів і критеріїв діяльності, що характеризується певними обліково-звітними даними – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) структурний підрозділ бухгалтерської служби; 2) планово-економічний відділ підприємства; 3) відділ підприємства; 4) сегмент господарської діяльності 	<p>4. Відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду продукції, яка відрізняється від інших економічними і політичними умовами географічного регіону:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) географічний сегмент; 2) господарський сегмент; 3) пріоритетний сегмент; 4) допоміжний сегмент
<p>5. Сегментування господарської діяльності пов'язане із задоволенням інформаційних потреб:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вищого управлінського персоналу; 2) внутрішніх користувачів; 3) зовнішніх користувачів; 4) внутрішніх та зовнішніх користувачів 	<p>6. Географічний збутовий сегмент виділяється за:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) місцем розташування ринків збуту; 2) місцем розташування покупців продукції; 3) місцем розташування покупців товарів; 4) всі відповіді правильні
<p>7. Облікові моделі за ступенем узагальнення поділяються на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) аналітичні та іконографічні; 2) однозначні та ітераційні; 3) ізоморфні та гомоморфні; 4) функціональні та структурні 	<p>8. Облікові моделі за формою поділяються на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) аналітичні та іконографічні; 2) однозначні та ітераційні; 3) ізоморфні та гомоморфні; 4) функціональні та структурні
<p>9. Облікові моделі, які відображають методологічні основи ведення обліку і, як наслідок, пов'язані з обліковою політикою – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) економіко-математичні моделі; 2) економіко-організаційні моделі; 3) обліково-економічні моделі; 4) структурні моделі 	<p>10. Облікові моделі, що засновані на структурній схожості об'єкта і моделі, що точно описує стан і поведінку об'єкта або процесу – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) функціональні моделі; 2) обліково-економічні моделі; 3) структурні моделі; 4) економіко-організаційні моделі

<p>11. Облікові моделі, що побудовані на основі подвійного запису, відображають економічну сутність об'єкта чи процесу – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) обліково-економічні моделі; 2) економіко-організаційні моделі; 3) економіко-математичні моделі; 4) функціональні моделі 	<p>12. Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) справедлива вартість; 2) ліквідаційна вартість; 3) чиста реалізаційна вартість; 4) фактична вартість
<p>13. У фінансовій звітності дебіторська заборгованість за продукцію відображається у двох оцінках:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) за первісною вартістю і ліквідаційною вартістю; 2) за первісною вартістю і чистою реалізаційною вартістю; 3) за первісною вартістю і справедливою вартістю; 4) за справедливою вартістю і чистою реалізаційною вартістю 	<p>14. Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці – це вимоги принципу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) історичної (фактичної) собівартості; 2) безперервності; 3) єдиного грошового вимірника; 4) обачності
<p>15. Інтегровані різнотипні облікові дані, які складають адекватну інформаційну модель господарської діяльності – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зведена облікова інформація; 2) підсумкова облікова інформація; 3) узагальнена облікова інформація; 4) консолідована облікова інформація 	<p>16. Процес консолідації облікової інформації включає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фізичну та логічну консолідацію; 2) внутрішню та зовнішню консолідацію; 3) пряму та непряму консолідацію; 4) ретроспективну, оперативну та перспективну консолідацію
<p>17. Виділення однорідних економічних груп або типів явищ, спільних ознак та відмінностей між ними – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) типологічне групування; 2) структурне групування; 3) аналітичне групування; 4) комбіноване групування 	<p>18. Вивчення наявності та напряду взаємозв'язку між ознаками, покладеними в основу групування – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) типологічне групування; 2) структурне групування; 3) аналітичне групування; 4) комбіноване групування
<p>19. Ведення обліку господарських операцій за двома і більше системами стандартів – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) трансформація бухгалтерської звітності; 2) повна трансформація бухгалтерської звітності; 3) часткова трансформація бухгалтерської звітності; 4) конверсія 	<p>20. Варіант трансформації показників фінансової звітності, який передбачає надання звітності в національній валюті з відповідним коригуванням, що відображає зміну купівельної спроможності грошей – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) конверсія; 2) повна трансформація фінансової звітності; 3) повна трансформація з урахуванням гіперінфляції; 4) повна трансформація з урахуванням вимог щодо перерахунку показників фінансової звітності в іноземну валюту

III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)

1. _____ – інформація, що характеризує певний вид діяльності підприємства в певних господарських умовах.
2. _____ – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.
3. _____ – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.
4. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляється, то пріоритетним визнається _____ вид сегмента, а допоміжним – _____.
5. _____ – уніфікована система документів, правил, вказівок, загальних принципів, що стосуються організації та результатів діяльності компанії, створена для внутрішнього користування з метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості у певній галузі.
6. _____ – метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і не безпосередньо, а через спеціально створені їх образи і описи – символи.
7. До облікових моделей, на основі яких можна вивчити суть бухгалтерського обліку як інформаційної системи і як виду професійної діяльності, відносять Т-рахунок, журнал реєстрації господарських операцій, оборотно-сальдову відомість, пробний _____, форми первинних документів та облікових реєстрів.
8. _____ – науково-обґрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта, що ним оцінюється, а також процес визначення вартості об'єкта.
9. _____ – 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.
10. _____ – одержані з низки джерел та системно інтегровані різнотипні облікові дані, які в сукупності наділені ознаками повноти, цілісності, несуперечності та складають адекватну інформаційну модель господарської діяльності з метою її аналізу опрацювання та ефективного використання в процесах підтримки прийняття управлінських рішень.

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Передумови розвитку корпоративного обліку та його об'єкти:</i>	
<p>Передумови розвитку корпоративного обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Створення акціонерних товариств. 2. Промислові революції, розвиток банківської системи та створення бірж. 3. Інтернаціоналізація виробництва і капіталу. 4. Інформаційна революція 	<p>Об'єкти корпоративного обліку:</p> <p>А. Акціонерний капітал, фінансові інструменти, трансакційні витрати.</p> <p>Б. Акціонерний капітал, акції, розрахунки з акціонерами.</p> <p>В. Нематеріальні активи, ділова репутація, похідні цінні папери.</p> <p>Г. Біржова капіталізація, інтелектуальна власність, економічний прибуток</p>
<i>2. Класифікація сегментів:</i>	
<p>Види сегментів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Географічний сегмент. 2. Господарський сегмент. 3. Пріоритетний сегмент. 4. Допоміжний сегмент 	<p>Характеристика сегментів:</p> <p>А. Відокремлювана частина діяльності підприємства, яка відрізняється від інших видом продукції (товарів, робіт, послуг).</p> <p>Б. Відокремлювана частина діяльності підприємства, інформація про яку у фінансовій звітності розкривається більш деталізовано.</p> <p>В. Відокремлювана частина діяльності підприємства, інформація про яку у фінансовій звітності розкривається менш деталізовано.</p> <p>Г. Відокремлювана частина діяльності підприємства, яка відрізняється від інших економічними і політичними умовами географічного регіону</p>
<i>3. Етапи побудови підсистеми сегментного обліку:</i>	
<p>Етапи сегментного обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ідентифікація звітних сегментів підприємства. 2. Дослідження підстав та об'єктів сегментування діяльності. 3. Виділення звітних сегментів щодо функціонування яких повинна складатися зовнішня сегментна звітність. 4. Виділення сегментів щодо функціонування яких повинна складатися внутрішня сегментна звітність 	<p>Організаційні аспекти:</p> <p>А. Ідентифікація інформаційних потреб внутрішніх користувачів щодо діяльності сегмента.</p> <p>Б. Встановлення фактів відособленої діяльності здатної приносити економічні вигоди, по якій можуть бути сформовані фінансові показники.</p> <p>В. Ідентифікація інформаційних потреб зовнішніх користувачів щодо діяльності сегмента.</p> <p>Г. Визначення питомої ваги виручки окремого сегмента у загальній виручці доходів підприємства</p>
<i>4. Класифікація облікових моделей:</i>	
<p>Класифікаційна ознака:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. За ступенем узагальнення. 2. За формою. 3. За підходом до вирішення завдань. 4. За типами облікових завдань 	<p>Види облікових моделей:</p> <p>А. Інформаційні, аналітичні, контрольні.</p> <p>Б. Однозначні та ітераційні.</p> <p>В. Аналітичні та іконографічні.</p> <p>Г. Ізоморфні та гомоморфні</p>

<i>5. Види сегментного обліку та звітності:</i>	
<p>Види сегментного обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Сегментний облік за зонами діяльності. 2. Сегментний облік за видами діяльності. 3. Сегментний облік за носіями витрат. 4. Сегментний облік за потребами управління 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Систематизація інформації про об'єми реалізації в місцях знаходження покупців.</p> <p>Б. Систематизація інформації про витрати відносно конкретних видів продукції, замовлень.</p> <p>В. Систематизація інформації про виробництво окремих видів продукції.</p> <p>Г. Систематизація інформації про діяльність сегментів відповідно до потреб управлінського персоналу</p>
<i>6. Види моделей в бухгалтерському обліку:</i>	
<p>Види моделей:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Економіко-організаційні моделі. 2. Економіко-математичні моделі. 3. Обліково-економічні моделі. 4. Функціональні моделі 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Відображають функціональні характеристики об'єкта і процесу, що моделюється.</p> <p>Б. Відображають методологічні основи ведення обліку і, як наслідок, пов'язані з обліковою політикою.</p> <p>В. Побудовані з використанням методів чисельного лінійного програмування.</p> <p>Г. Побудовані на основі подвійного запису, відображають економічну сутність об'єкта чи процесу</p>
<i>7. Компоненти моделей бухгалтерського обліку:</i>	
<p>Компоненти моделей обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Організація. 2. Методологія. 3. Методика. 4. Технологія 	<p>Склад компонентів:</p> <p>А. Сукупність способів та прийомів виконання облікової роботи, склад бухгалтерських реєстрів, взаємозв'язок синтетичного та аналітичного обліку.</p> <p>Б. Процес обробки облікової інформації для визначення найбільш ефективного поєднання процедур при використанні комп'ютерної техніки.</p> <p>В. Елементи облікового процесу, структура облікового апарату, розподіл обов'язків між бухгалтерами.</p> <p>Г. Структура фіксації господарських операцій на рахунках, кореспонденції рахунків, що викликані визначеними господарськими операціями</p>
<i>8. Вимоги до оцінки в бухгалтерському обліку:</i>	
<p>Вимоги до оцінки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Адекватність. 2. Єдність. 3. Доречність. 4. Надійність 	<p>Короткий зміст вимог:</p> <p>А. Відсутність помилок в об'єктивному відображенні фактів господарського життя.</p> <p>Б. Здатність впливати на рішення користувачів та можливість оцінки минулих, теперішніх та майбутніх подій.</p>

	<p>В. Для визначення вартості однорідних активів всі підприємства повинні застосовувати пристосовані для таких цілей методи оцінки.</p> <p>Г. Забезпечує об'єктивну відповідність грошового виразу об'єкта обліку затрат живої і уречевленої праці</p>
<p><i>9. Принципи бухгалтерського обліку, що регулюють особливості вибору методів оцінки об'єктів обліку:</i></p>	
<p>Принципи бухгалтерського обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Обачність. 2. Безперервність. 3. Історична (фактична) собівартість. 4. Періодичність 	<p>Зміст принципу бухгалтерського обліку:</p> <p>А. Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.</p> <p>Б. Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.</p> <p>В. Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.</p> <p>Г. Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання</p>
<p><i>10. Види групування облікової інформації:</i></p>	
<p>Види групування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Типологічне групування. 2. Структурне групування. 3. Аналітичне групування. 4. Комбіноване групування 	<p>Характеристика видів групувань:</p> <p>А. Встановлення складу (структури) якісно однорідної сукупності за певною ознакою.</p> <p>Б. Виділення однорідних економічних груп або типів явищ, спільних ознак та відмінностей між ними.</p> <p>В. Вивчення наявності та напряму взаємозв'язку між ознаками, покладеними в основу групування.</p> <p>Г. Поєднання принципів типологічного, структурного та аналітичного групування</p>
<p>V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання</p>	
<p>1. Підприємство здійснює виробництво та реалізацію готової продукції через власну торговельну мережу в трьох областях України. Обсяг реалізації за звітний період становить 12 млн. грн. (область № 1 – 9,5 млн. грн.; область № 2 – 1,5 млн. грн.; область № 3 – 1 млн. грн.). Підприємство має право виділити у звітний географічний сегмент торговельну мережу:</p>	<p>2. Підприємство здійснює виробництво та реалізацію трьох видів продукції. Вартість активів підприємства становить 5 млн. грн. Для виробництва та реалізації продукції № 1 використовуються активи вартість, яких становить 4,2 млн. грн.; продукції № 2 – 0,4 млн. грн.; продукції № 3 – 0,4 млн. грн. Підприємство має право виділити у звітний господарський сегмент виробництво:</p>

<p>1) в області №1; 2) в області №2; 3) в області №1 та №2; 4) в усіх областях</p>	<p>1) продукції №1; 2) продукції №2; 3) продукції №3; 4) всіх видів продукції</p>
<p>3. Джерелом отримання доходів підприємства є реалізація продукції через торгівельну мережу та через Інтернет. Виручка від реалізації продукції за звітний період становить 7,7 млн. грн. (виручка від реалізації через торгівельну мережу – 0,7 млн. грн.; виручка від реалізації через Інтернет – 7,0 млн. грн.). Підприємство має право виділити у звітний сегмент реалізацію продукції (спосіб отримання доходу; спосіб розповсюдження продукції):</p> <p>1) реалізацію продукції через торгівельну мережу у географічний звітний сегмент; 2) реалізацію продукції через торгівельну мережу у господарський звітний сегмент; 3) реалізацію продукції через мережу Інтернет у географічний звітний сегмент; 4) реалізацію продукції через мережу Інтернет у господарський звітний сегмент</p>	<p>4. Джерелом отримання доходів підприємства є реалізація продукції через торгівельну мережу та через Інтернет. Виручка від реалізації продукції за звітний період становить 7,7 млн. грн. (виручка від реалізації через торгівельну мережу – 0,7 млн. грн.; виручка від реалізації через Інтернет – 7,0 млн. грн.). Вартість активів підприємства становить 3 млн. грн. Для виробництва та реалізації продукції через торгівельну мережу використовуються активи вартістю 1,9 млн. грн.; через мережу Інтернет – 1,1 млн. грн. Підприємство має право виділити у звітний господарський сегмент:</p> <p>1) реалізацію продукції через торгівельну мережу; 2) реалізацію продукції через мережу Інтернет; 3) реалізацію продукції через торгівельну мережу та мережу Інтернет; 4) немає право виділяти звітні сегменти</p>
<p>5. Вартість необоротних активів підприємства становить 5,3 млн. грн.; оборотних активів – 1,7 млн. грн. Величина власного капіталу – 5,0 млн. грн., зобов'язань – 2,0 млн. грн. В наступному звітному періоді підприємство планує збільшити прибутковість на 10%, в результаті чого відбудеться зростання нерозподіленого прибутку на 0,3 млн. грн. Збільшення прибутковості призведе до зростання вартості предметів праці на 1,1 млн. грн. За умови потенційної незмінності інших статей активу та пасиву балансу підприємства орієнтовна величина кредиторської заборгованості за короткостроковими банківськими кредитами становитиме:</p> <p>1) 1,0 млн. грн.; 2) 0,8 млн. грн.; 3) 0,6 млн. грн.; 4) 0,4 млн. грн.</p>	<p>6. Потенційна фінансово-господарська діяльність підприємства в майбутньому звітному періоді буде характеризуватися наступними показниками: активи – 5,0 млн. грн.; власний капітал – 3,0 млн. грн.; позиковий капітал – 2,0 млн. грн.; витрати 6,0 млн. грн. Який повинен бути розмір доходів підприємства для того щоб рентабельність його господарської діяльності становила 10%:</p> <p>1) 6,5 млн. грн.; 2) 6,0 млн. грн.; 3) 5,5 млн. грн.; 4) 5,0 млн. грн.</p>

<p>7. Потенційна фінансово-господарська діяльність підприємства в майбутньому звітному періоді буде характеризуватися наступними показниками: необоротні активи – 5,0 млн. грн.; оборотні активи – 1,0 млн. грн.; власний капітал – 3,0 млн. грн.; доходи – 7,0 млн. грн.; витрати 6,0 млн. грн. Яка повинна бути величина позикового капіталу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 1,5 млн. грн.; 2) 2,0 млн. грн.; 3) 2,5 млн. грн.; 4) 3,0 млн. грн. 	<p>8. Потенційна фінансово-господарська діяльність підприємства в майбутньому звітному періоді буде характеризуватися наступними показниками: оборотні активи – 1,0 млн. грн.; активи – 6,0 млн. грн.; позиковий капітал – 2,0 млн. грн.; доходи – 7,0 млн. грн. Яка повинна бути величина витрат щоб рентабельність необоротних активів становила не менше 10%:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 5,0 млн. грн.; 2) 5,5 млн. грн.; 3) 6,0 млн. грн.; 4) 6,5 млн. грн.
<p>9. Керівництвом та бухгалтерією підприємства прийнято рішення про зміну методу нарахування амортизації з метою мінімізації бази оподаткування податком на прибуток. Беручи до уваги наступні дані: первісна вартість виробничого обладнання – 122000,00 грн., ліквідаційна вартість – 2000,00 грн., сума нарахованого зносу за попередні періоди – 24500,00 грн., плановий обсяг випуску – 100000 одиниць готової продукції, фактичний обсяг випуску за досліджуваний місяць – 3400,00 грн., термін корисного використання – 12 років, термін використання об'єкта, що залишився – 10 років та враховуючи обмеження у застосуванні методів нарахування амортизації, що визначені податковим законодавством найприйнятнішим методом є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишкової вартості; 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний метод 	<p>10. Керівництвом та бухгалтерією підприємства прийнято рішення про зміну методу нарахування амортизації з метою мінімізації бази оподаткування податком на прибуток. Беручи до уваги наступні дані: первісна вартість виробничого обладнання – 122000,00 грн., ліквідаційна вартість – 2000,00 грн., сума нарахованого зносу за попередні періоди – 24500,00 грн., плановий обсяг випуску – 100000 одиниць готової продукції, фактичний обсяг випуску за досліджуваний місяць – 3400,00 грн., термін корисного використання – 12 років, термін використання об'єкта, що залишився – 10 років та враховуючи обмеження у застосуванні методів нарахування амортизації, що визначені податковим законодавством найприйнятнішим методом є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишкової вартості; 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості; 4) виробничий метод

Список рекомендованої літератури:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 11.11.2016).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”: наказ від 19.05.2005 р. № 412. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення: 11.11.2016).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”: наказ від 30.07.1999 р. № 176. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99> (дата звернення: 12.11.2016).
4. Безверхий К.В., Бочуля Т.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 184 с.
5. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. Київ: Основи, 1999. 943 с.
6. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: Финансы и статистика, 2007. 592 с.
7. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: монография. Житомир: ЧП “Рута”, 2003. 512 с.
8. Малюга Н.М. Развитие теории бухгалтерского обліку: монографія. Житомир: ПП “Рута”, 2005. 388 с.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
10. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособ. Изд. 3-е перераб. и доп. Москва: ТК “Велби”, Изд-во “Проспект”, 2007. 232 с.
11. Шигун М.М. Моделювання в наукових публікаціях з бухгалтерського обліку. URL: <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/1581> (дата звернення: 12.11.2016).

ТЕМА 7

ОЦІНКА ОЧІКУВАНИХ ВИТРАТ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

- 7.1. Основні методи і технології бюджетування витрат та прогнозування прибутку підприємства.*
- 7.2. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на прийняття управлінських рішень.*
- 7.3. Методи оптимізації абсолютної величини витрат підприємства.*

7.1. Основні методи і технології бюджетування витрат та прогнозування прибутку підприємства

Непередбачуваність та мінливість сучасних економічних відносин впливають на вибір того чи іншого методу управління витратами. В системі управління витратами підприємства використовуються різні методи та підходи, які потенційно можуть впливати на величину та структуру окремого з видів витрат. Особливістю сучасних методів управління витратами є їх варіативність та здатність враховувати вимоги окремих підприємств з урахуванням специфіки діяльності підприємства, його організаційної характеристики тощо. В сучасних умовах нестабільності зовнішнього середовища ефективність роботи суб'єктів господарювання суттєво залежить від якості процесу бюджетування.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. У більш широкому значенні *бюджетування* – це управлінська технологія, яка використовується для підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати, які досягнуті очолюваними ними структурними підрозділами⁴⁶.

Бюджет – це фінансовий документ, що стосується конкретного напрямку діяльності та прийнятий для певного часового періоду, в якому, зазвичай, відображаються заплановані на цей період величини надходження й витрачання грошових коштів, доходи та витрати, необхідні для досягнення визначеної мети.

Бюджетування як процес виконує на підприємстві низку завдань, до яких відносять:

1. Прогнозування на довготривалу перспективу дає можливість установити перспективні цілі діяльності підприємства та порядок їх досягнення в поточному періоді.

2. Планування майбутніх операцій підприємства з урахуванням ув'язки параметрів його розвитку з наявними власними та залученими ресурсами. Це дозволяє дати оцінку ефективності роботи підприємства та порівняти отримані результати діяльності із запланованими.

3. Контроль та аналіз діяльності структурних підрозділів підприємства здійснюється на основі показників, які встановлюються індивідуально для кожного такого підрозділу.

4. Мотивація працівників підприємства на виконання поточних та стратегічних цілей.

5. Оперативний інформаційний супровід управлінських дій.

Бюджетування – це стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визначених вимогах і процедурах. До них належать: 1) розробка бюджетів усіма підрозділами підприємства; 2) забезпечення єдиного порядку підготовки, аналізу і затвердження бюджетів; 3) координація діяльності підрозділів підприємства у процесі розробки бюджетів; 4) структурованість бюджетів; 5) обґрунтованість показників бюджетів; 6) гласність бюджетів; 7) участь у бюджетуванні менеджерів, що відповідають за виконання бюджету⁴⁷.

⁴⁶ Бланк І.А. Управление активами и капиталом предприятия. – Київ: Ольга, Ника-Центр, 2003. 44 с.

⁴⁷ Прохорова В.В., Таранець О.О. Бюджетування як прогресивна технологія фінансового планування та оперативного контролінгу // WEB-ресурс науково-практичних конференцій URL: http://www.confcontact.com/2008dec/15_prohorova.php (дата звернення: 01.03.2017).

Для повного розуміння сутності бюджетування необхідно розглянути функції, які воно виконує:

- аналітична (коригування бізнес-ідеї, коригування стратегії розвитку підприємства, аналіз операційних альтернатив підприємства);
- планування (здійснює планування майбутніх показників діяльності підприємства);
- контрольна (дозволяє виявити сильні та слабкі сторони (контрольні точки);
- мотиваційна (чіткість поставлених цілей персоналу підприємства, наявність системи відповідальності, системи заохочення та виконання або перевиконання планів в розрізі показників бюджетів різного рівня);
- координаційна (координація функціональних блоків оперативного планування, узгодження планів роботи структурних підрозділів підприємства, закріплення виконавців, їх обов'язків та відповідальності);
- превентивна (дієвий механізм ліквідації “вузьких місць” в діяльності фірми);
- інформаційна (надання релевантної інформації під запити управлінського персоналу).

Бюджетування, як і будь-який інструмент управління, має свої переваги та недоліки, усвідомлення яких безпосередньо визначає ефективність впровадження бюджетування на підприємстві (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Переваги та недоліки бюджетування на підприємстві

<i>Переваги бюджетування</i>	<i>Недоліки бюджетування</i>
Забезпечує періодичне планування операцій підприємства	Бюджети вимагають від персоналу високої продуктивності праці, що часто зумовлює супротив впровадження
Дає змогу передбачити майбутні проблеми і визначити найкращий шлях удосконалення стратегічної мети	Складність і висока вартість впровадження системи бюджетування
Мотивує персонал підприємства	Суперечність між досяжністю цілей та їх стимулюючим ефектом
Аналіз бюджетів дозволяє своєчасно вносити коригування щодо прийнятих управлінських рішень	При складанні бюджетів можуть бути використані необґрунтовано завищені показники, що створюватиме великий розрив між запланованими та фактичними даними
Дозволяє порівняти фактичні результати із запланованими і визначити ефективність і результативність діяльності	
Сприяє процесам комунікації на підприємстві	
Дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів	
Є важливим інструментом для виходу з кризового стану підприємства	
Сприяє виявленню резервів ефективного використання ресурсів, оптимізації витрат та підвищенню рівнів доходів підприємства	

Отже, як видно таблиці 7.1 процес бюджетування має низку як переваг, так і недоліків. Варто відмітити, що наявність недоліків бюджетування не знижує цінність та значимість цього процесу в загальній системі управління підприємством. В сучасних умовах сьогодення вітчизняні підприємства при формуванні системи бюджетування на підприємстві зіштовхуються з низкою труднощів: автоматизація процесу бюджетування знаходиться на неналежному рівні, недостатня організаційна підтримка бюджетування, малий рівень залучення персоналу підприємства до бюджетування в якості як розробників бюджетів, так і їх виконавців.

Сьогодні в теорії та на практиці використовується безліч методів бюджетування витрат та прогнозування прибутку підприємства (рис. 7.1), вибір яких здійснює суб'єкт господарювання самостійно, враховуючи специфіку власної діяльності та характерні особливості, зокрема:

- організаційно-правова форма господарювання;
- виробнича структура та розміри підприємства;
- життєвий цикл діяльності підприємства;
- стратегія розвитку підприємства;
- стабільність середовища функціонування;
- наявність можливостей диверсифікації виробництва та диверсифікації діяльності в цілому;
- рівень розвитку бюджетної системи суб'єкта господарювання;
- рівень розвитку системи управління та рівень її централізації;
- наявність системи розроблених норм та нормативів базових показників функціонування підприємства;
- рівень автоматизації процесу управління, в тому числі облікових процедур;
- рівень кваліфікації працівників підприємства тощо.

Розглянемо основні методи бюджетування витрат та прогнозування прибутку, які наведено на рис 7.1.

За порядком розробки бюджетів виділяють метод синхронного та метод послідовного бюджетування.

Метод синхронного бюджетування полягає в одночасній та узгодженій розробці бюджетів на різних рівнях управління та різного спрямування. Така процедура є досить витратною, але впливає позитивно на розробку бюджетів із оптимальним рівнем, закладених в них витрат.

Метод послідовного бюджетування – логічна та послідовна розробка прогнозу доходів і витрат, надходження та видатків грошових коштів, активів та пасивів на підприємстві з метою формування зведених бюджетів такого підприємства. Даний метод доцільно використовувати якщо для суб'єкта господарювання характерний високий рівень диверсифікації діяльності, починаючи з визначення обмежувального фактора.

За рівнем пристосування бюджетування до змін середовища виділяють метод стабільного (фіксованого) бюджетування, метод гнучкого та метод безперервного бюджетування.



Рис. 7.1. Класифікація методів бюджетування на підприємстві⁴⁸

Метод стабільного (фіксованого) бюджетування – полягає в тому, що бюджети формуються на заданий бюджетний період без можливості внесення жодних коригувань та змін протягом періоду виконання таких бюджетів. До речі, саме на основі бюджетів, які створені за даним методом, проводять порівняння фактичних показників із запланованими.

⁴⁸ Іляшенко Т.О., Іляшенко К.В., Скобенко М.В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємства // Вісник СумДУ. Серія: Економіка. 2012. №3. С. 41.

Метод гнучкого планування полягає в одночасній розробці декількох варіантів бюджету для різних діапазонів ділової активності, які можуть бути досягнуті в межах релевантного періоду внаслідок впливу низки факторів (зміна рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок тощо) та враховуючи песимістичні та оптимістичні прогнози.

Метод неперервного бюджетування дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити коригування і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду та розробляти бюджети на мінімальний бюджетний період.

За рівнем централізації бюджетування виділяють метод централізованого бюджетування, метод децентралізованого бюджетування (метод бюджетних “замовлень”) та метод зустрічного бюджетування (“комбінований”). Метод централізованого бюджетування прийнято також називати підходом “згори-вниз”, метод децентралізованого бюджетування – підходом “знизу-вгору”, а метод зустрічного (комбінованого) бюджетування – “знизу-вгору/згори-вниз”. Характеристика даних методів наведена в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Підходи до процесу бюджетування на підприємстві

Назва підходу	Коротка характеристика
Метод централізованого бюджетування (підхід “згори-вниз”)	Вище керівництво здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижнього рівня. Такий підхід дає можливість повністю враховувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу і уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням і агрегуванням окремих бюджетів. Разом з тим недолік даного підходу – слабка мотивація менеджерів нижньої і середньої ланки щодо досягнення цілей
Метод децентралізованого бюджетування (метод бюджетних “замовлень”, підхід “знизу-вгору”)	Застосовується на великих підприємствах, де керівники структурних підрозділів самостійно розробляють бюджети для даних підрозділів. Середнім і вищим керівникам в цьому випадку належить узгодження і координація різних бюджетних показників. Недолік цього підходу полягає у можливості маніпулювання показниками бюджетів на користь структурного підрозділу та всупереч інтересам підприємства в цілому
Метод зустрічного бюджетування (“комбінований”, підхід “знизу-вгору/згори-вниз”)	Передавання з вищих рівнів управління орієнтовних бюджетів, їх опрацювання визначеними центрами відповідальності, та передавання у зворотному напрямку для формування зведених бюджетів. Є найбільш збалансованим методом, що дозволяє уникнути негативних наслідків двох інших методів. При такому підході вище керівництво дає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижньої і середньої ланки готують бюджет, спрямований на досягнення цілей компанії.

За вхідною базою бюджетування виділяють метод бюджетування з нульової бази та метод бюджетування на базі попередніх періодів (від досягнутого). Метод бюджетування з нульової бази або ZBB-метод

використовують при впровадженні системи бюджетування на підприємстві або у випадку розширення його виробничих потужностей, він не враховує показників попередніх бюджетів та потребує ретельного аналізу і розрахунків. Даний метод є досить витратомістким, оскільки потребує значних витрат часу та ресурсів для його реалізації.

Метод бюджетування на базі попередніх періодів – метод, за якого фактичні бюджетні показники попереднього періоду розглядаються як база для планових бюджетних показників на наступні бюджетні періоди. Перевагою даного методу є його простота, оскільки він не потребує проведення значних розрахунків. Основним недоліком даного методу є те, що за використання такого методу не здійснюється аналіз ефективності витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період. Методів бюджетування від досягнутого існує декілька: *нарощування* (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді; *пріоритетний* (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з обґрунтуванням пріоритетних напрямків зміни відповідних бюджетних сум); *факторний* (коригування показників бюджетів з урахуванням впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища); *коефіцієнтний або індексний* (базується на застосуванні системи коригувальних коефіцієнтів, що дають змогу перетворити звітний бюджет на плановий).

За способом розрахунку бюджетних показників виділяють нормативний, динаміко-статистичний (екстраполяційний), оптимізаційно-варіантний методи бюджетування та економіко-математичне моделювання.

Нормативний метод передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів, які розроблено на підприємстві або встановлено на законодавчому рівні. За даного методу проводиться аналіз відхилень фактичних показників від нормативів та норм.

Динаміко-статистичний (екстраполяційний) метод дозволяє переносити тенденції зміни бюджетних показників у попередніх періодах на плановий період, тобто планові показники визначаються шляхом врахування динаміки зміни того чи іншого показника в звітному бюджетному періоді із коригуванням на стратегічні задачі.

Економіко-математичне моделювання застосовується для кількісної оцінки впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на бюджетні показники та розробки кількох варіантів планових бюджетів, а вибір найоптимальнішого із розроблених варіантів планових бюджетів здійснюється за допомогою *оптимізаційно-варіантного методу* бюджетування.

За вибором об'єктів бюджетування виділяють метод поопераційного бюджетування, метод бюджетування за центрами відповідальності, метод бюджетування за видами бізнесу, проектно- та програмно-цільовий метод бюджетування, а також змішаний (матричний) метод бюджетування.

Метод поопераційного бюджетування полягає у розробці планових показників за окремими господарськими операціями.

Метод бюджетування за центрами відповідальності передбачає вибір конкретних центрів відповідальності (центр витрат, центр доходів, центр продаж, центр прибутку, центр інвестицій тощо) і складання бюджетів тільки з урахуванням витрат, які цими центрами безпосередньо несуться та/або контролюються.

Метод бюджетування за видами бізнесу або АВВ-метод дозволяє виокремити високорентабельні й нерентабельні види господарської діяльності та приймати управлінські рішення щодо доцільності розвитку окремих видів діяльності (бізнесу) або потреби у реструктуризації підприємства.

Проектно- та програмно-цільовий методи передбачають формування бюджетів за окремими проектами або програмами, а показники цих бюджетів консолідуються потім у зведених бюджетах.

Змішаний (матричний) метод застосовується для узгодження поопераційних бюджетів, бюджетів за центрами відповідальності, бюджетів за видами бізнесу та за окремими проектами і програмами.

В процесі бюджетування необхідним є визначення рівня прогнозованого прибутку. Для прогнозування прибутку використовуються такі методи: метод екстраполяції; метод прямого розрахунку; нормативний метод; метод "СVP"; метод цільового формування прибутку; метод прогнозування грошового потоку; метод факторного моделювання (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Методи прогнозування прибутку

<i>Методи прогнозування прибутку</i>	<i>Коротка характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Метод екстраполяції	Полягає в проведенні трендового аналізу динаміки маржинального, валового та чистого операційного прибутку за попередні періоди і полягає у побудові "лінії тренду", яка дає змогу спрогнозувати обсяги даних показників. Даний метод є найменш точним, тому що він не враховує зміну факторів та може бути використаний лише на попередній стадії планування і лише на відносно короткий прогнозний період (місяць, квартал)
Нормативний метод	Умовою застосування методу є наявність на підприємстві розробленої системи норм та нормативів. Зазвичай використовуються такі нормативи: норма прибутку на власний капітал; норма прибутку на операційні активи; норма прибутку на одиницю реалізованої продукції. Недоліком даного методу прогнозування прибутку є те, що він не пов'язаний з іншими показниками операційної діяльності (виробничою програмою, операційними витратами, податковими платежами), внаслідок чого також не може використовуватись у різноманітних розрахунках суми прибутку

1	2
Метод прямого розрахунку	<p>Найпоширеніший метод. Він застосовується, як правило, при невеликому асортименті продукції. Полягає в тому, що прибуток обчислюється як різниця між виручкою від реалізації продукції (у відповідних цінах за винятком ПДВ та інших вирахувань з доходу) і повною її собівартістю. Розрахунок планового прибутку (Пп) ведеться за наступною формулою:</p> $\text{Пп} = \text{ЗДп} - \text{ЗВп} - \text{ПДВп} - \text{ППп}, \text{ де:}$ <p>ЗДп – планова сума загального доходу; ЗВп – планова сума загальних витрат; ПДВп – планова сума податків, які сплачуються з доходу; ППп – планова сума податків, які сплачуються з прибутку.</p> <p>Є досить надійним методом планування формування операційного прибутку, але може бути використаний тільки в тому випадку, якщо на початковій стадії вже інформація про плановий рівень операційного доходу, операційних витрат і податкових платежів (що є досить трудомісткою процедурою на відміну від розрахунку прибутку). Крім того, цей метод дозволяє виконувати тільки одноваріантний розрахунок планованих показників</p>
Метод “CVP”	<p>Предметом такого аналізу є дослідження залежності величини отриманого прибутку від постійних та змінних витрат, цін реалізації, обсягів виробництва та реалізації. Даний метод побудований на розрахунку маржинального доходу та відповідає системі калькулювання собівартості “директ-костинг”. До основних методів CVP-аналізу відносять метод рівнянь та графічний метод</p>
Метод цільового формування прибутку	<p>Основою цього методу розрахунку є попереднє визначення потреби у власних фінансових ресурсах, що формуються за рахунок чистого операційного прибутку підприємства. Розрахунок ведеться по кожному елементу цієї потреби та охоплює як капіталізовану їхню частину, так і частину що споживається. Сумарна потреба в засобах, що формуються за рахунок чистого операційного прибутку, є цільовою його сумою. На основі цільової суми чистого операційного прибутку визначаються цільові суми відповідно валового та маржинального операційного прибутку</p>
Метод факторного моделювання	<p>Є найбільш складним, тому що вимагає здійснення значної кількості аналітичних і прогнозних розрахунків. Спочатку визначається система основних факторів, що мають прямий взаємозв'язок з формуванням показника чистого операційного прибутку підприємства. Далі аналізується ступінь впливу окремих факторів на формування чистого операційного прибутку даного підприємства та виконується їх ранжування за цим показником. На наступному етапі відбираються фактори, що мають найбільший вплив на суму планового обсягу чистого операційного прибутку, і з урахуванням ступеня їх впливу будується багатофакторна модель регресії та прогнозується зміна факторів, включених у модель регресії, у плановому періоді. Прогнозована зміна кожного фактора відображається відповідними кількісними показниками. Шляхом підстановки прогнозованих значень факторів у модель регресії одержують прогнозований показник чистого операційного прибутку</p>

1	2
Метод прогнозування грошового потоку	В основу даного методу закладено поточний план надходжень та витрачання коштів в розрізі операційної діяльності підприємства. Використання цього методу дозволяє скоординувати планований операційний прибуток з чистим грошовим потоком за операційною діяльністю, а також конкретизувати його формування за окремими періодами (поточний план надходження й витрачання коштів складається зазвичай щомісячно)

В залежності від моделі управління прибутком розрізняють різні види стратегії управління підприємством: 1) *агресивна (наступальна) стратегія* – забезпечення максимізації рівня реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) через стимулювання збуту з метою збільшення прибутку суб'єкта господарювання; 2) *захисна стратегія* – забезпечення контролю витрат з метою збільшення прибутку суб'єкта господарювання як різниці між абсолютною величиною доходів та витрат. Стратегія є ефективною у довгостроковій перспективі; 3) *диверсифікована стратегія* – поєднує у собі виважений компроміс між агресивною та захисною стратегіями, що дозволяє взаємоузгоджувати переваги та недоліки обох варіантів стратегій управління прибутком суб'єкта господарювання.

Методи бюджетування витрат та прогнозування прибутку є складовими загального процесу бюджетування на підприємстві, який умовно можна поділити на наступні етапи:

1. Вибір короткострокових цілей підприємства на запланований період (основою для такого вибору є бізнес-план суб'єкта господарювання).

2. Ознайомлення відповідальних осіб з короткостроковими цілями (дана процедура необхідна для досягнення єдності цілей та здійснюється, як правило, у письмовому вигляді).

3. Розробка бюджетів підприємства (за розглянутими вище методами).

4. Затвердження бюджетів підприємства (затвердження здійснює керівник підприємства, а затверджений варіант в обов'язковому порядку розсилається відповідальним особам). При цьому слід зазначити, що сформована система бюджетів не є сталою, а підлягає коригуванню в процесі поточної діяльності підприємства.

5. Виконання затверджених керівництвом бюджетів (за виконання бюджетів відповідальність несуть керівники структурних підрозділів, які можуть вносити пропозиції щодо коригування показників бюджетів у випадку значних відхилень та неможливості їх виконання).

6. Збір, обробка та аналіз фактичних даних щодо виконання бюджетів (дана процедура необхідна для здійснення контролю за виконанням бюджетів структурним підрозділами підприємства та відповідальними особами).

7. Коригування короткострокових цілей та / або бюджетів підприємства (основними причинами необхідності здійснення коригувань є: помилка при здійсненні планування, погана організація роботи служб та підрозділів тощо).

7.2. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на прийняття управлінських рішень

Планування витрат – це процес пошуку найбільш оптимального використання ресурсів підприємства для забезпечення високої якості продукції та послуг для отримання максимального рівня прибутку.

Метою проведення оцінки очікуваних витрат є пошук таких їх оптимальних співвідношень за структурою та обсягами, щоб збільшення витрат забезпечувало зростання доходів та прибутку суб'єкта господарювання. Даний процес полягає в оптимізації процесу планування витрат шляхом визначення граничних витрат у відповідності до граничних доходів. Варто зазначити, що усі витрати повинні бути економічно виправданими, тобто ефективними. Пошук найбільш ефективних витрат – одне з основних завдань планових розрахунків.

Оцінка очікуваних витрат передбачає визначення загальних витрат з виокремленням витрат, які включаються до виробничої собівартості, повної собівартості, в тому числі й на одиницю продукції (послуги), а також витрат обігу. Визначення та оптимізацію витрат доцільно здійснювати за статтями витрат, номенклатурою у відповідності до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Податкового кодексу України тощо.

Процес оцінки очікуваних витрат може бути ефективним і застосований тільки після того, як вище керівництво матиме чітке уявлення щодо мети стратегічного планування, значення даного процесу не лише для підприємства, а й для прийняття управлінських рішень.

Ключова роль в процесі оцінки очікуваних витрат відводиться менеджером підприємства. Одним з основних завдань менеджерів є постійний контроль за співвідношенням “витрати–випуск–прибуток”, а особливо співвідношенням “граничні витрати–граничний прибуток”.

До найважливіших елементів планування витрат належать:

- вибір мети і способу класифікації витрат;
- організація системи та обліку витрат;
- налагодження зворотного зв'язку для оперативного реагування на відхилення фактичного рівня витрат від планового рівня.

При оцінці очікуваних витрат необхідно враховувати основні принципи оцінки очікуваних витрат (рис. 7.2).

Економічна виправданість витрат полягає в тому, що вони повинні приносити дохід, який перевищуватиме такі витрати і, відповідно, принеситимуть прибуток суб'єкту господарювання.

Умовно-постійні витрати плануються і оптимізуються за сумою, і вони забезпечують базисні умови функціонування підприємства, тому їх розмір залежить від типу і класу підприємства, виду підприємницької діяльності, розташування підприємства, нормативних вимог до умов діяльності.

Умовно-змінні витрати плануються і оптимізуються за рівнем доходу (відношення суми умовно-змінних витрат до загального доходу або обсягів виробництва продукції), що передбачає обґрунтування найбільш ефективної частки витрат у виручці (обсязі виробництва).

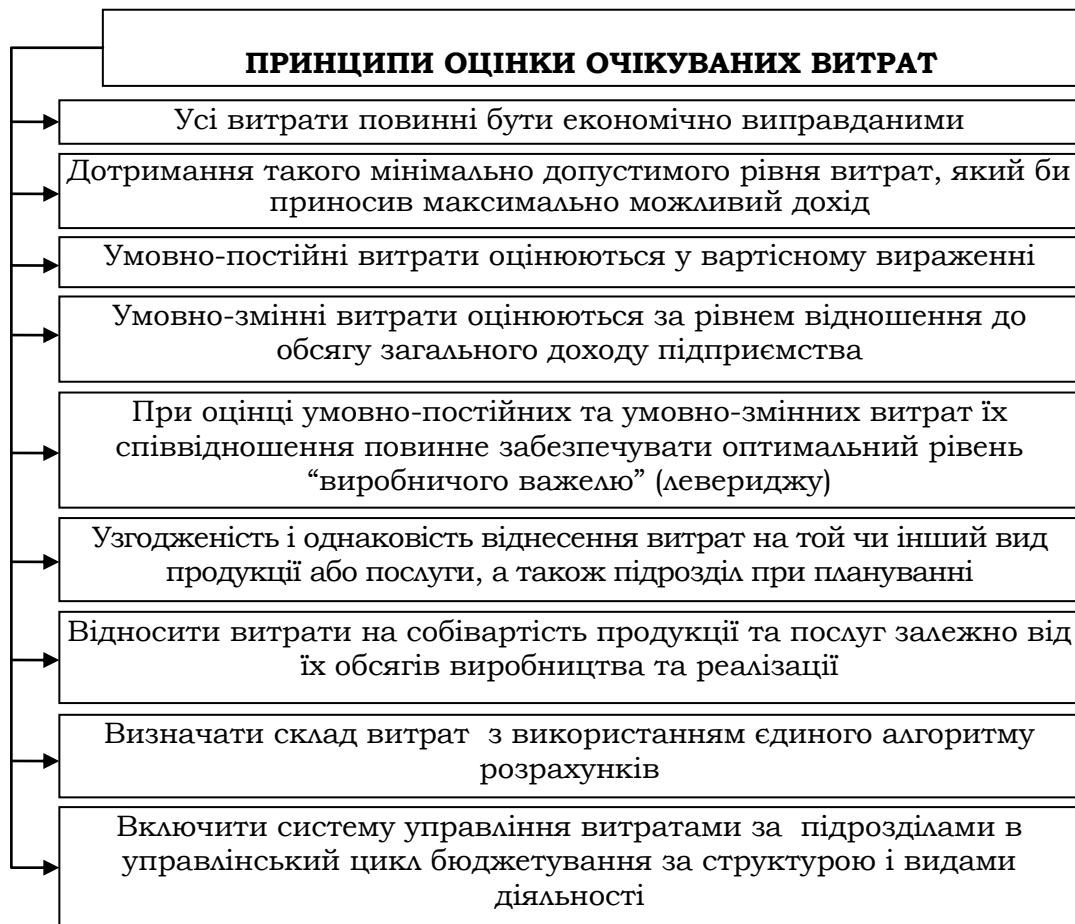


Рис. 7.2. Принципи оцінки очікуваних витрат

Співвідношення умовно-постійних і умовно-змінних витрат впливає на “виробничий важіль” (виробничий леверидж), який характеризує зміну прибутку підприємства при зміні виручки на 1% (чим вища частка постійних витрат у загальних витратах, тим більший “виробничий важіль”).

“Виробничий важіль” (виробничий леверидж) – це відношення різниці між виручкою та змінними витратами до різниці між виручкою, змінними та постійними витратами.

Зазвичай оцінка очікуваних витрат здійснюється на календарний рік з розподілом на квартали та місяці.

У зв'язку з тим, що витрати плануються та оптимізуються залежно від різних умов та факторів, які по-різному впливають на той чи інший вид витрат, доцільно класифікувати витрати з наступним відбором найбільш адекватних методів їх оцінки.

Методи оцінки очікуваних витрат – це сукупність способів та прийомів, за допомогою яких забезпечується розробка та обґрунтування управлінських рішень стосовно очікуваних обсягів витрат. При оцінці очікуваних витрат використовують як абсолютні, так і відносні показники.

Для розрахунку обсягів очікуваних витрат використовуються різноманітні методи, найпоширеніші серед них: факторний метод, бюджетування, калькуляційний метод та нормативний метод (табл. 7.4).

Методи оцінки очікуваних витрат

Назва методу	Коротка характеристика
Факторний метод	Полягає у визначенні впливу техніко-економічних факторів на витрати виробництва в плановому періоді в порівнянні з попереднім періодом
Бюджетування	Передбачає обґрунтування кожної статті витрат за допомогою складання спеціальних бюджетів (бюджет виробництва, бюджет витрат на оплату праці тощо)
Калькуляційний метод	За допомогою даного методу обґрунтовується величина витрат в розрізі об'єкта калькулювання на виробництво одиниці продукції чи її структурних елементів (деталей, вузлів тощо)
Нормативний метод	Оцінка очікуваних витрат здійснюється на основі заздалегідь складених норм та нормативів на підприємстві
Економіко-математичні методи	Застосовуються переважно великими підприємствами для обґрунтування раціональних управлінських рішень за допомогою використання математичних моделей

Жоден з вище зазначених методів не використовується в його чистому вигляді. В основу планування розмірів очікуваних витрат повинен бути покладений системний підхід, який полягає у всесторонньому та послідовному вивченні стану підприємства, його зовнішнього та внутрішнього середовища.

Факторний метод оцінки витрат використовується з метою:

- 1) забезпечення співставності показників плану з аналогічними показниками інших звітних періодів;
- 2) здійснення укрупнення розрахунків основних техніко-економічних показників господарської діяльності на стадії підготовки та порівняння можливих варіантів пропозицій щодо обсягів виробництва;
- 3) найбільш повного обліку ефективності впровадження заходів щодо підвищення ефективності виробництва;
- 4) визначення частки участі окремих відділів, служб, підрозділів в ефективності використання ресурсів, зниженні рівня витрат та підвищенні ефективності виробництва, а також на цій основі впровадження системи заохочень;
- 5) аналізу та співставності витрат виробництва.

Бюджетування. Бюджети можуть складатися як на окремі комплексні статті витрат, так і в цілому по підприємству за обсягами валової, товарної та реалізованої продукції. Сутність методів бюджетування витрат розглянуто вище в рис. 7.1.

Калькуляційний метод. При оцінці очікуваних витрат за допомогою даного методу важливо правильно розділити виробничі витрати за об'єктами калькулювання: окремими виробами, замовленнями, технологічними переділами тощо.

Нормативний метод. Даний широко використовується при співставленні запланованих розмірів витрат та бюджетів витрат. Найважливішою перевагою даного методу є те, що за його допомогою можливий відокремлений облік відхилень від заданих норм та їх причин. Це дозволяє встановити фактори, які призвели до

змін витрат та своєчасно прийняти відповідне управлінське рішення, які направлені на покращення економічних показників роботи підприємства.

Система норм та нормативів – це комплекс науково-обґрунтованих матеріальних, трудових та фінансових норм і нормативів, порядок та методи їх формування, оновлення та використання при складанні планів та проведення будь-якої прогнозної роботи. До основних норм та нормативів, які пов'язані з витратами діяльності можна віднести:

1) фінансово-економічні (нормативи витрат оборотних активів, норми амортизаційних відрахувань, ставки податків, норми витрат на ремонт тощо);

2) нормативи капіталовкладень та інвестицій (питомі капіталовкладення на одиницю об'єкта інвестування, норми витрат капітального будівництва);

3) норми трудових витрат (норми виробітку та часу, нормативи чисельності працівників тощо).

Економіко-математичні методи дають змогу розробити економічні моделі залежності показників на основі виявлення зміни їх кількісних параметрів порівняно з основними факторами, підготувати декілька варіантів плану і обрати оптимальний.

При оцінці собівартості продукції вказані методи застосовуються, як правило, одночасно в комплексі, що дозволяє вирішити ряд взаємопов'язаних завдань щодо планування витрат. Витрати, які формують собівартість продукції при оцінці їх очікуваного рівня групуються: 1) за їх економічним змістом; 2) за їх виробничим призначенням та місцями виникнення в процесі виробництва та реалізації, утворюючи статті калькуляції.

Можна виділити наступні етапи з оцінки очікуваних витрат (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Етапи оцінки очікуваних витрат

<i>Назва етапу</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Етап 1. Аналітичні розрахунки	Здійснюється розподіл фактичних витрат за звітний період на умовно-постійні витрати та умовно-змінні витрати
Етап 2. Оцінка очікуваних витрат	Проводиться власне оцінка (планування) очікуваних витрат та обґрунтування їх розподілу за статтями, доцільності їх понесення в цілому по підприємству
Етап 3. Перевірка допустимості витрат	Проводиться порівняння запланованого рівня витрат з гранично можливими витратами, граничними доходами та прибутком
Етап 4. Прийняття управлінських рішень щодо очікуваних витрат	Розробляються заходи щодо управління витратами зі спрямуванням на оптимізацію їх величини
Етап 5. Порівняння відносних показників витрат	Проводиться порівняння відносних показників витрат і витрат на одиницю продукцію, обсяг реалізації

Перший етап оцінки очікуваних витрат “Аналітичні розрахунки”. На цьому етапі у складі фактичних витрат суб’єкта господарювання за звітний рік виділяються умовно-постійні та умовно-змінні витрати, які можна розділити на три групи:

1) витрати, розмір яких в подальшому не змінюватиметься зі зміною обсягів діяльності підприємства або які регламентуються нормативно-правовими актами (в основному сюди належать постійні витрати);

Наприклад, до таких витрат можна віднести: заробітну плату управлінського персоналу, що виплачується відповідно до посадового окладу згідно із затвердженим штатним розписом; нестачі, виявлені в результаті інвентаризації; амортизація основних засобів, інших необоротних активів (сюди не належить амортизація, яка розраховується виробничим методом); амортизація на нематеріальні активи; податки на нерухомість; зобов’язання з єдиного податку.

2) витрати, які пов’язані зі збільшення обсягів діяльності суб’єкта господарювання, та можуть бути переглянуті та залежатимуть від ряду контрольованих та неконтрольованих факторів, впливаючи на результати діяльності підприємства (змішані витрати);

Витрати називаються змішаними, тому що, зазвичай одна їх частина є або постійною, або змінною, а інша – змінюється під впливом таких факторів як інфляція, зміна тарифів тощо. Наприклад, до змішаних витрат можна віднести: орендна плата, яка залежатиме від рівня інфляції в країні; плата за водопостачання, за електроенергію, за теплопостачання, які залежатимуть від зміни тарифів комунальними службами; відсотки за кредитами, які зазвичай мають плаваючий характер (сьогодні банки можуть в будь-який момент змінювати ставки відсотків) тощо.

3) витрати, розмір яких в подальшому змінюватиметься зі зміною обсягів діяльності підприємства (в основному сюди належать змінні витрати);

Наприклад до змінних витрат можна віднести: заробітна плата працівників підприємства за відрядної системи оплати праці; амортизація на необоротні активи нарахована виробничим методом; витрати сировини та матеріалів тощо.

4) витрати, які можуть бути відкладені або зменшені без нанесення шкоди конкурентоздатності підприємства.

Частка таких витрат на підприємстві зазвичай невелика. Сюди можна віднести: премії працівникам підприємства та інші заохочувальні виплати, які виплачуються не на постійній основі; витрати матеріалів, які використовуються не для виробничих потреб; витрати на оплату спеціальних періодичних видань тощо.

Спочатку необхідно виділити базові постійні витрати: амортизаційні відрахування, витрати на опалення, орендні платежі, що не залежать від обсягу діяльності підприємства. Але в складі витрат підприємства основна частка – це змішані витрати, які необхідно розділити на постійну і змінну складові. Оцінка змішаних витрат на умовно-постійні та умовно-змінні здійснюється за допомогою наступних методів:

–метод “вищої-нижчої” точок (це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності);

–метод технологічного аналізу (це метод визначення функції діяльності з визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності);

–метод аналізу облікових даних (це метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на постійні та змінні на підставі аналізу даних рахунків бухгалтерського обліку);

–метод спрощеного статистичного аналізу (це метод визначення функції витрат, який передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення фактора витрат, та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень X та Y);

–метод найменших квадратів (це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат а і в так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою);

–метод експертних оцінок (це спосіб прогнозування та оцінки майбутніх результатів дій на основі прогнозів фахівців).

Другий етап “Оцінка очікуваних витрат”. Це важливий етап не лише у визначенні витрат, але і в реалізації ідей і напрямів розвитку підприємства. Планування витрат доцільно починати з визначення умовно-постійних витрат. Вони плануються в сумі і в основному на основі техніко-економічних розрахунків. Ці витрати базисні та забезпечують умови функціонування підприємства (орендна плата, амортизаційні відрахування, витрати на утримання приміщень тощо). Початкові розрахунки умовно-постійних витрат (наприклад, витрат на оренду) коригуються з урахуванням коефіцієнта інфляції (якщо є дані про зміну ставки орендної плати на наступний рік, в розрахунок приймається оновлена ставка). Розрахунки проводяться за кожною статтею умовно-постійних витрат окремо з розрахунками сум, а потім рівня витрат по відношенню до обсягу виручки або одержуваним валовим доходом.

Оцінка умовно-постійних витрат здійснюється з урахуванням досвіду минулих років, зміни ставок договірних відносин на послуги контрагентів, рівня інфляції, проведеної політики щодо оптимізації витрат. Обґрунтування цих витрат необхідно завершувати аналітичною запискою, в якій дається результат розрахунку і пропозиція щодо оптимізації цих витрат.

Далі необхідно оцінити умовно-змінні витрати, які спочатку оцінюються за їх плановим рівнем (у відсотках), а потім визначається їх сума відповідно до планової виручки або обсягу виробництва:

$$УЗВ = \frac{\text{Рівень } УЗВ (\%)}{100\%} \times ПВ \quad (7.1)$$

де: УЗВ – умовно-змінні витрати;

ПВ – плановий розмір виручки (обсягу виробництва).

Необхідно відмітити, що витрати, за якими існує обмеження (норми та нормативи) на віднесення їх на собівартість продукції, потрібно привести у відповідність до цих обмежень, так як перевитрата призведе до необхідності покриття цих витрат з чистого прибутку. Розрахунок умовно-змінних витрат здійснюється по кожній статті з обґрунтуванням їх рівня (частки) у виручці або в обсязі виробництва.

Наприклад, при нарахуванні амортизації виробничого обладнання, яка розраховується за виробничим методом, спочатку визначається норма амортизації кожного об'єкта основного засобу, а потім виходячи з планового обсягу виручки (виробництва) визначається сума амортизації, яка нараховуватиметься за рік. Тобто, якщо норма амортизації основного засобу складає 2,5%, то при плановому обсязі виробництва в плановому звітному періоді в розмірі 50000 млн. грн. витрати на амортизацію одиниці виробничого обладнання становитимуть:

$$Va = (50000 \text{ млн. грн.} \times 2,5 \%) / 100 \% = 1250 \text{ млн. грн.}$$

Якщо ж витрати є змішаними, то, в першу чергу, визначається сума умовно-постійних витрат. Наприклад, при плануванні витрат на водопостачання спочатку визначаються витрати з урахуванням зміни тарифів за послуги водопостачання в плановому періоді або з урахуванням інфляції, а потім виходячи зі сформованого рівня умовно-змінних витрат і планової виручки (обсягу виробництва) визначається змінна частина витрат.

Наприклад, витрати на послуги водопостачання у звітному періоді склали 850 тис. грн. Очікується зростання в наступному році рівня інфляції на 5 %. Частка витрат на послуги водопостачання у собівартості продукції становить 7%. Планується в звітному періоді збільшити обсяг виробництва до 200 млн. грн. Отже, змішані витрати розраховуватимуться наступним чином:

1) сума планової постійної частини витрат при рівні інфляції в наступному році 5% (при фактичному значенні в звітному році 850,0 тис. грн.) складе:

$$\text{Постійні витрати} = (850 \text{ тис. грн.} \times 105 \%) / 100 \% = 892,5 \text{ тис. грн.}$$

2) сума змінних витрат за цією статтею складе при плановій річній виручці 200 млн.грн.:

$$\text{Змінні витрати} = (200 \text{ млн. грн.} \times 7 \%) / 100 \% = 14 \text{ млн. грн.}$$

3) разом планова сума витрат на послуги водопостачання в рік складе:

$$\text{Загальні витрати} = 14 \text{ млн. грн.} + 892,5 \text{ тис. грн.} = 14892,5 \text{ тис. грн.}$$

Таким же чином здійснюється розрахунок за всіма іншими статтями змішаних витрат.

Третій етап "Перевірка допустимості витрат". Цей етап дуже важливий, тому що крім порівняння на цьому етапі здійснюється пошук шляхів найбільш ефективного використання ресурсів і відносної економії витрат.

Розрахунок гранично допустимих витрат здійснюється за наступною схемою:

1) визначається бажаний рівень прибутку, з урахуванням запланованих відносних показників його розподілу та використання (виплата дивідендів, відрахування до резервного капіталу, покриття збитків попередніх звітних періодів, відрахування на розширення виробництва тощо).

2) на основі розрахованих джерел отримання прибутку (виручки від реалізації та інших шляхів надходжень), які розглядаються на цьому етапі як граничні, визначаються допустимі обсяги витрат у плановому періоді:

$$Vg = Dосн + Дп - Пп - Вп, \quad (7.2)$$

де: Vg – обсяг допустимих граничних витрат, грн.;

$Dосн$ – загальні доходи від основної діяльності, грн.;

$Дп$ – позареалізаційні доходи, включаючи операційні доходи, грн.;

$Пп$ – плановий обсяг прибутку від основної діяльності, грн.;

$Вп$ – позареалізаційні витрати, грн.

Позареалізаційні витрати розраховуються методом експертних оцінок з урахування досвіду минулих звітних періодів.

У подальшому необхідно допустимі граничні витрати порівняти з граничним доходом. Граничний дохід дорівнює приросту сукупного доходу при збільшенні обсягу випуску продукції на одиницю, а граничні витрати дорівнюють приросту сукупних витрат. До тих пір, поки граничний дохід перевищуватиме граничні витрати, збільшується сукупний прибуток.

Четвертий етап “Прийняття управлінських рішень щодо очікуваних витрат”. На даному етапі здійснюється розробка заходів з управління витратами з урахуванням їх оптимізації та економічної доцільності, а також формування планових витрат на рівні не вище гранично допустимих. Прийняття управлінських рішень стосовно очікуваних витрат необхідно здійснювати з урахуванням наступних принципів:

- 1) застосування системного підходу до управління витратами;
- 2) відповідність системи бухгалтерського обліку завданням управління витратами;
- 3) повнота і аналітичність інформації щодо рівня витрат;
- 4) застосування ефективних методів зниження витрат;
- 5) стимулювання і мотивація працівників до зниження витрат;
- 6) оцінка і контроль результатів діяльності підрозділів.

П'ятий етап “Порівняння відносних показників витрат” полягає в тому, що необхідно забезпечити відносне скорочення витрат (рівня витрат по відношенню до обсягу виробництва та реалізації), але з урахуванням забезпечення необхідної якості продукції (послуг) і конкурентоспроможності підприємства. Для більш ефективного процесу управління очікуваними витратами необхідно:

– залучати до процесу планування очікуваних витрат усі структурні підрозділи підприємства з урахуванням подальшого стимулювання співробітників за раціоналізаторські пропозиції;

– використовувати сучасні методи та технології управління витратами, включаючи бюджетування за структурою та видами діяльності, за центрами відповідальності;

– встановлювати для структурних підрозділів (можливо і для окремих співробітників) граничну величину тих чи інших витрат (на канцтовари, витрати електроенергії тощо) з відповідною системою контролю і мотивації.

7.3. Методи оптимізації абсолютної величини витрат підприємства

В структурі блоку управління витратами підприємства важливе місце займає оптимізація процесу формування витрат, яка реалізується шляхом використання сукупності різноманітних фінансово-математичних методів і моделей обґрунтування як абсолютної і відносної величини, так і структури витрат. Управління витратами підприємства із застосуванням методів оптимізації передбачає реалізацію сукупності взаємоузгоджених ітерацій, загальних для всіх методів.

Ітерація – повторення будь-якої дії в будь-якому процесі.

Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення питань:

1) оцінка обґрунтованості абсолютної величини витрат;

Наприклад, підприємство в плановому періоді планує понести витрати палива (бензину, газу та дизельного пального) в розмірі 25000 грн. Оцінка обґрунтованості витрат полягатиме в наступному: оскільки дані витрати списуються на підприємстві відповідно до встановлених норм, то необхідно перевірити відповідність вказаної величини встановленим нормам. Витрати палива залежать від таких факторів: пробігу автомобіля; терміну експлуатації автомобіля; пори року, в яку здійснюються перевезення; місцевості, де працює транспорт (сільська, міська, автострада тощо).

2) відповідність абсолютної величини витрат плановим обсягам;

Наприклад (в продовження попереднього прикладу), на підприємстві за результатами звітного періоду витрачено пального на суму 35000 грн. В порівнянні з плановим показником (вважаємо, що він був обґрунтованим на попередньому етапі) дані витрати на 10000 грн. є більшими. У зв'язку з тим, що є значна відмінність між плановими та фактичними витратами, то підприємству необхідно перейти до наступного етапу, тобто оцінити фактори такої відмінності. Зауважимо, що рівень суттєвості на кожному підприємстві є відмінним, і дана величина може бути не суттєвою для великих підприємств, в яких обсяги діяльності вимірюються мільярдами, трильйонами тощо.

3) оцінка факторів формування величини і структури витрат;

Наприклад (в продовження попереднього прикладу), підприємство встановило відхилення фактичних витрат від планових в розмірі 10000 грн і дана величина є суттєвою. Оцінку факторів необхідно проводити наступним чином: 1) спочатку виділяємо структуру цих витрат: витрати бензину, витрати газу, витрати дизельного пального; 2) визначаємо, яка зі складових призвела до такого відхилення; 3) визначаємо фактори таких відхилень за даною складовою (якщо до відхилень призвели одразу декілька складових, то оцінюємо кожну

окремо). Умовно до значних відхилень призвели витрати дизельного пального (8000 грн). Причини, які призвели до відхилень: на підприємстві в третьому кварталі укладено два договори на постачання готової продукції. Перший – на постачання готової продукції за кордон (в Польщу), другий – на постачання продукції в інші області України. Фактори відхилень: значне збільшення кілометражу перевезення готової продукції (за умовами договору готова продукція поставляється силами виробника); перевезення здійснювалось в осінньо-зимовий період (за нормами в зимній період витрати палива збільшуються); доставка здійснювалась в гірській місцевості (зростання норм витрачання палива).

4) своєчасне виявлення резервів зменшення витрат;

Наприклад (в продовження попереднього прикладу), при встановленні факторів значних відхилень встановило резерви зменшення витрат палива: зменшення кілометражу поставок. Мобілізація даного резерву призведе до значного зменшення витрат. Інші фактори (перевезення в гірській місцевості та в осінньо-зимовий період) не беруться до уваги, оскільки їх скорочення буде неефективним: доставка в інші області завжди буде проходити в гірській місцевості, а скорочення поставок в осінньо-зимовий період чи перехід на сезонний характер, в першу чергу, призведе до зменшення обсягів доходів підприємства та може призвести до заміни місця на ринку іншими постачальниками в такий період, що в подальшому призведе до зменшення або втрати підприємством відповідного сегменту.

5) виявлення та обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів.

Наприклад (в продовження попереднього прикладу), при встановленні резервів зниження витрат підприємство визначило механізми мобілізації таких резервів: 1) поставку продукції до інших населених пунктів (резидентів) здійснювати за іншим маршрутом, який передбачає його скорочення; 2) відмова від поставок в одну із областей України, оскільки вона виявилась неефективною (у зв'язку зі значними витратами на таку доставку та переповненням регіонального ринку області іншими виробниками).

Оптимізація витрат підприємства є однією із технологій цільового планування прибутку, яка визначає параметри моделі управління прибутком підприємства.

Метод оптимізації абсолютної величини витрат підприємства є сукупністю фінансових, математичних та статистичних прийомів цільового моделювання фінансових процесів і показників, що дозволяє з прийнятним рівнем статистичної достовірності обґрунтовувати управлінські рішення щодо визначення абсолютної величини або структури витрат підприємства.

Сучасні методи оптимізації абсолютної величини витрат повинні бути гнучкими, простими у використанні, надавати необхідну для прийняття управлінських рішень оперативну інформацію. В сучасних умовах господарювання виділяють наступні заходи оптимізації абсолютної величини витрат (рис. 7.3).



Рис. 7.3. Заходи оптимізації абсолютної величини витрат⁴⁹

⁴⁹Яровенко Т.С. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах / Т.С. Яровенко, А.О. Довга, В.Е. Острияніна // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: "Економіка". – 2013. – Випуск 7/2. – С. 183.

Для здійснення ефективної оптимізації абсолютної величини витрат підприємства, їх необхідно розділити на групи:

1) надпріоритетні витрати – це придбання сировини, виплата заробітної плати основним працівникам, сплата податків тощо (без таких витрат підприємство зупинить свою діяльність);

2) пріоритетні витрати – витрати на рекламу, оплата мобільного зв'язку співробітникам і т.п. (призупинення фінансування цих статей призведе до збоїв в роботі компанії);

3) допустимі витрати – санаторне лікування та інші пільги для співробітників (дані витрати бажані, але не обов'язкові, особливо, якщо у підприємства відсутні вільні кошти);

4) непотрібні витрати, наприклад, оплата елітних канцтоварів керівникові (на роботі підприємства ніяк не позначиться припинення фінансування непотрібних витрат).

За сучасних умов господарювання виділяють ряд методів оптимізації витрат, коротка характеристика яких наведена в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

Методи оптимізації абсолютної величини витрат

<i>Назва методу</i>	<i>Коротка характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Функціонально-вартісний аналіз	Комплексний системний аналіз діяльності підприємства, його складових (технічних і технологічних, маркетингових, фінансових, збутових підрозділів, управлінських функцій), а також оцінка ефективності використання витрат на реалізацію кожної з цих функцій з метою виявлення неефективних, нерациональних витрат, існуючих внутрішніх резервів і розробки програм підвищення ефективності діяльності та збільшення прибутковості підприємства
Таргет-костинг (target-costing)	Метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи із попередньо встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво
Кайзен-костинг (kaizen-costing)	Це цілісна система управління витратами, що підтримує стратегію оптимізації витрат, направлена на підвищення ефективності виробничих процесів і приводить до запланованих результатів
Точно в строк (just-in-time)	Основна ідея концепції полягає в наступному: якщо сформована виробнича програма, то можна так організувати рух матеріальних потоків, щоб усі матеріали і напівфабрикати надходили в необхідній кількості, у визначене місце і термін для виробництва, складання або реалізації готової продукції. При цьому страхові запаси підприємства не потрібні та понесення витрат на утримання складських приміщень
LCC-аналіз (Life Cycle Cost)	Суть даного методу полягає в тому, що витрати визначають відповідно до процесу виробництва і продажу конкретного продукту протягом усього його життєвого циклу, які в подальшому співставляють з відповідними доходами. Планові витрати визначаються за кожною стадією життєвого циклу продукту (без поділу на періоди або з поділом за ним).
XYZ-аналіз	XYZ-аналіз дозволяє провести класифікацію ресурсів компанії залежно від характеру їх споживання і точності прогнозування змін в їх потребі протягом певного часового проміжку

1	2
ABC-аналіз	Це спосіб нормування і контролю за станом запасів, який полягає в розділенні номенклатури товарно-матеріальних цінностей, які підпадають під реалізацію, на три нерівномірних підмножини А, В, С на основі певного формального алгоритму. ABC-аналіз є одним з методів раціоналізації, який може використовуватися в усіх функціональних сферах діяльності підприємства
Метод збалансованості	Як один із стратегічних підходів управління витратами, даний метод пов'язаний з тим, що цілі, які ставить перед собою компанія, завжди балансують з витратами. Наприклад, чим більш якісну продукцію ми хочемо виготовляти, тим більші витрати на забезпечення якості ми повинні понести
Бюджетування	Це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.
Аутсорсінг (outsourcing)	Передача суб'єктом господарювання, на підставі договору, певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншому підприємству, що спеціалізується у відповідній сфері

Під *функціонально-вартісним аналізом (ФВА)* розуміється метод системного дослідження функцій окремого виробу або певного виробничо-господарського процесу, або ж управлінської структури, спрямований на мінімізацію витрат в сферах проектування, освоєння виробництва, збуту, промислового й побутового споживання при високій якості та граничній корисності.

Розвиток теорії ФВА знайшло широке застосування в галузях машинобудування, електротехнічної та електронної промисловості, що пов'язано з системністю методу, завдання якого полягає у виявленні в кожному конкретному випадку структури об'єкта, розкладення його на найпростіші елементи, наданні їм подвійної оцінки (зі сторони споживчої вартості – інтегрального показника якості та зі сторони вартості – витрат на дослідження, виробництво та експлуатацію). ФВА дозволяє виявити в кожному досліджуваному об'єкті причинно-наслідкові зв'язки між якістю, експлуатаційно-технічними характеристиками і витратами.

Перевагою ФВА є наявність достатньо простих розрахункових і графічних методів, що дозволяють дати подвійну кількісну оцінку виявлених причинно-наслідкових зв'язків. ФВА визначається як метод комплексного дослідження функцій об'єкта, спрямований на оптимізацію співвідношення між якістю виконання заданих функцій і витратами на їх здійснення.

ФВА базується на припущенні про те, що в кожному об'єкті, системі, що підлягають аналізу, зосереджені як необхідні у відповідності з існуючим обсягом виробництва, так і зайві витрати підприємства. Ці зайві витрати і є об'єктом аналізу, вивчення та знаходження шляхів їх усунення. Зайві витрати зазвичай пов'язані з зайвими конструкторськими елементами програми тощо.

Таргет-костинг (target-costing) – система управління, спрямована на зниження витрат виробленої продукції (робіт, послуг), а також система контролю витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням фактичного запиту споживачів і ринкової ситуації в цілому в момент розробки і до початку випуску продукції на ринок. Головною особливістю даного методу є розрахунок собівартості, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації, яка визначається на основі маркетингових досліджень. Методика “таргет-костингу” дозволяє заздалегідь, до початку виробництва, знизити всі ризики, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції, або, відмовитися від них. Серед переваг даної системи є те, що вона відповідає вимогам стратегічного управління витратами і враховує зовнішні чинники впливу на параметри виробничої діяльності. В результаті підприємство зможе досягти бажаної собівартості не за рахунок погіршення якості продукції, а в результаті ефективної роботи і пошуку альтернативних резервів зниження витрат.

Основними принципами системи “таргет-костинг” є: орієнтація на вимоги ринку і споживачів; калькулювання цільових витрат як для продукції, так і для її складових частин, що дозволяють досягти бажаного, заздалегідь заданого розміру прибутку при існуючих ринкових умовах; врахування впливу вимог споживачів щодо якості і термінів виготовлення продукції і використання концепції життєвого циклу продукту.

Визначення величини цільових витрат із врахуванням потреби ринку та виробничої потужності підприємства здійснюється в чотири етапи:

- 1) визначення можливої ціни реалізації одиниці продукції;
- 2) визначення цільової собівартості продукції (за одиницю і в цілому);
- 3) порівняння цільової і планової собівартості продукції з метою встановлення величини цільового скорочення витрат;
- 4) модернізація продукту та внесення поліпшень в процес виробництва для досягнення цільового скорочення витрат.

На відміну від “таргет-костингу”, який вирішує проблему зниження витрат і ефективного управління витратами на стадії планування, “кайзен-костинг” (*kaizen-costing*) вирішує те ж завдання, але на стадії виробництва. Крім того, “кайзен-костинг” передбачає більш широку сферу застосування, ніж традиційне управління витратами, спрямоване на формування нормативних показників витрат, аналіз розбіжностей і прийняття коригуючих заходів.

Головне завдання “кайзен-костингу” – не підтримка виробництва в стабільному стані відповідно до стандартів, а постійне удосконалення ключових процесів за рахунок виключно внутрішніх резервів таким чином, щоб витрати на них безперервно знижувалися.

Слід враховувати, що головною умовою зниження витрат є спрямування зусиль на досягнення цієї мети всіх учасників виробничого процесу, що досягається шляхом мотивації скорочення витрат. І якщо

власники підприємства зацікавлені в зниженні собівартості продукції, для менеджерів дане завдання є посадовим обов'язком, то в першу чергу необхідно створити систему мотивації співробітників, зайнятих безпосередньо у виробництві продукції. Це пов'язано з тим, що нерегулярна і низька заробітна плата, соціальна незахищеність не зможуть викликати зацікавленості працівників у ефективному використанні ресурсів, а навпаки, призведе до додаткових витрат, пов'язаних з порушенням трудової дисципліни, крадіжками та іншими зловживаннями.

Перевагою кайзен-костингу є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні, а основним *недоліком* – необхідність мотивації працівників, в тому числі дотримання корпоративної культури ними.

Метод *точно в строк (just-in-time)* – це метод забезпечення плавного і швидкого потоку матеріалів через підприємство. Основна ідея полягає в тому, щоб зробити процес якомога коротшим, використовуючи ресурси оптимальним шляхом. Ступінь досягнення цієї мети залежить від досягнення таких цілей як: виключення збоїв та порушень процесу виробництва; скорочення часу підготовки до процесу і усіх виробничих термінів; зведення до мінімуму матеріальних запасів; усунення необґрунтованих витрат.

Переваги системи точно в строк (just-in-time):

- скорочення витрат на утримання складських запасів (складського обладнання, оренди складських приміщень тощо);
- скорочення часу проведення замовлень (через зменшення розміру партій, часу переналагодження, часу простоїв);
- довгострокове планування для постачальників і покращення процесу збуту товарів;
- раціоналізація виробництва, яка досягається спеціалізацією постачальників.

Недоліки застосування: високі транспортні витрати; висока залежність від постачальника (при недотриманні термінів поставок можливі виробничі втрати); висока залежність від дотримання якості поставлених матеріалів (витрати на вхідний контроль, реклаमाції); потрібен постійний інформаційний обмін між постачальником та покупцем; високі штрафи для постачальників через недотримання термінів поставок.

В *LCC-аналізі* виділяють одноразові і періодичні витрати. До одноразових відносяться витрати на винахід, навчання персоналу, створення необхідної документації, організацію роботи з постачальниками, зміна бізнес-процесів. До періодичних відносять витрати, що виникають у певному періоді – на перепідготовку персоналу, оперативні витрати, витрати на обслуговування виробництва, постачання сировини, ремонт, доставку, вантажно-розвантажувальні роботи.

Переваги методу:

– дозволяє визначити витрати, які були понесені при виробництві конкретного виду продукції або здійснення виду діяльності на будь-який момент часу;

– дозволяє більш адекватно і обґрунтовано відобразити витрати підприємства на виробництво нового виду продукції і на підставі цього здійснювати управління ними;

– передбачає врахування впливу інфляції та застосування дисконтування грошових потоків при прийнятті рішень, оскільки застосування ЛСС-аналізу розраховане на тривалий період. Дисконтування грошових потоків дозволяє визначити поточну вартість витрат і коректно порівняти її з поточною вартістю доходів завдяки чому розрахунок витрат життєвого циклу продукції знаходить широке застосування при прийнятті довгострокових інвестиційних та проектних рішень.

Недоліки методу:

– вимагає забезпечення точності інформації. Складнощі у забезпеченні точності інформації пов'язані, насамперед, з розподілом накладних витрат, які дуже умовно відносяться на собівартість конкретного виду продукції;

– відрізняється складнощами в сфері ідентифікації етапів життєвого циклу: для кожного етапу існують нормативні співвідношення між одержуваним доходом і витратами.

Наприклад, цілком природно, що на етапі розробки продукції підприємство нестиме витрати, а доходів – не одержуватиме;

– інформація, що використовується, може мати імовірнісний характер;

– може потребувати витрат на отримання додаткової інформації.

XYZ-аналіз дозволяє провести класифікацію ресурсів підприємства залежно від характеру їх споживання і точності прогнозування змін в їх потребі протягом певного поточного циклу. Алгоритм проведення можна представити у чотирьох етапах: 1) визначення коефіцієнтів варіації для аналізованих ресурсів; 2) групування ресурсів відповідно до зростання коефіцієнта варіації; 3) розподіл за категоріями X, Y, Z; 4) графічне представлення результатів аналізу.

Категорія X – ресурси характеризуються стабільною величиною споживання, незначними коливаннями в їх витратах і високою точністю прогнозу. Значення коефіцієнта варіації знаходиться в інтервалі від 0 до 10%.

Категорія Y – ресурси характеризуються відомими тенденціями визначення потреби в них (наприклад, сезонними коливаннями) і середніми можливостями їхнього прогнозування. Значення коефіцієнта варіації – від 10 до 25%.

Категорія Z – споживання ресурсів нерегулярне, будь-які тенденції відсутні, точність прогнозування невисока. Значення коефіцієнта варіації – понад 25%.

Є кілька різновидів XYZ-аналізу, наприклад аналіз планових даних з фактичними, що дає більш точний відсоток відхилення від прогнозу. Дуже часто XYZ-аналіз проводять спільно з ABC-аналізом, що дозволяє виділяти більш точні групи, щодо їх властивостей.

ABC-аналіз виник як інструмент управління бізнес-процесами підприємства на основі витратного підходу. ABC-аналіз є одним з методів раціоналізації, який може використовуватися в усіх функціональних сферах діяльності підприємства. ABC-аналіз дозволяє: виділити найбільш суттєві напрями діяльності; направити ділову активність в сферу підвищеної економічної значущості і одночасно знизити витрати в інших сферах за рахунок усунення зайвих функцій і видів робіт; підвищити ефективність організаційних і управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації.

У управлінні матеріальними потоками за допомогою ABC-аналізу встановлюються і вивчаються співвідношення і залежності наступних факторів: кількість і вартість придбаних матеріалів за окремими позиціями і групами; кількість і вартість витрачених матеріалів за окремими позиціями і групами; кількість рахунків, виставлених постачальниками і їх оплата; кількість постачальників і розміри їх обороту; кількість і вартість окремих матеріалів у рамках вартісного аналізу.

ABC-аналіз незалежно від сфери його застосування (виробничі підприємства, торгові оптові або роздрібні підприємства) проводиться в такій послідовності:

1. Вибір об'єкта аналізу (визначаємо, що будемо аналізувати – асортиментну групу / підгрупу, номенклатуру в цілому, постачальників, клієнтів). Можлива деталізація напрямків аналізу за каналами збуту, ринковими сегментами.

2. Визначення параметра, за яким буде проводитися аналіз об'єкта – середній товарний запас, грн.; обсяг реалізації, грн.; дохід від реалізації, грн.; кількість одиниць продажів, шт.; кількість замовлень, од, тощо.

3. Складання рейтингового списку об'єктів за спадаючою значимістю параметра.

4. Визначення груп А, В і С.

Для визначення приналежності вибраного об'єкту до групи необхідно: визначити величину параметра (обсягу витрат) для вибраних одиниць об'єкта аналізу (наприклад, для кожної асортиментної позиції обраної асортиментної групи); розрахувати величину параметра для обраних одиниць накопичувальним підсумком шляхом додавання величини параметра до суми попередніх оцінок, тобто визначити частку параметра в сумарній оцінці; привласнити назви груп вибраних об'єктів.

Рекомендований розподіл:

Група А – об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких складає перші 50% від загальної суми значень параметрів.

Група В – наступні за групою А об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких становить від 50 до 80% від загальної суми значень параметрів.

Група С – об'єкти, що залишилися, сума часток з накопичувальним підсумком яких становить від 80 до 100% від загальної суми значень параметрів.

Іноді вказуються інші відсоткові відносини, наприклад група А – 15% запасів, В – 20%, С – 65%.

Групі А необхідно приділяти особливу увагу, постійно використовувати процедури контролю (моніторингу) і планування. Невеликі зміни показників рентабельності, оборотності, цін для цієї групи можуть привести до значних змін у фінансових показниках підприємства. Внаслідок цього можливий щоденний моніторинг товарів групи А, особливо коли налагоджена технологія проведення такого аналізу. Що стосується груп В і С, то кожен день дані позиції аналізувати не має сенсу.

Метод збалансованості. Збалансованість фінансових показників підприємства з витратами на виробництво і обсягом реалізації може бути здійснена різними способами:

- за допомогою складання узагальненого плану доходів і витрат;
- методом розрахунку критичної точки (порогу рентабельності) виробництва та реалізації продукції (метод CVP: “витрати-обсяг-прибуток”), що дозволяє обґрунтувати точку беззбитковості;
- методом граничного аналізу, що дозволяє визначати величину максимального прибутку виходячи з рівності граничного доходу (приросту виручки на одиницю продукту) граничним витратам (приросту витрат на одиницю продукту);
- методом виробничої функції (типу функції Кобба-Дугласа), що дозволяє прогнозувати очікувані показники господарської діяльності за факторами витрат на оплату праці та капіталу;
- методом побудови подвійного бюджету, що дозволяє розділяти бюджет підприємства на поточний і стратегічний

У процесі складання плану доходів і витрат слід перевірити взаємозв'язок планованих сум витрат та відрахувань із відповідними доходами та надходженнями коштів, передбачених у першому розділі балансу доходів і витрат. Після визначення всіх статей доходів і витрат і виведення підсумку за кожним розділом перевіряється ступінь збалансованості між ними. Для цього підсумки першого розділу порівнюються з підсумками другого розділу балансу доходів і витрат. При цьому ці підсумки повинні бути рівними. Якщо немає рівності між ними, то необхідно переглянути витрати та відрахування в бік зменшення або шукати додаткові джерела доходів і надходжень коштів.

Таким чином, в процесі фінансового планування здійснюється конкретна ув'язка кожного виду витрат і відрахувань з джерелом фінансування.

Бюджетування. Питання особливості здійснення бюджетування та використання методів бюджетування витрат розкрито у параграфі 7.1.

Аутсорсинг (outsourcing) – передача суб'єктом господарювання на підставі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у відповідній області. Головним джерелом економії витрат за допомогою аутсорсингу є підвищення ефективності підприємства в цілому і поява можливості звільнити відповідні організаційні, фінансові та людські ресурси, щоб розвивати нові напрямки, або сконцентрувати зусилля на існуючих, що вимагають підвищеної уваги.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте характеристику процесу бюджетування на підприємстві.
2. Охарактеризуйте переваги та недоліки бюджетування на підприємстві.
3. Розкрийте зміст методів бюджетування на підприємстві.
4. Назвіть основні методи прогнозування прибутку.
5. Дайте характеристику принципам оцінки очікуваних витрат.
6. Охарактеризуйте процедури та методи оцінки очікуваних витрат.
7. Розкрийте зміст основних підходів (методів) до оптимізації абсолютної величини витрат.
8. Дайте характеристику перевагам та недолікам LCC-аналізу.
9. Охарактеризуйте особливості застосування ABC-аналізу.
10. Назвіть процедури за допомогою яких може бути здійснена збалансованість фінансових показників з витратами на виробництво і обсягами реалізації.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів: 1) так; 2) ні	2. Витрати на проведення корпоративну є надпріоритетними витратами: 1) так; 2) ні
3. Відповідно до принципів оцінки очікуваних витрат, умовно-змінні витрати оцінюються за рівнем відношення до обсягу загального доходу підприємства: 1) так; 2) ні	4. Чи існують заходи оптимізації абсолютної величини витрат? 1) так; 2) ні
5. Оптимізація витрат є тотожним за сутністю процесом до мінімізації витрат: 1) так; 2) ні	6. Одним з етапів оцінки очікуваних витрат є аналітичні розрахунки: 1) так; 2) ні
7. Нормативний метод прогнозування прибутку передбачає декларування нормативної бази щодо встановлення норми прибутку на власний капітал, норми прибутку на операційні активи, норми прибутку на одиницю реалізованої продукції: 1) так; 2) ні	8. Метод прогнозування грошового потоку базується на поточному плані надходжень та витрат коштів операційної діяльності підприємства: 1) так; 2) ні
9. До переваг бюджетування відносять можливість удосконалення процесу розподілу ресурсів: 1) так; 2) ні	10. До недоліків бюджетування відносять можливість забезпечення періодичного планування операцій підприємства: 1) так; 2) ні

11. До недоліків бюджетування відносять суперечність між досяжністю цілей та їх стимулюючим ефектом: 1) так; 2) ні	12. До переваг бюджетування відносять складність і високу вартість впровадження системи бюджетування: 1) так; 2) ні
13. Метод неперервного бюджетування дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити коригування і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду: 1) так; 2) ні	14. Метод стабільного бюджетування полягає в одночасній розробці декількох варіантів бюджету для різних діапазонів ділової активності, які можуть бути досягнуті в межах релевантного періоду внаслідок впливу низки факторів: 1) так; 2) ні
15. Факторний метод оцінки очікуваних витрат полягає у визначенні впливу техніко-економічних факторів на витрати виробництва в плановому періоді в порівнянні з попереднім періодом: 1) так; 2) ні	16. Калькуляційний метод оцінки очікуваних витрат передбачає обґрунтування величини витрат на виробництво одиниці продукції чи її структурних елементів: 1) так; 2) ні
17. Економіко-математичні методи оцінки очікуваних витрат передбачають проведення оцінювання на основі заздалегідь складених норм та нормативів на підприємстві: 1) так; 2) ні	18. До заходів оптимізації абсолютної величини витрат включають посилення контролю за співвідношенням темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати: 1) так; 2) ні
19. Перевагою методу ЛСС-аналіз є можливість більш обґрунтовано відображати витрати на виробництво нового виду продукції і на підставі цього здійснювати управління ними: 1) так; 2) ні	20. АВС-аналіз дозволяє виділити найбільш суттєві напрями діяльності підприємства: 1) так; 2) ні
II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом	
1. До методів бюджетування за порядком розроблення бюджетів включають: 1) метод синхронного бюджетування; 2) метод послідовного бюджетування; 3) метод гнучкого бюджетування; 4) правильні відповіді №1 та №2	2. Придбання сировини, нарахування (виплата) заробітної плати працівникам виробництва, сплата податків – це: 1) надпріоритетні витрати; 2) пріоритетні витрати; 3) допустимі витрати; 4) непотрібні витрати
3. Кожний об'єкт дослідження функціонально-вартісного аналізу вивчається з позиції виконання функцій: 1) головні; 2) другорядні; 3) зайві; 4) всі відповіді правильні	4. До методів оптимізації величини витрат відносять: 1) аутсорсинг; 2) бюджетування; 3) метод збалансованості; 4) всі відповіді правильні

<p>5. Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення таких питань:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оцінка обґрунтованості абсолютної величини витрат; 2) оцінка факторів формування величини і структури витрат; 3) своєчасне виявлення резервів зменшення витрат; 4) всі відповіді правильні 	<p>6. Метод організації руху матеріальних потоків таким чином, щоб всі матеріали і напівфабрикати надходили в необхідній кількості і визначене місце і термін – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) таргет-костинг; 2) кайзер-костинг; 3) точно в строк; 4) бюджетування
<p>7. До недоліків бюджетування відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) своєчасність внесення коригувань щодо прийнятих управлінських рішень; 2) наявність різного сприйняття бюджетів у різних людей; 3) суперечність між досяжністю цілей та їх стимулюючим ефектом; 4) правильні відповіді №2 та №3 	<p>8. Метод системного дослідження функцій окремого виробу або певного виробничо-господарського процесу, або управлінської структури, спрямований на мінімізацію витрат в сферах проектування, освоєння виробництва, збуту, промислового й побутового споживання при високій якості та граничній корисності – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) функціонально-вартісний аналіз; 2) LCC-аналіз; 3) ABC-аналіз; 4) XYZ-аналіз
<p>9. Метод за якого витрати визначають відповідно до процесу виробництва і продажу конкретного продукту протягом усього його життєвого циклу, які в подальшому співставляють з відповідними доходами. Планові витрати визначаються по кожній стадії життєвого циклу продукту – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) функціонально-вартісний аналіз; 2) LCC-аналіз; 3) ABC-аналіз; 4) XYZ-аналіз 	<p>10. За рівнем пристосування бюджетування до змін середовища виділяють:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) метод стабільного (фіксованого) бюджетування; 2) метод послідовного бюджетування; 3) метод бюджетування з нульової бази; 4) метод централізованого бюджетування
<p>11. Оптимізація витрат – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) максимальне зменшення витрат до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб це не впливало на якість товарів; 2) мінімальне збільшення витрат до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб покращити якість товарів; 3) максимальне зменшення витрат до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб це не впливало на якість товарів та показники доходності підприємства; 4) мінімальне збільшення витрат до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб покращити якість товарів та показники доходності підприємства 	<p>12. Яку перевагу має використання функціонально-вартісного аналізу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наявність достатньо простих розрахункових і графічних методів, що дозволяють дати подвійну кількісну оцінку виявлених причинно-наслідкових зв'язків; 2) дозволяє заздалегідь, до початку виробництва, знизити всі ризики, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, або, відмовитися від них; 3) відповідає вимогам стратегічного управління витратами і враховує зовнішні чинники впливу на параметри виробничої діяльності; 4) немає правильної відповіді

<p>13. До переваг бюджетування на підприємстві відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) забезпечення періодичного планування операцій підприємства; 2) сприяння процесам комунікації на підприємстві; 3) можливість удосконалення процесу розподілу ресурсів; 4) всі відповіді правильні 	<p>14. До недоліків бюджетування на підприємстві відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) можливість порівняння фактичних результатів із запланованими для визначення ефективності діяльності; 2) розгляд бюджетування в якості інструменту виходу підприємства з кризового стану; 3) факт, що при складанні бюджетів можуть бути використані необґрунтовано завищені показники, що створюватиме великий розрив між запланованими та фактичними даними; 4) всі відповіді правильні
<p>15. Оптимізація абсолютної величини витрат передбачає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) використання ресурсозберігаючих технологій; 2) збільшення рівня операційного важеля; 3) проведення маркетингових досліджень; 4) всі відповіді правильні 	<p>16. При проведенні XYZ-аналізу категорія X визначає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ресурси, що характеризуються стабільною величиною споживання; 2) ресурси, що характеризуються відомими тенденціями визначення потреби в них; 3) ресурси, що характеризуються нерегулярним споживанням; 4) всі відповіді правильні
<p>17. При проведенні ABC-аналізу група В – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких складає перші 50% від загальної суми значень параметрів; 2) об'єкти, сама часток з накопичувальним підсумком яких становить від 50% до 80% від загальної суми значень параметрів; 3) об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких становить від 80% до 100% від загальної суми значень параметрів; 4) всі відповіді правильні 	<p>18. Передача суб'єктом господарювання на підставі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у відповідній області – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ABC-аналіз; 2) таргет-костинг; 3) аутсорсинг; 4) консультування
<p>19. До принципів оцінки очікуваних витрат відносяться:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) усі витрати повинні бути економічно виправданими; 2) умовно-постійні витрати оцінюються у вартісному вираженні; 3) узгодженість і однаковість віднесення витрат на той чи інший вид продукції або послуги, а також підрозділ при плануванні; 4) всі відповіді правильні 	<p>20. Відношення різниці між виручкою та змінними витратами до різниці між виручкою, змінними та постійними витратами – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) чистий прибуток (збиток); 2) рентабельність продукції; 3) виробничий важіль; 4) запас міцності

III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)	
1. Метод _____ – це сукупність фінансових, математичних і статистичних прийомів цільового моделювання фінансових процесів і показників, що дозволяє обґрунтувати управлінські рішення щодо визначення абсолютної величини або структури підприємства.	
2. _____ – це процес надання будь-чому найвигідніших характеристик або співвідношень.	
3. Метод _____ – метод пов'язаний з тим, що цілі, які ставить перед собою компанія, завжди баланують з витратами.	
4. Процес визначення граничних витрат у відповідності до граничних доходів – це _____.	
5. Параметри моделі управління прибутком підприємства передбачають вибір методу оптимізації _____ величини витрат підприємства.	
6. Метод _____ полягає в одночасній та узгодженій розробці бюджетів на різних рівнях управління та різного спрямування.	
7. _____ – відношення різниці між виручкою та змінними витратами до різниці між виручкою, змінними та постійними витратами.	
8. _____ – витрати на рекламу, оплату мобільного зв'язку співробітникам тощо (призупинення фінансування вказаних статей витрат призведе до збоїв у роботі компанії).	
9. _____ – система управління, спрямована на зниження витрат виробленої продукції (робіт, послуг), а також система контролю витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням фактичного запиту споживачів і ринкової ситуації в цілому в момент розробки і до початку випуску продукції на ринок.	
10. _____ – фінансовий документ, що стосується конкретного напряму діяльності, в якому узгоджуються та фіксуються за обсягами та розподілом у часі надходження й витрати грошових коштів, доходи та витрати структурного підрозділу чи підприємства в цілому.	
IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Функції бюджетування та їх характеристика:</i>	
<p>Функції бюджетування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Аналітична функція. 2. Функція _____ фінансового планування. 3. Функція фінансового контролю. 4. Мотиваційна функція 	<p>Характеристика функцій:</p> <p>А. Чіткість поставлених цілей персоналу підприємства, наявність системи відповідальності, системи заохочення та виконання або перевиконання планів.</p> <p>Б. Дозволяє виявити сильні та слабкі сторони.</p> <p>В. Коригування _____ бізнес-ідеї, коригування стратегії розвитку підприємства, аналіз операційних альтернатив підприємства.</p> <p>Г. Здійснює планування майбутніх показників діяльності підприємства</p>
<i>2. Етапи оцінки очікуваних витрат:</i>	
<p>Етапи оцінки очікуваних витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1 етап “Аналітичні розрахунки”. 2. 2 етап “Оцінка очікуваних витрат”. 3. 3 етап “Перевірка допустимості витрат”. 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Проводиться _____ порівняння запланованих обсягів витрат з гранично можливими витратами, граничними доходами та прибутком.</p>

<p>4. 4 етап управлінських рішень очікуваних витрат”</p> <p>“Прийняття щодо</p>	<p>Б. Розробляються заходи щодо управління витратами з урахуванням їх оптимізації та ефективності. В. Здійснюється розподіл фактичних витрат за звітний період на умовно-постійні витрати та умовно-змінні витрати. Г. Проводиться власне оцінка (планування) очікуваних витрат та обґрунтування їх розподілу за статтями та ефективності в цілому по підприємству</p>
<p><i>3. Класифікація витрат для цілей прогнозування прибутку:</i></p>	
<p>Види витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Надпріоритетні витрати. 2. Пріоритетні витрати. 3. Допустимі витрати. 4. Непотрібні витрати 	<p>Характеристика витрат:</p> <p>А. Витрати, понесення яких не є необхідними для діяльності підприємства. Б. Витрати, що є бажаними, але не обов'язковими, якщо підприємство має брак вільних коштів. В. Без фінансування даного виду витрат підприємство може зазнати значних перебоїв у власній діяльності. Г. Витрати, без яких діяльність підприємства зупиниться</p>
<p><i>4. Методи оптимізації витрат:</i></p>	
<p>Методи оптимізації витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Функціонально-вартісний аналіз. 2. Таргет-костинг. 3. Точно в строк. 4. Метод збалансованості 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи із попередньо встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво. Б. Метод системного дослідження функцій окремого виробу або певного виробничо-господарського процесу, спрямований на мінімізацію витрат в сферах проектування, освоєння виробництва, збуту, промислового й побутового споживання при високій якості та граничній корисності. В. Метод пов'язаний з тим, що цілі, які ставить перед собою компанія, завжди балансують з витратами. Г. Метод організації руху матеріальних потоків таким чином, щоб усі матеріали і напівфабрикати надходили в необхідній кількості, у визначене місце і термін для виробництва, складання або реалізації готової продукції. При цьому страхові запаси підприємства не потрібні</p>

<i>5. Методи оптимізації величини витрат та їх характеристика:</i>	
<p>Методи оптимізації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. XYZ-аналіз. 2. Кайзен-костинг. 3. Таргет-костинг. 4. Аутсорсинг 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Дозволяє провести класифікацію ресурсів компанії залежно від характеру їх споживання і точності прогнозування змін в їх потребах протягом певного тимчасового циклу.</p> <p>Б. Метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи із попередньо встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво.</p> <p>В. Передача суб'єктом господарювання, на підставі договору, певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншому підприємству, що спеціалізується у відповідній сфері.</p> <p>Г. Цілісна система управління витратами, що підтримує стратегію оптимізації витрат, направлена на підвищення ефективності виробничих процесів і приводить до запланованих результатів</p>
<i>6. Етапи застосування методу таргет-костингу та їх характеристика:</i>	
<p>Етапи застосування методу таргет-костингу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1 етап. 2. 2 етап. 3. 3 етап. 4. 4 етап 	<p>Характеристика етапів:</p> <p>А. Порівняння цільової і планової собівартості продукції з метою встановлення величини цільового зменшення витрат.</p> <p>Б. Визначення ціни можливої реалізації одиниці продукції.</p> <p>В. Модернізація продукту та внесення покращень в процес виробництва для досягнення цільового скорочення витрат.</p> <p>Г. Визначення цільової собівартості продукції (на одиницю і загальну)</p>
<i>7. Функції бюджетування:</i>	
<p>Функції бюджетування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Аналітична функція. 2. Функція фінансового планування. 3. Функція фінансового контролю. 4. Координаційна функція 	<p>Характеристика функцій:</p> <p>А. Координація функціональних блоків оперативного планування.</p> <p>Б. Дозволяє виявити сильні та слабкі сторони (контрольні точки).</p> <p>В. Здійснює планування майбутніх показників діяльності підприємства.</p> <p>Г. Коригування бізнес-ідеї, коригування стратегії розвитку підприємства, аналіз операційних альтернатив підприємства</p>

<i>8. Класифікація методів бюджетування:</i>	
<p>Класифікаційна ознака:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. За порядком розроблення бюджетів. 2. За рівнем пристосування бюджетування до змін середовища. 3. За вхідною базою бюджетування. 4. За вибором об'єктів бюджетування 	<p>Методи бюджетування:</p> <p>А. Метод бюджетування з нульової бази, метод бюджетування на базі попередніх періодів (від досягнутого).</p> <p>Б. Метод синхронного бюджетування, метод послідовного бюджетування.</p> <p>В. Метод стабільного (фіксованого) бюджетування, метод гнучкого бюджетування, метод неперервного бюджетування.</p> <p>Г. Метод поопераційного бюджетування, метод бюджетування за центрами відповідальності, метод бюджетування за видами бізнесу, проектно- та програмно-цільовий метод бюджетування, змішаний (матричний) метод бюджетування</p>
<i>9. Методи прогнозування прибутку:</i>	
<p>Методи прогнозування прибутку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Метод екстраполяції. 2. Метод прямого розрахунку. 3. Метод СVP. 4. Метод факторного моделювання 	<p>Характеристика методів:</p> <p>А. Полягає в тому, що прибуток обчислюється як різниця між виручкою від реалізації продукції (у відповідних цінах за винятком податку на додану вартість та інших вирахувань з доходу) і повною її собівартістю.</p> <p>Б. Передбачає визначення системи основних факторів, що мають прямий взаємозв'язок з формуванням показника чистого операційного прибутку підприємства.</p> <p>В. Полягає у проведенні трендового аналізу динаміки маржинального, валового та чистого операційного прибутку за попередні періоди і полягає у побудові "ліній тренду", яка дає змогу спрогнозувати обсяги даних показників.</p> <p>Г. Дослідження залежності величини отриманого прибутку від постійних та змінних витрат, реалізаційних цін, обсягів виробництва та обсягів реалізації</p>
<i>10. Знайти правильне визначення:</i>	
<p>Визначення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Оптимізація. 2. Метод збалансованості. 3. Оцінка очікуваних витрат. 4. Оптимізація витрат 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Процес визначення граничних витрат у відповідності до граничних доходів.</p> <p>Б. Метод пов'язаний з тим, що цілі, які ставить перед собою компанія, завжди балансують з витратами.</p>

	<p>В. Процес надання будь-чому найвигідніших характеристик, співвідношень.</p> <p>Г. Максимальне зменшення витрат до рівня, коли їх буде достатньо для того, щоб це не впливало на якість товарів (робіт, послуг) та інші ключові показники діяльності підприємства, як правило, доходні</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. Використовуючи метод прямого розрахунку прогнозної величини прибутку, взявши до уваги вихідні дані встановіть плановий розмір прибутку. Вихідні дані: планова сума загального доходу 100 тис. грн., планова сума загальних витрат – 51 тис. грн., планова сума податків, які сплачуються з доходу – 17 тис. грн., планова сума податків, які сплачуються з прибутку – 10 тис. грн., сума наданих знижок покупцям – 3 тис. грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 22 тис. грн.; 2) 19 тис. грн.; 3) 32 тис. грн.; 4) 10 тис. грн. 	<p>2. Використовуючи вихідні дані визначте величину виробничого важелю. Вихідні дані: виручка від реалізації – 150 тис. грн., змінні витрати – 80 тис. грн., постійні витрати – 20 тис. грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 1,5; 2) 1,4; 3) 1,3; 4) 1,0
<p>3. Управлінському персоналу слід прийняти рішення про нарощування обсягів виробництва одного з видів продукції (А чи Б). Функція для виробу А: $Y = 43000 + 2,5x$; для виробу Б: $Y = 2000 + 3,0x$. Абстрагуючись від інших факторів вкажіть нарощування обсягів виробництва та реалізації якого виробу доцільно здійснювати за необхідності оптимізації загальних виробничих витрат підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виробу А; 2) виробу Б; 3) виробу А і Б; 4) немає правильної відповіді 	<p>4. Підприємство придбало сировину на 5 тис. грн. Як виявилось в подальшому виготовити конкурентоспроможну продукцію з даної сировини підприємство не зможе. Таким чином витрати на суму 5 тис. грн. – це безповоротні витрати. Проте, один із замовників погодився придбати продукцію з даної сировини за 8 тис. грн. Для виготовлення продукції підприємству необхідно здійснити ще додаткові витрати в сумі 6 тис. грн. Керівництву слід прийняти рішення про прийняття замовлення до виконання?:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) недоцільно приймати запропоноване замовлення; 2) доцільно приймати запропоноване замовлення; 3) доцільно приймати замовлення, за умови коли його вартість становитиме менше 8 тис. грн.; 4) всі відповіді правильні

<p>5. Підприємство відмовилося від виконання певного замовлення на суму 10 млн. грн. А взяло до виконання інше замовлення, яке спричинить понесення додаткових витрат на суму 3 млн. грн. Яка повинна бути мінімальна ціна за договором?:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 10 млн. грн.; 2) 12 млн. грн.; 3) 13 млн. грн.; 4) 15 млн. грн. 	<p>6. Визначте обсяг реалізації виробу А, який при вихідних умовах забезпечить отримання планового прибутку в розмірі 150 тис. грн. Вихідні умови: ціна виробу – 35 грн., змінні витрати на 1 виробу – 21 грн., постійні витрати – 55 тис. грн., планове зростання постійних витрат – 13%, максимально можливий випуск продукції за наявних ресурсів – 16 тис. од.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 12354 од.; 2) 13222 од.; 3) 14874 од.; 4) 15154 од.
<p>7. Визначте ціну реалізації виробу А при максимально можливому випуск продукції за наявних ресурсів – 16 тис. од. Вихідні умови: плановий прибуток – 150 тис. грн., змінні витрати на 1 виробу – 21 грн., постійні витрати – 55 тис. грн., планове зростання постійних витрат – 13%:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 33,86 грн.; 2) 34,26 грн.; 3) 34,76 грн.; 4) 35,00 грн. 	<p>8. Визначте точку беззбитковості в натуральних вимірниках використовуючи наступні дані: ціна виробу – 35 грн., змінні витрати на 1 виробу – 21 грн., постійні витрати – 55 тис. грн., планове зростання постійних витрат – 13%:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 3543 од.; 2) 3909 од.; 3) 4298 од.; 4) 4439 од.
<p>9. Визначте наскільки повинен знизитися обсяг виробництва перш ніж підприємство опиниться в зоні збитковості: ціна виробу – 35 грн., плановий обсяг виробництва та реалізації – 16 тис. од., обсяг беззбитковості – 4439 од.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 69,8%; 2) 72,3%; 3) 75,4%; 4) 76,0% 	<p>10. Визначте точку беззбитковості у вартісному вимірнику використовуючи наступні дані: ціна виробу – 35 грн., змінні витрати на 1 виробу – 21 грн., постійні витрати – 55 тис. грн., планове зростання постійних витрат – 13%:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 125550,00 грн.; 2) 155375,00 грн.; 3) 175750,00 грн.; 4) 205550,00 грн.

Список рекомендованої літератури:

1. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия. Киев: Ольга, Ника-Центр, 2003. 44 с.
2. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 655 с.
3. Ілляшенко Т.О., Ілляшенко К.В., Скобенко М.В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємства // Вісник СумДУ. Серія: Економіка. 2012. № 3. С. 41.

4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Мелітополь: ТОВ “Видавничий будинок ММД”, 2008. 230 с.

5. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.

6. Прохорова В.В., Таранець О.О. Бюджетування як прогресивна технологія фінансового планування та оперативного контролінгу // WEB-ресурс науково-практичних конференцій. URL: http://www.confcontact.com/2008dec/15_prohorova.php (дата звернення: 01.03.2017).

7. Управління затратами підприємства: монографія / Козаченко Г.В. та ін. Київ: Лібра, 2007. 320 с.

8. Управление витратами на предприятии: учебник / Лебедев В.Г. и др. Под общ. ред. Г.А. Краюхина. Санкт-Петербург: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2000. 270 с.

9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2001. 416 с.

10. Яровенко Т.С., Довга А.О., Остряніна В.Е. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: “Економіка”. 2013. Вип. 7/2. С. 183.

ТЕМА 8

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

- 8.1. Особливості вартісно-орієнтованого підходу до управління.*
- 8.2. Підходи та методи оцінки вартості підприємства.*
- 8.3. Міжнародні моделі звітності про вартість підприємства.*

8.1. Особливості вартісно-орієнтованого підходу до управління

В умовах забезпечення стійкого розвитку економіки України необхідною є трансформація підходу до управління діяльністю підприємствами з переорієнтацією уваги управлінського персоналу від генерування прибутку до приросту вартості підприємства, як основного показника його інвестиційної привабливості.

Вартісно-орієнтоване управління полягає не у простій переорієнтації поглядів на зміну пріоритетних показників в системі оцінки ефективності управлінських рішень та результатів діяльності суб'єкта господарювання або ж здійснення періодичної оцінки його вартості. Даний підхід передбачає необхідність впровадження в систему управління ряду змін, спрямованих на забезпечення можливості максимізації вартості у довгостроковій перспективі для різних груп заінтересованих осіб. Впровадження змін в існуючу систему управління призводить до зміни інформаційних потреб менеджерів, що проявляється як у формуванні нових запитів до бухгалтерського обліку – основного джерела формування інформації стосовно діяльності суб'єкта господарювання, так і в розширенні комунікаційних властивостей облікової системи.

Концепція вартісно-орієнтованого управління – це концепція управління, орієнтована на максимізацію вартості підприємства, що не є тотожною балансовій вартості його активів.

Вартість підприємства у вузькому змісті визначається через ринкову капіталізацію (поточна оцінка підприємства учасниками ринку цінних паперів, через призму його становища на інших ринках), у широкому – виражає оцінку досягнутого становища та потенціал розвитку підприємства на трьох базових ринках (ринок товарів та послуг, ринок капіталу, ринок праці).

Вперше поняття “вартісно-орієнтованого управління” було використане в 1994 р. американським вченим Дж. Таггартом (J. Taggart) у праці “The Value Imperative: Managing for Superior Shareholder Return”. Своєрідним поштовхом до впровадження вартісно-орієнтованого управління у практичну діяльність підприємств стала праця професора Келлогського університету США А. Раппапорта “Creating Shareholder Value: The New Standard for Business Performance”, в якій вчений вперше систематизував ключові ідеї, обґрунтував доцільність використання даного підходу. Прихильниками даної концепції управління є Б. Стюарт, К. Мерчант, Б. Чакраварті, Дж. Деарден, Р. Каплан, Д. Нортон та ін.

Процес вартісно-орієнтованого управління передбачає проходження восьми взаємопов'язаних етапів (рис. 8.1).

На першому етапі процесу управління “Оцінка вартості підприємства” здійснюється початкова оцінка вартості підприємства, що дозволяє визначити його фактичний стан на визначену дату та проаналізувати наявність можливостей для максимізації вартості у майбутньому.

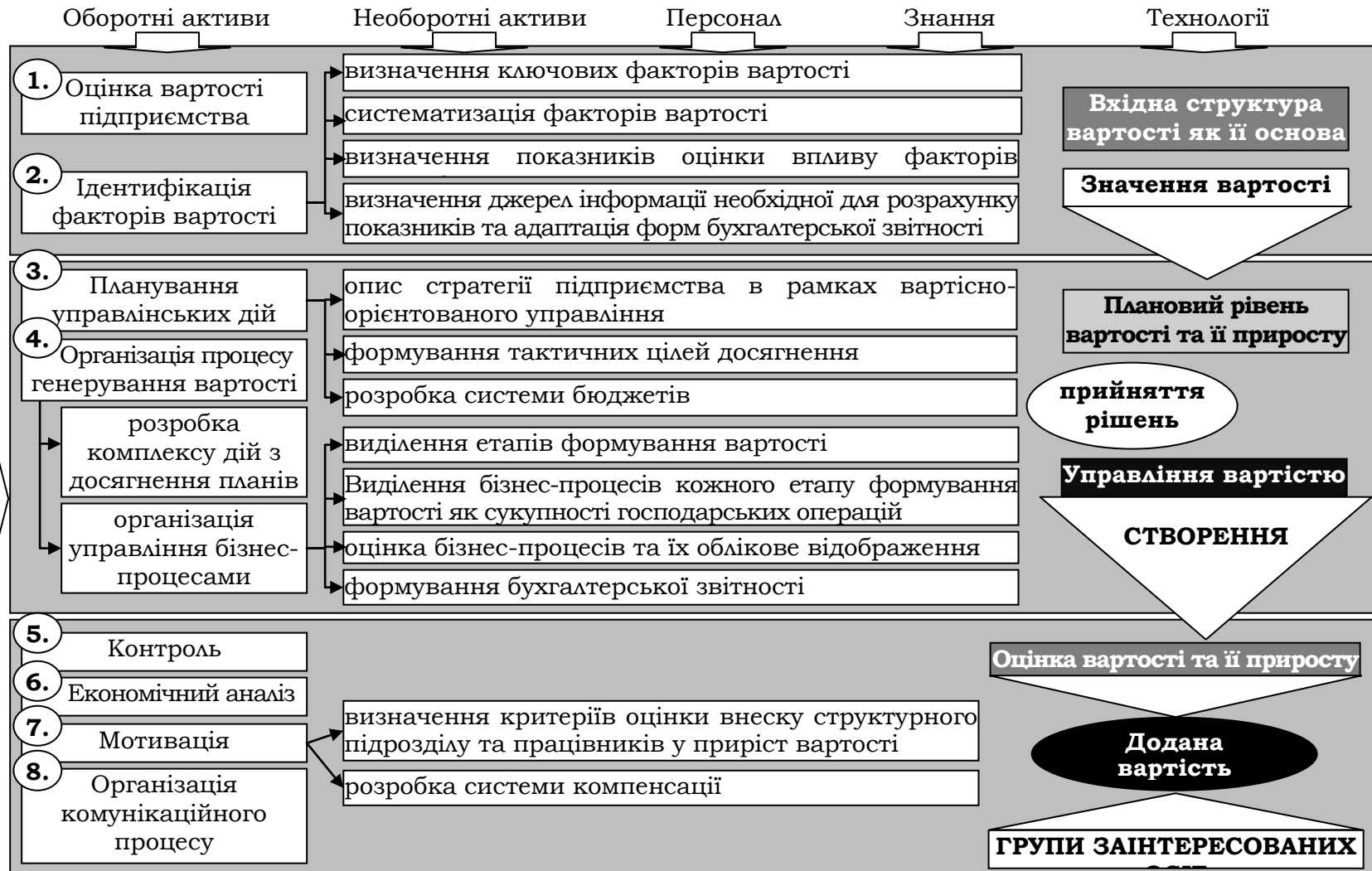


Рис. 8.1. Процес вартісно-орієнтованого управління

Це сприяє адекватному формуванню стратегії розвитку суб'єкта господарювання, встановленню стратегічних та тактичних цілей діяльності. Роль бухгалтерського обліку на даному етапі полягає в представленні інформації, необхідної для оцінки вартості суб'єкта господарювання.

На другому етапі "Ідентифікація факторів вартості" відбувається ідентифікація факторів впливу на формування вартості підприємства, їх систематизація, визначення показників, які характеризують вплив ідентифікованих факторів на формування вартості підприємства та пошук джерел інформації, необхідної для розрахунку їх впливу.

Фактор вартості – це будь-які змінні величини, що впливають на вартість підприємства.

Для визначення складу факторів, які впливають на вартість підприємства, необхідно провести ґрунтовний аналіз особливостей та умов діяльності суб'єкта господарювання (галузевої специфіки, конкурентного середовища та ін.), а також параметризувати стан зовнішнього середовища. Стан зовнішнього середовища необхідно оцінювати в контексті:

- 1) особливостей політики уряду відносно пріоритетних напрямів розвитку економіки країни;
- 2) політичної та економічної ситуацій в країні та країнах, що виступають зонами бізнес-інтересів суб'єкта господарювання;
- 3) рівня конкуренції на внутрішніх та зовнішніх ринках;
- 4) рівня розвитку фондового ринку.

Важливим є також ідентифікація "внутрішніх нематеріальних факторів", що опосередковано впливають на вартість підприємства, зокрема: рівень кваліфікації персоналу підприємства всіх ієрархічних рівнів управління та напрямів діяльності; рівень організації виробничого процесу та його інноваційність тощо.

Для забезпечення ефективності реалізації вартісно-орієнтованого підходу до управління необхідно не просто ідентифікувати фактори, які впливають на вартість, а й постійно враховувати їх вплив у процесі прийняття рішень, не тільки управлінським персоналом вищого, а й інших ієрархічних рівнів управління, з метою спрямування даних рішень на забезпечення приросту вартості підприємства. Це, в свою чергу, здійснюватиме вплив на структуру бухгалтерської звітності, що розкриває інформацію про генерування та приріст вартості бізнес-одиниці.

Класифікацію факторів вартості наведено в табл. 8.1.

Інформація щодо переважної більшості показників, на основі яких здійснюється оцінка впливу факторів на формування вартості підприємства, може надаватися обліковою системою за умови організації відповідних розділів аналітичних рахунків, що може бути здійснено при використанні комп'ютерних технологій.

Класифікація факторів вартості підприємства

Класифікаційна ознака	Види факторів	Характер впливу
Відношення до підприємства	Макрофактори:	Фактори зовнішнього середовища підприємства
	– фактори макроекономічного середовища	Фактори, які впливають на вартість підприємства на рівні країни
	– галузеві фактори	Фактори галузевого рівня, які мають вплив на вартість підприємства
	Мікрофактори	Фактори внутрішнього середовища підприємства
Спрямованість дії	Фактори позитивного впливу	Фактори, які сприяють приросту вартості
	Фактори негативного впливу	Фактори, які знижують вартість підприємства
Термін дії	Постійні	Фактори, дія яких простежується протягом тривалого часу
	Тимчасові	Фактори, які одноразово впливають на вартість підприємства або їх дія є нетривалою
Можливість грошового вираження	Фінансові	Фактори, що можуть бути параметризовані та вартісно оцінені
	Нефінансові	Фактори, що не можуть бути параметризовані

Третій етап – “Планування управлінських дій” передбачає здійснення розподілу ресурсів для досягнення визначених стратегічних та тактичних цілей розвитку підприємства в контексті вартісно-орієнтованого підходу до управління з врахуванням результатів оцінки вартості підприємства, а встановлення кількісних та якісних параметрів реалізації стратегії та тактики – з врахуванням ідентифікованих факторів вартості.

Розробка тактичних цілей діяльності повинна здійснюватися у взаємозв’язку із стратегічними цілями. Дані цілі повинні визначатися для всіх структурних підрозділів та будуватися навколо ключових факторів вартості. При цьому підприємство повинно виділити підцілі в розрізі ключових груп бізнес-процесів з наступним описом системи ключових показників. Групи синтетичних показників та їх деталізація на аналітичному рівні дозволить представити їх в системі бюджетів підприємства з доведенням до центрів відповідальності як безпосередніх виконавців. Досить важливим при реалізації даного завдання є проведення детального аналізу альтернативних варіантів з метою вибору того, що забезпечить можливість максимізувати вартість підприємства.

На даній стадії система бухгалтерського обліку забезпечує представлення інформації для підвищення рівня обґрунтованості бюджетів та прогнозів.

Включення планових показників в облікову систему дозволить здійснювати їх оперативне порівняння з фактичними, що дасть можливість контролювати ступінь виконання запланованого процесу створення вартості.

Четвертий етап “Організація процесу генерування вартості” полягає у безпосередній організації процесу створення вартості підприємства задля досягнення її приросту. В рамках даної стадії одним із ключових етапів є організація управління бізнес-процесами створення вартості підприємства.

Під *бізнес-процесом* слід розуміти сукупність послідовних дій в рамках господарської діяльності підприємства, згрупованих за певною цільовою спрямованістю та орієнтованих на досягнення конкретної мети (в рамках вартісно-орієнтованого управління – на забезпечення створення вартості та її приросту). Сукупність бізнес-процесів, що виступають основою генерування вартості підприємства, в логічній послідовності представлено на рис. 8.2.

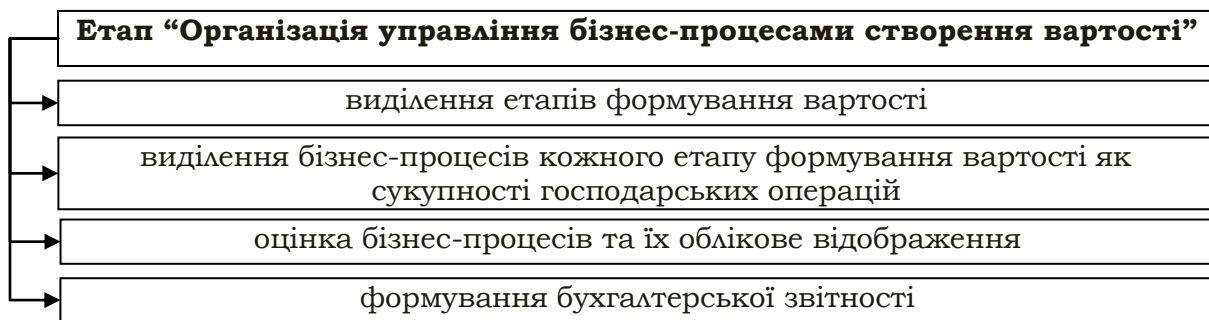


Рис. 8.2. Процес опису бізнес-процесів формування вартості

На першому підетапі слід виділити етапи формування вартості підприємства як сукупності бізнес-процесів.

Формування вартості підприємства передбачає врахування:

1) попередньої оцінки вартості, формування вартості в розрізі складових, наступної оцінки вартості (етапи формування вартості підприємства);

2) бізнес-процесів в розрізі максимізації складових вартості;

3) операційної, фінансової та інвестиційної діяльності як сукупність бізнес-процесів нижчого рівня;

4) проєкції внутрішніх бізнес-процесів в розрізі блоків: фінанси, клієнти, внутрішньогосподарські процеси, навчання та перспективи зростання, екологічні процеси; соціальні процеси.

Другий підетап передбачає виділення бізнес-процесів кожного етапу формування вартості як сукупності господарських операцій.

Етапи формування вартості та бізнес-процеси в розрізі них наведено на рис. 8.3.

У загальному вигляді господарську діяльність підприємства, в ході якої генерується його вартість, можна представити як сукупність фінансово-постачальницьких, соціальних, екологічних процесів та безпосередньо процесу формування вартості, що включають відповідні суббізнес-процеси.



Рис. 8.3. Етапи формування вартості підприємства в розрізі структури бізнес-процесів

Базовими є процеси фінансово-постачальницького характеру, в ході яких відбувається формування фінансового та фізичного капіталу, а також забезпечення процесу діяльності необхідними матеріальними, трудовими, інформаційними та іншим видами економічних ресурсів, що приймають форму відповідної складової вартості підприємства.

Соціальні процеси, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання як кооперації людей, виступають джерелом трудових ресурсів.

Екологічні процеси є формою взаємодії підприємства з навколишнім середовищем, що породжують антропогенне збурення. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність спрямування діяльності підприємства задля пошуку оптимуму між неякісним споживанням природних ресурсів та корисністю продукції (робіт, послуг), що є об'єктом діяльності (виробництва) підприємства.

На третьому підетапі відбувається оцінка бізнес-процесів та їх облікове відображення. Ідентифіковані бізнес-процеси складаються із сукупності господарських операцій в межах операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, що можуть бути оцінені за допомогою грошового вимірника та відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Ті бізнес-процеси, результат виконання яких не може бути параметризований, відображаються в проекціях системи збалансованих показників через визначені групи ключових нефінансових показників.

Формування бухгалтерської звітності як четвертий підетап передбачає формування внутрішньої звітності за даними аналітичного обліку як основи оцінки вартості підприємства та її приросту для різних груп користувачів.

П'ятий етап "Контроль" та шостий етап "Економічний аналіз" вартісно-орієнтованого управління передбачають розробку системи оцінки результатів діяльності суб'єкта господарювання та контроль за доведеними бюджетними показниками.

Сьомий етап "Мотивація" процесу вартісно-орієнтованого управління – розробка та впровадження системи компенсацій. При цьому необхідним є впровадження таких мотиваційних механізмів, що дозволять мінімізувати конфлікти інтересів між власниками та найнятими менеджерами, а також між управлінським персоналом та іншими працівниками підприємства. Це передбачає необхідність визначення показників, що дозволять оцінити внесок працівників у формування вартості підприємства. Роль бухгалтерського обліку на даному етапі полягає в наданні інформації про фактичне значення показників, на основі яких оцінюються результати діяльності персоналу.

Восьмий етап "Організація комунікаційного процесу" передбачає налагодження комунікаційного механізму, здатного забезпечити задоволення інформаційних потреб користувачів. В якості такого механізму може виступати система бухгалтерського обліку за умови її ефективно організації.

Отже, вартісно-орієнтоване управління – це складний процес, який передбачає необхідність початкової оцінки вартості підприємства, ідентифікації факторів вартості, розробки стратегії та тактики створення вартості, безпосередньо організації процесу її формування, розробки нової системи оцінки результатів діяльності, системи компенсацій, а також організації системи комунікації.

Важливу роль в забезпеченні ефективності реалізації даного підходу до управління відіграє бухгалтерський облік в контексті інформаційного забезпечення заінтересованих осіб щодо: 1) впливу факторів на формування вартості підприємства з врахуванням їх пріоритетності для кожної з груп заінтересованих осіб; 2) фактичного виконання планів створення вартості та відповідно ступеня реалізації тактики і стратегії створення вартості; 3) процесу формування вартості підприємства; 4) величини приросту вартості та здатності суб'єкта господарювання створювати вартість для різних груп заінтересованих осіб; 5) розміру внеску у формування вартості підприємства окремих структурних підрозділів, функціональних відділів та окремих працівників, що сприяє ефективному розподілу інвестиційних ресурсів і впровадженню ефективної мотиваційної політики.

За умови ефективної організації, бухгалтерський облік може виступати в якості комунікаційного механізму між підприємством та зовнішніми групами заінтересованих осіб, що має особливо важливе значення при використанні вартісно-орієнтованого управління, оскільки достовірна оцінка вартості підприємства відповідною групою користувачів неможлива без розкриття достатнього обсягу інформації, а максимізація ринкової вартості – без розкриття інформації стосовно результату процесу управління її формуванням.

8.2. Підходи та методи оцінки вартості підприємства

Основна ідея вартісно-орієнтованого підходу до управління полягає в тому, що вартість підприємства є ключовим об'єктом, на максимізацію якого спрямовується діяльність управлінського персоналу, що передбачає, в цілому, необхідність її визначення та здійснення постійного моніторингу за її величиною. При цьому, особливо важливе значення має забезпечення достовірності результатів оцінки вартості, оскільки вона є основою для встановлення вихідних параметрів діяльності, прийняття окремих глобальних рішень, здійснення стратегічного планування, визначення ціни підприємства у тому випадку, якщо воно виступає об'єктом купівлі-продажу та ін. Не менш важливим є правильність визначення вартості підприємства для зовнішніх користувачів, в першу чергу, для реальних та потенційних інвесторів, оскільки в сучасних умовах господарювання саме вартість виступає основним критерієм на основі якого здійснюється прийняття інвестиційних рішень. Достовірність результатів оцінки залежить в основному від двох факторів: по-перше, правильності обрання та застосування методу оцінки; по-друге, від інформаційного забезпечення процесу оцінки.

Для комплексної оцінки вартості підприємства в світовій практиці господарювання використовуються чотири підходи:

1) *дохідний (прибутковий)* – підхід визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, які перетворюють очікувані економічні вигоди в єдину поточну суму. Вартість підприємства за даним підходом визначається виходячи із теперішньої вартості майбутніх економічних вигід, які, як очікуються, будуть ним генеровані;

2) *витратний (майновий)* – це загальноприйнятий спосіб визначення вартості підприємства, вартості частки в капіталі підприємства або ж вартості його цінних паперів шляхом застосування одного або декількох методів, що базуються на вартості активів за вирахуванням зобов'язань;

3) *порівняльний (ринковий)* – підхід до визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, що дозволяють порівняти об'єкт оцінки відповідно з подібними підприємствами, частками в капіталі підприємств, його цінними паперами або нематеріальними активами;

4) *інтегрований* – підхід до оцінки вартості компанії, поява якого обумовлена необхідністю мінімізації недоліків, притаманних методам витратного підходу оцінки вартості підприємства, зокрема неврахування вартості нематеріальних активів та потенціалу майбутнього розвитку, а також недоліків, притаманних методам доходного підходу, а саме надмірний акцент на прогнозуванні показників майбутньої діяльності.

В межах кожного з даних підходів виділяють декілька методів (рис. 8.4).

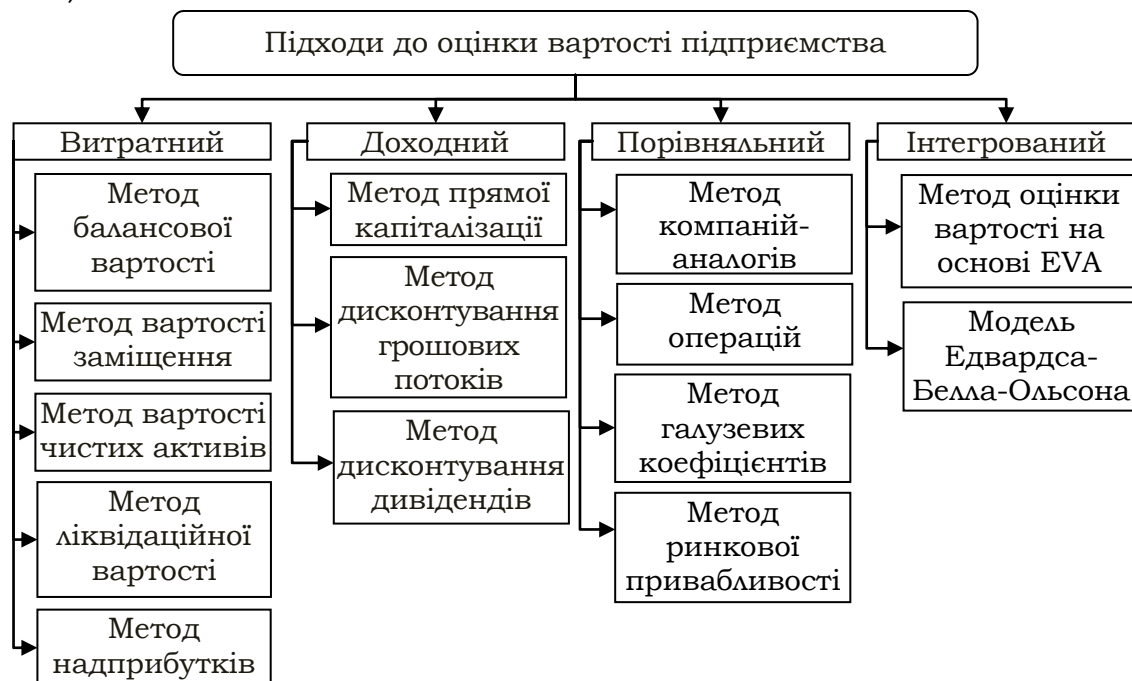


Рис. 8.4. Підходи та методи оцінки вартості підприємства

Метод балансової вартості передбачає, що вартість підприємства дорівнює різниці між вартістю активів, відображених у ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” та вартістю зобов’язань. Для розрахунку балансової вартості не потрібно здійснювати додатковий збір інформації, достатнім є використання даних Балансу. Однак, йому притаманні значна кількість суттєвих недоліків, які значно обмежують корисність отриманих результатів та, відповідно, доцільність застосування методу. Це, в першу чергу, обумовлено невідповідністю балансової вартості активів їх вартості за справедливої моделі оцінки, а також невідповідностями, що зумовлені, наприклад застосуванням методу нарахування амортизації на необоротні активи, що не забезпечує відповідність між сумою нарахованої амортизації та залишковою вартістю необоротного активу його реальному фізичному та моральному зносу та ринковій вартості об’єкта на який спрямовані облікові дії та ін.

Метод вартості заміщення передбачає, що вартість підприємства дорівнює сумі витрат, необхідних для створення аналогічного підприємства. Застосування даного методу передбачає необхідність детальної оцінки альтернативних витрат потенційного покупця на придбання всього майна, яким володіє підприємство, з врахуванням ступеня зносу його необоротних активів, найм працівників такої ж кваліфікації, таку ж саму побудову бізнес-процесів. Однак, не зважаючи на простоту для розуміння, даний метод досить складно реалізувати на практиці через необхідність пошуку аналогічного бізнес-утворення. При цьому, при виборі підприємства аналога слід також врахувати стадію життєвого циклу на якому воно перебуває та її відповідність стадії життєвого циклу підприємства, вартість якого оцінюється.

Метод вартості чистих активів передбачає, що вартість підприємства є різницею між переоціненою (ринковою, справедливою) вартістю активів (як матеріальних, так і нематеріальних) та поточною вартістю зобов’язань (як відображених у фінансовій звітності, так і умовних).

Метод ліквідаційної вартості передбачає, що вартість підприємства визначається шляхом вирахування ліквідаційних витрат (витрат на виплату вихідної допомоги працівникам, витрат на сплату податків, інших ліквідаційних витрат) із скорегованої вартості чистих активів. Даний метод може застосовуватися лише в обмежених випадках, а саме при ліквідації підприємства. Результати отримані при його застосуванні відображають мінімальну вартість суб’єкта господарювання, яка в значній мірі залежатиме від причин ліквідації та швидкості здійснення даної процедури. При цьому даний метод є недоцільним для застосування в процесі реалізації вартісно-орієнтованого підходу до управління, що базується на постулаті безперервності.

Метод надприбутків передбачає одночасне визначення вартості всіх нематеріальних активів підприємства як єдиної групи, шляхом капіталізації прибутку отриманого понад звичайну норму, яка, як

вважається, генерується матеріальними активами, та визначення вартості підприємства шляхом додавання капіталізованої вартості нематеріальних активів до вартості матеріальних активів.

Метод компаній-аналогів ґрунтується на використанні ціни на одну акцію на фондовому ринку як бази порівняння.

Метод операцій передбачає застосування за базу порівняння ціну придбання підприємств в цілому, або контрольного пакету акцій.

Метод галузевих коефіцієнтів, ґрунтується на використанні рекомендованих співвідношень між ціною і визначеними фінансовими.

Метод дисконтування базується на тому, що вартість підприємства визначається виходячи із прогнозованої величини економічних вигід, які, як очікується, будуть ним генеровані (наприклад, у вигляді чистого грошового потоку або іншого показника доходу), шляхом приведення даних вигід до теперішньої вартості за допомогою ставки дисконтування, яка є відображенням вартості капіталу та враховує вартість грошей у часі та рівень ризику.

Наступним методом, що найчастіше виділяється в межах доходного підходу до оцінки вартості підприємства є *метод капіталізації*. За даним методом вартість підприємства є співвідношенням минулої або прогнозованої економічної вигоди та коефіцієнту капіталізації. В свою чергу, коефіцієнт капіталізації розраховується шляхом вирахування зі ставки дисконтування очікуваного довгострокового темпу зростання показника економічного прибутку, що підлягає капіталізації. Даний метод доцільно застосовувати за умови досягнення стабільних темпів зростання показника, що підлягає капіталізації.

Залежно від специфіки діяльності підприємства в межах методу дисконтування грошових потоків передбачено можливість використання двох моделей грошового потоку: чистий грошовий потік для власного капіталу, чистий грошовий потік для інвестованого капіталу та відповідні їм ставки дисконтування – розраховану за методом кумулятивної побудови та за методом середньозваженої вартості капіталу.

На думку науковців та практиків, головним недоліком доходного підходу до оцінки вартості підприємства є складність прогнозування майбутніх доходів та витрат, а також складність визначення відповідної ставки дисконтування, однак, поруч з тим він є найбільш методично точним. До того ж, методи доходного підходу є менш громіздкими, в порівнянні з методами витратного підходу, оскільки не передбачають необхідності здійснення переоцінки кожного окремого активу. Тому їх використання дозволяє швидко отримати результати оцінки, що є передумовою оперативного прийняття рішень та, відповідно, передумовою швидкого реагування на зміну будь-яких факторів як внутрішніх, так і зовнішніх по відношенню до підприємства, що є особливо важливим для забезпечення його ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання. Ще одним аргументом на користь використання даного підходу в умовах

вартісно-орієнтованого управління є можливість здійснення оцінки вартості підприємства безпосередньо управлінським персоналом, що дозволяє значно підвищити ступінь достовірності отриманих результатів внаслідок можливості використання широкого спектру внутрішньої інформації, значна частина якої може становити комерційну таємницю та бути недоступною зовнішнім користувачам. При цьому, менеджери є краще обізнаними з особливостями діяльності підприємства та мають більше можливостей їх врахувати в процесі оцінки. Однак, необхідність прогнозування майбутніх показників діяльності підприємства, призводить до значного впливу суб'єктивного фактору, що може призвести до викривлення результатів оцінки.

Методи в рамках інтегрованого підходу призначені й для оцінки доданої вартості підприємства, створеної за певний період. Після впровадження концепції вартісно-орієнтованого управління дослідниками були розроблені наступні моделі оцінки доданої вартості підприємства та відповідні показники з орієнтацією на різні групи економічних агентів (табл. 8.2, 8.3).

Таблиця 8.2.

Систематизація моделей оцінки ефективності діяльності підприємства в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління

Назва показника		Рік	Розробник	Суть та призначення
Англ.	Укр.			
1	2	3	4	5
EVA	Економічна додана вартість	1985/1991	Stern Stewart & Co	EVA визначається як операційний прибуток після оподаткування за вирахуванням вартості капіталу. Дозволяє визначити величину створеної підприємством вартості. Негативне значення свідчить про руйнування вартості. Дозволяє оцінити якість інвестиційних рішень на рівні підприємства та на рівні окремих працівників
SVA	Додана вартість акціонерного капіталу	1986	А. Раппапорт (A. Rappaport)	Оцінює збільшення акціонерної вартості та є різницею між акціонерною вартістю капіталу, створеною майбутніми інвестиціями, та акціонерною вартістю капіталу, створеною минулими інвестиціями (у спрощеному вигляді балансовою вартістю акціонерного капіталу)
MVA	Додана вартість ринкового капіталу	1991	Stern Stewart & Co	Відображає різницю між загальною вартістю компанії та загальною вартістю задіяного капіталу як власного, так і залученого. Тобто відповідно до даної концепції додана вартість створюється тоді, коли вартість підприємства перевищує вартість інвестованого капіталу

Продовження табл. 8.2.

1	2	3	4	5
EP	Економічний прибуток	1991	Т. Коупленд (T. Copeland), Т. Коллер (T. Koller), Дж. Муррін (J. Murrin)	Пропонує оцінювати в вартісному вираженні всі елементи матеріальних та нематеріальних активів, в тому числі тих, які не відображаються в балансі
CVA	Додана вартість грошового потоку	1995	Б. Левіс	Ідея даної концепції полягає в тому, що найкращим детермінантом майбутньої ціни акцій є здатність менеджерів забезпечувати високу грошову доходність. Дозволяє врахувати не тільки фактичний стан, але й очікування на майбутнє
CFR OI	Рентабельність інвестицій на основі грошового потоку	1998	BCG-HOLT	Даний показник представляє собою норму доходності. Розраховується як внутрішня норма доходності, що узгоджує реальні грошові потоки з валовими грошовими інвестиціями

Таблиця 8.3

Систематизація показників оцінки вартості підприємства

Назва		Економічний зміст	Порядок розрахунку
Англійський	Український		
1	2	3	4
Total shareholder return (TSR)	Сукупна акціонерна доходність	Відображає зміну вартості підприємства протягом року, збільшену на суму виплачених за рік дивідендів	$TSR = \frac{(P_{t+1} - P_t) + D_{t+1}}{P_t} \times 100\%$ де P_t – ціна акцій на початок періоду; P_{t+1} – ціна акцій на кінець періоду; D – сума виплачених дивідендів протягом періоду
Market Value Added (MVA)	Ринкова додана вартість	Відображає різницю між ринковою вартістю капіталу та скоригованою балансовою вартістю	$MVA = (P_c \times Q_c + P_p + Q_p) - VC,$ де P_c – ціна звичайних акцій; Q_c – кількість звичайних акцій; P_p – ціна привілейованих акцій; Q_p – кількість привілейованих акцій; VC – вартість інвестованого капіталу
Cash Value Added (CVA)	Вартість потоку грошових коштів	Оцінка вартості базується на врахуванні реального грошового потоку підприємства, скоригованого на вартість капіталу	$CVA = (CFROI - WACC) \times GI,$ де $CFROI$ – скоригований операційний грошовий потік; $WACC$ – середньозважена вартість капіталу; GI – загальна вартість скоригованих активів

Продовження табл. 8.3

1	2	3	4
Return on Equity (ROE)	Рентабельність акціонерного капіталу (модель Дюпона)	Доходність для акціонерів	$ROE = \frac{NOPLAN}{E_n} = \frac{NOPLAN}{W_b} \times \frac{W_b}{B_a} \times \frac{B_a}{E_n} = \frac{K^R \times K^o}{K^a}$ <p>де <i>NOPLAN</i> – чистий прибуток (збиток); <i>W_b</i> – загальна сума доходів організації; <i>B_a</i> – сума активів організації; <i>E_n</i> – величина власного капіталу; <i>K^R</i> – базовий коефіцієнт прибутковості; <i>K_o</i> – оборотність активів; <i>K_a</i> – частка власного капіталу</p>
Economic Value Added (EVA)	Економічна додана вартість	Відображає на скільки прибуток підприємства відрізняється від мінімального рівня прибутковості з врахуванням відповідного ризику для акціонерів (кредиторів)	$EVA = NORAT - WACC \times (K_e + K_d),$ <p>де <i>NORAT</i> – чистий операційний прибуток після сплати податків; <i>WACC</i> – середньозважені витрати на капітал; <i>K_e</i> – власний капітал; <i>K_d</i> – позиковий капітал</p> $NORAT = P_t(1-t) + I_d(1-t),$ <p>де <i>P_t</i> – операційний прибуток до сплати податку на прибуток; <i>t</i> – ставка податку на прибуток; <i>I_d</i> – сплачені відсотки</p> $K_b = \frac{K_{et} + K_{et-1}}{2},$ <p>де <i>K_{et-1}</i> – власний капітал на початок звітного періоду; <i>K_{et}</i> – власний капітал на кінець звітного періоду</p> $K_d = \frac{K_{dt} + K_{dt-1}}{2},$ <p>де <i>K_{dt}</i> – позиковий капітал на кінець звітного періоду; <i>K_{dt-1}</i> – позиковий капітал на початок звітного періоду</p> $WACC = i_b E + i_d D(1-t),$ <p>де <i>i_b</i> – вартість власного капіталу (середньозважена відсоткова ставка за облігаціями внутрішньої державної позики); <i>E</i> – частка власного капіталу в загальному інвестованому капіталі підприємства; <i>i_d</i> – вартість позикового капіталу (середньорічна ставка за кредитами); <i>D</i> – частка позикового капіталу в загальному інвестованому капіталі підприємства</p>
Return on Net Assets (RONA)	Рентабельність чистих активів	Характеризує ефективність операційної діяльності підприємства	$RONA = \frac{NI}{FA - WC} \times 100\%$ <p>де <i>NI</i> – чистий прибуток; <i>FA</i> – вартість оборотних активів; <i>WC</i> – робочий капітал <i>WC = CA - CL</i>, де <i>CA</i> – оборотні активи; <i>CL</i> – поточні зобов'язання</p>
Return on Invested Capital (ROIC)	Рентабельність інвестованого капіталу	Характеризує доходність залученого капіталу	$ROIC = LC + E,$ <p>де <i>I</i> – відсотки; <i>LC</i> – середньорічна величина довгострокових кредитів; <i>E</i> – середньорічна вартість власного капіталу</p>

Продовження табл. 8.3

1	2	3	4
Shareholder Value Added (SVA)	Додана вартість акціонерного капіталу	Оцінює зростання показника акціонерної вартості на основі різниці між акціонерною вартістю капіталу, створеною майбутніми інвестиціями, та акціонерною вартістю капіталу, створеною минулими інвестиціями	$SVA = MV - D,$ де MV – акціонерна вартість капіталу створена майбутніми інвестиціями; D – вартість власного та залученого капіталу протягом прогнозованого періоду (може використовуватися балансова вартість власного та залученого капіталу – акціонерна вартість капіталу створена минулими інвестиціями $(WACC \times (K_b + K_d))$, $MV = CFO + \frac{RV}{WACC},$ де CFO – теперішня вартість майбутніх грошових потоків від операційної діяльності протягом прогнозованого періоду; RV – теперішня вартість бізнесу в постпрогнозований період (реверсія)
Cash Flow Return on Investment (CFROI)	Дохідність інвестицій на основі грошового потоку	Відображає рентабельність чистих активів за їх історичною вартістю	$CFROI = \frac{GCF - ED}{GI},$ де GCF – грошовий потік бруто (Gross Cash Flow); ED – економічна амортизація (Economic Depreciation); GI – інвестиції бруто (Gross Investment) $GCF = NORAT - A,$ де A – накопичені амортизаційні відрахування $ED = \frac{WACC}{(1 + WACC)^{n-1}} \times DA,$ де n – середній строк корисного використання активів, що підлягають амортизації; DA – активи, що амортизуються (Depreciable Assets) $GI = NA - A,$ де NA – балансова вартість чистих активів (net assets)
EBO	Модель Едвардса-Белла-Ольсона	Відображає вартість підприємства через поточну вартість його чистих активів та дискontований потік надходів (відхилення прибутку від “нормального” рівня, який прирівнюється до середньогалузевого значення)	$C_0 = E_0 + \sum_{n=1}^r \frac{(ROE_{n-1} - i) \times E_{n-1}}{(1 - i)^n} + \frac{(ROE_{T+1} - i) \times E_T}{i \times (1 + i)^T},$ де C_0 – вартість бізнесу; E_0 – власний капітал (чисті активи) накопичений на дату оцінки (в до прогнозний період); E_T – власний капітал (чисті активи) на початок пост прогнозного періоду; ROE_n – рентабельність власного капіталу в n -му році прогнозованого періоду; ROE_{T+1} – рентабельність власного капіталу в постпрогнозний період (припускається незмінною); i – ставка дискontування; n – кількість років прогнозованого періоду

Отже, облікова інформація відіграє важливе значення при визначенні вартості суб'єкта господарювання за різними підходами та методами. Проте, при встановлені вартості підприємства використовуються не тільки дані бухгалтерського обліку, але й інша інформація ретроспективного, оперативного та прогнозного характеру.

8.3. Міжнародні моделі звітності про вартість підприємства

Традиційний підхід до формування фінансової звітності не виправдовує себе через низький рівень інформативності останньої, особливо в частині задоволення інформаційних потреб економічних агентів щодо рівня вартості підприємства, ризикованості його діяльності та перспектив подальшого розвитку. Так, дослідження, проведені аудиторською компанією “PricewaterhouseCoopers” серед інституційних інвесторів та фінансових аналітиків у 14 країнах, показали, що лише 19 % інвесторів та 27 % аналітиків вважають фінансову звітність корисною для комунікації інформації стосовно вартості підприємства. Це, в свою чергу, зумовило необхідність пошуку нових підходів до формування та передачі інформації, необхідної для адекватної оцінки вартості зовнішнім стейкхолдерам.

Після впровадження концепції вартісно-орієнтованого управління у практику діяльності зарубіжних суб'єктів господарювання було представлено більше 10 нових моделей звітності, орієнтованих на підвищення рівня прозорості бізнес-одиниці шляхом розкриття не тільки фінансової, а й широкого спектру нефінансової інформації:

- 1) Звіт Дженкінса (Jenkins Report);
- 2) Звіт компанії майбутнього (Tomorrow's Company Report);
- 3) Річний звіт 21-го століття (21st Century Annual Report);
- 4) Неминуча зміна (Inevitable Change);
- 5) Досконала звітність (Inside Out);
- 6) Звітність про вартість (Value Reporting);
- 7) Звітність зі стійкого розвитку (GRI);
- 8) Звітність Бруклінської установи (The Brookings Institution);
- 9) Динаміка вартості (Value Dynamics);
- 10) Вдосконалена звітність (Enhanced Business Reporting);
- 11) Інтегрована звітність (Integrated Reporting).

Звіт Дженкінса (Jenkins Report).

Розробник: Дженкінс Е. (Jenkins E.), Американський інститут громадських бухгалтерів.

Мета формування: надання зовнішнім користувачам інформації, джерелом якої є управлінський персонал та яка може бути підготовлена та передана з прийнятними для підприємства витратами для покращення інформованості інвесторів і, як наслідок, забезпечення раціональності розподілу інвестиційних ресурсів.

Склад звіту:

- фінансові та нефінансові дані (фінансова звітність та пояснення до неї; операційні дані та показники діяльності, які використовуються для управління);
- управлінський аналіз фінансових та нефінансових даних;
- інформація, орієнтована на майбутнє (ризики та можливості, плани управлінського персоналу, включаючи ключові фактори успіху, порівняння поточних можливостей та ризиків з минулими);
- інформація про акціонерів та управлінський персонал (ключовий управлінський персонал, розмір його винагороди, склад акціонерів, інформація про пов'язані сторони);

– опис компанії (опис цілей та стратегії, вид діяльності, вплив галузі на компанію).

Країна поширення: США.

Звіт Дженкінса орієнтований на максимально повне наближення інформації, що надається зовнішнім користувачам, до тієї, що використовується у процесі внутрішнього управління діяльністю суб'єкта господарювання, з метою забезпечення можливості раціонального прийняття інвестиційних рішень. До звіту, підготовленого за даною моделлю, включається сукупність фінансових та операційних показників, а також результати аналізу тенденцій і причин їх змін. Крім цього, у звіті розкривається інформація щодо стратегії розвитку підприємства, його цілей, ризиків та можливостей. Використання даної моделі дозволяє, з одного боку, підвищити рівень прозорості підприємства, що сприяє покращенню його інвестиційної привабливості та відповідно конкурентоспроможності у боротьбі за залучення інвестиційних ресурсів. В той же час розкриття інформації, що використовується у процесі управління зовнішнім користувачам без ранжування доступу до неї призводить до підвищення небезпеки витоку інформації, що може позначитися на рівні інформаційної безпеки підприємства.

Звіт компанії майбутнього (Tomorrow's Company Report).

Розробник: London-based RSA (the Royal Society for Encouragement of Art, Manufactures & Commerce).

Мета формування: включення до річної фінансової звітності інформації щодо мети діяльності підприємства, його цінностей, ключових факторів успіху та ключових взаємозв'язків з постачальниками, клієнтами, постачальниками капіталу, працівниками та суспільством.

Склад звіту:

- Фінансовий звіт (Звіт про прибутки та збитки, Баланс);
- Звіт щодо “ланцюга створення вартості” (value chain report) (інформація щодо задоволеності клієнтів);
- Звіт про працівників (інформація стосовно навиків та знань працівників);
- Звіт зі стійкого розвитку (інформація щодо впливу на суспільство та навколишнє середовище).

Країна поширення: Велика Британія.

Звіт компанії майбутнього передбачає включення до річних звітів інформації стосовно стратегії підприємства, цілей його діяльності, ключових факторів вартості, у тому числі ключових взаємовідносин із стейкхолдерами. Як і в попередньому випадку, розкриття даної інформації дозволяє підвищити рівень прозорості підприємства, проте інформація щодо взаємовідносин із стейкхолдерами не завжди цікавить інвесторів, що значно ускладнює процес прийняття рішень, оскільки передбачає необхідність відбору надлишкової інформації та врахування інформації виключно із релевантного діапазону.

Річний звіт 21-го століття (21st Century Annual Report).

Розробник: Американський інститут громадських бухгалтерів.

Мета формування: розкриття інформації щодо майбутньої діяльності підприємства, включаючи ризики.

Склад звіту:

- фінансова звітність;
- нефінансові показники, включаючи показники, які використовуються для оцінки нематеріальних активів;
- інформація стосовно задоволеності клієнтів, працівників;
- інформація стосовно ключових факторів успішної діяльності підприємства.

Країна поширення: США.

Річний звіт компанії 21-го століття орієнтований на значне розширення панелі показників, що розкриваються зовнішнім користувачам з врахуванням їх потреб. Підготовка звітності у даному форматі передбачає організацію комунікації зі стейкхолдерами у формі діалогу, тобто вказаному процесу передують аналіз потреб зовнішніх користувачів та визначення способів їх задоволення, що призводить до значного збільшення витрат та часу на підготовку звітності. Крім цього, в даному випадку посилюється небезпека розголошення комерційної таємниці та неповного охоплення запитів всієї сукупності реципієнтів як носіїв інформаційних потреб.

Неминуча зміна (Inevitable Change).

Розробник: Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії.

Мета формування: підготовка звітності з використанням інформаційних технологій з метою прискорення процесу надання інформації, необхідної для задоволення широкого спектру інформаційних потреб стейкхолдерів.

Склад звіту:

- електронний ресурс, який базується на корпоративній базі даних та є доступним зовнішнім користувачам;
- інформаційні технології для забезпечення доступу до зовнішніх баз даних;
- можливість для задавання он-лайн запитання управлінському персоналу.

Країни поширення: Велика Британія, Шотландія.

Модель звітності “Неминуча зміна”, орієнтована на розробку рекомендацій щодо підготовки звітності з використанням інформаційних технологій, передбачає створення корпоративної бази даних та надання прав доступу до неї зовнішнім користувачам. Такий підхід дозволяє значно зекономити витрати на передачу інформації, однак передбачає необхідність збільшення витрат на створення такої бази і подальшу підтримку її функціонування та встановлення рівня доступу користувачів до її даних, а також формування системи захисту від несанкціонованого доступу до неї. В якості переваг такого підходу варто виділити можливість одержання інформації реципієнтом в режимі on-line.

Досконала звітність (Inside Out).

Розробник: Американський інститут громадських бухгалтерів.

Мета формування: відповідність потребам інвесторів в частині надання інформації, орієнтованої на майбутнє як фінансового, так і нефінансового характеру.

Склад звіту:

- місія компанії;
- стратегія діяльності, стратегічні цілі та завдання;
- опис процесу прийняття стратегічних рішень;
- показники, які використовуються для моніторингу економічних процесів;
- опис ключових факторів вартості (опис ринку, на якому функціонує підприємство, конкурентна позиція на ринку, майбутні тенденції на ринку, яким чином управлінський персонал зможе змінити позицію на ринку);
- показники оцінки результатів діяльності, включаючи нефінансові.

Країна поширення: США.

Підхід підготовки звітності “Досконала звітність” орієнтований, в першу чергу, на забезпечення задоволення потреб інвесторів та передбачає необхідність розкриття інформації щодо стратегічних пріоритетів діяльності підприємств та факторів формування вартості. Використання даного підходу дозволяє забезпечити можливість більш адекватної оцінки вартості підприємств та знизити витрати на залучення капіталу, поруч з тим значно підвищує вартість підготовки інформації.

Звітність про вартість (Value Report).

Розробник: Аудиторська компанія “PricewaterhouseCoopers”, яка входить до четвірки найбільших аудиторських компаній світу.

Мета формування: розширення традиційної корпоративної звітності з метою задоволення потреб інвесторів та аналітиків.

Склад звіту:

- Звіт про оцінку вартості бренду;
- Звіт про економічну додану вартість;
- Система показників для оцінки нематеріальних активів;
- Скоригований баланс;
- Скоригований звіт про фінансові результати;
- Звіт про додану вартість.

Зміст інформації: огляд ринку; вартісна стратегія; фінансові результати діяльності, ризики, результати діяльності окремих сегментів; платформа вартості.

Країни поширення: Велика Британія, США, Нідерланди, Швейцарія, інші країни Західної Європи.

Основною причиною, які стали поштовхом до розробки даного підходу, стала нездатність традиційної звітності задовольняти інформаційні потреби як інвесторів, так і самих компаній, що, як наслідок, проявляється у неадекватній оцінці вартості останніх. Розробники пропонують будувати новий підхід до звітності на основі трьох рівнів регулятивних механізмів:

- положення Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- галузевих стандартів діяльності підприємства для оцінки та відображення специфічної галузевої інформації. Галузеві стандарти дозволяють порівняти інформацію, представлену компаніями, які функціонують в одній галузі як в межах однієї країни, так і поза її межами;
- рекомендацій для розкриття інформації, специфічної для підприємства, пов'язаної з його стратегією, планами, управлінням ризиками, політикою компенсацій, корпоративним управлінням, показниками оцінки результатів діяльності.

Процес звітування на базі моделі звітності про вартість базується на таких вимогах:

- побудова зовнішньої звітності на основі внутрішньої, тобто перед менеджерами ставиться завдання надавати зовнішнім користувачам ту інформацію, яка використовується у процесі управління;
- визначення інформації, яка необхідна стейкхолдерам. Менеджерам необхідно переконатися в тому, що вони надають зовнішнім користувачам інформацію, яка їм потрібна і у зручній формі;
- передача релевантної інформації, отриманої із зовнішніх джерел. Компанія повинна збирати інформацію із зовнішніх джерел для проведення внутрішнього аналізу, прийняття рішень та передавати дану інформацію зовнішнім користувачам;
- звітування щодо реальної ситуації, яка склалася на підприємстві. Необхідним є надання інвесторам та стейкхолдерам можливості оцінити економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності суб'єкта господарювання;
- урівноваження ризиків та витрат з потенційними вигодами. Менеджери повинні зрівноважувати вигоди від підвищення рівня прозорості та витрати, пов'язані з підготовкою інформації⁵⁰.

Звітність про вартість (Value Reporting) передбачає розкриття більш широкого спектру інформації порівняно із інформацією, що міститься у фінансовій звітності. Дана інформація не обмежується лише тією, що отримана із внутрішніх джерел, досить важливе значення має проведення детального аналізу та розкриття інформації, яка стосується зовнішнього середовища суб'єкта господарювання. Зібрана інформація повинна всебічно охоплювати діяльність підприємства в розрізі економічної, соціальної та екологічної діяльності. При цьому, витрати на збір, підготовку та передачу інформації зовнішнім користувачам не повинні перевищувати розмір ймовірних вигід.

Специфіку підходу до формування звітності представлена в табл. 8.4.

Інформація, що наводиться у звітності про вартість (Value Reporting), охоплює такі напрями: огляд ринку; стратегія створення вартості; управління вартістю та платформа створення вартості. Перший напрям стосується зовнішнього, останні – внутрішнього середовища підприємства.

⁵⁰ DiPiazza S., Eccels R. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting. Wiley&Sons, Inc., 2002. 188 p. – P. 105-120.

Специфіка змісту звітності про вартість

<i>Критерій</i>	<i>Характеристика</i>
Поєднання фінансових та нефінансових даних	Звітність містить аналітичні дані, що використовуються при управлінні операційною діяльністю, також детальну інформацію щодо результатів діяльності за бізнес-сегментами як фінансового, так і нефінансового характеру
Наявність управлінського аналізу фінансових та нефінансових даних	У звітності наводиться управлінський аналіз тенденцій змін як фінансових, так і нефінансових показників
Орієнтація наведеної інформації на майбутнє	Звітність містить інформацію щодо можливостей та ризиків, планів управлінського персоналу, ідентифікацію ключових факторів успіху
Наявність інформації стосовно управлінського персоналу та акціонерів	Звітність розкриває інформацію щодо директора, ключового управлінського персоналу, розміру їх компенсації, а також інформацію стосовно акціонерів та взаємовідносин з третіми сторонами
Наявність загальної інформації про підприємство	У звітності описуються цілі діяльності підприємства, його стратегія, вплив галузі

Огляд ринку включає аналіз конкурентного, правового, макроекономічного середовища; стратегія створення вартості – опис цілей, завдань, специфіки управління, організаційної структури; управління вартістю – аналіз фінансових результатів діяльності підприємства, фінансового стану, особливостей управління ризиками, результатів діяльності за бізнес-сегментами; платформа створення вартості – опис інновацій, брендів, клієнтів, працівників, репутації, соціальних та екологічних аспектів діяльності⁵¹. При цьому розробники наголошують на тому, що інформація за всіма чотирма напрямками повинна розкриватися у нерозривному взаємозв'язку. Тобто, необхідним є розкриття інформації щодо того як менеджери оцінюють ситуацію, що склалася на ринку, зокрема, рівень конкуренції, бар'єри входження в галузь, а отже, перспективи появи нових конкурентів, характер конкуренції, ключові фактори успіху підприємства у конкурентній боротьбі, загальну економічну ситуацію в країні, а саме: рівень інфляції, розмір валового внутрішнього продукту, національного доходу та характер впливу даних факторів на результати діяльності суб'єкта господарювання. Також необхідно розкривати інформацію про очікування управлінського персоналу щодо зміни стану політичної системи та стосовно можливого впливу даної зміни на подальшу діяльність керованого ними підприємства. При цьому, розробники моделі звітності про вартість особливу увагу звертають на те, що, оскільки вищезазначена інформація в основному отримується із зовнішніх джерел, менеджери повинні особливу увагу звертати на перевірку її достовірності та встановлення надійності джерела її одержання.

⁵¹ The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game / R. Eccels and others. Wiley&Sons, Inc., 2001. 369 p. – P. 15.

У звітності повинна міститися інформація щодо обраної стратегії, що надає можливість зовнішнім користувачам оцінити, яким чином підприємство створюватиме вартість у майбутньому. Досить важливим є також розкриття кількісних та якісних параметрів майбутнього розвитку, якого підприємство прагне досягти, тобто визначення складу та рівня фінансових, екологічних, соціальних показників. Слід також розкривати інформацію щодо сильних сторін діяльності суб'єкта господарювання, можливість їх використання для реалізації обраної стратегії.

Вищезгадана інформація наводиться у нерозривному взаємозв'язку із інформацією, що стосується ефективності управління вартістю підприємства у минулому, яка оцінюється на основі фінансових показників діяльності. При цьому показники традиційної фінансової звітності повинні доповнюватися такими показниками, як рентабельність капіталу, прибуток після вирахування вартості капіталу, скоригована на рівень ризику рентабельність капіталу⁵². Важливим є також наведення даних показників у динаміці та проведення аналізу тенденцій їх змін. Одночасно розробники наголошують на важливості включення до звітності показника сукупної акціонерної доходності (TSR), оскільки він має найважливіше значення для акціонерів, ключових ризиків за сегментами бізнесу та способів управління ними. З цього приводу С. Діпіза (S. DiPiazza) та Р. Екклз (R. Eccles) зазначають, що "Акціонери та інші групи стейкхолдерів чітко усвідомлюють, що компанії стикаються з ризиками у процесі створення вартості. Вони просто повинні знати, що це за ризики, значення верхньої та нижньої межі їх впливу і, яким чином компанія може управляти ними"⁵³.

Не менш важливим є розкриття інформації про здатність підприємства створювати вартість у майбутньому, що може бути визначено виходячи із наявності матеріальних та нематеріальних ресурсів, рівня інноваційності діяльності, наявності постійних клієнтів, рівня задоволення працівниками своєю роботою, наявністю позитивної ділової репутації.

Згідно рекомендацій представників компанії "PricewaterhouseCoopers" інформація за першими двома напрямками має переважно описовий характер, за останніми – оформлюється у вигляді звітів, до складу яких повинні включатися: Звіт про оцінку вартості бренду, Звіт про економічну додану вартість, Система показників оцінки нематеріальних активів, Скоригований баланс, Скоригований звіт про фінансові результати.

У Звіті про економічну додану вартість наводиться інформація про розмір економічного прибутку, генерованого підприємством, який розраховується з врахуванням вартості капіталу. Система показників оцінки нематеріальних активів включає сукупність показників в розрізі складових інтелектуального капіталу. Баланс коригується шляхом включення вартості нематеріальних активів в частині вартості бренду

⁵² DiPiazza S., Eccles R. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting. P. 125.

⁵³ DiPiazza S., Eccles R. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting. P. 125.

та вартості людських ресурсів і переоцінки вартості активів за справедливою вартістю. До Звіту про фінансові результати вносяться доходи або витрати за результатами переоцінки активів.

За словами розробників, важливою передумовою забезпечення ефективності передачі інформації за допомогою звітності про вартість (Value Reporting) є ліквідація комунікаційних бар'єрів, до складу яких включаються:

– інформаційні бар'єри – різниця між тим, яку цінність інвестори та аналітики вкладають у показники, і тим, на скільки вони задоволені інформацією, яку надають менеджери;

– бар'єри звітування – різниця між тим, яку цінність менеджери вкладають у показники, та тим, як активно вони працюють для представлення їх користувачам;

– бар'єри якості – різниця між тим, яку цінність менеджери вкладають в показники, та надійністю інформації, що надається інформаційною системою підприємства;

– бар'єри розуміння – різниця між цінністю, яку менеджери вкладають у показники, і цінністю, яку вкладають в них інвестори та аналітики;

– бар'єри сприйняття – різниця між тим, як активно менеджери працюють над тим, щоб представити показники, і тим, як інвестори та аналітики сприймають адекватність представленої інформації⁵⁴.

Для ліквідації вищерозглянутих комунікаційних бар'єрів необхідним є проведення детального маркетингового дослідження з метою з'ясування інформаційних потреб зовнішніх стейкхолдерів та визначення способів їх задоволення.

Отже, *звітність про вартість (Value Reporting)* – це засіб передачі інформації стосовно діяльності підприємства, орієнтований на підвищення прозорості суб'єкта господарювання для забезпечення можливості адекватної оцінки його вартості зовнішніми користувачами.

Звітність зі стійкого розвитку (GRI).

Розробник: Глобальна ініціатива зі звітності ("Global Reporting Initiative").

Мета формування: забезпечення можливості оцінки економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності.

Склад звіту:

- місія та стратегія;
- загальна інформація про підприємство;
- структура управління та стиль управління;
- показники діяльності.

Країна поширення: Країни Західної Європи, США, інші країни.

Звітність зі стійкого розвитку передбачає необхідність розкриття інформації щодо діяльності підприємства в розрізі екологічних, соціальних та економічних аспектів. Підготовка такої звітності дозволяє отримати низку переваг, однак поруч з цим інформація, яка наводиться в ній, не є достатньою для визначення вартості компаній.

⁵⁴ The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game / R. Eccels and others. P. 131.

Звіт Бруклінської установи (The Brookings Institution).

Розробник: Вашингтонське відділення Бруклінської установи (The Washington-based Brookings Institution).

Мета формування: розкриття інформації стосовно нематеріальних активів підприємства.

Базується на основі поділу активів на три категорії:

- активи, які є власністю підприємства та можуть бути продані (розкривається інформація стосовно вартості активів);
- активи, які контролювані підприємством, однак не можуть бути продані (активи, пов'язані з взаємовідносинами, бізнес-процесами);
- активи, які є неконтрольованими підприємством.

За останніми двома категоріями розкривається нефінансова інформація.

Країна поширення: США.

Звіт Бруклінської установи орієнтований на розкриття інформації стосовно нематеріальних активів, в той час як іншим аспектам діяльності суб'єктів господарювання уваги не приділяється.

Динаміка вартості (Value Dynamics).

Розробники: Боултон Р. (Boulton R.), Ліберт Б. (Libert B.), Самек С. (Samek S.)

Мета формування: підвищення рівня прозорості підприємства та орієнтація звітності на потреби користувачів.

Побудова звітності навколо ключових видів активів:

- фізичні (земля, будинки, споруди, запаси);
- фінансові (готівка, дебіторська заборгованість);
- клієнти (канали збуту, пов'язані сторони);
- організація (стиль управління, стратегія, знання, цінності, бренд, інноваційність);
- працівники та постачальники (працівники, постачальники, партнери).

Країна поширення: США, Велика Британія.

Модель формування звітності "Динаміка вартості" спрямована на підвищення рівня прозорості підприємства та передбачає розкриття інформації зовнішнім стейкхолдерам в розрізі складових активів суб'єкта господарювання. Вона ґрунтується на справедливій вартості активів, визначення якої є досить складним процесом, що відмічається відповідним рівнем суб'єктивності.

Вдосконалена звітність (Enhanced Business Report).

Розробник: Консорціум вдосконаленої звітності (Enhanced Business Reporting Consortium). Даний консорціум є некомерційною організацією, до складу якого входять представники Інституту управлінського обліку (Institute of Management Accountants), Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants), а також представники великих корпорацій, таких, наприклад, як Microsoft. Місія консорціуму полягає в: "підвищенні якості, інтегрованості, прозорості інформації, яка використовується у процесі прийняття рішень в спосіб, що дозволяє економити витрати та час".

Мета формування: підвищення рівня прозорості підприємства в розрізі всіх класів його активів.

Склад звіту:

- Звіт про економічний прибуток;
- Звіт про вартість підприємства;
- Нескоригований звіт про сукупну акціонерну доходність;
- Скорегований звіт про сукупну акціонерну доходність.

Зміст інформації: бізнес середовище; стратегія; конкурентоспроможність та ресурси; результати діяльності. Тобто у звітності повинна наводитися інформація про економічну, політичну ситуацію в країні; особливості правового регулювання діяльності суб'єкта господарювання; стратегія його розвитку як корпоративна, так і функціональна; основні фактори формування конкурентних переваг; ресурси, які використовуються для створення вартості; інформація стосовно результатів минулої діяльності як в цілому по підприємству, так і за окремими бізнес-сегментами.

Країна поширення: США.

Інтегрована звітність (Integrated Report).

Розробник: Міжнародний комітет інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee), який складається із представників сфери корпоративного управління, бухгалтерського обліку, інвестування, державного управління. Даний комітет створений у 2010 р., метою його діяльності є розробка концепції звітності, яка відповідатиме вимогам ХХІ ст., зокрема дасть можливість:

- передавати інформацію щодо стратегії підприємства, його ділової моделі, результатів діяльності та планів на майбутнє;
- логічно поєднати в одній звітності інформацію стосовно підприємства, яка вимагається ринком та органами державної влади;
- відобразити ефективність використання всіх видів капіталу, інвестованого у компанію;
- відобразити взаємозв'язок між результатами діяльності підприємства та його вартістю.

Мета формування: поєднання найбільш суттєвої інформації щодо стратегії підприємства, управління та перспектив майбутньої діяльності у спосіб, що відображає комерційні, екологічні та соціальні аспекти його діяльності для відображення того, яким чином підприємство створює вартість.

Склад звіту:

- Лист виконавчого директора до акціонерів;
- Лист фінансового директора до акціонерів;
- Звіт про виплачені компенсації працівникам;
- Фінансовий звіт;
- Річна фінансова звітність.

Специфіку інтегрованої звітності розкрито в табл. 8.5.

Таблиця 8.5.

Основні особливості інтегрованої звітності⁵⁵

<i>Критерій</i>	<i>Характеристика</i>
Мислення	Відображає та підтримує інтегроване мислення з метою створення вартості підприємства
Управління	Враховує особливості управління не тільки фінансовим, але й іншими видами капіталу
Фокус	Орієнтована на стратегічні цілі підприємства та відображає його здатність створювати вартість у майбутньому, а також фінансові результати діяльності та фінансові ризики
Часові межі	Є корисною в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі
Довіра	Сприяє підвищенню рівня прозорості, а не концентрується на розкритті обов'язкових показників, передбачених законодавством, вона допомагає підвищенню довіри до показників, наведених в ній
Адаптивність	Фокусується переважно на факторах, які мають суттєве значення для визначеного сектору, в якому функціонує підприємство
Лаконічність	Є лаконічною та нескладною
Технологічні можливості	Дозволяє отримати переваги від нових технологій, які дозволяють поєднати додаткову інформацію з обов'язковим звітом

Зміст інформації: загальна інформація про підприємство; операційна діяльність, включаючи ризики та можливості; стратегічні цілі; управління та винагорода; результати діяльності; очікування щодо майбутньої діяльності (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Інформація, що розкривається в інтегрованій звітності (в розрізі секцій)

<i>Секція</i>	<i>Питання, що розкривається</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Загальна інформація про підприємство	Чим займається підприємство та яким чином воно створює вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періодах	– місія підприємства, вид його основної діяльності, основні ринки збуту, номенклатура продукції (послуг); – ділова модель, фактори вартості, ключові стейкхолдери; – відношення до ризику
Операційна діяльність, включаючи ризики та можливості	В яких умовах функціонує підприємство, включаючи ресурси та взаємовідносини від яких воно залежить, його ключові ризики та можливості	– комерційні, соціальні, екологічні умови, в яких функціонує підприємство; – ресурси, взаємовідносини, які є ключовими для успіху підприємства; – ключові ризики та можливості підприємства
Стратегічні цілі	Які є цілі підприємства та способи їх досягнення	– взаємозв'язок між стратегією та іншими компонентами звітності; – фактори створення конкурентних переваг підприємства; – фактори ризику по відношенню до кожної складової ресурсів

⁵⁵Integrated Reporting. URL: <http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/INTEGRATED-REPORTING-QA.pdf> (дата звернення 11.12.2016).

Продовження табл. 8.6

1	2	3
Управління та винагорода	Якою є структура управління компанією та яким чином управлінський персонал сприяє реалізації стратегії, а також як співвідносяться стратегічні цілі та система винагороди персоналу	– опис стилю управління, який використовується в компанії, включаючи кваліфікацію працівників, які обіймають ключові управлінські посади; – які дії управлінського персоналу прийняті для реалізації стратегічних цілей, включаючи культуру, цінності, взаємозв'язки з ключовими стейкхолдерами; – на скільки система винагороди є взаємопов'язаною із довго-, середньо- та короткостроковими результатами діяльності
Результати діяльності	Як підприємство здійснювало свою діяльність для реалізації обраної стратегії	– ключові показники діяльності, ключові показники ризику, які взаємопов'язані із стратегією; – вплив підприємства на ресурси та взаємозв'язки, від яких воно залежить; – найважливіші зовнішні фактори, які впливають на діяльність підприємства; – якими є затрати ресурсів на реалізацію цілей
Очікування стосовно майбутньої діяльності	З якими можливостями, перешкодами зіткнеться компанія у процесі реалізації стратегічних цілей	– збалансування коротко- та довгострокових інтересів; – невизначеність, з якою може стикнутися підприємство у майбутньому; – опис планів підприємства на коротко-, середньо- та довгостроковий періоди

Країни поширення: США, країни Західної Європи, Китай, Країна поширення: Японія, Південна Африка.

Питання для самоконтролю:

1. Які підходи до управління підприємством Ви знаєте та в чому полягає особливість вартісно-орієнтованого підходу до управління?
2. Які можна виділити бізнес-процеси формування вартості підприємства?
3. Які існують підходи до оцінки вартості підприємства?
4. Які моделі оцінки ефективності діяльності підприємства в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління?
5. В чому полягають переваги та недоліки методів оцінки вартості підприємства?
6. Що таке фактор вартості та які види факторів формування вартості підприємства можна виділити?

7. Які міжнародні моделі звітності про вартість підприємства існують та їх особливості?

8. В чому полягають основні особливості інтегрованої моделі звітності?

9. Яка роль нефінансових показників в управлінні підприємством, в т.ч. в процесі управління процесом генерування вартості підприємства?

10. Які існують вимоги підготовки Звітності про вартість (Value Report)?

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Вартість підприємства у широкому розумінні – виражає оцінку досягнутого становища та потенціал розвитку підприємства на трьох базових ринках (ринок товарів та послуг, ринок капіталу, ринок праці): 1) так; 2) ні	2. Фактор вартості – це постійна величина, яка впливає на вартість підприємства: 1) так; 2) ні
3. Будь-які змінні величини, які впливають на вартість підприємства називаються факторами вартості: 1) так; 2) ні	4. Процес вартісно-орієнтованого управління починається з оцінки вартості підприємства: 1) так; 2) ні
5. Матеріальна вартість характеризує результати минулої діяльності підприємства: 1) так; 2) ні	6. Контроль та економічний аналіз є одним з етапів процесу вартісно-орієнтованого управління: 1) так; 2) ні
7. Концепція вартісно-орієнтованого управління орієнтована на максимізацію платоспроможності підприємства: 1) так; 2) ні	8. Традиційний підхід до формування фінансової звітності не виправдовує себе через низький рівень інформативності фінансової звітності: 1) так; 2) ні
9. Сучасні моделі звітності орієнтовані на підвищення рівня прозорості бізнес-одиниці шляхом розкриття фінансової та нефінансової інформації: 1) так; 2) ні	10. Фізичний капітал – це величина грошових коштів, фінансових інвестицій та вартість цінних паперів підприємства: 1) так; 2) ні
11. Величина майна, що належить підприємству – це фінансовий капітал: 1) так; 2) ні	12. Інтелектуальний капітал – це сукупність інтелектуальних та інформаційних ресурсів, які використовуються підприємством для створення вартості: 1) так; 2) ні

<p>13. Модель Едвардса-Белла-Ольсона відображає вартість підприємства через поточну вартість його чистих активів та дисконтований потік надходів:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>14. Економічна додана вартість оцінює зростання показників акціонерної вартості на основі різниці між акціонерною вартістю капіталу, створеною майбутніми інвестиціями, та акціонерною вартістю капіталу, створеною минулими інвестиціями:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>15. Рентабельність чистих активів характеризує ефективність операційної діяльності підприємства:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>16. Модель звітності “Неминуча зміна” має за мету підготовки звітності з використанням інформаційних технологій в цілях прискорення процесу надання інформації, необхідної для задоволення широкого спектру інформаційних потреб стейкхолдерів:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>17. Модель “Досконала звітність” характерна для Великої Британії та Шотландії:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>18. До моделі “Звітність про вартість” входить Звіт про оцінку вартості бренду:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>19. Фінансовий капітал – це величина грошових коштів, фінансових інвестицій та вартість цінних паперів підприємства:</p> <p>1) так; 2) ні</p>	<p>20. Бар’єри розуміння – це різниця між тим, яку цінність менеджери вкладають в показники, та надійністю інформації, що надається інформаційною системою підприємства:</p> <p>1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Формування вартості підприємства передбачає врахування:</p> <p>1) попередньої оцінки вартості, формування вартості в розрізі складових, наступної оцінки вартості, а також бізнес-процесів в розрізі максимізації складових вартості;</p> <p>2) операційної, фінансової та інвестиційної діяльності як сукупності бізнес-процесів нижчого рівня;</p> <p>3) проєкції внутрішніх бізнес-процесів в розрізі блоків: фінанси, клієнти, внутрішньогосподарські процеси, навчання та перспективи зростання, екологічні процеси, соціальні процеси;</p> <p>4) всі відповіді правильні</p>	<p>2. До складових вартості підприємства відносять:</p> <p>1) фізичний капітал; 2) фінансовий капітал; 3) інтелектуальний капітал; 4) всі відповіді правильні</p>

<p>3. Складовою матеріальної вартості підприємства не є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фізичний капітал; 2) фінансовий капітал; 3) інтелектуальний капітал; 4) екологічний капітал 	<p>4. За відношенням до підприємства фактори вартості поділяються на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фінансові та нефінансові; 2) макрофактори та мікрофактори; 3) постійні та тимчасові; 4) позитивного та негативного впливу
<p>5. Витратний підхід передбачає такі методи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) метод балансової вартості; 2) метод вартості чистих активів; 3) метод надприбутків; 4) усі відповіді правильні 	<p>6. Підходи до оцінки вартості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витратний підхід; 2) доходний підхід; 3) порівняльний підхід; 4) усі відповіді правильні
<p>7. Вартісно-орієнтоване управління – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) підхід до управління, що передбачає послідовну реалізацію комплексу заходів, спрямованих на формування вартості підприємства, враховуючи узгодженість інтересів різних груп заінтересованих осіб; 2) підхід до управління, що передбачає послідовну реалізацію комплексу заходів, спрямованих на формування вартості підприємства, враховуючи антагоністичність інтересів різних груп заінтересованих осіб; 3) підхід до системи контролю, що передбачає послідовну реалізацію комплексу заходів, спрямованих на зменшення вартості підприємства, враховуючи узгодженість інтересів різних груп заінтересованих осіб; 4) підхід до системи контролю, що передбачає послідовну реалізацію комплексу заходів, спрямованих на збільшення вартості підприємства, враховуючи узгодженість інтересів різних груп заінтересованих осіб 	<p>8. Метою інтегрованої звітності є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) поєднання інформації щодо стратегії підприємства, управління та перспектив майбутньої діяльності, що відображає комерційні та фінансові аспекти його діяльності; 2) поєднання найбільш суттєвої інформації щодо комерційної, екологічної та соціальної діяльності для відображення того, яким чином підприємство розвивається; 3) поєднання найбільш суттєвої інформації щодо перспектив майбутньої діяльності через висвітлення фінансово-економічних аспектів його діяльності для відображення того, яким чином підприємство створює вартість; 4) поєднання найбільш суттєвої інформації щодо стратегії підприємства, управління та перспектив майбутньої діяльності у спосіб, що відображає комерційні, екологічні та соціальні аспекти його діяльності для відображення того, яким чином підприємство створює вартість
<p>9. Метод вартості чистих активів є методом оцінки вартості підприємства в рамках:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витратного підходу; 2) доходного підходу; 3) порівняльного підходу; 4) інтегрованого підходу 	<p>10. Вашингтонське відділення Бруклінської установи є розробником:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Звіту Дженкінса (Jenkins Report); 2) Звіту компанії майбутнього (Tomorrow's Company Report); 3) Інтегрованої звітності; 4) Звіту Бруклінської установи (The Brookings Institution)

<p>11. Для комплексної оцінки вартості підприємства в світовій практиці господарювання не використовується наступний підхід:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) функціонально-вартісний підхід; 2) доходний підхід; 3) витратний підхід; 4) інтегрований підхід 	<p>12. Фактор вартості – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ресурси, необхідні для виробництва товарів або послуг; 2) будь-які змінні величини, що впливають на вартість підприємства; 3) правильна відповідь №1 та №2; 4) немає правильної відповіді
<p>13. Підхід до визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, що дозволяють порівняти об'єкт оцінки відповідно з подібними підприємствами, частками в капіталі підприємстві, його цінними паперами або нематеріальними активами:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витратний підхід; 2) доходний підхід; 3) порівняльний підхід; 4) інтегрований підхід 	<p>14. Звітність про вартість (Value Reporting) орієнтована на ліквідацію комунікаційних бар'єрів, до складу яких включаються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) інформаційні та системні бар'єри; 2) інформаційні бар'єри, бар'єри звітування, бар'єри якості, бар'єри розуміння, бар'єри сприйняття; 3) бар'єри порівняння та якості; 4) бар'єри тлумачення, якості та інформаційні бар'єри
<p>15. Фактори вартості підприємства, за терміном дії поділяються на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фінансові, нефінансові; 2) постійні, фінансові; 3) постійні, тимчасові; 4) нефінансові, тимчасові 	<p>16. За можливістю грошового вираження фактори вартості підприємства поділяються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) грошові, негрошові; 2) постійні, тимчасові; 3) макрофактори, мікрофактори; 4) позитивного, негативного впливу
<p>17. Що не відноситься до складових вартості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) інтелектуальний капітал; 2) фінансовий капітал; 3) фізичний капітал; 4) природний капітал 	<p>18. Метою звіту Дженкінса є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) надання зовнішнім користувачам інформації, джерелом якої є управлінський персонал та яка може бути підготовлена та передана з прийнятними для підприємства витратами для покращення поінформованості інвесторів і, як наслідок, забезпечення раціональності розподілу інвестиційних ресурсів; 2) включення до річної фінансової звітності інформації щодо мети діяльності підприємства, його цінностей, ключових взаємозв'язків з постачальниками, клієнтами, постачальниками капіталу, працівниками та суспільством; 3) розкриття інформації щодо майбутньої діяльності підприємства, включаючи ризики;

	4) розкриття інформації щодо поточної діяльності підприємства, включаючи невизначеність та ризики зовнішнього соціально-економічного середовища
19. До складу моделі звітності “Звітність зі стійкого розвитку” входять: 1) місія та стратегія; 2) загальна інформація про підприємство; 3) структура управління та стиль управління; 4) всі відповіді правильні	20. Звіт, що відображає та підтримує інтегроване мислення з метою створення вартості підприємства: 1) Звіт Дженкінса (Jenkins Report); 2) Звіт компанії майбутнього (Tomorrow’s Company Report); 3) Інтегрована звітність; 4) Звіт Бруклінської установи (The Brookings Institution)
III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)	
1. _____ - _____ – це сукупність послідовних дій в рамках господарської діяльності підприємства, згрупованих за певною цільовою спрямованістю та орієнтованих на досягнення конкретної мети.	
2. _____ у вузькому змісті визначається через ринкову капіталізацію (поточна оцінка підприємства учасниками ринку цінних паперів, через призму його становища на інших ринках).	
3. Величина майна, що належить підприємству – це _____.	
4. Сукупність інтелектуальних та інформаційних ресурсів, які використовує підприємство для створення вартості – це _____.	
5. _____ - _____ – це концепція управління орієнтована на максимізацію вартості підприємства, яка не тотожна балансовій вартості його активів.	
6. _____ - _____ – підхід до управління, що передбачає послідовну реалізацію комплексу заходів, спрямованих на формування вартості підприємства та врахування антагоністичності інтересів різних груп заінтересованих осіб.	
7. _____ до оцінки вартості підприємства – це загальноприйнятий спосіб визначення вартості підприємства, вартості частки в капіталі підприємства або ж вартості його цінних паперів шляхом застосування одного або декількох методів, що базуються на вартості активів за вирахуванням зобов’язань.	
8 _____ (_____) _____ – це підхід визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, які перетворюють очікувані економічні вигоди в єдину поточну суму.	
9 Метод прямої капіталізації, метод дисконтування грошових коштів, метод дисконтування дивідендів виділяють в межах _____ підходу до оцінки вартості підприємства.	
10 _____ – різниця між тим, яку цінність менеджери вкладають у показники, та тим, як активно вони працюють для представлення їх користувачам.	

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність

1. Класифікація підходів до визначення вартості підприємства:

<p>Підходи до визначення вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Доходний (прибутковий) підхід. 2. Витратний (майновий) підхід. 3. Порівняльний (ринковий) підхід. 4. Інтегрований підхід 	<p>Характеристика підходів:</p> <p>А. Підхід до оцінки вартості компанії, поява якого обумовлена необхідністю мінімізації недоліків, притаманних методам витратного підходу оцінки вартості підприємства, зокрема не врахування вартості нематеріальних активів та потенціалу майбутнього розвитку, а також недоліків, притаманних методам доходного підходу, а саме надмірний акцент на прогнозування показників майбутньої діяльності.</p> <p>Б. Підхід до визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, що дозволяють порівняти об'єкт оцінки відповідно з подібними підприємствами, частками в капіталі підприємств, його цінними паперами або нематеріальними активами.</p> <p>В. Загальноприйнятий спосіб визначення вартості підприємства, вартості частки в капіталі підприємства або ж вартості його цінних паперів шляхом застосування одного або декількох методів, що базуються на вартості активів за вирахуванням зобов'язань.</p> <p>Г. Визначення вартості підприємства, вартості частки у капіталі підприємства, його цінних паперів або ж нематеріальних активів шляхом застосування одного або більшої кількості методів, які перетворюють очікувані економічні вигоди в єдину суму</p>
---	--

2. Класифікація факторів формування вартості підприємства та їх характеристика:

<p>Фактори формування вартості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Постійні фактори. 2. Тимчасові фактори. 3. Фінансові фактори. 4. Нефінансові фактори 	<p>Характеристика факторів:</p> <p>А. Фактори, дія яких простежується протягом тривалого часу.</p> <p>Б. Фактори, які можуть бути параметризовані та вартісно оцінені.</p> <p>В. Фактори, що не можуть бути параметризовані.</p> <p>Г. Фактори, які одноразово впливають на вартість підприємства або їх дія є нетривалою</p>
---	---

<i>3. Фактори вартості та їх поділ на певною ознакою:</i>	
<p>Ознаки факторів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Відношення до підприємства. 2. Термін дії. 3. Спрямованість дії. 4. Можливість грошового вираження 	<p>Фактори вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Позитивного та негативного впливу. B. Макрофактори та мікрофактори. B. Фінансові та нефінансові. Г. Постійні та тимчасові
<i>4. Підходи до оцінки вартості підприємства та методи їх здійснення:</i>	
<p>Підходи до оцінки вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Витратний підхід. 2. Доходний підхід. 3. Порівняльний підхід. 4. Інтегрований підхід 	<p>Методи оцінки вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Метод операцій, галузевих коефіцієнтів та ринкової привабливості. B. Метод балансової вартості, вартості заміщення, вартості чистих активів. B. Метод оцінки вартості на основі EVA, модель Едвардса-Белла-Ольсона. Г. Метод прямої капіталізації, дисконтування дивідендів та дисконтування грошових потоків
<i>5. Інформація, що розкривається в інтегрованій звітності (в розрізі секцій):</i>	
<p>Секції інтегрованої звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Загальна інформація про підприємство. 2. Операційна діяльність, включаючи ризики та можливості. 3. Стратегічні цілі. 4. Результати діяльності 	<p>Питання, що розкриваються:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Чим займається підприємство та яким чином воно створює вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періодах. B. Як підприємство здійснювало свою діяльність для реалізації обраної стратегії. B. В яких умовах функціонує підприємство, включаючи ресурси та взаємовідносини від яких воно залежить, його ключові ризики та можливості. Г. Які є цілі підприємства та способи їх досягнення
<i>6. Міжнародні моделі звітності про вартість підприємства:</i>	
<p>Вид міжнародної моделі звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Вдосконалена звітність. 2. Звітність зі стійкого розвитку. 3. Звітність про вартість. 4. Річний звіт 21-го століття 	<p>Склад міжнародної моделі звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Місія та стратегія; загальна інформація про підприємство; структура управління та стиль управління; показники діяльності. B. Фінансова звітність; нефінансові показники, включаючи показники, які використовуються для оцінки нематеріальних активів; інформація стосовно задоволеності клієнтів, працівників; інформація стосовно ключових факторів успішної діяльності підприємства. B. Звіт про оцінку вартості бренду; Звіт про економічну додану вартість;

	<p>Система показників для оцінки нематеріальних активів; Скоригований баланс; Скоригований звіт про фінансові результати; Звіт про додану вартість.</p> <p>Г. Звіт про економічний прибуток; Звіт про вартість підприємства; Нескоригований звіт про сукупну акціонерну доходність; Скоригований звіт про сукупну акціонерну доходність</p>
<p><i>7. Показники оцінки ефективності діяльності підприємства в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління:</i></p>	
<p>Показники оцінки ефективності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Економічно додана вартість. 2. Додана вартість акціонерного капіталу. 3. Додана вартість ринкового капіталу. 4. Рентабельність інвестицій на основі грошового потоку 	<p>Порядок розрахунку показників:</p> <p>А. Визначається як операційний прибуток після оподаткування за вирахуванням вартості капіталу.</p> <p>Б. Є різницею між акціонерною вартістю капіталу, створеною майбутніми інвестиціями, та акціонерною вартістю капіталу, створеною минулими інвестиціями.</p> <p>В. Відображає різницю між загальною вартістю компанії та загальною вартістю задіяного капіталу як власного, так і залученого.</p> <p>Г. Розраховується як внутрішня норма доходності, що узгоджує реальні грошові потоки з валовими грошовими інвестиціями</p>
<p><i>8. Класифікація факторів формування вартості підприємства та їх характеристика:</i></p>	
<p>Фактори формування вартості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Галузеві фактори. 2. Фактори позитивного впливу. 3. Тимчасові фактори. 4. Фінансові фактори 	<p>Характеристика факторів:</p> <p>А. Фактори, які сприяють приросту вартості.</p> <p>Б. Фактори, що можуть бути параметризовані та вартісно оцінені.</p> <p>В. Фактори галузевого рівня, які мають вплив на вартість підприємства.</p> <p>Г. Фактори, які одноразово впливають на вартість підприємства бо їх дія є нетривалою</p>
<p><i>9. Міжнародні моделі звітності про вартість підприємства:</i></p>	
<p>Вид міжнародної моделі звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Річний звіт 21-го століття. 2. Вдосконалена звітність. 3. Звітність зі стійкого розвитку. 4. Звіт Бруклінської установи 	<p>Характеристика міжнародних моделей:</p> <p>А. Розкриття інформації щодо майбутньої діяльності підприємства, включаючи ризики.</p> <p>Б. Підвищення рівня прозорості підприємства в розрізі всіх класів його активів.</p>

	<p>В. Забезпечення можливості оцінки економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності.</p> <p>Г. Розкриття інформації стосовно нематеріальних активів підприємства</p>
<p><i>10. Класифікація факторів формування вартості підприємства та їх характеристика:</i></p>	
<p>Фактори формування вартості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Макрофактори. 2. Мікрофактори. 3. Постійні фактори. 4. Тимчасові фактори 	<p>Характеристика факторів:</p> <p>А. Фактори, які впливають на вартість підприємства на рівні країни.</p> <p>Б. Фактори, дія яких простежується протягом тривалого часу.</p> <p>В. Фактори внутрішнього середовища підприємства.</p> <p>Г. Фактори, які одноразово впливають на вартість підприємства або їх дія є нетривалою</p>
<p>V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання</p>	
<p>1. Визначити вартість чистих активів підприємства із врахуванням ймовірних наслідків подій, за умови, що скоригована вартість активів становить 900000,00 грн.; скоригована вартість зобов'язань – 500000,00 грн.; непередбачені соціальні активи – 100000,00 грн.; непередбачені екологічні активи – 300000,00 грн.; непередбачені соціальні зобов'язання – 50000,00 грн.; непередбачені екологічні зобов'язання – 50000,00 грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 100000,00 грн.; 2) 300000,00 грн.; 3) 500000,00 грн.; 4) 700000,00 грн. 	<p>2. Визначити вартість чистих активів підприємства із врахуванням ймовірних наслідків подій, за умови, що скоригована вартість активів становить 700000,00 грн.; скоригована вартість зобов'язань – 600000,00 грн.; непередбачені соціальні активи – 200000,00 грн.; непередбачені екологічні активи – 400000,00 грн.; непередбачені соціальні зобов'язання – 200000,00 грн.; непередбачені екологічні зобов'язання – 300000,00 грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 100000,00 грн.; 2) 200000,00 грн.; 3) 400000,00 грн.; 4) 800000,00 грн.
<p>3. Основні фінансові показники діяльності підприємства у звітному періоді досягли наступних значень: прибуток до оподаткування – 40000,00 грн.; власний капітал – 780000,00 грн., при його вартості 7,09 %; залучений капітал – 540000 грн., при податковій вартості 21,5 %; ставка податку на прибуток – 18,0 %. Визначте середньозважену вартість капіталу підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 11,41 %; 2) 15,05 %; 3) 12,31 %; 4) 11,88 % 	<p>4. Основні фінансові показники діяльності підприємства у звітному періоді досягли наступних значень: прибуток до оподаткування – 40000,00 грн.; власний капітал – 780000,00 грн., при його вартості 7,09 %; залучений капітал – 540000 грн., при податковій вартості 21,5 %; ставка податку на прибуток – 18,0 %. Визначте економічну додану вартість підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 120000,00 грн.; 2) 117812,00 грн.; 3) 231650,00 грн.; 4) 45000,00 грн.

<p>5. Основні фінансові показники діяльності підприємства у звітному періоді досягли наступних значень: прибуток до оподаткування – 45000,00 грн.; власний капітал – 980000,00 грн., при його вартості 7,09 %; залучений капітал – 720000 грн., при податковій вартості 21,5 %; ставка податку на прибуток – 18,0 %. Визначте розмір операційного капіталу підприємства:</p> <p>1) 120000,00 грн.; 2) 3400000,00 грн.; 3) 1700000,00 грн.; 4) 1500000,00 грн.</p>	<p>6. Основні фінансові показники діяльності підприємства у звітному періоді досягли наступних значень: прибуток до оподаткування – 40000,00 грн.; власний капітал – 780000,00 грн., при його вартості 7,09 %; залучений капітал – 540000 грн., при податковій вартості 21,5 %; ставка податку на прибуток – 18,0 %. Визначте розмір операційного капіталу підприємства:</p> <p>1) 120000,00 грн.; 2) 3400000,00 грн.; 3) 1320000,00 грн.; 4) 1500000,00 грн.</p>
<p>7. Визначте ринкову додану вартість використовуючи наступні дані: кількість звичайних акцій – 10000 шт.; ціна звичайної акції – 100,00 грн.; кількість привілейованих акцій – 500,00 шт.; ціна привілейованої акції – 5,00 грн.; вартість інвестованого капіталу – 500000,00 грн.:</p> <p>1) 500000,00 грн.; 2) 502500,00 грн.; 3) 1000000,00 грн.; 4) 1502500,00 грн.</p>	<p>8. Визначте ринкову додану вартість використовуючи наступні дані: кількість звичайних акцій – 10000 шт.; ціна звичайної акції – 100,00 грн.; кількість привілейованих акцій – 500,00 шт.; ціна привілейованої акції – 5,00 грн.; вартість інвестованого капіталу – 1500000,00 грн.:</p> <p>1) 497500,00 грн.; 2) 500000,00 грн.; 3) 1002500,00 грн.; 4) 1502500,00 грн.</p>
<p>9. Визначте рентабельність чистих активів використовуючи наступні дані: чистий прибуток – 40000,00 грн.; вартість оборотних активів – 100000,00 грн.; величина поточних зобов'язань – 50000,00 грн.:</p> <p>1) 25,3 %; 2) 26,7 %; 3) 27,0 %; 4) 33,3 %</p>	<p>10. Визначте рентабельність чистих активів використовуючи наступні дані: чистий прибуток – 140000,00 грн.; вартість оборотних активів – 100000,00 грн.; величина поточних зобов'язань – 90000,00 грн.:</p> <p>1) 127,3 %; 2) 113,0 %; 3) 97,5 %; 4) 71,2 %.</p>

Список рекомендованої літератури:

1. Бочаров В., Самонова И., Макарова В. Управление стоимостью бизнеса: учебное пособие. Санкт-Петербург: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. 124 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
3. Коупленд Т., Коллер Т., Мурын Д. Стоимость компаний: оценка и управление / пер. с англ. Москва: Олимп-бизнес, 2005. 576 с.

4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Мелітополь: ТОВ “Видавничий будинок ММД”, 2008. 230 с.

5. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.

6. Мендрул О.Г. Управління вартістю підприємства: монографія. Київ: КНЕУ, 2002. 272 с.

7. Фомин М.В. Формирование новой модели бизнес-отчетности // Аудиторские ведомости. 2012. №1-2. С. 13-21.

8. Харитонов А., Пластинин А. Эффективное управление предприятием на основе его стоимости: монография. Архангельск, 2009. 185 с.

9. DiPiazza S., Eccels R. Building Public Trust: The Future of Corporate. Wiley&Sons, Inc., 2002. 188 p.

10. The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game / R. Eccels and others. Wiley&Sons, Inc., 2001. 369 p.

ТЕМА 9

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 9.1. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку як метод стратегічного управління.*
- 9.2. Методики розробки збалансованої системи показників на підприємстві.*
- 9.3. Система збалансованих показників як інструмент управління вартістю підприємства.*

9.1. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку як метод стратегічного управління.

Динамічність бізнесу, що зумовлює підвищення ролі інтелектуальних ресурсів, посилення конкурентної боротьби, незбалансованість інтересів власників і управлінців, підтверджують актуальність пошуку нових форм та інструментів управління на підприємствах. У керівництва підприємств з'являється потреба в необхідності отримання достовірної інформації, яка описує різні аспекти функціонування об'єктів управління фінансового і нефінансового характеру. Джерелом отримання та інструментом обробки такої інформації може служити як система управлінського обліку в цілому, так і *збалансована система показників (ЗСП)*, як один із її інструментів.

Термін “збалансована система показників” походить від назви концепції “*Balanced Scorecard*” (BSC), авторами якої є Роберт Каплан і Девід Нортон. Історія створення ЗСП бере початок з кінця 1980-х років, коли “Norlan Norton Institute” – дослідницький центр всесвітньо відомої аудиторсько-консалтингової компанії “KPMG Peat Marwick” – приступив до вивчення питання якості управління, а також пошуку інструментів, що забезпечують її підвищення. Метою даного дослідження, що отримало назву “Оцінка ефективності підприємства майбутнього” (“*Measuring Performance in the Organization of the Future*”), був пошук нових альтернативних методів оцінки нефінансових показників управління. Очолив дослідження директор “Norlan Norton Institute” Д. Нортон, який на сьогоднішній день займає посаду президента компанії “Balanced Scorecard Collaborative, Inc”, і професор “Harvard Business School” Р. Каплан, залучений до проекту як наукового консультанта. В рамках дослідження Р. Каплан і Д. Нортон дійшли висновку, що компанії орієнтуються тільки на фінансові показники, що при реалізації короткострокових фінансових цілей спричиняло зниження витрат на навчання, маркетинг та обслуговування клієнтів, а це в подальшому негативно позначалося на загальному фінансовому стані компаній.

“Уявіть себе в кабіні сучасного реактивного літака, в якій на приладовій дошці один-єдиний датчик. Чи захочете ви відправитися на такому літаку в політ?”. З цього питання починається книга Р. Каплана і Д. Нортон “Збалансована система показників: від стратегії до дії”, яка була опублікована в 1996 році. Книга знайомила читачів з постулатами концепції BSC і особливостями впровадження її на практиці. Управління сучасним підприємством в умовах жорсткої конкуренції схоже на управління реактивним літаком. Для досягнення запланованих результатів управлінський персонал, подібно до пілотів, повинен мати всі необхідні датчики, що забезпечують їх різноманітними показниками про стан “зовнішнього середовища” і стан “в ході виконання польоту”.

Окрім Р. Каплана і Д. Нортон, дослідженнями питань ЗСП та проблемами її застосування займалися П.Р. Нівен, Н.-Г. Олве, К.-Й. Петрі, Х.К. Рамперсад, Ж. Рой, С. Рой, Х.Р. Фрідаг, В. Шмідт та ін.

Свою назвою ЗСП завдячує тому факту, що вона має відображати баланс або рівновагу між короткостроковими і довгостроковими цілями, фінансовими і нефінансовими показниками, основними і допоміжними параметрами, а також зовнішніми і внутрішніми факторами діяльності підприємства.

Розробка концепції ЗСП була зумовлена наступними причинами:

- 1) необхідністю реального впровадження розробленої стратегії в господарську діяльність підприємства;
- 2) незадоволенням керівництва підприємства класичними системами показників, що базуються на використанні виключно фінансових даних;
- 3) невдоволенням управлінського апарату багатьох підприємств системою внутрішньої звітності, яка дуже часто є розпорошеною, нечитабельною і неприв'язаною до конкретного управлінського рішення;
- 4) необхідністю покращення системи зовнішньої звітності, що надається потенційним інвесторам, шляхом включення до неї нефінансових індикаторів для підтвердження фінансової стабільності;
- 5) потребою в спрощенні і прискоренні процесу планування;
- 6) необхідністю подальшого покращення процесу узгодження цілей діяльності підприємства в цілому, окремих його структурних підрозділів і окремих працівників;
- 7) необхідністю підвищення ефективності раннього розпізнавання і управління ризиками.

Протиріччя, що виникали між намаганнями створення широких конкурентних можливостей і моделлю бухгалтерської фінансової звітності, призвели до створення збалансованої системи показників, ключова ідея якої полягає в трансформації стратегії підприємства в конкретні цілі, показники і в кінцевому підсумку – дії і заходи.

Цілі і показники ЗСП формуються в залежності від світогляду і стратегії кожної конкретної компанії і передбачають розгляд її діяльності в розрізі таких основних проєкцій (перспектив): фінанси; взаємовідносини з клієнтами; внутрішні бізнес-процеси; навчання і розвиток персоналу (рис. 9.1).

Модель ЗСП – це форма опису діяльності підприємства за допомогою визначеного набору показників для кожної стратегічної перспективи. Розглянемо детальніше кожну з основних проєкцій ЗСП.

Фінанси. ЗСП основний акцент робить на фінансові показники, оскільки вони оцінюють економічні наслідки вжитих дій і виступають індикаторами відповідності стратегії підприємства і її реалізації загальному плану розвитку підприємства в цілому. Формування фінансової складової ЗСП включає в себе ряд наступних етапів:

1. Визначення стратегічних фінансових цілей діяльності підприємства. Підприємство обирає те, на що слід робити основний акцент – на отримання прибутку чи на генерування потоку грошових коштів. Причому, головна стратегічна фінансова ціль може істотно варіювати в залежності від стадії життєвого циклу підприємства.



Рис. 9.1. Збалансована система показників за Р. Капланом і Д. Нортонем: від загальної стратегії до операційних процесів

Наприклад: від визначених фінансових цілей залежить договірна політика суб'єкта господарювання (отримання прибутку передбачатиме можливе відтермінування строків погашення дебіторської заборгованості покупцями, у свою чергу генерування грошових потоків характеризуватиме договірну політику в ракурсі декларування необхідності здійснення передоплати чи авансових платежів).

2. Побудова стратегічної фінансової карти. Стратегічна фінансова карта – це графічний документ, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими стратегічними фінансовими цілями діяльності підприємства.

3. Вибір фінансових показників. Фінансові показники необхідні для чіткої і однозначної передачі змісту стратегічних фінансових цілей, а також для визначення ступеню їх досягнення. Вимір стратегічних фінансових цілей забезпечує розвиток об'єкта управління в наміченому фінансовому напрямі. Для однозначного розуміння досягнення поставлених стратегічних фінансових цілей рекомендується використовувати не більше двох (в рідких випадках – не більше трьох, і в виключних – не більше чотирьох) показників.

Приклади показників фінансової складової ЗСП залежно від стадії життєвого циклу підприємства наведено в табл. 9.1.

4. Визначення цільових значень фінансових показників. Збалансованість стратегічних фінансових цілей повинна відображатися в збалансованості цільових значень показників, що їх описують. Тільки після встановлення жорсткого, але цілком досяжного цільового значення фінансового показника та чи інша стратегічна фінансова ціль вважається повністю описаною.

Приклади показників фінансової складової ЗСП залежно від стадії життєвого циклу підприємства

Стадія життєвого циклу підприємства	Показники
Зростання	Темп зростання виручки від продажу. Темп зростання витрат, пов'язаних з поточною діяльністю. Співвідношення виручки від продажу і середньої суми інвестицій в поточну діяльність
Стійкий стан	Прибуток від продажу кожного виду продукції. Темп зростання прямих витрат. Співвідношення прибутку від продажу і середньої суми інвестицій в поточну діяльність
Збір “врожаю”	Темп зростання прибутку від продажу. Темп зростання собівартості виробу. Тривалість фінансового (грошового) циклу

5. Розробка стратегічних фінансових заходів. Фінансова складова ЗСП підприємства починає реально діяти тільки після реалізації стратегічних фінансових заходів, що мають тісну прив'язку до стратегічних фінансових цілей, що визначені для фінансової складової ЗСП.

Взаємовідносини з клієнтами. Дана складова ЗСП визначає коло клієнтів і сегменти споживчого ринку, де підприємство збирається працювати. Тому допомагає сформуванню стратегію орієнтовану на споживача і цільовий сегмент ринку, таким чином, щоб в майбутньому вона забезпечила виключну доходність.

Формування клієнтської складової ЗСП включає в себе ряд наступних етапів:

1. Визначення стратегічних клієнтських цілей діяльності підприємства. Клієнтська складова ЗСП, виступаючи віддзеркаленням клієнтської стратегії, встановлює споживчі або клієнтські цілі в кожному окремому сегменті ринку, досягнення яких забезпечить вирішення ключової клієнтської проблеми. Виокремлюються ряд стратегічних клієнтських цілей, які вважаються універсальними для всіх видів підприємств: задоволення потреб клієнтів, збереження існуючої клієнтської бази, розширення клієнтської бази, оволодіння визначеної частки ринку, забезпечення максимальної прибутковості клієнтів. Головною стратегічною клієнтською ціллю є забезпечення максимальної прибутковості клієнтів, яка залежить від інших чотирьох, зазначених вище цілей.

Прикладом індивідуальних клієнтських цілей може бути бажання суб'єкта господарювання реалізувати власну продукцію основним покупцям сегменту ринку без зміни частки ринку.

2. Побудова стратегічної клієнтської карти. Стратегічна клієнтська карта є графічним документом, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими стратегічними клієнтськими цілями діяльності підприємства.

3. Вибір клієнтських показників. Клієнтські показники необхідні для чіткої і однозначної передачі змісту стратегічних клієнтських цілей, а також для визначення ступеня їх досягнення. Для однозначного розуміння досягнення поставлених стратегічних клієнтських цілей для кожної з них рекомендується використовувати не більше двох (в рідких випадках – не більше трьох, і в виключних – не більше чотирьох) показників.

Приклади клієнтських показників у розрізі стратегічних клієнтських цілей наведено в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Показники клієнтської складової ЗСП залежно від стратегічної клієнтської цілі

<i>Стратегічна клієнтська ціль</i>	<i>Показники</i>
Забезпечення задоволення потреб клієнтів	Рейтинги постачальників, що визначаються клієнтами. Результати опитувань клієнтів. Кількість повторних угод з одними і тими самими клієнтами
Збереження існуючої клієнтської бази	Кількість постійних клієнтів і їх частка в загальній кількості клієнтів. Кількість угод з постійними клієнтами і їх частка в загальній кількості угод. Обсяги продажу постійним клієнтам і їх частка в загальному обсязі продажу
Розширення клієнтської бази	Зростання в абсолютному і відносному виразі кількості клієнтів. Зростання в абсолютному і відносному виразі кількості угод. Зростання в абсолютному і відносному виразі обсягів продажу. Співвідношення кількості реально нових клієнтів до кількості потенційних споживачів, виявлених за опитуваннями, проведеними після рекламної компанії
Оволодіння визначеною часткою ринку	Частка ринку, яку займає підприємство. Частка окремих груп споживачів
Забезпечення максимальної прибутковості клієнтів	Рентабельність продаж в цілому. Рентабельність продаж окремим групам споживачів

4. Визначення цільових значень клієнтських показників. Збалансованість стратегічних клієнтських цілей повинна відображатися в збалансованості цільових значень, що рекомендуються для цих показників. Тільки після встановлення жорсткого, але цілком досяжного цільового значення клієнтського показника та чи інша стратегічна клієнтська ціль вважається повністю описаною.

5. Розробка стратегічних клієнтських заходів. Стратегічні клієнтські заходи – це заходи, що мають тісну прив'язку до стратегічних клієнтських цілей, які визначені для клієнтської складової ЗСП. Клієнтська складова ЗСП підприємства починає реально діяти тільки після реалізації стратегічних клієнтських заходів.

Внутрішні бізнес-процеси. Складова внутрішніх бізнес-процесів визначає ті головні види діяльності, або внутрішні бізнес-процеси, від яких залежить задоволення потреб клієнтів і досягнення фінансових

стратегічних цілей в цілому. Це дозволяє підприємству розробити такі бізнес-пропозиції споживачам, які допоможуть створити і зберегти клієнтську базу в цільовому сегменті ринку, а також задовольнити очікування власників відносно високої фінансової доходності. У кожного підприємства набір внутрішніх процесів є унікальним, однак основними внутрішніми процесами на підприємстві вважаються такі як інноваційний процес, операційний процес і післяпродажне обслуговування

Формування складової внутрішніх бізнес-процесів ЗСП включає в себе ряд наступних етапів:

1. Визначення стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів підприємства. Менеджери з виробництва на підприємстві повинні визначити головну стратегічну ціль і складові її більш приватних конкретних стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів на основі ключової проблеми внутрішніх бізнес-процесів. При визначенні стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів важливе значення має досягнення значної і стійкої конкурентної переваги перед конкурентами не тільки за рахунок покращення якості, скорочення виробничого циклу, збільшення продуктивності і обсягу продукції, що випускається, а також зниження витрат на бізнес-процеси, але і за рахунок створення унікальних сфер компетенції, пов'язаних з абсолютно новими бізнес-процесами.

Прикладом стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів є заходи, спрямовані на виготовлення інноваційної продукції, зменшення відходів, підвищення якості післяреалізаційного обслуговування.

2. Побудова стратегічної карти внутрішніх бізнес-процесів. Стратегічна карта внутрішніх бізнес-процесів є графічним документом, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими стратегічними цілями внутрішніх бізнес-процесів підприємства.

3. Вибір показників внутрішніх бізнес-процесів. Показники внутрішніх бізнес-процесів необхідні для чіткої і однозначної передачі змісту стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів, а також для визначення ступеню їх досягнення. Вимір стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів забезпечує розвиток об'єкту, що управляється, в наміченому внутрішньому бізнес-напрямі. Для однозначного розуміння досягнення поставлених стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів для кожної з них рекомендується використовувати не більше двох (в окремих випадках – не більше трьох, і в виняткових – не більше чотирьох) показників.

Приклади показників складової внутрішніх бізнес-процесів ЗСП в розрізі виду бізнес-процесу наведені в табл. 9.3.

4. Визначення цільових значень показників внутрішніх бізнес-процесів. Збалансованість стратегічних цілей внутрішніх бізнес-процесів повинна відображатися в збалансованості цільових значень показників, що їх описують. Тільки після встановлення жорсткого, але цілком досяжного цільового значення показника внутрішніх бізнес-процесів та чи інша стратегічна ціль внутрішніх бізнес-процесів вважається повністю описаною.

**Показники складової внутрішніх бізнес-процесів ЗСП
залежно від виду бізнес-процесу**

<i>Внутрішній бізнес-процес</i>	<i>Показники</i>
Інноваційний процес	Кількість робочих варіантів істотно нового виду продукції чи послуги, розроблених раніше, ніж вони випущені на ринок Ступінь реалізації виявлених побажань клієнтів відносно нових видів продукції чи послуг Можливості виробничого процесу Швидкість просування нових видів продукції чи послуги на ринок
Операційний процес	Кількість дефектів на мільйон одиниць виробленої продукції чи наданих послуг Відходи Тривалість і ефективність виробничого циклу Частка несвоєчасних поставок в загальній кількості продукції і послуг клієнтам
Післяпродажне обслуговування	Час заміни неякісної продукції Частка виконаних за першим запитом заявок відносно повторних викликів Час модернізації раніше поставлених виробів Швидкість виставлення рахунків

5. Розробка стратегічних внутрішніх бізнес-заходів. Стратегічні внутрішні бізнес-заходи – це заходи, що мають тісний зв'язок зі стратегічними цілями внутрішніх бізнес-процесів, які визначені для складової внутрішніх бізнес-процесів ЗСП. Вони дозволяють конкретизувати стратегічні цілі внутрішніх бізнес-процесів і пов'язати виробничу стратегію з оперативними завданнями менеджерів з виробництва.

Навчання і розвиток персоналу. Складова навчання і розвитку персоналу ЗСП визначає інфраструктуру, яку необхідно створити, щоб забезпечити довгострокове зростання і удосконалення. Організаційне навчання і розвиток персоналу, включаючи його кар'єрне зростання, має три джерела (люди, інформаційні системи і організаційні процедури), що потребують постійних інвестицій з боку підприємства.

Формування складової навчання і розвитку персоналу ЗСП включає наступні етапи:

1. Визначення стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу підприємства. З врахуванням виділення в складі складової навчання і розвитку персоналу ЗСП людей, інформаційних технологій і організаційних процедур, універсальними для всіх типів підприємств вважаються наступні цілі:

- перенавчання і розвиток творчих здібностей робітників, що дозволяють забезпечити досягнення стратегічних цілей підприємства;
- розширення можливостей інформаційних систем до рівня, що дозволяє робітникам підприємства отримувати необхідну вичерпну інформацію про клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а також про фінансові наслідки прийнятих ними рішень;
- забезпечення мотивації робітників, делегування їм повноважень і відповідності особистих цілей корпоративним.

2. Побудова стратегічної карти навчання і розвитку персоналу. Стратегічна карта навчання і розвитку персоналу представляє собою графічний документ, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими стратегічними цілями навчання і розвитку персоналу підприємства.

3. Вибір показників навчання і розвитку персоналу. Показники навчання і розвитку персоналу необхідні для чіткої і однозначної передачі змісту стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу, а також для визначення ступеню їх досягнення. Вимір стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу забезпечує розвиток об'єкту, що управляється, в наміченому кадровому напрямі. Для однозначного розуміння досягнення поставлених стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу для кожної з них рекомендується використовувати не більше двох (в окремих випадках – не більше трьох, і в виключних – не більше чотирьох) показників.

Приклади показників складової навчання і розвитку персоналу ЗСП в розрізі стратегічної цілі наведені в табл. 9.4.

Таблиця 9.4

Показники складової навчання і розвитку персоналу ЗСП залежно від стратегічної цілі

<i>Стратегічна ціль навчання і розвитку персоналу</i>	<i>Показники</i>
Здійснення перенавчання і розвитку творчих здібностей працівників, що дозволяє забезпечити досягнення стратегічних цілей підприємства	Ступінь задоволеності працівників своєю професійною діяльністю. Відсоток плинності кадрів ключового персоналу. Відсоток висококваліфікованих робітників. Ефективність працівників
Розширення можливостей інформаційних систем до рівня, що дозволяє отримувати працівникам підприємства необхідну вичерпну інформацію про клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а також про фінансові наслідки прийнятих ними рішень	Швидкість надходження повної і достовірної інформації, необхідної для оцінки положення клієнтів на ринку, розуміння і передбачення їх потреб. Відсоток необхідних даних, отриманих в режимі реального часу по каналах зворотного зв'язку з клієнтами. Швидкість надходження інформації від клієнтів з приводу виробленої продукції чи наданих послуг
Забезпечення мотивації працівників, делегування їм повноважень і відповідності особистих цілей корпоративним	Середня кількість прийнятих і запроваджених раціоналізаторських пропозицій в розрахунку на одного працівника. Ступінь рівномірності і сталості зниження кількості дефектів. Відсоток працівників, особисті цілі і завдання яких визначені на основі корпоративної ЗСП

4. Визначення цільових значень показників навчання і розвитку персоналу. Збалансованість стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу повинна відображатися в збалансованості цільових значень показників, що їх описують. Тільки після встановлення жорсткого, але цілком досяжного цільового значення показника навчання і розвитку персоналу та чи інша стратегічна ціль навчання і розвитку персоналу вважається повністю описаною.

5. Розробка стратегічних заходів у сфері навчання і розвитку персоналу. Стратегічні заходи у сфері навчання і розвитку персоналу – це заходи, що мають тісну прив'язку до стратегічних цілей навчання і розвитку персоналу, які визначені для складової навчання і розвитку персоналу ЗСП. Вони дозволяють конкретизувати стратегічні цілі навчання і розвитку персоналу і зв'язати кадрову стратегію з операційними завданнями менеджерів з управління персоналом.

Деякі компанії доповнюють “класичний” перелік перспектив іншими перспективами – якість, навколишнє середовище, безпека, здоров'я, суспільство, інноваційна, соціальна і екологічна діяльність тощо. Наприклад, підприємства, діяльність яких супроводжується значними відходами, можуть обрати перспективу “навколишнє середовище”, оскільки вони несуть величезну відповідальність за стан природи, що оточує їх виробничі потужності. Додаткові перспективи, введені за бажанням власників або менеджменту, полегшують процес створення загальної стратегічної карти підприємства і підвищують значимість стратегічних цілей, пов'язаних з цими проблемами.

ЗСП є інструментом організації і впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах, оскільки менеджери підприємств дуже часто наштовхуються на проблему недостатності інформації, на основі якої вони мають ефективно управляти та приймати відповідні рішення. ЗСП в рамках стратегічного управлінського обліку дозволяє ув'язати стратегічні цілі підприємства з бізнес-процесами і щоденними діями співробітників на кожному рівні управління, а також здійснювати контроль над реалізацією стратегії. Узагальнена сукупність питань, для вирішення яких використовується ЗСП, виглядає наступним чином:

- оцінка напрямів розвитку бізнесу і стратегічних ініціатив;
- доведення стратегії до кожного робочого місця, узгодження цілей і завдань підрозділів і кожного працівника зі стратегією компанії;
- узгодження стратегічних управлінських задач з тактичними;
- контроль за досягнутими стратегічними результатами;
- створення зворотного зв'язку для отримання інформації і своєчасного уточнення формулювання стратегії чи зміни стратегії у випадку необхідності.

Збалансована система показників, як елемент системи стратегічного управлінського обліку, дозволяє описати стратегічну спрямованість фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою визначеного набору показників, а також акумулювати фінансову та нефінансову інформацію із зовнішнього та внутрішнього соціального і економічного середовища для прийняття управлінських рішень.

9.2. Методики розробки збалансованої системи показників на підприємстві.

Перед розробниками ЗСП постало завдання трансформації місії підприємства в набір конкретних стратегічних завдань і показників, тому з моменту свого виникнення ЗСП з теоретичної розробки перетворилася в потужний інструмент що забезпечує реалізацію стратегій на підприємстві і безперервну оцінку їх ефективності.

Управлінський персонал підприємства має можливість використовувати ЗСП як інструмент для отримання бажаних результатів в складних умовах жорсткої конкуренції. Тому чітке розуміння цілей, а також методів їх досягнення є дуже важливими для усіх підприємств. ЗСП розглядає цілі і стратегію підприємства крізь призму всеосяжної системи його діяльності, забезпечуючи конкретною методикою для створення системи стратегічних критеріїв і системи управління.

Методику розробки ЗСП на підприємстві можна розглядати як сукупність способів, заходів, прийомів, методів, що використовуються у відповідному процесі на конкретному підприємстві. Вона передбачає реалізацію відповідного алгоритму розробки ЗСП на підприємстві та відповідає на питання “Як чи яким чином організувати та провести розробку ЗСП?”.

Обрана методика ЗСП має виступати інструментом, що полегшує процес прийняття управлінських рішень за рахунок забезпечення керівництва повноцінною інформацією та ідентифікації фактів виникнення проблем і областей їх виникнення. Процес розробки ЗСП на підприємстві носить індивідуальний характер, адже потрібно враховувати безліч факторів, що спричиняють особливості дії цього інструменту.

Схематично процес побудови ЗСП на підприємстві через реалізацію конкретних етапів, кожний наступний з яких змістовно і формально базується на результатах попереднього етапу, можна представити наступним чином (рис. 9.2).

Побудова ЗСП починається з визначення менеджерами конкретних *стратегічних цілей* на основі ключових проблем, пов'язаних з прийнятою стратегією. Стратегічні цілі дозволяють перевести стратегію в набір конкретних цільових завдань, що відносяться до тієї чи іншої перспективи ЗСП. Сформовані стратегічні цілі в рамках однієї перспективи ЗСП можуть мати різний ступінь пріоритету, а їх якість визначає якість усієї ЗСП і значною мірою впливає на процес стратегічного управління підприємством.

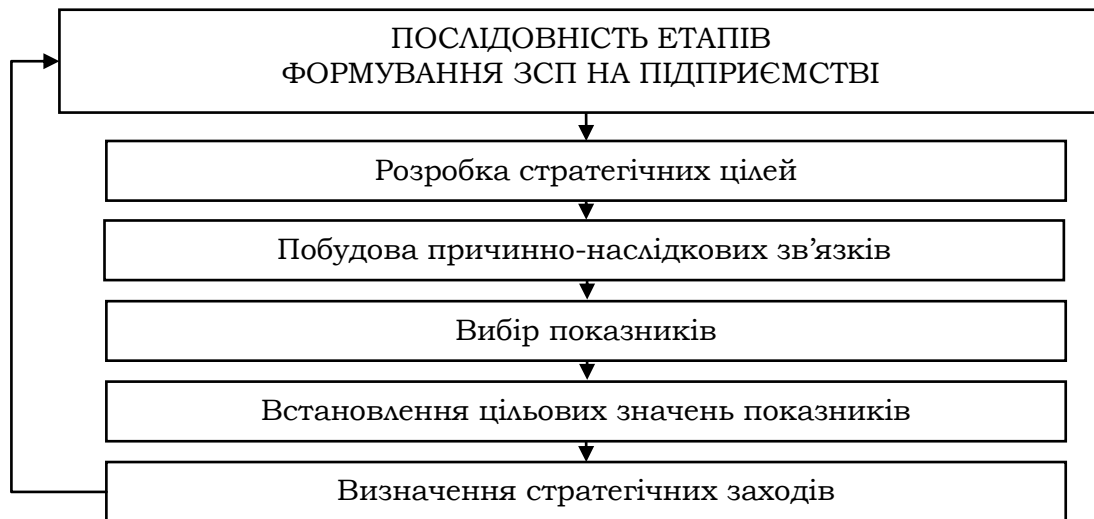


Рис. 9.2. Етапи процесу побудови ЗСП на підприємстві

Стратегічні цілі є взаємозалежними і впливають одна на одну. Визначення і документування причинно-наслідкових зв'язків між окремими стратегічними цілями є одним з основних елементів ЗСП. Неявні уявлення менеджерів про наявність причинно-наслідкових зв'язків між окремими стратегічними цілями стають явними і відображаються в *стратегічних картах*.

Існують два основних принципи побудови стратегічних карт:

- 1) концентрація на ключових причинно-наслідкових зв'язках між стратегічними цілями діяльності підприємства;
- 2) вимірність сформульованих стратегічних цілей.

Значення побудови стратегічних карт для формування ЗСП полягає в тому, що вони:

- відображають взаємозв'язки і залежності між окремими стратегічними цілями діяльності підприємства;
- пояснюють взаємні ефекти, що виникають при досягненні стратегічних цілей;
- формують у керівників розуміння залежностей і значення окремих стратегічних цілей;
- забезпечують єдине розуміння стратегії підприємства;
- пояснюють значення управлінських показників;
- сприяють кращому розумінню і кращій комунікації стратегічних цілей діяльності підприємства;
- сприяють налагодженню співробітництва між керівниками різних структурних підрозділів підприємства;
- створюють модель, що пояснює шляхи досягнення успіху в діяльності підприємства.

Завершення побудови стратегічної карти дозволяє перейти до вибору *показників збалансованої системи*. Показники необхідні для чіткого і однозначного вираження змісту стратегічних цілей, а також для визначення ступеня їх досягнення.

Після закінчення вибору показників збалансованої системи необхідно визначити їх *цільові значення*. З методичної точки зору цільові значення показників можуть визначатися двома шляхами:

- 1) інтерактивно, тобто в ході внутрішнього семінару або наради;
- 2) як попередня розробка з наступним обговоренням і досягненням згоди в ході наради.

Визначивши цільові значення показників ЗСП, переходимо до *розробки стратегічних заходів*. Стратегічні заходи дозволяють конкретизувати стратегічні цілі і зв'язати стратегію з операційними завданнями співробітників окремих підрозділів підприємства. В якості стратегічних заходів можуть виступати внутрішні проекти чи інші події, що не відносяться до оперативної (поточної) діяльності і потребують значного обсягу ресурсів. До цих заходів можна віднести придбання підприємства, впровадження ІТ-системи чи укладення угоди про кооперацію із одним з конкурентів. Проекти, що стосуються клієнтів, не розглядаються в якості стратегічних заходів з позиції ЗСП.

Жодне підприємство не має достатнього обсягу ресурсів для реалізації усіх можливих стратегічних заходів, що призводить до необхідності розстановки пріоритетів. Прив'язка заходів до стратегічної системи цілей дозволяє оцінити поточні і потенційні проекти і програми не тільки з точки зору фінансових надходжень і витрат, але з точки зору їх вкладу в реалізацію розробленої стратегії. Така робота полегшує досягнення консенсусу відносно того, які стратегічні заходи з точки зору обсягу наявних ресурсів повинні бути реалізовані в першу чергу, а які можуть бути відкладені на потім.

На основі розроблених стратегічних заходів формуються стратегічні бюджети, тим самим, забезпечується ув'язка стратегічного планування з оперативним бюджетуванням.

Існує багато можливих варіантів реалізації ЗСП, що демонструє те, що дана концепція є привабливим форматом для будь-якої діяльності і не існує єдиного правильного способу її використання. Різні консалтингові компанії пропонують свої авторські методики впровадження ЗСП.

Наведемо один з таких варіантів впровадження ЗСП, що реалізується шляхом здійснення наступних кроків:

1. Обстеження компанії з метою формалізації стратегії. Кожен проект з розробки ЗСП починається з формалізації стратегії, адже нечіткість завдань і цілей (наприклад, стабільний стан на ринку, підвищення рентабельності, зниження витрат) провокує зниження можливості перетворення стратегічних цілей у реальність.

Для цього використовують зовнішні джерела інформації (огляди ринку, дослідження на замовлення, реклама тощо). На цьому етапі необхідно підключити більшу кількість співробітників підприємства. Дане завдання вирішують за допомогою інтерв'ювання і анкетування. Головною перевагою анкетування є значна економія часу. Анкета вже містить готовий перелік питань і дозволяє, з одного боку, аналізувати реакцію співробітників на дії керівництва, а з іншого – отримувати особисту думку кожної людини про шляхи розвитку підприємства. Дані, отримані в ході інтерв'ювання і анкетування, перетворюють в розгорнутий аналітичний звіт. На його основі підприємство формує ЗСП.

2. Створення стратегічної карти для підприємства в цілому.

Наступним кроком розробки ЗСП на підприємстві є розподіл стратегічних цілей в розрізі перспектив (фінанси, взаємовідносини з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток персоналу тощо). Далі підприємство починає процес створення стратегічної карти. Стратегічна карта – це форма категоризації інтегрованих факторів, які в сукупності визначають концепцію взаємозв'язку внутрішніх і зовнішніх напрямів розвитку.

Приклад стратегічної карти наведено на рис. 9.3.

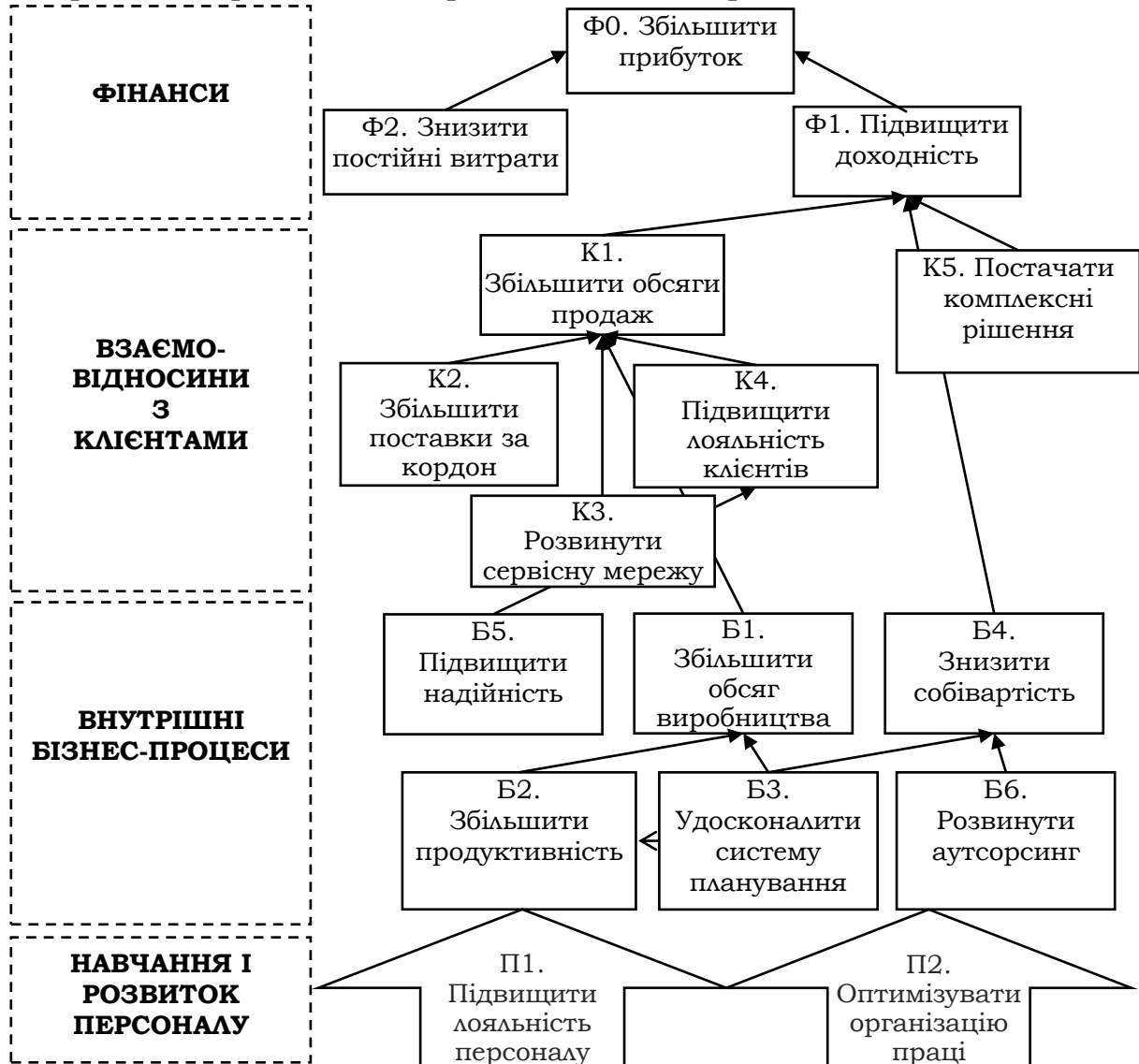


Рис. 9.3. Приклад стратегічної карти підприємства в розрізі перспектив

Основною перевагою використання стратегічних карт є наочність такого методу, адже вся інформація міститься на одній сторінці, що спрощує управлінські комунікації. Основним недоліком є методологічна складність визначення показників в розрізі кожної перспективи ЗСП, особливо тих, що стосуються нематеріальних активів підприємства.

За допомогою стратегічної карти можна виявити причинно-наслідкові зв'язки між усіма цілями в розрізі перспектив. Це необхідно для того, щоб побачити, яким чином нематеріальні активи перетворюються в фінансові результати.

3. Розробка показників і визначення алгоритму їх розрахунку.

Ключові показники ефективності (Key Performance Indicators – KPI) виступають незмінним елементом не тільки оцінки тих чи інших організаційних, технологічних і інших бізнес-процесів, але і системи управління в цілому.

KPI – це система показників ефективності, які відображають істотний аспект досягнення конкретної стратегічної чи оперативної цілі підприємства. KPI для цілей управління виокремлюються з загальної кількості розрахунково-оціночних показників тим, що вони:

- відповідають стратегії підприємства;
- адекватно відображають ступінь ефективності операційних (безпосередньо тих що беруть участь в створенні вартості продукції) і функціональних (тих що обслуговують) процесів в нерозривній сукупності.

При розгляді питання про включення в карту ЗСП конкретних показників обов'язково проводиться їх перевірка на відповідність кожному з наступних критеріїв, приведених в порядку зменшення пріоритетності:

- 1) показник відображає ключовий аспект господарської діяльності підприємства в цілому чи його структурного підрозділу;
- 2) показник відіграє істотну роль в прийнятті управлінських рішень;
- 3) показник є “керованим”, тобто відповідальні особи можуть значною мірою впливати на величину показника в межах своїх посадових обов'язків;
- 4) показник має стійкий причинно-наслідковий зв'язок з іншими показниками;
- 5) показник є простим при розрахунку і зборі первинної звітної інформації;
- 6) показник має економічний (статистичний) зміст при консолідації (агрегуванні) на вищих рівнях відповідальності. В рамках процедури прийняття рішення про включення конкретного показника в карту відповідальної особи слід максимально орієнтуватися на використання зрозумілих, загальноприйнятих в галузі, (на підприємстві) показників.

Як показує практика провідних зарубіжних підприємств, для підприємства необхідно встановити 15-20 показників, для підрозділу – не більше 8-10, для одного співробітника – не більше п'яти. Найлегше всього зібрати дані по фінансовим показникам. Тому підприємства найбільшу кількість показників створюють для фінансової перспективи, хоча це може позбавити ЗСП її головної характеристики – збалансованості.

Процес встановлення стійких причинно-наслідкових зв'язків між показниками, що формують структуру ЗСП, є способом балансування показників. В рамках процедури балансування формуються гіпотези відносно того, яким чином досягнення цільових значень одних показників впливає на досягнення цільових значень інших, і визначаються надлишкові показники.

Наявність гіпотез про стратегічні зв'язки може бути виявлена на основі:

- очевидності логічної взаємозалежності між показниками;
- існування функціонального зв'язку між показниками, який можна представити математично;
- наявності істотного кореляційного зв'язку між показниками, що визначається коефіцієнтом кореляції, виявленої при аналізі, що підвищує ймовірність існування причинно-наслідкового зв'язку.

Процес складення корпоративної стратегічної карти ЗСП завершується етапом балансування.

4. Каскадування ЗСП на підрозділи. Каскадування – це механізм розробки стратегії нижчих підрозділів відповідно до стратегії більш високого рівня, тобто коли вирішується завдання узгодженості або переходу від загальної стратегії до стратегії підрозділів і постановки завдань перед кожним працівником. *Мета каскадування* – надати усім підрозділам на підприємстві можливість продемонструвати, яким чином їх дії сприяють вкладу в загальний успіх. Все починається з ЗСП вищого рівня, так званої корпоративної чи загальноорганізаційної системи показників. Цілі і показники, що містяться в цій системі, відображають те, що вважається критичними змінними, які визначають успіх підприємства. Тому будь-яка ЗСП, що створюється на будь-якому рівні підприємства, повинна бути узгоджена з цим документом.

Перший рівень каскадування утворюється при розгляді системи показників вищого рівня та визначенні того, на які цілі можна буде вплинути. Кожна група повинна зосередити свою увагу безпосередньо на тих цілях і показниках, на які вона має можливість вплинути. Після того, як господарські одиниці розробили свої ЗСП, групи, що знаходяться на рівень нижче їх, готові взяти участь в процесі. Після цього конкретним відділам слід вивчити систему показників господарської одиниці, якій вони підзвітні, і визначити, на які з поставлених цілей вони можуть вплинути. Підрозділи, підзвітні конкретній господарській одиниці, в процесі каскадування спираються на ЗСП саме цієї одиниці, а не на загальнокорпоративну систему. Для досягнення єдності, вони повинні зосередити увагу на стратегічно важливих цілях і показниках тієї господарської одиниці, до якої безпосередньо відносяться.

5. Визначення ініціатив. Ініціативами називаються конкретні програми, проекти або заходи, які здійснює підприємство для досягнення стратегічних цілей. Організація ініціатив відбувається шляхом регулярного заповнення спеціальної таблиці, в якій вказуються цілі, відповідальні виконавці та терміни реалізації. Витрати на виконання кожної ініціативи мають бути оцінені і затверджені відповідним органом управління.

З часом ініціативи, створені для досягнення показників, вимагають змін і доповнень. З кожним разом створювати нові ініціативи стає складніше. Виконання багатьох ініціатив потребує додаткових інвестицій, тому одночасно разом з розробкою ініціатив можна визначати

бюджет для кожної з них, а також відповідальних і терміни виконання. Визначення та оптимізація ініціатив – найважливіший компонент процесу довгострокового планування і бюджетування поточних витрат з використанням ЗСП. Ініціативи, що не мають великого значення для цілей ЗСП, або відкладаються, або не беруться до уваги. В табл. 9.5 наведені найбільш типові приклади ініціатив в ЗСП.

Таблиця 9.5

Приклад ініціатив в ЗСП на підприємстві

<i>Перспектива</i>	<i>Питання</i>	<i>Ініціативи</i>
Фінанси	Яким чином бути задоволені потреби наших акціонерів?	1. Управління витратами. 2. Бюджетування. 3. Функціонально-вартісний аналіз (ABC). 4. Управління доданою вартістю
Взаємовідносини з клієнтами	Яким чином можуть бути задоволені наші покупці?	Управління відносинами з клієнтами (CRM)
Внутрішні бізнес-процеси	Яким чином можна підвищити ефективність наших внутрішніх процесів?	1. Покращення бізнес-процесів (BPI). 2. Широкомасштабні і локальні зміни бізнес-процесів. 3. Впровадження електронного документообігу тощо
Навчання і розвиток персоналу	Яким чином можна створити сприятливий клімат для розвитку підприємства?	1. Створення бази знань і компетенцій. 2. Впровадження корпоративної культури

6. Закріплення ЗСП в системі управління підприємством. Проект зі створення ЗСП не закінчується на етапі впровадження цієї системи. Щоб вона ефективно працювала, необхідно регулярно відслідковувати зміни, що відбуваються на підприємстві, від чого слід відмовитися, а що удосконалити. Для цього необхідно адаптувати ЗСП до інших інструментів управління: систем бюджетування і управлінського обліку, системи мотивації тощо.

Відслідковувати зміни повинна людина, яка брала безпосередню участь в побудові ЗСП. Це може бути генеральний директор, директор зі стратегічного розвитку, директор з логістики чи фінансовий директор. При цьому, вносити зміни в ЗСП необхідно так же ретельно, як і створювати ЗСП. Слід аналізувати стратегічні цілі, оцінювати показники і цільові значення.

Зміни в системі показників найкраще всього здійснювати одночасно з обговоренням результатів впровадження ЗСП. Перший перегляд рекомендується робити через два-три місяці. Надалі цей процес можна повторювати в міру настання змін умов внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства і появи значних відхилень від поставлених в ЗСП цілей.

Розробка збалансованої системи показників – це інтерактивний процес, реалізація якого покликана забезпечити побудову єдиної системи цілей підприємства. Навіть у випадку існування повної згоди щодо принципової стратегічної орієнтації підприємства на етапі

формулювання конкретних стратегічних цілей керівники можуть дотримуватися різних точок зору щодо того, якими повинні бути стратегічні цілі. Ці думки повинні висловлюватися відкрито, щоб підсумкова система цілей була зрозумілою і прийнятною. Концепція ЗСП не обмежується створенням і впорядкуванням показників, вона виступає механізмом, на основі якого можна управляти стратегічним розвитком підприємства шляхом чіткого формування цілей розвитку, визначення їх взаємозалежності і ступеня досягнення.

9.3. Система збалансованих показників як інструмент управління вартістю підприємства.

Інвестори при прийнятті рішень щодо вкладення капіталу враховують не тільки показники фінансового стану та прибутковості діяльності об'єкта інвестування, а й показники оцінки його ринкової вартості. Саме тому в умовах глобалізації, яка супроводжується загостренням конкурентної боротьби як за розширення ринків збуту, так і за ресурси, для підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства, необхідним є його переорієнтація на зростання вартості у динаміці, що зумовлює необхідність використання механізму управління вартістю підприємства.

В процесі відслідковування ефективності своєї діяльності підприємство використовує фінансову звітність і додатково розраховані фінансові показники, що на сьогодні неспроможні описати процес створення вартості підприємства, оскільки більша частина вартості пов'язана з якістю нематеріальних активів. Виникає потреба у впровадженні дієвого механізму інтегрування фінансових та нефінансових показників як основи підвищення якості інформаційного забезпечення управлінського персоналу та створення передумови для максимізації вартості суб'єкта господарювання.

Одним із засобів вирішення даної проблеми є ЗСП, яка дозволяє збалансувати короткострокові та довгострокові цілі, зовнішні та внутрішні аспекти діяльності, фінансову та нефінансову інформацію. Використання можливостей ЗСП як інструменту управління вартістю підприємства дозволить реалізувати управлінські дії, що базуватимуться на системному підході дослідження підприємства як динамічного об'єкту із складною ієрархією структурних елементів та показників, що описують їх взаємодію та взаємозалежність.

Реалізація концепції управління вартістю підприємства передбачає концентрацію зусиль підприємства на досягнення пріоритетної мети – максимізації вартості. І якщо, враховуючи ці обставини та пріоритетність нефінансових показників, використовувати ЗСП, то слід володіти інформацією щодо переваг і недоліків цієї системи. Основним недоліком використання ЗСП вважається складність підбору ключових індикаторів за відповідними перспективами та встановлення кореляційного зв'язку між ними і стратегічною метою діяльності, яка полягає у максимізації вартості підприємства та забезпеченні її приросту в довгостроковій перспективі.

Аналіз досвіду західних компаній свідчить, що основними перевагами використання ЗСП є наступні:

- 1) покращення фінансових показників діяльності;
- 2) взаємоузгодження довгострокових та короткострокових цілей;
- 3) підвищення рівня координації роботи між працівниками щодо досягнення стратегічних цілей діяльності;
- 4) підвищення ефективності операційного і стратегічного менеджменту;
- 5) підвищення конкурентоспроможності підприємства;
- 6) сприяння реалізації стратегії.

Система збалансованих показників є ефективним інструментом управління вартістю підприємства, але ефективність ЗСП і її економічна доцільність залежить від багатьох факторів, що стосуються досліджуваного підприємства та його зовнішнього середовища. Використання ЗСП не завжди є обґрунтованим за необхідністю і витрачанням коштів, особливо в у випадках, коли:

- 1) спостерігається криза на самому підприємстві або в галузі в цілому;
- 2) взаємодія між рівнями управління є слабкою або недостатньою;
- 3) господарська діяльність підприємства характеризується стратегічною невизначеністю;
- 4) масштаб господарської діяльності підприємства є невеликим;
- 5) на підприємстві не приділяється належна увага фінансовому й управлінському обліку;
- 6) спостерігається недостатня ініціативність співробітників;
- 7) відсутнє відкрите інформаційне поле.

Збалансований набір ключових показників в межах реалізації ЗСП є унікальним для кожного окремого підприємства. Використання факторів вартості в якості критичних факторів успіху визначає необхідність інтеграції системи вартості підприємства і ЗСП для цілей стратегічного планування на основі вартості.

На рис. 9.4 представлено процес інтеграції системи вартості бізнесу і ЗСП.

Така схема забезпечує перехід місії і стратегічних цілей підприємства в конкретний набір показників і цілей для окремих бізнес-одиниць, що забезпечує підвищення прозорості і керованості підприємства, а також дозволяє побудувати зв'язки між вартістю підприємства, прибутком і реальними важелями, що впливають на створення економічної вартості.

Стратегія описує, яким чином підприємство має намір створювати стійку (довгострокову) вартість для своїх акціонерів. Роль нематеріальних, матеріальних і фінансових активів в цьому процесі істотно відрізняються.

1. Створення вартості має опосередкований характер.

Нематеріальні активи рідко мають прямий вплив на фінансові результати. Удосконалення нематеріальних активів впливає на фінансові результати через ланцюжок причинно-наслідкових зв'язків. Наприклад, використання тренінгів для співробітників з комплексного

управління якістю (TQM) і методики “шість сигм”⁵⁶ впливає на покращення якості та сприяє задоволенню клієнтів, зміцненню їх лояльності. В кінцевому випадку лояльність клієнтів – це умова зростання обсягу продаж і прибутку, тобто результат довгострокових клієнтських відносин.

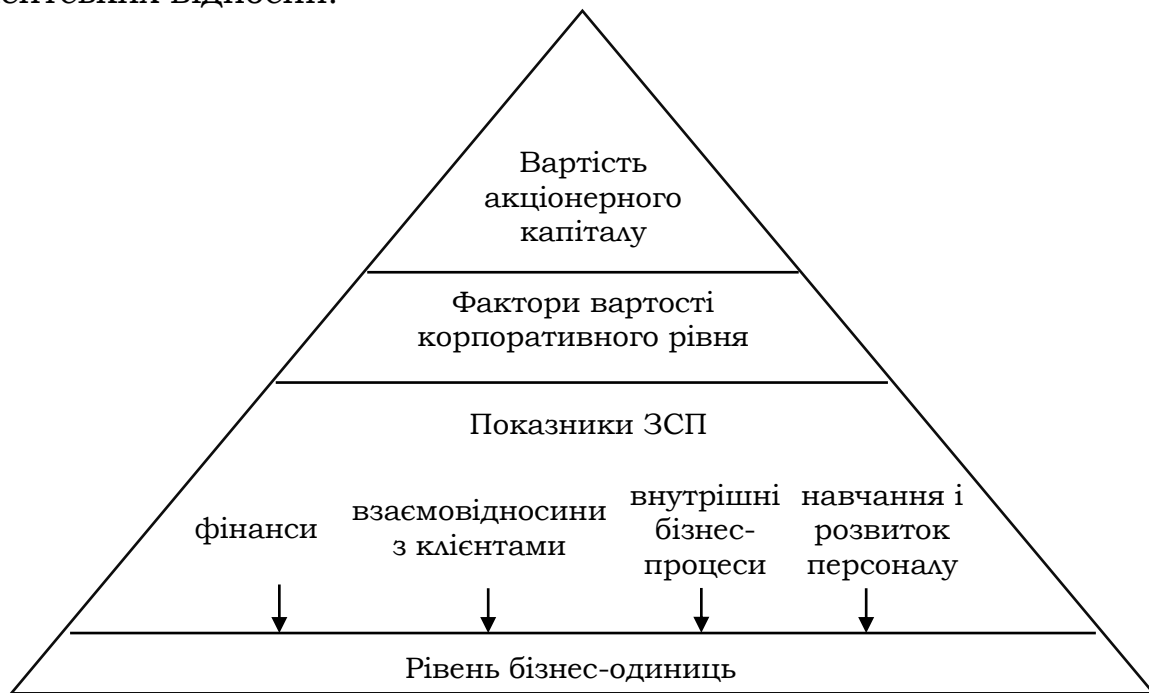


Рис. 9.4. Інтеграція системи вартості бізнесу і ЗСП в рамках процесу стратегічного планування на основі вартості

2. Вартість має контекстуальний характер. Цінність нематеріальних активів залежить від їх відповідності стратегії компанії. Наприклад, використання тренінгів з комплексного управління якістю та методики “шість сигм” має більший вплив в межах підприємств, орієнтованих на стратегію зниження витрат, ніж для тих, що реалізують стратегію лідерства продукту та інновацій.

3. Вартість має потенційний характер. До недоліків інвестування в нематеріальні активи можна віднести те, що оцінка їх цінності для підприємства є дуже складною. Інвестування в нематеріальні активи, наприклад, в посилення міцності бренду, має для підприємства потенційну, але не ринкову вартість. Внутрішні процеси, такі як проектування, виробництво, доставка і обслуговування клієнтів, необхідні для того, щоб трансформувати потенційну вартість нематеріальних активів в матеріальну вартість. Якщо внутрішні процеси спрямовані не на створення споживчої цінності клієнту або на фінансові поліпшення, то потенційна вартість здібностей працівників і нематеріальні активи реалізовані не будуть.

4. Взаємозумовленість активів. Нематеріальні активи самі по собі рідко створюють вартість. В ізоляції від підприємства та його стратегії вони не мають цінності. Вартість нематеріальних активів виникає тоді,

⁵⁶ Шість сигм (англ. Six Sigma) – концепція управління виробництвом, суть якої зводиться до необхідності поліпшення якості виходів кожного з процесів, мінімізації дефектів і статистичних відхилень в операційній діяльності.

коли вони ефективно поєднуються з іншими нематеріальними і матеріальними активами. Максимальна вартість створюється тоді, коли всі нематеріальні активи перебувають в суворій відповідності один з одним, з матеріальними активами і зі стратегією компанії.

ЗСП як інструмент управління вартістю підприємства формує основні завдання з метою досягнення ефективних фінансових результатів. Зв'язок всіх нефінансових показників в рамках структури ЗСП повинен бути проведений з фінансовими показниками і перенесений на результати діяльності підприємства. Всі показники ЗСП через ланцюжок причинно-наслідкових зв'язків узгоджуються зі стратегічними управлінськими фінансовими цілями.

Важливим елементом в процесі розробки ЗСП для будь-якого підприємства є визначення та затвердження стратегічних цілей, які в перспективі мають привести до ефективного управління вартістю компанії.

Формування стратегічних цілей схиляє менеджерів компанії до визначення показників, на які слід орієнтуватися в першу чергу (наприклад, збільшення дохідності і захоплення ринку, або на генерування грошових потоків) для ефективного управління вартістю. Особливо важливо з точки зору споживачів, керівництво позначає той сегмент ринку, в якому планується вести конкурентну боротьбу. По завершенню формування фінансових і клієнтських цілей підприємство визначає цілі внутрішніх бізнес-процесів. Традиційні системи управління фокусують увагу на зниженні собівартості, поліпшенні якості і скороченні тимчасового циклу вже існуючих процесів. ЗСП виділяє ті показники, які є найбільш значимими для досягнення результатів з точки зору споживачів і власників. У практиці підприємства за допомогою ЗСП виявляють абсолютно нові внутрішні процеси, які раніше не враховувались у стратегічному розвитку. Далі рекомендується приділити увагу стратегічним цілям діяльності підприємства в сфері навчання та розвитку власного персоналу. Інвестиції в персонал, інформаційні системи і процедури стануть генераторами інновацій та модернізації внутрішніх бізнес-процесів на користь клієнтам і в результаті – власникам, як ініціаторам стратегії підвищення вартості компанії.

Розгляд стратегічних цілей як нефінансових факторів створення вартості і встановлення зв'язків між ними дозволяє створити прозору картину реалізації стратегії, орієнтованої на збільшення вартості компанії. В рамках використання концепції управління вартістю та концепції ЗСП стратегічні цілі відіграють роль факторів створення вартості. Заходи, необхідні для досягнення стратегічних цілей, також можна розглядати як фактори створення вартості.

Взаємозалежності і *причинно-наслідкові зв'язки* між стратегічними цілями в структурі ЗСП на базі описаних вище складових утворюють стратегічну карту підприємства. За допомогою стратегічної карти можна простежити, як нематеріальні активи (наприклад, наявність кваліфікованих, мотивованих працівників і клієнтських баз даних) перетворюються в матеріальні результати (наприклад, в залучення нових клієнтів, за яким слідує зростання доходів від реалізації нових товарів і послуг, що в підсумку призведе до підвищення обсягу прибутку).

На рис. 9.5 представлено модель стратегічної карти ЗСП, яка демонструє спосіб поєднання нематеріальних активів і процесів створення вартості відповідно до обраної стратегії.



Рис. 9.5. Модель ЗСП за Р. Капланом і Д. Нортеном у взаємозв'язку із системою управління вартістю підприємства

В межах даної моделі *перспектива “Фінанси”* описує матеріальні результати реалізації стратегії за допомогою традиційних фінансових понять. Такі показники, як рентабельність інвестицій, рентабельність продажу, акціонерна вартість, зростання доходів є відстроченими індикаторами, що свідчать про успіх або провал обраної для підприємства стратегії. Однією із особливостей розробки ЗСП в процесі реалізації концепції управління вартістю є те, що показник вартості підприємства слід відносити до показників перспективи “Фінанси”, а інші фінансові показники в цій перспективі слід розглядати як фактори створення вартості і включати в якості “важелів” в “дерево” створення вартості підприємства.

Перспектива “Відносини з клієнтами” визначає пропозицію споживчої цінності для цільових клієнтів. Споживча пропозиція передбачає виконання умови, відповідно до якої нематеріальні активи створюють вартість. Якщо клієнти цінують незмінно високу якість і

своєчасність доставки, то компетенції та вміння співробітників, системи та процеси, які виробляють і поставляють якісні продукти та послуги, мають високу цінність для підприємства. Якщо клієнт віддає перевагу інноваціям і високій продуктивності, тоді більшу цінність набувають вміння, системи та процеси, які створюють нові продукти та послуги, що є лідерами на ринку. Постійна відповідність дій і можливостей пропозиції споживчої цінності є вирішальним чинником втілення стратегії в життя.

Перспектива “Внутрішні бізнес-процеси” визначає процеси, що мають вирішальне значення в реалізації стратегії. Наприклад, одне підприємство може збільшити інвестиції в розробку і просування на ринок нових продуктів і технологію їх виробництва таким чином, що в результаті клієнти отримають новий високотехнологічний продукт. Інше підприємство, намагаючись надати клієнтам аналогічну пропозицію споживчої цінності, приймає рішення розвивати нові продукти, використовуючи спільні підприємства та партнерства.

Перспектива “Навчання і розвиток персоналу” відображає ті нематеріальні активи, які є найважливішими для реалізації стратегії. Цілі цієї перспективи встановлюють види діяльності (людський капітал), системи (інформаційний капітал) і моральний клімат (організаційний капітал), необхідні для підтримки процесів створення вартості. Всі вони повинні бути взаємопов'язані і відповідати основним внутрішнім процесам.

Цілі чотирьох перспектив пов'язані між собою причинно-наслідковими зв'язками. Все починається з гіпотези про те, що фінансові результати можуть бути отримані тільки в тому випадку, якщо задоволена цільова група клієнтів. Пропозиція споживчої цінності клієнтам описує, як збільшити продажі і завоювати лояльність цільових клієнтів. Внутрішні процеси ж створюють і надають клієнту цю пропозицію. Нематеріальні активи, що підтримують здійснення внутрішніх процесів, виступають підставою для реалізації стратегії підприємства. Приведення всіх цілей вищезгаданих перспектив у стратегічну відповідність є основним інструментом створення вартості. Навколо такої структури і будується стратегічна карта, в процесі чого визначається логіка створення вартості і її цільова спрямованість.

Існує можливість моделювати причинно-наслідкові зв'язки між ключовими показниками ефективності, оцінюючи їх вплив на вартість підприємства. Наприклад, можна оцінити вплив реклами на майбутнє зростання продажів, вплив поточних інвестицій на майбутнє скорочення витрат в ланцюжку постачань чи вплив поточних витрат на дослідження і розробки на майбутні грошові потоки, зумовлені надходженнями від реалізації нових продуктів.

На рис. 9.6 представлена загальна схема моделювання причинно-наслідкових зв'язків між різними функціональними цілями і відповідними показниками.

Причинно-наслідкове моделювання допомагає усунути розрив між оцінкою вигід, які будуть досягнуті завдяки стратегічним ініціативам, і поточними планами основної діяльності. Краще всього використовувати

такі моделі слід тих сегментах підприємства, де необхідні серйозні компроміси між довгостроковими капіталовкладеннями і короткостроковим операційним прибутком. Саме тут знаходяться критичні точки, в яких компанія може створювати або втрачати акціонерну вартість. Ці точки називають центрами вартості.

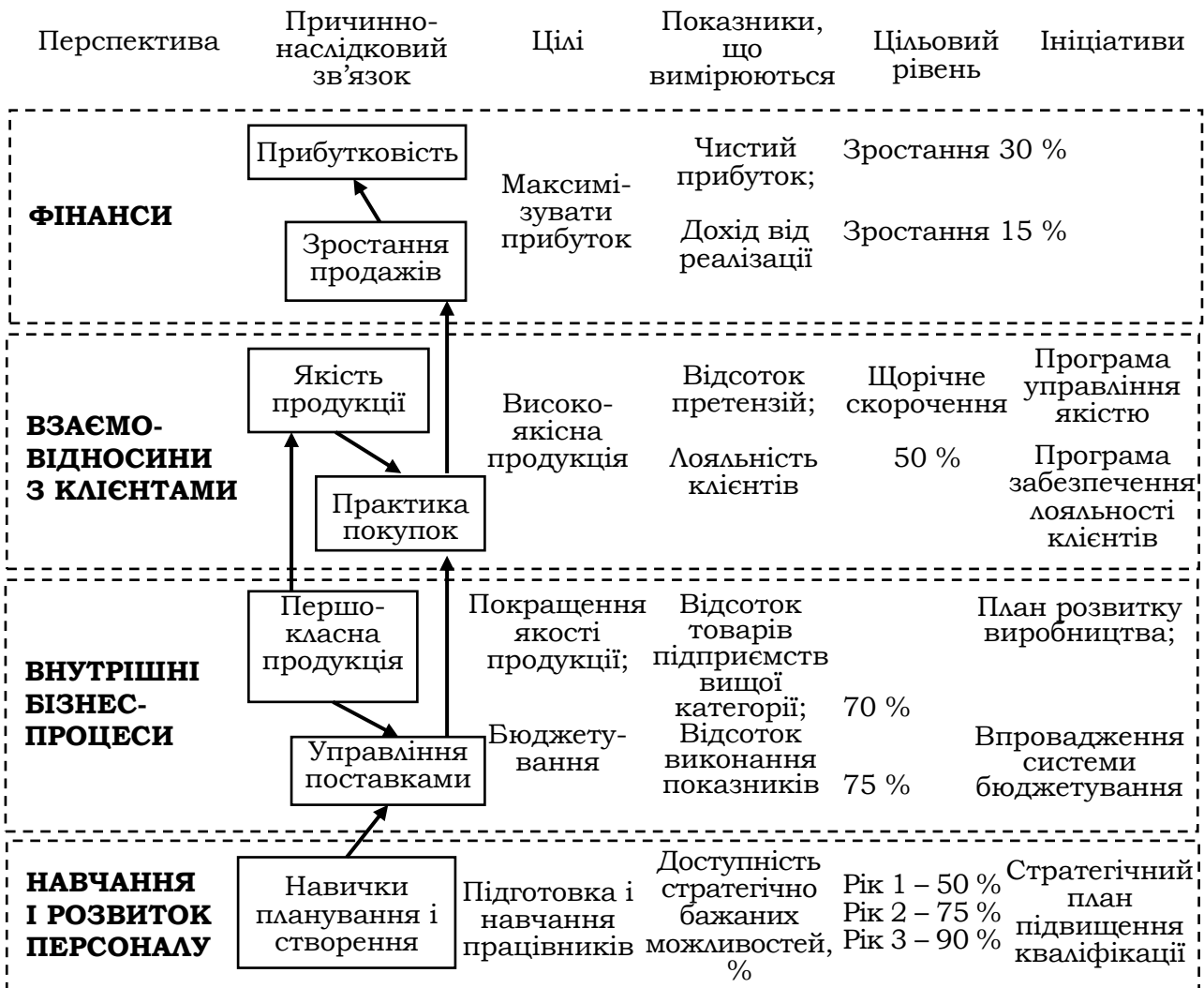


Рис. 9.6. Моделювання причинно-наслідкових зв'язків в ЗСП

Плани компанії і її бізнес-одиниць можна перетворити в стратегічні і операційні моделі для багаторівневого планування. Функціональні можливості сучасних систем планування дозволяють співробітникам фінансових служб моделювати бізнес-процеси за кожною одиницею за планом (від планування обсягів продаж і потреби в матеріальних ресурсах до планування собівартості, потужностей і кількості персоналу). Існують інтегровані інструменти, що дозволяють зв'язати ці більш детальні плани з загальними прибутками і збитками, показниками бухгалтерського балансу і прогнозами грошових потоків.

В процесі розробки ЗСП необхідно враховувати, що існують певні стандарти постановки карти збалансованих показників, виявлені в результаті аналізу досвіду зарубіжних компаній. Загальний алгоритм постановки збалансованих показників передбачає:

- забезпечення підтримки та участі топ-менеджменту, створення ефективних комунікацій з проблем стратегії;
- формування команди проекту, підбір консультантів;
- вибір напрямку для реалізації пілотного проекту (на великих підприємствах);
- уточнення стратегії;
- налаштування систем планування та обліку під завдання постановки ЗСП;
- структуризація стратегічних і оперативних цілей;
- чітке визначення того, що буде вимірюватися і якими методами;
- виявлення причинно-наслідкових зв'язків;
- налагодження ІТ-презентації і систем забезпечення;
- налагодження механізму управління змінами.

Використовуючи інструменти стратегічного планування, необхідно знайти оптимальний баланс між інтересами власників, факторами зовнішнього середовища і внутрішніми ресурсами підприємства. В результаті формується стратегія, яка в рамках балансу дає максимальне зростання вартості. Далі стратегію необхідно розподілити за довгостроковими цілями і формалізувати, тобто створити можливість для її вимірювання в кількісних або якісних параметрах. З врахуванням того, що стратегічні цілі є базисом для побудови стратегічної карти підприємства, і необхідності максимально точного виміру цих цілей і відповідних показників, доцільно залучати зовнішніх консультантів зі стратегічного планування.

Побудова стратегічної карти є проекцією стратегічних цілей на рівні виділених перспектив, а також виявлених причинно-наслідкових зв'язків між показниками. В результаті одержуються характеристики майбутньої моделі бізнесу, що оптимально відповідають досягненню заданих стратегічних цілей. При формуванні комплексу показників виявляються суттєві розбіжності між необхідними і поточними значеннями, формуються стратегічні ініціативи, націлені на ліквідацію розбіжностей. Стратегічна карта деталізує систему показників, ілюструючи динаміку стратегічного розвитку і дозволяючи фокусуватись на основних напрямках. Коректна побудова причинно-наслідкових зв'язків в рамках розробки і впровадження основних напрямів оцінки ефективності стратегічного управління дозволяє підприємству вийти на оптимальний збалансований рівень розвитку, що сприяє підвищенню його вартості.

Питання для самоконтролю:

1. Хто вважається авторами терміну “Збалансована система показників” (Balanced Scorecard)?
2. Які існують основні причини виникнення збалансованої системи показників як методу стратегічного управління?
3. Які основні перспективи виділяються в межах збалансованої системи показників? Наведіть приклади показників в межах кожної перспективи?

4. В чому полягає методика розробки збалансованої системи показників на підприємстві?

5. Які існують основні етапи побудови збалансованої системи показників на підприємстві?

6. Яка мета реалізації каскадування в межах реалізації збалансованої системи показників?

7. Чи існує можливість внесення додаткових перспектив у процес реалізації збалансованої системи показників на підприємстві?

8. Які основні недоліки використання збалансованої системи показників як інструменту управління вартістю підприємства?

9. Що таке моделювання причинно-наслідкових зв'язків збалансованої системи показників?

10. Яким чином використання збалансованої системи показників може вплинути на процес управління вартістю підприємства?

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Авторами концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard), вважають Роберта Каплана і Девіда Нортона: 1) так; 2) ні	2. Стратегічна карта представляє собою графічний документ, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими фінансовими показниками відповідно до загального плану розвитку країни: 1) так; 2) ні
3. Основними перспективами, в розрізі яких формуються цілі і показники збалансованої системи показників, виступають фінанси, взаємовідносини з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, інформаційні технології: 1) так; 2) ні	4. Стратегічні цілі всіх перспектив в межах збалансованої системи пов'язані між собою причинно-наслідковими зв'язками: 1) так; 2) ні
5. Засіб графічного представлення наявних причинно-наслідкових зв'язків між окремими стратегічними цілями називається стратегічною картою: 1) так; 2) ні	6. Збалансована система показників дозволяє вирішити питання оцінки розвитку бізнесу: 1) так; 2) ні
7. Стратегічні карти пояснюють значення управлінських показників: 1) так; 2) ні	8. Форма опису діяльності підприємства за допомогою визначеного набору показників для кожної стратегічної перспективи називається пірамідою результативності: 1) так; 2) ні
9. Модель ділової переваги характеризується тісною інтеграцією з підходом до управління на основі якості: 1) так; 2) ні	10. Побудова збалансованої системи показників починається з вибору показників збалансованої системи: 1) так; 2) ні

<p>11. Темп зростання виручки від продажу відноситься до фінансових показників: 1) так; 2) ні</p>	<p>12. Стратегічна карта – відображає взаємозв'язки і залежності між окремими стратегічними цілями діяльності підприємства: 1) так; 2) ні</p>
<p>13. Визначення стратегічних фінансових цілей діяльності підприємства є одним із етапів збалансованої системи показників: 1) так; 2) ні</p>	<p>14. Складова внутрішніх бізнес-процесів визначає ті головні види діяльності, або внутрішні бізнес-процеси, від яких залежить задоволення потреб клієнтів і досягнення фінансових стратегічних цілей в цілому: 1) так; 2) ні</p>
<p>15. Збалансована система показників дозволяє вирішити питання узгодження стратегічних управлінських задач з тактичними: 1) так; 2) ні</p>	<p>16. Стратегічна карта – це форма опису діяльності підприємства за допомогою визначеного набору показників для кожної стратегічної перспективи: 1) так; 2) ні</p>
<p>17. Фінансова ціль вважається повністю описаною тільки після встановлення жорсткого, але цілком досяжного цільового значення фінансового показника: 1) так; 2) ні</p>	<p>18. Перспектива “Взаємовідносини з клієнтами” – визначає коло клієнтів і сегменти споживацького ринку, де підприємство збирається працювати. Тому допомагає сформулювати стратегію орієнтовану на споживача і цільовий сегмент ринку, таким чином, щоб в майбутньому вона забезпечила виключну доходність: 1) так; 2) ні</p>
<p>19. Перспектива “Навчання і розвиток персоналу” відображає ті нематеріальні активи, які є найважливішими для стратегії: 1) так; 2) ні</p>	<p>20. Використовуючи інструменти стратегічного планування, необхідно знайти оптимальний баланс між інтересами власників, факторами зовнішнього середовища і внутрішніми ресурсами компанії: 1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Цілі і показники збалансованої системи показників передбачають розгляд її діяльності в розрізі конкретних перспектив і формуються в залежності від: 1) стратегії підприємства; 2) рівня задоволення акціонерів; 3) оподаткованого мінімуму в країні; 4) рівня прибутковості підприємства в минулих періодах</p>	<p>2. Процес встановлення стійких причинно-наслідкових зв'язків між показниками, що формують структуру збалансованої системи показників представляють собою: 1) встановлення кореляційного зв'язку між показниками; 2) балансування показників; 3) каскадування показників; 4) моделювання причинно-наслідкових зв'язків</p>

<p>3. Основним недоліком використання збалансованої системи показників вважається:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) складність підбору ключових показників та встановлення зв'язку між ними; 2) неясність стратегічних цілей; 3) зниження конкурентоспроможності підприємства; 4) високий рівень витрат на залучення зовнішніх фахівців 	<p>4. Після закінчення вибору показників збалансованої системи необхідно визначити їх:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) кореляційні зв'язки; 2) цільові значення; 3) стратегічні ініціативи; 4) нормативи
<p>5. Що не є складовою методики формування системи збалансованих показників на підприємстві:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) розробка стратегічних цілей; 2) вибір показників; 3) побудова причинно-наслідкових зв'язків; 4) оцінка альтернатив 	<p>6. Яка зі складових не відноситься до правил включення в карту системи збалансованих показників конкретних показників:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) показник грає істотну роль в прийнятті управлінських рішень; 2) показник є складним при розрахунку і зборі первинної звітної інформації; 3) показник є "керованим"; 4) показник має потенційно стійкий причинно-наслідковий зв'язок з іншими показниками
<p>7. На стадії зростання підприємства до фінансової складової збалансованої системи показників можна включити наступні показники:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) темп зростання прямих витрат; 2) темп зростання виручки від продажу; 3) темп зростання прибутку від продажу; 4) темп зростання собівартості продажу 	<p>8. Місія "Фінанси" передбачає відповідь на питання:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наскільки цікаво акціонерам інвестувати грошові кошти в наше підприємство?; 2) за рахунок яких знань, вмінь, досвіду, технологій та інших нематеріальних активів можемо реалізувати конкурентні переваги?; 3) які процеси грають найбільш важливу роль при реалізації нашої конкурентної переваги?; 4) чим ми можемо зацікавити клієнтів, щоб досягти необхідних фінансових результатів, в чому наші конкурентні переваги?
<p>9. Що з даного переліку не є етапом побудови збалансованої системи показників на підприємстві:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) побудова причинно-наслідкових зв'язків; 2) розробка стратегічних цілей; 3) визначення стратегічних заходів; 4) побудова стратегічного маршруту 	<p>10. Збалансована система показників оцінює діяльність підприємства в таких проєкціях:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фінанси, капітал, внутрішні бізнес-процеси на підприємстві; 2) взаємовідносини з клієнтами, власний капітал, грошові потоки; 3) навчання і розвиток персоналу, контрагенти, фінансові показники; 4) фінанси, внутрішні бізнес-процеси, взаємовідносини з клієнтами, навчання і розвиток персоналу

<p>11. Яка модель комплексного управління підприємством характеризується тісною інтеграцією з підходом до управління на основі якості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) модель ділової переваги; 2) система збалансованих показників; 3) система показників відповідальності; 4) піраміда результативності 	<p>12. Які питання дозволяє вирішити збалансована система показників:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оцінка напрямів розвитку бізнесу та стратегічних принципів; 2) доведення стратегії до кожного робочого місця; 3) контроль за досягнутими стратегічними результатами; 4) всі відповіді правильні
<p>13. Значення стратегічних карт для формування збалансованої системи показників полягає в тому, що вони:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) відображають взаємозв'язки і залежності між окремими стратегічними цілями діяльності підприємства; 2) формують у керівників розуміння залежностей і значення окремих стратегічних цілей; 3) сприяють кращому розумінню і кращій комунікації стратегічних цілей діяльності підприємства; 4) всі відповіді правильні 	<p>14. Прикладом ініціативи в межах перспективи “Внутрішні бізнес-процеси”: збалансованої системи показників є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) управління витратами; 2) управління відносинами з клієнтами; 3) покращення технології; 4) управління знаннями
<p>15. Визначає пропозицію споживчої цінності для цільових клієнтів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Перспектива “Навчання і розвиток персоналу”; 2) Перспектива “Внутрішні бізнес-процеси”; 3) Перспектива “Відносини з клієнтами”; 4) Перспектива “Фінанси” 	<p>16. Базується на необхідності відслідковування зв'язків з клієнтами та можливості встановлення рейтингу кожної з угод:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Модель ділової переваги; 2) Система збалансованих показників; 3) Піраміда результативності; 4) Система управління зв'язками із замовниками
<p>17. Для підприємств характерно розраховувати:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) не більше 5 показників; 2) 7-10 показників; 3) 15-20 показників; 4) більше 20 показників 	<p>18. Стадію зростання життєвого циклу товару характеризує:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) прибуток від продажу кожного виду продукції; 2) тривалість фінансового циклу; 3) співвідношення прибутку від продажу і середньої суми інвестицій в поточну діяльність; 4) темп зростання доходу від продажу
<p>19. Рейтинги забезпечення задоволення потреб клієнтів, визначається показником:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) рейтинги постачальників, що визначаються клієнтами; 2) зростання в абсолютному і відносному виразі кількості клієнтів; 3) частка ринку, яку займає підприємство; 4) рентабельність продажу окремим групам споживачів 	<p>20. Для перспективи “Соціальні і екологічні показники” можуть використовуватися такі показники:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) питома вага інноваційної продукції; 2) коефіцієнт оновлення виробничого обладнання; 3) витрати на заходи з охорони праці; 4) всі відповіді правильні

III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)

1. Під _____ слід розуміти інструмент трансформації стратегій підприємства в конкретні цілі та результати, тобто основною метою системи виступає розробка системи ключових стратегічних цілей і показників, за якими оцінюється ступінь їх досягнення за результатами реалізації стратегій.
2. _____ – графічний документ, що відображає причинно-наслідкові зв'язки між окремими стратегічними цілями діяльності підприємства в межах реалізації збалансованої системи показників.
3. _____ – це головна ціль, досягнення якої найбільш важливо для виживання підприємства, для його успіху.
4. _____ – це найбільш важливі сфери діяльності, в яких підприємство прагне досягнути результатів.
5. Під _____ розуміється конкретні програми, проекти або заходи, які здійснює підприємство для досягнення стратегічних цілей.
6. _____ – це кількісне значення показника, до якого слід прагнути для досягнення цілі.
7. _____ – це механізм розробки стратегії нижчих підрозділів відповідно до стратегії більш високого рівня, тобто вирішення завдання узгодженості або переходу від загальної стратегії до стратегії підрозділів і постановки завдань перед кожним працівником.
8. _____ – це форма опису діяльності підприємства за допомогою визначеного набору показників для кожної стратегічної перспективи.
9. Перспектива “_____” описує матеріальні результати реалізації стратегії за допомогою традиційних фінансових понять.
10. Перспектива “_____ - _____” визначає процеси, що мають вирішальне значення в реалізації стратегії.

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність

1. Приклади стратегічної цілі в межах відповідної перспективи збалансованої системи показників:

Перспективи: 1. Фінанси. 2. Взаємовідносини з клієнтами. 3. Внутрішні бізнес-процеси. 4. Розвиток і навчання персоналу	Стратегічна ціль: А. Підвищення продуктивності. Б. Розширення клієнтської бази. В. Підвищення мотивації персоналу. Г. Генерування грошових потоків
--	--

2. Приклади показників в межах відповідної перспективи збалансованої системи показників:

Перспективи: 1. Фінанси. 2. Взаємовідносини з клієнтами. 3. Внутрішні бізнес-процеси. 4. Розвиток і навчання персоналу. 5. Інноваційна діяльність. 6. Соціальні і екологічні показники	Приклади показника: А. Показник виробничого травматизму. Б. Результати опитування клієнтів. В. Відсоток висококваліфікованих робітників. Г. Час заміни неякісної продукції. Д. Питома вага інноваційної продукції в її загальному обсязі. Е. Темп зростання прибутку від продажу
--	--

<i>3. Послідовність етапів формування збалансованої системи показників:</i>	
Послідовність етапів: 1. 1 етап. 2. 2 етап. 3. 3 етап. 4. 4 етап. 5. 5 етап	Етапи побудови системи: А. Встановлення цільових значень показників. Б. Вибір показників. В. Побудова причинно-наслідкових зв'язків. Г. Визначення стратегічних заходів. Д. Розробка стратегічних цілей
<i>4. Елементи збалансованої системи показників:</i>	
Елементи збалансованої системи показників: 1. Показник збалансованої системи показників. 2. Стратегічна ціль збалансованої системи показників. 3. Причинно-наслідковий зв'язок збалансованої системи показників. 4. Ініціатива або захід збалансованої системи показників	Характеристика елементів: А. Управління відносинами з клієнтами (CRM). Б. Передача впливу і взаємообумовленості фінансового результату на можливість використання інновацій. В. Кількість випадків невиконання екологічних стандартів. Г. Розвиток сервісної мережі
<i>5. Основні проєкції збалансованої системи показників та питання, які вони висвітлюють:</i>	
Проєкції збалансованої системи показників: 1. Фінанси. 2. Внутрішні бізнес-процеси. 3. Навчання і розвиток персоналу. 4. Взаємовідносини з клієнтами	Питання, що висвітлюються: А. За рахунок яких знань, вмінь, досвіду, технологій та інших нематеріальних активів ми зможемо реалізувати наші конкурентні переваги? Б. Наскільки цікаво акціонерам інвестувати грошові кошти в наше підприємство? В. Чим ми зможемо зацікавити клієнтів, щоб привернути їх і досягти необхідних фінансових результатів, в чому наші конкурентні переваги? Г. Які процеси грають найбільш важливу роль при реалізації нашої конкурентної переваги?
<i>6. Основні проєкції збалансованої системи показників та можливі показники:</i>	
Проєкції збалансованої системи показників: 1. Фінанси. 2. Внутрішні бізнес-процеси. 3. Навчання і розвиток персоналу. 4. Взаємовідносини з клієнтами	Можливі показники: А. Відсоток плинності кадрів ключового персоналу та ефективність працівників. Б. Тривалість фінансового циклу та темп зростання прибутку від продажу. В. Частка ринку, яку займає підприємство, зростання кількості клієнтів. Г. Тривалість і ефективність виробничого циклу, швидкість виставлення рахунків

7. Підходи до комплексного управління діяльністю та їх характеристика:	
Підходи до комплексного управління: 1. Система управління зв'язками між замовниками. 2. Піраміда результативності. 3. Модель ділової переваги. 4. Система показників відповідності	Характеристика підходів: А. Базується на організації виробництва з дотриманням підходу до управління якістю та відповідної організації бухгалтерського обліку (за функціональними сегментами) на підприємстві. Б. Базується на необхідності відслідковування зв'язків з клієнтами та можливості встановлення рейтингу кожної з угод. В. Базується на виділенні груп зацікавлених осіб з метою узгодження їх інтересів через багатовекторність в управлінні та досягнення на підставі цього максимально можливого результату господарювання. Г. Є інструментом аналізу та контролю, характеризується тісною інтеграцією з підходом до управління на основі якості
8. Стратегічні клієнтські цілі та їх показники клієнтської складової збалансованої системи показників:	
Стратегічні цілі: 1. Забезпечення задоволення потреб клієнтів. 2. Збереження клієнтської бази. 3. Оволодіння певною часткою ринку. 4. Забезпечення максимальної прибутковості клієнтів	Показники стратегічних цілей: А. Рейтинги постачальників, що визначаються клієнтами; результати опитування клієнтів; кількість повторних угод між одними і тими самими клієнтами. Б. Частка підприємства на ринку; частка окремих груп споживачів. В. Рентабельність продажу в цілому; рентабельність продаж окремих груп споживачів. Г. Кількість постійних клієнтів і їх частка в загальній кількості клієнтів; кількість угод з постійними клієнтами і їх частка в загальній кількості угод; обсяги продажу постійним клієнтам і їх частка в загальному обсязі продажу
9. Послідовність впровадження збалансованої системи показників:	
Етапи впровадження: 1. Обстеження компанії з метою формалізації стратегії. 2. Створення стратегічної карти для підприємств в цілому. 3. Розробка показників і визначення алгоритму їх розрахунку. 4. Каскадування збалансованої системи показників на підрозділи	Характеристика етапів: А. Проводиться перевірка показників на відповідність кожному з наступних критеріїв, приведених в порядку зменшення пріоритетності. Б. Розподіл стратегічних цілей в розрізі перспектив. В. Вирішується завдання узгодженості або переходу від загальної стратегії до стратегії підрозділів і постановки завдань перед кожним працівником. Г. Необхідно підключити більшу кількість співробітників підприємства

10. Перспективи та ініціативи в збалансованій системі показників:	
<p>Перспективи збалансованої системи показників:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Фінанси. 2. Взаємовідносини з клієнтами. 3. Внутрішні бізнес-процеси. 4. Навчання і розвиток персоналу 	<p>Ініціативи збалансованої системи показників:</p> <p>А. Створення бази знань; управління знаннями.</p> <p>Б. Покращення бізнес-процесів; широкомасштабні та локальні зміни бізнес-процесів; виключення паперових документів; автоматизація; покращення технології.</p> <p>В. Управління відносинами з клієнтами.</p> <p>Г. Управління витратами; бюджетування; функціонально-вартісний аналіз; управління доданою вартістю</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. Для кого з приведених нижче підприємств залучення зовнішніх спеціалістів для реалізації збалансованої системи показників буде прийнятним. Обґрунтуйте відповідь.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Корпорація "Ledshstoff"; 2. Приватний підприємець "Іванюта"; 3. Комунальне підприємство "ЖКП №5"; 4. Філія ВНЗ "Українська академія банківської справи" 	<p>2. Змоделюйте ситуацію та наведіть приклади стратегічних заходів в межах перспектив, в розрізі яких будується ЗСП на підприємстві. Підприємство було створене як спеціалізований завод по переробці відходів одного гірничо-збагачувального комбінату. Пізніше переробка стала прив'язуватися і до виробничих потужностей інших компаній. Перспектива: переробка відходів усього міста включаючи і співпрацю з комунальними службами</p>
<p>3. Змоделюйте ситуацію на прикладі компанії та побудуйте для неї ЗСП. Опис діяльності: Компанія займається поставкою, передпродажною підготовкою і розподілом свіжих екзотичних фруктів, що не ростуть на території України. Підприємство працює на ринку 8 років. Технологія зберігання і транспортування дуже складна. Недотримання технології призводить до значних втрат продукції. Опис ринкової ситуації: Кількість персоналу – 200 осіб. Створена добре розвинута інфраструктура ринку. Частка компанії складає 5 % від обсягу імпорту екзотичних фруктів в Україну. Компанія має 8 оптових складів в великих містах. Через роздрібну торгівлю реалізується до 5 % продукції.</p>	<p>4. Змоделюйте ситуацію на прикладі компанії та побудуйте для неї ЗСП. Опис діяльності: Область діяльності компанії – організація мережі невеликих кафе, що надають послуги з швидкого і якісного харчування, а також виробництво і реалізація напівфабрикатів. Компаніє має великий досвід щодо організації банкетів, фуршетів, а також проведення інших святкових подій. Співробітники компанії зберігають найкращі ресторанны традиції, що задовольняють найвибагливішого клієнта. Компанія існує 5 років. Реалізація напівфабрикатів займає до 10 % обороту компанії. В компанії створена виробнича лабораторія. Постійний і всебічний контроль</p>

<p>Основними ринками збуту є великі міста. Основну конкуренцію складають 2 великі компанії і "чорний" ринок.</p> <p>Проблеми: Компанія має працювати в нестабільних економічних і політичних умовах. Існують ризики, пов'язані з кліматичними особливостями країни.</p> <p>Перспективи: передбачається поступове зростання споживання екзотичних фруктів в країні.</p> <p>Завдання:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виділити стратегічні перспективи; 2) виокремити стратегічні цілі; 3) вибрати 3-4 показника в межах кожної перспективи; 3) навести приклади заходів 	<p>забезпечує стабільність якості продукції. Кількість персоналу – 140 осіб. Кафе розміщені в спальних регіонах великих міст. Основну конкуренцію складають мережі швидкого харчування.</p> <p>Проблеми: Невисокий рівень менеджменту. Відсутність єдиної облікової системи. Не завжди є можливість визначити потреби клієнта та відповідно не вдається створити постійну клієнтуру.</p> <p>Перспективи: Розвиток бізнесу. Вихід на інші регіони.</p> <p>Завдання:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виділити стратегічні перспективи; 2) виокремити стратегічні цілі; 3) вибрати 3-4 показника в межах кожної перспективи; 3) навести приклади заходів
<p>5. Змодельувати ситуацію і побудувати стратегічну карту в рамках реалізації збалансованої системи показників для одного з наведених нижче підприємств:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) хлібзаводу, що скорочує потужності; 2) будівельного підприємства, що виготовляє цеглу, та намагається вийти на інші ринки збуту; 3) новоствореної юридичної компанії; 4) м'ясокомбінату, що мав збиткові показники за останній рік 	<p>6. Підприємство окрім 4-х основних перспектив збалансованої системи показників, виділяє додаткову:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Наведіть приклади показників в рамках однієї з приведених нижче додаткових перспектив в порядку пріоритетності (3-5 показників): <ol style="list-style-type: none"> а) інновації; б) логістика; в) забруднення навколишнього середовища; г) гарантія якості/соціальна відповідальність 2) оберіть підприємство, для якого виділення розглянутої додаткової перспективи буде актуальним, та обґрунтуйте свій вибір: <ol style="list-style-type: none"> а) вантажний порт; б) вищий навчальний заклад; в) рекламне агентство; г) підприємство, що виготовляє поліпропіленові труби
<p>7. Правильно віднесіть стратегічні цілі до перспективи "Фінанси" в процесі побудови збалансованої системи показників на підприємстві:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) скорочення витрат; 2) оптимізація запасів товарно-матеріальних цінностей; 3) підвищення кваліфікації співробітників; 	<p>8. Правильно віднесіть стратегічні цілі до перспективи "Відносини з клієнтами" в процесі побудови збалансованої системи показників на підприємстві:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) підвищення рівня задоволення клієнтів; 2) залучення клієнтів; 3) участь співробітників у спеціалізованих виставках і конференціях;

4) підвищення якості проектних робіт; 5) збільшення кількості клієнтів; 6) зростання прибутку	4) контроль будівельно-монтажних робіт; 5) зберігання наявної клієнтської бази; 6) зростання прибутку
9. Необхідно правильно віднести стратегічні цілі до перспективи “Внутрішні бізнес-процеси” в процесі побудови збалансованої системи показників на підприємстві: 1) своєчасне виконання проектних робіт; 2) збільшення кількості клієнтів; 3) точне планування проектів; 4) субпідряд; 5) контроль будівельно-монтажних робіт; 6) оптимізація запасів товарно-матеріальних цінностей	10. Необхідно правильно віднести стратегічні цілі до перспективи “Навчання і розвиток персоналу” в процесі побудови збалансованої системи показників на підприємстві: 1) своєчасне виконання проектних робіт; 2) скорочення витрат; 3) підвищення кваліфікації співробітників; 4) зростання прибутку; 5) залучення клієнтів; 6) участь співробітників у спеціалізованих виставках і конференціях

Список рекомендованої літератури:

1. Браун М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / пер. с англ. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2005. 224 с.
2. Гершун А., Горский М. Технологии сбалансированного управления. Москва: Олимп-Бизнес, 2005. 415 с.
3. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей: От стратегии к действию / пер. с англ. ЗАО “Олимп-Бизнес”. Москва, 2003. 210 с.
4. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / пер. с англ. ЗАО Олимп-Бизнес”. Москва, 2005. 512 с.
5. Крылов С.И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей. Москва: Финансы и статистика, 2010. 152 с.
6. Нивен П.Р. Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / пер. с англ. Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2004. 328 с.
7. Баланс между стратегией и контролем / пер. с англ. Е. Кологвиной / под. ред. Е. Добровольского / Н.-Г. Олве и др. Санкт-Петербург: Питер, 2005. 320 с.
8. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. 302 с.
9. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посібник. Вид. 2-ге, доп. Львів: Новий Світ-2000; Альтаїр-2002, 2003. 272 с.
10. Фридаг Х.Р., Шмидт В. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению / пер. с нем. М. Рещ. Москва: Омега-А, 2006. 267 с.

ТЕМА 10

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ

- 10.1. Облікова інформація в управлінні економічними ризиками підприємства.*
- 10.2. Управління бухгалтерськими ризиками для забезпечення безперервності діяльності підприємства.*

10.1. Облікова інформація в управлінні економічними ризиками підприємства

Ефективність діяльності підприємства залежить від здатності управляти ризиками, що пояснюється існуванням прямої залежності між фінансовою стійкістю, рівнем платоспроможності та ефективністю системи управління ризиками на підприємстві. За даними експертів⁵⁷ 83 % великих міжнародних корпорацій в США включають систему управління ризиками в першу десятку пріоритетів розвитку, що пов'язане з існуванням прямого зв'язку між управлінням ризиками та ринковою вартістю компанії.

Враховуючи зростаючі інформаційні потреби та інтереси користувачів бухгалтерської звітності, на сьогодні існує об'єктивна необхідність в розкритті інформації про ризики, що виникають в діяльності підприємства, в обґрунтуванні їх впливу на фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Оскільки ризики не можуть розглядатись як безпосередній об'єкт бухгалтерського обліку, а знаходять свій прояв через інші об'єкти (умовні активи, умовні зобов'язання, дебіторська заборгованість, резервний та додатковий капітал, резерви тощо), то розробка системи обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками має відбуватись на основі широкого використання інструментів системи ризик-менеджменту, що є однією із основних передумов для задоволення потреб користувачів релевантною обліковою інформацією про ризики.

Для здійснення ефективного управління ризиками на основі використання облікової інформації необхідним є не лише формування у користувачів уявлення про супутні господарській діяльності ризики за допомогою бухгалтерської звітності, а й можливості здійснення аналізу їх впливу на його показники та формування інформаційної підтримки для реалізації комплексу заходів, що можуть бути здійснені для запобігання, мінімізації або компенсації їх ймовірних наслідків.

Діяльність суб'єктів господарювання перебуває в умовах перманентної невизначеності та можливості настання ризиків, що пов'язане з інформаційними умовами процесу прийняття рішень. В залежності від стану інформаційного середовища підприємства, господарські ситуації, що є об'єктами облікового відображення, можуть бути охарактеризовані як:

1) визначені, якщо кожному альтернативному рішенняю відповідає однозначно визначений результат. Така ситуація можлива при прийнятті рішення на короткостроковий період;

2) невизначені, коли навіть можливі наслідки альтернативних рішень є невідомими;

3) ризикові, коли точні результати подій є невідомими, але можна оцінити ймовірність їх настання.

⁵⁷ Джафаров Д., Чарлесворт В. Управление рисками и внутренний контроль: интеграция процессов для принятия обоснованных управленческих решений // Независимый директор. 2009. Ежеквартальный обзор. Зима. С. 12.

Однозначно визначені і невизначені ситуації в господарській діяльності зустрічаються досить рідко. Ризикова ситуація передбачає наявність інформації визначеного обсягу і якості, достатньої для встановлення ймовірності тих або інших наслідків рішення. Чим більше існує якісної інформації про господарську ситуацію, тим нижчою є ймовірність ризику. Наслідки впливу ризиків на стан діяльності підприємства можуть бути досить істотними, що зумовлює необхідність своєчасної ідентифікації і оцінки ризиків, прийняття заходів до зниження можливих негативних наслідків, а також необхідність виявлення і використання можливих позитивних наслідків. З метою підвищення ефективності діяльності підприємства створюється система управління, однією із завдань якої є також якісне управління ризиками.

Для системи бухгалтерського обліку *ризик* – це усвідомлена ймовірність виникнення негативних або позитивних наслідків господарської діяльності, що здійснюється в умовах впливу та змін зовнішніх і внутрішніх факторів та в результаті реалізації обраних управлінських рішень, які впливають на фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Об'єктом ризику називають економічну систему, ефективність та умови функціонування якої наперед точно невідомі.

Під *суб'єктом ризику* розуміють особу або групу осіб, заінтересованих в результатах управління об'єктом ризику і які мають компетенції з прийняття рішень щодо об'єкта ризику.

Під *господарською ситуацією* розуміють певний ступінь градації невизначеності зовнішнього середовища в одному з можливих станів із заданої множини, якою володіє суб'єкт управління на момент прийняття рішення.

Джерело ризику – це чинники, які спричиняють невизначеність результатів. Усі чинники поділяють на дві основні групи: об'єктивні та суб'єктивні. До об'єктивних чинників ризику господарської діяльності відносять ті, які не залежать від суб'єктів прийняття рішень, і пов'язані із макрорівнем економічної системи: інфляція, конкуренція, політичні та економічні кризи, екологія, митні збори, поведінка постачальників та покупців, зміна системи оподаткування тощо. До суб'єктивних чинників ризику господарської діяльності, зокрема, ризиків у системі бухгалтерського обліку, належать ті, які характеризують управлінський та обліковий персонал і пов'язані з мікрорівнем економічної системи: рівень компетентності бухгалтера, інтелектуальні здібності, знання щодо управління та оцінки ризиків, рівень обізнаності в сфері господарського, цивільного та трудового законодавства, організації бухгалтерського обліку на підприємстві тощо.

Під *економічним або господарським ризиком*, в межах суб'єкта господарювання, розуміється ймовірність втрат, що виникають при прийнятті і реалізації відповідних управлінських рішень в умовах асиметричності та неповноти інформації про можливі наслідки. Економічний ризик відображає ступінь відхилення від цілей, від очікуваного результату, міру збитків з урахуванням впливу керованих і некерованих чинників, прямих та зворотних зв'язків щодо об'єкта управління.

В умовах наростання динаміки економічного середовища ефективність управління підприємством залежить від можливості менеджменту управляти ризиками, супутніми його діяльності, на основі ефективної взаємодії всіх підсистем управління, одне із основних місць у складі якої належить бухгалтерському обліку. *Управління економічними ризиками* – це діяльність в рамках управління підприємством, спрямована на зведення до мінімуму впливу невизначеності зовнішнього середовища, а також усунення помилок всередині підприємства, що спричиняє підвищення ефективності діяльності підприємства. Процес управління економічними ризиками може бути реалізований в наступній послідовності (рис. 10.1).

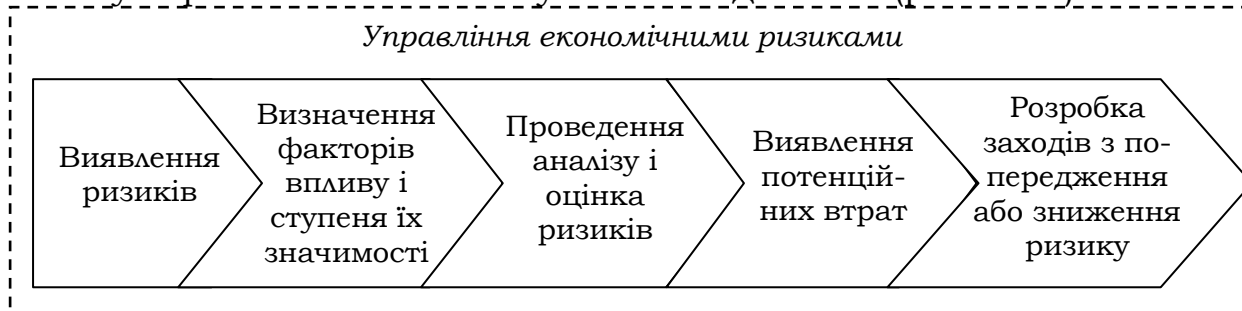


Рис. 10.1. Етапи реалізації механізму управління економічними ризиками суб'єкта господарювання

Ідентифікація або виявлення ризику відбувається за допомогою інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Своєчасне розпізнавання ризику через обліково-аналітичну інформацію є одним з основних завдань ефективного управління на підприємстві. Менеджери повинні правильно оцінити ступінь впливу ризику на результати діяльності суб'єкта господарювання. Процес отримання інформації для цілей управління ризиками є дуже важливим, оскільки його результати використовуються на всіх наступних етапах ризик-менеджменту, тому, за умови здійснення помилок під час облікової ідентифікації ризиків, вся інша робота з управління ними може виявитись марною.

Система бухгалтерського обліку займає одну із найважливіших ролей в системі інформаційної підтримки управління ризиками. Саме тому при формуванні та використанні облікової інформації важливе значення має дотримання певного рівня обачності, закріпленого на сьогодні в національному законодавстві відповідним принципом бухгалтерського обліку.

Якість обліково-аналітичної інформації про ризики залежить від джерела її отримання (внутрішнього або зовнішнього), а також від форми її подання (візуальна, документальна, усна):

1) інформація, отримана із зовнішніх джерел (від третіх осіб), є більш релевантною у порівнянні з тією інформацією, що отримана з внутрішніх джерел;

2) інформація, отримана з внутрішніх джерел, є більш надійною, якщо існуючі системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є ефективними;

3) інформація є більш переконливою, якщо вона отримана з різних джерел, які при цьому не суперечать одне одному;

4) облікова інформація, сформована безпосередньо бухгалтером, є більш надійною, ніж отримана від фахівця з ризик-менеджменту;

5) аналітична інформація, сформована безпосередньо ризик-менеджером, є більш релевантною, ніж отримана від бухгалтера інформація;

б) задокументована інформація (у вигляді документів, реєстрів, звітів) є більш зручною у використанні, ніж візуальна або усна інформація.

Етапи виявлення та оцінки ризику в процесі інформаційної взаємодії системи управління ризиками і системи бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.2.

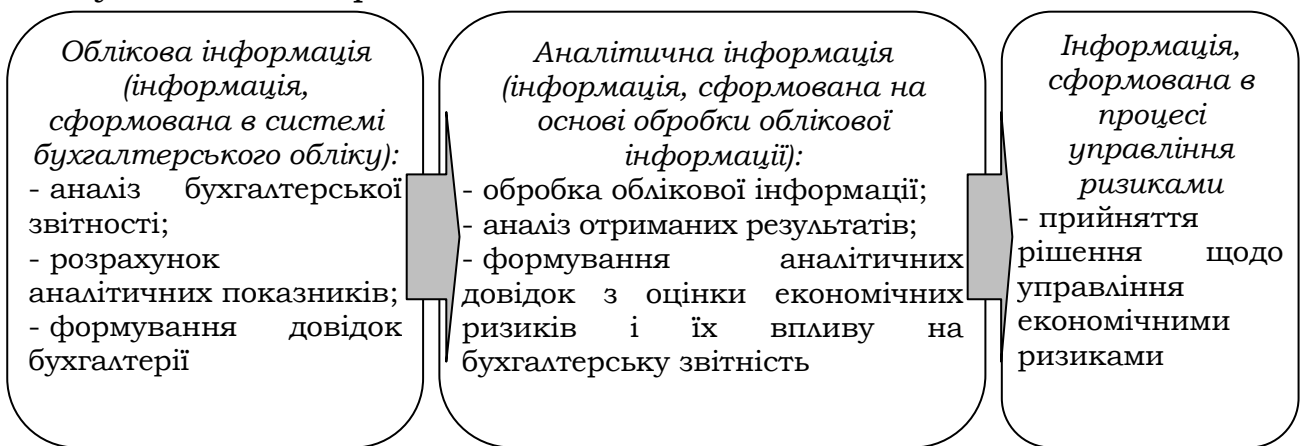


Рис. 10.2. Рух інформації між системою бухгалтерського обліку і системою управління економічними ризиками

На етапі аналізу оцінки ризиків використовується механізм бухгалтерської оцінки, оскільки формування облікової інформації підпорядковане цілям і завданням управління економічними ризиками.

При проведенні якісного аналізу ризиків використовуються методи:

1) ті, які базуються на аналізі наявної інформації (розгляд і аналіз первинних документів фінансової і управлінської звітності підприємства, аналіз даних періодичних (річних, кварталних) звітів підприємства);

2) методи збору нової інформації (стандартизована анкета, особисті інспекційні відвідування виробничих підрозділів підприємства, консультації зі спеціалістами, як працюючими на самому підприємстві, так і зовнішніми);

3) моделювання діяльності підприємства (побудова і аналіз діаграми організаційної структури підприємства, аналіз карти потоків, що відображає технологічні потоки виробничих процесів);

4) евристичні методи якісного аналізу.

При проведенні кількісного аналізу ризиків використовуються наступні методи: 1) аналітичні (аналіз чутливості, аналіз сценаріїв); 2) ймовірно-теоретичні (статистичні, імітаційне моделювання, методи побудови дерева, логіко-ймовірнісні методи); 3) евристичні методи кількісного аналізу; 4) нетрадиційні (системи штучного інтелекту, моделювання на основі апарату нечіткої логіки).

Основні групи методів впливу на ризик використовуються з метою:

- 1) уникнення ризику;
- 2) зниження ризику;
- 3) прийняття ризику “на себе”;
- 4) передачу частини або усього ризику третім особам.

Важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, функціонування якого супроводжується виникненням ризиків, відіграє його обліково-аналітична система, яка забезпечує генерування інформації, необхідної для здійснення адекватного наявним економічним умовам впливу на ризики з метою запобігання, мінімізації або компенсації їх ймовірних наслідків. Для того, щоб обліково-аналітична система підприємства відповідала вимогам системи управління ризиками, вона повинна бути адаптована до вживаних на підприємстві моделей управління ризиками, шляхом розробки відповідних організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Організаційна структура системи управління економічними ризиками на підприємстві залежить від наступних факторів: стратегії та тактики управління, обраної підприємством; системи інформаційного забезпечення управління; наявних фінансових та трудових ресурсів. Одним із варіантів побудови організаційної структури є створення окремої служби, що займається питаннями управління економічними ризиками. Ця служба використовує інформацію з інших підрозділів підприємства – виробничих підрозділів, бухгалтерської служби, планово-економічного відділу, відділу маркетингу і збуту, логістичного відділу тощо).

Оскільки обліково-аналітична система надає повну і реальну картину про господарську діяльність підприємства, зокрема, й щодо особливостей функціонування його окремих підрозділів (за умови правильно побудованої системи аналітичного обліку), то облікова інформація є невід’ємним інформаційним базисом процесу управління економічними ризиками (табл. 10.1).

Одним із основних засобів узагальнення і представлення інформації для суб’єктів прийняття управлінських рішень є бухгалтерська звітність. Для суб’єктів управління економічними ризиками важливо бути впевненим не лише в тому, що бухгалтерська звітність не містить помилок та викривлень інформації, які б могли призвести до прийняття помилкових рішень, а й важливо мати таким чином сформовану бухгалтерську звітність, яка б повною мірою розкривала інформацію про потенційні ризики підприємства.

Питання необхідності формування звітності про ризики на провідних зарубіжних підприємствах порушують впродовж декількох останніх десятиліть. Більш пильна увага даному питанню була приділена спочатку в 2000-х роках у зв’язку з серією корпоративних скандалів у США, що призвели до зменшення довіри до обліку як окремого соціально-економічного інституту. А вже із настанням світової фінансової кризи 2008 року формування звітності про ризики стало одним із найбільш актуальних питань, що розглядається вченими-обліковцями.

Приклади інформації про економічні ризики, що надається бухгалтерською службою підприємства для їх управління

<i>Вид ризику</i>	<i>Розкриття інформації</i>
Виробничий ризик	Обсяги бракованої продукції
	Обсяги незавершеного виробництва
	Обсяги нереалізованої продукції
	Сума виявлених недостач запасів у виробничих підрозділах
Маркетинговий ризик	Обсяги маркетингових витрат
	Ринкова вартість бренду
	Частка витрат за видами виробленої продукції
	Обсяги реалізації за період за видами продукції
	Кількість реклаमाцій
Логістичний ризик	Обсяг витрат на ремонт технічних засобів
	Обсяг витрат на експлуатацію технічних засобів
	Обсяг невиконаних фінансових зобов'язань
	Обсяг залишків продукції на складі
Кредитний ризик	Динаміка рівня простроченої дебіторської заборгованості
	Оборотність дебіторської заборгованості
	Платоспроможність контрагентів
Податковий ризик	Податкові ставки за різними режимами оподаткування
	Наявність податкових пільг
	Податковий потенціал підприємства

На сьогодні професійними обліковими та фінансовими організаціями та міжнародними регуляторами сфери бухгалтерського обліку розроблені спеціальні вимоги до звітності про ризики, які створюють нормативне поле для примусового та добровільного розкриття інформації про ризики господарської діяльності. Зокрема, Радою з фінансової стабільності⁵⁸ у 2012 році було запропоновано сім принципів формування інформації про ризики, які мають враховуватись при побудові системи обліково-аналітичного забезпечення ризико-орієнтованого управління економічних суб'єктів:

- 1) розкриття інформації має бути чітким, збалансованим і зрозумілим;
- 2) розкриття інформації має бути комплексним і містити в собі всі основні види діяльності та ризики;
- 3) розкриття інформації має надавати релевантну інформацію;
- 4) розкриття інформації має відображати те, як суб'єкт управляє своїми ризиками;
- 5) розкриття інформації має проводитись впродовж тривалого проміжку часу;
- 6) розкриття інформації має бути порівняним між суб'єктами;
- 7) розкриття інформації має бути надане своєчасно.

В умовах сучасного рівня розвитку національної та міжнародної системи облікового регулювання розкриття інформації про ризики, супутні господарській діяльності підприємства, не є обов'язковим, а

⁵⁸ Enhancing the Risk Disclosures of Banks: Report of the Enhanced Disclosure Task Force. Financial Stability Board. 2012. URL: <http://www.fsb.org/2012/10/fsb-welcomes-report-of-the-enhanced-disclosure-task-force/> (дата звернення: 01.10.2016).

здійснюється на добровільних засадах. Існує декілька варіантів розкриття інформації про ризики підприємства за допомогою інструментів бухгалтерської звітності щодо обрання будь-якого з них, може бути прийняте рішення керівництвом:

1. *Формування пояснювальної записки до річного звіту* або консолідованої фінансової звітності спрямоване на надання об'єктивної та достовірної інформації про результати діяльності та фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання. Подібна практика набула поширення в американських корпораціях починаючи із 1970-х років ХХ-го століття і передбачає опис ризиків, з якими стикається або може у майбутньому зіштовхнутись підприємство в тій чи іншій формі.

2. *Формування спеціалізованих звітів про ризики*, що передбачає надання в зрозумілому вигляді інформації про ризики підприємства за допомогою набору розроблених індикаторів, визначених протоколами ризику, що формується в залежності від існуючої організаційної структури системи управління ризиками (рівень вищого керівництва, середній рівень, рівень менеджерів, рівень підтримки рішень). Спеціалізовані звіти про ризики можуть бути орієнтовані не лише на внутрішніх користувачів облікової інформації, зокрема, суб'єктів управління ризиками підприємства, а також можуть надаватись і зовнішнім користувачам з метою формування додаткової інформаційної підтримки для прийняття інвестиційних та фінансових рішень.

3. *Формування похідних інжинірингових звітів про ризики*, що базуються на можливості бухгалтерського управління економічними процесами, для складання яких необхідним є здійснення таких дій: ідентифікація ризикових ситуацій; оцінка ризику; формування інжинірингових провадок; розробка алгоритму управління; проведення заходів захисту від ризику. Похідні інжинірингові звіти про ризики дозволяють надавати інформацію як про окремі ризикові ситуації, так і про інтегрований ризик підприємства, що визначається в результаті інжинірингового моделювання настання ризикових ситуацій.

Аналіз існуючої практики формування бухгалтерської звітності про ризики вітчизняних та зарубіжних підприємств дозволяє виділити наступні види ризиків та їх наслідки, інформація про які розкривається для прийняття рішень користувачами (табл. 10.2).

На думку аналітиків британської компанії "АССА"⁵⁹, які дослідили існуючу практику складання бухгалтерської звітності про ризики в різних країнах світу, до складу "списку бажань" щодо змістовного наповнення такої звітності мають бути включені наступні елементи:

- визначення ключових ризиків, з якими стикається підприємство;
- обґрунтування того, чому менеджмент вважає, що ці ризики мають вирішальне значення;
- обґрунтування того, що менеджмент робить для того, щоб пом'якшити ці ризики;
- виявлення нових ризиків;
- пояснення того, яким чином менеджмент оцінює ризики протягом усього звітного періоду.

⁵⁹ Accountants for business. Reporting risk. London: ACCA, 2014. 16 p. – P. 10.

Інформація про ризики та їх ймовірні наслідки, яка наводиться у звітності підприємств⁶⁰

<i>Вид ризику</i>	<i>Інформація, що розкривається про ризики та їх наслідки в бухгалтерській звітності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Ринковий ризик	Можливі зміни певного ринкового параметру (курсу валюти, відсоткової ставки, цін тощо), які впливають на величину чистого прибутку (збитку) та капіталу підприємства
Валютний ризик	Виникнення втрат, які зумовлені змінами вартості активів у результаті коливань курсу іноземної валюти, що призводить до зниження доходів або отримання збитків
Кредитний ризик (ризик контрагента)	Прогноз щодо неспроможності контрагентів виконувати свої зобов'язання (під дією різних факторів)
Відсотковий ризик (ризик зміни відсоткових ставок)	Можливі зміни вартості активів у результаті коливань ринкової відсоткової ставки та їх наслідки
Ризик основної діяльності (операційний ризик)	Аналіз людських, технічних, технологічних факторів, які здійснюють невизначений вплив на основну діяльність, причин несплати або затримки платежів, порушення умов угод і невиконання зобов'язань. Викликаний незлагодженістю бізнес-процесів, неефективністю систем планування, прийняття управлінських рішень та внутрішнього контролю, несанкціонованих дій персоналу, технологічних збоїв, зовнішнього впливу. Це може призвести до зниження обсягів діяльності, відсутності коштів для проведення розрахунків, формування питомої частки позикового капіталу та спричинення банкрутства підприємства
Ризик ліквідності	Перелік факторів і можливих втрат, які викликані неспроможністю купити чи реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час, виникнення збитків у зв'язку з неможливістю погасити свої зобов'язання у повному обсязі
Стратегічний ризик	Зазначаються наслідки у разі неправильних управлінських рішень, неналежної реалізації рішення та неадекватного реагування на зміни у бізнес-середовищі, що здійснює негативний вплив на прибуток або капітал
Ризик репутації	Виникнення суттєвих негативних змін у громадській думці (клієнтів, контрагентів, засновників або контролюючих органів) про підприємство (фінансову установу), що впливає на можливість встановлювати нові або підтримувати вже існуючі відносини з контрагентами, надавати нові послуги. Призводить до критичних втрат доходів та вилучення капіталу інвесторами чи кредиторами
Юридичний ризик	Можливість потенційний порушень та недотримань вимог законів, нормативно-правових актів, угод; можливість їх двозначного тлумачення. Втрати у зв'язку з неможливістю забезпечення примусового виконання угод та зобов'язань контрагентами, що призводить до знецінення активів чи збільшення зобов'язань підприємства

⁶⁰ Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Житомир: ЖДТУ, 2010. 200 с. – С. 127-129.

1	2
Податковий ризик	Перелік можливих факторів з оподаткування діяльності підприємства, які можуть завдати збитки. Втрати від донарахування податків, застосування штрафних санкцій та пені, появи нових видів податків і зборів, зміни строків та умов здійснення окремих платежів, відміни діючих податкових пільг
Фондовий ризик	Зазначення причин та наслідків змін ринкової ціни цінних паперів чи інших інструментів фондового ринку, зазначення негативних наслідків від змін ринкових цін на фондові цінності: зміни цін на акції та інші цінні папери, зміни розміру виплат дивідендів тощо
Товарний ризик	Прогноз коливань вартості позицій за контрактами на товари, зазначення можливих збитків
Ризик зміни грошових потоків	Характеристика рівня інфляції та аналіз її впливу на купівельну спроможність очікуваних грошових доходів (при зростанні інфляції очікувані грошові доходи знецінюються з точки зору реальної купівельної спроможності швидше, ніж зростають)
Ризик достатності капіталу	Перелік факторів, які можуть викликати недостатність капіталу для здійснення подальшої діяльності, неможливість покриття отриманих збитків, погашення існуючих зобов'язань та протистояння кризовим ситуаціям
Фінансовий ризики	Зазначення причин очікуваних втрат коштів при здійсненні фінансової діяльності (інфляція, зміни курсу іноземної валюти, зміна оцінки активів при їх реалізації, зменшення відсотків і дивідендів за портфельними інвестиціями, невиконання підприємством своїх фінансових зобов'язань)
Ризик бухгалтерського обліку	Характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств
Ризик фізичної шкоди (майновий ризик)	Прогноз факторів, які завдають шкоди обладнанню, системам, технологіям, ресурсам; інформація про страхування даних об'єктів

Вищенаведений “список бажань” підтверджує, що звітність про ризики на сьогодні слід розглядати не лише як засіб обліково-аналітичної підтримки управління ризиками на підприємстві, а й як інструмент управління його доданою вартістю, шляхом додаткового інформування його зовнішніх користувачів не лише про ризики та їх можливі наслідки, а й про те, що менеджмент вже на сьогодні робить після їх попередньої ідентифікації для запобігання, мінімізації або компенсації їх ймовірних наслідків.

Аналіз існуючої практики формування бухгалтерської звітності українськими підприємствами свідчить, що переважна більшість з них не займається збором та наданням інформації щодо економічних ризиків, внаслідок чого майже відсутні передумови для забезпечення ефективного управління ними. Основними причинами існування такої ситуації є такі:

1) відсутність достатніх фінансових ресурсів для удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства для забезпечення її відповідності потребам ризико-орієнтованого управління;

2) недостатнє розуміння суб'єктами прийняття рішень ролі обліково-аналітичної інформації в процесі управління ризиками та можливостей інтеграції облікової системи із системою ризик-менеджменту;

3) відсутність вмінь і навичок щодо порядку удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства у відповідності до потреб суб'єктів управління ризиками;

4) відсутність традицій у вітчизняній обліковій практиці щодо додаткового розкриття інформації про ризики підприємства.

Одним із найбільш оптимальних варіантів вирішення існуючої проблеми є активне використання провідної зарубіжної практики удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства для забезпечення її відповідності потребам ризико-орієнтованого управління.

10.2. Управління бухгалтерськими ризиками для забезпечення безперервності діяльності підприємства*

Відповідно до національного законодавства України робота бухгалтера при організації і веденні бухгалтерського обліку на підприємстві базується на принципах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності.

Принцип безперервності передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й далі. Даний принцип є необхідним для оцінки вартості підприємства, адже розрахунок вартості у майбутньому є можливим тільки за умови, що підприємство буде працювати і надалі. Реалізація принципу безперервності діяльності підприємства виключає можливість припинення діяльності, банкрутства, ліквідації підприємства.

Важливість роботи облікового апарату в процесах управління підприємством зумовлюється тим, що саме бухгалтери займаються організацією та веденням бухгалтерського обліку на підприємстві, складанням фінансової та управлінської звітності, формуванням та узгодженням бюджетів, розробкою норм витрат, здійсненням розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх подій тощо. При цьому їх робота відбувається в умовах постійних змін чинного законодавства та в умовах невизначеності, що викликає необхідність дослідження ризиків, які виникають в процесі роботи бухгалтерської служби.

Система бухгалтерського обліку, з одного боку, є елементом системи управління ризиками діяльності підприємства, в частині їх відображення у звітності з метою уникнення збитків або втрат за певною господарською операцією, а з іншого – виступає джерелом виникнення ризиків, які стосуються роботи бухгалтерської служби. Тому для системи бухгалтерського обліку підприємства характерними є дві основні групи ризиків:

1) ризики господарської діяльності, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку;

2) ризики бухгалтера (бухгалтерські ризики).

* п. 10.2 написаний спільно з к.е.н., доц. І.М. Вигівською

На практиці ведення бухгалтерського обліку виявлення бухгалтерських ризиків і зниження їх негативного впливу на результати діяльності є актуальним завданням для кожного підприємства. Управління бухгалтерськими ризиками є необхідною умовою досягнення безперервності діяльності підприємства, в процесах якого активну участь бере не лише бухгалтерська служба, але й керівництво, фінансовий відділ, служба внутрішнього контролю тощо.

Бухгалтерські ризики – це сукупність ризиків, які виникають в процесі організації та ведення бухгалтерського обліку. Ці ризики пов'язані з рівнем самоконтролю бухгалтерської служби своєю роботою, допущеними помилками, наданням недоброякісної інформації користувачам. В порівнянні з іншими видами ризику, бухгалтерські ризики наявні на будь-якому підприємстві. Це зумовлює необхідність призначення виконавців процесу управління бухгалтерськими ризиками, надання їм спеціальних повноважень із відповідним затвердженням у внутрішніх розпорядчих документах підприємства.

Сутність бухгалтерських ризиків інтерпретується з двох позицій – з боку тих, хто формує бухгалтерську звітність, та з боку тих, хто її використовує. Для суб'єкта, що формує та надає бухгалтерську звітність заінтересованим користувачам, сутність бухгалтерських ризиків зводиться до можливості несприятливих для підприємства інвестиційних, кредитних рішень, що пов'язуються з недовірою до бухгалтерської звітності. Для зовнішніх користувачів, які заінтересовані в збереженні та ефективності власних коштів (інвестицій) і погашенні заборгованості підприємством, сутність бухгалтерських ризиків зводиться до того, що інформація з бухгалтерської звітності не відображає дійсний фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Тобто, з позиції інвестора бухгалтерські ризики підприємства слід розглядати як інвестиційні, а з позиції позикодавця – як кредитні.

Під *суб'єктом бухгалтерського ризику* слід розуміти посадову особу на підприємстві, що приймає рішення про вибір тієї або іншої альтернативи в сфері методології або організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Відповідно до діючого законодавства України суб'єктом ведення бухгалтерського обліку може виступати бухгалтер, бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, спеціаліст з бухгалтерського обліку, зареєстрований як підприємець (без створення юридичної особи), централізована бухгалтерія, аудиторська фірма, власник або керівник підприємства. Відповідно, в ролі суб'єкта бухгалтерського ризику виступає працівник чи група працівників, що безпосередньо виконують функції організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Об'єктом бухгалтерського ризику є інформація, на основі якої бухгалтер приймає рішення щодо можливості виникнення ризикованої ситуації або щодо мінімізації негативних наслідків від настання ризику. Така інформація може бути представлена первинними документами бухгалтера, обліковими регістрами, фінансовою звітністю підприємства.

Залежно від місця виникнення бухгалтерські ризики поділяються на зовнішні і внутрішні. Зовнішні бухгалтерські ризики обумовлюються порядком державного і міжнародного регулювання бухгалтерського обліку. До цих ризиків відносять ті, що пов'язуються з переходом на МСФЗ та з особливостями інтерпретації існуючих та сприйняттям нових положень чинного законодавства (національних П(С)БО, Цивільного, Податкового кодексу України).

Всі внутрішні бухгалтерські ризики, що виникають безпосередньо на самому підприємстві, об'єднуються в дві основні групи:

1) *Ризики організації бухгалтерського обліку.* Ця група бухгалтерських ризиків стосується дій керуючої ланки системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Суб'єктами таких ризиків є головний бухгалтер, його заступник або особа, яка виконує їх обов'язки. До ризиків організації бухгалтерського обліку відносять:

- ризики формування облікової політики підприємства;
- ризики неналагодженого документообігу;
- ризик неправильного розподілу обов'язків (обов'язки при суміщенні посад, понадурочній роботі) працівників бухгалтерської служби;
- ризики використання комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку.

Впровадження інформаційних систем у роботу бухгалтера зумовили появу нових груп ризиків, пов'язаних з роботою програмного та апаратного забезпечення: вихід з ладу комп'ютерної техніки, втрата інформаційної бази облікових даних, перебої в роботі бухгалтерської програми, яка використовується на підприємстві для ведення обліку. При створенні єдиної інформаційної бази, до складу якої входить і програма з ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, збільшується ризик витоку облікових даних по мережі, через те, що інформація може бути доступною співробітникам інших підрозділів, а в окремих випадках – користувачам поза межами підприємства (якщо підприємство має доступ до регіональної або глобальної мережі).

Наприклад: обрання неоптимальних елементів облікової політики може призвести до відображення у звітності недостовірних даних про об'єкти, процеси та явища (використання прямолінійного методу нарахування амортизації для комп'ютерної техніки свідчитиме про розбіжності фактичної зношеності об'єкта основних засобів та його моральним зносом).

2) *Ризики дій облікового персоналу.* Ця група бухгалтерських ризиків пов'язана з діями облікових працівників, які безпосередньо здійснюють ведення бухгалтерського обліку. В межах цієї групи виділяють наступні ризики:

- ризики, пов'язані з варіативністю облікових методик. Ці ризики спричинені вибором методу обліку та іншими діями облікового персоналу щодо визначення розміру резервного капіталу, резерву сумнівних боргів, сум нарахованої амортизації, проведення переоцінки основних засобів, формування та визначення розмірів резервів забезпечення виплат персоналу (фонду оплати праці, резерву

відпусток), передвиробничих резервів (науково-дослідницькі та дослідно-конструкторські роботи), виробничих резервів, експлуатаційних та утилізаційних резервів. Вищеперераховані фактори впливають на розмір фінансового результату діяльності підприємства та можуть призвести до негативних наслідків (вуалювання фінансового результату перед працівниками та державою, неможливості співставлення та порівняння показників фінансової звітності, неадекватного, ненавмисного або довольного застосування методів обліку, які значно завищують рівень витрат, що несприятливо відображається на результатах діяльності підприємства тощо).

Наприклад: створення резерву сумнівних боргів передбачає достовірне відображення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги у фінансовій звітності. В свою чергу, не створення резерву сумнівних боргів, за наявності потенційної безнадійної заборгованості покупців чи замовників сприятиме викривленню не тільки показника “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги”, але й всієї величини оборотних активів та активів підприємства в цілому.

– ризики, пов’язані з навмисними діями (викликані порушеннями бухгалтера). Ці ризики стосуються проблеми моральності обліку та безпосередньо пов’язані з порушеннями. На етапі документування, порушення стосуються викривлення фактів внаслідок бухгалтерської необізнаності та низької кваліфікації бухгалтера (навмисне небажання отримання певного знання), зловживання ним службовим положенням, його недбале ставлення до виконання обов’язків; на етапі реєстрації – фальсифікація бухгалтерських проводок, неправильне рознесення даних у реєстри обліку; на етапі узагальнення облікової інформації – підробка звітності з власної ініціативи або ж під певне “замовлення”. Недотримання принципу моральності в бухгалтерському обліку, викликане ризиками навмисних дій, призводить до погіршення репутації професії бухгалтера та відповідного виникнення юридичної відповідальності.

Наприклад: наприкінці звітного періоду головний бухгалтер з метою збільшення величини активів підприємства свідомо не здійснив взаємозалік дебіторської та кредиторської заборгованості по одних і тих же контрагентах. Або ж без належних на те підстав здійснив дооцінку об’єктів основних засобів підприємства. Або ж з метою не розкриття інформації про суми отриманих додаткових винагород управлінським персоналом підприємства свідомо відносив суми нарахованих керівництву премій до складу витрат виробництва.

– ризики, пов’язані з ненавмисними діями (спричинені помилками облікового персоналу). Даний вид ризиків можуть спричинити наступні фактори: недостатня кваліфікація працівника, прорахунки в розрахункових операціях, неправильна організація роботи в частині розподілу обов’язків між обліковим працівниками, виконання робіт з великим обсягом даних, морально-психологічний стан бухгалтера, невідповідність темпераменту особи виконанню облікової роботи, напружений психологічний клімат в колективі бухгалтерської служби.

Наприклад: бухгалтер з обліку основних засобів та амортизаційних відрахувань не маючи достатньої кваліфікації при визначенні первісної вартості об'єкту основних засобів не включив до неї значні за обсягами витрати, пов'язані із доведенням основного засобу до стану придатності. В результаті чого було зменшено балансову вартість об'єкта основних засобів та безпідставно збільшено витрати виробництва.

– ризики, пов'язані з професійним судженням бухгалтера. Оскільки професійне судження бухгалтера є свідомим впливом на форму і зміст бухгалтерської звітності в рамках діючих принципів і стандартів з метою формування показників, що відповідають заданим стратегічним цілям розвитку підприємства, то воно є і одним з основних засобів управління якістю інформації, що надається. Формування професійного судження бухгалтера в умовах невизначеності несе в собі певну долю ризиків. При цьому ризик як об'єктивно існуючий фактор буде характерним для будь-якого професійного судження незалежно від рівня компетентності і бажання бухгалтера враховувати чи оцінювати його. Тому в рамках формування професійного судження бухгалтера ризики виникають по питаннях облікової політики, об'єктів бухгалтерського обліку, принципів обліку, кількісних показників фінансової звітності, якісних характеристик фінансової звітності тощо.

Наприклад: головний бухгалтер, використовуючи власне професійне судження, дійшов висновку, що значну за величиною суму витрат доцільніше обліковувати в складі витрат майбутніх періодів. Вказані дії призвели до відображення у фінансовій звітності за звітний період кінцевих позитивних фінансових результатів. У випадку ж віднесення витрат до складу витрат звітного періоду підприємство отримало б збиток.

Бухгалтерський ризик пов'язаний з неточностями, що характерні для облікового процесу, а також із помилками в розрахунках, що може допустити бухгалтер. Також він може виникнути через наявність альтернативних принципів обліку, різноманітних систем обліку, процесу оподаткування суб'єкта господарювання, різних облікових політик тощо. Відсутність єдиних стандартів бухгалтерського обліку, неповнота і асиметрія облікової інформації призводять до різноманіття результатів, і, відповідно, до високого ступеня невизначеності, що має негативний вплив на процес забезпечення безперервності діяльності.

Невизначеність в бухгалтерському обліку обумовлюється внутрішніми і зовнішніми факторами (рис. 10.3).

Виникнення невизначеності при формуванні бухгалтерської інформації під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів є основною передумовою виникнення бухгалтерських ризиків. Рівень невизначеності фінансової звітності підприємства визначає ступінь адекватності відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства.

В результаті навмисних (опортуністичної поведінки) чи ненавмисних дій суб'єкта ведення бухгалтерського обліку може відбуватись викривлення бухгалтерської інформації. Дані викривлення спричиняються помилками та порушеннями.



Рис. 10.3. Причини виникнення бухгалтерського ризику на підприємстві

Під дією викривлень виникає бухгалтерський ризик, що полягає в відхиленні фактичних даних фінансової звітності від достовірних даних, що відповідають реальному стану підприємства та відображають реальні результати його діяльності. Чим більше існує викривлень, тим більшою є величина бухгалтерського ризику. Викривлення фінансової звітності спричиняють цілу низку ризиків для інвесторів, кредиторів, позичальників, менеджменту і власників підприємства.

Викривлення показників фінансової звітності можуть носити як ненавмисний характер (необачність, технічна помилка), так і бути навмисно зробленими, прикладами чого є маніпулювання, вуалювання та фальсифікація фінансової звітності (рис. 10.4).

З метою уникнення зловживань облікового персоналу на підприємстві передбачаються різні види відповідальності за порушення. Бухгалтер у своїй професійній діяльності несе юридичну відповідальність (дисциплінарну, матеріальну, адміністративну та кримінальну) за результати усвідомлених або ненавмисних власних дій під час виконання службових обов'язків відповідно до трудового договору, угоди чи контракту. У випадку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві зовнішнім суб'єктом, види відповідальності та перелік питань, пов'язаних з можливими ризиками, зазначаються у відповідному договорі про надання послуг.

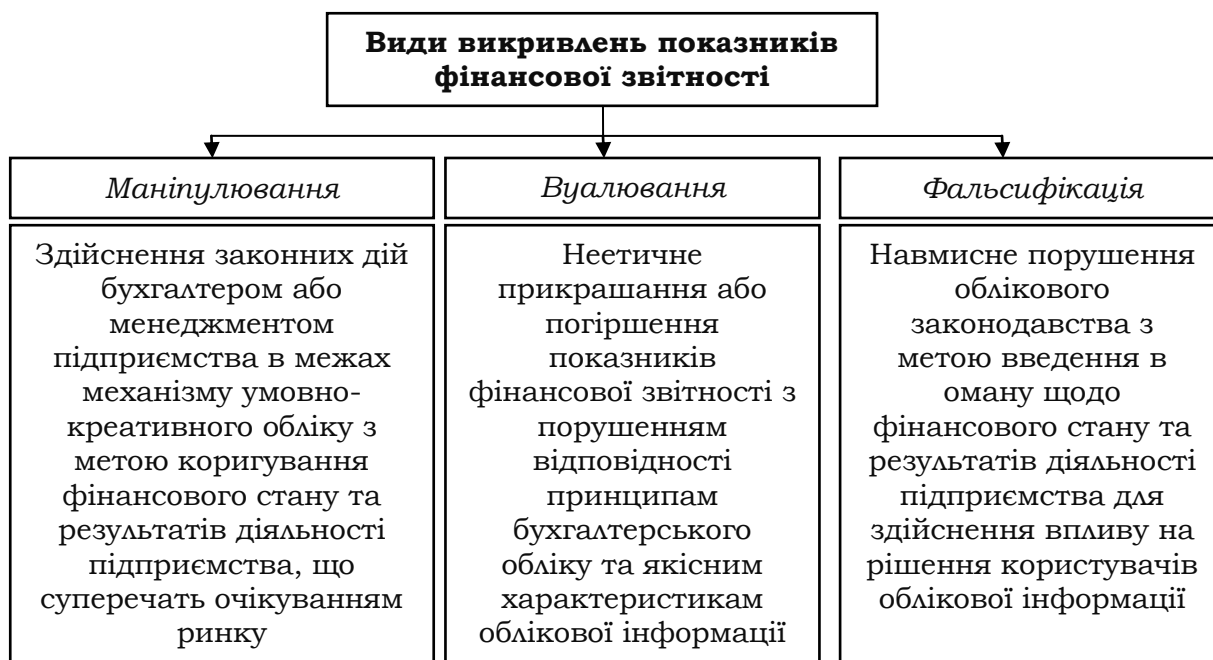


Рис. 10.4. Основні види навмисних викривлень фінансової звітності

Однією із причин виникнення бухгалтерських ризиків є неправильна інтерпретація принципів бухгалтерського обліку та якісних характеристик облікової інформації, що використовуються при формуванні і реалізації облікової політики підприємства. Облікова політика підприємства – це сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що регламентуються на рівні підприємства та одночасно відповідають вимогам чинного облікового законодавства України. Розроблена і затверджена облікова політика має враховувати вплив факторів зовнішнього середовища підприємства та сприяти мінімізації його бухгалтерських ризиків. Чітка регламентація облікових процедур на підприємстві в рамках облікової політики є необхідною як для ідентифікації наявних бухгалтерських ризиків, так і для запобігання їх утворенню. Вона сприяє підвищенню ефективності діяльності бухгалтерської служби та в цілому сприяє забезпеченню безперервності діяльності підприємства.

Для вирішення завдання реалізації ефективної взаємодії систем бухгалтерського обліку і управління ризиками необхідною є побудова такої моделі бухгалтерського обліку, що створює можливість управління ризиками (економічними, бухгалтерськими) та забезпечує оцінку ризикоутворюючих факторів. Структура процесу управління бухгалтерськими ризиками наведена на рис. 10.5.

Для забезпечення безперервної діяльності підприємства та збереження рівня його фінансової стійкості менеджмент використовує різноманітні заходи управління бухгалтерськими ризиками, під якими слід розуміти економічно обґрунтовані дії в сфері організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснюються самостійно або за допомогою зовнішніх суб'єктів (аудиторів, консалтингових або аутсорсингових компаній) з метою ефективного функціонування та забезпечення безперервності діяльності. Чим точнішою буде інформація щодо виявлених ризиків, тим більш точно може бути оцінена майбутня ситуація та обрані найефективніші методи для управління ризиками.

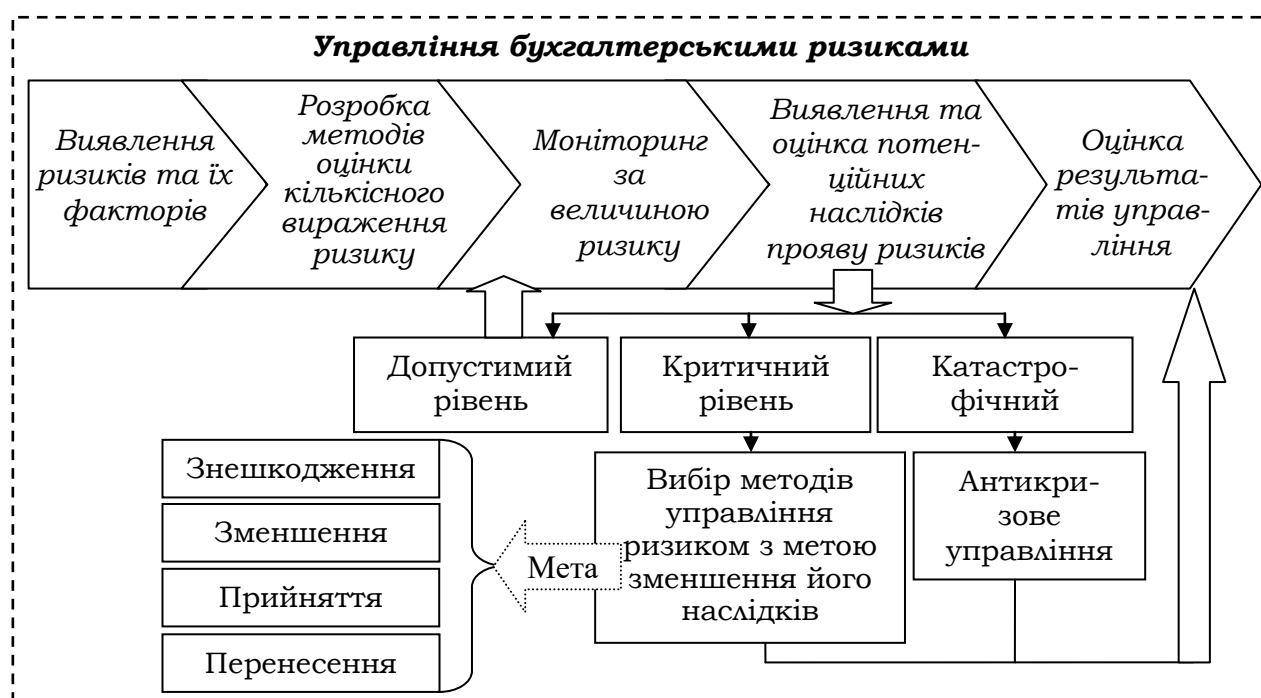


Рис. 10.5. Процес управління бухгалтерськими ризиками на підприємстві

Виходячи із класифікації ризиків за часом їх настання (до і після), всі методи управління бухгалтерськими ризиками поділяються на превентивні і компенсаційні. До *превентивних* методів відносяться ті, що спрямовані на попередження настання бухгалтерського ризику на підприємстві (уникнення ризику, лімітування, внутрішній превентивний контроль за ризиками, підвищення кваліфікації бухгалтерів підприємства, тощо). *Компенсаційними* називають методи, які застосовуються за умови настання бухгалтерського ризику і що спрямовані на зменшення негативних наслідків від його настання (диверсифікація, резервування, страхування, тощо). Приклади превентивних та компенсаційних методів управління ризиками наведені в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Превентивні та компенсаційні методи управління бухгалтерськими ризиками

Назва методу	Характеристика методу
1	2
Уникнення	Відмова від здійснення такого порядку бухгалтерського відображення господарських операцій та організації облікової системи підприємства, ступінь ризику яких перевищує допустимі межі втрат у відповідності до встановленого рівня суттєвості на підприємстві
Лімітування	Встановлюється допустима норма ступеня бухгалтерського ризику, рівня можливих витрат, які не можна перевищувати при веденні та організації обліку на підприємстві
Внутрішній контроль	Превентивний контроль бухгалтерських ризиків спрямований на попередження їх виникнення та передбачає перевірку ефективності чинної системи ведення і організації бухгалтерського обліку, а також пошук причин існуючих ризиків та ідентифікацію причин можливості настання нових ризиків

1	2
Підвищення кваліфікації бухгалтерів	Для ефективного управління бухгалтерськими ризиками і зниження ймовірності їх виникнення необхідним є здійснення регулярних заходів з метою збереження наявних професійних навичок та набуття нових професійних компетентностей бухгалтерами. Досягнення такої цілі здійснюється за допомогою перевірки рівня професіоналізму бухгалтерів (тестування, співбесіди) та регулярного підвищення їх кваліфікації (участь в науково-практичних семінарах, одержання кваліфікаційних сертифікатів професійних бухгалтерських організацій тощо)
Диверсифікація	Ризик розподіляється між різними суб'єктами ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємстві (менеджмент, бухгалтери, служба внутрішнього аудиту)
Розподіл (передача)	Реалізується за рахунок часткової або повної передачі ймовірних наслідків бухгалтерського ризику зовнішнім суб'єктам (аудиторські, консалтингові, бухгалтерські аутсорсингові компанії), які беруть на себе функції бухгалтерської служби. Основною метою обрання даного методу є зниження ризику штрафних санкцій у випадку виявлення порушень при веденні бухгалтерського обліку
Резервування	Створення резервних фондів для покриття ймовірних негативних наслідків від настання бухгалтерських ризиків
Страховання	Страховання професійної діяльності підприємств, які забезпечують надання бухгалтерських аутсорсингових послуг шляхом страхування їх професійної відповідальності

З метою забезпечення безперервності діяльності підприємство має формувати в бухгалтерському обліку і звітності інформацію про бухгалтерські ризики в залежності від ступеня їх впливу на майбутній фінансовий стан та результати його діяльності, обираючи можливу форму розкриття такої інформації (пояснювальна записка до фінансової звітності; спеціалізовані звіти про ризики; похідні інжинірингові звіти про ризики). Зовнішні користувачі повинні бути обов'язково проінформовані про ті ризики, що в майбутньому можуть вплинути на ринкову вартість підприємства.

Питання для самоконтролю:

1. Які види господарських ситуацій виділяють залежно від стану інформаційного середовища?
2. Як можна визначити поняття “ризик” відносно системи бухгалтерського обліку?
3. В чому полягає сутність процесу управління економічними ризиками на підприємстві?
4. На яких етапах процесу управління економічними ризиками бере участь бухгалтерський облік?
5. Чи наводиться в фінансовій або управлінській звітності підприємства інформація щодо економічних ризиків?
6. Що слід розуміти об'єктом і суб'єктом бухгалтерського ризику на підприємстві?
7. Які наслідки можуть виникнути в результаті невизначеності фінансової звітності підприємства?

8. Яку відповідальність несе бухгалтер за здійснені ним викривлення в своїй професійній діяльності?

9. Які існують основні методи управління бухгалтерськими ризиками?

10. В чому полягають переваги використання бухгалтерського аутсорсингу? Чому на практиці використання цієї послуги набуло широкого розповсюдження в останні роки серед вітчизняних підприємств, однак є недостатньо розвиненим у порівнянні із провідними зарубіжними країнами?

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Об'єктом ризику називають економічну систему, умови функціонування якої є наперед відомими: 1) так; 2) ні	2. Ризики, що виникають в господарській діяльності підприємства, мають лише негативні наслідки: 1) так; 2) ні
3. Для системи бухгалтерського обліку характерними є дві групи ризиків – ризики господарської діяльності, які знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку, та професійні ризики бухгалтера або бухгалтерські ризики: 1) так; 2) ні	4. Передача ведення бухгалтерського обліку на підприємстві зовнішній фірмі, яка гарантує правильність ведення обліку та складання звітності з подальшою передачею її в відповідні фонди, називається аутсорсингом: 1) так; 2) ні
5. Ризики є об'єктом бухгалтерського обліку: 1) так; 2) ні	6. Ризики є об'єктами ризик-менеджменту: 1) так; 2) ні
7. Ризик – це усвідомлена ймовірність виникнення негативних або позитивних наслідків діяльності, здійсненої в умовах впливу та змін зовнішніх і внутрішніх факторів господарювання: 1) так; 2) ні	8. Під суб'єктом ризику розуміють особу або групу осіб, яка зацікавлена в результатах керування об'єктом ризику і має компетенцію прийняття рішень щодо об'єкта ризику: 1) так; 2) ні
9. Чинники, які спричиняють невизначеність результатів поділяються на дві групи: об'єктивні та зовнішні: 1) так; 2) ні	10. Економічний ризик відображає ступінь відхилення від цілей, від очікуваного результату, міру збитків з урахуванням впливу керованих і некерованих чинників, прямих та зворотних зв'язків стосовно об'єкта керування: 1) так; 2) ні

<p>11. Під управлінням економічними ризиками розуміється діяльність в рамках управління підприємством, спрямована на зведення до мінімуму впливу невизначеності навколишнього середовища, а також усунення помилок всередині підприємства, що спричиняє підвищення ефективності діяльності підприємства: 1) так; 2) ні</p>	<p>12. Управління економічними ризиками передбачає встановлення жорстких умов кадрової політики підприємства: 1) так; 2) ні</p>
<p>13. Аналітична інформація – це інформація, сформована в системі управлінського обліку: 1) так; 2) ні</p>	<p>14. Основні групи методів впливу на ризик використовуються з метою зниження ризику: 1) так; 2) ні</p>
<p>15. Вітчизняна бухгалтерська практика надає повну інформацію щодо економічних ризиків підприємства: 1) так; 2) ні</p>	<p>16. В ролі об'єкта бухгалтерського обліку виступає інформація, на основі якої приймаються рішення щодо можливості виникнення ризикової ситуації або мінімізації негативних наслідків: 1) так; 2) ні</p>
<p>17. До внутрішніх бухгалтерських ризиків не включаються ризики організації бухгалтерського обліку: 1) так; 2) ні</p>	<p>18. Невизначеність, що супроводжує здійснення всієї діяльності підприємства, зумовлює варіативність наслідків прийнятих управлінських рішень: 1) так; 2) ні</p>
<p>19. Вуальовання показників фінансової звітності – це навмисне викривлення окремих статей через порушення принципів обліку, положень облікової політики в межах чинного законодавства: 1) так; 2) ні</p>	<p>20. Виникнення бухгалтерських ризиків обумовлюється можливостями неправильної інтерпретації основних принципів бухгалтерського обліку, що містяться в обліковій політиці підприємства: 1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. В залежності від стану інформаційного оточення, господарська ситуація може бути охарактеризована як: 1) визначена, якщо кожній альтернативі рішення відповідає однозначно визначений результат, така ситуація можлива при прийнятті рішення на короткостроковий період; 2) невизначена, коли навіть можливі наслідки альтернативних рішень є не відомими; 3) ризикова, коли точні результати подій невідомі, але можна оцінити їх ймовірність; 4) всі відповіді правильні</p>	<p>2. До об'єктивних чинників ризику господарської діяльності не відносять: 1) інфляція; 2) рівень компетентності бухгалтера; 3) конкуренція; 4) поведінка постачальників та покупців</p>

<p>3. До суб'єктивних чинників ризиків діяльності відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зміна системи оподаткування; 2) економічні кризи; 3) поведінка постачальників та покупців; 4) рівень обізнаності в сфері господарського законодавства 	<p>4. Процес управління економічними ризиками включає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) виявлення ризиків; 2) проведення аналізу оцінки ризиків; 3) розробку заходів з попередження бо зниження ризику; 4) всі відповіді правильні
<p>5. До ризиків дій облікового персоналу відносяться:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ризики, пов'язані з варіативністю облікових методик; 2) ризики, пов'язані з навмисними діями (викликані порушеннями бухгалтера); 3) ризики, пов'язані з професійним судженням бухгалтера; 4) всі відповіді правильні 	<p>6. До внутрішніх причин виникнення бухгалтерського ризику відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вид діяльності; 2) нестабільність економічної ситуації в країні; 3) дії конкурентів; 4) зміни в законодавстві
<p>7. Інформація, яка наводиться у Пояснювальній записці до річної фінансової звітності щодо ризиків бухгалтерського обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) можливі зміни певного ринкового параметру (курсу валюти, відсоткової ставки, цін тощо), який впливає на величину чистого прибутку підприємства; 2) перелік факторів і можливих втрат, які викликані неспроможністю купити чи реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час; 3) характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств; 4) прогноз щодо неспроможності контрагентів виконувати свої зобов'язання 	<p>8. Інформація, яка наводиться у Пояснювальній записці до річної фінансової звітності щодо кредитних ризиків:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) прогноз факторів, які завдають шкоди обладнанню, системам, технологіям, ресурсам; 2) перелік факторів і можливих втрат, які викликані неспроможністю купити чи реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час; 3) характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств; 4) прогноз щодо неспроможності контрагентів виконувати свої зобов'язання
<p>9. Відповідно до GAAP US у звітності компаній розкривається інформація про наступні ризики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ринкові ризик; 2) кредитні ризики; 3) ризики бухгалтерського обліку; 4) всі відповіді правильні 	<p>10. Відповідно до GAAP US у звітності компаній розкривається наступна інформація про ризики основної діяльності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) про справедливу вартість фінансових та похідних інструментів; 2) про умови виникнення кредитного ризику та максимальний розмір збитку при реалізації даного ризику; 3) про продукцію та послуги, які виготовляє група компаній, інформація про ліквідність та наявний капітал; 4) про управлінські оцінки, які використовуються при підготовці річних фінансових звітів

<p>11. Інструментом мінімізації або нейтралізації ймовірних наслідків економічних ризиків шляхом створення відповідного інформаційного забезпечення на всіх етапах процесу управління виступає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) відділ управління економічними ризиками; 2) бухгалтерський облік; 3) бухгалтерська служба; 4) пояснювальна записка до фінансової звітності 	<p>12. У 2014 р. компанія МСІ мала 48,9 млн. грн. збитків, а в звітності було записано 4,6 млн. грн. прибутку. Однак це не покращило становища компанії, тому в 2015 р. вона показує 2,1 млн. грн. прибутку, замість 15,6 млн. грн. збитку. Ці факти виявлено у червні 2016 р., а в липні оголошено про банкрутство. Як називаються дані викривлення:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вуалювання фінансової звітності; 2) спотворення фінансової звітності; 3) маніпулювання фінансової звітності; 4) фальсифікація фінансової звітності
<p>13. Основною причиною виникнення бухгалтерських ризиків на підприємстві є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) невизначеність в бухгалтерському обліку; 2) низький рівень професіоналізму працівників бухгалтерської служби; 3) відсутність служби внутрішнього контролю; 4) конфлікт інтересів між виконавцями та керівництвом 	<p>14. Під превентивними методами управління бухгалтерськими ризиками розуміють такі, що:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) зменшують негативні наслідки від настання ризику за допомогою реалізації операцій з фінансовими інструментами; 2) розподіляють ризик між різними видами діяльності підприємства; 3) займаються створенням спеціальних фондів для покриття ймовірних негативних наслідків; 4) попереджують виникнення ризику
<p>15. Бухгалтерська служба нівелює кредитний ризик через розкриття інформації про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) динаміку рівня простроченої дебіторської заборгованості; 2) платоспроможність контрагента; 3) обсяг товарного кредиту в грошовому вимірі в розрізі кожного контрагента; 4) всі відповіді правильні 	<p>16. Інформація, яка наводиться у Пояснювальній записці до річної фінансової звітності щодо ринкових ризиків:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) можливі зміни певного ринкового параметру (курсу валюти, відсоткової ставки, цін тощо), який впливає на величину чистого прибутку підприємства; 2) перелік факторів і можливих втрат, які викликані неспроможністю купити чи реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час; 3) характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств; 4) всі відповіді правильні
<p>17. До зовнішніх причин виникнення бухгалтерського ризику відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) місія і цілі підприємства; 2) порушення конфіденційності внутрішньої інформації; 3) вид діяльності; 4) відносини з інвесторами, покупцями та іншими контрагентами 	<p>18. Навмисне викривлення показників фінансової звітності з порушенням чинного законодавства з метою досягнення певних цілей – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вуалювання; 2) маніпулювання; 3) фальсифікація; 4) всі відповіді правильні

<p>19. Управлінським та бухгалтерським персоналом свідомо прийнято рішення про ідентифікацію витрат майбутніх періодів з метою підвищення величини бухгалтерського прибутку у звітному періоді. Назвіть вид викривлень фінансової звітності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вуалювання; 2) маніпулювання; 3) фальсифікація; 4) всі відповіді правильні 	<p>20. За умов, що бухгалтерський ризик мав місце доцільно застосовувати наступні методи, які призводять до зменшення негативних наслідків від настання ризику:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) страхування; 2) резервування; 3) хеджування; 4) всі відповіді правильні
---	---

III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)

<p>1. Під _____ в межах суб'єкта господарювання розуміється ймовірність втрат, що виникають при прийнятті і реалізації відповідних управлінських рішень в умовах асиметричності та неповноти інформації про можливі наслідки.</p>
<p>2. Під _____ розуміється діяльність в рамках управління підприємством, спрямована на зведення до мінімуму впливу невизначеності навколишнього середовища, а також усунення помилок всередині підприємства, що спричиняє підвищення ефективності діяльності підприємства.</p>
<p>3. Під _____ розуміють сукупність ризиків, які виникають в процесі організації та ведення бухгалтерського обліку.</p>
<p>4. Під _____ слід розуміти посадову особу на підприємстві, що приймає рішення про вибір тієї або іншої альтернативи в області методології і організації бухгалтерського обліку і складання відповідної фінансової звітності.</p>
<p>5. _____ – це викривлення показників фінансової звітності з порушенням чинного законодавства з метою досягнення певних цілей.</p>
<p>6. _____ – це його розподіл між різними видами діяльності підприємства, постачальниками, асортиментом продукції, депозитними вкладками з метою пошуку альтернативних шляхів отримання доходу.</p>
<p>7. _____ – це створення спеціальних фондів для покриття ймовірних негативних наслідків настання ризику.</p>
<p>8. _____ – це навмисне викривлення окремих статей через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства в межах чинного законодавства.</p>
<p>9. _____ – це навмисне викривлення показників фінансової звітності з порушенням чинного законодавства з метою досягнення певних цілей.</p>
<p>10. _____ – це дії, що передбачають повну відмову від здійснення заходів та операцій, ступінь ризику яких перевищує допустимі межі втрат.</p>

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Етапи процесу реалізації механізму управління економічними ризиками на підприємстві:</i>	
Послідовність етапів: 1. 1 етап. 2. 2 етап. 3. 3 етап. 4. 4 етап. 5. 5 етап.	Назва етапів: А. Проведення аналізу оцінки ризиків. Б. Визначення факторів ризиків. В. Виявлення потенційних втрат. Г. Виявлення ризиків. Д. Розробка заходів з попередження або зниження ризику
<i>2. Розкриття інформації про економічні ризики, що надається бухгалтерською службою підприємства:</i>	
Вид ризику: 1. Податковий ризик. 2. Депозитний ризик. 3. Кредитний ризик. 4. Ризик ліквідності	Інформація: А. Кількість банків, де розміщені грошові засоби підприємства. Б. Платоспроможність контрагента. В. Непогашення заборгованості в строк. Г. Використання податкових пільг
<i>3. Інформація про ризики та їх ймовірні наслідки, яка наводиться у звітності підприємств:</i>	
Вид ризику: 1. Ринковий ризик. 2. Податковий ризик. 3. Фондовий ризик. 4. Товарний ризик	Інформація: А. Перелік можливих факторів з оподаткування діяльності підприємства, які можуть завдати збитки. Втрати від донарахування податків, застосування штрафних санкцій та пені, появи нових видів податків і зборів, зміни строків та умов здійснення окремих платежів, відміни діючих податкових пільг. Б. Прогноз коливань вартості позицій за контрактами на товари, зазначення можливих збитків. В. Зазначення причин та наслідків змін ринкової ціни цінних паперів чи інших інструментів фондового ринку, зазначення негативних наслідків від змін ринкових цін на фондові цінності: зміни цін на акції та інші цінні папери, зміни розміру виплат дивідендів тощо. Г. Можливі зміни певного ринкового параметру, що впливає на величину чистого прибутку (збитку) та капіталу підприємства

4. Інформація про ризики та їх ймовірні наслідки, яка наводиться у звітності підприємств:

<p>Вид ризику:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Відсотковий ризик. 2. Ризик бухгалтерського обліку. 3. Юридичний ризик. 4. Ризик репутації 	<p>Інформація:</p> <p>А. Характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств.</p> <p>Б. Можливі зміни вартості активів у результаті коливань ринкової відсоткової ставки та їх наслідки.</p> <p>В. Виникнення суттєвих негативних змін у громадській думці (клієнтів, контрагентів, засновників або контролюючих органів) про підприємство (фінансову установу), що впливає на можливість встановлювати нові або підтримувати вже існуючі відносини з контрагентами, надавати нові послуги. Призводить до критичних втрат доходів та вилучення капіталу інвесторами чи кредиторами.</p> <p>Г. Можливість потенційних порушень та недотримань вимог законів, нормативно-правових актів, угод; можливість їх двозначного тлумачення. Втрати у зв'язку з неможливістю забезпечення примусового виконання угод та зобов'язань контрагентами, що призводить до знецінення активів чи збільшення зобов'язань підприємства</p>
---	--

5. Інформація про ризики та їх ймовірні наслідки, яка наводиться у звітності підприємств:

<p>Вид ризику:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ризик фізичної шкоди. 2. Фінансові ризики. 3. Стратегічні ризики. 4. Ризик ліквідності 	<p>Інформація:</p> <p>А. Перелік факторів і можливих втрат, які викликані неспроможністю купити чи реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час, виникнення збитків у зв'язку з неможливістю погасити свої зобов'язання у повному обсязі.</p> <p>Б. Зазначення причин очікуваних втрат коштів при здійсненні фінансової діяльності (інфляція, зміни курсу іноземної валюти, зміна оцінки активів при їх реалізації, зменшення відсотків і дивідендів за портфельними інвестиціями, невиконання підприємством своїх фінансових зобов'язань).</p>
---	---

	<p>В. Зазначаються наслідки у разі неправильних управлінських рішень, неналежної реалізації рішення та неадекватного реагування на зміни у бізнес-середовищі, що здійснює негативний вплив на прибуток або капітал.</p> <p>Г. Прогноз факторів, які завдають шкоди обладнанню, системам, технологіям, ресурсам; інформація про страхування даних об'єктів</p>
<i>6. Суб'єкти бухгалтерського ризику на підприємстві:</i>	
<p>Суб'єкти:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Спеціаліст з бухгалтерського обліку. 2. Головний бухгалтер. 3. Аудиторська фірма. 4. Фінансовий менеджер 	<p>Випадки ідентифікації:</p> <p>А. Може, за умови якщо займається організацією і веденням бухгалтерського обліку на підприємстві.</p> <p>Б. Може.</p> <p>В. Не може.</p> <p>Г. Може, за умови якщо займається організацією і веденням бухгалтерського обліку на підприємстві, та зареєстрований як підприємець (без створення юридичної особи)</p>
<i>7. Бухгалтерські ризики в межах відповідних груп:</i>	
<p>Група ризиків:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ризики, пов'язані з ненавмисними діями. 2. Ризики, пов'язані з навмисними діями. 3. Ризики, пов'язані з професійним судженням. 4. Ризики, пов'язані з варіативністю облікових методик 	<p>Ризики:</p> <p>А. Неправильне проведення переоцінки основних засобів.</p> <p>Б. Технічні помилки бухгалтера.</p> <p>В. Неправильна інтерпретація чинного законодавства.</p> <p>Г. Фальсифікація бухгалтерських проведення</p>
<i>8. Причини виникнення бухгалтерського ризику:</i>	
<p>Причини:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Зовнішні причини. 2. Внутрішні причини 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Нестабільність економічної ситуації в країні, рівень державного регулювання галузей економіки.</p> <p>Б. місія і цілі підприємства, прорахунки у виборі варіантів способів обліку</p>
<i>9. Методи управління бухгалтерськими ризиками:</i>	
<p>Методи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Лімітування. 2. Диверсифікація. 3. Розподіл (передача) ризику. 4. Резервування 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Реалізується за рахунок часткової або повної передачі ймовірних наслідків господарського ризику третім особам.</p> <p>Б. Встановлюється допустима норма ступеня ризику, рівня можливих витрат, які не можна перевищувати при здійсненні господарської діяльності.</p>

	<p>В. Створення резервних фондів для покриття ймовірних негативних наслідків від настання ризику.</p> <p>Г. Ризик ділиться між різними видами діяльності підприємства, постачальниками, асортиментом продукції, депозитними вкладками</p>
<i>10. Види викривлень показників фінансової звітності:</i>	
<p>Види викривлень:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Вуалювання. 2. Маніпулювання. 3. Фальсифікація 	<p>Характеристика:</p> <p>А. Навмисне викривлення або приховання інформації про фінансовий стан підприємства з метою здійснення впливу на рішення користувачів звітності.</p> <p>Б. Навмисне викривлення показників фінансової звітності з порушенням чинного законодавства з метою досягнення певних цілей.</p> <p>В. Навмисне викривлення окремих статей через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства в межах чинного законодавства</p>
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
<p>1. Визначте перелік облікової інформації, аналітичних даних та інформації, що сформована в процесі управління депозитними ризиками</p>	<p>2. Визначте перелік облікової інформації, аналітичних даних та інформації, що сформована в процесі управління кредитними ризиками</p>
<p>3. Підприємство стикнулося із труднощами реалізації продукції, що призвели до зменшення виручки та величини прибутку від операційної діяльності. Основними причинами вказаних негативних явищ є: посилення конкуренції на зайнятому підприємством сегменту ринку; прийнятніша цінова політика конкурентів; придбання підприємством сировини у зарубіжних постачальників, що на фоні зростання валютного курсу призводить до підвищення собівартості продукції. Визначте вид ризику господарської діяльності підприємства</p>	<p>4. Підприємство з метою підвищення обсягів виробництва та реалізації продукції обрало екстенсивний метод. Виробнича діяльність забезпечується шляхом використання застарілого обладнання та технологій. Управлінський персонал проігнорував можливість капіталовкладень у випуск нових зразків продукції та виходу на нові ринки збуту. Визначте вид ризику господарської діяльності підприємства</p>
<p>5. Підприємство спеціалізується на виробництві кондитерських виробів. На ринку працює вже 5 років. Всі роки діяльність була прибутковою зі стабільною тенденцією до зростання. Всі п'ять років бухгалтерським обліком</p>	<p>6. Новостворене підприємство постає перед вибором: чи створювати власну бухгалтерію чи звернутися до аудиторської компанії, що пропонує послугу бухгалтерського аутсорсингу. Опишіть які витрати супроводжують</p>

<p>на підприємстві займалась власна бухгалтерська служба. Плинність кадрів бухгалтерської служби була високою, за п'ять років головний бухгалтер мінявся 4 рази. Зовнішній аудит жодного разу не проводився. Власної служби внутрішнього контролю або посади внутрішнього аудитора на підприємстві не передбачено.</p> <p>На прикладі даного підприємства описати, які бухгалтерські ризики з великою вірогідністю будуть притаманні для діяльності даного підприємства, хто виступає суб'єктом і що є об'єктом бухгалтерського ризику, які методи будуть найефективнішими в процесі управління даними ризиками, а які методи будуть оптимальними з огляду на витрати</p>	<p>функціонування власної бухгалтерії для новоствореного підприємства (наприклад, що складається з двох чоловік, має спеціалізоване програмне забезпечення, розташовується в офісі самого підприємства) та порівняйте з використанням послуги бухгалтерського аутсорсингу, за яку сплачується певний тариф щомісяця. Поясніть чому використання послуги бухгалтерського аутсорсингу не знайшло широкого використання в Україні, так як, наприклад, в США цією послугою користуються біля 70 % компаній</p>
<p>7. Підприємство, що спеціалізується на наданні послуг мобільного зв'язку, за рішенням керівництва має розробити превентивні заходи щодо можливих викривлень фінансової звітності до кінця звітного року. Наведіть приклади таких заходів за умови: 1) що компанія має власну бухгалтерію, службу внутрішнього контролю та відділ управління економічними ризиками; 2) користується послугами бухгалтерського аутсорсингу.</p> <p>Наведіть приклади оптимальних за витратами заходів, та заходів, що мають високий рівень ефективності щодо попередження настання бухгалтерського ризику</p>	<p>8. На підприємстві звільнився головний бухгалтер за власним бажанням, який працював на даному підприємстві останні 5 років. Підприємство має знайти заміну на дану посаду. Які вимоги висуваються до головного бухгалтера? Чи необхідно підприємству заключати договір про професійну відповідальність з головним бухгалтером, що з попереднім не було підписано? Що цей договір може дати підприємству в майбутньому? Які бухгалтерські ризики можуть бути характерними для підприємства після звільнення головного бухгалтера?</p>
<p>9. Обліковий підрозділ підприємства складається із 5 працівників. Управлінський персонал анонсував перехід на використання нового програмного продукту ведення бухгалтерського обліку. Крім цього, ведення бухгалтерського обліку в наступному році характеризуватиметься використання інших облікових оцінок. В поточному звітному періоді завершена підготовка до випуску нових видів продукції та розширення обсягів діяльності. Вкажіть які методи управління бухгалтерськими ризиками доцільно застосувати</p>	<p>10. Які компенсаційні методи управління бухгалтерськими ризиками слід застосувати в цілях достовірного відображення показників фінансової звітності, зокрема показника "фінансові результати"</p>

Список використаної і рекомендованої літератури:

1. Вигівська І.М. Ризик в бухгалтерському обліку: проблема трактування // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2006. № 4 (38). С. 20-29.
2. Вигівська І.М. Розкриття інформації про підприємницькі ризики суб'єктів господарювання у фінансовій звітності // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2008. № 4 (46). С. 40-47.
3. Голов С.Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет и отчетность по международным стандартам. Харьков: Фактор, 2007. 976 с.
4. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства: монографія. Київ: КНЕУ, 2012. 305 с.
5. Заббарова О.А. Балансоведение: учеб. Пособие. Москва: Кнорус, 2007. 358 с.
6. Лапченко Е.Н. Теоретические предпосылки управления экономической безопасностью предприятия с применением риск-ориентированного подхода // Бухгалтерский учет и анализ. 2009. №2. С. 37-41.
7. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації: монографія / Чижевська Л.В. та ін. Житомир: ЖДТУ, 2011. 404 с.
8. Фомушкіна В.А. Сучасний стан, переваги та недоліки аутсорсингу бухгалтерського обліку // Управління розвитком. 2013. № 17 (157). С. 33-35.
9. Хіт Р. Кризовий менеджмент для керівників / пер. з англ. Київ: Всеуито, Наук. думка, 2002. 566 с.
10. Шевелев А.Е., Шевелева Е.В. Риски в бухгалтерском учете. Москва: КНОРУС, 2007. 280 с.

ТЕМА 11

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРИ ПРИЙНЯТТІ СОЦІАЛЬНИХ ТА ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ

- 11.1. Специфіка соціального управління та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком.*
- 11.2. Оцінка вартості і цінності трудових ресурсів для цілей управління.*
- 11.3. Принципи і стандарти корпоративної соціальної звітності.*
- 11.4. Облік соціальної відповідальності.*
- 11.5. Екологічний облік: сутність, проблеми впровадження та перспективи розвитку.*
- 11.6. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття*

11.1. 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, є⁶¹: 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.

* п. 11.1 написаний спільно з д.е.н., проф. І.В. Жиглей

⁶¹ Гальчак Х.Р. Принцип соціальної відповідальності в контексті соціально-орієнтованого менеджменту // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. Політехніка". 2012. № 725. С. 265-269. – С. 267.

Основними принципами соціально-орієнтованого менеджменту є: партнерство, свобода, динамізм, толерантність, співробітництво, відповідальність та ін. (табл. 11.1). У цьому переліку чи не найбільш важливим 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 11.1

Принципи соціальної відповідальності бізнесу

Принцип	Складові принципи	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 її 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, в 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 11.2

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 з 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 соціального пакету
Проектно-конструкторські роботи	Обсяг вкладень, створення проектно-конструкторського бюро в місцях освоєння нових ринків	Сума коштів, витрачених на освоєння нових виробництв

Продовження табл. 11.2

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.

11.2. 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 проведено В.В. Радаєвим⁶², 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);

⁶² Радаев В.В. Понятие капитала, формы капиталов и их конвертация // Экономическая социология. 2002. №4. С. 20-32. – С. 21.

3) культурний (навички соціалізації в певному соціальному середовищі);

4) 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);

5) соціальний (сукупність відносин, пов'язаних з очікуваннями того, що інші агенти виконуватимуть свої зобов'язання без застосування санкцій, що породжують дії);

6) 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);

7) 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);

8) символічний (здатність людини до продукування думок).

Лаговська О.А. акцентує увагу на важливості людського та соціального капіталу при оцінці вартості підприємства (табл. 11.3).

Таблиця 11.3

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

Продовження табл. 11.3

1	2	3
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, зацікавляє 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 коефіцієнтів⁶³.

У вітчизняній практиці існує простий витратний метод вартісної оцінки трудового потенціалу. У вартість трудового потенціалу, окрім вартісного виразу витрат праці, включають також витрати, які

⁶³ Денисюк О., Покинъчереда В. Оцінка людського капіталу // Вісник КНТЕУ. 2016. №1. С. 109-121. – С. 112.

пов'язані з навчанням персоналу, перепідготовкою і підвищенням кваліфікації. З урахуванням цього вартість трудового потенціалу підприємства визначають за формулою:

$$ВТП = ФЗП + ВН + ЗПП + ЗПК \quad (11.1)$$

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. Відповідно до дохідного підходу оцінку вартість людського капіталу визначають дисконтуванням майбутньої величини доходу від його використання та розраховують за формулою:

$$D_c = \frac{D_t}{(1+i)^t}, \quad (11.2)$$

де, D_c – поточний рівень доходу;
 D_t – майбутній рівень доходу;
 i – поточна відсоткова ставка;
 t – кількість років

Доходна 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 передбачити⁶⁴.

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.

11.3. Принципи і 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 ефективною взаємодії юридичної особи зі своїми акціонерами, працівниками та оточуючим зовнішнім соціально-економічним

⁶⁴ Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 508 с. – С. 259.

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 (табл. 11.4).

Таблиця 11.4

Стандарти складання соціальної звітності

Назва стандарту та рік затвердження	Характеристика стандарту
The Global Reporting Initiative (GRI) (1996 p.)	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 p.)	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 p.)	Забезпечує підтвердження “етичного, не експлуатаційного походження” товарів та послуг. Зобов’язує підприємства дотримуватися вимог національного трудового законодавства, а також Конвенції МОП, Загальної декларації прав людини, Конвенції ООН про права дітей
Account Ability (AA1000) (1999 p.)	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 p.)	Зведення 9-ти принципів корпоративної практики та соціальної політики корпорацій, розроблених ООН
ISO 26000 “Соціальна відповідальність” (2010 p.)	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 (табл. 11.5).

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 межам, сфері й тимчасовим рамкам останнього

Продовження табл. 11.5

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 впевненості
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 (табл. 11.6), 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.

Таблиця 11.6

Інтереси користувачів соціальної звітності

№з/п	Групи користувачів	Значення соціальної звітності
1	2	3
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

Продовження табл. 11.6

1	2	3
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

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.

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.

11.4. 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. Раціональний 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").

Проведення 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. 11.1.

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.



Рис. 11.1. Порядок визнання витрат на реалізацію програм навчання та підвищення кваліфікації працівників

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 розробку програм навчання та підвищення кваліфікації, у тому числі витрати на розробку методичного забезпечення;

– 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. 11.2.



Рис. 11.2. Порядок визнання витрат на реалізацію зовнішніх соціальних програм

При цьому, списання витрат на реалізацію програм слід здійснювати пропорційно баз розподілу наведених у табл. 11.7.

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.

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

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. 11.8):

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);

б) умовні зобов'язання, пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства (трудового, податкового та ін.).

Таблиця 11.8

Залежність умовних соціальних зобов'язань та витрат, які вони зумовляють

<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>
1	2	3
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 на поховання членів родини тощо); витрати в частині передбаченого соціального пакету працівника в межах франшизи	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 рекламацийного характеру, витрати на гарантійне обслуговування, не виконання договірних зобов'язань, задоволення інших звернень покупців, споживачів продукції, товарів, робіт, послуг	92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "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 втрати годувальника (працівника підприємства) третім 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 порушенні норм безпеки праці"

Продовження табл. 11.8

1	2	3
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 (трудового, податкового та іншого)	949 "Інші витрати операційної діяльності"	4746 "Забезпечення покриття потенційних штрафних санкцій"

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.

11.5. 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 рішень⁶⁵. 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”.

⁶⁵ Екологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / под ред. В.А. Лукьянихина. Сумы: Изд-во “Козацький вал”, 2004. 222 с.

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 (табл. 11.9).

Таблиця 11.9

Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації⁶⁶

<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 прогонування	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 та, 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

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.

⁶⁶ Сорока Л.С. Розвиток екологічного обліку в контексті екологічної безпеки // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. №4 (28). С. 287-293.

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.

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 висувуються 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 ведення 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 діяльності⁶⁷.

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 підприємства⁶⁸.

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 матеріалів⁶⁹.

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;

9) витрати на експертно-аудиторські послуги із сертифікації виробництва, ґрунтів, сировини та готової продукції щодо екологічної безпеки.

Витрати на реалізацію екологічних програм, що можуть включатися до витрат майбутніх періодів: витрати на здійснення моніторингу за станом навколишнього середовища (заробітна плата працівникам служби охорони навколишнього середовища, відрахування на соціальні заходи від неї); витрати на утилізацію

⁶⁷ Саєнко К.С. Учет экологических затрат. Москва: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

⁶⁸ Там само.

⁶⁹ Максимів А.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 18-23.

відходів (організація та експлуатація полігонів захоронення відходів); витрати на експлуатацію очисних споруд; витрати на відновлення екосистем внаслідок антропогенної діяльності.

Як і в попередніх випадках, включення вищезазначених витрат до складу витрат майбутніх періодів визначається можливістю отримання економічних вигід від їх понесення протягом періоду більше ніж один рік (рис. 11.3).



Рис. 11.3. Порядок визнання витрат на реалізацію екологічних програм

Довгостроковий ефект від реалізації екологічних програм може проявлятися у: зменшенні бази оподаткування екологічним податком та розміру збору за спеціальне використання води; покращення екологічного стану навколишнього середовища і, як наслідок, покращення здоров'я населення, у тому числі працівників підприємства; підвищення ділової репутації підприємства і, як наслідок, підвищення прихильності з боку клієнтів, підвищення рівня лояльності клієнтів та, відповідно, зростання обсягу реалізації продукції підприємства.

Не менш важливим об'єктом екологічного обліку є екологічні зобов'язання. Вони можуть виникати в результаті: здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів); недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо; добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

Проблема організації та обліку екологічних зобов'язань головним чином пов'язана з високим ступенем їх невизначеності. Ця невизначеність зумовлюється комплексом таких чинників, як технічна й організаційна складність природоохоронних та відновлювальних заходів, їх довгостроковий характер.

Ігнорування екологічних зобов'язань у бухгалтерському обліку і, як наслідок, відсутність їх у звітності є небезпечним з багатьох причин. По-перше, акціонери можуть наполягти на врахуванні оцінки

зобов'язань в ціні акцій. По-друге, відсутність певної політики щодо екологічних зобов'язань може зумовити те, що управлінський персонал не буде своєчасно зосереджувати увагу вищої керівної ланки на екологічних проблемах. По-третє, за організацією може утвердитися репутація безвідповідального суб'єкта бізнесу. І нарешті, акціонери можуть спробувати порушити позови проти організації, яка не надає відповідної інформації.

Достовірність перспективної оцінки фінансових зобов'язань підприємства в галузі охорони навколишнього природного середовища, що насамперед залежить від прямих витрат майбутніх періодів екологічного характеру, в українських реаліях – доволі низька. Оцінка витрат майбутніх періодів підприємства повинна характеризувати в грошовому вираженні її екологічні зобов'язання: на період очікуваної стабільності і прогнозованості законодавчих та правових актів у галузі охорони природи й відповідного оподаткування; за етапами та проектами розвитку компанії згідно з умовами інвестиційних, кредитних і інших угод.

Екологічні витрати майбутніх періодів (як і будь-які потенційні витрати) є наслідком подій попередніх періодів та очікуваних подій, наслідки яких мають забезпечити зниження фінансових показників діяльності підприємства. Ці витрати визначаються з огляду на вимоги природоохоронного законодавства з урахуванням ступеня готовності підприємства задовольнити ці вимоги або сплатити штрафні санкції, а також поточних та планових витрат на здійснення природоохоронних заходів компенсаційного і превентивного характеру.

Високий ступінь невизначеності екологічних зобов'язань призводить до їх умовності. Під умовними екологічними зобов'язаннями слід розуміти потенційну заборгованість підприємства, ймовірність настання якої залежить від реалізації екологічного ризику, що може призвести до суттєвого зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди. Слід зауважити, що наслідками екологічних ризиків (умовних екологічних зобов'язань) є реальні зобов'язання підприємства зумовлені забрудненням навколишнього середовища (водойми, земельні угіддя, повітря), а також негативним впливом діяльності суб'єкта господарювання на стан здоров'я населення, що впливає на його ділову репутацію та на вартість підприємства.

Слід виділяти наступні типи умовних екологічних фактів господарського життя (табл. 11.10), наслідками яких можуть бути або реальні зобов'язання підприємства: умовні зобов'язання в частині потенційних або незавершених (на звітну дату) судових справ по екологічним питанням; умовні зобов'язання, пов'язані із відновленням забрудненого навколишнього середовища та усуненням негативних наслідків екологічного характеру; умовні зобов'язання, пов'язані з майбутніми змінами норм чинного законодавства, державної політики, які зумовлюють виникнення нових екологічних зобов'язань або призводять до збільшення розміру існуючих; умовні зобов'язання спричинені припиненням або призупиненням діяльності підприємства, викликаних не дотриманням норм екологічного характеру, визначених законодавством; умовні зобов'язання, викликані професійними

захворювання працівників або третіх осіб, що пов'язано з діяльністю підприємства; умовні зобов'язання, пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення законодавства.

Таблиця 11.10

Залежність типів умовних екологічних зобов'язань та витрат, які вони зумовлюють в ході здійснення підприємством господарської діяльності

<i>Види витрат зумовлені необхідністю попередження екологічних ризиків або покриття їх негативних наслідків</i>	<i>Бухгалтерські рахунки витрат</i>	<i>Бухгалтерські рахунки забезпечення умовних екологічних зобов'язань</i>
Витрати, пов'язані з провадженням судового процесу, витрати на задоволення вимог позивача,	15 "Капітальні інвестиції"; 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 у зв'язку з пошкодженням рухомого та нерухомого майна (необоротних активів); витрати на відновлення та відшкодування збитків завданих забрудненням навколишнього середовища	15 "Капітальні інвестиції"; 23 "Виробництво"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "Інші витрати операційної діяльності"	4742 "Забезпечення відновлення забрудненого навколишнього середовища"
Витрати на модернізацію очисних споруд, оновлення застарілого обладнання з високим рівнем екологічної небезпеки	15 "Капітальні інвестиції"; 23 "Виробництво"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "Інші витрати операційної діяльності"	4743 "Забезпечення умовних екологічних зобов'язань при зміні законодавства"
Витрати, пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань; витрати на виплату вихідної допомоги при звільненні працівників; витрати, визначені за типом ТЕЗ	15 "Капітальні інвестиції"; 23 "Виробництво"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "Інші витрати операційної діяльності"	4744 "Забезпечення зобов'язань за платежами внаслідок припинення (призупинення) діяльності"
Витрати на відшкодування збитків завданих здоров'ю населення та працівників підприємства (медичне страхування, оплата лікарняних та путівок на оздоровлення тощо)	15 "Капітальні інвестиції"; 23 "Виробництво"; 91 "Загальновиробничі витрати"; 92 "Адміністративні витрати"; 93 "Витрати на збут"; 94 "Інші витрати операційної діяльності"	4745 "Забезпечення умовних екологічних зобов'язань внаслідок загрози життю та/або здоров'ю фізичних осіб"
Витрати на сплату штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства	949 "Інші витрати операційної діяльності"	4746 "Забезпечення покриття потенційних штрафних санкцій"

До умовних екологічних активів слід віднести: отримання об'єктів нерухомого майна за нижче ніж заявленим рівнем забруднення; клієнтський капітал; бренд; юридично оформлені вимоги підприємства до працівників або третіх осіб з оскарження причин їх захворювань (зокрема професійних), викликаних екологічною діяльністю підприємства; юридично оформлені вимоги суб'єкта господарювання до контролюючих діяльність підприємства органів з оскарженням нарахованих штрафних санкцій.

Ефективні методи оцінки, які можуть бути використані в екологічному обліку:

1) ринкова оцінка природних ресурсів (земля може оцінюватися шляхом застосування ринкових цін);

2) оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат (компенсаційні витрати визначаються як витрати, які необхідно було б понести протягом звітного періоду, щоб уникнути поточного і майбутнього погіршення природного середовища; за допомогою цього методу проводиться оцінка витрат, які суб'єкти господарювання зазнали б при виконанні обов'язкових екологічних норм для збереження якості навколишнього середовища);

3) умовна оцінка (при оцінці гіпотетичних витрат на збереження природних активів розрахунок компенсаційних витрат відбувається в основному відносно прямого впливу, що здійснюється виробництвом; екологічні активи, які надають екологічні послуги (повітря, земля, водні ресурси) розраховуються, виходячи з концепції компенсаційних витрат).

Релевантна інформація з системи екологічного обліку є цінною для управлінського персоналу в ході прийняття ними рішень, так як:

1) рахунки підприємства повинні відображати як його відношення до навколишнього середовища, так і вплив пов'язаних із природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і обов'язків/відповідальності на фінансове положення підприємства;

2) інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати у своєму розпорядженні інформацію по екологічних заходах і витратах, пов'язаних із природоохоронною діяльністю;

3) оскільки природоохоронні заходи є також предметом управлінської діяльності, менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

4) екологічний облік повинен стати ключем до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність, припускаючи зниження дії підприємства на навколишнє природне середовище при одночасному зростанні прибутковості, може бути зміряна тільки за допомогою надання точної інформації по природоохоронних витратах, заощадженнях і дії господарської діяльності на навколишнє середовище.

На галузевих підприємствах із значним обсягом природоохоронної діяльності, що мають спеціалізовані цехи, надають іншим підприємствам екологічні послуги доцільно ввести додаткові аналітичні рахунки:

1) у 1-му класі рахунків “Необоротні активи”: основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення; придбання основних засобів природоохоронного призначення; відображення умовних екологічних активів;

2) у 2-му класі рахунків “Запаси”: природні ресурси (сировина);

3) у 4-му класі рахунків “Власний капітал та забезпечення зобов’язань”: фінансування природоохоронних заходів; резервний капітал на здійснення інвестицій у сферу охорони довкілля; відображення умовних екологічних зобов’язань;

4) у 5-му класі рахунків “Довгострокові зобов’язання”: довгострокові екологічні зобов’язання;

5) у 6-му класі рахунків “Поточні зобов’язання”: екологічні збори і платежі; розрахунки з екологічного страхування; оплата праці персоналу, зайнятого у сфері охорони довкілля; розрахунки з соціального страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля;

6) у 7-му класі рахунків “Доходи і результати діяльності”: дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг;

7) у 8-му класі рахунків “Витрати за елементами” – окремий рахунок “Природоохоронна діяльність” з виділенням таких субрахунків: матеріальні витрати; витрати на оплату праці співробітників, зайнятих в сфері охорони довкілля; витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля; амортизація основних засобів природоохоронного призначення; екологічні збори і платежі; інші витрати екологічного характеру.

На сьогоднішній день існує низка перешкод, що перешкоджають вітчизняним підприємствам впроваджувати систему екологічного обліку⁷⁰:

1) відсутність раціональної, ефективної екологічної політики кожного підприємства (екологічна інформація часто є нечіткою та відносною);

2) більшість природних втрат не можна виразити в грошовому вимірнику, вони важко піддаються навіть кількісному виміру (важлива екологічна інформація може бути отримана не з фінансово-економічних джерел, а таких сфер, як геологія, екологія, біологія, фізика тощо);

3) відсутність жорстких законодавчих вимог, податкових стимулів враховувати та запобігати нанесенню шкоди навколишньому середовищу;

4) відсутній стимул враховувати зобов’язання через необхідність враховувати витрати з доходу, що оподатковується після їх здійснення;

⁷⁰ Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля // Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70-75. – С. 70.

5) оскільки інвестори уважно стежать за величиною прибутку виходячи з однієї акції, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б призвести до зменшення прибутків;

6) надмірна складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;

7) відсутність конкретних рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах;

8) відсутність методики прийняття рішень стосовно зниження та попередження екологічних ризиків.

Отже, організація та ведення екологічного обліку вітчизняними суб'єктами господарювання перебуває на стадії становлення. Позитивним моментом в розвитку екологічного обліку є розуміння управлінського персоналу необхідності облікового відображення активів, зобов'язань, забезпечень, витрат та доходів екологічного спрямування, що надає поштовх для пошуку облікового інструментарію їх ідентифікації в інформаційній системі суб'єкта господарювання.

11.6. 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 рекультивацию 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 містити⁷¹:

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; відомість 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

⁷¹ Пелиньо А.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля. С. 73-74.

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 апriorі забезпечує можливість систематичного контролю екологічних аспектів діяльності та аналізу критичних ситуацій; формулювання цілей екологічної політики та розроблення екологічної програми для конкретних видів діяльності; контролю ефективності інвестицій в охорону довкілля і ретельного планування нових; інформування всіх зацікавлених сторін про екологічну політику суб'єкта господарювання.

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.

Тести

I. Питання першого рівня складності: альтернативні тестові завдання	
1. Суб'єкт господарювання в цілях провадження ефективної діяльності повинен враховувати інтереси соціального середовища: 1) так; 2) ні	2. У сучасних умовах не простежується зростання соціальної орієнтації світових стандартів ведення бізнесу: 1) так; 2) ні
3. Прийняття та реалізація соціальних зобов'язань здійснюється на добровільній основі: 1) так; 2) ні	4. Згідно принципу системності соціальні програми повинні носити регулярний характер: 1) так; 2) ні

<p>5. Реалізація соціальної політики потребує формування соціальної звітності: 1) так; 2) ні</p>	<p>6. Фізичний капітал характеризується загальною чисельністю працівників: 1) так; 2) ні</p>
<p>7. Загальна кількість клієнтів характеризує зовнішній капітал підприємства: 1) так; 2) ні</p>	<p>8. Чисельність працівників, які беруть участь в соціальних програмах характеризує соціальний капітал: 1) так; 2) ні</p>
<p>9. Людський капітал – це рівень кваліфікації працівників, їх досвід роботи: 1) так; 2) ні</p>	<p>10. Витратний метод оцінки людського капіталу базується на підрахунку витрат, пов'язаних з фізичним і професійним розвитком працівників: 1) так; 2) ні</p>
<p>11. Експертний метод оцінки людського капіталу передбачає оцінку вартості створеного продукту в процесі реалізації трудового потенціалу в майбутньому: 1) так; 2) ні</p>	<p>12. Доходний підхід оцінки вартості людського капіталу полягає у дисконтуванні майбутньої величини доходу від його використання: 1) так; 2) ні</p>
<p>13. Стандарти GRI визначають універсальний підхід до звітності щодо сталого розвитку підприємств: 1) так; 2) ні</p>	<p>14. Відповідно до принципу вчасності складання соціальної звітності звіти слід публікувати з періодичністю, що відповідає потребам користувачів: 1) так; 2) ні</p>
<p>15. Для акціонерів соціальна звітність важлива з точки зору можливості аналізу проведених соціальних проектів: 1) так; 2) ні</p>	<p>16. Соціальна звітність підвищує мотивацію працівників та поліпшує робочу атмосферу: 1) так; 2) ні</p>
<p>17. При формуванні соціальної звітності використовується тільки внутрішня облікова інформація: 1) так; 2) ні</p>	<p>18. Можливість отримання економічних вигід у довгостроковому періоді від реалізації програм навчання персоналу дозволяє включати відповідні витрати до витрат майбутніх періодів: 1) так; 2) ні</p>
<p>19. Меценатство слід відносити до внутрішніх соціальних програм: 1) так; 2) ні</p>	<p>20. Довгостроковий ефект від реалізації внутрішніх соціальних програм може проявлятися в мінімізації кількості професійних захворювань: 1) так; 2) ні</p>
<p>21. Формування системи екологічного обліку характерне для інформаційного суспільства: 1) так; 2) ні</p>	<p>22. Однією з причин, які спонукали до необхідності здійснення екологічного обліку є зниження рентабельності суб'єктів господарювання: 1) так; 2) ні</p>

<p>23. Екологічні витрати – це витрати на освоєння природних ресурсів: 1) так; 2) ні</p>	<p>24. До складу екологічних витрат входять витрати на капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів природоохоронного призначення: 1) так; 2) ні</p>
<p>25. Якщо при понесенні екологічних витрат відсутня можливість отримання економічних вигід у довгостроковому періоді, то їх слід обліковувати в складі витрат майбутніх періодів: 1) так; 2) ні</p>	<p>26. Довгостроковий ефект від реалізації екологічних програм може проявлятися у зменшенні бази оподаткуванням екологічним податком: 1) так; 2) ні</p>
<p>27. Проблема організації та обліку екологічних зобов'язань головним чином пов'язана з високим рівнем їх невизначеності: 1) так; 2) ні</p>	<p>28. До проблем становлення екологічного обліку слід віднести відсутність екологічних ризиків: 1) так; 2) ні</p>
<p>29. Звіт про екологічну діяльність повинен містити дані про екологічні витрати: 1) так; 2) ні</p>	<p>30. Звіт про екологічну діяльність може містити додатки: 1) так; 2) ні</p>
<p>II. Питання другого рівня складності: тестові завдання з множинним запитом</p>	
<p>1. Основними аргументами, що стимулюють розвиток соціального управління підприємством є: 1) зростання соціальних орієнтації світових стандартів функціонування бізнесу; 2) інтелектуалізація праці; 3) розширення можливостей використання соціальних технологій; 4) всі відповіді правильні</p>	<p>2. Встановлення із соціальними партнерами взаємовигідних зв'язків, які базуються на довірі, обміні інформацією декларує наступний принцип соціальної відповідальності бізнесу: 1) добровільності; 2) відкритості; 3) системності; 4) взаємної моральної та матеріальної вигоди</p>
<p>3. Дотримання субординації підприємством відносно релігійних, політичних, спортивних та музичних течій декларує наступний принцип соціальної відповідальності бізнесу: 1) добровільності; 2) системності; 3) недопущення конфліктів; 4) значимості</p>	<p>4. Впровадження соціальних програм в тих сферах, в яких суспільство відчуває потребу, та отримання реального соціального ефекту декларує принцип соціальної відповідальності бізнесу: 1) відкритості; 2) системності; 3) недопущення конфліктів; 4) значимості</p>
<p>5. Проведення соціальних програм в регулярному режимі передбачає наступний принцип соціальної відповідальності бізнесу: 1) добровільності; 2) системності; 3) значимості; 4) відкритості</p>	<p>6. Формування показників соціальної звітності характерне для такої складової соціальної відповідальності бізнесу: 1) соціальна політика підприємства; 2) управління процесом постачання; 3) управління процесом виробництва; 4) управління збутом</p>

<p>7. Ідентифікація суми коштів, витрачених на освоєння нових виробництв характерна для наступної складової соціальної відповідальності бізнесу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) управління процесом виробництва; 2) проектно-конструкторські роботи; 3) відносини з владою та місцевим населенням; 4) заходи з охорони навколишнього природного середовища 	<p>8. Ідентифікація суми коштів, витрачених на охорону довкілля та зменшення негативного впливу на нього характерна для наступної складової соціальної відповідальності бізнесу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) управління процесом виробництва; 2) розвиток людського капіталу та трудові відносини; 3) відносини з владою та місцевим населенням; 4) заходи з охорони навколишнього природного середовища
<p>9. Показники загальної чисельності працівників, структура персоналу, рівень освіти та кваліфікації, досвід роботи на підприємстві характерні для:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фізичного капіталу; 2) людського капіталу; 3) соціального капіталу; 4) організаційного капіталу 	<p>10. Кількість соціальних програм, чисельність працівників, які беруть участь в соціальних програмах – це показники:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фізичного капіталу; 2) людського капіталу; 3) соціального капіталу; 4) зовнішнього капіталу
<p>11. Метод оцінки людського капіталу, що базується на сумуванні витрат, пов'язаних із фізичним і професійним розвитком працівників – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витратний метод; 2) дохідний метод; 3) експертний метод; 4) всі відповіді правильні 	<p>12. Метод оцінки людського капіталу, що передбачає оцінку вартості створеного продукту в процесі реалізації трудового потенціалу в майбутньому – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витратний метод; 2) дохідний метод; 3) експертний метод; 4) всі відповіді правильні
<p>13. Стандарт соціальної звітності, призначений для вимірювання результатів діяльності підприємства з етичних позицій, підвищення прозорості та якості діяльності підприємства шляхом залучення пов'язаних із нею агентів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) The Global Reporting Initiative; 2) Стандарти Саншайн з надання корпоративних звітів для зацікавлених сторін; 3) Account Ability (AA1000); 4) United Nations Global Compact 	<p>14. Наведення в соціальній звітності всієї сукупності істотної інформації для того щоб користувачі могли оцінити економічну, екологічну та соціальну результативність підприємства відповідає наступному принципу складання та подання соціальних звітів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) принципу відкритості; 2) принципу контексту врівноваженого розвитку; 3) принципу об'єктивності; 4) принципу повноти
<p>15. Публікація звіту та представлених в ньому даних повинна бути здійснена в бажаний для користувачів час, дана вимога відповідає наступному принципу складання та подання соціальних звітів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) принципу доступності; 2) принципу залучення зацікавлених сторін; 3) принципу процесуальності; 4) принципу релевантності 	<p>16. Кому з користувачів соціальна звітність дозволяє аналізувати ризики та визначити можливості інвестування в підприємство та його проекти:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) працівникам; 2) інвесторам; 3) споживачам; 4) державним органам управління

<p>17. Соціальний звіт, відповідно до зарубіжної практики, містить наступні розділи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) економічний, соціальний; 2) економічний, соціальний, людський; 3) економічний, соціальний, екологічний; 4) економічний, соціальний, екологічний, результативний 	<p>18. 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 – це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) фінансово-господарська діяльність; 2) соціальна відповідальність бізнесу; 3) екологічна складова господарської діяльності; 4) всі відповіді правильні
<p>19. Довгостроковий ефект від програм навчання та підвищення кваліфікації працівників як індивідуальних, так і колективних може проявлятися в:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) підвищенні рівня здоров'я працівників; 2) підвищенні рівня лояльності працівників до підприємства та рівня задоволеності роботою; 3) мінімізації кількості професійних захворювань та нещасних випадків на виробництві; 4) підвищенні якості управління, більш ефективній організації бізнес-процесів 	<p>20. До витрат на реалізацію зовнішніх соціальних програм не відносяться:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) благодійні пожертвування; 2) витрати на розробку програм навчання та підвищення кваліфікації працівників; 3) витрати на розвиток та утримання інфраструктури; 4) витрати на розвиток комунального сектору, охорони здоров'я, освіти, культури, спорту
<p>21. На етапі побудови постіндустріального суспільства простежується:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) будь-яка відсутність обліку екологічних факторів діяльності; 2) виникнення обліку природних ресурсів; 3) розробка основних положень екологічного обліку; 4) формування системи екологічного обліку 	<p>22. Причиною виникнення і здійснення екологічного обліку є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) збільшення витрат на природоохоронну діяльність; 2) жорсткість природоохоронного законодавства; 3) формування нових переваг споживачів інформації з екологічних питань; 4) всі відповіді правильні
<p>23. До об'єктів екологічного обліку входять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) екологічні витрати; 2) умовні зобов'язання; 3) процес виробництва продукції; 4) всі відповіді правильні 	<p>24. Методом, який може бути використаний в екологічному обліку є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) метод ринкової оцінки; 2) оцінка на основі компенсаційних витрат; 3) умовна оцінка; 4) всі відповіді правильні
<p>25. Екологічна звітність повинна розкривати інформацію про:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) розмір доходів; 2) вартість майна; 3) інформацію про відомі потенційно серйозні екологічні проблеми; 4) всі відповіді правильні 	<p>26. В якій країні подання екологічно змістовної звітності закріплено законодавчо:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Україна; 2) Нідерланди; 3) Бразилія; 4) ОАЕ

III. Питання третього рівня складності: тестові завдання відкритого типу (твердження з невідомою змінною)

1. Принцип _____ соціальної відповідальності бізнесу – це абсолютна добровільність прийняття та реалізації соціальних зобов'язань, які виходять за межі тих, що прописані у чинному законодавстві.
2. Принцип _____ соціальної відповідальності бізнесу передбачає дотримання субординації компанією відносно релігії, політики, спортивних та музичних течій.
3. Принцип _____ соціальної відповідальності бізнесу передбачає побудову взаємовідносин з усіма зацікавленими сторонами на основі врахування їх інтересів.
4. _____ 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.
5. Основними показниками _____ є 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.
6. _____ оцінки людського капіталу ґрунтується на підрахунку всієї сукупності витрат, пов'язаних з фізичним і професійним розвитком працівників.
7. _____ визначення вартості людського капіталу базуються на оціночному судженні фахівця з використанням заздалегідь визначених вагових коефіцієнтів.
8. Принцип _____ складання та подання соціальної звітності передбачає, що соціальні звіти повинні інформувати про досягнення підприємства в широкому контексті, охоплюючи діяльність господарську, суспільну та екологічну.
9. _____ орієнтовані на підвищення кваліфікації окремих працівників поза межами підприємства як з відривом, так і без відриву від основного виробництва.
10. _____ 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).
11. _____ – 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.
12. _____ – 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.
13. _____ – це система показників, які відображають результати від проведення суб'єктом господарювання природоохоронних заходів.

IV. Питання четвертого рівня складності: тестові завдання на відповідність	
<i>1. Принципи соціальної відповідальності бізнесу:</i>	
Принципи соціальної відповідальності: 1. Добровільність. 2. Відкритість. 3. Системність. 4. Значимість	Характеристика принципів: А. Соціальні програми повинні носити регулярний характер, участь у довгострокових проектах, а не тільки в окремих благодійних акціях. Б. Абсолютна добровільність прийняття та реалізації соціальних зобов'язань, які виходять за межі тих, що прописані у чинному законодавстві. В. Важливо, щоб соціальні програми впроваджувалися в тих сферах, в яких суспільство відчуває потребу в теперішній час, та отримання реального соціального ефекту. Г. Формування суспільної думки відносно ділової активності та соціальної репутації підприємства на основі відкритої та публічної інформації
<i>2. Принципи соціальної відповідальності бізнесу:</i>	
Принципи соціальної відповідальності: 1. Системність. 2. Значимість. 3. Недопущення конфліктів. 4. Взаємна моральна та матеріальна вигода	Характеристика принципів: А. Важливо, щоб соціальні програми впроваджувалися в тих сферах, в яких суспільство відчуває потребу в теперішній час, та отримання реального соціального ефекту. Б. Дотримання субординації компанією відносно релігії, політики, спортивних та музичних течій. В. Побудова взаємовідносин з усіма зацікавленими сторонами на основі врахування їх інтересів. Г. Соціальні програми повинні носити регулярний характер, участь у довгострокових проектах, а не тільки в окремих благодійних акціях
<i>3. Основні складові соціальної відповідальності бізнесу та їх відображення в системі бухгалтерського обліку:</i>	
Складові соціальної відповідальності: 1. Соціальна політика підприємства. 2. Управління процесом постачання. 3. Управління процесом виробництва. 4. Розвиток людського капіталу та трудові відносини	Інформація в системі бухгалтерського обліку: А. Показники соціальної звітності. Б. Статті калькуляції готової продукції та їх відповідність державним стандартам якості. В. Аналітичні відомості до рахунку розрахунків з постачальниками та іншими кредиторами. Г. Сума коштів, витрачених на дотримання умов колективного договору, забезпечення соціального пакету

4. Основні складові соціальної відповідальності бізнесу та їх відображення в системі бухгалтерського обліку:	
<p>Складові соціальної відповідальності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Управління збутом. 2. Проектно-конструкторські роботи. 3. Відносини з владою та місцевим населенням. 4. Заходи з охорони навколишнього природного середовища 	<p>Інформація в системі бухгалтерського обліку:</p> <p>А. Сума коштів, витрачених на охорону довкілля та зменшення негативного впливу на нього, показники соціальної звітності.</p> <p>Б. Статті калькуляції готової продукції та їх відповідність державним стандартам якості.</p> <p>В. Сума коштів, витрачених на освоєння нових виробництв.</p> <p>Г. Сума коштів, витрачених на надання благодійної допомоги, організацію в місті чи області заходів суспільного значення</p>
5. Систематизація нефінансових показників оцінки вартості підприємства:	
<p>Види капіталу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Фізичний капітал. 2. Людський капітал. 3. Соціальний капітал. 4. Організаційний капітал 	<p>Основні показники:</p> <p>А. Чисельність працівників, структура персоналу, рівень освіти, рівень кваліфікації, досвід роботи.</p> <p>Б. Кількість соціальних програм.</p> <p>В. Обсяги виробництва в натуральному вираженні, фактичні та прогнозні дані, рівень зношеності обладнання, фондівіддача.</p> <p>Г. Кількість патентів, ліцензій, строки їх дії, частота оновлення програмних продуктів, кількість інноваційних проектів, рівень автоматизації бізнес-процесів</p>
6. Принципи складання та подання соціальних звітів:	
<p>Принципи складання та подання соціальних звітів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Відкритість. 2. Вчасність та регулярність. 3. Доступність. 4. Залучення зацікавлених сторін 	<p>Характеристика принципу:</p> <p>А. Підприємство має систематично залучати зацікавлені сторони до процесу звітування, щоб з їх допомогою зосередитися на значимих питаннях і послідовно поліпшувати якість звітів.</p> <p>Б. Звіт повинен бути складений таким чином, щоб він був зрозумілим та читабельним для максимально більшої кількості користувачів.</p> <p>В. Звіти слід публікувати з періодичністю, що відповідає потребам користувачів і характеру самої інформації.</p> <p>Г. Систематична співпраця із всіма зацікавленими особами, зважаючи на їх погляди та інформаційні потреби</p>

<i>7. Принципи складання та подання соціальних звітів:</i>	
<p>Принципи складання та подання соціальних звітів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Зіставність. 2. Значимість. 3. Контекст врівноваженого розвитку. 4. Контрольованість 	<p>Характеристика принципу:</p> <p>А. 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.</p> <p>Б. Звіт повинен інформувати про досягнення підприємства в широкому контексті, охоплюючи діяльність господарську, суспільну та екологічну.</p> <p>В. Ступінь важливості, що надається кожному аспекту, показнику або фрагменту інформації і визначає ступінь, за якого інформація стає достатньо значимою для включення до звіту.</p> <p>Г. Звітні дані повинні накопичуватись, агрегуватись, аналізуватись та розкриватись таким чином, щоб можливо було їх підтвердити як внутрішніми аудиторами, так і зовнішніми користувачами облікової інформації</p>
<i>8. Принципи складання та подання соціальних звітів:</i>	
<p>Принципи складання та подання соціальних звітів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Нейтральність. 2. Об'єктивність. 3. Процесуальність. 4. Релевантність 	<p>Характеристика принципу:</p> <p>А. В звіті повинна передусім міститись та інформація, яка є важливою та потрібною для користувачів звіту.</p> <p>Б. Готуючи звіти, слід уникати упередженості при відборі й подачі інформації, а також прагнути представити збалансовану картину результативності підприємств.</p> <p>В. Звіт повинен уникати тенденційного надання інформації; повинна бути досягнута рівновага в представленні досягнень підприємства.</p> <p>Г. Публікація звіту та представлених в ньому даних повинна бути здійснена в бажаний для користувачів час, що дозволить вчасно проаналізувати процеси</p>

<i>9. Інтереси користувачів соціальної звітності:</i>	
<p>Групи користувачів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Акціонери (власники). 2. Управлінський персонал. 3. Інші працівники. 4. Інвестори 	<p>Значення соціальної звітності:</p> <p>А. Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо утримання чи реалізації акцій.</p> <p>Б. Дозволяє аналізувати проведені соціальні проекти та планувати майбутні.</p> <p>В. Дозволяє аналізувати ризики та визначати можливості інвестування в підприємство та його проекти.</p> <p>Г. 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</p>
<i>10. Інтереси користувачів соціальної звітності:</i>	
<p>Групи користувачів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Споживачі. 2. Ділові партнери. 3. Державні органи. 4. Місцева громада та суспільні інститути 	<p>Значення соціальної звітності:</p> <p>А. Збільшує впевненість в підприємстві, призводить до меншої кількості судових тяжб і вигідніших умов функціонування.</p> <p>Б. Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо продовження чи припинення ділових відносин.</p> <p>В. 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.</p> <p>Г. Сприяє формуванню іміджу підприємства в очах існуючих і потенційних споживачів, впливає на розмір продаж і зміцнення репутації</p>
<i>11. Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації:</i>	
<p>Епохи розвитку суспільства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Традиційне суспільство. 2. Перехідне суспільство. 3. Постіндустріальне суспільство. 4. Інформаційне суспільство. 	<p>Наявність екологічного обліку:</p> <p>А. Виникнення обліку природних ресурсів та, відповідно, проблем щодо їх оцінки.</p> <p>Б. Розробка основних положень екологічного обліку.</p> <p>В. Формування системи екологічного обліку.</p> <p>Г. Відсутність обліку будь-яких факторів діяльності</p>

<i>12. Відображення об'єктів екологічного обліку за допомогою традиційної системи бухгалтерських рахунків:</i>	
Класи рахунків: 1. Клас 1 "Необоротні активи". 2. Клас 2 "Запаси". 3. Клас 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань". 4. Клас 6 "Поточні зобов'язання"	Об'єкти екологічного обліку: А. Основні засоби природоохоронного призначення. Б. Умовні екологічні зобов'язання. В. Екологічний податок. Г. Природні ресурси (сировина)
V. Питання п'ятого рівня складності. Ситуаційні завдання	
1. Суб'єкт господарювання має на меті підвищити якість управління, забезпечити більш ефективну організацію бізнес-процесів. Для цього менеджменту підприємства слід прийняти соціальне управлінське рішення наступного характеру: 1) забезпечити медичне страхування працівників за рахунок підприємства; 2) здійснити розробку програм навчання та підвищення кваліфікації працівників; 3) забезпечити покращення рівня життя населення шляхом вкладення коштів в розвиток інфраструктури місцевості; 4) всі відповіді правильні	2. Суб'єкт господарювання має на меті підвищити рівень лояльності працівників до підприємства та рівень задоволеності роботою. Для цього менеджменту підприємства слід прийняти соціальне управлінське рішення наступного характеру: 1) забезпечити можливість проходження працівниками підвищення кваліфікації; 2) забезпечити підвищення купівельної спроможності населення; 3) забезпечити санаторно-курортне оздоровлення працівників за рахунок підприємства; 4) всі відповіді правильні
3. Здійсніть оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою витратного методу, використовуючи наступні вихідні дані: фонд заробітної плати працівників – 12 млн. грн.; витрати, пов'язані з навчанням працівників 0,5 млн. грн.; витрати, пов'язані з перепідготовкою працівників – 0,3 млн. грн.; витрати пов'язані з підвищенням кваліфікації працівників – 0,1 млн. грн.: 1) 12 млн. грн.; 2) 12,5 млн. грн.; 3) 12,8 млн. грн.; 4) 12,9 млн. грн.	4. Здійсніть оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою витратного методу, використовуючи наступні вихідні дані: фонд заробітної плати працівників – 10 млн. грн.; витрати, пов'язані з навчанням працівників 0,3 млн. грн.; витрати, пов'язані із безкоштовним харчуванням – 0,2 млн. грн.; витрати пов'язані з підвищенням кваліфікації працівників – 0,1 млн. грн.; витрати на перевезення працівників на роботу – 0,2: 1) 10 млн. грн.; 2) 10,5 млн. грн.; 3) 10,6 млн. грн.; 4) 10,8 млн. грн.
5. Здійсніть оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою витратного методу, використовуючи наступні вихідні дані: фонд заробітної плати працівників – 7 млн. грн.; витрати, пов'язані з навчанням працівників 0,1 млн. грн.;	6. Здійсніть оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою витратного методу, використовуючи наступні вихідні дані: фонд заробітної плати працівників – 17 млн. грн.; благодійні пожертвування – 2,0 млн. грн.;

<p>витрати, пов'язані з перепідготовкою працівників – 0,2 млн. грн.; витрати пов'язані з підвищенням кваліфікації працівників – 0,1 млн. грн.; витрати на розвиток інфраструктури громади – 2,3 млн. грн.; витрати на меценатство – 1,0 млн. грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 7 млн. грн.; 2) 7,4 млн. грн.; 3) 9,7 млн. грн.; 4) 10,7 млн. грн. 	<p>витрати, пов'язані з фінансуванням спортивних змагань – 0,2 млн. грн.; вихідна оплата, пов'язана зі звільненням працівників – 0,1 млн. грн.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 17 млн. грн.; 2) 17,1 млн. грн.; 3) 17,3 млн. грн.; 4) 19,3 млн. грн.
<p>7. Здійснить оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою дохідного методу, використовуючи наступні вихідні дані: плановий рівень доходу – 15000000,00 грн.; поточна відсоткова ставка – 12,0%; термін незмінності кадрового складу працівників підприємства – 2 роки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 10433654,29 грн.; 2) 10982409,40 грн.; 3) 11957908,16 грн.; 4) 12043294,38 грн. 	<p>8. Здійснить оцінку трудового потенціалу суб'єкта господарювання за допомогою дохідного методу, використовуючи наступні вихідні дані: плановий рівень доходу – 1600000,00 грн.; поточна відсоткова ставка – 13,5%; термін незмінності кадрового складу працівників підприємства – 3 роки::</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 945295,09 грн.; 2) 1094316,39 грн.; 3) 1132639,80 грн.; 4) 1173449,69 грн.
<p>9. На підприємстві затверджено програму підвищення кваліфікації виробничих працівників. Витрати на виконання внутрішньої соціальної програми становлять – 150000,00 грн. Періодичність здійснення програми підвищення кваліфікації становить 5 років. Відобразить наведені господарські операції за місяць на рахунках бухгалтерського обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Дт 23 Кт 685 – 125000,00 грн., Дт 64 Кт 685 – 25000,00 грн.; 2) Д-т 949 Кт 685 – 125000,00 грн., Дт 64 Кт 685 – 25000,00 грн.; 3) Дт 39 Кт 685 – 125000,00 грн., Дт 64 Кт 685 – 25000,00 грн., Дт 23 Кт 39 – 2083,33 грн.; 4) Дт 39 Кт 685 – 125000,00 грн., Дт 64 Кт 685 – 25000,00 грн., Дт 949 Кт 39 – 10416,67 грн. 	<p>10. У звітному періоді суб'єктом господарювання здійснено витрати на розвиток та утримання інфраструктури в цілях підвищення рівня життя населення (використано послуги підрядної організації). Величина витрат становить – 1200000,00 грн. В п'ятирічній перспективі від прийняття даного управлінського соціального рішення передбачається збільшення доходу на 20 млн. грн. (1 рік – 2 млн. грн.; 2 рік – 4 млн. грн.; 3 рік – 8 млн. грн.; 4 рік – 4 млн. грн.; 5 рік – 2 млн. грн.). Відобразить наведені господарські операції за місяць на рахунках бухгалтерського обліку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Дт 92 Кт 631 – 1000000,00 грн., Дт 64 Кт 631 – 200000,00 грн.; 2) Дт 949 Кт 631 – 1000000,00 грн., Дт 64 Кт 631 – 200000,00 грн.; 3) Дт 39 Кт 631 – 1000000,00 грн., Дт 64 Кт 631 – 200000,00 грн., Дт 949 Кт 39 – 100000,00 грн.; 4) Дт 39 Кт 631 – 1000000,00 грн., Дт 64 Кт 631 – 200000,00 грн., Дт 949 Кт 39 – 8333,33 грн.

Список рекомендованої літератури:

1. Вороніна М.С. Управління економічними та соціальними процесами підприємства: монографія. Харків: Вид-во ХДЕУ, 2002. 432 с.
2. Гальчак Х.Р. Принцип соціальної відповідальності в контексті соціально-орієнтованого менеджменту // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. Політехніка". 2012. № 725. С. 265-269.
3. Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 508 с.
4. Денисюк О., Покиньючерда В. Оцінка людського капіталу // Вісник КНТЕУ. 2016. №1. С. 109-121.
5. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / под ред. В.А. Лукьянихина. Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004. 222 с.
6. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.
7. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
8. Корпоративна соціальна відповідальність: моделі та управлінська практика: підручник. Київ: Вид-во "Фарбований лист", 2011. 480 с.
9. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.
10. Максимів А.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. № 5. С. 18-23.
11. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
12. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля // Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70-75.
13. Саєнко Ю. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження. Київ, 2005. 30 с.
14. Саєнко К.С. Учет экологических затрат. Москва: Финансы и статистика, 2005. 376 с.
15. Сурмин Ю.П., Туленков Н.В. Теория социальных технологий: учеб. пособие. Київ: МАУП, 2004. 608 с.
16. Putnam R. Bowling Alone: America's Declining Social Capital // The American Prospect. 1995. Vol. 6. №1. P.65-78.
17. Офіційний сайт Центру "Розвиток корпоративної соціальної відповідальності. URL: <http://csr-ukraine.org> (дата звернення: 01.01.2016).

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

Б

Бізнес-процес 36, 243, 263-265, 299-305, 313-318, 367
Бюджет 220, 231, 246
Бюджетування 50, 220-222, 246, 312

В

Вартість підприємства 258-266
Вартісно-орієнтоване управління 259-266

Е

Екологічні витрати 388-389, 391, 398
Екологічна звітність 395-398
Економічна інформація 20, 22, 109
Екологічний облік 375, 385-393

З

Збалансована система показників 298-321

І

Інформаційний запит 85
Інтегрована звітність 274, 282-284
Інформаційний масив 21

К

Капітал 272-273, 366-368
Ключові показники ефективності 311
Коефіцієнт якості інформації 127-131
Комунікаційна мережа 64-65
Комунікаційний бар'єр 65-68, 281
Комунікаційний канал 56, 59-64
Комунікація 51-59, 266, 308-310
Конверсія 206
Консолідована облікова інформація 111, 187, 202-205, 339
Контрольовані операції 157-161
Конфлікт 32, 265, 363-364
Користувачі облікової інформації 27-32, 200
Корпоративна звітність 185-186, 277
Корпоративний облік 185

М

Метод бюджетування 222-225
Метод оцінки вартості підприємства 266-269, 274-283, 385
Метод оцінки очікуваних витрат 230-232

Метод оцінки якості облікової інформації 127-128
Метод прогнозування прибутку 226-228
Метод ціноутворення 153, 162-163
Модель звітності 274-283

Н

Нерелевантна інформація 24

О

Облік витрат 388
Облікова інформація 20-28
Облікова політика 124, 165-172
Обліковий потік інформації 58-59
Організація бухгалтерського обліку 53, 84, 124
Оптимізація витрат 10-17, 29, 237-240

Оцінка вартості підприємства 259-273

Оцінка очікуваних витрат 228-231

П

Парадокс прибутку 35-36
Планування витрат 229-230
Принцип "витагнутої руки" 157-162
Програмне забезпечення 21-22, 119, 124

Р

Релевантна інформація 9, 24-28, 373
Ризик 280, 284, 333-350

С

Стандарт 122, 131, 371
Сегмент обліку 187-193
Стратегія 150-151, 228, 279, 316
Соціальна відповідальність 371, 363-366, 376
Соціальна програма 364-366

Т

Трансфертне ціноутворення 156-170
Трансформація 202-208

У

Управлінське рішення 9-14, 19
Управління витратами 7, 147, 220-237

Управління ризиками 279,299, 333-341,
348

Ф

Факт господарського життя 35, 103
Функція ціни 146-147

Ц

Ціна 144-155
Цінність 83, 111, 144, 150, 281
Ціноутворення 144-145, 149-153
Цінова політика 148-149
Цінова стратегія 150

Я

Якість облікової інформації 117-120

