

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

І.О. Крюкова, С.С. Стоянова-Коваль
Т.М. Гнатська, Т.Г. Маренич

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Навчальний посібник

Одеса 2020

УДК 657 (075)

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського державного аграрного університету (протокол № 01-17/05-26 від 02 листопада 2020р.)

Рецензенти:

О.В. Назаренко

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування
(Сумський національний аграрний університет)

Бруханський Р.Ф.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
(Тернопільський національний економічний університет)

Маргасова В.Г.

доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України
проректор з наукової роботи
(Чернігівський технологічний університет)

Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник /
І.О. Крюкова, С.С. Стоянова-Коваль, С.М. Гнатєва, Т.Г. Маренич. Одеса:
Одеський державний аграрний університет, 2020. 266с.

У навчальному посібнику розглядаються теоретичні, методичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку, як одного з основних інструментів в сучасному механізмі управління підприємством. Значна увага у посібнику відведена формам і засобам інформаційно-аналітичного забезпечення управлінського процесу, актуальним методам управління на засадах сучасних концепцій і методичних підходів в системі менеджменту. Представлена методика і техніка складання облікової та управлінської звітності, необхідної для вирішення актуальних проблем розвитку бізнесу. Важливе значення у посібнику відведено питанням обліково-аналітичної підтримки вартісного управління, управління на засадах соціальної відповідальності та інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств.

Навчальний посібник призначений для здобувачів освітніх ступенів «Бакалавр» і «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» фахівців бухгалтерського обліку, спеціалістів та персоналу бізнес-структур, діяльність яких пов'язана із сферою управління.

ОДАУ, 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	6
ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	8
1.1. Сутність та користувачі облікової інформації.....	8
1.2. Класифікація облікової інформації та вимоги до неї.	12
1.3. Роль і значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством....	18
ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	25
2.1. Значення бухгалтерської інформаційної системи, необхідність залучення методології систем.....	25
2.2. Характеристика інформаційних систем в бухгалтерському обліку.....	30
2.3. Властивості, притаманні обліковій системі, та її рівні.....	35
ТЕМА 3. ПРИНЦИПИ, МЕТОДИКИ І ТЕХНІКА ПІДГОТОВКИ УПРАВЛІНСЬКОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ	40
3.1. Сутність, види та принципи підготовки управлінської звітності.....	40
3.2. Вимоги до управлінської звітності.....	47
3.3. Методика і техніка складання управлінської бухгалтерської звітності...	52
ТЕМА 4. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ	59
4.1. Необхідність управління витратами у системі управлінської діяльності.	59
4.2. Методи управління витратами.....	68
4.3. Технології бюджетування як інструмент управління витратами.	76
4.4. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на процес прийняття управлінських рішень.....	85
ТЕМА 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЦІНОУТВОРЕННІ	93
5.1. Ціноутворення в умовах ринку та цінові аспекти облікової політики підприємства.....	93

5.2. Процес ціноутворення та його основні характеристики.....	100
5.3. Методи встановлення ціни.....	103
5.4. Трансфертне ціноутворення та його особливості.....	106
ТЕМА 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА.....	
6.1. Концепції вартісної оцінки підприємства.....	113
6.2. Методи оцінки вартості підприємства.	119
6.3. Роль бухгалтерського обліку в системі управління вартістю.....	126
ТЕМА 7. СИСТЕМА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	
7.1. Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.....	134
7.2. Збалансована система показників оцінки діяльності підприємства.....	139
ТЕМА 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ.....	
8.1. Екологічний облік: сутність, завдання, проблеми впровадження та перспективи розвитку.....	148
8.2. Умови організації системи екологічного обліку на підприємстві.....	152
8.3. Зміст та класифікація екологічних витрат.....	158
8.4. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття.....	161
8.5. Відображення в обліку витрат підприємства на екологічну діяльність..	170
ТЕМА 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ.....	
9.1. Соціальна відповідальність бізнесу: зміст та основні складові.	177
9.2. Принципи, стандарти і методи оцінки корпоративної соціальної звітності.....	182
9.3. Соціальна звітність та принципи її складання.....	190

9.4. Облік соціальної відповідальності бізнесу	199
ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ.....	205
10.1. Облікова інформація у системі управління ризиками підприємства...205	
10.2. Управління ризиками діяльності підприємства.....213	
10.3. Відображення інформації про ризики діяльності підприємства у бухгалтерській звітності.....	227
ТЕМА 11. СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ.....	232
11.1. Сутність стратегії та стратегічного управління.....232	
11.2. Сутність та місце стратегічного обліку у системі управління підприємством.....	238
11.3. Принципи і методи впровадження стратегічного управлінського обліку.....	247
11.4. Стратегічна управлінська звітність: форми та методика формування..253	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	260

ПЕРЕДМОВА

Сучасне управління підприємством – складний та динамічний процес, який відбувається під впливом значної кількості волатильних факторів зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовища. Оперативне реагування на систему зовнішніх і внутрішніх чинників зумовлює необхідність пошуку нових підходів і методів управління, обґрунтування ефективних важелів і інструментів, використання яких дозволить суб'єкту господарювання досягати поставлених цілей і завдань розвитку, бути конкурентоспроможними на ринку та забезпечувати реалізацію інтересів власників бізнесу.

Побудова ефективних механізмів управлінської діяльності неможлива без повного, своєчасного і достовірного інформаційного забезпечення. У сучасній економіці інформація постає головним ресурсом ефективного управління. Вирішальну роль у створенні належної інформаційної підтримки менеджменту відіграє система бухгалтерського обліку, яка за допомогою виконання своїх ключових функцій формує потужний інформаційно-аналітичний базис для управлінського процесу.

Бухгалтерський облік, як першоджерело інформації для прийняття управлінських рішень, інтегрує в єдину систему сукупність даних, необхідних для виконання всіх функцій менеджменту: планування, прогнозування, оцінки, аналізу, мотивації і контролю. В сучасних умовах бухгалтерський облік виходить за рамки процесів суто облікового характеру та постає у першоджерел формування нової парадигми сприйняття і використання інформації. Він інтегрує найважливіші ділянки господарського управління задля вирішення найважливіших завдань: підвищення рівня рентабельності і конкурентоспроможності підприємства, нарощування його ринкової вартості, задоволення широкого кола інтересів власників, соціальних груп та суспільства в цілому.

Дисципліна «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» є базовою дисципліною підготовки магістрів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». Опанування майбутніми спеціалістами основних теоретичних і практичних положень навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» допоможе у формуванні фахових компетенцій та успішному виконанню основних завдань управління і його інформаційно-аналітичного забезпечення у практичній професійній діяльності випускників.

ТЕМА 1

СУТНІСТЬ І МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 1.1. Сутність та користувачі облікової інформації.
- 1.2. Класифікація облікової інформації та вимоги до неї.
- 1.3. Роль і значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством.

1.1. Сутність та користувачі облікової інформації

Інформація є одним з ресурсів, який має здатність накопичуватися, реалізуватися та поновлюватися. Саме інформація дає змогу приймати своєчасні та обґрунтовані управлінські рішення, формулювати стратегічну мету і завдання банку й координувати дію його структурних підрозділів, спрямовуючи їхні зусилля на досягнення окреслених цілей.

Законом України «Про інформацію» визначено, що інформація – це будь-які відомості або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.

Основним видом інформаційного забезпечення процесу управління є економічна інформація. Економічна інформація - інструмент, за допомогою якого управлінський апарат приймає рішення. Економічна інформація - це сукупність даних, що характеризують стан явищ і процесів господарської діяльності підприємств, об'єднань, галузей економіки та економіки держави в цілому.

Ядром економічної інформації є *облікова інформація*, на яку припадає майже 90 % її обсягу. Обліковою (бухгалтерською) інформацією є відомості про господарські операції, зафіксовані в носіях облікової інформації. Цінність облікової інформації визначається можливостями, які вона надає для прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки відіграє провідну роль в управлінні потоком економічної інформації.

Будь-яка система обліку потрібна для отримання певного об'єму інформації в тій чи іншій формі. Податковим службам потрібні відомості про нараховані податкові платежі, правильність використання бази обчислення податків, методів їх нарахування, про їх сплату. Кредиторам потрібна інформація про здатність підприємства виконати узяті на себе фінансові зобов'язання. Керівництво підприємства зацікавлене в своєчасних, коротких і зрозумілих звітах про вартість вкладень, динаміку загальних фінансових показників діяльності підприємства, випуск продукції, поточні суми активів, прибутку. Менеджери, крім майже всього перерахованого, потребують інформації, здатної допомогти їм в ухваленні рішень, контролі за ефективністю процесами відтворення в ході і регулюванні управлінської діяльності. До такої інформації, наприклад, можна віднести ціни продажу, рівень націнки, витрати на виробництво, якість випуску продукції, попит, рентабельність кожного виду товарів, що випускаються підприємством.

Інформація бухгалтерського обліку потрібна менеджерам в управлінні господарськими процесами для забезпечення поточних і майбутніх вигод. Так, у процесі постачання використовують інформацію щодо відхилень фактичних даних від планів за показниками: затрати на постачання, кількість запасів на складі, ціни на матеріальні цінності, надходження запасів, відповідність їх якості умовам контрактів. У процесі виробництва для прийняття рішень необхідна інформація про відхилення фактичних даних від планових щодо затрат на виробництво за видами продукції, загальновиробничих витрат, кількості виробленої продукції. У процесі реалізації визначають відхилення фактичних даних від планових за такими показниками як витрати на збут, собівартість реалізованої продукції, ціни на продукцію, обсяги продаж, прибутки від реалізації. Використовуючи ці та інші дані обліку, виявивши наявності відхилень адміністративних та інших витрат від запланованих приймають управлінські рішення.

В процесі вирішення свого основного завдання – надання необхідних даних для управлінської системи, облікова інформація виконує такі функції:

- *інформаційна* - забезпечення користувачів даними бухгалтерського обліку, які їм потрібні для прийняття відповідних рішень. Це показники, які характеризують стан та зміни активів і пасивів підприємства;

- *контрольна* - можливість здійснювати за даними бухгалтерського обліку перевірку раніше прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання, характер виконання;

- *аналітична* – показники, які формуються за рахунок даних облікової інформації, дають змогу виявити відхилення, їх причини, ініціаторів, виконавців тощо;

- *оцінювальна* - можливість за даними бухгалтерського обліку контролю та аналізу оцінки роботи виконавців, визначення фінансового стану підприємства, оцінки його дохідності, рентабельності тощо.

Всіх користувачів облікової інформації можна поділити на *внутрішніх* (власники бізнесу, адміністрація бізнес-суб'єкта, менеджери всіх рівнів управління, персонал) і *зовнішніх* (податкові органи і структури загальнообов'язкового соціального страхування, інвестори, фондові біржі, кредитори, постачальники, підрядники, покупці, споживачі, соціально активні групи населення, інші стейкхолдери системи економічних відносин).

В залежності від фінансової зацікавленості їх можна також виділити у три групи:

- 1) користувачі, які здійснюють управління господарською діяльністю (власники, партнери, керівники підприємств, менеджери, контролери тощо);

- 2) користувачі, які мають пряму фінансову зацікавленість (інвестори, кредитори);

- 3) користувачі, які мають непряму фінансову зацікавленість - податкові органи, органи державного і місцевого самоврядування, регулюючі органи, фондові біржі, профспілкові органи, громадськість (табл. 1.1).

Користувачі облікової інформації

<i>Користувачі</i>	<i>Характер облікової інформації</i>
<i>1. Внутрішні користувачі інформації</i>	
Власники бізнесу, акціонери	Інформація про фінансовий стан підприємства, ліквідність, прибутковість, вартість бізнесу, вартість бренду, ринкову частку, конкурентоспроможність, перспективи подальшого розвитку
Управлінський персонал	Інформація про фінансовий стан підприємства, платоспроможність, рентабельність, інформація про результати підпорядкованого напрямку діяльності або підрозділу (доходи, витрати), інформація про перспективи діяльності напрямів роботи (структурних підрозділів)
Персонал	Інформація про загальний стан підприємства, основні результати діяльності, збереження робочих місць, рівень заробітної плати, соціальний захист
<i>2. Зовнішні користувачі інформації</i>	
<i>2.1. Стейкхолдери</i>	
Інвестори	Інформація про фінансовий стан підприємства, рентабельність, вартість активів, вартість бізнесу, прибутковість акцій та інструментів капіталу
Банківські та інші фінансові установи	Інформація про фінансовий та майновий стан підприємства, платоспроможність та ліквідність активів
Постачальники, підрядники	Інформація про фінансовий та майновий стан підприємства, платоспроможність, обсяги виробництва, імідж на ринку
Покупці та замовники	Інформація про фінансовий та майновий стан підприємства, платоспроможність, обсяги виробництва і реалізації, якість та безпеку продукції
Споживачі	Інформація про якість та безпеку продукції, гарантії обслуговування, інформація про соціальну відповідальність підприємства, імідж на ринку
<i>2.2. Органи державного регулювання і контролю</i>	
Податкові органи	Інформація про фінансові результати, інформація про своєчасність та повноту сплати податків
Фонд соціального страхування	Інформація про персонал підприємства, своєчасність та повноту сплати обов'язкових платежів
Органи державної служби статистики	Узагальнення та аналіз звітності підприємств, підготовка інформації для органів державного управління
<i>3. Інші користувачі</i>	
Активні соціальні групи	Інформація про загальний стан підприємства, напрями діяльності, основні результати діяльності, соціальну відповідальність підприємства, імідж підприємства на ринку, якість та безпеку продукції
Профспілкові організації	Інформація про загальний стан підприємства, основні результати діяльності, збереження робочих місць, рівень заробітної плати в порівнянні з іншими видами економічної діяльності, механізм соціального захисту, умови праці та відпочинку персоналу

Суттєве місце у прийнятті управлінських рішень належить інформаційним передумовам. Можливості вирішення завдання різко зростають коли планові і бухгалтерські дані виявляються зіставними, а інформація про об'єкти обліку достатньо аналітична. Наприклад, інформація про виробничі витрати чітко відображає їх цільове спрямування, планування і облік витрат ведеться за центрами їх виникнення і центрами відповідальності.

Отже, основною метою бухгалтерського обліку на рівні підприємства є формування інформації користувачам для прийняття управлінських рішень. Сучасне управління бізнесом передбачає пошук комплексних рішень усіх завдань, які стоять перед менеджментом. Така ситуація вимагає системного підходу до бухгалтерського обліку, оскільки вирішення управлінських завдань знаходяться на перетині різних аспектів, що потребує чіткого уявлення їх сутності до впровадження на підприємстві дієвої інформаційної системи.

1.2. Класифікація облікової інформації та вимоги до неї

Система бухгалтерського обліку функціонує з метою надання користувачам повної, достовірної та своєчасної інформації для прийняття управлінських рішень. 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.

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.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку обліковою вважають інформацію про стан, структуру і рух майна організації та джерела його утворення, господарські процеси і результати фінансової та виробничо-господарської діяльності організації.

Специфіка облікової інформації полягає в тому, що вона є основною інформацією, яка надходить від об'єкта управління до його суб'єкта, а її значення полягає в можливості суб'єкта здійснювати попередній, поточний і подальший управлінський контроль.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень є базовим елементом 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.

Загальну сукупність всієї інформації на підприємстві класифікують за такими двома основними ознаками:

1. Інформація, яка необхідна для ефективного управління підприємством. Вона потрібна внутрішнім користувачам для забезпечення поточного та оперативного управління. До такої інформації відносять дані про витрати на виробництво та реалізацію продукції (товарів), про відповідність обсягу реалізованої продукції (товарів) її витратам та прибутку, про величину доходів та витрат в результаті здійснення господарських операцій тощо.

2. Інформація, яка відображає поточний фінансовий стан підприємства, величину та структуру його активів (майна) та джерел їх утворення, розмір

залучених до обороту матеріальних та фінансових ресурсів, результати господарської діяльності за певний період.

Облікову інформацію класифікують за цілою низькою ознак (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Ознаки класифікації облікової інформації

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Вид облікової інформації</i>
За змістом та за видом діяльності	Економічна, фінансова, статистична, податкова, науково-технічна, правова, соціальна, екологічна, маркетингова
За часом	Оперативна, поточна, стратегічна, архівна
За порядком виникнення	Первинна, вторинна
За способом відображення	Цифрова, паперова, електронна
За об'єктом	Інформація про господарські засоби та джерела їх розміщення, про господарські процеси і явища, про фінансові результати діяльності
За напрямом руху	Вхідна, вихідна, проміжна
За способом створення й обробки	Автоматизована, неавтоматизована
За рівнем узагальнення й систематизації	Систематизована, одинична
За характером носіїв	Документована, недokumentована
За призначенням	Розпорядча, звітна, довідково-нормативна, прогнозна

Облікова інформація повинна містити максимум відомостей, які були б корисними для зацікавлених осіб, а також надавати необхідні пояснення, щоб не дезорієнтувати тих, хто буде нею користуватися. Зацікавленими користувачами інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, є особи, які потребують інформації про конкретну банківську установу і мають достатні знання для того, щоб зрозуміти, оцінити і використати таку інформацію.

Структура облікової інформації в управлінні представлена на рис. 1.1.

Інформаційні ресурси, на відміну від матеріальних, мають такі властивості: невичерпність та відтворюваність; збереження і збільшення незалежно від використання; потенційність використання у майбутньому.



Рис. 1.1. Місце облікової інформації у системі управління підприємством

Інформаційні потреби більшості користувачів приблизно однакові. Тому **основні вимоги, які висувають до інформації**, є наступними:

- значимість - впливає на прийняття рішень, корисна для користувачів у потрібний час при складанні планів;
- достовірність - правдиво поставлена, легко перевіряється та має нейтральний характер;
- повнота - містить максимум того, що необхідно знати зацікавленим особам і включає всі необхідні коментарі;
- релевантність - пов'язана з діями, що передбачає отримання бажаних результатів. Для цього необхідно знати сферу застосування інформації та її джерело;

– відсутність систематичних помилок - передбачає незацікавлене визначення та передачу інформації, а також використання технічних прийомів та методів, що виключають внесення систематичних помилок.

Крім того, існує поняття економічної інформації. Економічна інформація – це інформація, яка послідовно і повно відображає виробничо-господарську діяльність підприємства. Вона розглядається під різними кутами зору:

- змістовності (семантичного підходу) – розуміння користувачем інформації (відомостей), отриманих від передавача, способів знакового вираження;
- корисності для споживача (релевантність), що означає необхідність доведення лише тих відомостей, які потрібні для виконання функцій;
- цінності (актуальності, достовірності, неупередженості).

При цьому облікова інформація має відповідати таким принципам: а) багатократність використання; б) концентрація, тобто обираються тільки суттєві ознаки; в) штучність – інформацію створюють люди (працівники підприємства), вона не виникає природно, тобто сама по собі; г) цілеспрямованість, тобто інформація відповідає визначеним завданням; д) аналітичність, тобто здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а й підсумкові, розрахункові, додаткові.

Основними якісними характеристиками облікової інформації, яка складає інформаційний базис прийняття управлінських рішень з боку менеджменту суб'єкта господарювання, є: доречність, суттєвість, правдиве надання, повнота, нейтральність, вільність від помилок, співставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Якісні характеристики корисної облікової інформації

До представленого переліку якісних характеристик облікової інформації можна додати об'єктивність, актуальність, релевантність, надійність, прозорість, аналітичність інформації. Ці та вище наведені критерії якості облікової інформації напряду залежать від застосовуваних суб'єктом ведення бухгалтерського обліку облікових процедур та методик облікового відображення господарських операцій та процесів, що в свою чергу спрямовані за виконання завдань, поставлених власниками або

уповноваженими особами перед обліковим персоналом та системою бухгалтерського обліку.

Серед усіх якісних характеристик облікової інформації слід звернути увагу на її суттєвість, найбільш значимим при оцінці якої постає поріг суттєвості, який встановлюється користувачами інформації стосовно окремих об'єктів обліку, оскільки саме суттєва інформація впливає на прийняття управлінських рішень.

«Суттєвість облікової інформації» тлумачиться як характеристики облікової інформації, що визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, а також вводять термін *«пори́г суттєвості»*, під яким розуміють абсолютну або відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації, тобто кількісною оцінкою такого порогу.

У відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», суттєвість є саме якісною характеристикою. Це означає, що до фінансової звітності підприємства необхідно включати інформацію про господарські процеси та операції, якщо така інформація є корисною з боку певного користувача (користувачів) звітності незалежно від кількісної або вартісної оцінки відповідного показника.

У зв'язку з цим, при формуванні облікової політики суб'єкти господарювання можуть самостійно приймати рішення відносно визначення критеріїв порога суттєвості, обґрунтувавши і зазначивши це в Наказі «Про облікову політику».

1.3. Роль і значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством

Сучасний процес управління неможливий без повного, своєчасного та якісного забезпечення менеджменту інформацією про активи, зобов'язання,

фінансовий стан, ліквідність та результати діяльності господарюючого суб'єкта. Всю сукупність інформації, яка формує необхідний інформаційний базис для процесу прийняття управлінських рішень оперативного і довгострокового характеру, надає бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Кожна складова бухгалтерського обліку на підприємстві формує інформацію про певний вид господарської діяльності:

1. *Фінансовий облік* – накопичує та систематизує інформацію про активи, капітал, зобов'язання, забезпечує формування бухгалтерських регістрів та корисної фінансової звітності.

2. *Управлінський облік* – процес підготовки інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства. Здійснюється для формування показників всередині підприємства за центрами відповідальності. Накопичує та систематизує інформацію про витрати підприємства з метою прийняття дієвих управлінських рішень щодо управління витратами, оптимізації собівартості продукції та підвищення рівня її конкурентоспроможності.

3. *Податковий облік* – окремий функціональний облік, організований з метою посилення контрольно-аналітичної функції обліку правильності нарахувань і сплати податків.

4. *Екологічний облік* – частина бухгалтерського обліку, яка формує інформацію, необхідну для прийняття екологічних управлінських рішень.

5. *Соціальний облік* – частина бухгалтерського обліку, яка накопичує і систематизує інформацію про соціальну активність та рівень соціальної відповідальності господарюючого суб'єкта.

Одержання усіх видів інформаційних ресурсів відбувається за допомогою системи бухгалтерського обліку, роль якого полягає в

забезпеченні інформації для системи управління про фактичні значення показників використання та стану ресурсів, протікання процесів, використання капіталу, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо. Облікова система являє собою фотографію, а точніше проекцію в інформаційний вимір тих матеріальних потоків і змін у них, що відбуваються у технологічній сфері підприємства. Облік підприємства дає показники тих процесів, що відбуваються в технології на мові інформації. Система обліку постійно розвивається і адаптується до нових умов шляхом створення нових зв'язків, елементів, підсистем із своїми локальними цілями та засобами їх досягнення.

Сучасне сприйняття бухгалтерського обліку як складної багатоцільової системи, що не тільки забезпечує інформацією для управління, а й активно залучається до управлінського процесу, прийняття рішень, розширює його функції та забезпечує нові можливості щодо впровадження оригінальних ідей, які не вписуються у традиційну модель бухгалтерського обліку.

Сучасний бухгалтерський облік є важливим елементом системи управління, який сприяє виконанню основних функцій управлінської діяльності.

Управління – це цілеспрямований процес впливу суб'єкта на об'єкт з метою збереження або зміни параметрів системи управління до бажаного стану.

З позицій управлінського процесу до найважливіших об'єктів облікового забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку слід віднести:

- відповідність діючої нормативно-правової бази бухгалтерського обліку;
- формування ефективної облікової політики підприємства;
- формування єдиного інформаційного базису даних синтетичного та аналітичного обліку;

- складання, обробка, використання та зберігання первинної документації суб'єкта господарювання;

- сукупність фінансової звітності підприємства;

- внутрішня (управлінська) звітність господарюючого суб'єкта.

Облік, як система вимірювання, відіграє важливу роль в отриманні знань про те, що поліпшення зберігаються, а управління розглядає варіанти подальшого покращення використання факторів зовнішнього середовища і внутрішнього розвитку. Метою процесу збереження системи є вибір варіантів, які забезпечують поліпшення, допустимі з точки зору екології, соціально-економічного та соціально-культурного розвитку підприємства. Це означає, що система обліку не лише відслідковує ті об'єкти, що визначені раніше, а й ті, які з'являються на новому етапі економічного розвитку. Система обліку формує нові підсистеми, оскільки підприємства повинні реагувати на зміну факторів зовнішнього та внутрішнього економічного середовища.

Зважаючи на сутність та принципи бухгалтерського обліку, основними його завданнями у системі управління підприємством є:

1) безперервне, суцільне, взаємопов'язане та документальне відображення економічних (господарських) процесів і явищ;

2) створення необхідної інформації бази для потреб управління;

3) забезпечення перевірки за законністю і доцільністю здійснення господарської діяльності;

5) контроль за наявністю і рухом майна, за раціональним і цільовим використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

6) попередження негативних результатів в господарській діяльності організації і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості;

7) формування пропозицій для обґрунтування управлінських рішень з урахуванням фактичного фінансово-економічного стану підприємства.

Головною метою бухгалтерського обліку у системі управління підприємством є формування якісної, повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність підприємства, необхідної для підготовки, обґрунтування і прийняття ефективних управлінських рішень на різних рівнях.

Облік, як система вимірювання, відіграє важливу роль в отриманні знань про те, що поліпшення зберігаються, а управління розглядає варіанти подальшого покращення використання факторів зовнішнього середовища і внутрішнього розвитку. Метою процесу збереження системи є вибір варіантів, які забезпечують поліпшення, допустимі з точки зору екології, соціально-економічного та соціально-культурного розвитку підприємства. Це означає, що система обліку не лише відслідковує ті об'єкти, що визначені раніше, а й ті, які з'являються на новому етапі економічного розвитку. Система обліку формує нові підсистеми, оскільки підприємства повинні реагувати на зміну навколишнього середовища та зберігати індивідуальність, що робить її системно та вільно зв'язаною.

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

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

Бухгалтерія надає систематичну інформацію про роботу підприємства і окремих його підрозділів керівництву підприємства (підрозділів).

Але бухгалтерська інформація не може охопити всі сфери діяльності підприємства, для цього існують інші служби, що функціонують на даному підприємстві; узяти наприклад складання річного балансу. Річний баланс не дозволяє проаналізувати чинники, що вплинули на результативність, тому що прибуток або збитки видно в балансі тільки як сальдо змін власного

капіталу. Тому разом з річним балансом проводиться розрахунок прибутків і збитків.

Існують інші недоліки інформації, що міститься у фінансовій звітності:

- 1) фінансова звітність відображає тільки ті події, які можуть бути представлені в грошовому виразі;
- 2) керівництво підприємства має деяку свободу вибору віддзеркалення подій по бухгалтерських рахунках.

Проте в цілому бухгалтерські документи мають значний вплив на ухвалення рішень в діяльності підприємства.

Загальновизнано, що бухгалтерський облік на підприємстві повинен здійснюватися за певними правилами. Проблема полягає у встановленні такої сукупності правив, реалізація яких забезпечила б максимальний ефект від ведення обліку, тобто формування фінансової і управлінської інформації, її достовірність, доступність і корисність.

Передумовою використання інформації є її отримання. Саме тому розглядається створення відокремленого від бухгалтерського управлінського обліку, метою якого є надати керівнику або менеджеру облікову інформацію в найзручнішому для нього розрізі. Така інформація повинна бути своєчасною і корисною, для прийняття управлінських рішень, планування, здійснення контролю й оцінювання показників функціонування підприємства та його підрозділів.

Таким чином, бухгалтерський облік можна визначити як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою підприємства для здійснення планування, оцінки, контролю за господарською діяльністю всередині підприємства і прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпечуючи оптимальне використання ресурсів і контроль за повнотою їх обліку. Іншими словами, бухгалтерський облік - це підсистема, пов'язана із забезпеченням

менеджменту підприємства інформацією для використання у плануванні, контрольних діях і в прийнятті управлінських рішень.

В основу системи бухгалтерського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління.

Його інформаційна база використовується всіма функціями управління, в тому числі функціями планування, контролю та оцінки з метою прийняття управлінських рішень.

Процес контролю неможливий без використання інформації обліку. По закінченні звітного періоду на основі облікової інформації складаються звіти про виконання бюджету (плану) кожним центром відповідальності, в якому здійснюється порівняльний аналіз запланованих та фактично досягнутих результатів. При цьому виявляються небажані розбіжності між фактичними і плановими показниками, визначаються причини цього з метою недопущення їх впливу у майбутньому. Звіти, підготовлені на основі інформації бухгалтерського обліку, з одного боку, дозволяють об'єктивно оцінити діяльність центрів відповідальності, а з іншого — інформують керівництво про те, на яких ділянках не вдалося досягти планових показників. Бюджети та звіти про їх виконання, які готуються на основі інформації бухгалтерського обліку, дають можливість оцінити діяльність менеджменту підприємства.

Таким чином, бухгалтерський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління, а його основними завданнями є забезпечення інформацією менеджерів різних рівнів управління.

ТЕМА 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Значення бухгалтерської інформаційної системи, необхідність залучення методології систем.

2.2. Характеристика інформаційних систем в бухгалтерському обліку.

2.3. Властивості, притаманні обліковій системі, та її рівні.

2.1. Значення бухгалтерської інформаційної системи, необхідність залучення методології систем

Практична робота із залученням інформаційних систем у будь-якій галузі потребують попереднього вивчення та врахування основ теорії систем. Історичний досвід формування інформаційних систем свідчить про те, що найбільш адаптованою до фактичних умов та нових запитів динамічно прогресуючого бізнес-середовища і типової системи управління підприємством є система бухгалтерського обліку.

Поява інформаційних систем стала реальністю як наслідок вирішення численних і складних проблем інтеграції комп'ютерної техніки, засобів опрацювання інформації, що складають матеріальну базу сучасної системи. Необхідність створення і використання інформаційних систем впливає з принципових недоліків традиційних методів отримання, перетворення і використання інформації. До таких недоліків відносяться: низька оперативність (несвоєчасність) інформації; низька точність і недостатня повнота інформації; висока трудомісткість і вартість перетворення інформації; низька корисність (ефективність) інформації й ін. Впровадження інформаційних систем має своєю метою знизити і цілком усунути зазначені недоліки, в результаті чого підвищується ефективність управління, а також ефективність технологічних, виробничих та економіко-організаційних

процесів у тих соціальних системах, у межах яких функціонують власне інформаційні системи.

Бухгалтерська інформаційна система може бути розглянута як різновид інформаційної системи або системи «взагалі», якщо мова йде про її дослідження. У цьому контексті *бухгалтерська інформаційна система* розуміється як система, що використовує інформаційні технології (комп'ютерні, телекомунікаційні, інші засоби) – за формою, засобами її підтримки; і як система, що характеризується певним інформаційним змістом – за змістовними ознаками. Таке спрощене виділення тільки двох аспектів системи, складного багатомірного комплексу потрібне для виявлення загального – загальні інформаційні системи та особливого – документи системи як конкретні інформаційні системи, що функціонують у комп'ютерному просторі.

Відомо багато визначень терміна «система», серед яких виділяють чотири основні поняття:

1. «Інженерне» розуміння системи як взаємозалежного набору об'єктів і способів їхнього поєднання, які служать певній меті.

2. «Конструкторське» розуміння системи як проектування і створення певних комплексів методів і засобів, які дослідник або розроблювач використовує для досягнення певної мети, для виконання свого завдання.

3. Науково-дослідне розуміння системи як загальної методології дослідження процесів і явищ, віднесених до будь-якої галузі людських знань.

4. Теоретичне розуміння системи як способу мислення.

Облікова система як різновид інформаційної системи відноситься до багатомірних складно-організованих систем, що можуть досліджуватися і під кутом зору інших наукових підходів.

Універсальною методологією дослідження систем визнана теорія систем, в основу якої покладено системний підхід. З погляду системного підходу існує багато різних визначень поняття «система», які завжди пов'язані з такими поняттями, як «елемент», «структура», «зв'язок». Відповідно до цього

усі визначення припускають розгляд об'єкта як цілого, що складається із сукупності елементів, зв'язки між якими створюють деяку структуру.

Необхідність залучення методології теорії систем до розроблення комп'ютеризованих інформаційних систем у цілому підтверджується потребами практики.

При вирішенні проблеми побудови складних систем виникає необхідність створення моделі, що є прообразом розроблювальної системи. Модель, що закладається в основу її побудови, адекватно відображає всі інформаційні процеси, що протікають у реальних об'єктах. Головна мета, бухгалтерської інформаційної системи – на базі зібраних вихідних даних одержати вторинну підсумкову інформацію, що буде слугувати основою для прийняття управлінських рішень.

Розглядаючи систему можна виділити такі основні компоненти:

1) Об'єкт в ролі якого можуть розглядатися поняття та сукупність їх властивостей. Вибір об'єкта це визначення меж системи.

2) Суб'єкт дослідження, чи спостерігач.

3) Наявність задачі, яка визначає відносини спостерігача до об'єкта та є критерієм, за яким проходить відбір об'єктів та їх властивостей. Задача в конкретних випадках отримує різні інтерпретації: постановка та специфікація проблеми, дослідження властивостей об'єкта, його конструювання, реконструювання, створення об'єкта, керування ним, його використання. Бувають складні задачі, як у випадку з необхідністю одночасної адаптації бухгалтерського обліку до вимог ринкової економіки та включення до процесів гармонізації на міжнародному рівні. Тут складність проявляється через потребу внесення змін у різнопланові елементи обліку як системи та власне його удосконалення як об'єкта більш високопорядкової системи – національної системи бухгалтерського обліку.

4) Наявність зв'язку між об'єктом, спостерігачем та задачею, що виражається в наявності мови, за допомогою якої спостерігач може відобразити всі властивості об'єкта, які необхідно враховувати при вирішенні

задачі. Мова тут розуміється в загальнонауковому значенні як сукупність комплексу понять та взаємозв'язків між ними, знакової системи (алфавіту та словника), граматики (правил побудови знакових конструкцій), семантики – правил осмислення знакових конструкцій, тобто співвідношення їх до елементів та зв'язків.

У випадку з бухгалтерським обліком проблеми його ідентифікації як об'єкта з певним набором елементів не існує. Поясненням тому є п'ятсотрічний період розвитку науки про бухгалтерський облік, яка не тільки висунула різноманітні теорії, а і визначила основні складові бухгалтерського обліку через формування категорійного, понятійного апарату, механізму їх взаємодії. На сьогодні межі бухгалтерського обліку як об'єкту визначаються його функціональним призначенням – забезпечення інформацією управлінських рішень. Для цього у відповідь на потреби управління постійно удосконалювалися три складові бухгалтерського обліку: методологія, форми, організація.

З усіх визначень системи, що відносяться до загальних систем або до конкретних систем різних класів, виділяють найсуттєвіші моменти, що можуть бути використані для найширшого поняття системи:

- наявність об'єкта, що являє собою множину підоб'єктів або одного комплексного об'єкта – "цілісності";
- наявність суб'єкта дослідження, що називають спостерігачем;
- наявність задачі, що визначає відношення спостерігача до об'єкта і є критерієм, за яким здійснюється відбір об'єктів і їхніх властивостей;
- наявність зв'язку між об'єктом, спостерігачем і задачею, що виражається в наявності мови.

У результаті складається узагальнене визначення системи – *система* є відображення на значній кількості мов спостерігача множини властивостей об'єктів і їхніх відносин з погляду розв'язання визначеної задачі.

Використання сучасних технічних засобів при організації обліку діяльності підприємства як функції управління вимагає трансформації

(переходу) від організації обліку з використанням засобів механізації і комп'ютеризації обліку до методології автоматизованого обліку на основі комплексного перегляду всієї системи організації реєстрації та обробки облікової інформації (автоматизована форма обліку).

Характерними рисами автоматизованої форми обліку є:

- послідовна інтеграція облікових даних (оперативний, внутрішньо-господарський, бухгалтерський, податковий, статистичний облік) при обробці для отримання показників зведеного аналітичного і синтетичного обліку і звітності на основі єдиної первинної інформації;

- можливість отримання максимальної результатної інформації за необхідними групувальними розрізами (класифікаторами) при мінімумі вихідних даних, досягається завдяки формуванню єдиної бази даних;

- однократна фіксація первинних документів, зберігання їх в базі даних і багаторазове використання при вирішенні різних задач, що призводить до інтеграції різних видів обліку (оперативний, внутрішньо-господарський, бухгалтерський, податковий, статистичний), ліквідуючи їх організаційну і методологічну відмінність;

- збереження автономності функцій і задач окремих видів обліку, не дивлячись на їх інтеграцію в єдину базу даних і використання одних і тих самих первинних документів. Кожному з них стають притаманні такі риси, як оперативність, точність, системність, обґрунтованість та інші;

- застосування засобів автоматизованої обробки даних не тільки на стадії бухгалтерського, податкового, статистичного але й на стадії оперативного обліку;

- автоматизація формування бухгалтерських проведень з більшості господарських операцій. Така ознака вносить зміни у методологію бухгалтерського обліку, вона трансформує журнальну форму обліку в автоматизовану, перетворюючи облікові реєстри на звітність;

- наявність механізму надійної системи контролю і корегування помилок, що виникають під час реєстрації інформації, формуванні результатної інформації;
- наявність механізму пошуку і видачі інформації відповідно функцій і задач різних видів обліку.

2.2. Характеристика інформаційних систем в бухгалтерському обліку

Сучасні інформаційні системи складаються зі значної кількості взаємозалежних і взаємодіючих елементів різної фізичної природи, об'єднаних спільністю мети і завдань функціонування у складі системи. Складність створення системи поєднується зі складністю її поводження, обумовленої значною кількістю взаємозалежних функцій, що реалізуються завдяки багатофункціональності системи та випадковому характеру зовнішніх впливів. Ці властивості обумовлюють бухгалтерську інформаційну систему як складну систему.

Серед загальних характеристик інформаційних систем виділяють такі основні, як:

- надійність, що розуміється як імовірність того, що система буде правильно працювати в передбачуваному оточенні і довше, ніж деякий заданий час;
- сумісність із вже існуючими системами;
- пристосовність (адаптивність) або гнучкість, що означає легкість, з якою система може змінюватися в оточенні, що змінюється;
- стійкість проти морального старіння, часто важлива як загальна системна мета, але її, як правило, важко вимірити і контролювати;
- простота і добірність як системна мета, що має сильний суб'єктивний акцент у тому сенсі, що явище, яке вважається простим одному, може не

здаватися таким іншому. В штучних системах обирають, зазвичай, мету, яку легше досягти, тобто надійність, вартість, безпека.

У сучасних умовах поширення мережевих технологій інформаційна система здобуває нову властивість – відкритість, тобто в даному випадку мова йде про відкриті інформаційні системи.

Провідні експерти комп'ютерної промисловості спостерігають відкриті розподілені мережеві обчислення як домінуючий тип обчислень, що суттєво впливає на вимоги до сучасних систем. Спільно користуючись ресурсами комп'ютера, прикладними програмами і даними, незалежно від того, де вони знаходяться в мережі, індивідуальні й колективні користувачі можуть значно підвищувати свою інформаційну продуктивність.

Під *бухгалтерською інформаційною системою* розуміється багатоцільове і багатофункціональне утворення, якщо систему розглядати в організаційному або організаційно-функціональному аспекті. З іншого боку, бухгалтерську інформаційну систему слід розуміти як самостійну соціальну систему, що розвивається та формується на основі власне професійних напрямів діяльності.

В цілому ж потрібно визнати суттєвий вплив середовища на бухгалтерський облік, тому що саме під його впливом виявляються і розвиваються системні властивості обліку. У відповідь на змінність з часом запитів зовнішніх користувачів постійно удосконалюються методи бухгалтерського обліку.

Сьогодні ці вимоги переросли в ієрархічний рівень управління одним підприємством і вийшли на рівень країни та міжнародних відносин. Тут маються на увазі вимоги гармонізації національних систем бухгалтерського обліку.

Спостерігач, об'єкт і задача утворюють потрібну єдність, яка забезпечується наявністю загальної мови, через яку проявляється їх взаємозв'язок. Виходячи з цього, можна дати два взаємодоповнюючих

визначення бухгалтерського обліку як системи, які будуть відповідати двом важливим сторонам людської діяльності – пізнання дійсності і вплив на неї:

– *бухгалтерський облік як наука* – це система, що відображає у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивості об'єктів та їх відношень у вирішенні задачі дослідження, пізнання;

– *бухгалтерський облік як вид діяльності* – це система, яка є способом використання суб'єктом властивостей об'єктів та відношень між ними у вирішенні задачі управління.

Відповідно до різних класів завдань пізнання дійсності чи впливу на неї виділяють три класи систем:

1. Система розглядається як взаємопов'язаний комплекс матеріальних і невідчутних об'єктів – такий підхід зручний при дослідженні природних об'єктів чи процесів матеріального виробництва.

2. Система розглядається наче складається з двох частин: вона включає, з однієї сторони, набір матеріальних і невідчутних об'єктів, а з іншої – інформацію про їх стан. Такий підхід прийнятий в описі процесів управління матеріальним виробництвом.

3. Система розглядається лише в інформаційному аспекті, тобто як деякий комплекс відношень (зв'язків, інформації). Такий підхід використовується в задачах, пов'язаних з соціально-економічними відносинами та процесами управління.

Бухгалтерський облік, будучи функціональним видом діяльності, що пов'язаний з інформацією необхідною для управління, відноситься до систем першого і другого класу. Бухгалтерський облік як наука, що має свої теорії, є певним рівнем абстракцій, відноситься до третього класу систем. Першим кроком системного аналізу є визначення системи та її уточнення, шляхом розкладу на чотири складові – визначення задачі, спостерігача, об'єкта та мови. Для опису системи зазвичай використовують мову досить добре відомої та відпрацьованої галузі знань. Вибір мови – по суті зводиться до класифікації проблеми, до вибору конкретного наукового апарату. Внутрішні

властивості вибраної для вирішення проблеми мови накладаються на властивості системи, яка досліджується, та впливають на результати її аналізу.

Отже, система, яка вирішує проблему, – це єдність чотирьох понять: задача, спостерігач, об'єкт, мова. Вони складають основу системного аналізу. Визначивши систему, можна починати досліджувати її властивості.

У зв'язку з тим, що спостерігач є вченим, то мовою будуть загальнонаукові (формально-логічні та емпіричні методи), розвитком яких є спеціальні методи бухгалтерського обліку. Через дослідження властивостей зазначених систем ми дійдемо висновків щодо їх розвитку. На сьогодні розвиток на тому системному рівні, що досліджується, передбачає гармонізацію національних систем бухгалтерського обліку.

Інформаційна система обліку - це сукупність інформації, апаратно-програмних і технологічних засобів, засобів телекомунікації, баз і банків даних, методів і процедур, персоналу управління, які реалізують функції збору, оброблення, нагромадження та оброблення інформації для підготовки та прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційна система обліку - це множина різних елементів та зв'язків між ними, що складають систему в цілому.

Склад цих підсистем однорідний у різних інформаційних системах охоплює: інформаційне, технічне, програмне, організаційне, правове забезпечення.

Інформаційне забезпечення. Інформація формується в результаті оброблення даних і є важливим елементом комп'ютерних інформаційних систем. Організація інформаційного забезпечення в інформаційних системах має особливе значення. Система інформаційного забезпечення передбачає створення єдиного інформаційного фонду, систематизацію та уніфікацію показників і документів, розроблення засобів формалізованого опису даних тощо. Інформаційне забезпечення охоплює:

- методичні та інструктивні документи;

- єдину систему класифікації та кодування;
- інформаційну базу, яка, у свою чергу, поділяється на нормативно-довідкові документи, інформаційні повідомлення, інформаційні масиви.

Технічне забезпечення. Технічні засоби служать основою побудови ІС. Потужність засобів значною мірою визначає склад задач, що розв'язуються в даній предметній сфері. До технічного забезпечення інформаційних систем належать комп'ютерна техніка, засоби комунікації і оргтехніка. Іншими словами, технічне забезпечення - це комплекс взаємозв'язаних технічних засобів, призначених для збирання, нагромадження, оброблення, передавання, обміну та відображення інформації, потрібної для управління системою. Технічне забезпечення сучасних інформаційних систем - це комплекс різних видів техніки: обчислювальна техніка, периферійні пристрої, засоби автоматичного зчитування даних, офісне обладнання, комунікаційне обладнання, засоби передачі й обміну даними, комунікаційне обладнання, мережеве обладнання, засоби мультимедіа тощо.

Програмне забезпечення - це сукупність програм, що реалізують мету й завдання інформаційної системи та забезпечують функціонування технічних засобів системи. Програмне забезпечення охоплює сукупність програм, що реалізують функції та задачі автоматизованих інформаційних технологій і забезпечують стабільну роботу комплексів технічних засобів. До програмного забезпечення належать програми, розраховані на широке коло користувачів і призначені для організації облікового процесу та для розв'язання завдань обробки інформації, які часто зустрічаються.

Організаційне забезпечення передбачає власний апарат управління, що забезпечує функціонування всіх його підсистем як єдиного цілого. Як правило, персонал інформаційних систем складають працівники відділу розроблення, відділу впровадження та супроводу нових програм, відділу експлуатації.

Правове забезпечення - це сукупність норм, виражених у нормативних актах, які встановлюють і закріплюють організацію цих систем, їх цілі, завдання, структуру, функції та правовий статус інформаційної системи.

Сучасний ринок бухгалтерського програмного забезпечення представлений широким асортиментом та дозволяє здійснити вибір як між програмами, що потрібно інсталиувати на комп'ютер, так і між онлайн-програмами. Найпопулярнішою програмою для ведення бухгалтерського обліку є «1С:Бухгалтерія для України».

Актуальною вимогою бухгалтерів сьогодні виступає можливість ведення автоматизованого обліку відповідно до міжнародних стандартів. Така функціональна опція доступна тільки в програмах «IT-Enterprise: Бухгалтерія», «SAP» та «1С-ПРО». Для підприємств, які ведуть облік за міжнародними стандартами, цей функціонал є дуже важливим.

Досить поширеними на рику спеціалізованих програмних продуктів для бухгалтерії є «Парус-Бухгалтерія», «SAP», «1С-ПРО», «ДЕБЕТ Плюс», «Галактика», «Діловод» та інші. аналіз підтвердив широкі функціональні можливості розглянутого програмного забезпечення. В них реалізовано можливість роботи з найбільш поширеними блоками, зокрема банк і каса, продажі, закупівлі, склад, податковий облік, а також складання фінансової звітності, друку первинних документів. Проте, вибір конкурентного програмного продукту визначається специфікою господарської діяльності бізнес-суб'єкта, характером і формою організації облікового процесу на окремому підприємстві, а також рівнем кваліфікації та професійних компетенцій облікових працівників.

2.3. Властивості, притаманні обліковій системі, та її рівні

Властивості, що мають бути притаманні обліковій системі, необхідно розглядати через призму властивостей системи як категорії взагалі.

Цілісність та інші основні властивості систем, які формують систему як категорію, наведемо у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні властивості системи

<i>Властивість системи</i>	<i>Характеристика властивості системи</i>
Наявність сукупності елементів системи	Система – сукупність елементів, тому характерною ознакою системи є наявність усіх притаманних їй елементів
Взаємопов'язаність елементів системи	Усі елементи облікової системи мають бути взаємопов'язаними між собою, причому сила зв'язків за потужністю переважає зв'язки цих елементів з елементами, які не входять до цієї системи
Цілісність системи	Усі елементи обліку за функціональністю утворюють визначену цілісність, у якій з'являються певні інтегральні властивості, що характерні для системи в цілому, але не властиві жодному з її окремих елементів. Цілісність системи - принципова незвідність властивостей системи до суми властивостей елементів, які її утворюють, і водночас залежність властивостей кожного елемента від його місця та функцій усередині системи
Інформативність системи	Для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, тобто наявність не тільки каналів зв'язку – форми обліку, а й їх матеріальної наповненості – змістовності
Взаємозв'язок між системою та середовищем	Між системою та середовищем існує зв'язок. Середовище є не тільки праматір'ю системи, в оточенні середовища система живе та функціонує

Бухгалтерський облік можна визначити як складну систему, яка має три основних рівні:

- перший – методичний рівень,
- другий – технічний (рівень форми обліку),
- третій – організаційний рівень.

Згідно з таким поділом на методичному (базовому) рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку виступають рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що розкривають зв'язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводять до створення різних форм обліку

(другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління бухгалтерією, що відбувається на третьому, організаційному рівні системи бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку складається із структурних елементів, зв'язків і дій. Очевидно, неподільним елементом системи обліку є господарська операція, відповідним чином задокументована та відображена у первинних документах, облікових регістрах та звітності за допомогою рахунків та подвійного запису.

Дії – це різні обчислення калькуляційні розрахунки, логічні порівняння при використанні нормативів, лімітних обмежень, цін тощо.

Базовим рівнем структури системи прийнято вважати факти господарського життя, які вистежують шляхом їх фіксації в первинних документах, що відображають ці факти (господарські операції), а документи використовують для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства. Потреба проведення певних дій у систематизації цих фактів засобами бухгалтерського обліку породжує його елементи – зокрема, рахунки як елементи системи є об'єктами спостереження системи, які зв'язуються між собою кореспонденцією.

Виходячи з вищевикладеного, бухгалтерський облік, як інформаційна система, забезпечує інформацію в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі.

Бухгалтерський облік, як система, повинен так формувати інформацію про діяльність підприємства, щоб вона була своєчасною і корисною широкому колу користувачів, задовольняла їх інтереси з позиції безперешкодного контролю та всебічної оцінки економічного стану даного підприємства. Такого роду фінансова інформація служить основою для

прийняття раціональних господарських (управлінських) рішень. По-друге, специфічне значення бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб сприяти вирішенню завдань, які ставить перед собою кожний конкретний господарюючий суб'єкт, у тому числі і держава як персоніфікований виробник суспільних благ. Останнє є досить важливим, оскільки в умовах ринкового господарювання економічні інтереси держави та окремих корпоративних власників дещо відрізняються і їх цікавить різна економічна інформація, яку надає система бухгалтерського обліку. Таким чином, значення бухгалтерського обліку зростає в міру того, наскільки ускладнюються взаємозв'язки у зовнішньому економічному середовищі.

Як і будь-яка система облік має свої вхідні та вихідні потоки. Вхідним пунктом системи є найпростіші елементи.

В бухгалтерському обліку такими елементами є факти господарського життя, підтвержені первинними документами. Саме вони лежать в основі побудови всієї системи бухгалтерського обліку. Частина даних обробляється в системі бухгалтерського обліку, в результаті чого на виході утворюється інформація, яка реалізується через: фінансову звітність, податкову звітність, внутрішньогосподарську звітність.

Бухгалтерський облік є відкритою системою, в якій кількість елементів та зв'язків між ними змінюється залежно від входів та виходів з неї, яка здатна пристосовуватися до впливу оточуючого середовища.

Тому для обліку, як для будь-якої іншої інформаційної системи, характерні процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації. Факти господарського життя відстежуються шляхом їх фіксації в первинних документах, які далі використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства в результаті групування господарських операцій.

Система бухгалтерського обліку пройшла довгий шлях розвитку, зазнавши з плином часу значних змін та удосконалення, вона не існувала та не існує у певному визначеному стані. Значення кожного з елементів системи

з часом зростає чи зменшується під впливом загального розвитку системи. З удосконаленням методів управління, розвивається методологія бухгалтерського обліку, удосконалюються його форми ведення та організації, в систему вводяться додаткові об'єкти синтетичного та аналітичного обліку. Застарілі форми втрачають своє значення і на їх місці виникають нові, більш прогресивні, що відповідають сучасній організації господарської діяльності. У подальшому розвиток системи бухгалтерського обліку визначається тим, яка інформація, кому та в які терміни повинна надаватись. По відношенню до конкретного підприємства користувачі бухгалтерської інформації групуються у кілька груп: інвестори, держава, менеджери, кожна з яких має свої інтереси в діяльності підприємства і певним чином приймає участь у розподілі прибутку. Користувачі мають неоднакові можливості доступу до внутрішніх та зовнішніх інформаційних потоків; окрім того, відрізняються як за своїми інтересами відносно підприємства, так і за можливостями впливу на процес формування інформаційних баз. Таким чином, за даних обставин можна пояснити появу взаємопов'язаних систем обліку, що орієнтовані відповідно на задоволення потреб та інтересів відповідних груп користувачів.

Вся сукупність інформації, яка формується в системі обліку, належить саме власнику, що і визначає його пріоритет у використанні такої інформації. Однак з плином часу розвивалось суспільство, а діяльність людини все більше обмежувалась та контролювалась. Втручання держави як суб'єкта господарських відносин також створює певні обмеження щодо використання певної частини облікової інформації.

Бухгалтерський облік є інформаційною системою, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів. Він є цілісним, неподільним, спрямованим на задоволення потреб користувачів необхідною інформацією. Він повинен бути достатньо гнучким і задовольняти інформаційні потреби користувачів

звітності. В межах такої цілісності бухгалтерського обліку взаємодіють окремі елементи методу бухгалтерського обліку, які є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, та в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку, під яким слід розуміти систему конкретних прийомів і способів пізнання, перетворення або оцінки діяльності.

ТЕМА 3

ПРИНЦИПИ, МЕТОДИКИ І ТЕХНІКА ПІДГОТОВКИ УПРАВЛІНСЬКОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

- 3.1. Сутність, види та принципи підготовки управлінської звітності.
- 3.2. Вимоги до управлінської звітності.
- 3.3. Методика і техніка складання управлінської бухгалтерської звітності.

3.1. Сутність, види та принципи підготовки управлінської звітності

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).

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

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» звіт про управління - документ, що містить фінансову та

нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

Управлінська (бухгалтерська) звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згрупованих в цілому по підприємству і в розрізі структурних підрозділів. Звітність є найважливішим джерелом інформації для аналізу і прийняття рішень.

Управлінська звітність орієнтована на внутрішніх користувачів, її зміст та склад визначається цілями і завданнями управління.

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).

Створення системи внутрішньої управлінської звітності вимагає визначення переліку інформації, яка необхідна менеджерам різних структурних підрозділів підприємства, а також частоти її подання.

Розробка форм управлінської звітності повинна здійснюватися у відповідності з певними принципами. Принципи управлінської звітності доцільно розглядати за трьома групами: принципи першої групи характеризують вимоги до якості економічної інформації, як базової основи звітності (або концептуальні передумови формування звітності); принципи другої групи характеризують вихідні (базові) положення формування (побудови) бухгалтерського управлінської звітності (або базова концепція); принципи третьої групи характеризують правила і умови побудови (зміст, структура, форма, елементи) економічної інформації у звітності.

Управлінська звітність має відповідати наступним основним *принципам*:

- 1) всі звіти повинні бути адресними і конкретними;
- 2) поточні звіти повинні містити оперативну інформацію, корисну для прийняття управлінських рішень;

- 3) форми звітів повинні враховувати психологічні особливості та рівень підготовленості конкретного менеджера, для якого призначений звіт;
- 4) звіти не повинні бути перевантажені зайвими даними, в той же час вся представлена в них інформація повинна бути систематизована;
- 5) витрати на підготовку внутрішньої управлінської звітності не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

Крім того, залежно від рівня корпоративної культури суб'єкта господарювання, специфіки організації бухгалтерського обліку та управління в цілому, в якості додаткових принципів складання й надання внутрішньої управлінської звітності можна виділити:

- *принцип агрегування* - детальність звітів зменшується у міру зростання рівня керівника (менеджера), якому вони надаються;

- *ієрархічність* - уникнення дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління;

- *принцип організації управлінської діяльності* - визначається специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу організації, що зумовлює важливість принципу відособленості (орієнтація на центри відповідальності);

- *принцип конкретності* – інформація яка міститься в управлінській звітності має бути повною та достатньою для вирішення конкретного управлінського завдання;

- *своєчасність, повнота, правдиве надання та вільність від помилок.*

Управлінська звітність виступає цілісністю елементів (показників звітності), призначеною для формування інформації, використовуваної менеджерами при управлінні підприємством. Система показників звітності є інструментом управління, засобом, що показує ефективність самого управління через набір параметрів, що фіксуються в цій системі. Залежно від набору конкретних індикаторів, необхідних для потреб менеджменту,

управлінська звітність може бути: фінансово-бюджетною, традиційною, стратегічною.

Види управлінської звітності:

1) *фінансово-бюджетна* – містить показники про виконання бюджетів та інші фінансові показники господарської діяльності;

2) *традиційна* – містить показники фінансового характеру ,які свідчать про внутрішнє становище підприємства;

3) *стратегічна* – містить сукупність показників фінансового і нефінансового характеру про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, необхідні для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Крім того, внутрішня управлінська звітність може класифікуватись за критеріями (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Види внутрішньої управлінської звітності

На підприємстві необхідним є розробка порядку подання, передачі та обробки форм звітності. В цілому звіти повинні бути простими для сприйняття, у них інформація - точною і лаконічною, назви самих документів та їх розділів - адекватними і зрозумілими. Всі дані, представлені у звітах, не повинні допускати неоднозначного тлумачення.

Для кожного з напрямків господарської діяльності, що здійснюються підприємством, доцільно формувати окремі форми управлінської звітності, тобто система звітів повинна бути реструктурована. При цьому мінімальний обсяг звітних форм включає:

- накопичувальні відомості по структурним підрозділам, центрам відповідальності, видам чи групам продукції, статтями бюджету;
- зведення – короткі відомості про діяльність підрозділу на конкретну дату;
- підсумкові звіти - звіти, що представляють результати діяльності організації в цілому та її структурних підрозділів за певний період.

За критерієм формату складання і представлення можливі наступні найбільш розповсюджені у практиці форми представлення внутрішньої управлінської звітності:

1) табличний – найбільш поширена і зручна форма звітності, забезпечує швидке сприйняття інформації при наявності у користувача певного рівня економічних знань. Таблиці, як правило, містять окремі коментарі та довідкові дані про ключові показники;

2) графічний – у вигляді побудованих (сформованих) графіків і діаграм. Відмінною рисою є наочність представлення даних при одночасній обмеженості кількості показників;

3) текстовий – у вигляді письмової пояснювальної інформації будь текстової форми.

Система управлінської звітності накладається на організаційну структуру підприємства виходячи як з рівнів підприємства, так і з видів виробничих процесів.

У першому випадку звітність ділиться на звітність, подану для вищого керівництва; звітність для керівництва структурних підрозділів та звітність для менеджерів нижчого рівня управління. При цьому розрізняють оперативні, поточні та зведені звіти. Оперативні представляються щомісяця, щотижня (або щодня) на нижньому рівні управління в центрах відповідальності, містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень. Поточні звіти містять оброблену і синтезовану інформацію для середнього рівня управління в центрах прибутку, центрах інвестицій, складаються з періодичністю від щомісячного до щоквартального. Зведені звіти представляються з періодичністю від одного разу на місяць до одного разу на рік для вищої управлінської ланки; на їх основі приймаються стратегічні рішення і здійснюється загальний контроль діяльності та контроль управлінського персоналу на середньому і нижньому рівнях.

У другому випадку всі звіти поділяють в залежності від охоплених ними процесів:

- 1) закупівлі та заготовлення;
- 2) виробництва;
- 3) продажу.

За змістом усі звіти, які складаються в рамках управлінської звітності, поділяються на комплексні, звіти по ключовим позиціям (тематичні) та аналітичні звіти.

Комплексні звіти характеризують діяльність підприємства в цілому та її окремих сегментів. Вони складаються із заданою періодичністю за підсумками роботи за місяць або інший звітний період (квартал, півріччя, рік) і містять інформацію про виконання планів, про структуру доходів і витрат підприємства, величиною заборгованості, рух грошових коштів і т.д.

Звіти по ключових позиціях (тематичні) представляються в міру необхідності і містять інформацію про найбільш важливі для успішного функціонування підприємства показники: обсязі продажів, втрати від браку, зриви постачань і т.д.

Аналітичні звіти готуються тільки за запитами керівників і містять інформацію, що розкриває причини і наслідки результатів роботи підприємства по окремих аспектах діяльності.

На закінчення слід зазначити, що внутрішня звітність кожного підприємства індивідуальна, і не може бути стандартного набору внутрішньої звітності з єдиними формами та інформаційною структурою.

Можна виділити найбільш поширені недоліки внутрішньої управлінської звітності, яких потрібно уникати:

- інформація узагальнюється в основному для контролю обсягу продажів або визначення витрат і не пов'язана з потребами окремих керуючих, діяльність яких приносить дохід або вимагає витрат;
- інформація, узагальнена в звітності, адресується не тим особам, часто навіть не для керуючого, що знаходиться на передовій лінії господарської діяльності, а для його начальника або керівника;
- у звітності представляється конкретна інформація з загальних питань, що ускладнює прийняття рішень на конкретних напрямках;
- у звітності переважає надлишкова непотрібна інформація. В результаті на керуючого покладається робота з сортування інформації в пошуках тієї, що йому дійсно необхідна для управління.

3.2. Вимоги до управлінської звітності

Вимоги до змісту звітності формуються під впливом чинних нормативно-правових факторів, концепцій менеджменту, потреб управління, інформаційних запитів з боку керівників відповідних рівнів, центрів відповідальності та інших осіб, що відносяться до управлінського персоналу та зацікавлені у внутрішній управлінській інформації. При цьому керуючі повинні роз'яснити виконавцям, складовим внутрішню звітність, яка інформація, в якому вигляді і обсязі, в які терміни необхідна.

Спеціальні вимоги до внутрішньої управлінської інформації:

- гнучка, але єдина структура;
- зрозумілість і видимість інформації;
- оптимальна чистота подання;
- придатність для аналізу та оперативного контролю.

Основним вимогами до управлінської звітності є: достатність, зрозумілість і універсальність, сумісність, уніфікований характер, технологічна універсальність, захищеність (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Вимоги до управлінської звітності

Вимоги до управлінської звітності	Характеристика
Достатність	Критерієм достатності і управлінської звітності пропонується вважати здатність підтримки всіх функцій об'єкта
Зрозумілість і універсальність	Прийнятним є використання розроблених галузевих класифікацій для опису фактів, що дозволить обмінюватися звітними даними між підприємствами (наприклад, обсяги поставок, розрахунки і т.д.)
Сумісність і іншими інформаційними системами	Максимальна сумісність із створеними раніше і використовуваними фінансовими та податковими звітами, що взаємодіють з системою управління (проте така сумісність не повинна обмежувати інформаційну ємність системи управлінської звітності);
Уніфікованість	Форми управлінських звітів відповідають внутрішнім вимогам користувачів або вимогам уніфікованої системи управлінських звітів для вищестоящих організацій;
Технологічна універсальність	Структура управлінських звітів та їх екранних форм відповідає характеристикам робочих місць кінцевих користувачів
Захищеність та інформаційна безпека	Передбачені засоби контролю за цілісністю управлінських звітів, їх захисту від несанкціонованого доступу

Необхідно зазначити, що зміст управлінської звітності залежить від специфіки діяльності кожного підприємства. В цілому всю інформацію, яка відображається у управлінській звітності, можна представити у вигляді наступних блоків:

- проекти рішень з інвестицій і кредитів;
- прогнози надходжень готівкових коштів;

- аналіз джерел фінансування, потреби в нових джерелах і зміни в них;
- співвідношення позикових і власних коштів;
- результати господарської діяльності і прибуток;
- платоспроможність в короткостроковій і довгостроковій перспективі і рух грошових коштів;
- можливі управлінські впливи;
- інтерпретація даних і пояснень для керівництва.

Правильно складена і своєчасно подана звітність дозволяє забезпечити вирішення таких завдань:

- 1) виявлення існуючих проблем і недоліків;
- 2) виділення моментів, які вказують на потенційні проблеми в майбутньому;
- 3) всеохоплюючий та оперативний огляд діяльності;
- 4) розрахунки та інформування про фактичну ефективності та рентабельності діяльності;
- 5) угруповання й аналіз інформації для вибору оптимальних варіантів вирішення проблем, що виникають в ході діяльності;
- 6) подання інформації для прийняття стратегічних рішень.

Внутрішню управлінську звітність можна класифікувати за різними ознаками (обсягом інформації, її змісту, видам діяльності, формату, рівню і частоті подання).

Управлінська звітність за результатами свого складання і подання формує інформаційний базис, необхідний для виконання всіх функцій управління на всіх його рівнях. Процес формування внутрішньої управлінської звітності, її характер та форми складання і подання, зміст та перелік основних індикаторів визначають інформаційними запитами користувачів та регламентуються чинними внутрішніми організаційними і нормативними положеннями суб'єкта господарювання (табл. 3.2). Основні

аспекти, які пов'язані із формуванням внутрішньої управлінської звітності, мають бути зафіксовані у обліковій політиці підприємства.

Таблиця 3.2

Зміст внутрішньої управлінської звітності за рівнями та структурами управління

Структурні підрозділи підприємства	Зміст та характер внутрішньої управлінської інформації
Відділ економічного розвитку (планово-економічний відділ)	Інформація про обсяги виробництва і реалізації, витрати, собівартість продукції, кількість персоналу, рівень продуктивності праці, рівень оплати праці, звіти минулих періодів
Фінансовий відділ	Інформація про активи та зобов'язання, капітал, витрати, фінансові результати діяльності, розмір грошових потоків, інформація про взаємовідносини із контрагентами ринку, фінансовими установами, органами податкового контролю, звіти минулих періодів
Виробничий відділ	План виробництва та реалізації продукції, план витрат виробництва та собівартості продукції, план продуктивності праці, планові показники якості продукції, бюджет матеріально-технічних та трудових ресурсів, тривалість операційного циклу, звіти минулих періодів
Відділ збуту	Інформація про обсяги виробництва і реалізації, план реалізації продукції, план витрат маркетингу, фінансові результати реалізації минулих років, бюджет гарантій покупцям, інформація про якість продукції, інформація про ціни, інформація про взаємовідносини з покупцями і замовниками, звіти минулих періодів
Відділ постачання	Інформація про обсяги виробництва, бюджет матеріально-технічних ресурсів, план постачання матеріально-технічних ресурсів, інформація про взаємовідносини з постачальниками і підрядниками, інформація про стан виробничих запасів, звіти минулих періодів
Інженерно-технічна служба	План виробництва і реалізації продукції, інформація про наявність та стан техніки та обладнання, план ремонтних робіт, бюджет ремонтних робіт, план витрат матеріально-технічних ресурсів, звіти минулих періодів

Зміст форм управлінської звітності відрізняється потребами управління, інформаційними запитами користувачів, цілями та завданнями складання й подання такої звітності, специфікою представлення звітних даних, набором конкретних індикаторів, що потрібні менеджерам для прийняття управлінських рішень.

Аналітичності та змістовності формам внутрішньої управлінської звітності надає система індикаторів та показників, які свідчать про стан поточної ситуації (об'єкт) для потреб управління.

Вибір системи звітних показників базується на принципах:

- 1) чіткого визначення мети підприємства, яка визначає комплекс узагальнюючих показників;
- 2) створення такої інформаційної системи, яка спрямовує управлінців різних рівнів на вирішення коротко- та довгострокових планів;
- 3) оптимального вибору центрів відповідальності, що усуває можливості конфліктів в колективі;
- 4) класифікації витрат на контрольовані та неконтрольовані для кожного підрозділу;
- 5) систематизації виявлених відхилень з метою сприяння розкриттю помилок в обліку.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” допускає декілька основних форм складання і подання бухгалтерської управлінської звітності. Разом з тим, всі бухгалтерські документи мають містити 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.

Форма управлінської звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації - менеджера, для якого складений звіт.

Управлінська звітність повинна охоплювати дані за період, який дозволить найбільш повно провести аналіз діяльності суб'єкта господарювання та спланувати його майбутню роботу. Вона повинна задовольняти потреби управлінського персоналу в інформації, чітко розмежованій за видами операцій, сферою компетенції та відповідальності кожного менеджера.

Структура управлінської звітності повинна відповідати трьом рівням управління: операційному, тактичному, стратегічному.

На першому операційному рівні на підставі первинних облікових даних формується інформація, яка може цікавити менеджера при здійсненні оперативного планування та поточного контролю.

На другому тактичному рівні відбувається узагальнення інформації у звіти за видами та напрямками діяльності.

На найвищому стратегічному рівні відбувається аналіз внутрішньої та зовнішньої звітності з метою розробки стратегії його діяльності підприємства.

3.3. Методика і техніка складання управлінської бухгалтерської звітності

У широкому розумінні методика – сукупність методів та послідовність операцій, здійснення яких призводить до виконання поставленого завдання або досягнення цілей. Зважаючи на багатогранність і системність управлінської бухгалтерської звітності та досить значний інформаційний масив, який використовується для її складання й надання користувачам, сукупність методів визначається широким спектром прийомів та процедур.

Суб'єкти господарювання мають право самостійно обирати методику і техніку складання і надання внутрішньої управлінської звітності, зважаючи

на специфіку їхньої діяльності, рівень організаційної культури управління та систему внутрішніх нормативно-правових положень.

Серед основних елементів методу бухгалтерського обліку на практиці широко використовуються метод документування та інвентаризації, оцінки і калькулювання, систематизації, подвійного запису, складання балансів та звітності.

При обранні методики складання й надання внутрішньої управлінської звітності підприємство має враховувати такі основні фактори: 1) концепції та підходи до процесу управління; 2) стратегію і тактику менеджменту; 3) специфіку та вид господарської діяльності; 4) особливості організаційної структури виробництва та організаційної структури управління; 5) інформаційні запити та потреби користувачів; 6) форму організації бухгалтерського обліку на підприємстві; 7) систему внутрішніх нормативно-правових регламентів, правил та внутрішньо фірмових стандартів.

Основна частина інформації, яка використовується для складання й надання управлінської бухгалтерської звітності формується в межах системи управлінського обліку.

Система методів підготовки і подання управлінської звітності включає три групи методів:

1 група – методи накопичення інформації, яка відображає інформаційні запити і потреби управління;

2 група – сукупність методів обробки управлінської інформації;

3 група – методи складання і надання внутрішньої управлінської звітності користувачам.

Сукупність методів підготовки і надання управлінської звітності наведено на рис. 3.2.

У структурі методів виокремлюють прийоми, тому кожний метод можна представити як сукупність методичних прийомів. *Прийом* - елемент методу, що становить сукупність операцій, спрямований на досягнення поставленого завдання.



Рис. 3.2. Методи підготовки управлінської звітності

Серед основних прийомів складання і надання внутрішньої управлінської звітності можна виділити такі **прийоми відповідних методів**:

➤ *інституціональний* - розрахунок транзакційних витрат, витрат на зовнішні ефекти (соціальних витрат, екологічних, опортуністичних витрат тощо);

➤ *облік управлінських витрат* - облік витрат на фактори виробництва: облік змінних витрат (прямих витрат на виготовлення продукції, витрат оборотного капіталу); облік постійних витрат (необоротного капіталу); облік історичних витрат, розрахунок собівартості;

➤ *економічний аналіз даних* - розрахунок точки беззбитковості, маржинальний аналіз, факторний аналіз, регресивний аналіз, оцінка альтернативних витрат, витрат часу, облік створення доданої вартості, розрахунок витрат на основі життєвого циклу продукту, аналіз чутливості, дерево рішень, облік витрат на пошук інформації, дисконтування грошових потоків, аналіз інвестиційних проектів та строків окупності;

- *статистичний аналіз даних* - регресійного аналізу; дисперсійного аналізу; аналізу категоріальних даних; багатовимірний аналіз; дискримінантний (кластерний) аналіз; аналіз часових рядів; статистичного планування експериментів, статистичного контролю;
- *прогнозна* - формування прогнозу бухгалтерської звітності (розрахунок прогнозних показників виручки та ін.);
- *математичне та фінансово-економічне моделювання* - моделювання нормативного обліку, податкове моделювання, моделювання витрат і калькулювання, моделювання фінансових результатів, звітності, моделювання грошових потоків.

Вибір сукупності методів і методичних прийомів формування і подання внутрішньої управлінської звітності є індивідуальним для кожного суб'єкта підприємницької діяльності та визначається рівнем організації бухгалтерського обліку і звітності у кожному окремому підприємстві. Крім чинного законодавства, яке формує правову і методичну площину складання і подання фінансової та податкової звітності суб'єктів економічних відносин, вагоме значення має діючий порядок загального управління та система внутрішньо фірмових стандартів, які прийняті і діють на підприємстві. Такими внутрішніми стандартами, які визначають порядок і методику складання і надання управлінської звітності її користувачам, можуть бути: Положення про систему управлінської звітності, Положення про систему документування та документообіг, Положення про облікову політику, Положення про структурні підрозділи, Положення про внутрішньо фірмові стандарти, форми звітності, плани, Положення про порядок організації внутрішньо фірмового контролю, посадові інструкції, інші документи, правила та інструктивні матеріали, які регламентують види, форми та зміст складання і надання інформації управлінської звітності.

Важливе значення для побудови раціональної системи внутрішньої управлінської звітності крім нормативно-правової бази та методичних прийомів накопичення, обробки і використання інформації, має

послідовність (етапність) основних процедур. Загальна методика складання і надання внутрішньої управлінської звітності підприємства представлена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Етапи підготовки та надання внутрішньої управлінської звітності

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

Зміст, форма та час подання управлінської звітності залежать від рівня управління. Чим вищий рівень, тим змістовнішою та сублімованішою має бути подана інформація. Рівні управління визначаються організацією загального управління компаніями, складність їх організаційної структури, кількістю персоналу, характером виробничих завдань, технологічними особливостями виробничого процесу, масштабами господарської діяльності тощо. В загальному вигляді рівні управління можна класифікувати на три групи: 1 рівень – оперативний; 2 рівень – тактичний; 3 рівень – стратегічне управління.

Залежно від рівнів менеджменту формуються вимоги та інформаційні запити з боку керівників структурних одиниць та складається і подається управлінська звітність (рис. 3.3.).



Рис. 3.3. Рівні складання і надання внутрішньої управлінської звітності

Генеральна управлінська звітність базується на забезпеченні загальної концепції діяльності господарюючого суб'єкта як комплексу економічних і неекономічних матеріальних, фінансових і соціальних цілей загальнокорпоративного, стратегічного, тактичного та оперативного характеру.

Звітність за видами діяльності та її сегментами формується виходячи з розробки продуктово-асортиментної програми і ресурсного потенціалу підприємства, що включає сукупність матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних та інших ресурсів, необхідних для виробництва і продажу продукції на ринках різних споживачів в умовах конкурентного зовнішнього середовища. Вона орієнтована на стратегічно задану цільову структуру капіталу, матеріального, кадрового, управлінського потенціалу, ріст і розвиток компанії, її організаційну структуру та інновації.

Поточна (тактико-оперативна) управлінська звітність будується з необхідністю тактичної реалізації стратегічно розроблених продуктово-асортиментної програми, структури капіталу, ресурсного та виробничого потенціалу (потужностей) організації, її систем управління. Така звітність орієнтована на заходи (дії, операції) структурних підрозділів (організаційних одиниць), інших функціональних сегментів бізнесу, види (сфери) діяльності), наприклад, НДДКР, логістика, виробництво, збут, персонал, обладнання, а також інформацію, комунікацію, адміністративне управління, організаційну

структуру. Зміст тактико-оперативної управлінської звітності асоціюється з загальноприйнятим розумінням концепції управлінського обліку в розрізі видів продуктів, центрів відповідальності, регіональних, продуктових, збутових та інших сегментів, грошових потоків, інвестицій, надходжень, виплат, орієнтованого на визначення фінансових результатів діяльності.

Інтегрованою системою формування управлінської інформації виступає *система управлінської звітності* як сукупність елементів (технічних засобів, форм та форматів представлення інформації, внутрішніх стандартів та регламентів, суб'єктів формування, характеристик інформації), що забезпечують представлення інформації за запитами управлінців різних рівнів. Для побудови такої системи здебільшого достатньо змін у підходах до організації управлінських взаємодій, контролю, отримання додаткової інформації про середовище діяльності. Одним із засобів здійснення таких змін є впровадження сучасних інформаційних технологій у процес формування інформації з метою управління.

При формуванні системи управлінської звітності потрібно: визначити форму, терміни подання звіту і відповідального за його складання; скласти схему формування управлінських звітів, визначити власників вихідної інформації, а також наділити відповідального за звіт працівника певними повноваженнями, тобто адміністративно дозволити йому отримати інформацію у її власників; визначити користувачів інформації та встановити дозволені для них межі отримання інформації. Систему управлінської звітності можливо створити лише за умов згрупованості інформаційних даних, узгодженості та форми звітів, функціонального підходу до нагромадження та узагальнення інформації.

В якості інтегрованої системи формування управлінської інформації виступає система управлінської звітності – як сукупність елементів (технічних засобів, форм та форматів представлення інформації, внутрішніх стандартів та регламентів, суб'єктів формування, характеристик інформації),

що забезпечують представлення інформації за запитами управлінців різних рівнів.

З урахуванням методичних та практичних засад формування системи внутрішньої управлінської звітності, до її основних елементів слід віднести наступні: (рис. 3.4).

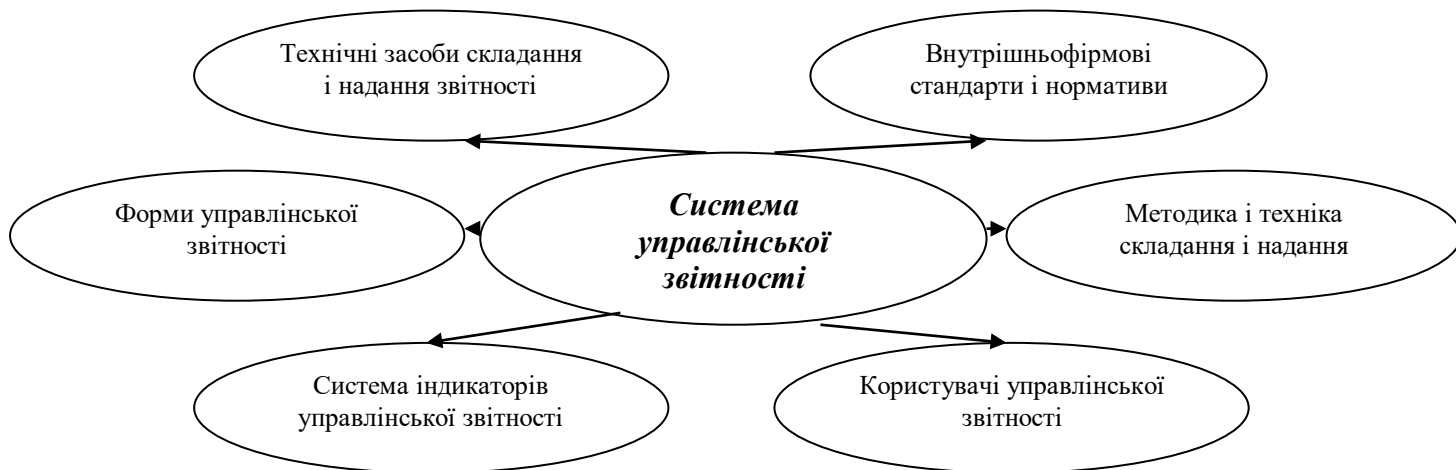


Рис. 3.4. Елементи системи внутрішньої управлінської звітності

Практичний досвід показує, що успішне функціонування системи управлінської звітності сприяє ефективній реалізації функцій загальної системи управління підприємством. Розробка та впровадження системи управлінської звітності повинна базуватися на співпраці менеджерів різних рівнів та облікових працівників.

ТЕМА 4

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

4.1. Необхідність управління витратами у системі управлінської діяльності.

4.2. Методи управління витратами.

4.3. Технології бюджетування як інструмент управління витратами.

4.4. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на процес прийняття управлінських рішень.

4.1. Необхідність управління витратами у системі управлінської діяльності

Ефективність діяльності сучасного підприємства значною мірою залежить від прийняття рішень з оптимізації витрат, що стає важливим фактором збереження конкурентних переваг, та забезпечення сталого розвитку. Витрати є необхідною умовою функціонування підприємства, кількість та якість їх здійснення істотно впливають на формування фінансових результатів.

Управління витратами слід розуміти як процес здійснення підприємством організаційно-управлінських заходів з використання всіх інструментів формування витрат виробництва.

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, проводити гнучку цінову політику, формувати оптимальну виробничу програму, та, за різних умов, досягти високих розмірів прибутку. Однак, зниження рівня витрат є важливим завданням, але не основною метою управління витратами, бо така оптимізація може привести до зниження якості продукції та сервісного обслуговування споживачів, відмовою від реалізації видів продукції, що користуються попитом, але потребують значних витрат, принаймні, на першому етапі їхнього впровадження.

Головною метою управління витратами підприємства є забезпечення менеджменту повної інформації про витрати підприємства задля отримання або підвищення конкурентних переваг задля забезпечення ефективної діяльності. Тому, саме ринкова спрямованість повинна стимулювати впровадження новітніх технологій управління витратами, що дозволить успішно інтегруватись у світовий та європейський економічний простір та забезпечити вітчизняний менеджмент інноваційним інструментарієм ефективного функціонування.

До основних завдань управління витратами підприємства варто віднести:

- розробку стратегії управління витратами підприємства;
- чітке визначення в складі організаційної структури управління підприємством суб'єктів (центрів, відділів, посадових осіб), що забезпечують прийняття та реалізацію управлінських рішень щодо формування та регулювання витрат на різних рівнях;
 - формування облікової політики для цілей управління витратами, прибутком та вартістю підприємства;
 - створення ефективних інформаційних систем, що дозволяють оцінювати витрати та забезпечують обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень;
- розробку дієвих способів та методів нормування, вимірювання та контролю витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо;
- організацію планування (в т. ч. нормування), аналізу (формування збалансованої системи показників для оцінки стану та ефективності управління витратами) та забезпечення контролю формування, розподілу та покриття витрат;

- достовірне визначення витрат за видами діяльності підприємства, в розрізі виробничих підрозділів, витратомісткості одиниці продукції (робіт, послуг);
- пошук резервів оптимізації (зниження) витрат на різних етапах виробничого процесу, у різних виробничих підрозділах та загалом по підприємству.

Місце системи управління витратами у управлінській діяльності підприємства показано на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Місце системи управління витратами у менеджменті підприємства

Система управління витратами передбачає структуризацію внутрішнього середовища підприємства шляхом виокремлення в ньому центрів відповідальності, а саме: центру управління, центрів виручки (грошових надходжень), центрів прибутку, центрів витрат.

Центром управління виступає керівництво підприємства (адміністрація). Центрами виручки є маркетингові (збутові) підрозділи, які відповідають лише за обсяги й ціни реалізації продукції. Центри прибутку виробляють та реалізують вироблену продукцію, а відтак несуть і найповнішу відповідальність за собівартість, ціни та прибуток. Центри витрат не

здійснюють реалізацію і відповідають лише за собівартість та дотримання нормативів витрат. У спеціальній літературі трапляються також поняття центрів виникнення витрат, які породжують витрати, але безпосередньо не виробляють продукції, несучи відповідальність лише за виконання своїх функціональних обов'язків.

Керівництво підприємства здійснює постановку цілей центрам відповідальності за допомогою бюджетів. Бюджети підрозділів можуть мати різну побудову, періодичність складання та контролю, різну календарну деталізацію. Для сільськогосподарських підприємств доцільно складати річні бюджети з їх помісячною деталізацією. Існує також необхідність у складанні виробничих бюджетів на цикл виробництва (який не збігається з календарним роком) з метою визначення доцільності його здійснення.

Основні принципи управління витратами зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу виробу – від виготовлення до утилізації;
- поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат, впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Необхідність адаптації вітчизняних виробників до умов євроінтеграційного процесу, потребують від менеджменту суттєвого удосконалення процесу управління витратами, тобто систематизації новітніх підходів щодо управління витратами, розробки інструментів інтеграції аналізу, обліку, оцінки рівня витрат та пропозицій щодо створення механізму

оптимізації витрат з урахуванням специфічних особливостей функціонування підприємств.

Для забезпечення ефективного менеджменту необхідно організувати управління витратами в різних аспектах: за технологіями (звичайні, інтенсивні тощо), центрами відповідальності, видами продукції, за відповідальними особами. Це дає змогу всебічно аналізувати рівень витрат та встановлювати їх відповідність визначеним нормам.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Виключне значення для менеджменту у системі управління витратами має класифікація та поділ витрат за видами. Сучасні вчені та обліковці-практики підкреслюють, що в фундаменті класифікації витрат має бути покладений принцип «різні напрями класифікації - для виконання різноманітних функцій управління», беручи до уваги те, що поділ витрат на різні види використовують в управлінні великим спектром сфер діяльності підприємства. Класифікація витрат з основними критеріальними ознаками представлена у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Класифікація витрат для потреб менеджменту

Ознака класифікації	Види витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі - непрямі
За складом	- прості (одноелементні) - комплексні
За відношенням до видів виробничих процесів	- основні - накладні
По відношенню до звітного періоду	- витрати поточного періоду - витрати майбутнього періоду
За економічним змістом (за елементами витрат)	- матеріальні витрати - витрати на оплату праці - відрахування на соціальні заходи

	- амортизація - інші витрати
За цільовим призначення (за статтями витрат)	- прямі виробничі витрати - витрати на утримання основних засобів - загальновиробничі витрати - адміністративні витрати - витрати на збут
За видами продукції (робіт, послуг)	- витрати на вироби - групи однорідних виробів - валову продукцію - товарну продукцію - реалізовану продукцію
За порядком обчислення	- фактичні - планові (бюджетні, прогнозні) - нормативні
За включенням до кошторису (калькуляції)	- планові - непланові
В залежності від обсягів виробництва та масштабів діяльності	- постійні - змінні

Система управління витратами повинна забезпечити менеджерів підприємства такою інформацією, яка дозволить:

- 1) приймати управлінські рішення з урахуванням їхніх економічних наслідків;
- 2) контролювати витрати у зіставленні з нормами;
- 3) формувати економічну стратегію;
- 4) оцінювати формування собівартості та прибутку протягом виробничого періоду;
- 5) оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- 6) приймати рішення стосовно доцільності здійснення окремих виробництв, ефективності використання ресурсів.

Система управління витратами має формувати інформаційну базу таким способом, що персонал, який уповноважений приймати оперативні управлінські рішення, мав змогу і підстави орієнтувати дії на досягнення стратегічних цілей підприємства та сприяти виробництву конкурентоспроможної продукції (товарів, робіт, послуг). За для вирішення цього завдання система управління витратами має забезпечувати виконання

менеджментом всіх своїх функцій: планування, організації, координації, мотивації та контролю (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Узагальнена система функцій управління витратами підприємства

Функції управління витратами	Елемент функції управління	Характеристика функції управління
Планування витрат	Стратегічне планування	Передбачає прогнозування витрат, виходячи із нормативних показників витрат та плану виробництва готової продукції (товарів, робіт, послуг)
	Тактичне планування	Виходить із стратегічного плану із врахуванням стану внутрішнього і зовнішнього середовища, вимог ринку, імовірних ризиків
	Оперативне планування	Розраховується на основі фактичних потреб та обсягів виробництва за кожною із ділянок та робочим місцем. Передбачає розробку організаційно-управлінських заходів із коригування процесу виробництва шляхом виявлення і мобілізації заходів із оптимізації витрат за рахунок: удосконалення техніки і технології виробництва, організації логістики поставок, організації замкнутого циклу виробництва та ін.
Організація процесу управління витратами	Побудова ефективної автоматизованої системи управління витратами	Спрямована на створення системи дій в напрямі об'єднання в єдиний процес у просторі та часі усіх елементів за різними напрямками діяльності підприємства формуючи єдину інформаційну базу даних, сегментовану за рівнями доступу до інформації за відповідними ієрархічними ланками управління
	Координація управління витратами (розробка сильних логістичних зв'язків за умови організації замкнутого циклу виробництва)	Організація процесу управління витратами передбачає встановлення місць виникнення витрат та центрів відповідальності за імовірні прояви понаднормативних витрат, втрат із визначенням відповідальних осіб і межі сфери їх відповідальності за кожною із ділянок виробничого процесу
Координація між ієрархічними рівнями системи управління витратами	Формування інформаційної бази даних	Під час організації системи виробництва необхідно організувати систему інформаційних ресурсів для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише під час створення єдиної інформаційної бази даних із диференційованими ієрархічними рівнями доступу. Слід сформувати систему координації дій управлінського персоналу за

		рівнями відповідальності на основі внутрішніх інформаційних зв'язків, об'єднуючих усі рівні управління. Розробка схеми каналів комунікації на основі побудови лінійних та нелінійних комунікаційних зв'язків
	Постійний аналіз ситуацій виявлення відхилень між плановими показниками витрат і фактичною їх величиною	Формування актуальної інформації та її оцінка в динаміці дає можливість оперативно реагувати на відхилення від планових показників та слідувати головній меті діяльності підприємства
Мотивація оптимізації витрат на усіх рівнях їх понесення та управління ними	Економічне стимулювання оптимізації витрат	Економічна мотивація спонукає працівників до пошуку найбільш доцільних методів оптимізації витрат та реалізації цілей підприємства
	Морально-етичне стимулювання оптимізації витрат	Шляхом морально-етичного стимулювання менеджери впливають на рівень результативності і ефективності роботи працівників. Спонукають усвідомити головну стратегію підприємства та приймати управлінські рішення на основі визначених принципів роботи підприємства
Контроль витрат	Облікове відображення фактично понесених витрат за визначеним рівнем деталізації, необхідним для системи управління	Формує інформаційну базу про фактичний стан понесених витрат за статтями та елементами витрат із визначенням центрів їх відповідальності
	Аналіз стану витрат за елементами і статтями витрат за центрами відповідальності	Постійна порівняльна оцінка між фактично понесеними витратами та їх плановою величиною слугує основою прийняття ефективних обґрунтованих управлінських рішень

Реалізувати визначені функції системи управління витратами в повній мірі можливо лише у разі впровадження автоматизованої системи управління витратами інтегрованої до загальної системи управління підприємством.

Сучасна система організації системи управління на підприємстві є досить складною. Реалізувати ті функції, на які вона орієнтована, можливо лише за наявності або розгалуженої структури підприємства і великої кількості керівного персоналу, або шляхом: 1) автоматизації системи обробки облікової інформації; 2) формування інформаційної бази даних; 3) застосуванням модулів програмних продуктів, які реалізують механізм

прийняття управлінських рішень на основі готових алгоритмів прийняття рішень; 4) розробки модулів для здійснення глибокого аналізу із врахуванням факторів впливу, що можуть вплинути на результат прийнятого управлінського рішення.

4.2. Методи управління витратами

В управлінні витратами використовують різноманітні методи управління, а саме: директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, кайзен-костинг, CVR-аналіз, кост-кіллінг, LCC-аналіз тощо.

Метод стандарт костинг (standard costing) - СК. Основа СК – нормативний метод обліку витрат і формування повної собівартості. Головні функції СК – контроль за рівнем витрат, виявлення відхилень, аналіз причин, що виникли.

Основні переваги *СК* у проявляються у наступному: 1) відома повна собівартість продукції; 2) відповідає традиціям та вимогам нормативних актів з фінансового обліку й оподатковуванню.

Основними недоліками *СК* постають: 1) утрудненість проведення аналізу, контролю і планування витрат; 2) включення в собівартість продукції витрат, не пов'язаних безпосередньо з її виробництвом і викривлення рентабельності окремих видів продукції; 3) висока ймовірність помилок, тобто, чим більше видів продукції і центрів витрат, тим менш точним стає розрахунок повної собівартості.

Використання СК доречне на підприємствах з невеликим асортиментом продукції й в умовах, коли попит та пропозиції можуть прогнозуватися з досить високим ступенем точності, а конкуренція незначна або відсутня взагалі.

Метод «директ-костинг» (ДК) (Direct Costs - облік прямих витрат). Завдяки системі «директ-костинг» розширюються аналітичні можливості

обліку, планування, причому спостерігається процес тісної інтеграції планування, обліку та аналізу. На її основі базується система контролінгу, адже саме аналізуючи поведінку змінних та постійних витрат залежно від зміни обсягу виробництва, можна гнучко та оперативно приймати рішення з управління.

Метод директ-костинг (ДК) не передбачає реєстрацію постійних накладних затрат. Відображенню та аналізу підлягають лише змінні витрати, які зумовлюють обсяги виробництва. За цим методом обчислюють точку безбитковості, досліджують можливості сегменту ринку і приймають рішення щодо визначення обсягів продукції. У інноваційній діяльності часто виготовляють лише поодинокі види продукції, тому ігнорувати постійні витрати неможливо.

Переваги системи ДК: 1) можливість аналізу і контролю за ефективністю діяльності окремих підрозділів підприємства; 2) оптимізація обсягів виробництва, структури випуску (формування оптимальної виробничої програми); 3) можливість гнучкого ціноутворення.

Недоліки ДК: 1) відсутній розрахунок повної собівартості, що є обов'язковим відповідно до законодавства; 2) необхідність чіткого розподілу постійних витрат на змінні та постійні складові, що важливо для розрахунку маржинальних витрат;

Використання ДК важливо для підприємств з різноманітним товарним асортиментом. Корисно в період економічних спадів, коли мають місце простоювання виробничих потужностей, нестабільний попит, інфляційні процеси, тобто рекомендується в умовах нестабільності зовнішнього середовища.

У рамках системи ДК вирішуються такі управлінські задачі як:

- формування оптимального товарного асортименту;
- забезпечення гнучкого ціноутворення, контроль і планування рівня цін;
- управління фінансовим результатом у місцях виникнення витрат та інші вирішуються за допомогою наступних інструментів: маржинальні

витрати, маржинальний дохід, багатосходинова схема формування маржинального доходу, метод «вищої та нижчої крапок».

Застосування деяких інструментів потребує чіткого розподілу умовно-постійних витрат на змінні та постійні складові задля визначення величини маржинальних витрат та маржинального доходу і найбільш доступним є метод «вищої і нижчої» крапок. Суть цього методу полягає в тому, що постійні витрати можна описати рівнянням:

$$Y = A_0 + A_1x, \quad (4.1)$$

де Y – сума постійних або змішаних витрат; A_0 – постійна частина, що непов'язана безпосередньо з завантаженням і обсягом; A_1 – перемінна частина, що пов'язана з обсягом виробництва.

Виділення в структурі змішаних витрат змінної та постійної складової здійснюється за допомогою коефіцієнта регулювання витрат.

$$K_{PB} = \frac{\Delta C}{\Delta Q}, \quad (4.2)$$

де ΔC – зміна обсягу витрат; ΔQ – зміна обсягу виробництва.

Метод «вищої і нижчої крапок» використовується для розрахунку рівня маржинальних витрат і формування нижньої межі ціни у короткостроковий термін. Встановлюючи діапазон цін на продукцію, що підлягає реалізації, менеджмент підприємства має можливість контролювати ситуацію на ринку та забезпечити необхідний рівень ліквідності, що важливо в умовах непередбаченого падіння попиту та інших кон'юнктурних змін.

Метод таргет-костинг (target-costing) - ТК - застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації продукції, яка досягла за етапами життєвого циклу стадії старіння. Конкурентоспроможність сучасного підприємства визначається і швидкістю впровадження інновацій, оновленням асортименту, і можливістю здійснення диверсифікації діяльності, тобто випуску принципово нових за якістю і доступних за ціною

товарів. Для збереження необхідного розміру прибутку, зниження цін повинне викликати відповідне зниження собівартості виробництва товару.

ТК – це управління витратами на етапі проектування нових виробів, або модернізації застарілої продукції.

В основу ідеї ТК закладено поняття цільової собівартості за формулою:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток} \quad (4.3)$$

Ціна – саме ринкова ціна товару (послуг), що визначена за допомогою ринкових досліджень.

Прибуток – бажана величина, яку намагається отримати організація від продажу товарів (послуг).

ТК розглядає собівартість не як розрахований за нормативами показник, а як величину, на яку повинна орієнтуватися організація, пропонуючи ринку конкурентний продукт. Тобто, собівартість виробів, що розраховується за нормативами повинна дорівнювати саме цільовій собівартості. Це і є задача ТК. Якщо нова продукція така, що не дає можливості вийти на саме цільову собівартість без зниження якості, менеджмент приймає рішення щодо унеможливлення подальшої розробки та впровадження товару у виробництво. Це вимагає менеджмент до постійного пошуку можливостей, як ринкових, так і наукових, виробничих, організаційних.

Система управління ТК реалізується за наступними етапами:

1) на основі аналізу ринку збуту та планування масштабів виробництва визначається гіпотетична ринкова ціна продукції;

2) розраховується величина очікуваного прибутку на одиницю продукції, або на весь обсяг виробництва, на базі якого розраховується цільова собівартість, як максимально допустиме значення собівартості при заданих ринкових умовах;

3) етап оптимізації передбачає приведення нормативної собівартості до цільової шляхом вивчення можливості зміни обсягів та видів витрат, що визначені технологією виробництва, альтернативними матеріалами,

дизайнерськими, технічними або технологічними рішеннями, які б забезпечили здешевлення продукту без втрати якості;

4) розробка та тестування макету продукції/товару, що має цільову собівартість та прийняття управлінського рішення за результатами тестування. Якщо цільова собівартість визначена і різниця складає до 10% від нормативної собівартості продукту, приймається рішення про запуск його у виробництво.

У разі недосягнення рівня цільової собівартості – розробка завершується, але можливі подальші пошуки нових конструктивних ідей та технологій.

Таким чином, ТК визначає саме ринкову складову в системі управління витратами високотехнологічної продукції, враховуючи її конкурентноздатність та інноваційну спрямованість.

Кайзен-костинг (kaizen-costing) - «удосконалення маленькими кроками», тобто це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва, у результаті якого може бути досягнуто необхідний рівень собівартості задля забезпечення прибутковості виробництва. КК пропонується до впровадження паралельно з таргет-костинг. Обидві системи мають однакову мету – досягнення цільової собівартості, але таргет-костинг це робить на етапі проектування нового продукту (послуги), а Кайзен-костинг – на етапі виробництва.

Якщо на етапі проектування різниця між нормативною (тобто за кошторисом витрат) і цільовою собівартістю складає до 10 %, то приймається рішення про виробництво товару з розрахунком на те, що 10% будуть ліквідовані в процесі виробництва методами КК. Це скорочення витрат називається кайзен-задачею, яка стосується усього персоналу – від інженерів до менеджерів – і виконання якої заохочується через систему управління персоналом.

Кайзен-задача ставиться як на рівні окремого товару, так і на рівні підприємства в цілому за окремими статтями змінних витрат. Постійні

витрати рахуються за підрозділами та групуються у спеціальні бюджети задля забезпечення наскрізного контролю, оптимізації витрат та складання загального бюджету підприємства.

Метод кост-кілінг є окремим випадком управління витратами, який може застосовуватися як при тактичному, так і при стратегічному плануванні. Кост-кілінг - це мінімізація не тих витрат, які “проходять” по бухгалтерії, а витрат реальних. І його не можна розглядати поза загальною системою бухгалтерського обліку і звітності, яка існує або створюється на підприємстві.

Кост-кілінг буває внутрішнім і зовнішнім. Тобто можна мінімізувати витрати усередині підприємства (наприклад, створюючи страшно складну систему оплати праці з хитрою схемою заохочень і покарань) або направити свою енергію зовні з метою нав’язати “свою гру” постачальникам і підрядникам.

Метод ABC-костинг (ABC) є основою для прийняття стратегічних рішень, управління витратами й підвищення прибутковості на основі реінжинірингу (інженерно-консультаційні послуги з удосконалення підприємницької діяльності на інноваційній основі) та контролю ефективності бізнес-процесів. Коли на підприємствах крім типових видів продукції здійснюється виробництво інноваційних, то доцільно розділити облік (структурні підрозділи підприємства) на більш важливі й менш значимі та виявити найбільш проблемні зони, які можуть стати (або уже стали) джерелами збитків.

Сутність методу полягає у встановленні залежності витрат на продукцію із різними виробничими процесами, вивченні можливостей впровадження оптимізаційного процесу задля забезпечення ефективності виробництва. Для цього визначається повний перелік та послідовність операцій/функцій виробничого та організаційно-управлінського процесів з розрахунком потреби у ресурсах для кожної операції.

Виділяють чотири типи операцій за способами їх участі у випуску продукції:

- 1) штучна робота (випуск одиниці продукції);
- 2) пакетна робота (заказ, комплект);
- 3) продуктова робота (виробництво продукції);
- 4) загальногосподарська робота.

Метод ABC можна використовувати як ізольовано, так і в комплексі з іншими методами обліку витрат.

Метод LCC- аналізу (Life Cycle Cost - розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції) - застосовується у стратегічному управлінні та охоплює період у кілька років. Планові витрати визначають за кожною стадією життєвого циклу продукту — розроблення, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад. Застосування LCC-аналізу дає змогу на будь-який момент часу визначити величину витрат, понесених на виробництво конкретного виду продукції або здійснення виду діяльності, оцінити конкурентні переваги, точніше спрогнозувати зазнані витрати щодо виробництва виробу загалом і співставити їх із отримуваним доходом від моменту виникнення ідеї до масового виробництва. Облік витрат за життєвим циклом виправданий у інноваційній діяльності, оскільки єдиний, що дає оцінку витратам у довгостроковому періоді.

CVP-аналіз (Cost-Volume-Profit – витрати – обсяг – прибуток). Метод допомагає керівникам підприємств знайти оптимальні пропорції між постійними та змінним витратами, ціною та обсягом реалізації, мінімізувати підприємницький ризик. Ключовими елементами аналізу виступають маржинальний доход, поріг рентабельності (точка беззбитковості), виробничий леверидж та маржинальний запас міцності.

Маржинальним доходом є різниця між виручкою підприємства та сумою змінних витрат. Виробничий (операційний) леверидж – механізм управління прибутком підприємства в залежності від зміни обсягів реалізації продукції.

Маржинальний запас міцності – відсоткове відношення фактичної виручки від порогової виручки від реалізації продукції.

Цей показник визначається як різниця між ціною продажу товару та змінними витратами на його виготовлення, або сумою постійних витрат та прибутку від реалізації:

$$S - V = MD = C + P, \quad (4.4)$$

де MD – маржинальний дохід;

S – ціна продукції;

V – змінні витрати;

C – постійні витрати;

P – прибуток.

Показник маржинального доходу використовується в операційному аналізі та безпосередньо пов'язано з розділенням витрат на постійні та змінні. Це дає можливість більш детально розглядати виробничі та ринкові ситуації та приймати ефективні управлінські рішення щодо:

- встановлення гнучких цін задля збереження конкурентних позицій;
- розробки оптимальної програми випуску продукції за кількістю та асортиментом;
- забезпечення наскрізного контролю за рівнем витрат в межах підрозділів та підприємства в цілому.

Враховуючи значну кількість варіантів схем, методів та інструментів, що може застосовувати менеджер для оцінки, аналізу та прогнозу виробничо-господарського стану та стану ринкового оточення, система управління витратами на підприємстві повинна передбачати реалізацію деяких важливих та послідовних дій, а саме:

- 1) класифікацію витрат з урахуванням завдань, що передбачаються до виконання у розрізі постійних, змінних, регульованих, нерегульованих;
- 2) розробку системи норм та нормативів з урахуванням факторів розподілу ресурсів за статтями витрат;

3) розробку чіткої системи обліку, аналізу, контролю за витратами, а також виявлення відхилень фактичних та планових показників;

4) визначення центрів відповідальності та облік витрат на всіх рівнях, тобто здійснення контролю по підрозділам окремо та підприємству в цілому задля забезпечення прозорості витрат та адекватності їх несення в контексті отриманих прибутків;

5) розробку ефективної системи документообігу, що дозволяє отримати об'єктивну та оперативну інформацію по всім виробничим, господарським, комерційним, адміністративним підрозділам підприємства;

6) розробку ефективної системи мотивації та заохочення робітників в економії ресурсів та збереженні виробничого потенціалу.

Це забезпечить зміцнення потенціалу підприємства та, завдяки використанню інноваційних технологій управління виробництвом, сучасних методів оптимізації витрат та прийняття ефективних управлінських рішень – виведе вітчизняні підприємства на високі конкурентні позиції при освоєнні європейського та світового ринкового простору.

4.3. Технології бюджетування інструмент управління витратами

Одним з основних інструментів, що дозволяє правильно розподілити ресурси відповідно до стратегічного плану, пов'язати кількісно виражені стратегічні цілі підприємства з оперативними планами та показниками, виявити роль і вагу факторів, що впливають на досягнення цілей підприємства, є бюджетування.

Бюджетування пов'язує всі задачі з конкретними цілями підприємства, чітко визначає відповідальних осіб по кожній сфері і завданню, дозволяє ефективно управляти фінансовими ресурсами підприємства, стимулює керівників відділів до максимально ефективної роботи, робить всю діяльність

прозорою і ясною для вищого керівництва. Тому бюджетування останнім часом стало актуальним завданням в організації роботи підприємств.

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 підрозділам.

За результатами використання в управлінні технологій бюджетування складається відповідний внутрішній документ – бюджет.

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.

Бюджетним періодом є календарний рік, у межах якого виділяють короткі періоди: квартали, місяці, декади, тижні.

Основним видами бюджетів, які можуть складатись і використовуватись а управлінській діяльності бізнес-суб'єктів, є:

- 1) *операційні бюджети* – бюджети, які відображають в натуральних та фінансових показниках бізнес-процеси або напрям бізнесу;
- 2) *фінансові бюджети* – відображають в фінансових показниках зведену інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Види бюджетів підприємства

Вид бюджету		Характеристика
Операційні	Бюджет виробництва	Враховує виробничі потужності. Необхідний обсяг випуску продукції визначають як прогнозний запас готової продукції на кінець періоду плюс обсяг продажу за даний період і мінус запас готової продукції на початок планованого періоду

	Бюджет матеріалів	Кількісне вираження планів відносно прямих витрат компанії на використання та придбання основних видів сировини та матеріалів
	Бюджет заробітної плати	Кількісне вираження планів відносно витрат компанії на оплату праці основного виробничого персоналу
	Бюджет загальновиробничих витрат	Кількісне вираження планів відносно всіх витрат підприємства, пов'язаних із виробництвом за виключенням матеріалів та оплати праці
Фінансові	Бюджет доходів і витрат	Прогнозний звіт про прибутки і збитки, установлює співвідношення доходів і витрат підприємства на бюджетний період
	Бюджет адміністративних витрат	Відображає витрати на адміністративні заходи - послуги зв'язку, податки, адміністративно-управлінський персонал тощо
	Бюджет собівартості продукції	Відображає всі види витрат, які складають собівартість
	Бюджет руху грошових коштів (потоків)	Відображає майбутні платежі та надходження грошей на підставі графіків погашення заборгованості
	Бюджетний баланс	Містить інформацію про розмір активів та пасивів підприємства

Після формування основних заключних бюджетів здійснюють їхній аналіз на відповідність виконання поставлених керівництвом цільових показників (оборот, рентабельність, ліквідність, оборотність тощо). Якщо показники сформований зведений бюджет витримують, він представляється керівництву на затвердження, після чого бюджет із проекту стає директивним і розсилається всім центрам відповідальності для виконання і контролю.

Бюджетування – це не просто кількісне обґрунтування плану, але й механізм управління, який дозволяє координувати роботу співробітників усіх підрозділів підприємства для досягнення спільної мети, показник якості управління на підприємстві, відповідності рівня його менеджерів та управлінських рішень сучасним вимогам.

Бюджетування виконує такі основні завдання:

- розробка форм бюджетів для підрозділів підприємства, виконавчої дирекції і консолідованого бюджету, що включають у себе бюджет руху коштів, бюджет доходів і витрат, а також прогнозний балансовий звіт;

- приведення структури статей доходів і витрат бюджетів у відповідність з економічним змістом операцій, які проводяться, і особливостями діяльності підприємства;

- вирішення багатокритеріального завдання розподілу вільних коштів, з метою поліпшення структури активів і пасивів підприємства, а також поліпшення показників його фінансового стану;

- розробка процедури коригування бюджетів (виділення умовно-постійних і умовно-змінних витрат, кредитування недоліку грошових засобів та ін.);

- запровадження зручного сервісу при роботі з вибірками управлінської інформації (сортування, фільтрація, статистика, структури і т. п.;

- допомога менеджерам у кількісному обґрунтуванні їх планів;

- обґрунтування витрат підприємства і управління ними шляхом всебічного аналізу і контролю;

- забезпечення виконання планів (з погляду руху як фінансових потоків, так і потоків товарно-матеріальних ресурсів);

- прийняття рішень з приводу відхилень від плану забезпечення координації;

- операції та комунікації підрозділів підприємства.

Бюджетне управління – складний процес, який виконує наступні функції: прогнозування діяльності підприємства на перспективу; планування основних бізнес операцій і процесів; контроль та аналіз діяльності структурних підрозділів; мотивація до своєчасного і якісного виконання поставлених завдань; формування аналітичного базису для внутрішньої управлінської звітності.

Основними характерними рисами процесу бюджетування є: 1) швидкість реакції системи - швидка реакція на зміни в бізнес-середовищі та оцінка відхилень від бюджету, впливаючи на ситуацію в необхідний момент; 2) прозорість та стандартизація - формування бюджетів всіх підрозділів і компанії в цілому відбувається за єдиними принципами та стандартами; 3) децентралізація управління - делегування структурним підрозділам права розпоряджатись своїми витратами, самостійно визначати фонд заробітної плати та оптимізувати фінансові потоки.

Технології бюджетування передбачають дотримання послідовних етапів управлінських дій (рис. 4.2).

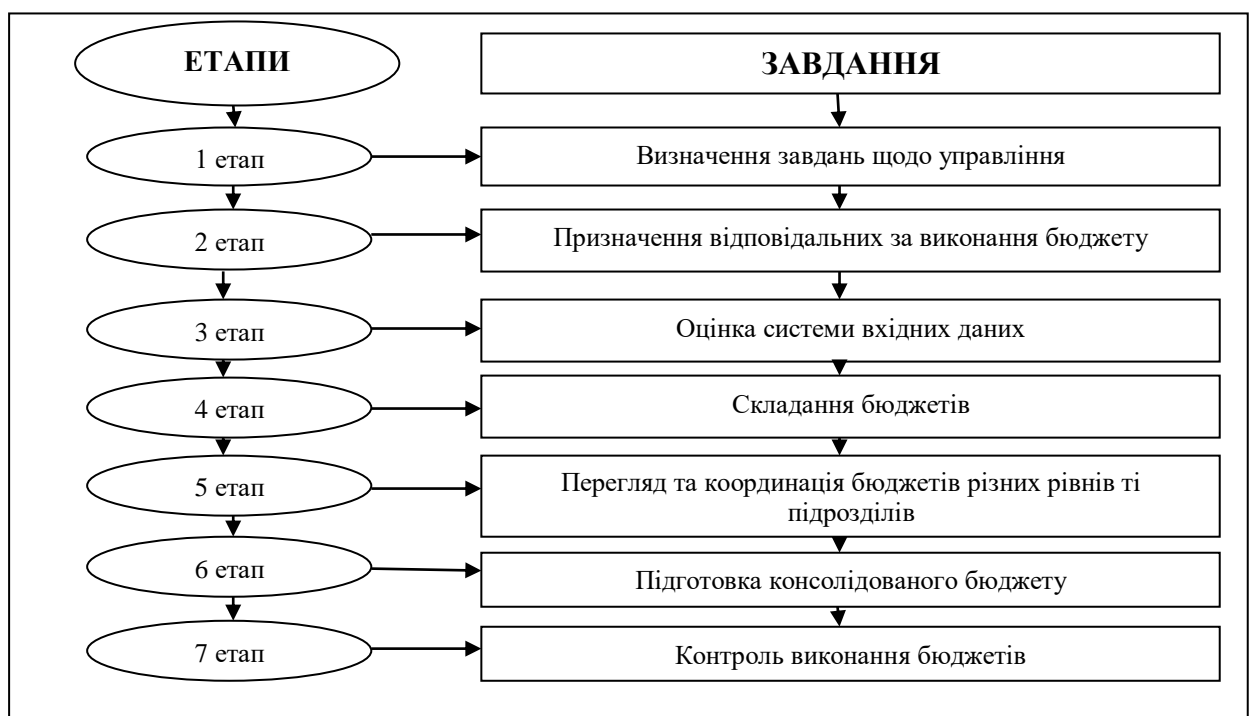


Рис. 4.2. Етапи виконання бюджетів підприємства

Бюджетування – досить зручний та ефективний інструмент управління, який дає можливість скласти реальні прогнози розвитку підприємства; вчасно виявляти «вузькі місця» у системі управління та виправляти їх; здійснювати своєчасне корегування господарських дій залежно від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів; координувати роботу структурних підрозділів; підвищувати ефективність оперативного управління; застосовувати режим економії матеріально-технічних та фінансових ресурсів.

В сучасних умовах господарювання основні переваги застосування технологій бюджетування у практичній діяльності проявляються у наступному:

- 1) можливість передбачення потенційних проблем та загроз успішному розвитку та своєчасне їх нівелювання;
- 2) удосконалення методів і методик планування основних бізнес-операцій і процесів;
- 3) своєчасне коригування та уточнення планів розвитку;
- 4) більш ефективне та раціональне використання виробничих ресурсів;
- 5) виявлення резервів підвищення результативності виробництва й управління.

В сучасних умовах господарювання у практиці управління використовується значна кількість методів бюджетування. Їх вибір визначається цілою низькою факторів та умов розвитку: видом економічної діяльності, специфікою бізнес-процесів, системою чинників зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства, рівнем загального управління та корпоративною культурою бізнес-суб'єкта, фінансово-економічним станом, особливостями технологій управління та поставлених ціле й завдань розвитку.

В якості основних методів бюджетування підприємство може брати наступні (рис. 4.3).

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.

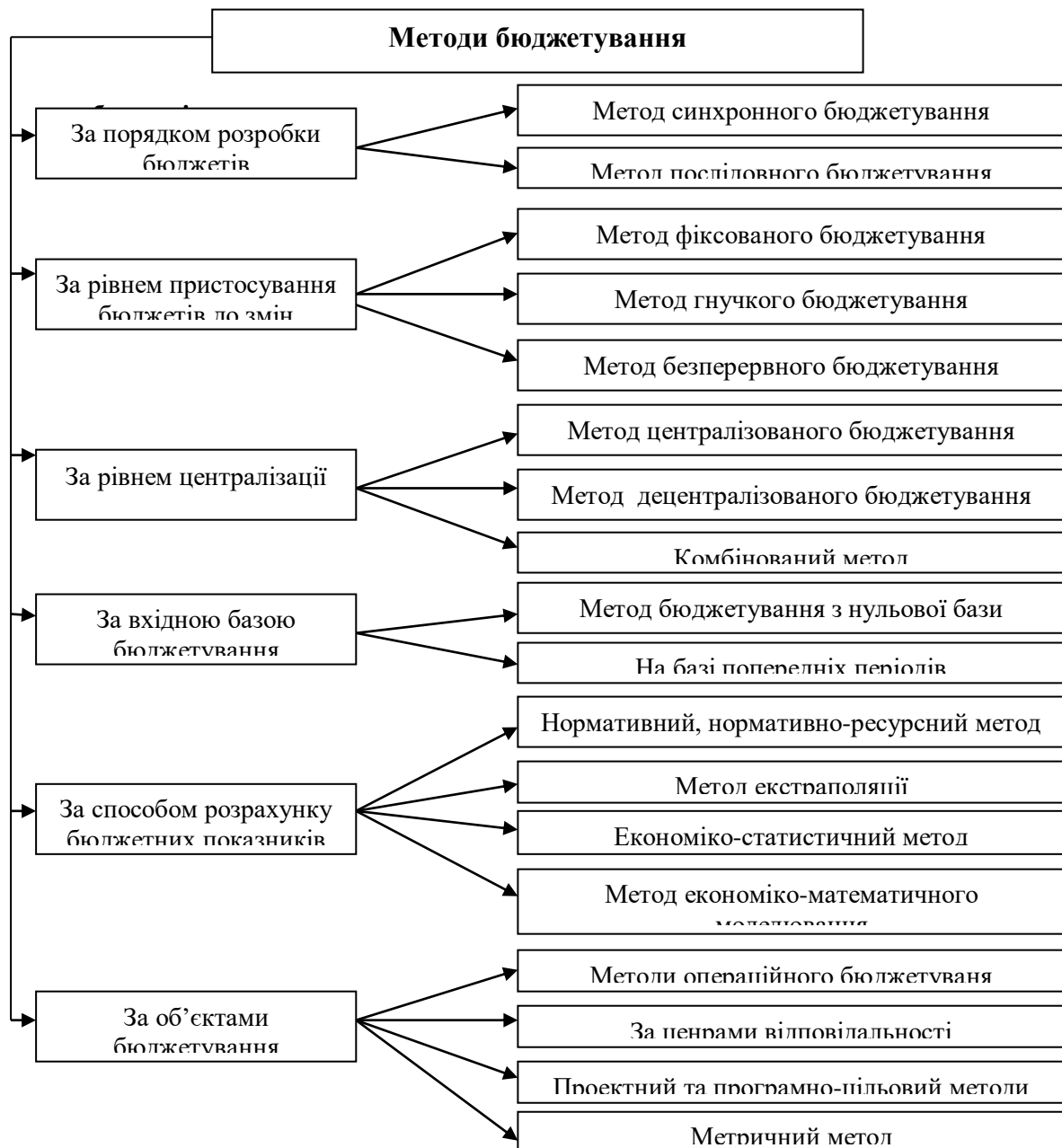


Рис. 4.3. Методи бюджетування

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.

Метод 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.

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 безперервного 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».

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.

За способом розрахунку бюджетних показників виділяють нормативний, динаміко-статистичний (екстраполяційний), оптимізаційно-варіантний методи бюджетування та економіко-математичне моделювання.

Нормативний (нормативно-ресурсний) метод передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів, які розроблено на підприємстві або встановлено на законодавчому рівні, а також наявності фактичних ресурсів. За даного методу проводиться аналіз відхилень фактичних показників від нормативів та норм.

Метод екстраполяції дозволяє переносити тенденції зміни бюджетних показників у попередніх періодах на плановий період.

Економіко-статистичний метод – використовується за допомогою розрахунку планових показників на основі спектру прийомів статичного методу аналізу та бази економічних індикаторів.

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 операційного 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.

4.4. Оцінка очікуваних витрат та їх вплив на процес прийняття управлінських рішень

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.

Очікувані (релевантні) витрати - це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати.

Нерелевантні витрати – це витрати, що не залежать від ухвалення рішення.

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.

В основу управління витратами на засадах їх оцінки має бути покладена обґрунтована система, яка включає принципи оцінювання витрат, їх класифікацію, методи оцінки витрат, методи планування витрат, методи обліку витрат.

Основним принципами оцінки очікуваних витрат на підприємстві мають бути наступні:

- наукова обґрунтованість класифікації витрат за їх видами та групами;
- економічна обґрунтованість та правильний порядок визнання витрат;
- оптимальне співвідношення: витрати – випуск або витрати-ефект;
- оцінка витрат з урахуванням їх поділу на постійні, змінні та умовно постійні і умовно-змінні;

- врахування принципів і порядку включення витрат до собівартості продукції;
- врахування особливостей організаційної структури управління в процесі планування, бюджетування витрат та управління витратами за центрами відповідальності;
- врахування ефекту «операційного левериджу».

Економічна виправданість витрат полягає в тому, що вони повинні приносити дохід, який перевищуватиме такі витрати і, відповідно, приноситимуть 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).

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.

Оцінювання очікуваних витрат здійснюється за певними етапами (табл. 4.4).

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);

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);

3) витрати, розмір яких в подальшому змінюватиметься зі зміною обсягів діяльності підприємства (в основному сюди належать змінні витрати).

4) витрати, які можуть бути відкладені або зменшені без нанесення шкоди конкурентоздатності підприємства.

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.

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.

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.

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:

$$V_{г} = D_{осн} + D_{п} - П_{п} V_{п}, \quad \text{де:} \quad (4.5)$$

$V_{г}$ – обсяг допустимих граничних витрат, грн.;

$D_{осн}$ – загальні доходи від основної діяльності, грн.;

$D_{п}$ – позареалізаційні доходи, включаючи операційні доходи, грн.;

$П_{п}$ – плановий обсяг прибутку від основної діяльності, грн.;

$V_{п}$ – позареалізаційні витрати, грн.

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.

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. 4.5).

Таблиця 4.5

Методи оцінки очікуваних витрат

<i>Назва методу</i>	<i>Коротка характеристика</i>
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-математичне моделювання	Застосовуються переважно великими підприємствами для обґрунтування раціональних управлінських рішень за допомогою використання математичних моделей

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.

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.

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.

ТЕМА 5

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЦІНОУТВОРЕННІ

5.1. Ціноутворення в умовах ринку та цінові аспекти облікової політики підприємства.

5.2. Процес ціноутворення та його основні характеристики.

5.3. Методи встановлення ціни.

5.4. Трансфертне ціноутворення та його особливості.

5.1. Ціноутворення в умовах ринку та цінові аспекти облікової політики підприємства

Ціна відіграє центральну роль в системі ринкового механізму і виступає об'єктивною економічною категорією, тобто інструментом, що функціонує тільки на основі економічних законів. В будь-якому суспільстві ціна відображає діючу модель управління, економікою, будучи її похідною. Особливості процесу ціноутворення на конкретному підприємстві повинні бути зображені в його обліково-економічній політиці, ступінь дотримання якої впливає на фінансові результати та ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

Ціноутворення – це процес встановлення й розробки ціни. Процес ціноутворення здійснюється на основі методології – сукупності загальних принципів, правил, методів розробки ціни, формування концепції ціноутворення.

На практиці процес формування цін залежить від багатьох факторів — витрат виробництва, величини попиту, конкуренції, транспортних витрат, ввізного мита, зміни курсів обміну валют, реклами та інших елементів стимулювання збуту. Отже, під час аналізу і аудиту треба враховувати:

Фактори витрат. Підприємство, що взяло за основу політику ціноутворення, орієнтовану на витрати, установлює ціни, виходячи з витрат і відповідного відсотка прибутку. Ціноутворення, в основу якого покладаються витрати, використовують для товарів виробничого призначення, котрі не мають якихось індивідуальних характеристик.

Фактори попиту. Ціноутворення, орієнтоване на ринковий попит, передбачає оцінку інтенсивності попиту: високі ціни призначаються на товари підвищеного попиту, а низькі — на товари з незначним попитом, навіть тоді, коли собівартість одиниці товару в обох випадках є однаковою. Ціноутворення з орієнтацією на попит є ефективним щодо марочних

споживчих товарів (продукти промислової переробки сільськогосподарської сировини) та багатьох видів товарів виробничого призначення.

Фактори конкуренції. Найліпшим прикладом ціноутворення, орієнтованого на ціни конкурентів, можуть бути біржові ціни на зерно, насіння соняшнику, ріпак, рівень яких диктують світові ринкові ціни та які встановлюються в результаті взаємодії великої кількості продавців та покупців. Для кожного продавця призначення ціни, вищої за встановлений рівень, може стати причиною значного зменшення замовлень, а нижча ціна призводитиме до невиправданого зменшення прибутків. Головне в ціноутворенні, орієнтованому на ціни конкурентів, урахувати ціни на продукцію тих підприємств, що виготовляють аналогічні продукти.

Основними завданнями політики ціноутворення на підприємстві є:

- 1) формування економічно обґрунтованих цін на продукцію (товари, послуги);
- 2) забезпечення виживання підприємства на ринку;
- 3) максимізація розміру доходу та прибутку;
- 4) нарощування обороту;
- 5) завоювання лідерства на ринку за його часткою та за показниками якості продукції (товарів, послуг);
- 6) досягнення конкурентних переваг за ціновим фактором на ринку.

Ціна – грошова оцінка товару, що виражає його споживчі властивості (корисність), витрати на його виробництво та інші параметри цінового і нецінового порядку. **Ціна** – це грошове вираження споживчої вартості товару.

Роль і значення ціни для підприємства в ринковій економіці проявляється у виконанні певних функцій ціни:

➤ *інформаційна функція* – полягає в тому, що ціна інформує про пропозицію товарів, його величину та скільки виробник бажає отримати за товар.

➤ *Стимулююча функція* - виявляється у здатності заохочувати підприємців, які раціонально використовують виробничі ресурси для одержання кращих кінцевих показників господарської діяльності.

➤ *Орієнтуюча функція* - суть її полягає в орієнтуванні продавця і покупця на формування пропозиції та вибору товарів.

➤ *Розподільча* – розподіл капіталу, спрямування його в більш ефективні сфери і більш прибуткові галузі виробництва.

➤ *Облікова* – за допомогою ціни розраховуються такі результативні показники, як розмір грошової виручки від реалізації продукції, розмір прибутку, рівень рентабельності.

➤ *Регулююча* – за допомогою ціни регулюються попит і пропозиція на ринку, встановлюється ринкова рівновага.

Цінова політика є важливим елементом загальної та ринкової стратегії підприємства, що поєднує в собі стратегічні і тактичні аспекти. Вона визначається як діяльність керівництва підприємства зі встановлення, підтримки та зміни цін на вироблені товари.

Стратегічні аспекти цінової політики включають в себе договірні заходи щодо встановлення та зміни ціни. Вони спрямовані на регулювання діяльності всього виробництва, збуту товару та на підтримку конкурентоспроможності продукції відповідно до завдань і мети загальної стратегії фірми, відображаються у бізнес-плані та обліковій політиці господарюючого суб'єкта.

Тактичні аспекти ціноутворення включають заходи короткострокового і разового характеру. Вони розробляються відділом маркетингу і вносяться до його плану заходів на наступний тиждень (місяць).

Облікова політика в ціноутворенні складається з шести етапів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Етапи політики у ціноутворенні підприємства

<i>Етап</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1 етап – постановка завдань	Припускається ринкове позиціонування, яке визначає

ціноутворення	стратегія ціноутворення підприємства – забезпечення виживає, максимізація поточного прибутку, завоювання лідерства за показниками частки ринку або за показниками якості товару.
2 етап – визначення попиту та ступеня його еластичності	Для цього використовуються такі прийоми оцінки попиту, як експеримент, пряме інтерв'ю, статистичні висновки. Залежність між ціною і відповідним рівнем попиту зображується на кривій попиту (у звичайній ситуації попит і ціна знаходяться в обернено пропорційній залежності). Попит, як правило, визначає максимальну ціну, яку підприємство може призначити за свій товар.
3 етап – оцінка витрат	Мінімальна ціна визначається витратами підприємства (ціна товару за ринкових умов повинна повністю покривати всі витрати з його виробництва, розподілу і збуту, включаючи справедливую норму прибутку за докладені зусилля і ризик).
4 етап – аналіз цін і товарів конкурентів	На встановлення фірмою середнього діапазону цін впливають ціни конкурентів і їх ринкові реакції, тому для обґрунтованого ціноутворення підприємству необхідно постійно аналізувати ціни і якість товарів своїх конкурентів (ціни товарів конкурентів і товарів-замінників дають середній рівень).
5 етап – вибір методу ціноутворення	Види методів ціноутворення: сума середніх витрат і прибутку; аналіз беззбитковості і забезпечення цільового прибутку; встановлення ціни, виходячи з цінності товару, що відчувається; встановлення ціни на основі рівня поточних цін; встановлення ціни на основі закритих торгів
6 етап – встановлення остаточної ціни	Базується на психології ціносприйняття (ціна є показником якості, наявність знижок). При цьому слід дотримуватися антимонопольного законодавства, а саме не допускати фіксації цін, цінової дискримінації, немотивованого зростання цін, змови з іншими постачальниками цього товару

Особливу увагу під час формування ціни слід відвести обліковій службі, тому що саме бухгалтерія складає первинні кошторисні документи, накопичує та систематизує інформацію про витрати на придбання, постачання, транспортування, пакування, маркування, зберігання тощо. Саме особливості і принципи формування ціни повинні бути викладені в обліковій політиці підприємства.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика засвідчує обрану підприємством альтернативу серед способів організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів з урахуванням специфіки та особливостей своєї діяльності, кваліфікації облікового персоналу, наявності комп'ютерної техніки тощо. Як складники методичного аспекту облікової політики в ціноутворенні для цілей фінансового й управлінського обліку розглядаються:

- склад первісної вартості придбаних запасів (сировини і матеріалів для виробництва, товарів для перепродажу);
- методи обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок визначення первісної вартості готової продукції (робіт, послуг).

Доречним є додатково включити до складу елементів обліково-економічної політики для обґрунтованого процесу ціноутворення на підприємстві також наступні положення, стратегічні форми цінової політики і варіанти її здійснення; методику визначення ціни (з орієнтацією на витрати або на попит, або на конкуренцію); норму прибутку (відсоток торгівельної націнки); методику розрахунку середнього відсотка торгівельної націнки та порядок її списання з рахунків обліку; випадки відхилення від політики ціноутворення. Наявність наступних положень дозволить внутрішнім і зовнішнім контролерам (аудиторам) більш ґрунтовно здійснювати аудиторську оцінку щодо постійності реалізації цінової політики.

Одним з розділів, який має знайти відповідне відображення в обліковій політиці суб'єкта господарювання, є розділ з обліку витрат. Рівень відпускних цін і тарифів прямо залужить від прийнятої політики обліку витрат, їх складу, способу та форми визначення. Крім безпосереднього облікового відображення та способу оцінки витрат, має бути врахований ряд особливостей зі структури витрат, які приймають участь у формуванні ціни на продукції (товарів, робіт, послуг).

Таким чином, в обліковій політиці поряд із питаннями бухгалтерського обліку і звітності підприємству доцільно закріпити положення, які стосуються формування цін і тарифів у відповідності з діючими нормами і законодавством.

У Наказі про облікову політику підприємства доцільно вказати наступну інформацію щодо політики ціноутворення на підприємстві:

- 1) нормативно-правові акти, які регламентують процес ціноутворення, у відповідності з яким встановлюються ціни і тарифи;
- 2) особливості включення у склад собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) окремих видів витрат;
- 3) метод включення у собівартість вартості сировини, матеріалів та інших ресурсів, виходячи з методу оцінки запасів, які використовуються підприємством;
- 4) метод розподілу непрямих витрат;
- 5) перелік статей витрат, їх склад та методи розподілу на виготовлений продукт;
- 6) особливості ціноутворення, які встановлені діючим законодавством та здійснюють відповідний вплив на встановлення цін (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Економічна сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів та елементів обліково-економічної політики підприємства

№	Зміст господарської операції	Вплив на майновий стан і фінансові результати діяльності підприємства
1	Придбання ТМЦ за плату	Збільшується обсяг ТМЦ за рахунок зменшення коштів підприємства або збільшення зобов'язань. Це веде до збільшення загальної та швидкої ліквідності підприємства та зменшення абсолютної ліквідності. Складові елементи первісної вартості придбаних ТМЦ – суми: а) сплачені постачальникові відповідно до договору за винятком непрямих податків; б) ввізного мита; в) непрямих податків у зв'язку із придбанням ТМЦ, які не відшкодовуються підприємству; г) транспортно-заготівельних витрат
2	Внесення ТМЦ у	а) погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість

	статутний фонд	ТМЦ; б) суми витрат, перераховані у пп. “б” – “г” п. 1*
3	Безоплатне одержання ТМЦ	а) справедлива вартість товарів; б) суми витрат, перераховані у пп. б) – г) п. 1*
4	Придбання ТМЦ за договорами міні:-на подібні активи	– балансова вартість переданих товарів. Якщо балансова вартість переданих ТМЦ перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих ТМЦ зізнається їхня справедлива вартість
	– на неподібні активи	– справедлива вартість отриманих товарів
5	Формування первісної вартості готової продукції	До складу первісної вартості готової продукції включаються прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати, накладні виробничі витрати. Оцінка готової продукції здійснюється через фактичну або нормативну, або планову собівартість.
6	Доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів	До первісної вартості запасів слід включати інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).
7	Нарахування торгівельної націнки	Відповідно нормі прибутку (відсотка торгівельної націнки) збільшується первісна вартість придбаних (виготовлених) ТМЦ. Формується остаточна ціна для продажу ТМЦ, яка повинна забезпечувати покриття прямих та непрямих витрат, і отримання певної частини прибутку.
8	Вибуття ТМЦ через реалізацію (доведення ТМЦ до кінцевого споживача)	Використовуються методи оцінки запасів під час їх вибуття: середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, нормативні затрати, ціни продажів, ФІФО. Зменшуються обсяги ТМЦ, списується собівартість реалізованих ТМЦ, відповідна торгівельна націнка та суми ТЗР, збільшуються абсолютно ліквідні активи (грошові кошти) або дебіторська заборгованість (активи поточної ліквідності), визначається фінансовий результат.

5.2. Процес ціноутворення та його основні характеристики

В умовах ринку переважає децентралізоване ціноутворення. Ринковій моделі відповідають ціни, формовані на основі попиту і пропозиції. В цьому випадку повністю відсутнє директивне наскрізне планування.

Сукупність чинників, що впливають на вибір конкретної цінової політики підприємства, умовно можна поділити на дві основні групи: внутрішні або виробничі та зовнішні або ринкові. Внутрішні чинники

ціноутворення є фактично даними бухгалтерського обліку та є індивідуальними для кожного підприємства, в той час як зовнішні – є загальними для усіх і не залежать від підприємства.

Основні етапи процесу ціноутворення наведені на рис. 5.1.

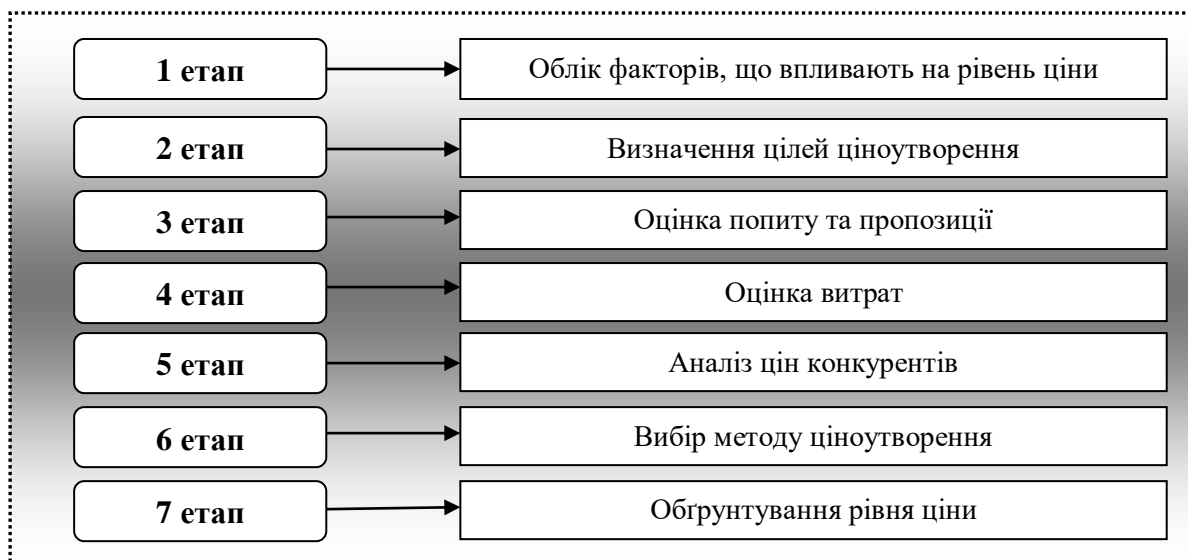


Рис. 5.1. Етапи процесу ціноутворення

Основним регулятором цін є ринок, затвердження цін державою або іншим централізованим суб'єктом відсутнє.

Базовими вважаються світові ціни. Формування цін здійснюється на рівні підприємства-виробника (фірми), а узгодження їх із замовником (споживачем) здійснюється у момент укладення з ним прямого договору або у момент акту купівлі-продажу. При вільних цінах (рис. 5.2) надлишок (недолік) доходів відразу відображається на рівні цін, відбувається перерозподіл доходів, змінюються напрями інвестицій і таким чином відновлюється рівновага в економіці. Проте в умовах високої концентрації, спеціалізації виробництва, коли переважає монополізм виробника, на вільне ціноутворення прямо або побічно надає регулююче дію держава.

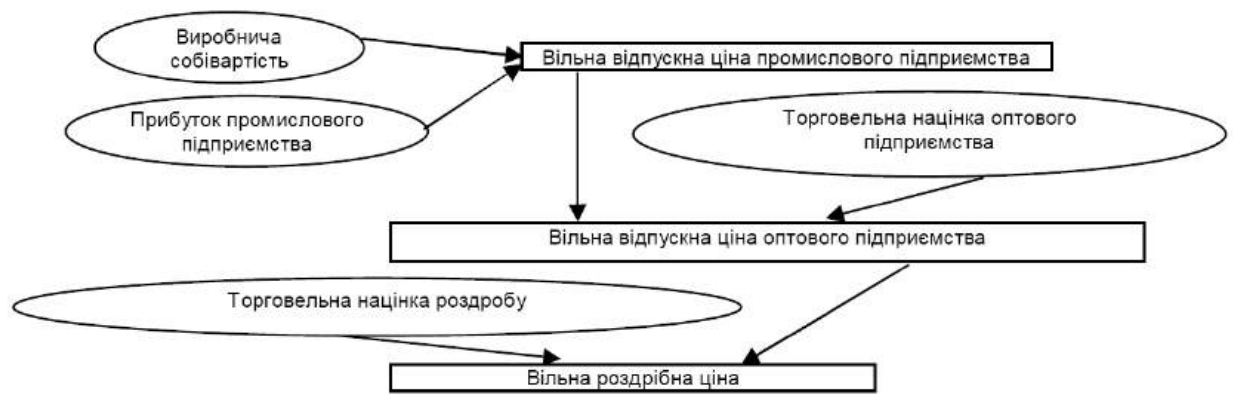


Рис. 5.2. Структура вільних цін

В умовах ринкової економіки суб'єкти підприємницької діяльності наділені правом самостійно встановлювати ціну на продукцію, яку вони виробляють. Наявність цього права зумовлює виникнення цінової конкуренції між виробниками. Якщо товар виробника не має кращих властивостей порівняно з ідентичними товаром конкурентів, боротьба за ринок збуту продукції зосереджується на ціні. Підприємство може знизити рівень ціни порівняно з ціною конкурентів і досягти певних тимчасових переваг над ними. При цьому ріст обсягів реалізації продукції за більш низькою ціною (при зростанні попиту на товар) компенсує втрати від зниження ціни. **Цінова конкурентоспроможність** – це ступінь можливого зниження товаровиробником ціни на свій товар порівняно з ринковою ціною, за якого забезпечується беззбитковість виробництва. При цьому мінімальна ціна, яку можуть встановити підприємства, визначається розміром виробничих витрат та собівартістю продукції. Чим нижча собівартість, тим вище рівень цінової конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку.

На ціну на товар та на ринковий механізм ціноутворення впливають такі основні фактори: попит та пропозиція на ринку; собівартість продукції; доходи населення; розмір планового прибутку підприємства; особливості поведінки споживачів; вплив держави на політику ціноутворення; цінова

реклама; якість продукції; ціни на товари – замітники; грошовий обіг в країні.

Елементи, які формують ціну та їх частка у загальній кінцевій ціні визначають склад та структуру ціни (рис. 5.3).

Витрати (собівартість) підприємства	Прибуток	Акцизний збір	ПДВ	Оптова націнка	Торговельна надбавка
Ціна підприємства					
Оптово-відпускна ціна підприємства					
Оптово-відпускна ціна продажу					
Роздрібна ціна					

Рис. 5.3. Структура та механізм формування ціни на продукцію

Кожен наступний вид ціни містить у собі попередній. На кожній стадії реалізації товару в ціну додатково включається податок на додану вартість, а також акциз (по акцизних товарах), що сплачується в бюджет підприємством – продавцем. ПДВ, будучи непрямим податком, утворюється на кожній ланці товароруку та акумулюється в роздрібній ціні. Він сплачується кінцевим споживачем і становить, як правило, 20% вартості продукції.

5.3. Методи встановлення ціни

Встановленню ціни на товар передують обґрунтована політика ціноутворення. Під *ціновою політикою* розуміють визначення рівня цін і можливих варіантів їх змін залежно від цілей і завдань на підприємстві. Цінова політика базується на визначенні певних етапів встановлення ціни:

- визначення цільового ринку;
- аналіз ринку, конкурентів та споживачів;

- аналіз інших елементів стратегії маркетингу;
- розробка цінової стратегії;
- встановлення конкретних цін на товар.

Обґрунтована політика ціноутворення базується на таких основних принципах:

- 1) *науковість* (використання діючих у суспільстві законів розвитку);
- 2) *цільова спрямованість* (визначення економічних і соціальних проблем, які необхідно розв'язати);
- 3) *безперервність* (ціна має визначатись на кожному етапі руху товару);
- 4) *єдність процесу ціноутворення* (контроль за цінами з боку держави на товари, які мають важливе соціально-економічне значення для населення);
- 5) *функція ціни як засобу розміщення виробництва* – ціна забезпечує переміщення капіталу з одних галузей в інші, де вища ефективність та прибутковість виробництва.

В сучасній економічній теорії існують три основних методичних підходи до ціноутворення. **Перший затратний (виробничий) підхід** - полягає в тому, що ціна на товар визначається в залежності від рівня витрат на виробництво і реалізацію продукції. Кон'юнктурні особливості ринку при цьому підході практично не враховуються. При затратному підході до встановлення ціни, при якому ціна пов'язується з факторами виробництва, вона є грошовим виразом вартості товару. Мінімальні ціна визначається витратами фірми, щоб вона мала змогу повністю покрити всі витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Другий підхід – маркетинговий (ринковий), при якому визначальним фактором ціноутворення є кон'юнктура ринку, співвідношення попиту та пропозиції на товар. Ціна визначається як форма вираження цінності благ, яка проявляється в процесі обміну. Маркетинговий підхід дає змогу обґрунтувати максимальну ціну на товар на ринку, яка визначається попитом на товар з боку споживачів.

Третій підхід базується на теорії маржиналізму (теорії граничної корисності) – встановлення ціни на товар на основі цінності товару. Основним фактором ціноутворення є не витрати виробництва, а сприйняття товару з боку споживача.

Визначаючи стратегію ціноутворення, підприємство може застосовувати кілька методів встановлення ціни товару:

Метод «витрати + прибуток» полягає в тому, що до витрат додається певний фіксований розмір прибутку.

Метод мінімальних витрат – підприємство розраховує ціну на товар, виходячи з мінімальних витрат і без планування прибутку. Цей метод застосовується тоді, коли підприємство прагне вийти на новий ринок або збільшити власну питому вагу на ньому.

Метод надбавки до ціни полягає в тому, що ціна розраховується шляхом додавання до ціни певного коефіцієнта (торгівельної надбавки) в розмірі 15-30%.

Метод визначення ціни з урахуванням «точки беззбитковості» - ціна на товар визначається на основі розрахунку оптимального обсягу виробництва, який дає змогу відшкодувати всі витрати підприємства за рахунок отриманих доходів. Кількість продукції, яку необхідно виробити, визначається на підставі розрахунку співвідношення змінних та постійних витрат підприємства та планової ціни реалізації продукції.

Метод визначення ціни на основі максимального прибутку. Ціна встановлюється на основі максимальних витрат виробництва та максимального розміру планового прибутку підприємства.

Метод визначення ціни на основі орієнтації на ціни конкурентів. Метод використовується тоді, коли підприємство діє на конкурентному ринку і товар, який воно виробляє, диференційований. Підприємство постійно орієнтується на ціни конкурентів і постійно корегує ціни на свій товар.

Метод визначення ціни з орієнтацією на ринкові ціни передбачає встановлення ціни залежно від середніх ціни, що склались на конкурентному

ринку. Ціна визначається з урахуванням кон'юнктури ринку, прибуток і собівартість не мають вирішального значення.

Метод визначення ціни методом змагання - застосовується при продажу товарів на аукціонах, біржах, оптових ринках. Різновидом цього методу є два: метод підвищення ціни та метод зниження ціни.

Метод цільового ціноутворення. Полягає в тому, що ціна визначається як цільова для конкретного ринку з урахуванням діючих чинників або цільового прибутку.

Динаміка та спосіб встановлення ціни залежать від типу ринку. В умовах чистої (досконалої конкуренції) на ринку функціонує велика кількість продавців та покупців. Тому, ціна встановлюється вільно під впливом попиту та пропозиції.

Протилежністю ринку чистої конкуренції є ринок чистої монополії. За таких умов на ринок виходить один продавець товару і встановлює монопольно високі ціни на продукт.

На олігополістичному ринку, де невелика кількість продавців з великою кількістю продавців, важливе значення має ціна конкурента.

На сучасному етапі на ринку переважає недосконала конкуренція. Остання є змаганням виробників, які зменшують ціни і послуги без істотної зміни їх асортименту і якості (цінові поступки, таємні знижки, сезонні розпродажі тощо).

5.4. Трансфертне ціноутворення та його особливості

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

На практиці 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.

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, 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 Розвитку) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, основні норми яких імплементовано в Податковий кодекс України.

В Україні норми трансфертного ціноутворення запроваджено з 1 вересня 2013 року. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі *«витягнутої руки»*: обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу *«витягнутої 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 *«витягнутої руки»*, прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку.

Принцип *«витягнутої руки»* відображає економічні реалії конкретних фактів і обставин за операціями платника податків, що перебувають під

податковим контролем, та приймає як базову величину нормальне функціонування ринку. Він дає змогу максимально наблизитися до стандартів відкритого ринку в разі, коли товари, інші види матеріальних або нематеріальних активів чи послуги передаються/надаються між взаємозалежними підприємствами.

Мета використання цього принципу - забезпечення належної податкової бази у кожній юрисдикції та уникнення подвійного оподаткування.

Принцип витягнутої руки є принципом здійснення економічної діяльності (операцій) виключно на комерційних підставах у повній відповідності з ринковими умовами на умовах рівності сторін такої діяльності (операцій). Крім того, на європейському рівні принцип витягнутої руки використовується в Арбітражній конвенції Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування.

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.

Існують вимоги, щоб операція стала контрольованою:

1) треба бути платником податку на прибуток (за законопроектом № 1210 до переліку додаються єдиноподатники 4 групи);

2) операція має бути з нерезидентом;

3) має дотримуватися хоча б один з критеріїв «по-суті», тобто операція має належати до одного з п'яти типів операцій з нерезидентами.

Основні критерії визнання операції контрольованими представлено у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Критерії контрольованих операцій (станом на 2020р.)

Типи операцій	Загальні критерії
<i>Критерії контрольованих операцій “по-суті”</i>	
Операції з пов’язаними особами-нерезидентами	<p>Пов’язана особа – критерії у в пп. 14.1.159 ПКУ, серед них:</p> <ul style="list-style-type: none"> • фізособа чи юрособа безпосередньо або опосередковано володіє 20% і більше корпоративних прав юрособи (у законопроекті № 1210 ця межа збільшується до 25%, що приведе норми ПКУ у відповідність з Законом “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів...” від 14.10.2014 р. № 1702, далі – Закон № 1702); • особи, які поєднані одним кінцевим бенефіціарним власником (контролером) – юрособою чи фізособою. При цьому кінцевим бенефіціаром визнається навіть особа, яка контролюється через певний “ланцюжок” інших осіб (частка $\geq 25\%$ статутного капіталу) (див. також п. 20 ст. 1 Закону № 1702). Ситуацію використання “ланцюжку” осіб, через які проводилася група операцій, врегульовує пп. 39.2.1.5 ПКУ; • у підприємства один директор або спільне управління через один виконавчий орган; • юридичні особи стають пов’язаними, якщо їх бенефіціари або члени правління пов’язані між собою (наприклад, компанії, в яких директори – близькі родичі, чоловік і дружина і т.д.); • пов’язані через спільну діяльність без створення юрособи за умови внеску у спільне майно 25% і більше (за прийнятим законопроекті № 1210). Наприклад, підприємства А та Б учасники спільної діяльності, С пов’язана особа з А. Отже, С та Б теж пов’язані особи; • надання кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги на суму більше у 3,5 рази за статутний капітал (для фінустанов – у 10 разів). За законопроектом № 1210 додається виняток – банки та міжнародні фінансові установи з імунітетом за міжнародними договорами, а також суб’єкти господарювання, у яких 75% належить міжнародним фінансовим організаціям.
Операції через комісіонерів-нерезидентів	Укладання договору комісії з нерезидентом може перетворити операцію на контрольовану. При цьому нерезидент може бути будь-яким, не обов’язково пов’язаною особою.
Операції з нерезидентами з країн (територій),	<p>Країна (територія) нерезидента має податок на прибуток (корпоративний податок), що мінімум на 5% менший, ніж в Україні, тобто:</p> <p>ставка податку на прибуток $\leq 13\%$</p> <p>Перелік низькоподаткових юрисдикцій країн можна знайти у постанові Кабміну від 27.12.2017 р. № 1045. Це 79 країн станом на березень 2020.</p>

що належать до «низькоподаткових» юрисдикцій	Ще у минулому році з переліку були виключені: Грузія, Естонія, Латвія, Мальта, Угорщина (січні 2018 р.). У квітні 2018 р. була вилучена Болгарія. Однак, у переліку залишаються популярні офшори: Кіпр, Об'єднанні Арабські Емірати (ОАЕ), Британські Віргінські Острови. Також, зверніть увагу, там ще є Молдова, Чорногорія, Куба, Киргизія, Туркменістан, Узбекистан.
Операції з нерезидентами особливих організаційно-правових форм, що не сплачують податок на прибуток	У постанові Кабміну від 04.07.2017 р. № 480 є перелік близько 118 організаційно-правових форм з 26 країн світу. У кінці грудня 2019 року до переліку були зміни по наступним країнам: Австрія, Німеччина та Польща. Зокрема до переліку потрапили: Великобританія, Польща, США, Німеччина, Швейцарія, ОАЕ.
Операції між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні	Постійним представництвом є місце діяльності постійного характеру, через яке повністю або частково проводиться госпдіяльність нерезидента в Україні (пп. 14.1.193 ПКУ). Такими є місце управління, філія, офіс, фабрика, майстерня, установка або споруда для розвідки природних ресурсів, шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів, склад або приміщення, яке використовується для доставки товарів, сервер.
Вартісні критерії контрольованих операцій	
Дохід по всім видам діяльності	> 150 млн грн (без ПДВ і акцизу, це сумарне значення всіх доходів по формі 2 “Звіт про фінансові результати” або Звіту про прибутки та збитки за МСФЗ)
Дохід по операціям з конкретним контрагентом	> 10 млн грн (без ПДВ і акцизу)

Для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої 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

центрального органу 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. 5.4).

Таблиця 5.4

**Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції
принципу «витягнутої руки»**

<i>Метод встановлення відповідності</i>	<i>Коротка характеристика</i>
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
Метод порівняльної неконтрольованої ціни	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).
Метод «витрати плюс»	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.
Метод розподілення прибутку	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.
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.

Вибір методу трансфертного ціноутворення має бути націлений на кожну конкретну господарську операцію. У процесі вибору методу доцільно враховувати економічну природу контрольованої операції; наявність надійної інформації, необхідної для застосування обраного методу; ступеня порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань щодо порівнянності, які можуть знадобитись для усунення істотних різниць між ними.

ТЕМА 6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

- 6.1. Концепції вартісної оцінки підприємства.
- 6.2. Методи оцінки вартості підприємства.
- 6.3. Роль бухгалтерського обліку в системі управління вартістю.

6.1. Концепції вартісної оцінки підприємства

Управління вартістю підприємства – це порівняно новий напрям в управлінні вітчизняними підприємствами, поява якого обумовлена інтересами їх власників. З погляду акціонерів (інвесторів, власників) підприємства, управління останнім має бути націлене на забезпечення зростання ринкової вартості фірми і її акцій. Таке зростання дасть змогу акціонерам (інвесторам) отримувати значний порівняно з іншими його формами дохід від вкладень у фірму: курсовий грошовий дохід від перепродажу всіх або частини акцій, що їм належать, або курсовий не грошовий дохід, який виражається у збільшенні вартості (цінності) чистих активів, що належать акціонерам, а отже і суми їх власного капіталу.

Концепція вартісно-орієнтованого управління – це концепція управління, орієнтована на максимізацію ринкової вартості підприємства.

Вартість підприємства в сучасних умовах постає комплексним критерієм сталого розвитку, оскільки вона відображає сукупну характеристику фінансових показників діяльності підприємства та забезпечує інтереси різних учасників ринкових відносин.

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).

Вартість підприємства – об'єктивна величина, яка відображає цінність підприємства як специфічного товару для потенційного покупця, формується на певну дату в економічному середовищі з метою купівлі-продажу на активному ринку.

Для акціонерів (інвесторів) вартість підприємства – це єдиний критерій оцінювання його фінансового благополуччя, який дає комплексне уявлення про ефективність управління бізнесом. Обсяг реалізації, прибуток, собівартість, фінансові показники (ліквідність, фінансова стійкість, оборотність активів і ефективність) є проміжними характеристиками окремих економічних аспектів діяльності підприємства. І лише його вартість – це загальний показник.

В умовах діяльності підприємств корпоративної форми власності виникає потреба у забезпеченні збереження вартості підприємства та фактичного відображення додатково створеної вартості у фінансовій звітності.

Зарубіжні управлінські концепції підвищення вартості бізнесу належить до інноваційних. Серед причин, які спонукають компанії переходити на вартісні принципи управління, виділяють такі:

- бізнес став динамічним, з високою часткою інтелектуальної складової;
- рівень конкуренції підвищився, виникла необхідність задовольняти інтереси всіх зацікавлених осіб (споживачів, постачальників, державних органів, персонал, власників, інвесторів, кредиторів);
- змінилися взаємовідносини власників та менеджерів (управлінців) тощо.

Показник вартості підприємства застосовується у практичній діяльності у випадках:

- розрахунку ціни, за якою можна придбати підприємство або за якою відбуватиметься злиття з іншим бізнесом;
- розрахунку пропорцій обміну акцій під час об'єднання підприємств;
- встановлення найбільш ефективного способу збільшення обсягу залученого капіталу;
- прийняття рішень про ліквідацію підприємства;
- оцінки різних складових вартості підприємства.

Сукупність різноманітних умов та факторів, за яких формується вартість підприємства, зумовлюють виділення декілька її видів (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Види вартості підприємства

<i>Критерій класифікації</i>	<i>Види вартості підприємства</i>
За економіко-теоретичним змістом	Мінова (в обміні)
	Споживча (у використанні)
За суб'єктами, що здійснюють оцінку вартості підприємства	Для власника
	Управлінська
	Страхова
	Ринкова
Залежно від перспектив діяльності підприємства	Діюча вартість
	Ліквідаційна вартість
За метою оцінки	Витратна
	Дохідна
	Ринкова
По відношенню до системи бухгалтерського обліку	Балансова
	Небалансова
За порядком розрахунку	Розрахована прямим способом (чиста балансова)

	Розрахована непрямим способом (ринкової капіталізації)
Відповідно до концепції справедливої оцінки	Справедлива
	Несправедлива

Серед існуючих видів вартості підприємства, що використовуються різними групами користувачів для прийняття рішень, найбільше значення має ринкова вартість, яка визначається як майбутні очікування фінансових потоків, що будуть генеруватись в результаті діяльності підприємства.

Цей вид вартості найбільш поширеним в умовах ринкової економіки та виступає основою для оцінки інвестиційної привабливості, фінансової стійкості та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку товарів і послуг.

На вартість підприємства здійснює вплив значна кількість факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. Серед основних з них можна виділити:

- фінансування (історичні, поточні та прогнозовані прибутки компанії, грошові потоки, можливість контролю витрат, потреба у капітальних витратах у майбутньому);
- зовнішні фактори (стан економіки в цілому, включаючи процентну ставку, вартість аналогічних об'єктів, кон'юнктура ринку тощо);
- нематеріальні активи (наявність власного бренду, відносини з клієнтами, потенціал бізнесу);
- активи та зобов'язання (вартість активів, рівень кредиторської заборгованості тощо);
- персонал (професійні здібності, вміння, навички, досвід).

Основою оцінювання вартості підприємства виступають бізнес-процеси, які на ньому відбуваються. Значною проблемою вимірювання є те, що частина цих процесів має неформальний характер та важко піддається кількісній оцінці.

В зарубіжній практиці фінансового менеджменту методика оцінки ринкової вартості бізнесу ґрунтується на основі концепції Value Based Management, засновником якої вважається американський економіст І.Фішер. В своїх дослідженнях він доказав, що основними фінансовими інтересами власників і інвесторів компанії є максимізація ринкової вартості її акцій на ринку, що є відповідним показником доцільності і вартості ведення бізнесу.

Світова практика показує, що найбільш конкурентоспроможними підприємствами і компаніями, як правило, є ті, у яких головний критерій оцінки якості схвалюваного управлінського рішення – подальше підвищення вартості бізнесу.

Сутність управління підприємством, орієнтованого на підвищення його вартості (англ. Value Based Management – VBM), полягає в тому, що в управлінні головною метою є формування адекватної ринкової вартості підприємства, тобто скорочення (або усунення) різниці між реальною вартістю підприємства, яка базується на вартості його майна та ефективності його фінансово-господарської діяльності, та оціночною вартістю, на яку орієнтуються акціонери, ринок і потенційні покупці та інвестори. Також управління на основі вартості (VBM) відкриває широкі можливості щодо розвитку підприємства, оскільки сприяє підвищенню ефективності процесу залучення інвестиційного капіталу. До того ж VBM (за достатньо правильного застосування) з високою точністю дає змогу оцінити внесок кожного топ-менеджера у річний результат.

Найчастіше в ролі такого показника виступає економічна додана вартість (Economic Value Added – EVA).

Оцінка вартості компанії як інструмент управління набула розвитку з методу приведеної вартості при плануванні капітальних вкладень і методу вартісної оцінки, розробленого лауреатами Нобелівської премії Мертоном Міллером і Франко Модільяні. Протягом 1990-х і початку 2000-х рр. принципи і методи управління вартістю компанії стали значно поширеними підходами в менеджменті: ці ідеї використовуються в даний час

західноєвропейськими, канадськими, австралійськими, японськими компаніями; поступово закріплюються в країнах з ринком капіталу, що розвивається, у практиці ряду латиноамериканських, південноазійських, турецьких компаній. У даний час VBM починає використовуватися і в практиці вітчизняних компаній.

Для розроблення системи управління підприємством з позиції його вартості недостатньо здійснювати процес періодичної оцінки. Механізм управління створенням вартості підприємства повинен включати і методи економічного аналізу з метою виявлення чинників, які є “рушійними” зі збільшенням вартості, подальшого розроблення і реалізації стратегії, що має найбільш позитивно впливати на величину вартості підприємства.

Сучасні концепції вартісної оцінки підприємства досить різноманітні і базуються на розрахунку дисконтованих грошових потоків, що генеруються різними елементами капіталу, і середньозваженої його ціни.

Серед найвідоміших концепцій можна виділити такі:

1. вартості для акціонера – SHV (Share Holder Value);
2. економічній доданій вартості – EVA (Economic Value Added);
3. модель Ольсона – EVO (Edwards-Bell-Ohlson valuation model);
4. ринкової доданої вартості – MVA (Market Value Added);
5. вільних грошових потоків на акції – FCFE (Free Cash Flow to Equity);
6. вільних грошових потоків підприємства – FCFF (Free Cash Flow to the Firm);
7. вільних грошових потоків на інвестований капітал – CFROI (Cash Flow Return on Investment).

В їх основу покладено основні чинники, що впливають на вартість компанії, – витрати на власний і позиковий капітал і доходи, що генеруються існуючими активами (при цьому вид доходу може бути різний: прибуток, грошовий потік і т.д.). Показники на основі економічного прибутку, з одного боку, найбільшою мірою корелюють з ринковою оцінкою вартості, а з іншого – можуть бути використані в оперативному управлінні компанією. Разом з

тим перераховані концепції мають не лише переваги в застосуванні, а й недоліки. Для названих концепцій управління вартістю залишається відкритою проблема прогнозування. Особливо проблематичним є прогнозування грошових потоків на основі концепції Раппопорта (SHV) в довгостроковому періоді. Здійснити таке прогнозування тим складніше, чим динамічніший розвиток галузі або підприємства. У підході SHV крім складності прогнозування певну складність має оцінка термінальної вартості в загальній вартості підприємства. При горизонті планування 5–7 років вона часто становить близько 50 % загальної вартості.

EVA – концепція ідеально підходить для управління і контролю за окремими бізнес-одинацями, а також для визначення винагороди менеджменту залежно від результатів діяльності, але має дуже обмежене застосування для оцінки стратегії. Одним із важливих недоліків даної концепції є також її залежність від показників фінансового обліку.

Концепція CFROI може бути корисною в процесі оцінювання ефективності інвестування в рамках одного періоду. Крім того, оцінка строку корисного використання основних засобів на практиці достатньо проблематична.

Повний розрахунок вартості підприємства й оцінка стратегії в рамках даної концепції неможливі. Перевага підходу CFROI над EVA-концепцією полягає в тому, що він базується на фактичних даних минулих періодів.

6.2. 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. 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) *доходний (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.

Основні характеристики методичних підходів до оцінки вартості підприємства представлені у таблиці 6.2.

Характеристика методичних підходів до оцінки вартості підприємства

Методичний підхід	Методичний інструментарій	Формула визначення вартості бізнесу	Переваги методу	Недоліки методу
Витратний (виробничий або майновий) метод	Метод оцінки витрат, метод первісної оцінки активів, методі залишкової оцінки активів з урахуванням амортизації	Залишкова вартість активів $ZBA = A - \text{Амортизація}$	Відносна простота розрахунків, можливість використання при відсутності інших методик. Грунтується на реально існуючих активах	Не враховує ринкових факторів та ризиків господарювання, не пов'язаний з результатами діяльності, носить статичний характер, відображає минулу вартість, зорієнтована на внутрішні потреби, враховує не всі складові економічного потенціалу підприємства
Балансовий метод	Методика оцінки балансових показників звітності підприємства	Чиста балансова вартість $ЧБВ = A - За - З$ де, ЧБВ-чиста балансова вартість підприємства; А-активи; За – знос активів; З-зобов'язання підприємства	Точність розрахунків, швидкість визначення вартості активів	Не враховує екзогенних факторів. Відсутня оцінка нематеріальних і не фінансових ресурсів
Порівняльний (ринковий) метод	Метод укладання угод купівлі-продажу, метод капіталізації вартості активів	Оцінка ринкової вартості підприємства здійснюється на підставі порівняння з ринковою вартістю аналогічних підприємств.	Простота та оперативність. Цілоком базується на реальних ринкових даних. Відображає реальне співвідношення попиту та пропозиції, практику угод. Враховує вплив галузевих факторів на ціну акцій підприємства.	Обмежений характер використання через відсутність інформації про ринкову кон'юнктуру, несистемний характер використання, складність застосування методу галузевих коефіцієнтів
Метод котирування цінних паперів	Метод оцінки вартості бізнесу Мак-Кінсі		Враховує стратегічні можливості розвитку за умов реструктуризації підприємства,	Визначає лише теперішню реальну вартість бізнесу і не дає інформації про вартість у майбутньому,

			комплексний підхід до процесу управління капіталом	враховує лише внутрішні фактори розвитку, обмежений рівнем розвитку фондового ринку
Доходний метод	Методи дисконтування майбутніх грошових доходів, метод прямої капіталізації вартості	Вартість підприємства з урахуванням величин майбутніх доходів	Складність визначення коефіцієнту дисконтування, необхідність стабільності та рівномірності одержання грошових доходів, обмеженість потоків в межах грошових активів	Враховує дані про майбутній розвиток бізнесу, динаміку цін, доходів, інвестицій, характер екзогенних факторів. Враховує ринковий аспект (через ставку дисконту). Враховує інтереси інвесторів.
Метод економічної доданої вартості	Методика визначення фінансових результатів діяльності, методи визначення середньозваженої вартості капіталу	Економічна додана вартість $E_{ДВ} = \Phi P * (1 - H) - K$, де ΦP – фінансовий результат; H – ставка податку на прибуток; K – сукупний капітал; Π – середньозважена вартість капіталу	Врахування величини доданої вартості, що є підґрунтям формування чистого фінансового потоку	Не враховує вартості майбутніх фінансових результатів
Метод оцінювання на базі власного капіталу (нетто-вартість) та сукупних активів (брутто-вартість)		$V = \frac{FCFt}{(1+d)^t} + \frac{ЗВП}{(1+d)^t} + НА - ПК,$ де V – чиста (нетто) вартість підприємства; $FCFt$ – сумарна величина операційного та інвестиційного грошових потоків у період; $ЗВП$ – залишкова вартість підприємства в період; $НА$ – надлишкові активи; $ПК$ – позичковий капітал; d – ставка дисконтування ($d = WACCs$)	При значній сумі заборгованості підприємства використовується метод нетто-вартості. Враховує зміну вартості грошового потоку у часі	Обмежується вартісною оцінкою інвестиційного і грошового потоку підприємства і не враховує потоків інших ресурсів
Метод зіставлення мультиплікатора		$V = \Pi \times M$, де V – вартість підприємства; Π – значення показника, що порівнюється; M –	Відносна простота розрахунків	Складність вибору підприємства-аналога, обмежується стандартними показниками (грошва виручка, прибуток)

		мультиплікатор		
Метод вартісної оцінки фінансових потоків	Методи оцінки вартості активів, методи визначення середньозваженої вартості капіталу	Чистий фінансовий потік $ЧФП = П + А + Кз - Дз$, де П – прибуток після оподаткування; А – амортизація; Кз – кредиторська заборгованість; Дз – дебіторська заборгованість	Не враховує вартості інших потоків, залучених до процесу фінансово-господарської діяльності	Врахування факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, ефекту синергії

В рамках кожного методичного підходу до оцінки вартості підприємства склались певні методи оцінки (рис. 6.1).

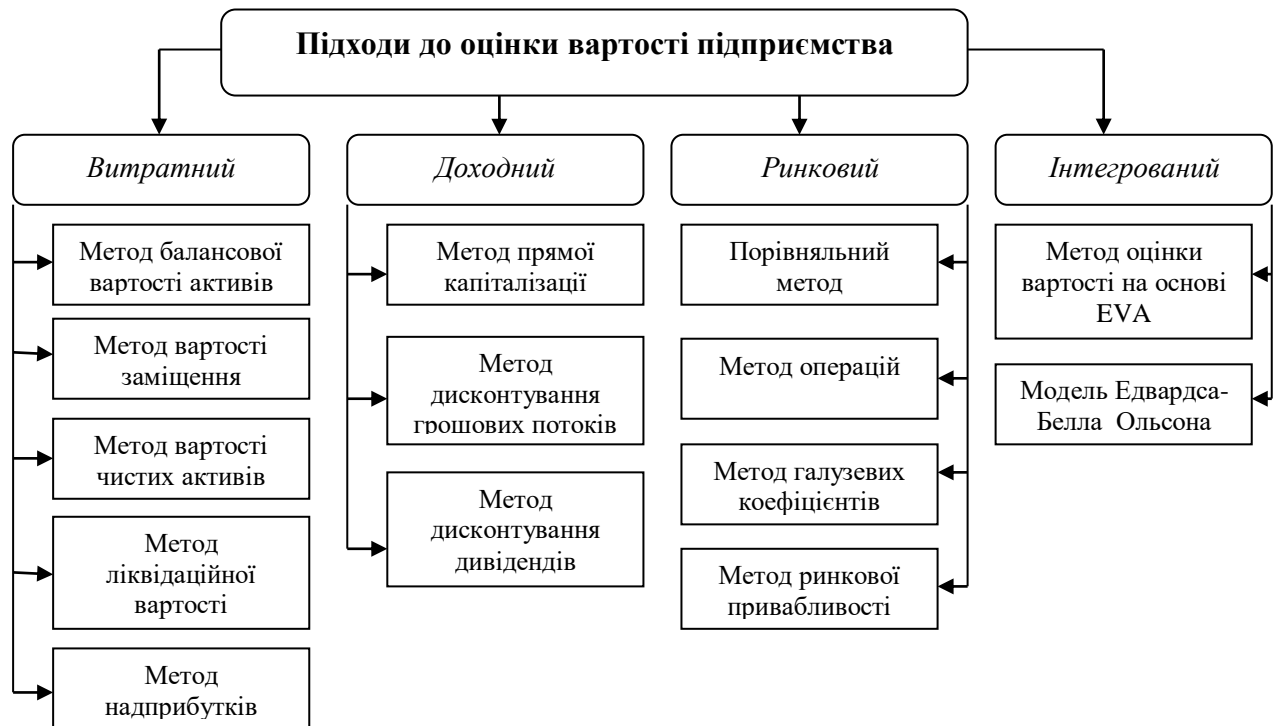


Рис. 6.1. Методи оцінки вартості підприємства

Метод балансової вартості активів передбачає, що вартість підприємства дорівнює різниці між вартістю активів, відображених у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та вартістю зобов'язань.

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.

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.

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 прямої капіталізації – передбачає розрахунок вартості підприємства за допомогою коефіцієнта капіталізації.

Метод чистої 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.

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

потоків або іншого показника доходу), шляхом приведення даних вигід до теперішньої вартості за допомогою ставки дисконтування.

Метод дисконтування грошових потоків – майбутні доходи дисконтуються у теперішню вартість з урахуванням ставок доходу, які відображають стан та очікування ринку.

Метод дисконтування дивідендів – визначення майбутніх грошових потоків по цінних паперах (акціях компанії) за допомогою коефіцієнту дисконтування.

Порівняльний метод (метод компаній-аналогів) ґрунтується на використанні ціни на одну акцію на фондовому ринку як бази порівняння.

Метод галузевих коефіцієнтів, ґрунтується на використанні рекомендованих співвідношень між ціною і визначеними фінансовими показниками.

Модель Едвардса- Белла-Ольсона. Відображає вартість підприємства через поточну вартість його чистих активів та дисконтований потік надходів (відхилення прибутку від «нормального» рівня, який прирівнюється до середньогалузевого значення).

Як показують дослідження, найбільш поширені методи оцінки ринкової вартості бізнесу ґрунтуються на визначенні величини середньозваженої вартості капіталу, яка полягає в основі подальших розрахунків. Середньозважену вартість капіталу визначають на наступною формулою:

$$WACC = K_{EK} \frac{BK}{K} + (1 - S) K_{PK} \frac{PK}{K} \quad (6.1)$$

де, WACC-середньозважена вартість капіталу;

K_{EK} - очікувана вартість власного капіталу;

K_{PK} - очікувана вартість позикового капіталу;

BK- сума власного капіталу;

PK- сума позикового капіталу; K- капітал підприємства;

S- коефіцієнт, що характеризує ставку податок на прибуток.

Як у зарубіжній, так і у вітчизняній науковій літературі методологічною базою визначення більшості показників вартості є розмір економічного прибутку підприємства - Economic Value Added (EVA) на основі наукової концепції Economic Value Added. Глибоке теоретичне обґрунтування цей показник одержав у роботах Б. Стюарта і Дж. Штерна, у працях яких розмір економічного прибутку визначається з урахуванням середньозваженої ціни капіталу за формулою:

$$EVA = NOPAT - (WACC * C), \quad (6.2)$$

де, NOPAT (Net Operating Profit After Tax) - чистий операційний прибуток за вирахуванням податків, але до виплати відсотків;

WACC (Weighted Average Cost of Capital) - середньозважена ціна капіталу;

C-вартісна оцінка капіталу.

6.3. Роль бухгалтерського обліку в системі управління вартістю

Ускладнення економічних відносин та активний розвиток вартісно-орієнтованих концепцій управління зумовили появу категорії «вартість підприємства» у бухгалтерському обліку. Це, в свою чергу, сприяло розробці нового інструментарію – системи стратегічного вартісно-орієнтованого обліку та системи збалансованих показників.

У сучасних умовах господарювання підприємство, як об'єкт власності, може бути джерелом прибутку та об'єктом ринкової угоди. Таким чином, воно є специфічним товаром, який може бути проданий, переданий у заставу, застрахований тощо. Операції з таким специфічним товаром повинні відображатись у системі бухгалтерського обліку.

Для вирішення проблеми надання бухгалтерської інформації для цілей системи формування та управління вартістю підприємства, розроблено

значну кількість облікових моделей, що базуються на застосуванні концепції економічної доданої вартості (EVA), які розглядаються як спеціальні надбудови до діючої системи обліку. Загальною рисою цих моделей є вимірювання додатної вартості для акціонерів компанії шляхом віднімання витрат на капітал від чистих грошових надходжень підприємства. Основним показником, що враховується є чистий прибуток або додана вартість.

За іншими моделями бухгалтерського обліку управління вартістю підприємства, крім економічної доданої вартості, враховуються інтелектуальний капітал, еколого-соціальні аспекти діяльності компанії, фактори результативності господарювання тощо. Використання кожного з наукових підходів щодо управління вартістю підприємства зумовлює набір завдань, які ставляться перед бухгалтерським обліком, як системою, що генерує інформацію для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерська звітність повинна забезпечувати надання точної інформації про результати діяльності підприємства, які визначають його вартість. За таких умов, процес складання звітності має враховувати такі основні принципи: 1) основна увага має бути переміщена з бухгалтерського балансу на звіт про фінансові результати; 2) повинні бути розроблені перспективні, прогностичні та стратегічні бухгалтерські звіти, що надають інформацію фінансового і не фінансового характеру про вплив факторів на генерування вартості підприємства для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Основними завданнями бухгалтерського обліку в умовах імплементації концепції управління вартістю підприємства мають стати:

- надання достовірної інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень щодо формування та максимізації вартості компанії;
- збереження майна власників;
- визначення фінансових і не фінансових результатів діяльності підприємства.

Доповнення завдань при впровадженні вартісно-орієнтованих концепцій управління сьогодні має вагому значення для подальшого процесу удосконалення бухгалтерського обліку з метою його приведення до потреб інформаційно-аналітичного забезпечення управління вартістю підприємства. Внаслідок появи нових завдань виникає необхідність внесення змін до методології бухгалтерського обліку шляхом удосконалення підходів до оцінки об'єктів та удосконалення бухгалтерської звітності шляхом її вертикального (через включення нових об'єктів, що генерують вартість підприємства) та горизонтального (через додавання нефінансових показників про генеруючі фактори вартості).

Виходячи з цього, одним з нових завдань, які на сьогодні повинна забезпечувати система бухгалтерського обліку, має стати надання інформації про управління вартістю підприємства (внутрішнім користувачам) та про величину вартості підприємства (зовнішнім користувачам), яке може бути розмелено на такі складові:

1) формування і групування облікової інформації про вплив факторів генерування / руйнування вартості підприємства як основи ефективного управління нею;

2) формування облікової інформації про вартість підприємства для прийняття рішень інвесторами, власниками, кредиторами та іншими суб'єктами ринкових відносин.

Впровадження системи бухгалтерського обліку, орієнтованої на вимоги формування і управління вартістю підприємства, дозволить:

- підвищити реальність показників фінансової звітності для прийняття рішень учасниками фондового ринку;

- пояснити природу причинно-наслідкових зв'язків між управлінськими рішеннями щодо вартості підприємства та одержаними фінансовими результатами діяльності;

- спростити облікові процедури шляхом встановлення правил його ведення у випадках, де застосовувалось професійне судження бухгалтера, на основі впровадження вартісно-орієнтованих моделей обліку;
- підвищити релевантність облікової інформації для користувачів бухгалтерської звітності в частині інформації про вартість підприємства;
- підвищити повноту бухгалтерського спостереження відносно впливу факторів на процес генерування /руйнування вартості підприємства;
- підвищити ефективність функціонування фондових ринків шляхом надання якісної інформації про вартість підприємства професійним учасникам ринку;
- підвищити результативність управління вартістю підприємства на різних рівнях шляхом використання облікової інформації та нового методологічного інструментарію;
- змінити орієнтацію бухгалтерської інформації з ретроспективної на перспективну, орієнтовані на майбутні зміни;
- забезпечити приведення до єдиного базису концепції фінансового, управлінського та стратегічного обліку, що в цілому сприятиме подальшому прогресивного розвитку бухгалтерського обліку у науковій та практичній площині.

Вирішальне значення в процесі підготовки бухгалтерської інформації, необхідно для потреб управління вартістю підприємства, постає методологія і методи оцінки об'єктів, які здійснюють вплив на формування вартості. Особливості співвідношення якісних характеристик фінансової звітності з принципами та елементами методу бухгалтерського обліку, зокрема, видами оцінок, наведено у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3

Класифікація оцінок в залежності від впливу на якісну характеристику інформації бухгалтерської звітності

<i>Якість інформації</i>	<i>Пріоритетні види оцінки</i>
Зрозумілість	Оцінка за історичною вартістю

Доречність та істотність	Оцінка за справедливою вартістю
Надійність:	
1) об'єктивність і достовірність	Оцінка за історичною вартістю
2) нейтральність	Оцінка за історичною вартістю та оцінка за справедливою вартістю
3) обачність	Оцінка за найменшою вартістю
4) повнота	Оцінка всіх фактів господарського життя незалежно від способу розрахункової вартості
5) превалювання сутності над формою	Оцінка за дисконтованою вартістю
Зіставність	Оцінка за незмінними (зіставними) цінами: оцінка в умовах інфляції; оцінка загальною купівельної спроможності, оцінка за цінами відновлення.

Застосування такого комплексного підходу дозволяє визначити та обрати пріоритетний метод оцінки об'єктів обліку для досягнення цілей, які висуває користувач облікової інформації про вартість підприємства.

Для адекватної оцінки вартості підприємства необхідним є інтегрований підхід, який передбачає широке використання коригуючи коефіцієнтів в процесі доведення вартості активів, зобов'язань та інших об'єктів обліку, що формують вартість підприємства до її справедливої вартості. Процес такої оцінки відбувається на наступними основними етапами (рис. 6.2).

Одним з найважливіших інструментів приведення системи бухгалтерського обліку до вимог системи формування і управління вартістю підприємства є удосконалення механізму облікової політики. Це пов'язано з тим, що вартість підприємства може бути визначена за умови наявності прозорості, з точки зору ринку, облікової політики. Більш точне визначення вартості активів і зобов'язань підприємства забезпечується вибором тих методів оцінки, які більшою мірою відповідають ринковій ситуації.

З іншого боку, наявність достовірної інформації про облікову політику підприємства, як складової системи корпоративного управління, виступає для учасників ринку умовою стабільності діяльності підприємства та загалом може сприяти підвищенню вартості підприємства.

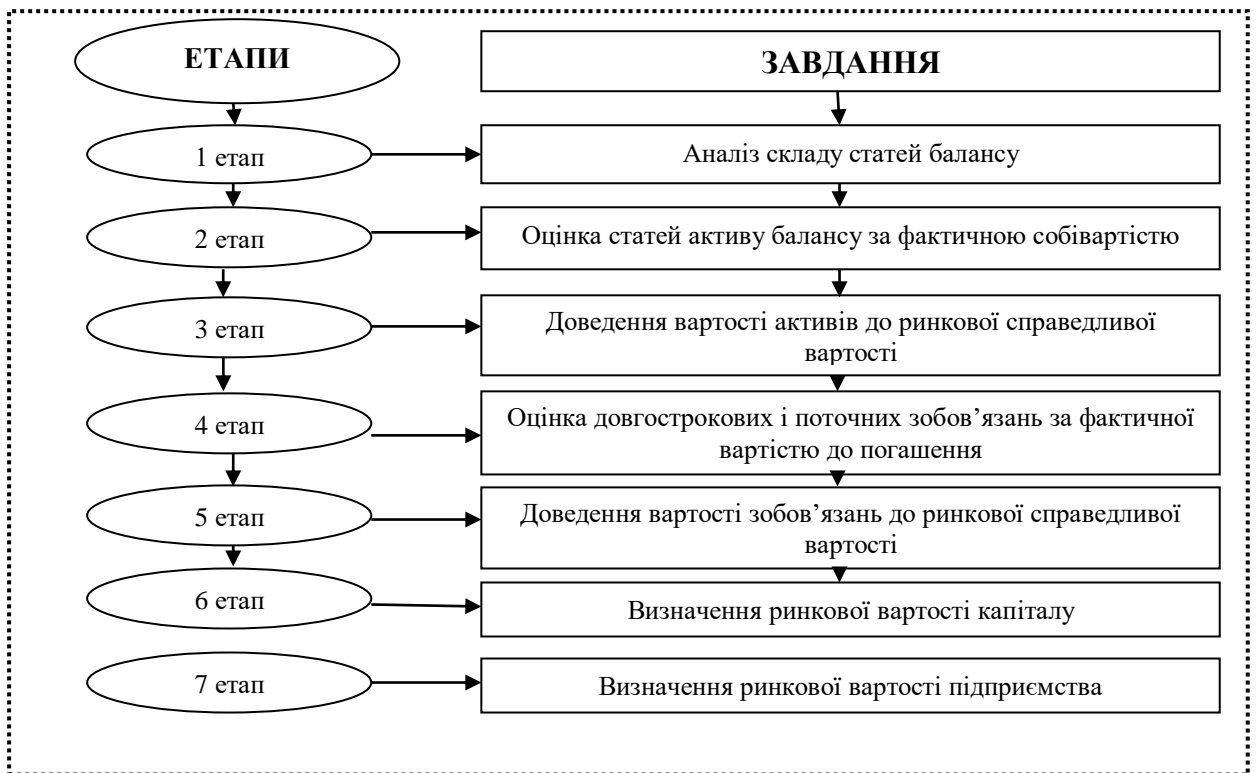


Рис. 6.2. Етапи оцінки вартості підприємства

Оцінка вартості підприємства можлива за умови наявності стандартизованих даних, які відображають його ринковий та економічний стан, ресурсний потенціал, що зумовлює потребу у модифікації облікової політики діючих підприємств. Необхідність затвердження в обліковій політиці положень в частині вибору методів оцінки активів та зобов'язань, порядку їх застосування в цілях приведення вартості підприємства до рівня ринкової, забезпечується використанням Положення (Наказу) про облікову політику в якості внутрішнього загальноприйнятого стандарту в процесі управління вартістю підприємства.

Відповідно, в обліковій політиці мають бути передбачені: 1) методи оцінки вартості активів та зобов'язань з урахування завдань оцінки вартості підприємства; 2) порядок застосування методів оцінки в процесах коригування вартості активів і зобов'язань; 3) вибір оціночних показників, які найбільш повно відображають сутність вартості як економічної категорії; 4) перелік та розрізи аналітичної інформації, необхідної для проведення

процесі оцінки; 5) порядок узагальнення і документального забезпечення результатів проведення оцінки вартості підприємства.

Залежно від вибору елементів облікової політики в частині складових процесу оцінки вартості підприємства формується інформація, яка надалі буде використана системою управління для прийняття управлінських рішень.

Процес оцінки вартості підприємства вимагає отримання достовірної інформації про вплив факторів внутрішнього і зовнішнього середовища на генерування вартості підприємств.

Основними джерелами зовнішньої інформації для оцінки вартості суб'єкта господарювання можуть бути: нормативно-правова база, дані Державної служби статистики України, дані періодичних видань, інформація аналітичних агентств і відомств, зведена біржова інформація, економічні прогнози, середньогалузеві нормативи тощо.

Інформаційний блок внутрішньої інформації включає: історію компанії, дані бухгалтерського обліку, зокрема, первинні дані, що підтверджують факти зміни показників вартості підприємства, зведену інформацію, фінансову звітність та спеціалізовану внутрішню управлінську звітність, аудиторську документацію, плани стратегічного і поточного розвитку, інформацію про споживачів та покупців, наявність виробничих потужностей, кадровий склад підприємства, юридичну інформацію, документи та об'єкти інтелектуальної власності тощо.

Відповідно, в процесі здійснення оцінки вартості підприємства можуть використовуватись як бухгалтерські документи, так і документи опису діяльності підприємства та середовища його функціонування (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Джерела інформації для проведення оцінки вартості підприємства

<i>Групи документів</i>	<i>Перелік документів</i>
<i>Бухгалтерська документація</i>	
Бухгалтерські документи та фінансова звітність	Інвентаризаційні описи майна Первинні документи з обліку фактів зміни

	вартості активів та зобов'язань підприємства Зведена облікова документація Поточна управлінська інформація Фінансова звітність та внутрішня звітність
Документи, що відображають стан діяльності підприємства	Інвестиційна та кошторисна документація Технічна документація на споруди, обладнання, техніку Документи про право здійснення діяльності
<i>Документи опису діяльності підприємства та середовища його функціонування</i>	
Прогнозно-планова документація	Плани господарської діяльності підприємства Плани розвитку та інвестування Бізнес-план підприємства
Протоколи нарад та зборів засновників, звіти суб'єктів внутрішнього та зовнішнього контролю	Протоколи Звіти внутрішніх з та зовнішніх аудиторів Акти огляду майна підприємства
Аналітичні документи	Аналітичні довідки та звіти, звіти підприємств галузі, науково-дослідних установ, банків тощо
Зовнішні документи	Судові рішення, статистичні дані, нормативно-правова документація

В умовах формування управління вартістю підприємства для забезпечення інтересів всіх груп зацікавлених користувачів система бухгалтерського обліку має бути доповнена інформацією щодо:

- 1) ефективності діяльності управлінського персоналу вищого рівня управління, яка оцінюється, виходячи зі ступеня досягнення стратегічної мети функціонування підприємства;
- 2) правильності визначення бази оподаткування, точності обчислення податків, зборів, інших обов'язкових платежів та своєчасності їх сплати, що забезпечує збалансування інтересів власників капіталу та держави;
- 3) розміру дебіторської і кредиторської заборгованості, строків та своєчасності їх погашення, розміру кредитів, відсоткової ставки, правильності нарахування відсотків, своєчасності та повноти погашення кредитів, що є передумовами збалансування діяльності підприємства;
- 4) продуктивності праці персоналу підприємства та якості виконання покладених на нього обов'язків;
- 5) собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) та її складу;
- 6) розміру екологічних та соціальних витрат.

Систематизація всіх даних про вартість підприємства постає в основі складання та оприлюднення нових форм звітності суб'єктів господарювання.

Прикладами такої звітності, яка містить інформацію про вартість підприємства, у світі є: 1) Звіт Дженкінса (Jenkins Report); 2) Звіт компанії майбутнього (Tomorrow's Company Report); 3) Досконала звітність (Inside Out); 4) Звітність про вартість (Value Reporting); 5) Звітність зі стійкого розвитку (GRI); 6) Динаміка вартості (Value Dynamics); 7) Інтегрована звітність (Integrated Reporting) та інші.

Основними показниками цих форм звітності є показники, які включають інформацію про: огляд ринку; вартісну стратегію; фінансові результати діяльності, стратегії управління, ризики, результати діяльності окремих сегментів; платформу вартості тощо. Спільною рисою всіх форм звітності про вартість підприємства є широке поєднання системи фінансових та нефінансових індикаторів діяльності бізнес-суб'єкта.

ТЕМА 7

СИСТЕМА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

7.1. Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

7.2. Збалансована система показників оцінки діяльності підприємства

7.1. Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Розвиток функції бухгалтерського обліку щодо забезпечення надання інформації внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень залежить від здатності обліку відповідати сучасним вимогам системи

управління, стратегічно орієнованого на інноваційну модель конкурентоспроможності.

В науково-практичному контексті «забезпечення» трактується як гарантоване якісне і своєчасне надання інформації для потреб управління. До ключових елементів системи обліково-аналітичного забезпечення відносять: первинний облік, аналітична інформація і консолідована звітність бізнес-суб'єкта, економічний аналіз (діагностика) зведених облікових даних.

Обліково-аналітичне забезпечення - процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Термін «підтримка» означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління.

Обліково-аналітичне забезпечення являє собою процес збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів.

Визначення сутності даної категорії в управлінні дає підстави визначити основні сутнісні характеристики поняття «обліково-аналітичне забезпечення»: по-перше, це визначальна роль у формуванні інформаційної бази управлінських рішень – головне призначення обліково-аналітичної системи полягає у представленні повної інформації у вигляді, придатному для прийняття ефективних управлінських рішень; по-друге, інтегрований характер підсистем – облікові та аналітичні процедури, які є основними складовими, повинні реалізовуватись на основі цілісної та узгоджено нормативної та методичної бази.

Загалом обліково-аналітична система – це сукупність взаємопов'язаних синхронізованих змістовно-часових процедур обліку та аналізу здійснюваних бізнес-процесів та господарських операцій, які відображають всі аспекти функціонування підприємства. Управлінські рішення будь-якого рівня та часу прийняття потребують належного інформаційного забезпечення, а отже

залежать від чітко організованої та добре інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення.

Обліково-інформаційне забезпечення управління на підприємстві має забезпечувати комплексне дослідження всіх об'єктів обліку та узагальнення даних, що надаються керівництву суб'єкта господарювання для прийняття узгоджених рішень. Саме такий підхід дозволить сформувати обліково-інформаційне середовище, що сприятиме перспективному розвитку і уникненню банкрутства підприємства, оскільки дана інформація може розглядатися в різних напрямках, під різним кутом зору і за різними оцінками.

Обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління системою безпеки підприємства, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. При цьому облік розглядається як база для аналізу, а результати аналізу є підставою для проведення синтезу та надання відомостей потенційному користувачеві цієї інформації.

Поряд із категорією обліково-аналітичне забезпечення у практиці управління часто використовують дефініцію «обліково-аналітична підтримка».

Обліково-аналітична підтримка - сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями.

Обліково-аналітична підтримка управлінського процесу суб'єктів господарювання трактується як сукупність засобів інформаційного, аналітичного, консалтингового, прогностного характеру, що об'єднані у єдину систему, стратегічно орієнтовану на вирішення головної мети менеджменту – нарощування ринкової вартості бізнесу.

Мета обліково-аналітичного забезпечення управління передбачає поєднання процедур обліку та аналізу задля підготовки якісної і всебічної інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, а також своєчасного надання сформованої інформації зацікавленим особам. Корисність обліково-аналітичної інформації, призначеної для управління витратами визначається такими якісними характеристиками, як: достовірність, зрозумілість, доцільність, суттєвість, оперативність, аналітичність, достатня економічність тощо.

Основними функціями системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є: 1) обліково-інформаційна; 2) аналітична; 3) контрольна.

Систематизація наукових джерел показала, що більшість авторів до складу системи обліково-аналітичної підтримки менеджменту підприємства відносять підсистеми (рис. 7.1):

- 1) облікового забезпечення (оперативний, статистичний, бухгалтерський, управлінський, стратегічний облік);
- 2) аналітичного забезпечення (оперативний аналіз, стратегічний аналіз, фінансовий аналіз);
- 3) внутрішнього аудиту і контролю.
- 4) підсистему економічної діагностики;
- 5) підсистема консалтингу та нормативно-правового забезпечення.

Об'єктом системи обліково-аналітичного забезпечення є діяльність підприємства, а предметом - процес розвитку підприємства. Система виконує інформаційну, облікову, аналітичну та контрольну функції, що забезпечують досягнення мети: надання інформаційної підтримки у прийнятті управлінських рішень; аналіз та оцінка ефективності рішень щодо стратегічного управління підприємством.



Рис. 7.1. Складові системи обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємстві

Центральним елементом обліково-аналітичної системи є бухгалтерський облік, який виступає одним з основних джерел економічної інформації, що характеризує фактичний стан справ на підприємстві.

Необлікова інформація формується працівниками виробничих, технічних, маркетингових, контрольних відділів тощо. До позаоблікових джерел належать: матеріали різних перевірок – аудиторських та фінансових служб; пояснювальні та доповідні записки; ділове листування з партнерами, кредиторами; матеріали засобів масової інформації, аналітичні огляди; матеріали, отримані в результаті особистих контактів; фінансова інформація, що міститься в прайс-листах, прейскурантах, довідниках.

Аналітична інформація є результатом обробки та узагальнення вхідних даних стосовно фінансово-господарської діяльності підприємства. Своєчасна та достовірна аналітична інформація дає можливість оцінити як минулі й теперішні події, так і майбутні операції, а відтак - вжити заходів,

спрямованих на оптимізацію витрат. За даними такої інформації можна визначити відхилення від встановлених еталонних показників з метою прийняття рішень, спрямованих на попередження та усунення негативних змін у складі виробничих витрат й витрат діяльності

Основними завданнями для обліково-аналітичної системи управління підприємства можуть бути:

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

Головним критерієм ефективності такої системи є якість сформованих обліково-аналітичних процедур.

7.2. Збалансована система показників оцінки діяльності підприємства

У сучасних складних економічних умовах функціонування вітчизняні підприємства відчують потребу в нових методах управління. Підприємствам необхідна система оцінки, здатна збалансовано та адекватно відобразити траєкторію руху в досягненні цілей стратегії розвитку, достовірно діагностувати зрушення та зміни, що відбуваються на підприємстві. Система оцінки має містити важелі управління діяльністю

підприємств. Впровадження збалансованої системи показників (ЗСП) як нового методу управління здатне активізувати функції управління, які спрямовані на вирішення наявних економічних проблем кожного окремого підприємства. Збалансована система показників, крім фінансових, включає показники, що характеризують ключові сфери діяльності підприємства, від яких залежить успішна реалізація стратегії. Це вигідно виокремлює ЗСП для обґрунтування оцінки діяльності підприємства.

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) – покликана забезпечити функції збору, систематизації й аналізу інформації, що є необхідною для ухвалення стратегічних управлінських рішень та посилення стратегії бізнесу, її формалізації, проведення й доведення до кожного співробітника підприємства, забезпечення моніторингу й зворотного зв'язку з метою відстеження й генерації організаційних ініціатив усередині структурних підрозділів.

Термін «збалансована система показників» походить від назви концепції «*Balanced Scorecard*» (BSC), авторами якої є Р. Каплан і Д. Нортон (1980-ті роки). 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.

Збалансована система показників - це система стратегічного управління організацією на підставі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, дібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних показників.

Своєю 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.

Оцінка всіх напрямів діяльності підприємства, як фінансових, так і нефінансових, методом індивідуального підбору показників для окремого підприємства з метою не тільки оцінювання досягнутого рівня розвитку підприємства, але й аналізу та прогнозування подальшого розвитку підприємства за всіма напрямками діяльності, а також для визначення ринкової вартості підприємства відбувається на основі використання системі збалансованих показників. Основною метою застосування збалансованої системи показників є забезпечення кількісної та якісної узгодженості між різними показниками.

ЗСП методологічно і практично сформована як метод управління за кордоном, на вітчизняних підприємствах цей метод ще не відомий і в практиці не використовується. ЗСП забезпечує виконання таких управлінських функцій, як: планування, організація, регулювання, стимулювання, координація та контроль (рис. 7.2).

Збалансована система показників є однією з найуспішніших систем управління результативністю підприємства, оскільки інтегрує оцінку діяльності компанії з точки зору фінансових та нефінансових показників, дає можливість оцінити ефективність вибраної стратегії та відстежити її реалізацію у вигляді взаємозв'язаних індикаторів діяльності в рамках чотирьох основних перспектив:

- 1) орієнтація на споживача, споживчий аспект (The Customer Perspective);
- 2) внутрішньо-фірмові процеси, внутрішні бізнес- процеси (The Business Process Perspective);

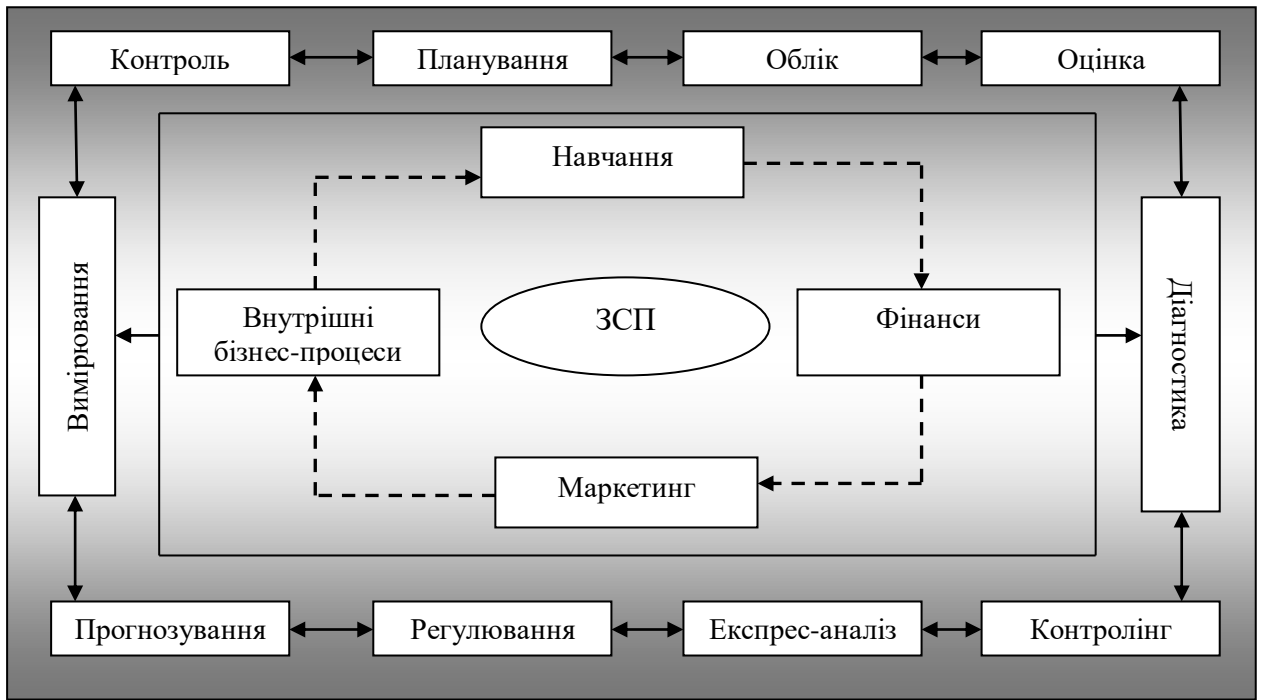


Рис. 7.2. Взаємозв'язок функцій управління у ЗСП

3) навчання працівників та перспективи зростання (The Learning and Growth Perspective);

4) зовнішня фінансова перспектива (The External Financial Perspective).

Перспектива клієнтів (Customer Perspective). Розкриваються показники, які характеризують взаємовідносини з клієнтами, такі як утримання клієнта та задоволення його потреб, до яких можна віднести прибутковість клієнта, утримання клієнтів, залучення нових споживачів, задоволення потреб клієнта, обсяг і частка цільового сегменту ринку.

Основними параметрами ефективності в даній складовій є: задоволення покупців, утримання клієнтів, залучення нових клієнтів, прибутковість клієнтів, частка ринку в цільових сегментах і т. д. Цінність для клієнта може виявлятися у швидкій доставці й швидкості реагування на отримане замовлення тощо (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Показники перспективи клієнтів ЗСП

<i>Мета діяльності</i>	<i>Показники</i>
Забезпечення задоволення потреб	Рейтинги постачальників, що визначаються клієнтами.

клієнтів	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 за окремими сегментами

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів (Internal Business Process Perspective). Розкриваються показники, які розробляються для оцінювання й поліпшення існуючих процесів, а також для розроблення нових процесів і нових поліпшення, які вплинуть на задоволеність клієнтів та фінансові результати діяльності (наприклад, тривалість циклу).

Складова внутрішніх бізнес-процесів ідентифікує основні процеси, які потребують удосконалення й розвитку. Ефективність бізнес-процесів визначає цінність пропозиції підприємства, від якої залежить кількість залучених клієнтів і кінцевий фінансовий результат. Показники даної складової фокусуються на процесах, які роблять основний внесок на шляху досягнення встановлених фінансових результатів і задоволення покупців (табл. 7.2). Після того як ключові бізнес-процеси були виявлені, визначаються параметри, що характеризують дані процеси, й розробляються показники ефективності.

Показники перспективи внутрішніх бізнес-процесів ЗСП

<i>Вид бізнес-процесу</i>	<i>Показники</i>
Інноваційний процес	Витрати на розробку нових видів продукції Окупність витрат на інновації Обсяг економії витрат за рахунок інновацій Кількість робочих варіантів істотно нового виду продукції чи послуги, розроблених раніше, ніж вони випущені на ринок Швидкість просування нових видів продукції чи послуги на ринок
Операційний процес	Динаміка витрат на виробництво, собівартість продукції Окупність операційних витрат Тривалість операційного циклу Обсяг виробництва Частка бракованої продукції Кількість виробленої продукції Рівень рентабельності операційної діяльності Капіталовіддача, коефіцієнт придатності основних засобів Тривалість дебіторської та кредиторської заборгованості
Післяпродажне обслуговування	Час заміни неякісної продукції Частка виконаних за першим запитом заявок відносно повторних викликів Час модернізації раніше поставлених виробів Швидкість виставлення рахунків

Навчання працівників та перспективи зростання (The Learning and Growth Perspective). Розкриває показники перспективи прикладної освіти та кар'єрного зростання, такі як ступінь задоволення співробітників результатами праці, плинність кадрів, розвиток навичок і вмінь. До цього напряму включаються також показники можливостей інформаційних систем та наявності адекватних систем мотивації й винагородження (табл. 7.3).

У складовій якості та розвитку основними показниками ефективності можуть бути вміння й кваліфікація персоналу, можливість миттєво одержувати інформацію, яка є необхідною для ухвалення управлінських рішень, генерація ініціатив, ефективність роботи інформаційної системи.

Показники перспектив навчання та зростання персоналу у ЗСП

<i>Мета</i>	<i>Показники</i>
Перенавчання і розвиток творчих здібностей працівників, що дозволяє забезпечити досягнення стратегічних цілей підприємства	Ступінь задоволеності працівників своєю професійною діяльністю. Відсоток плинності кадрів ключового персоналу. Відсоток висококваліфікованих робітників. Окупність витрат на персонал Продуктивність праці Рентабельність персоналу Рівень забезпеченості персоналом
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

Зовнішня фінансова перспектива (External Financial Perspective).

Розкриваються зовнішні фінансові показники для стейкхолдерів (зацікавлених осіб) та клієнтів, серед яких можуть бути операційний прибуток, рентабельність перманентного капіталу (ROCE), чистий прибуток (RI), економічна додана вартість (EVA) тощо.

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.

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.

4. Визначення цільових значень фінансових показників (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Показники фінансової перспективи у ЗСП

<i>Фінансовий аспект</i>	<i>Показники</i>
Показники фінансового стану	Коефіцієнт автономії Коефіцієнт заборгованості Коефіцієнт фінансового ризику Коефіцієнт фінансової стійкості Коефіцієнт фінансового левериджу Коефіцієнт маневреності власного капіталу
Показники ліквідності та платоспроможності	Коефіцієнт абсолютної ліквідності Коефіцієнт покриття Коефіцієнт критичної ліквідності
Показники рентабельності	Рентабельність активів Рентабельність оборотних активів Рентабельність необоротних активів Рентабельність витрат Рентабельність продажу Норма прибутку
Показники рівня ділової активності	Тривалість обороту капіталу Тривалість обороту оборотного капіталу Тривалість дебіторської та кредиторської заборгованості Тривалість фінансового циклу

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.

Аналіз методичних підходів до побудови ЗСП свідчить, що найбільш ефективним є п'ятиетапний процес побудови, який передбачає розробку стратегічних цілей, побудову причинно-наслідкових зв'язків, вибір показників, встановлення цільових значень показників і визначення стратегічних заходів (рис. 7.3).

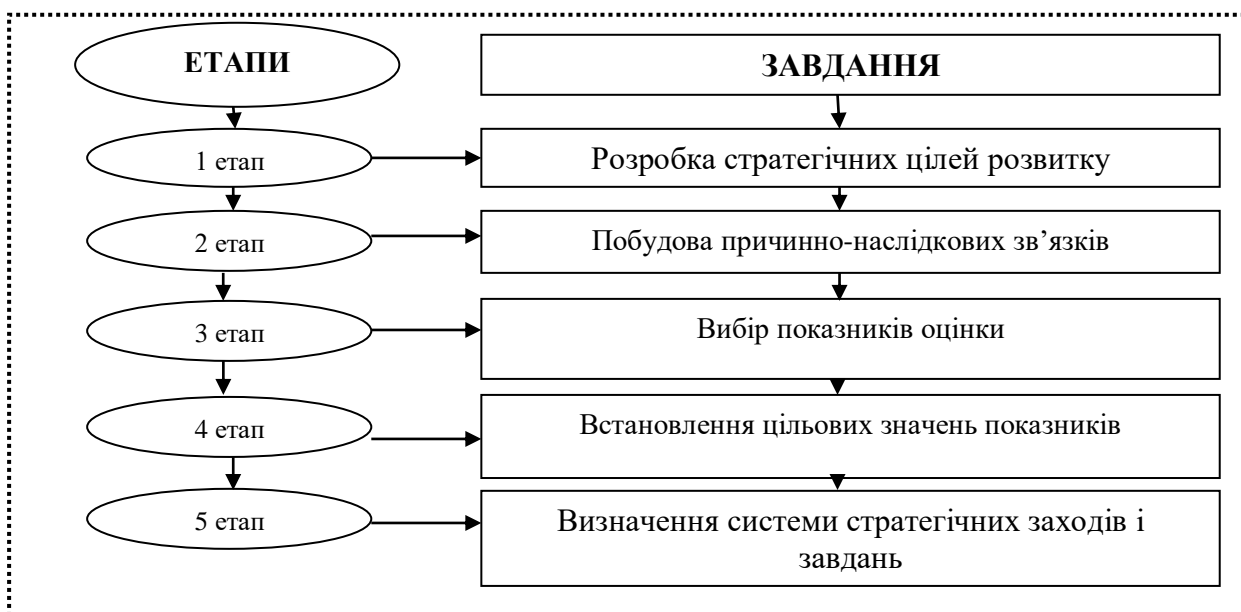


Рис. 7.3. Етапи впровадження ЗСП на підприємстві

Кожний етап змістовно й формально базується на результатах попереднього етапу. Стратегічні цілі, що включаються в збалансовану систему показників, специфічні й індивідуальні для кожного конкретного підприємства та сприяють формуванню цільової стратегії підприємств залежно від стану його внутрішнього та зовнішнього середовища. Визначення стратегічних цілей у кожній зі складових збалансованої системи показників становить вихідний пункт подальшої роботи з побудови цієї системи на підприємстві. Якість сформульованих стратегічних цілей визначає якість усієї системи показників і значною мірою впливає на процес стратегічного управління підприємством.

Процес визначення стратегічних цілей складається з декількох кроків:

- 1) розробки стратегічних цілей;
- 2) вибору стратегічних цілей;
- 3) документування стратегічних цілей.

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.

ТЕМА 8

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ

8.1. Екологічний облік: сутність, завдання, проблеми впровадження та перспективи розвитку.

8.2. Умови організації системи екологічного обліку на підприємстві.

8.3. Зміст та класифікація екологічних витрат.

8.4. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття.

8.5. Відображення в обліку витрат підприємства на екологічну діяльність.

8.1. Екологічний облік: сутність, завдання, проблеми впровадження та перспективи розвитку

В даний час необхідно проводити облік екологічного стану розвитку виробництва, зокрема, досить актуальним це постає для сільськогосподарських підприємств, оскільки екологічні складові мають негативний вплив на стан навколишнього середовища та якісні показники виробленої продукції. Пріоритетними напрямками виступає модернізація процесів виробництва та зберігання продукції (товарів, послуг). Екологізація виробництва стимулює розвиток екологічного обліку, як дієвого інструменту управління еколого-економічними аспектами діяльності господарюючого суб'єкта.

Фінансовий облік має особливість відображати поточне здійснення господарських процесів, тобто він не виділяє екологічну інформацію, а тому однозначно визначити ефективність діяльності підприємства і його екологічних показників досить проблематично, оскільки вся наявна інформація знаходить своє відображення в загальних економічних показниках діяльності. В даних умовах проблемно використовувати різні форми впливу на навколишнє середовище, тому що неможливо оцінити повноту та ефективність природоохоронної діяльності.

Відсутність інформації про екологічний облік створює проблеми для користувачів інформації про підприємство і стає досить проблематично планувати подальшу виробничу діяльність господарюючого суб'єкта. В результаті цього на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються

екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища.

Досить проблематично і оцінити екологічні витрати, які відображають зміни якості навколишнього середовища, екосистем, втрату біологічного різноманіття та інші екологічні послуги.

Облік як основна інформаційна система підприємства, домінуюче джерело формування інформаційного забезпечення в системі управління, повинен забезпечити надання керівництву інформації для прийняття управлінських рішень стосовно зниження та попередження екологічних ризиків.

Завдання бухгалтерського обліку екологічних витрат полягають у наступному:

- 1) формування та надання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічні витрати для ефективного управління екологічною діяльністю підприємства: прийняття рішення щодо співпраці та здійснення інвестування в суб'єкт господарювання;
- 2) забезпечення збереження природних ресурсів для суспільства та як сировини для підприємства;
- 3) забезпечення контролю за екологічними витратами підприємства;
- 4) оцінка впливу екологічних чинників на фінансові результати підприємства.

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. Термін “екологічний облік” може бути визначений як система збору та ідентифікації, реєстрації та узагальнення даних, що містять екологічну компоненту, з метою визначення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, а також

надання цих даних користувачам для обґрунтування та прийняття управлінських рішень (як тактичного, так і стратегічного характеру).

Сутність *екологічного обліку* можна трактувати, як:

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».

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.

Перераховані проблеми спонукають до необхідності відображення екологічних витрат у фінансовому обліку з певною метою:

- 1) відображення екологічних витрат і зобов'язань демонструє відношення суб'єкта господарської діяльності до навколишнього середовища і вплив природоохоронної діяльності на фінансовий стан підприємства;
- 2) наявна екологічна інформація має вплив на інвестиційні рішення;
- 3) необхідністю виявлення екологічної інформації з метою прийняття об'єктивних управлінських рішень;
- 4) обов'язковістю виконання концепції сталого розвитку та дотримання принципу екоефективності з використанням екологічної облікової інформації;
- 5) запиту нових інформаційних потреб користувачів щодо здійснення природоохоронної діяльності суб'єктів господарювання.

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.

8.2. Умови організації системи екологічного обліку на підприємстві

Умовами організації системи екологічного обліку на підприємстві мають стати:

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.

До основних принципів організації екологічного обліку на підприємстві 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;

б) 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 ґрунтового практичного випробування і перепідготовки персоналу тощо.

Важливим аспектом для впровадження екологічного обліку є ідентифікація його об'єктів та відбір облікових інструментів, методів оброблення та узагальнення облікової інформації екологічного спрямування тощо.

Методи екологічного обліку включають в себе:

– методи бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки і подвійний запис, звітність);

– методи статистичного обліку (збір, контроль, редагування, зведення і групування первинних статистичних екологічних даних);

– еколого-параметричні методи (результати хімічних і фізичних експериментів, розрахункові методи, методи комп'ютерного моделювання).

На існуючу систему бухгалтерського обліку покладаються додаткові функції – розкриття інформації про природні ресурси та вплив господарської діяльності на них з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Зазначена функція може бути реалізована через відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю (рис. 8.1).

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).

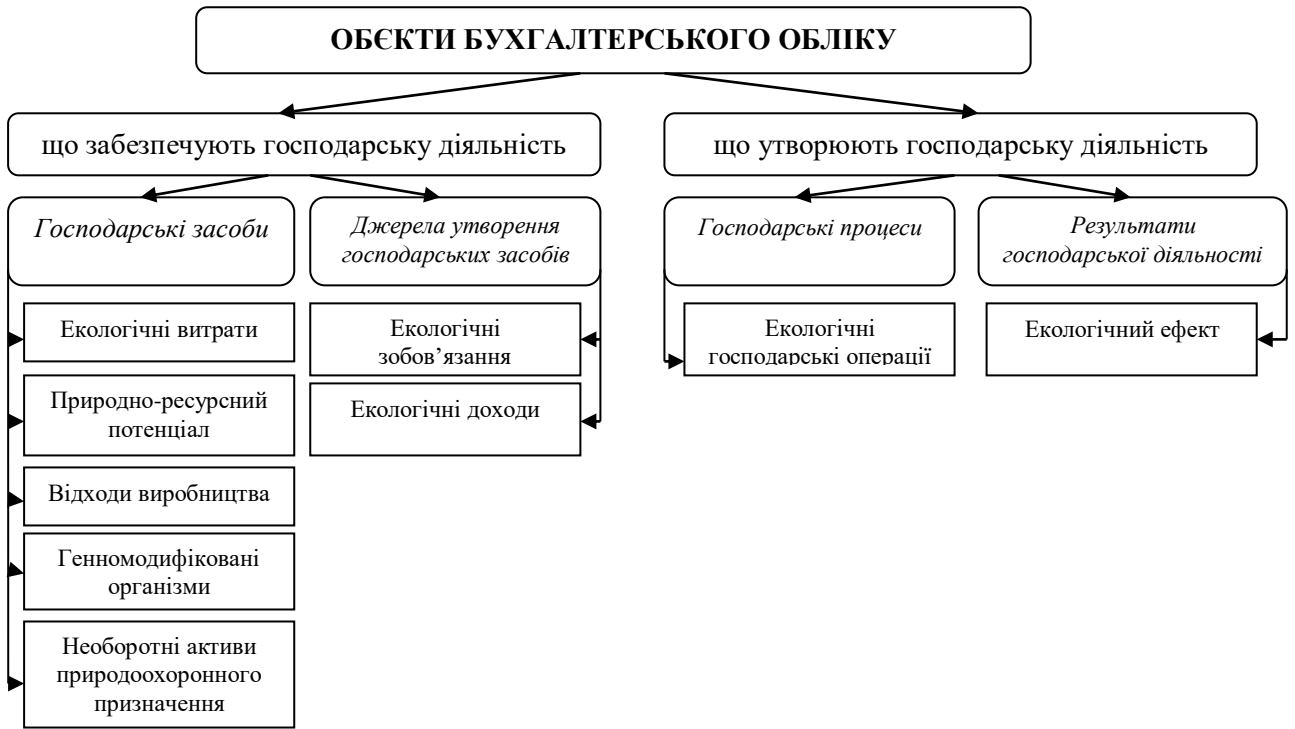


Рис. 8.1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності

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);
- *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.

Центральне місце у системі бухгалтерського обліку екологічної діяльності займають екологічні витрати. Синтетичний облік екологічних витрат має формуватися, враховуючи галузеві особливості та особливості діяльності самого підприємства. Об'єкти аналітичного обліку залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище і напрямів здійснюваної екологічної діяльності. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку екологічних витрат має бути покладена науково обґрунтована класифікація з деталізацією кожного виду екологічних витрат.

Виникнення екологічних витрат в наслідок екологічної діяльності суб'єкта господарювання призводить до виникнення екологічних зобов'язань.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнаються, коли їх можна достовірно оцінити та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Екологічні зобов'язання визначають як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств з навколишнім середовищем, що може істотно впливати на фінансовий стан.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

- здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів);

- недотримання норм екологічного законодавства, що спричиняє компенсацію завданої шкоди, виплату юридичних витрат, штрафів тощо;

- добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, враховуючи турботу про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання можуть бути двох видів: умовні та реальні.

Умовні екологічні зобов'язання формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні. Такі зобов'язання важко піддаються підрахунку у зв'язку з: труднощами встановлення джерел викидів або скидів і вжиття заходів для виправлення ситуації; технологічними невизначеностями, що ускладнюють визначення рівня забруднення та рівня витрат, пов'язаних з проведенням заходів для виправлення ситуації; відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами; неналагодженим екологічним законодавством. 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.

Реальні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання у розрізах аналітики до рахунків 64 «Розрахунки за податками й платежами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Джерелами екологічних доходів є: впровадження безвідходного виробництва (ефект як економія сировини та природних ресурсів); виробництво екологічно чистої продукції (ефект формується за рахунок ціноутворення).

Вести бухгалтерський облік екологічних доходів на окремому рахунку недоцільно у зв'язку зі складністю їх ідентифікації. Екологічні доходи виокремити в сумі виручки від реалізації можливо лише у межах внутрішньогосподарського обліку із застосуванням комп'ютерної техніки в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Екологічний ефект (прибуток, збиток) формується на основі порівняння поточних екологічних доходів з поточними екологічними витратами. Ведення обліку екологічного ефекту на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» дасть змогу визначати вплив екологічної діяльності на суму загального фінансового результату, а, отже, на фінансовий стан підприємства.

Імплементация моделі екологічного обліку у суб'єкті господарювання має супроводжуватись удосконаленням та внесенням змін у діючу облікову політику та порядок її організації.

З метою раціональної організації екологічного обліку на підприємстві необхідно впровадити певні заходи:

1. Включити в додаток до Наказу підприємства «Про облікову політику» ряд питань, які стосуються екологічних витрат, а саме:

- види екологічних витрат, що формуються на підприємстві, джерела їх формування, обсяг;
- документи, відповідно до яких формуються екологічні витрати;
- основні види операцій щодо руху екологічних витрат;
- порядок формування та використання коштів на екологічні витрати за звітний період;
- документи, що обґрунтовують формування та використання екологічних витрат протягом звітного періоду;
- перелік осіб, відповідальних за здійснення облікового забезпечення відносно екологічних витрат;

- перелік осіб, які мають повноваження приймати рішення щодо формування певних екологічних витрат;

- процедури поточного контролю за формуванням і використанням коштів на екологію;

- порядок проведення інвентаризації відходів і стану екологічних зобов'язань;

- склад і зміст внутрішньої звітності щодо екологічних витрат.

Відповідно доцільним є виділення таких елементів облікової політики:

1) перелік екологічних витрат, можливих до формування підприємством; порядок їх формування; цільове використання та ліквідація екологічних витрат; 2) документальне оформлення; інвентаризація; відповідальність за правильність формування і використання; 3) внутрішня звітність щодо екологічних витрат.

8.3. Зміст та класифікація екологічних витрат

Екологічні витрати – це 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.

Екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.

Зміст екологічних витрат пов'язаний із процесом природокористування кожного окремого підприємства, який здійснюється за трьома напрямками:

- освоєння природних ресурсів, їх видобування, використання (експлуатація), відновлення та охорона;
- негативний вплив на навколишнє середовище;

- природоохоронна діяльність підприємства.

Екологічні витрати поділяються на наступні групи:

- 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.

Класифікація екологічних витрат підприємств представлена у таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Класифікація екологічних витрат підприємства

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види екологічних витрат</i>
По відношенню до процесу виробництва	Основні та накладні
За способом включення у собівартість	Прямі та непрямі
По відношенню до підприємства	Внутрішні та зовнішні
За напрямками використання ресурсів	Витрати на придбання та використання різних видів природних ресурсів
За економічним змістом	Капітальні та поточні
За об'єктами природокористування	Витрати на охорону навколишнього середовища, на утилізацію відходів тощо
За статтями витрат	Витрати на екологічну сировину та матеріали,

	<p>витрати на утримання об'єктів природоохоронних заходів, на придбання очисних споруд фільтрів, витрати на послуги сторонніх організацій, податки та платежі за забруднення навколишнього середовища тощо.</p>
--	---

Витрати на реалізацію екологічних програм, що можуть включатися до витрат майбутніх періодів, включають: витрати на здійснення моніторингу за станом навколишнього середовища (заробітна плата працівникам служби охорони навколишнього середовища, відрахування на соціальні заходи від неї); витрати на утилізацію відходів (організація та експлуатація полігонів захоронення відходів); витрати на експлуатацію очисних споруд; витрати на відновлення екосистем внаслідок антропогенної діяльності.

Згідно з Рекомендаціями щодо складання та заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати "Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи" до поточних природоохоронних витрат включають такі елементи:

- вартість матеріалів і покупних напівфабрикатів; вартість палива та енергії, які спожиті в процесі функціонування природоохоронних засобів, та інших робіт природоохоронного характеру;
- оплату праці (основну та додаткову);
- витрати на утримання та експлуатацію засобів природоохоронного призначення, включаючи амортизацію й витрати на поточний ремонт;
- цехові та загальні по підприємству (експлуатаційні) витрати;
- витрати на охорону праці працівників, які зайняті природоохоронною роботою;
- витрати, пов'язані із спільним використанням підприємствами та організаціями регіону об'єктів природо-охоронного призначення, і платежі за надані підприємству (організації) природоохоронні послуги.

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.

8.4. Екологічна звітність: суть, зміст показників, форма та особливості розкриття

В умовах інтеграції економіки України в європейський і світовий економічний простір великого значення в реалізації екологічної політики набуває забезпечення достовірної еколого-статистичної інформації діяльності суб'єктів господарювання.

Певний обсяг інформації про екологічну діяльність включено у ряд статей фінансової звітності. Зокрема, в активі балансу у складі необоротних активів міститься обсяг інформації про нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції та основні засоби природоохоронного призначення. У складі запасів включають запаси, які будуть використані для заходів з охорони природи капітального та некапітального характеру. Містять екологічну інформацію і ряд статей пасиву балансу. Так, у складі кредитів можуть бути кредити, отримані на здійснення природоохоронних заходів, у складі забезпечень – сформовані забезпечення на відновлення природного середовища, наприклад на рекультивацію порушених земель, знесення будівель і споруд тощо. Включається також інформація щодо доходів і витрат екологічної діяльності і в більшість статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Це зокрема виручка від реалізації відходів, цільове фінансування природоохоронного призначення у складі інших операційних витрат, витрати природоохоронного призначення у

переліку витрат за функціями та за елементами, в тому числі екологічні податки.

Основними напрямками розкриття інформації екологічної спрямованості можуть бути:

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.

В Україні еколого-статистичне дослідження діяльності підприємств передбачає наскрізне еколого-статистичне спостереження за виробництвом екологічних товарів, надання екологічних послуг, застосування екологічних безпечних технологій для виробництва інших товарів, зменшенням і попередженням викидів в атмосферу шкідливих речовин, скидів у водні об'єкти, утворенням та утилізацією відходів, станом екологічних зобов'язань, екологічних доходів і витрат, інвестиціями в природоохоронну сферу та ін.. Для збирання основних еколого-статистичної інформації про функціонування підприємств та організацій усіх видів економічної діяльності і форм власності використовуються уніфіковані форми держаних статистичних спостережень.

Еколого-статистична звітність - це форми звітності яких відображають статистичні дані про стан, використання та охорону довкілля та його компонентів та наводять заходи щодо покращення якості довкілля та його охорони.

Перелік форм державних статистичних спостережень міститься у Загальному таблиці (переліку) форм державних статистичних спостережень, який розроблений і затверджений державною службою статистики. Вони містять інформацію про результати екологічної діяльності підприємств, викиди шкідливих речовин в атмосферу, водні об'єкти, утворення та утилізацію відходів, оцінку витрат на охорону довкілля та ін. (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

**Форми статистичної звітності з навколишнього середовища
в Україні**

<i>Назва форми</i>	<i>Скорочена назва форми</i>	<i>Період складання</i>
Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі	№ 1-екологічні витрати	Річна
Утворення та поводження з відходами	№ 1-відходи	Річна
Звіт про охорону атмосферного повітря	№ 2-ТП (повітря)	Річна
Податкова декларація з екологічного податку	-	Квартальна

Форму № 1 екологічні витрати складають юридичні особи всіх видів діяльності за таких умов: 1) здійснюють викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря від стаціонарних джерел забруднення; 2) займаються розміщенням відходів; 3) мають очисні споруди та здійснюють скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; 4) здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом і сплачують екологічний податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення; 5) здійснюють спеціалізовані природоохоронні послуги (збір і очистка стічних вод, збір і обробка відходів, санітарно-оздоровчі та інші заходи).

Бланк державного статистичного спостереження за формою № 1 екологічні витрати містить чотири розділи, показники яких заповнюються в цілому за рік:

розділ 1 "Витрати на охорону навколишнього природного середовища" розкриває структуру природоохоронних витрат згідно з класифікацією природоохоронних заходів за типами витрат: капітальні інвестиції, у тому числі витрати на капітальний ремонт, та поточні витрати.

Розділ 2 "Витрати на охорону навколишнього природного середовища за джерелами фінансування" містить інформацію про фактичні витрати на капітальні інвестиції, у тому числі на капітальний ремонт, та поточні витрати згідно з основними напрямками природоохоронних заходів за джерелами фінансування.

Розділ 3 "Екологічні платежі" містить інформацію про екологічні податки, зокрема за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами, за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини, а також штрафні санкції за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища, відшкодування збитків за спричинену шкоду.

У розділі 4 "Екологічні послуги" представлено інформацію про інші витрати та надходження, у тому числі надходження коштів за надання послуг природоохоронного призначення (у тому числі від підприємств житлово-комунальної сфери); надходження коштів від продажу відходів і побічної продукції, отриманої при здійсненні природоохоронних заходів; оплата послуг природоохоронного призначення (у тому числі державним, комунальним підприємствам).

Бланк статистичної звітності за формою № 1 – відходи (річна) «Утворення та поводження з відходами» замінив собою форму № 1 –

небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I-III класу небезпеки». Блан звіту поділений на чотири розділи:

Розділ I. Утворення, поводження з відходами за місцем їх утворення.

Розділ II. Поводження з відходами.

Розділ III. Установки для поводження з відходами та спеціально відведені місця та об'єкти видалення відходів станом на кінець року.

Розділ IV. Осад промислових стоків у сухій речовині

Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (форма № 2-ТП (повітря) містить два розділи:

Розділ I. Сумарні викиди забруднюючих речовин і парникових газів.

Розділ II. Викиди забруднюючих речовин і парникових газів від виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок).

Важливим інструментом стимулювання екологічної відповідальності постає екологічний податок.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється із фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів.

В Європейських країнах екологічний податок – це один з інструментів, що впроваджує у життя принцип «забруднювач платить». В Україні у екологічного податку сьогодні домінує фіскальна його природа, він є джерелом податкових надходжень в загальний фонд державного бюджету, а не фінансовим інструментом державної підтримки до стимулювання суб'єктів господарювання до модернізації виробництва та природоохоронних заходів.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України 17 серпня 2015 року № 715 в Україні затверджена форма податкової декларації з екологічного податку, яка передбачає наявність наступних додатків (форм):

1) розрахунок за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря

стаціонарними джерелами забруднення;

2) розрахунок за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

3) розрахунок за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;

4) розрахунок за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

5) розрахунок за утворення радіоактивних відходів і іонізуючого випромінювання;

6) розрахунок за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензійний строк;

7) кодифікатор забруднюючих речовин, що викидаються атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

8) кодифікатор забруднюючих речовин, що скидаються у водні об'єкти;

9) кодифікатор забруднюючих речовин, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);

- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) розміщених відходів,
- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;
- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Ставки екологічного податку в Україні визначені окремо за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (ст. 243 ПКУ);
- скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (ст. 245 ПКУ);
- розміщення відходів в спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (ст. 246 ПКУ);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (ст. 247 ПКУ);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлене особливими умовами ліцензії терміну (ст. 248 ПКУ).

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 у екологічних звітах компаній.

Екологічний звіт є одним із видів нефінансової звітності. Використання даного виду звітності зумовлене необхідністю переходу від прибутково відповідального бізнесу на соціально відповідальний з метою формування лояльності стейкхолдерів. Екологічні звіти, за умови, що вони формуються періодично, дозволяють здійснювати моніторинг екологічної політики підприємства протягом ряду років або проводити порівняння екологічних програм різних компаній. Підготовка та оприлюднення екологічних звітів збільшує рівень інформаційної відкритості компанії.

В загальному вигляді екологічний звіт має містити інформацію про екологічну політику; рівень виконання запланованих в попередньому періоді заходів щодо зменшення навантаження на навколишнє середовище; розмір та цільове призначення інвестиції в природоохоронну діяльність; програми та заходи, спрямовані на охорону довкілля; зовнішні перевірки та моніторинг підприємства; екологічні плани на наступний період.

Формування та оприлюднення екологічних та інших нефінансових звітів надає компанії такі переваги:

- удосконалення управління компанією - в процесі підготовки звіту відбувається аналіз власної стратегії, проводиться об'єктивний аналіз нефінансових ризиків, оцінюється вплив компанії на суспільство та навколишнє природне середовище;

- зростання довіри до діяльності компанії – компанія у нефінансових звітах демонструє соціальну та екологічну відповідальність;

- підвищення прозорості компанії - наявність нефінансової звітності дозволяє стейкхолдерам отримати інформацію щодо екологічних та соціальних аспектів діяльності компанії разом із економічними результатами діяльності. Це дозволяє об'єктивно оцінювати ризики бізнесу, пов'язані з нефінансовими аспектами діяльності;

- зміцнення ділових зв'язків, пов'язане зі збільшенням ступеня прозорості та зростанням довіри стейкхолдерів до діяльності компанії.

- вихід на нові ринки, пов'язаний з дотриманням принципів соціально відповідальної діяльності.

Звіт про екологічну діяльність підприємства повинен містити:

1) дані, що відображають як витратну частину, пов'язану з екологічними витратами, так і дохідну, пов'язану з отриманням доходів від ведення природоохоронної діяльності (витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю: екологічні збори і платежі (за видами платежів), плата за природні ресурси (за видами ресурсів), капітальні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності), поточні витрати на охорону довкілля (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі елементів витрат; економію або дохід у зв'язку з веденням природоохоронної діяльності (за напрямками природоохоронної діяльності в розрізі видів доходів);

2) додатки до звіту: розрахунок збору за забруднення довкілля; відомості про охорону атмосферного повітря; відомості про охорону водних ресурсів; відомості про охорону земельних ресурсів; звіт про утилізацію відходів; відомості про дослідження у сфері охорони довкілля; відомості про відновлення і демонтаж обладнання; розрахунок амортизації природоохоронних засобів; 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 і органи: статистики, податкову інспекцію, органи державного управління охорони навколишнього середовища і природних ресурсів тощо). Таким чином, звіт про екологічну діяльність підприємства буде як найповніше відображати інформацію про екологічні витрати, задовольняти всіх користувачів цієї інформації (як

зовнішніх, так і внутрішніх) і сприяти ухваленню обґрунтованих управлінських рішень.

8.5. Відображення в обліку витрат підприємства на екологічну діяльність

Екологічний облік призначений для оцінки екологічних факторів та складання бухгалтерської екологічної звітності встановленої форми та змісту, в основному орієнтованої як на зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Екологічний облік повинен виявляти та відображати у грошовій формі зовнішні ефекти (витрати). Вирішення цієї проблеми можливе за умови використання двох різних підходів:

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 (назвемо його диференціювання фінансової звітності);

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 (назвемо його розширенням фінансової звітності).

У першому випадку, тобто під час уточнення (диференціювання) традиційного обліку, перед річним звітом ставиться завдання більш повного відображення конкретних форм впливу екологічного менеджменту на майно та прибутковість підприємства. При обліку витрат необхідне диференційоване відображення екологічних витрат за їх видами й місцем виникнення.

У другому підході ідеться про реорганізацію й розширення обліку в цілях його використання як інструменту активного екологічного менеджменту. Традиційний облік практично не пристосований для цієї мети. Щоб привести його у відповідність до нових вимог, його необхідно істотно доповнити, зокрема, через визначення нових об'єктів обліку, а також формулювання нових цілей обліку й інших показників.

Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинно ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності конкретного підприємства. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати на охорону навколишнього природного середовища передбачено включати до загальновиробничих витрат. Вважаємо, що залежно від виду екологічних витрат їх необхідно обліковувати на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Основним елементом організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку, які залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище, і напрямів здійснюваної екологічної діяльності. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку екологічних витрат можливо покласти деталізацією кожного виду витрат (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Об'єкти аналітичного обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання

Код синтетичного рахунку	Об'єкти аналітичного обліку			
23,91,92,94	Операційні	Експлуатаційні	Витрати із забезпечення природними ресурсами	Витрати на геологорозвідувальні роботи Плата за землю Плата за спеціальне використання природних ресурсів Інші витрати
			Витрати із відновлення	Витрати на матеріали, паливо, енергію, заробітну плату, відрахування у фонди соціального

			природних ресурсів	страхування, пов'язані із відновленням природних ресурсів Витрати на оплату полого, пов'язаних із відновленням природних ресурсів
			Витрати з організації екологічної діяльності	Платежі за послуги з екологічної сертифікації Платежі за проведення екологічної експертизи та аудиту Платежі за отримання екологічного паспорта Інші витрати
			Витрати з попередження забруднення	Витрати на науково-дослідні роботи, пов'язані з поточною екологічною діяльністю Витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю Витрати на утримання природоохоронних об'єктів Поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення Витрати, пов'язані з утриманням та ремонтом основних засобів природоохоронного призначення Амортизація об'єктів основних засобів природоохоронного призначення Витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю Інші витрати
			Витрати з компенсації негативних наслідків забруднення	Компенсаційні платежі державі, юридичним і фізичним особам, що постраждали внаслідок шкідливої діяльності підприємства Платежі за розміщення відходів у межах понад встановлених норм Платежі за викиди забруднюючих речовин Витрати з усунення негативних наслідків, спричинених надмірними викидами в навколишнє середовище Інші витрати
			Витрати на переробку / утилізацію відходів виробництва	Поточний ремонт та інші витрати, пов'язані з утриманням необоротних активів, призначених для переробки або утилізації виробничих відходів Витрати на збір виробничих відходів Витрати на транспортування виробничих відходів Витрати на переробку виробничих відходів Витрати на утилізацію виробничих відходів Витрати на зберігання виробничих відходів Інші витрати
15	Інвестиційні	Експлуатаційні	Витрати з організації екологічної діяльності	Витрати, пов'язані з покращенням якості продукції Інші витрати
	Природоохоронні		Витрати з попередження забруднення	Витрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення Витрати на впровадження екотехнологій Витрати на створення, придбання,

			реконструкцію, технічне переоснащення обладнання і споруд природоохоронного призначення Витрати на придбання ліценцій природоохоронного призначення Інші витрати
		Витрати на переробку / утилізацію відходів виробництва	Створення (придбання) основних засобів, призначених для переробки або /та утилізації виробничих відходів Інші витрати

Операційні екологічні витрати виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і пов'язані з використанням природних ресурсів та/або їх охороною.

Інвестиційні екологічні витрати пов'язані зі створенням, придбанням, реконструкцією, модернізацією, технічним переобладнанням, капітальним ремонтом споруд природоохоронного призначення

Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинно ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності конкретного підприємства. Для цього необхідно:

- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;
- здійснювати моніторинг стану довкілля.

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники його діяльності. Витрати у господарській діяльності та в обліковому їх відображенні формують відповідні види зобов'язань підприємства з екологічної діяльності. Відображення екологічних зобов'язань, що виникають внаслідок здійснення природоохоронних заходів та екодіяльності суб'єктів господарювання в бухгалтерському обліку за допомогою Плану рахунків бухгалтерського обліку наведено у таблиці 8.4.

Відображення в обліку екологічних зобов'язань підприємства

Види витрат зумовлені необхідністю попередження екологічних ризиків або покриття їх негативних наслідків	Бухгалтерські рахунки витрат	Бухгалтерські рахунки забезпечення екологічних зобов'язань
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;	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	15 “Капітальні інвестиції”; 23 “Виробництво”; 91 “Загальновиробничі	4746 “Забезпечення покриття потенційних штрафних санкцій”

законодавства	витрати”; 92 “Адміністративні витрати”; 93 “Витрати на збут”; 94 “Інші витрати операційної діяльності	
---------------	--	--

У діючій практиці господарювання екологічні витрати обліковуються, а отже, і розподіляються та списуються за загальноприйнятою методикою без урахування їх особливостей. Так, розподіл екологічних витрат, які за економічною сутністю є змінними загальновиробничими, здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва. Доцільним є розподіляти змінні загальновиробничі екологічні витрати пропорційно до вартості робіт з відновлення порушеного навколишнього природного середовища, що позитивно впливатиме на процес ціноутворення на продукцію підприємства.

Під час обліку довгострокових інвестицій разом із виділенням таких спеціальних видів інвестицій (вкладень у позаобігові активи), як придбання земельних ділянок і придбання об'єктів природокористування, доцільно також відображати природоохоронні інвестиції в галузевому розрізі.

Для управління екологічними витратами, забезпечення їх регулювання необхідна інформація про потреби в таких витратах, а також про їх фактичний розмір, що забезпечує бухгалтерський облік. Вже сьогодні бухгалтерам рекомендують складати екобаланси, тобто звітність, що відображує вплив витрат, пов'язаних із природоохоронними заходами.

Для надання зовнішнім користувачам інформації, яка має вплив на інвестиційні рішення, необхідно вдосконалювати структуру фінансової звітності, зокрема балансу підприємства. Для цього доцільно відображати в першому розділі активу балансу підприємства (Звіті про фінансовий стан) разом із статтями основних засобів відомості про основні засоби природоохоронного призначення (наприклад, очисні споруди), про незавершене будівництво об'єктів природоохоронного призначення, про придбані права природокористування, права на забруднення навколишнього

середовища, права сумісного користування спорудами для охорони навколишнього середовища, а також відомості про амортизаційні відрахування по природоохоронному устаткуванню. З цією метою можна виділяти окремим рядком основні засоби природоохоронного призначення, що дозволить отримати інформацію для всебічного аналізу динаміки їх розвитку.

Інформацію про основні засоби природоохоронного призначення також важливо деталізувати в примітках до річної звітності. З цією метою облік таких необоротних активів необхідно виділяти в аналітичному обліку і така інформація може бути використана в податковому обліку і статистичній звітності. У другому розділі активу балансу доцільно відображати для оцінки наявності і залишків екологічно чистих запасів підприємств відповідно до методики відображення інформації в звітності (додатковим рядком) запаси екологічно чистої готової продукції, вирощеної підприємством, виокремлювати окремим рядком, на виробничих підприємствах - запаси екологічно чистої сировини для виробництва готової продукції, в торговельній мережі - залишок екологічно чистих товарів. З цією метою необхідно вести аналітичний облік такої продукції. І на його основі також у статистичній звітності відображати окремими рядками суми реалізованої екологічно чистої продукції, вартість готової продукції, виготовленої і реалізованої продукції з використанням екологічно чистої продукції.

Адекватна система бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємств в сучасних умовах має стати вагомим складником стимулювання екологічно збалансованого природокористування і запорукою гарантування екологічної безпеки на всіх рівнях господарювання, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною і корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій, стан їхніх активів, зобов'язань і власного капіталу. Бухгалтерський облік дозволяє отримати числову характеристику екофакторів, є джерелом інформації, а відтак, має стати інструментом реалізації природоохоронних заходів та

збереження навколишнього середовища суб'єктами господарської діяльності всіх видів економічної діяльності.

ТЕМА 9

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

9.1. Соціальна відповідальність бізнесу: зміст та основні складові.

9.2. Принципи, стандарти і методи оцінки корпоративної соціальної звітності.

9.3. Соціальна звітність та принципи її складання.

9.4. Облік соціальної відповідальності бізнесу.

9.1. Соціальна відповідальність бізнесу: зміст та основні складові

Розвиток національної економіки, інтеграція України в світовий економічний простір обумовлює виникнення ряду проблем, вирішення яких передбачає необхідність вибору ефективних методів управління суб'єктами господарювання, які б забезпечували реалізацію концепції сталого розвитку. Концепція сталого розвитку нерозривно пов'язана з концепцією соціальної відповідальності бізнесу.

Впровадження принципів соціальної відповідальності у практику діяльності вітчизняних підприємств обумовлює необхідність у здійсненні оцінки ефективності соціально відповідальної діяльності як основи сталого розвитку підприємства. Таку оцінку про кожний вид діяльності суб'єкта господарювання забезпечить повна та достовірна інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Отже, підприємство зацікавлене в такій системі бухгалтерського обліку, яка б висвітлювала результати економічної, екологічної і соціальної діяльності та сприяла реалізації заходів

управлінського характеру задля досягнення довготривалого сталого розвитку підприємства.

У відповідності із стандартом соціальної відповідальності ISO 26000 **соціальна відповідальність** – це відповідальність організації за вплив її рішень на суспільство на навколишнє середовище через прозору та етичну поведінку, що сприяє сталому розвитку, враховуючи здоров'я та добробут суспільства; враховує очікування зацікавлених сторін та відповідає діючому законодавству; узгоджується з міжнародними нормами поведінки та інтегрована у діяльність всієї організації.

Всесвітня рада зі сталого розвитку визначає сутність **корпоративної соціальної відповідальності** як постійне зобов'язання бізнесу сприяти усталеному економічному розвитку, працюючи з робітниками, їхніми сім'ями, місцевою громадою та суспільством в цілому для поліпшення якості їхнього життя.

Ознайомлення з науковою літературою показало, що трактування змісту дефініції «соціальна відповідальність» на рівні компаній умовно можна виділити у три групи:

1 група – характеристика даної категорії як реалізація певної політики підприємства щодо відповідності певних норм, стандартів і зобов'язань (Г. Боуен, Керол А., К. Девіс, Меморандум про соціальну відповідальність бізнесу в Україні, Міжнародна організація стандартизації, Міжнародна рада зі сталого розвитку, Об'єднання корпорацій США «Бізнес за соціальну відповідальність»);

2 група – соціальна відповідальність як концепція розвитку компанії, яка дозволяє інтегрувати у діяльність соціальні і екологічні аспекти (Європейська комісія, Європейський альянс);

3 група – соціальна відповідальність як модель іміджевої поведінки компаній на ринку, як враховує інтереси суспільства.

Поряд із різними дефініційними контурами спільною рисою трактування категорії «соціальна відповідальність» постає її добровільний характер та високий рівень культури взаємовідносин між партнерськими сторонами.

Концептуальні основи становлення соціально відповідального бізнесу в Україні закладені також Концепцією Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу, норми і положення якої цілком відповідають сучасним потребам і проблемам населення сільських територій.

З системних позицій підвищення рівня добробуту місцевої громади дав визначення корпоративної соціальної відповідальності Ф. Котлер. Беручи за основу цю ключову функцію, **соціальну відповідальність** компаній доцільно розглядати як довгострокову політику управління, яка орієнтована на підвищення рівня добробуту і якості життя населення та вирішення найгостріших соціально-економічних проблем розвитку суспільства (регіонів, територій) за рахунок добровільної імплементації у практику управління компанією принципів соціально відповідального бізнесу.

Виходячи з цього, діяльність є соціально відповідальною, якщо вона одночасно:

1) спрямована на отримання економічних вигод (вигоди можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними: наприклад, благодійність не приносить матеріального прибутку, але вона підвищує репутацію та покращує імідж підприємства);

2) спрямована на покращання навколишнього середовища (супроводжується збереженням навколишнього середовища);

3) має соціальний характер (враховує інтереси всіх груп зацікавлених осіб на всіх рівнях: макро-, мезо- та макрорівні).

Соціально відповідальні рішення компанії здійснюються в наступних напрямках (елементи соціально відповідального бізнесу):

1) *споживачі (покупці, клієнти)*. Бізнес повинен точно інформувати споживачів щодо товарів/ робіт/ послуг, використовувати чесну і прозору маркетингову інформацію, заохочувати відповідальне споживання,

декларувати і постійно підтверджувати на практиці зобов'язання щодо виробництва і реалізації безпечних і якісних товарів/ робіт/ послуг.

2) *Стейкхолдери ринкових відносин* – постачальники та підрядники, покупці і замовники, споживачі продукції компанії, фінансові установи, з якими співпрацює підприємство, інші контрагенти господарських відносин.

3) *Права людини*. Економічні, соціальні і культурні права людини – включає право на роботу, право на здоров'я, право на освіту, право на соціальний захист.

4) *Трудові відносини*. Створення робочих місць, виплата заробітної плати і інших передбачених законом платежів, забезпечення безпечних умов праці, розвиток персоналу – це неповний спектр трудових відносин, які пов'язані з соціальною відповідальністю.

5) *Залучення і розвиток територіальної громади*. Конструктивна співпраця бізнесу з територіальною громадою – одна з основних передумов ділового успіху, значуща складова сталого розвитку. Ключовими сферами суспільного розвитку, в які бізнес може ввести вклад, є створення робочих місць, надання додаткових можливостей для здобування освіти; збереження пам'яток культурно-історичної спадщини; забезпечення охорони здоров'я населення.

6) *Корпоративне управління*. Управління в контексті соціальної відповідальності має особливий характер, що обумовлений відповідною системою ухвалення рішень, яка побудована з метою впровадження принципів і завдань соціальної відповідальності, а також реалізації відповідних заходів.

Ефективне корпоративне управління засноване на принципах і практиках підзвітності, прозорості, етичної поведінки, дотримання інтересів заінтересованих сторін і визнанні верховенства права, як в процесі ухвалення рішень, так і в процесі їх реалізації.

7) *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.

8) *Відносини з владою*. Прозорість та відкритість щодо дотримання і виконання чинного податкового законодавства.

Принципи соціально відповідальної діяльності повинні базуватися на принципах соціально відповідального бізнесу та застосовуватися у діяльності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від форми власності, масштабів і профілю діяльності, території розміщення.

До принципів соціально відповідального бізнесу слід віднести: взаємну моральну та матеріальну вигоду, відкритість, добровільність, значимість, недопущення конфліктів, системність.

Система основних критеріїв та індикаторів, які характеризують бізнес з позицій соціальної відповідальності, наведені у таблиці 9.1

Таблиця 9.1

<i>Базові критерії соціальної відповідальності компанії</i>	<i>Критерії соціально відповідального аграрного бізнесу</i>	<i>Індикатори соціальної відповідальності бізнесу</i>
Економічні	Виробництво якісної та безпечної сільськогосподарської продукції та продуктів харчування, рівень оплати праці персоналу, відповідність нормам і стандартам якості продукції, ефект від підприємницької діяльності	Витрати на впровадження екоінноваційних технологій; наявність та розмір заборгованості підприємства по заробітній платі; середній рівень заробітної плати; частка працівників, середньорічна заробітна плата яких менша за прожитковий мінімум; коефіцієнт плинності кадрів; розмір та частка прибутку, спрямованого на фінансування соціальних проектів
Соціальні	Реалізація програм соціального захисту персоналу, морального стимулювання працівників, система відносин з територіальними громадами та органами управління, соціальний ефект бізнесу	Розмір витрат на соціальний захист персоналу; частка витрат на соціальні заходи у структурі витрат, річний обсяг витрат підприємства на охорону праці, річний обсяг витрат на соціальні заходи, обсяг соціальних інвестицій всього та одну особу
Юридичні	Прозорість у сплаті податків, дотримання умов чинного законодавства, дотримання умов господарських договорів	Наявність заборгованості за виплатами працівникам; наявність порушених договорів

Етичні	Реалізація благодійних і спонсорських проектів, формування позитивного іміджу підприємства	Обсяг витрат на програми соціального розвитку території
Екологічні	Рівень безпеки сільської території для здоров'я людей	Річний обсяг витрат на охорону та покращення навколишнього середовища

9.2. Принципи, стандарти і методи оцінки корпоративної соціальної звітності

Практикою функціонування найбільш успішних вітчизняних і зарубіжних бізнес-структур переконливо доведено, що здобуття конкурентних переваг на ринку в значній мірі залежить від ступеня відкритості компанії для суспільства, якості вироблюваної продукції та дотримання екологічних стандартів. Система взаємовідносин підприємства з стейкхолдерами та суспільними групами визначає успішність діяльності фірми, а дотримання стандартів цих відносин – є запорукою стабільного розвитку господарюючого суб'єкта в довгостроковій перспективі. Формалізувати та упорядкувати систему взаємовідносин з різними зацікавленими сторонами суспільно-економічних відносин дозволяють стандарти соціальної відповідальності компаній, використання яких дозволяє підприємствам вийти на новий, більш високий в якісному плану рівень управління. Впровадження та використання принципів і стандартів соціальної відповідальності по відношенню до різних груп стейкхолдерів сьогодні стало практикою для більшості успішних бізнес-структур..

У зарубіжній практиці основні принципи складення звітності з соціальної відповідальності підприємницьких структур визначені Глобальним договором ООН. Сукупність цих принципів згрупована за чотирма ключовими ознаками: 1 група – права людини; 2 група – трудові відносини; 3) захист довкілля; 4) антикорупційні принципи. На їх базовій

основі ґрунтуються механізми і конкретні інструменти побудови системи соціальної відповідальності сучасного бізнесу.

Основними принципами соціально відповідального бізнесу є:

✓ *Добровільність.* 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 інформаційної відкритості компаній.

✓ *Відкритість.* 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.* Соціальні програми повинні носити регулярний характер, участь у довгострокових проектах, а не тільки в окремих благодійних акціях;

✓ *Значимість.* Важливо, щоб соціальні програми впроваджувались в тих сферах, в яких суспільство відчуває потребу в теперішній час, та отримання реального соціального ефекту

✓ *Недопущення конфліктів.* Дотримання субординації компанією відносно релігії, політики, спортивних та музичних течій.

✓ *Взаємна моральна та матеріальна вигода.* 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.

Активізація та поширення практики соціально-відповідального бізнесу сучасних підприємницьких структур в усьому світі призвели до необхідності формування консолідованої звітності з соціальних аспектів. У зв'язку з цим в 2013р. Міжнародна рада з інтегрованої звітності оприлюднила пропозиції Міжнародного положення про інтегровану звітність для консультацій з групами впливу. Вказане положення методично ґрунтується на трьох фундаментальних концепціях: концепції капіталу, концепції бізнес-моделі і концепції створення доданої вартості. Складання соціальної звітності компаній відбувається на основі прийнятих стандартів соціальної відповідальності.

У дотриманні міжнародних стандартів ведення соціально відповідального бізнесу закладено певні критерії. Це сумлінне ставлення до сплати податків; дотримання вимог міжнародного і національного законодавства, виробництво якісної продукції, розробка соціальних програм компанії, участь у соціальних проектах регіонального і загального масштабу, охорона навколишнього середовища, благодійні проекти тощо. В якості міжнародного механізму формування соціально відповідальної поведінки суб'єктів економіки використовується також Кодекс ділової етики, декларації, хартії.

Міжнародні стандарти соціально відповідального бізнесу світові структури почали формувати наприкінці ХХ ст.:

- 1996 р. – сформована Європейська бізнес-мережа «Корпоративна соціальна відповідальність – Європа» (European Business Network – CSR Europe) з метою пропаганди ідей і досвіду його принципів;

- 1997 р. – створена Глобальна ініціатива з надання звітності (Global Reporting Initiative) для розробки стандартів соціальної (нефінансової) звітності компаній;

- 2000 р. – сформульовано «Глобальний договір» (Global Compact).

Основні стандарти соціальної відповідальності компаній представлені у таблиці 9.2.

Система міжнародних стандартів соціальної відповідальності бізнесу

<i>Серія стандарту</i>	<i>Назва стандарту</i>	<i>Основний зміст</i>
GRI	Global Reporting Initiative (глобальна ініціатива та звітність)	Міжнародний стандарт, який найбільш повно охоплює діяльність компанії у спектрі економічних, екологічних і соціальних процесів бізнес-суб'єкта
ISO 14000	Система стандартів Міжнародної організації зі стандартизації	Міжнародні стандарти, які обґрунтовують соціальну відповідальність компаній у спектрі дотримання екологічних вимог виробництва
AA 1000	Account Ability (Облік відповідальності)	Міжнародний стандарт, який встановлює порядок оцінки рівня соціальної відповідальності стейкхолдерів, включає набір критеріїв, які використовуються при оцінці економічної, соціальної та екологічної діяльності компанії.
SA 8000	Social Accountability (Соціальна відповідальність)	Міжнародний стандарт, що встановлює критерії і вимоги до організації умов праці персоналу компанії
ISO 9000	International Organization for Standardization (Міжнародна організація стандартизації)	Міжнародний стандарт, який регламентує систему управління якістю
ISO 26000	Guidance on social responsibility (Керівництво з соціальної відповідальності)	Міжнародний стандарт, який включає такі компоненти, як захист прав людини, навколишнього природного середовища, безпеку праці, права споживачів та розвиток місцевих общин, а також організаційне управління та етику бізнесу.
OHSAS 18000	Occupational Health and Safety Assessment Series (Оцінка гігієни та безпеки праці)	Серія, яка включає систему стандартів професійної безпеки
Bench Marks	Система оцінок діяльності компанії	Система принципів і міжнародних стандартів надання звітності підприємства з урахуванням принципів корпоративної соціальної відповідальності
CRA	Corporate Responsibility Audit (Аудит корпоративної відповідальності)	Система міжнародних стандартів аудиту корпоративної соціальної відповідальності
ВОК-КСО-2007 (Росія)	Соціальна відповідальність організації	Національний стандарт, який визначає ключові характеристики діяльності організації у відносинах з персоналом, вимоги до екологічної безпеки діяльності, підтримка місцевих ініціатив суспільно активних груп
Стандарти	Стандарти США	Соціальна відповідальність організацій у

«Саншайн»	(Асоціація стейкхолдерів)	сфері захисту прав споживачів, охорони навколишнього середовища та релігійних аспектів.
Стандарти «Кейданрен»	Стандарти соціальної відповідальності японської асоціації промислових компаній	Стандарти включають ряд вимог щодо ведення чесної конкурентної боротьби компаній на ринку та формування позитивного суспільного ефекту
Соціальні стандарти Салівана	Добровільний кодекс правил поведінки компанії	Організаційно-методична підтримка соціальної, економічної і політичної справедливості, дотримання прав людини.

Показники оцінювання рівня та результативності соціальної відповідальності бізнесу.

Відповідно до норм Глобального договору рівень соціально відповідальної діяльності оцінюється за показниками: економічної результативності, екологічної результативності, результативності організації праці, результативності у сфері прав людини, результативності взаємодії із суспільством, результативності у сфері відповідальності за продукцію. Саме ці показники формують інформаційну основу управління сталим розвитком

Сукупність показників, що свідчать про досягнутий рівень соціальної відповідальності бізнесу та результативність цієї діяльності підприємства, умовно можна поділити на два види: якісні – оцінюються тільки за наявністю або відсутністю; кількісні – відповідно мають кількісний вимір.

До якісних показників відносять: наявність на підприємстві документальної та нормативної бази в галузі соціальної відповідальності та її відповідність міжнародним стандартам; наявність у структурі підприємства спеціальних підрозділів (відділів, управлінь), що відповідають за соціальну діяльність.

Кількісні показники, що використовуються для оцінки ефективності соціальних програм, включають такі групи: витрати на розвиток персоналу, куди входить заробітна плата, соціальні виплати працівникам, витрати на навчання та перепідготовку кадрів; витрати на розвиток місцевого співтовариства, що включають різні соціальні та благодійні програми; і витрати на поліпшення екологічної ситуації.

Кількісна оцінка рівня соціальної відповідальності компаній може бути визначена на підставі наступних показників (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Система показників оцінки рівня та результативності соціальної відповідальності бізнесу

<i>Напрямок оцінки СВБ</i>	<i>Показники</i>
Організаційне управління	Наявність та оприлюднення соціальної звітності
	Веб-сайт підприємства з інформацією соціального характеру
	Кількість позовів зі сторони зовнішніх стейкхолдерів
Права людини	Відношення задоволених скарг щодо порушення прав людини до поданих
	Відношення кількості працюючих із вразливих груп до загальної кількості працівників підприємства
	Кількість позовів щодо порушення прав людини зі сторони внутрішніх стейкхолдерів
	Частка прийнятих із вразливих груп до загальної кількості прийнятих на підприємство
Соціально-трудова відносина	Наявність колективного договору
	Наявність органів соціального діалогу на підприємстві
	Відношення кількості робочих місць, що відповідають вимогам охорони праці та техніки безпеки до загальної кількості робочих місць
	Відношення суми витрат на соціальний захист та покращення умов праці до загальної суми прибутку підприємства
	Коефіцієнт виробничого травматизму
	Відношення суми витрат на навчання та розвиток персоналу до загальної суми операційних витрат підприємства
	Витрати на підвищення кваліфікації, навчання, перепідготовку в розрахунку на одного працівника
	Коефіцієнт стійкості кадрового складу
	Відношення середнього розміру заробітної плати працівників підприємства до середнього по галузі
	Частка витрат на оплату праці в собівартості продукції
	Питома вага премій, заохочувальних та компенсаційних виплат в фонді оплати праці в розрахунку на одного працівника
	Питома вага суми заборгованості по заробітній платі в загальній сумі заробітної плати
	Питома вага молодих спеціалістів в загальній чисельності працюючих
Навколишнє середовище	Частка витрат, які були виділені на організацію природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів на підприємстві, в інших операційних витратах
	Сума сплаченого екологічного податку до суми нарахованого
	Сума інвестицій в довгострокові екологічні проекти
	Частка екологічно безпечних технологій та матеріалів будівництва до загальної їх кількості
	Залучення працівників підприємства до охорони довкілля та ресурсозберігання

Відносини з зовнішніми стейкхолдерами та імідж компанії	Дотримання законодавства про добросовісну конкуренцію
	Антикорупційна діяльність
	Відношення суми сплачених податків до загальної суми нарахованих податків
	Відношення простроченої кредиторської перед діловими партнерами до загальної суми кредиторської заборгованості перед діловими партнерами
Відносини з покупцями та споживачами продукції	Дотримання політики конфіденційності відносно споживачів
	Дотримання закону про добросовісну рекламу
	Проведення інформаційних освітніх заходів серед споживачів
	Кількість отриманих рекламацій та претензій від споживачів
	Питома вага продукції, що відповідає міжнародним стандартам у загальному обсязі її випуску
	Відношення ціни продукції підприємства до середньої ціни продукції по галузі
Участь у суспільному житті та розвитку	Питома вага продукції, що супроводжується сервісними послугами у загальному обсязі її випуску
	Відношення кількості новостворених робочих місць до загальної чисельності робочих місць підприємства
	Відношення чисельності прийнятих після навчального закладу до загальної чисельності прийнятих на роботу
	Частка витрат на проведення соціальних програм спільно із громадськими організаціями в чистому прибутку підприємства
	Частка витрат на проведення соціальних програм спільно із органами місцевої влади в чистому прибутку підприємства
	Питома вага соціальних інвестицій у розвиток територій присутності в чистому прибутку підприємства
	Питома вага коштів, які були виділені на участь у благодійних акціях та проектах, у чистому прибутку підприємства
	Питома вага інвестицій на розвиток науки, освіти та технологій в загальній сумі інвестицій підприємства
	Витрати на охорону здоров'я в розрахунку на одного працюючого
Питома вага обсягів соціального житла в загальному обсязі збудованого житла	

Загальний досягнутий рівень соціальної активності компанії найчастіше оцінюють за показниками:

- 1) розмір витрат на соціальні інвестиції в розрахунку на одного працівника компанії;
- 2) частка витрат на соціальні інвестиції компанії у сукупній їх величині за відповідний період, %;
- 3) частка витрат соціальних інвестицій у чистому доході (виручці) від реалізації товарів (продукції, робіт, послуг);
- 4) окупність соціальних інвестицій.

Із зростанням кількості соціально відповідальних компаній у міжнародній та вітчизняній практиці набула розповсюдження значна кількість методів оцінки рівня соціальної відповідальності бізнесу. Найпоширенішими з них є індексні методи оцінки.

З усіх методик оцінки корпоративної соціальної відповідальності, результати яких доступні широкому колу стейкхолдерів, найбільш популярними є методики розрахунку фондових індексів в області корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку, так званих соціальних індексів. Призначення соціальних фондових індексів забезпечити прийняття рішень в рамках соціально відповідального інвестування. Прикладами фондових індексів в області корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку є: Dow Jones Sustainability Index, NASDAQ Social Index, FTSE 4 Good, CLD Social Index тощо (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Індексні методи оцінки рівня та результативності соціальної відповідальності бізнесу

<i>Метод оцінки (індекс)</i>	<i>Сутність методу</i>
Social Index	Використовується для оцінки діяльності компанії різними групами зацікавлених сторін, переважно на підставі інформації про створення робочих місць
Індекс Dow Jones Sustainability Index (DJSI)	Включає світові індекси стійкості Dow Jones Sustainability World Indexes та європейські індекси стійкості Dow Jones STOXX Sustainability Indexes
Dow Jones Sustainability Indexes	Розраховується за великою кількістю параметрів шляхом заповнення підприємствами спеціальних щорічних анкет щодо соціально-орієнтованих програм розвитку. Отримані дані перевіряються спеціально уповноваженим аудитором.
FTSE4 Good -індекс	Включає три основних складові: екологічна стійкість компаній, взаємини з акціонерами і ставлення до прав людини
Індекс Domini Social Investment (DSI 400)	Зважений за ознакою капіталізації індекс компаній, відібраних за соціальними та екологічними критеріями
Індекс соціальних інвестицій SROI (social return on investment)	Показує рівень ефективності (прибутковості/збитковості) вкладених інвестицій в соціальну сферу
Формат «інформаційної карти» компанії	Враховує рівень та специфіку ділової активності підприємств і їхнього досвіду при розробці планів соціального розвитку

Як правило, на базі розрахунку індексів створюються рейтинги підприємств за рівнем впровадження соціальної (корпоративної) відповідальності бізнесу.

В Україні показники соціально відповідального бізнесу викладені у Меморандумі про соціальну відповідальність бізнесу. Вказані показники і критерії відповідають принципам Глобального договору ООН, відповідним документам Європейського Союзу, українському законодавству і розумінню соціальної відповідальності кращими підприємствами України.

9.3. Соціальна звітність та принципи її складання

Одним із принципів дотримання соціальної відповідальності бізнесу є підзвітність, а інструментом, який визначає вплив компанії на забезпечення сталого розвитку суспільства, є соціальна звітність. За визначенням Всесвітньої бізнес-ради зі сталого розвитку (WBCSD), *соціальна звітність* – це добровільне надання інформації про соціальні, економічні та екологічні результати діяльності компанії, яка її готує відповідно до однієї із систем показників результативності та надає в публічному доступі всім зацікавленим сторонам.

Соціальна звітність – це звіти компаній, які містять інформацію не лише економічного характеру, а й соціально-екологічні та інші нефінансові показники.

В Європейському Союзі значну увагу приділяють питанням втілення принципів соціальної відповідальності в діяльність компаній та організацій, її відображення в звітності. Так, прийнятий регуляторний акт Європарламенту та комісії № 1221/2009 з питань добровільної участі організацій у звітності щодо екоменеджменту та аудиту (EMAS). У 2004 році було прийнято європейські директиви 2004/17 і 2004/18, які заохочують споживачів до придбання товарів саме у соціально спрямованих структур бізнесу. Зокрема,

багато товарів мають спеціальні знаки та позначки, які вказують на соціально відповідального виробника.

Соціально орієнтоване ведення бізнесу в європейських країнах спирається на низку документів, а в деяких державах – на відпрацьовані інституційні механізми регулювання відносин держави та бізнесу. Окремі країни перетворили корпоративну соціальну відповідальність і звітність в ефективний інструмент державної політики. Законодавство, що регулює питання оприлюднення великими компаніями своїх соціальних звітів, існує в Данії, Швеції, Норвегії, Голландії, Франції, Великій Британії, Канаді та ін. Понад 3000 великих європейських корпорацій щорічно оприлюднюють соціальні звіти про те, що вони зробили впродовж року на користь зацікавлених сторін.

У 2013 році Єврокомісія висунула пропозицію щодо запровадження елементів соціального обліку до системи звітування великих компаній ЄС, а Європейський Парламент прийняв відповідні доповнення до європейського законодавства, суть яких полягає в тому, що великі компанії мають розкривати дані про корпоративну поведінку в галузі охорони навколишнього середовища, соціальні заходи, політику довготермінового зростання та зайнятості.

Основні цілі фінансової звітності полягають у забезпеченні корисними даними реальних і потенційних інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених осіб. Цілі соціальної звітності – це декларування відданості принципам сталого розвитку, залучення нових інвестицій, лобювання корпоративних інтересів, поліпшення взаєморозуміння з місцевими громадами і релігійною владою.

Значним проявом необхідності складання соціальної звітності була розробка відповідних стандартів та реалізація певних заходів щодо стимулювання сучасного бізнесу до соціальної відповідальності (табл. 9.5).

**Нормативно-правове забезпечення обліку соціальної
відповідальності бізнесу**

<i>Вид документу</i>	<i>Стисла характеристика документа</i>
Стандарт «Соціальна відповідальність SA 8000:2008 (Social Accountability 8000)», прийнятий у 1997 р.	Має за мету встановлення уніфікованого контрольованого стандарту соціальної відповідальності за участю третьої особи. Базується на принципах конвенцій Міжнародної Організації Праці.
Стандарт AA 1000, 1999 р.	Має за мету встановлення уніфікованого контрольованого стандарту соціальної відповідальності за участю третьої особи. Базується на принципах конвенцій Міжнародної Організації Праці.
Глобальний Договір ООН, 2000 р.	Це ініціатива, яка дозволяє компаніям забезпечити відповідність своєї діяльності десяти принципам, пов'язаним з правами людини, трудовими відносинами, охороною навколишнього середовища, боротьбою з корупцією
Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative - GRI), 2000 р.,	Має за мету створення стійкої глобальної економіки за допомогою підприємств, які позитивно впливають на економічну, соціальну та керуючу складові виробництва та складають прозору звітність.
Міжнародний стандарт ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», 2010 р	Керівництво з принципів, проблем соціальної відповідальності, способів інтеграції соціально відповідальної поведінки тощо.
Зелена книга «Європейські умови для соціальної відповідальності підприємства», 2011 р.	Соціальна відповідальність (CSR- Corporate Social Responsibility) – концепція, яка є основою для добровільної інтеграції соціальних, екологічних інтересів між підприємством та зацікавленими особами.

Одним із стандартів, які використовуються в міжнародній практиці визначення підходів до постановки обліку соціальної відповідальності та складання корпоративної соціальної звітності, є стандарт AA 1000 «Account Ability». Він містить ефективні інструменти щодо складання звітності у сфері сталого розвитку та нефінансового аудиту, є базою для планування, виконання, оцінювання, інформування та нефінансової перевірки якості взаємодії з зацікавленими сторонами. На основі критеріїв якості звітності, які подані в цьому стандарті, сформульовані *принципи складання корпоративної соціальної звітності*: принцип змістовності та нейтральності, порівнянності, закінченості (повноти інформації), регулярності та своєчасності,

послідовності, комунікації, якості та обов'язковості зовнішньої перевірки, неперервного удосконалення. Саме ці принципи є основними параметрами якості, на яких повинен будуватися облік соціально відповідальної діяльності компаній.

Дотримання принципів складання та подання соціальної звітності в першу чергу передбачає задоволення інформаційних потреб користувачів (табл. 9.6).

Таблиця 9.6

Інтереси користувачів соціальної звітності

<i>Групи користувачів</i>	<i>Призначення соціальної звітності</i>
Акціонери (власники)	Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо утримання чи реалізації акцій
Управлінський персонал	Дозволяє аналізувати проведені соціальні проекти та планувати майбутні
Персонал підприємства	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
Інвестори	Дозволяє аналізувати ризики та визначати можливості інвестування в підприємство та його проекти
Споживачі	Сприяє формуванню іміджу підприємства в очах існуючих і потенційних споживачів, впливає на розмір продаж і зміцнення репутації
Ділові партнери	Сприяє формуванню певного рівня довіри до підприємства та впливає на прийняття рішень щодо продовження чи припинення ділових відносин
Органи державного врядування	Збільшує впевненість в підприємстві, призводить до меншої кількості судових тяжб і вигідніших умов функціонування
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

В Україні з 2005 року функціонує національна мережа компаній і організацій, які задекларували свою добровільну прихильність принципам Глобального Договору ООН, згідно з чим, вимогою для них є надання

щорічних звітів про реалізацію цих принципів у повсякденній діяльності. Існує також система стандартів з формування соціальної звітності. Наприклад, Глобальні ініціативи зі звітності GRI, завдяки яким компанія може підготувати звіт про економічний, соціальний та екологічний вплив на навколишнє середовище з урахуванням загальних принципів та показників.

В Україні показники соціально відповідального бізнесу викладено у відповідному Меморандумі, зміст яких базується на принципах Глобального Договору ООН, вимогах діючих документів Європейського Союзу, українського законодавства та уяві змісту соціальної відповідальності з боку лідерів вітчизняного бізнесу. Особливої уваги заслуговує прийняття у жовтні 2010 р. Міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», якому в Україні надано статус національного.

Найбільш значною перевагою цього документа є встановлення *принципів соціальної відповідальності*:

- *підзвітність* – виникнення зобов'язання компанії звітувати про її вплив на суспільство та навколишнє середовище;
- *прозорість*, згідно з яким компанії повинні приймати прозорі рішення щодо дій, які можуть вплинути на суспільство та навколишнє середовище;
- *етична поведінка*;
- *урахування інтересів зацікавлених осіб*, який передбачає повагу компанією інтересів певного кола осіб та реагування на будь-які зміни;
- *дотримання верховенства закону і правил міжнародної поведінки*;
- *дотримання прав людини*.

В основні складання всіх форм соціальної звітності лежить основне правило – інформування користувачів про додержання підприємством так званого принципу «триєдиного підсумку» (соціальний, екологічний та економічний аспекти діяльності). Сукупність показників та індикаторів таких звітів, в основному, представляють показники нефінансового характеру.

В Україні особливості форматів соціальної звітності (окрім затверджених на державному рівні статистичних та фінансових форм звітів з праці та звітності з навколишнього середовища) не існує. Особливості формату нефінансової звітності також законодавчо не закріплені. Вона може бути різною для різних суб'єктів господарювання і залежить лише від рішення його власників та керівництва (рис. 9.1).

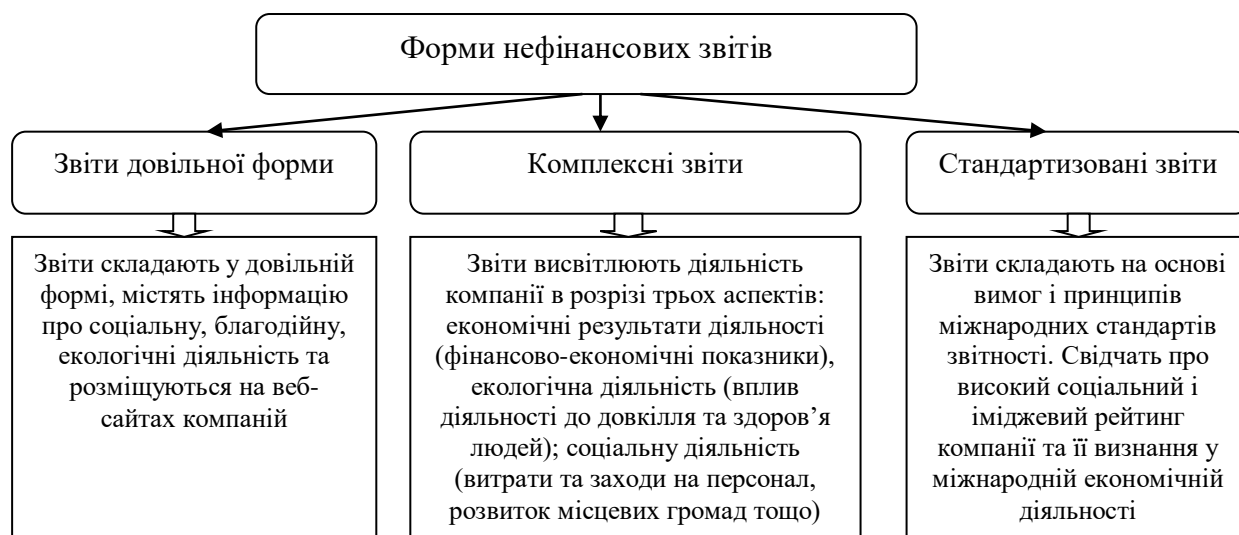


Рис. 9.1. Форми нефінансових звітів компаній

Базова концепція триєдиного підходу до звітності вимагає від компаній «повного і достовірного розкриття інформації про фінансове становище і ділову стратегію (фінансовий звіт) (висвітлюються фінансово-економічні і виробничі показники (прибуток, обсяг виробленої продукції тощо), участь компанії в вирішенні суспільних проблем (соціальний звіт) (широкий спектр інформації, яка стосується діяльності компанії щодо своїх працівників, клієнтів, місцевих громад, інших цільових аудиторій та суспільства в цілому) і захисті навколишнього середовища (екологічний звіт) (вплив основної діяльності на довкілля і здоров'я людей (наприклад, дані про шкідливі викиди в атмосферу і застосування природоохоронних технологій)».

Вільна форма складання нефінансової звітності є дуже зручною для організації, проте вона не завжди може забезпечити достовірність звіту та можливість його порівняння з іншими подібними звітами компаній, оскільки

відомості в ній наводяться вибірково. Зазвичай підприємства наводять у даних звітах лише позитивну динаміку показників, що не сприяє визнанню з боку міжнародних організацій. Проте найбільш розповсюдженими міжнародними стандартами звітності є стандартизовані: Стандарти Саншайн; GRI; AA1000; SA8000.

Структура звіту за стандартом GRI відображає економічні, соціальні та екологічні досягнення, а також має чітко визначенні вимоги, яких компанія повинна дотримуватися при його складанні. Звіт за оцінкою успіху організації у трьох важливих середовищах сталого розвитку суспільства, чи так званий звіт за стандартом AA1000, що заснований на діалозі зі стейкхолдерами, носить універсальний характер і підходить більше для компаній, діяльність яких суттєво впливає на суспільство. Інформація стосовно розробки та реалізації політики, методів контролю представлена у звіті за стандартом SA 8000. У даному стандартизованому звіті основна увага приділена саме кадровій політиці компанії.

Нефінансова звітність конкретної компанії може бути підготовлена та подана у різних форматах (стандартах) з чотирьох загальноприйнятих:

1. Звіт про КСВ-діяльність (корпоративну соціальну відповідальність) - соціальний звіт, звіт про соціальні та/або екологічні проекти компанії. Це – найбільш легкий нефінансовий звіт, який готується компанією. Він створюється за власною структурою компанії, за показниками, які самостійно визначаються компанією, оскільки відсутні жодні вимоги. В основному такий звіт являє собою перелік соціальних проектів компанії і не проходить аудит.

2. Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору (COP – Communication on Progress). Звіт з прогресу (щодо виконання принципів Глобального Договору (ГД) ООН) – це одна з найпоширеніших та найлегших до впровадження форм нефінансової звітності, що не проходить аудит. Глобальний Договір ґрунтується на десяти універсальних принципах, які розмежовуються за сферами: захист прав людини, захист навколишнього

середовища, охорона праці та антикорупційні заходи. Звіт з прогресу щорічно обов'язково готують тільки ті компанії, що є підписантами (членами) Глобального Договору ООН.

3. Звіт зі сталого розвитку. Цей звіт є найбільш складним нефінансовим звітом, оскільки готується за вимогами системи Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting initiative – GRI), тобто за стандартизованою системою звітування щодо економічної, природоохоронної та соціальної діяльності, має чіткі індикатори, які компанія повинна вказати у своєму звіті за п'ятьма складовими: бачення та стратегія; профіль організації; управління; індекс GRI; показники діяльності.

4. Звіт за стандартом AA1000 (Account Ability). Стандарт AA 1000 розроблений Інститутом соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Account Ability). Цей звіт заснований на діалозі із стейкхолдерами, врахування їхньої думки під час аналізу діяльності компанії. Згідно з вимогами стандарту, основними етапами процесу соціальної звітності є планування (ідентифікація зацікавлених сторін, визначення цінностей і задач компанії), звітність (виявлення найбільш актуальних питань, збір та аналіз інформації), підготовка звіту і проведення аудиту зовнішньою організацією. Стандарт перевірки звітності AA1000 націлений на сприяння організаційній звітності задля сталого розвитку шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності.

Світова практика не обмежується використанням одного стандарту під час підготовки звіту. Підприємство може використовувати кілька стандартів одночасно: стандарт AA 1000 – при підготовці описової частини, GRI – при відображенні аналітичної частини – динаміки показників діяльності.

Звітування про свою соціальну відповідальність надає підприємствам велику кількість переваг, проте як на всіх етапах підготовки такої звітності, так і після її публікації вони можуть зіткнутися зі значними ризиками. Перевагами нефінансової звітності є те, що вона:

1) формує довіру до компанії з боку різних груп впливу; підвищує прозорість компанії;

2) зміцнює ділові відносини та сприяє розширенню ринків, доступу до фінансових ресурсів, зокрема, від міжнародних фінансових інституцій; сприяє формуванню іміджу відповідального роботодавця серед молодих спеціалістів;

3) допомагає підприємству краще зрозуміти свої нефінансові ризики та провести їх детальну оцінку.

Сьогодні вже майже понад 71% найбільших країн світу публікують нефінансові звіти, незначну частку яких (4–5%) компанії інтегрують у свою щорічну фінансову звітність. Збільшення питомої частки підприємств, що складають та оприлюднюють нефінансову звітність, свідчить про їх готовність до переходу до так званої інтегрованої звітності та взяття на себе відповідальності за свою діяльність в області трьох важливих сфер їх функціонування.

Звіт про стійкий розвиток є інтегрованим звітом, в якому подається інформація про економічну, екологічну, соціальну та управлінську діяльність компанії. Глобальна ініціатива зі звітності (GRI) розробила один з найпоширеніших світових стандартів з метою складання звітності зі стійкого розвитку – комплект екологічної звітності соціального управління та корпоративної соціальної звітності.

9.4. Облік соціальної відповідальності бізнесу

За умов реалізації програм соціальної відповідальності бізнесу необхідна інформаційна система, яка з одного боку, буде надавати інформацію про можливості здійснення тих чи інших витрат, пов'язаних з реалізацією таких завдань, а з іншого боку, буде відображати результати

відповідних ініціатив. Основу такої інформаційної системи складає система бухгалтерського обліку соціально відповідальної господарської діяльності.

Соціально відповідальна діяльність — це діяльність суб'єкта господарювання, спрямована на задоволення інтересів всіх груп зацікавлених осіб з метою досягнення максимально позитивних економічних, екологічних і соціальних результатів.

Облік соціально відповідальної діяльності — це процес формування систематизованих, корисних даних з метою складання звітності, яка характеризує діяльність суб'єкта господарювання, спрямована на вирішення соціальних і екологічних завдань. Одним із стандартів, які використовуються в міжнародній практиці визначення підходів до постановки обліку соціальної відповідальності та складання корпоративної соціальної звітності, є стандарт АА 1000 «Account Ability». Цей стандарт містить ефективні інструменти щодо складання звітності в сфері сталого розвитку та нефінансового аудиту, є базою для планування, виконання, оцінки, інформування та нефінансової перевірки якості взаємодії із зацікавленими сторонами.

На основі критеріїв якості звітності, які подані в цьому стандарті, сформульовані принципи складання корпоративної соціально звітності: принцип змістовності та нейтральності, порівнянності, закінченості (повноти інформації), регулярності та своєчасності, послідовності, комунікації, якості та обов'язковості зовнішньої перевірки, неперервного удосконалення. Саме ці принципи є основними параметрами якості, на яких повинен будуватися облік соціально відповідальної діяльності.

Побудова системи обліку соціально відповідальної діяльності передбачає визначення мети, завдань, принципів, суб'єктів, предмету та об'єктів (рис. 9.2).

Метою соціально відповідального бізнесу є збереження цінностей, визначення результатів соціально відповідальної діяльності та задоволення інформаційних запитів всіх зацікавлених сторін.

Завдання бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності визначаються виходячи з мети та на підставі загальних завдань. До них слід віднести: 1) здійснення безперервного суцільного, взаємопов'язаного та документального спостереження за економічними, екологічними та соціальними процесами та явищами на підприємстві; 2) забезпечення достовірною та своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів про господарські процеси та явища, що здійснювалися та відбувалися на підприємстві, про наявність і стан господарських засобів та їх джерел; 3) формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю соціально відповідальної діяльності підприємства.

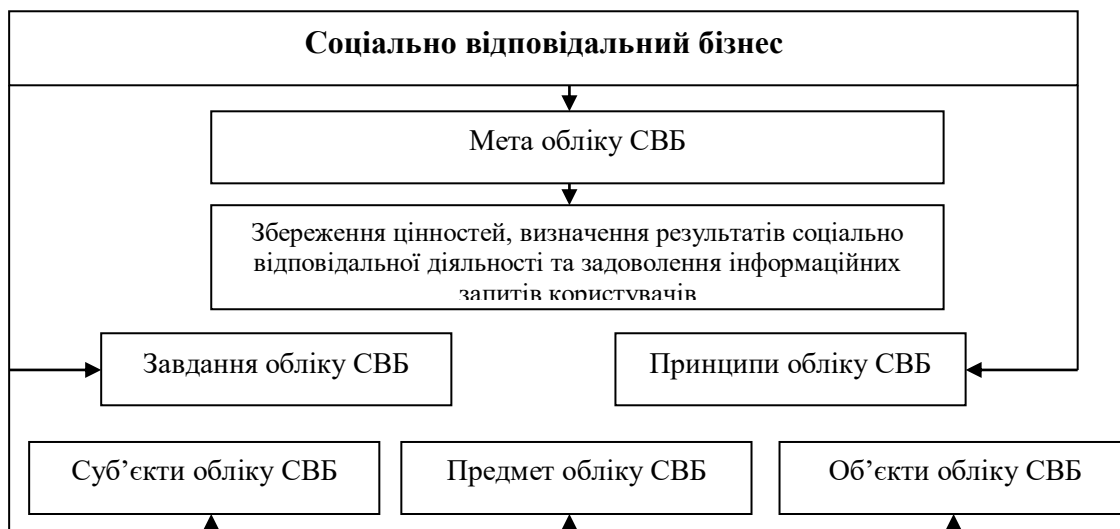


Рис. 9.2. Система обліку соціально відповідального бізнесу

До суб'єктів обліку соціально відповідальної діяльності слід віднести господарюючих суб'єктів, що забезпечують соціально відповідальну діяльність.

Предметом обліку соціально відповідальної діяльності є факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів підприємства, процесів, їх результатів, формування інформації фінансового характеру для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Предмет обліку охоплює всю господарську діяльність, яка визнається соціально відповідальною.

Об'єкти бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності слід поділити на три групи:

- 1) об'єкти, які забезпечують господарську діяльність (господарські засоби та їх джерела)
- 2) витрати, які виникають в процесі реалізації програм соціальної відповідальності бізнесу;
- 3) об'єкти, які складають господарську діяльність (господарські процеси та їх результати).

Впровадження соціальних заходів у практику діяльності компаній вирішуються шляхом здійснення відповідних витрат, які потрібно відображати в обліку і звітності компанії, що ці витрати понесли (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Відображення витрат на програми соціальної відповідальності у бухгалтерському обліку

<i>Соціальні заходи (відповідно до ISO 26000)</i>	<i>Об'єкти бухгалтерського обліку</i>
Трудові відносини	Витрати на виплати робітникам (соціальний пакет)
Охорона праці та безпека робочого місця	Витрати на охорону праці та засоби індивідуального захисту
Запобігання забрудненню навколишнього середовища	Витрати на природоохоронні заходи, екотехнології
Стійке ресурсокористування	Витрати на ресурсозберігаючі технології
Захист здоров'я та безпеки споживачів	Витрати на оцінку та покращення якості продукції
Обслуговування та підтримка споживачів	Витрати на гарантійне обслуговування
Розвиток технологій	Витрати на інноваційні проекти
Створення добробуту і доходу суспільства. Здоров'я. Соціальні інвестиції	Витрати на благодичність

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».

Провадження соціальної діяльності суб'єктом господарювання потенційно може мати економічний ефект як в короткостроковому так і довгостроковому періодах. Даний факт вимагатиме облікового відображення соціальних витрат на рахунок 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.

Значна частина програм соціальної відповідальності бізнесу у практиці управління стосується сфери соціально-трудових відносин з персоналом. Приклади бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із виконанням соціальних зобов'язань компанією перед своїми працівниками, наведено у таблиці 9.8.

Таблиця 9.8

Приклади кореспонденції бухгалтерських рахунків в обліку господарських соціальних операцій підприємства

<i>Кореспонденція бухгалтерських рахунків</i>	<i>Назва субрахунку</i>
	Додатково оплачувана відпустка:
Дт 477/п* – Кт663	- нарахована
Дт 663 – Кт311	- сплачена
	Вартість навчання працівника:
Дт 477/п – Кт631	- нараховано зобов'язання перед навчальним закладом
Дт 631 – Кт311	- проведено оплата за навчання
	Путівки за санаторне лікування
Дт 477/п – Кт651	- відображено вартість компенсації путівки
Дт 651 – Кт311	- проведена оплата Фонду соцстрахування за путівку
	Безвідсотковий кредит працівникові
Дт 377 – Кт311	- видано безвідсотковий кредит
Дт 661(311) – Кт377	- погашено працівником заборгованість по кредиту

де* п – субрахунок аналітичного обліку в розрізі елементів соціального пакета

У разі, якщо бухгалтери бізнес-суб'єкта не вважають доцільним переобтяжувати систему аналітичних рахунків до синтетичного рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», як альтернативний варіант доповнення субрахунків рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) можна запропонувати виділити два додаткові аналітичні рахунки до субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»: 443/1 «Прибуток, використаний на виробничо-стабілізаційний розвиток підприємства» та 443/2 «Прибуток, використаний на соціальний розвиток підприємства».

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».

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.

Реалізація програм і заходів соціальної відповідальності бізнесу спричиняє виникнення соціальноорієнтованих зобов'язань компанії. Для їх обліку у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій передбачено широкий спектр рахунків, залежно від специфіки соціальної діяльності підприємства можуть бути доповненні відповідними субрахунками (табл. 9.9).

Приклади операцій соціальної відповідальності підприємства та бухгалтерські рахунки для їх відображення в обліку

Види соціальних зобов'язань підприємства	Бухгалтерські рахунки витрат	<i>Бухгалтерські рахунки забезпечення умовних соціальних зобов'язань</i>
Витрати, пов'язані з провадженням судового процесу, витрати на задоволення вимог позивача	23 “Виробництво”; 91 “Загальновиробничі витрати”; 92 “Адміністративні витрати”; 93 “Витрати на збут”; 94 “Інші витрати операційної діяльності”	4741 “Забезпечення за потенційними або незавершеними судовими справами”
Витрати на задоволення вимог колективного договору несистематичного характеру (преміювання за народження дитини, виплати до ювілею, виплати 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 внутрішньфірмових 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”
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	949 “Інші витрати	4746 “Забезпечення

санкцій за порушення вимог чинного законодавства (трудового, податкового та іншого)	операційної діяльності”	покриття потенційних штрафних санкцій
---	-------------------------	---------------------------------------

ТЕМА 10

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ

10.1. Облікова інформація у системі управління ризиками підприємства.

10.2. Управління ризиками діяльності підприємства.

10.3. Відображення інформації про ризики діяльності підприємства у бухгалтерській звітності.

10.1. Облікова інформація у системі управління 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.

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.

Ризик – це ймовірність виникнення збитків або недоотримання доходів у порівнянні з прогнозованим варіантом.

Ризик – це природний прояв мобільності та життєздатності економічних систем – спричиняє приймати нестандартні рішення, оновлювати структуру економічної системи за рахунок створення відповідних дієвих інститутів.

На мікрорівні до таких інститутів можна віднести систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, за допомогою інструментів якої можна здійснювати вплив на рівень підприємницьких ризиків. У ризикменеджменті одним із етапів управління економічним ризиком є створення зовнішніх (страхування) або внутрішніх (бухгалтерських) резервів.

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.

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.

Фінансовий ризик – виникає у сфері відносин підприємств з банками та іншими фінансовими інститутами. Вони зв'язані з ймовірністю втрат яких-небудь грошових сум або їх недоотриманням.

Фінансові ризики класифікуються за такими основними видами:

Ризик зниження фінансової стабільності підприємства – генерується недосконалою структурою капіталу (використання великої частки позичених коштів).

Ризик неплатоспроможності – генерується зниженням рівня ліквідності оборотних активів, що породжують розбалансування вхідного і вихідного грошових потоків підприємства в часі.

Інвестиційний ризик – характеризує можливість виникнення фінансових втрат в процесі здійснення інвестиційної діяльності підприємства.

Інфляційний ризик – характеризується можливістю обезцінення реальної вартості капіталу (у формі фінансових активів підприємства), а також очікуваних доходів від здійснення фінансових операцій в умовах інфляції.

Процентний ризик – полягає в непередбаченій зміні процентної ставки на фінансовому ринку (як депозитної, так і кредитної).

Валютний ризик – проявляється в недоотриманні передбачених доходів в результаті безпосереднього впливу зміни обмінного курсу іноземної валюти, що використовується в зовнішньо-економічних операціях підприємства, на очікувані грошові потоки від цих операцій.

Депозитний ризик – відображає можливість неповернення депозитних вкладів (непогашення депозитних сертифікатів).

Кредитний ризик – має місце у фінансовій діяльності підприємства при наданні ним товарного (комерційного) чи споживчого кредиту покупцям.

Податковий ризик має ряд проявів: ймовірність введення нових видів податків і зборів на здійснення окремих аспектів господарської діяльності;

можливості збільшення рівня ставок діючих податків і зборів; зміна строків і умов здійснення окремих податкових платежів.

Крім того, за сферою походження виділяють наступні види ризиків підприємницької діяльності:

- *соціально-політичний ризик* — зміна здійснюваного державою політичного курсу, введення в дію незапланованих раніше соціальних програм або інших дій, що в основі свого походження мають соціальну сферу (страйки, зміна психологічного клімату на підприємстві);

- *адміністративно-законодавчий ризик* — реалізація незапланованих адміністративних обмежень господарської діяльності суб'єктів ринку, зміни в законодавстві (збільшення податкових ставок, заборона на здійснення певного виду діяльності тощо);

- *виробничий ризик* — виробництво продукції (товарів, послуг), здійснення будь-яких видів виробничої діяльності (зниження запланованих обсягів виробництва, зростання витрат на виробництво продукції тощо);

- *комерційний ризик* — зниження обсягів реалізації товарів (послуг) (унаслідок зміни кон'юнктури, підвищення закупівельної ціни товарів, непередбачене зниження обсягу закупівель, втрати товару в процесі обігу тощо);

- *природно-екологічний ризик* — залежність людини й суспільного виробництва в цілому від природно-кліматичних умов (забагато опадів, повені); зворотний зв'язок між суспільним виробництвом і навколишнім природним середовищем (несприятливий вплив шкідливих виробництв на здоров'я людини тощо);

- *демографічний ризик* — можливість зміни демографічної ситуації; особливість даних ризиків — існують як у формі самостійних ризиків, так і спричинені виникненням інших ризиків (зниження тривалості життя населення може призвести до виникнення ризику, пов'язаного з реалізацією продукції, орієнтованої на більш старе населення, тощо);

- *геополітичний ризик* — можливість змін глобального характеру (світова міграція робочої сили, поява хвороб, що загрожують життю всього людства тощо).

Бухгалтерський ризик – це ймовірність несприятливого фінансового результату для підприємства внаслідок неправильного відображення фактів господарської діяльності (неправильна інтерпретація змісту господарської операції, помилки при визначенні кореспондуючих рахунків, неточності в оцінці активів тощо), невідповідності обраної облікової політики, що застосовується на підприємстві.

У складі бухгалтерських ризиків можна виділити наступні: 1) ризик облікової політики; 2) ризик облікової оцінки; 3) ризик оцінки помилок, допущених у попередніх періодах; 4) ризики, що виникають внаслідок переходу системи бухгалтерського обліку підприємства на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання може визначити для себе декілька варіантів щодо прийняття підприємницьких ризиків (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Варіанти прийняття підприємницьких ризиків в бухгалтерському обліку

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).

Таблиця 10.1

Облікова інформація про внутрішні економічні ризики підприємства

<i>Вид ризику</i>	<i>Розкриття інформації</i>
Виробничі ризики	Обсяги бракованої продукції Обсяги незавершеного виробництва Обсяги нереалізованої продукції Сума виявлених недостач запасів у виробничих підрозділах
Маркетингові ризики	Обсяги бракованої продукції Обсяги незавершеного виробництва Обсяги нереалізованої продукції Сума виявлених недостач запасів у виробничих підрозділах
Логістичні ризики	Обсяг витрат на ремонт технічних засобів Обсяг витрат на експлуатацію технічних засобів Обсяг невиконаних фінансових зобов'язань Обсяг залишків продукції на складі
Кредитні ризики	Динаміка рівня простроченої дебіторської заборгованості Оборотність дебіторської заборгованості Платоспроможність контрагентів
Податкові ризики	Податкові ставки за різними режимами оподаткування Наявність податкових пільг Податковий потенціал підприємства
Майнові ризики	Розкрадання майна Втрата корисності об'єктів майна Неефективне використання майна
Кадрові ризики	Плинність кадрів Низький рівень професійної компетенції Наявність професійних захворювань
Інформаційні ризики	Витік конфіденційної інформації та розголошення комерційної таємниці Використання недостовірної інформації Несвоєчасності отримання інформації
Інноваційні ризики	Низький рівень ефективності інноваційної діяльності Відсутність інвесторів

Ризики бухгалтерського обліку	Характеристика управлінських оцінок, які можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємств
-------------------------------	--

Облікова інформація займає центральне місце у системі управління ризиками підприємницької діяльності.

Для ефективного управління підприємницькими ризиками обліково-аналітична інформація має відповідати таким вимогам: 1) точно та достовірно відображати в зовнішній та внутрішній звітності всі господарські операції підприємства; 2) надавати користувачам інформацію про поточний та перспективний стан, динаміку розвитку та фінансовий стан підприємства, тенденції розвитку та зміну конкурентного середовища; 3) виявляти вплив окремих чинників на формування, використання та кругообіг активів і капіталу; 4) забезпечувати внутрішній контроль діяльності; 5) формувати базу вихідної інформації для складання планів розвитку; 6) сигналізувати про виявлення суттєвих змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, які можуть вказувати на момент виникнення чи реалізації певної загрози.

На підприємстві можуть бути виділені наступні групи обліково-аналітичного забезпечення виявлення економічних ризиків: правовстановлюючі документи; договірна політика; матеріали зовнішніх та внутрішніх перевірок; облікова політика підприємства та організація бухгалтерського обліку; дані первинного бухгалтерського обліку; дані бухгалтерського фінансового обліку та звітності; дані податкового обліку; дані статистичного обліку; кредитна політика підприємства; орендні операції; дані позабалансового обліку; дані внутрішньогосподарського контролю; дані управлінського аналізу; дані фінансового аналізу; інформаційні системи підприємства; інша необлікова інформація (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Характер облікової інформації в управлінні внутрішніми ризиками підприємства

<i>Групи обліково-аналітичного</i>	<i>Інформаційні джерела</i>	<i>Зміст інформації</i>	<i>Ризики підприємства</i>
------------------------------------	-----------------------------	-------------------------	----------------------------

<i>забезпечення</i>			
Правоустановчі документи	Статут, ліцензії, свідоцтво про державну реєстрацію, довідка про реєстрацію, ліцензії, патенти, торгові марки, документи на право власності майна	Інформація про склад власників підприємства, види діяльності, ліцензії та патенти	Ризики, пов'язані із втратою майна, безпекою організації бізнесу
Договірна політика	Договори на поставку товарів, зовнішньоекономічні контракти, договори на переробку давальницької сировини тощо	Інформація про ефективність договірної політики підприємства	Ризики, пов'язані із несвоєчасним виконанням домовленостей з контрагентами
Матеріал зовнішніх та внутрішніх перевірок	Акти ревізії, акти податкової перевірки, акти перевірки незалежного аудиту інші акти перевірок; матеріали інвентаризації активів та зобов'язань	Інформація про типові помилки підприємства та можливі штрафні санкції, про стан контролю за збереженням майна	Ризики втрати майна та нераціонального витрачання коштів на оплату штрафів та пені
Облікова політика підприємства та організація бухгалтерського обліку	Наказ про облікову політику підприємства та організацію бухгалтерського обліку, облікові реєстри щодо списання матеріальних цінностей, нарахування амортизації, створення резервів тощо	Інформація про обрану облікову політику та її дотримання, інформація про наявність системи контролю за рухом документів	Ризик недостовірності та несвоєчасності облікової інформації
Система документообігу	Графіки документообігу первинних та зведених документів та звітності, облікові реєстри аналітичного обліку (картки, книги, відомості)	Інформація щодо контролю руху активів на території підприємства	Ризик розкрадання майна та зловживань в матеріальній сфері
Дані первинного бухгалтерського обліку	Первинні документи, облікові розрахунки, виробничі звіти, матеріальні звіти	Інформація про своєчасність реєстрації господарських операцій, правильність оцінки первинних операцій, достовірність кореспонденції рахунків, наявність необхідних реквізитів	Ризик фальсифікації господарських операцій та їх оцінки Ризик розкрадання майна
Дані первинного фінансового обліку	Первинні документи, дані аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку,	Інформація про достовірність бухгалтерських записів та розрахунків щодо	Ризик недостовірності облікової інформації та

	виробничі звіти, матеріальні звіти, звітність підприємства	формування собівартості продукції, достовірності розрахунків, правильності оцінки доходів та витрат, оцінки вартості майна та визначення результатів	нерационального документообігу, ризик наявності незаконних операцій
Дані внутрішнього господарського контролю (аудиту)	Внутрішні звіти підрозділів підприємства, графік документообігу внутрішньої управлінської інформації, протоколи засідання ради директорів, наглядової комісії, загальних зборів акціонерів тощо	Інформація про ефективність внутрішнього контролю в системі управління	Ризик витоку економічної інформації, неправомірних управлінських рішень Ризик відсутності внутрішнього контролю
4. Дані управлінського аналізу	Аналіз виробництва та реалізації, аналіз основних засобів та ефективності їх використання, аналіз руху та ефективності використання матеріальних цінностей, аналіз праці та зарплатної плати, аналіз витрат діяльності та собівартості продукції, аналіз фінансових результатів	Горизонтальний та вертикальний аналіз основних показників господарської діяльності підприємства. Оцінка ефективності виробництва та реалізації, ефективності використання активів, трудових ресурсів та рентабельності бізнесу	Ризик зниження рентабельності та доведення до банкрутства
Дані фінансового аналізу	Аналіз структури активу та пасиву балансу підприємства. Аналіз фінансової незалежності. Аналіз ліквідності та платоспроможності. Аналіз ділової активності.	Оцінка основних фінансових показників та можливостей ймовірності банкрутства підприємства	Ризик ймовірності банкрутства
Інформаційні системи підприємства	Аналіз рахунків обліку основних засобів та нематеріальних активів, склад інформаційних програм, схеми роботи, графік документообігу, системи захисту інформації	Аналіз технічної складової інформаційної безпеки	Ризик втрати інформаційної безпеки
Необлікова інформація	Інформація відділу кадрів, технічна та технологічна документація, результати	Аналіз руху та складу кадрів, аналіз технічного стану об'єктів нерухомості, аналіз	Кадровий ризик Інноваційний ризик

	лабораторних досліджень, матеріали контролю якості тощо	якості сировини та готового продукту тощо	Комерційний ризик
--	---	---	-------------------

Таким чином, обліково-інформаційне забезпечення управлінням ризиками підприємства є системою збору, підготовки, реєстрації та обробки даних первинного, бухгалтерського фінансового, податкового, статистичного та управлінського обліку, а також дані аналітичних розрахунків та необлікової інформації з метою прийняття на їх основі управлінських рішень, направлених на забезпечення захисту економічних інтересів підприємства від зовнішніх та внутрішніх загроз.

10.2. Управління ризиками діяльності підприємства

Для ефективного управління ризиками підприємства необхідно своєчасно і якісно провести ідентифікацію ризиків, які притаманні діяльності конкретного підприємства, тобто визначити перелік систематичних та специфічних ризиків, з якими зустрічається підприємство у своїй діяльності.

Ця робота повинна проводитися спеціалістами підприємства (в основному технологами, економістами, бухгалтерами, фінансистами) шляхом визначення можливих втрат та перешкод у процесі проведення окремих господарських операцій або діяльності підприємства в цілому. На цьому етапі дуже важлива і відповідальна роль саме облікових працівників, які визначають нормативи витрат за кожною статтею калькуляції робіт (процесів, продукції тощо), відображають їх в обліку та здійснюють аналіз їх доцільності і економічної обґрунтованості.

Під управлінням ризиком в різних сферах діяльності розуміють розроблення формальних методів його виявлення, аналізу, оцінки, попередження виникнення, а також застосування заходів щодо зниження ступеня ризику розподіл можливого збитку між учасниками економічних відносин. Водночас галузева специфіка бізнесу та особливість системи, в якій

виникає ризик, висуває конкретні вимоги до вибору та розроблення методик аналізу оцінки ризику, що передбачають виявлення причинно-наслідкових зв'язків між факторами ризику й оцінку того, наскільки тісні ці зв'язки, а також враховують основні різновиди ризиків в господарській діяльності.

Головним завданням управління ризиками є забезпечення оптимального співвідношення між бажаним рівнем ризику та необхідними для цього додатковими витратами. Таким чином, система управління ризиками в бухгалтерському обліку покликана забезпечити відповідний механізм подолання викликаних ними проблем.

Основними складовими цієї системи слід вважати:

- політику підприємства в сфері управління ризиками в бухгалтерському обліку;
- процедури прийняття рішень при наявності конкретного ризику в бухгалтерському обліку та вибору методів його зниження або уникнення;
- організаційну структуру управління ризиками (визначення відповідальних осіб);
- інформаційну систему управління ризиками в бухгалтерському обліку;
- систему внутрішнього контролю.

Політика щодо управління ризиками в бухгалтерському обліку повинна визначатися загальною стратегією діяльності підприємства та відображатися окремим розділом в Наказі про облікову політику підприємства. Вона повинна відповідати на такі і питання: які саме ризики, в яких межах і випадках підприємство готове прийняти з урахуванням вибору цільових ринків, клієнтів та продукції (робіт, послуг); за яких умов слід уникати ризику; в яких випадках ризик повинен бути зменшений і за допомогою якого набору інструментів. Відношення до різних видів ризику повинно бути взаємопов'язане та сконцентроване в цілому по підприємству і його структурним підрозділам.

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).

У процесі формування ефективної політики управління ризиком в бухгалтерському обліку особливу увагу слід приділити профілактичним заходам і системі внутрішнього страхування. Профілактика ризику в бухгалтерському обліку повинна проводитись у чотирьох напрямках: уникнення, мінімізація, диверсифікація, лімітування. При цьому необхідно зауважити, що дані профілактичні заходи, спрямовані на зменшення ризиків в бухгалтерському обліку, можуть суттєво вплинути на ймовірність їх виникнення, але не можуть повністю їх нейтралізувати. Тому підприємствам, слід взяти на себе функцію страхування ризиків в бухгалтерському обліку та визначати в обліковій політиці підприємства, яким методом внутрішнього страхування ризиків воно користується.

Для якісного та чіткого функціонування системи управління ризиком в бухгалтерському обліку необхідно застосовувати відповідну методику, яка представлена у вигляді алгоритму на рисунку 10.2.

Управління ризиком, як сукупність форм, методів, прийомів і способів управління ризиком, метою яких є зниження загрози прийняття неправильних рішень та зменшення потенційно негативних наслідків, яка реалізується через такі основні заходи:

- 1) ідентифікація окремих видів;
- 2) оцінка широти і достовірності інформації, необхідної для визначення рівня ризиків;

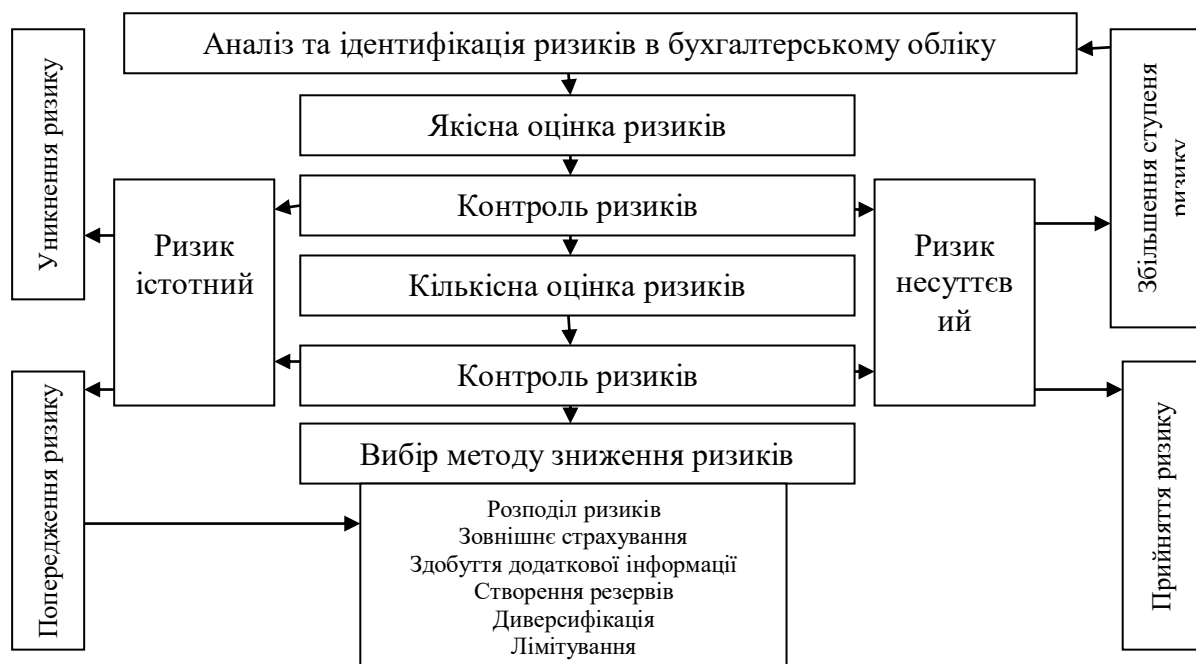


Рис. 10.2. Алгоритм управління ризиками в бухгалтерському обліку

3) дослідження дії об'єктивних і суб'єктивних факторів, що впливають на рівень ризиків підприємства;

4) вибір і використання методів оцінки імовірності настання ризикованої події за окремими видами ризиків;

5) визначення розміру можливих втрат при настанні ризикованої події за окремими видами ризиків;

6) встановлення гранично допустимого рівня ризиків за окремими видами діяльності (подіями, операціями);

7) визначення напрямів нейтралізації негативних наслідків окремих видів ризиків;

8) вибір і використання внутрішніх і зовнішніх механізмів нейтралізації негативних наслідків окремих видів ризиків;

9) оцінка результативності нейтралізації й організація моніторингу ризиків підприємства.

Важливим елементом системи управління підприємницькими ризиками є аналіз ризиків.

Аналіз ризику проводиться у такій послідовності:

- 1) визначення внутрішніх та зовнішніх чинників, що збільшують чи зменшують ступінь певного виду ризику;
- 2) аналіз виявлених чинників;
- 3) встановлення допустимого ступеня ризику;
- 4) аналіз окремих операцій щодо обраного ступеня ризику;
- 5) розробка заходів щодо зниження ступеня ризику.

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, квартальних) 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) *ймовірнісно-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).

Важливим інструментом регулювання бухгалтерських ризиків може стати використання аутсорсингових послуг. Бухгалтерський аутсорсинг може використовуватися підприємством як спосіб мінімізації бухгалтерських ризиків у частині перерозподілу відповідальності за можливі порушення законодавства.

Необхідність удосконалення порядку і форми організації обліково-інформаційного забезпечення системи управління ризиками пов'язана з обмеженою можливістю бухгалтерського обліку переважної більшості суб'єктів господарювання забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією про ризики та їх потенційні наслідки. Справа в тому, що існуюча система бухгалтерського обліку та організаційно-методичні підходи до її побудови, які використовуються на підприємствах в сучасних умовах господарювання, мають фіскальну спрямованість і орієнтовані в першу чергу на дотримання вимог податкового законодавства щодо розрахунку та сплати податків до бюджету, вчасного звітування перед податковими органами. У той же час запити користувачів облікової інформації стосовно потреб внутрішньогосподарського управління (особливо про наявні та потенційні ризики) часто не повністю забезпечуються обліковим персоналом через завантаженість з виконанням нормативних вимог податкового законодавства, недотримання яких передбачає фінансові санкції.

Одним із факторів інформаційної обмеженості процесу управління ризиками можна вважати недостатній рівень підготовки облікового персоналу до формування інформації для потреб управління, а управлінського персоналу - до сприйняття та використання облікової інформації в процесі управління.

Формування моделі управління ризиками підприємства та забезпечення ефективності його діяльності передбачає обґрунтування провідних завдань та методів нейтралізації ризиків, серед яких виділяють два основних типи стратегій нейтралізації ризиків: пасивний і активний.

Пасивна стратегія спрямована на здійснення операцій з уникнення ризику, тобто відмова від ризикових операцій або зменшення їх частки навіть за рахунок відмови від можливих позитивних наслідків. Активна стратегія спрямована на здійснення ризикових операцій, але із максимально можливим запобіганням їх негативним наслідкам від впливу неочікуваних подій чи

явищ з використанням таких методів: комерційне страхування та самострахування ризиків, їх диверсифікація та хеджування.

Комерційне страхування ризиків передбачає їх нейтралізацію шляхом укладання договору зі страховою компанією, яка відшкодовує підприємству частину втрат при настанні страхового випадку, що є об'єктом страхування. При оформленні договору страхування підприємство сплачує страховій компанії певну суму страхового платежу (страхової премії) за те, що вона бере на себе зобов'язання відшкодувати втрати підприємства від ризикових операцій при настанні певних умов, зазначених у договорі страхування. Оплату за страхування підприємство відносить на свої операційні витрати (рахунки 9 класу). У бухгалтерському обліку відображають також і доходи, отримані у вигляді компенсації за понесені збитки внаслідок настання страхового випадку (рахунки 7 класу).

При самострахуванні джерелом формування страхових резервів для покриття потенційних збитків є внутрішні ресурси підприємства. З цією метою на підприємстві створюють відповідні резерви грошових коштів за рахунок відрахувань від прибутку або за рахунок поточних витрат: резервний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, резерв сумнівних боргів, резерв гарантійного ремонту тощо.

Диверсифікація ризиків – спосіб оптимізації управлінських рішень з метою зменшення сукупного ризику за рахунок його розпорошення між складовими, що характеризуються різними рівнями ризику. Тобто підприємство вкладає кошти не в один, а в декілька видів цінних паперів (у цінні папери декількох емітентів); виготовляє не одну, а декілька моделей продукції; здійснює інвестиції не в один, а в декілька комерційних проектів і т. ін. При цьому рівень сукупного ризику зменшується за рахунок різного рівня ризикованості окремих варіантів дії та неодночасного настання випадків негативних явищ (подій). Усі ці варіанти диверсифікації ризиків повинні знайти відображення в аналітичному обліку підприємства на рахунках фінансових і капітальних інвестицій, витрат виробництва тощо.

Хеджування ризиків - вид нейтралізації ризиків, спрямований на укладання зустрічних операцій з купівлі-продажу базових активів із використанням похідних цінних паперів. Інструментом хеджування є інструменти строкового ринку (деривативи) – форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони і своп-контракти. При первісному визнанні деривативу як інструмента хеджування його відображають на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання», де і обліковують до закриття позиції на строковому ринку. Оскільки для цілей управління операціями хеджування важливою є мета використання похідних фінансових інструментів – мінімізація ризиків (хеджування) чи отримання додаткового прибутку (спекуляція) – рекомендується відкривати до рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» окремі субрахунки: 031 «Контрактні зобов'язання з метою хеджування» та 032 «Контрактні зобов'язання з метою спекуляції». Це дасть можливість у системному порядку одержувати необхідну інформацію про стан і рух об'єктів та інструментів хеджування.

Для групування та узагальнення облікової інформації про операції хеджування необхідно використовувати ті ж облікові реєстри, що й для обліку фінансових інвестицій. Аналітичний облік похідних фінансових інструментів необхідно вести окремо за кожним об'єктом та інструментом хеджування у спеціальних відомостях.

Відносно новим методом оцінки підприємницьких, зокрема, інвестиційних ризиків, є метод дью-ділідженс (Due diligence).

Дью-ділідженс - (англ. належна обачність, належна добросовісність) - процедура складання об'єктивного уявлення про об'єкт інвестування, що включає оцінювання інвестиційних ризиків, незалежне оцінювання об'єкта інвестування, всебічне дослідження діяльності компанії, комплексну перевірку її фінансового стану і положення на ринку.

Серед суто бухгалтерських методів нейтралізації або зменшення негативного впливу підприємницьких ризиків на фінансові результати

діяльності підприємства особлива роль належить створенню різного роду резервів.

Бухгалтерські методи страхування ризиків.

Питання створення та використання на підприємстві резервів (фондів), які створюються для внутрішнього страхування підприємницьких ризиків, регулюється обліковою політикою суб'єкта господарювання, галузевими стандартами та іншими нормативно-правовими актами. До таких резервів/фондів можна віднести наступні:

1) фонд ризику, який створюється на підприємствах торгівля та організаціях громадського харчування для списання втрат товарів;

2) резерв сумнівних боргів – для погашення безнадійної заборгованості;

3) резерви гарантійного обслуговування покупців та гарантійних зобов'язань;

4) фіскальні (податкові) резерви призначені для забезпечення регулярності платежів до бюджету за відповідними податками;

5) резерви відшкодування комерційних ризиків (виробничих, майнових ризиків, ризиків процесу реалізації, недостатнього та несвоєчасного розвитку);

6) резерви соціальної спрямованості, які створюються на випадок звільнення персоналу, для виплати відпусток, платежів у Пенсійний фонд та ін.;

7) резерв майбутніх витрат (і платежів);

8) резерви юридичного характеру, призначені для регулювання втрат від господарських спорів;

9) резерви під знецінення фінансових вкладень, зниження вартості (ліквідності) матеріальних активів та ряд інших резервів.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» передбачається обов'язкове створення на підприємстві резерву сумнівних боргів та відображення в балансі поточної дебіторської заборгованості за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як сума

такої заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. Величина резерву визначається методом абсолютної суми сумнівної заборгованості або методом коефіцієнта сумнівності. Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- 1) визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- 2) класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- 3) визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду (за попередні 3–5 років).

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація: 1) про метод визначення величини резерву сумнівних боргів; 2) про суму поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення; 3) про залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році.

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.

Зниження ступеня ризикованості діяльності підприємства можливе лише за наявності дієвої системи своєчасного моніторингу та оцінки ризиків, які виникають в процесі господарювання. Оцінка є основним методом бухгалтерського обліку, використання якої є важливим інструментом

системи управління ризиками. Основні етапи оцінки ризиків в системі бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.3.

Важливим напрямом запобігання втратам від ризикових операцій може бути покращання договірної роботи, більш ретельний підхід до оформлення різного роду господарських угод і контрактів. У договорах необхідно передбачати застосування санкцій за їх порушення, способи відшкодування понесених збитків та вирішення спірних питань. В окремих випадках необхідно вимагати надання гарантій або оформлення матеріальної застави.

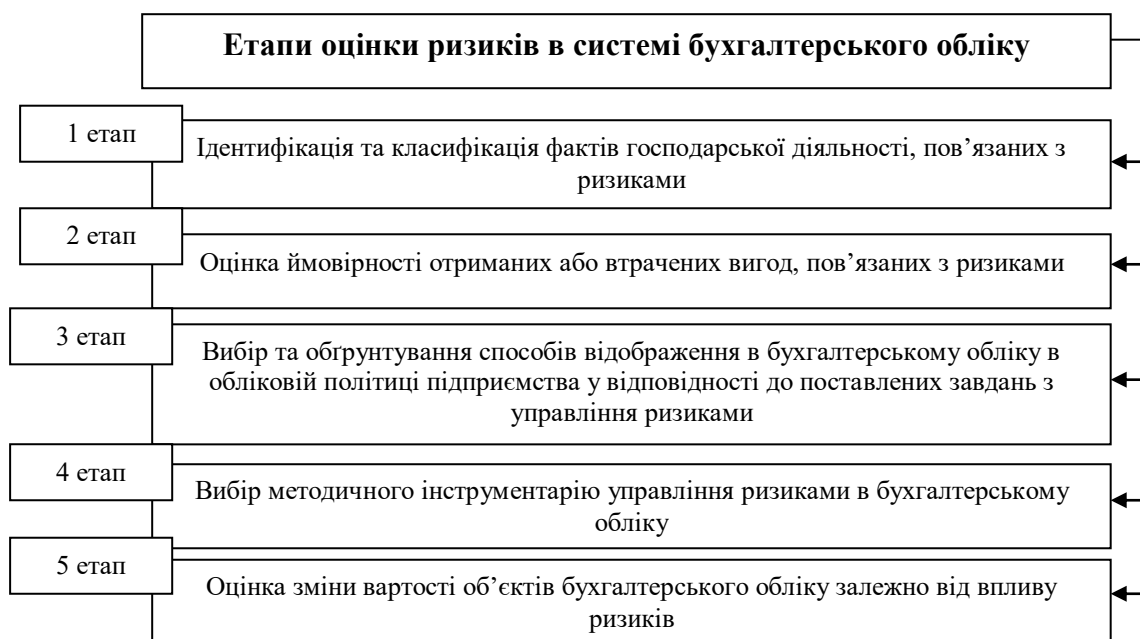


Рис. 10.3. Етапи оцінки ризиків в системі бухгалтерського обліку підприємства

Для обліку отриманих гарантій та забезпечень за ризиковими контрактами у бухгалтерському обліку використовують позабалансовий рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані». Зокрема на цьому рахунку обліковують:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;

- вартість інших гарантій та забезпечень.

Умовні права й зобов'язання відображаються в обліку за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Трансформаційні зміни в економіці та необхідність підвищення конкурентоспроможності підприємств сприяють дедалі частішому використанню бухгалтерського аутсорсингу як одного із напрямів запобігання та мінімізації бухгалтерських ризиків.

Аутсорсинг – (out – зовнішній, source – ресурс; outsourcing – використання чужих ресурсів) тлумачиться як використання ресурсів сторонніх організацій, або зовнішніх ресурсів. Зміст застосування аутсорсингу на підприємстві полягає у передаванні окремих (неголовних) його функцій на договірних засадах іншим спеціалізованим підприємствам, які мають для цього висококваліфікованих фахівців відповідної спеціалізації, що володіють навичками, сучасними знаннями, досвідом, методиками.

Сутність аутсорсингу полягає в розподілі функцій бізнес-системи згідно з принципом: залишаю собі тільки те, що здатен зробити краще за інших, та передаю зовнішньому виконавцю те, що він виконає краще за мене. Бухгалтерський аутсорсинг полягає у виокремленні функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку, складанням і поданням звітності на підприємстві, здійсненням розрахунків за податками і платежами та інших, і передаванні їх для виконання аутсорсеру.

Одним із найважливіших елементів управління ризиками в обліку є внутрішньо-господарський контроль діяльності підприємства, який дозволяє забезпечити ефективність та законність господарських операцій, точність і достовірність управлінської інформації. Конкретні напрями контролю ризиків в бухгалтерському обліку повинні визначатися внутрішніми нормативними документами підприємства, які, на нашу думку, повинні передбачати: контроль персоналу; контроль технологічного рівня; контроль виконання встановлених обмежень та нейтралізації ризиків; контроль дотримання законодавства.

Відсутність та недостатня ефективність функціонування служб внутрішнього контролю можуть стати однією з головних причин зростання ризику, зниження якості управління і, як наслідок, можливості понесення збитків підприємством.

10.3. Відображення інформації про ризики діяльності підприємства у бухгалтерській звітності

Велика чисельність користувачів звітності, які мають різні інформаційні інтереси, вимагає від підприємства одночасно задовольняти всі їх запити. Сьогодні користувачам необхідна інформація не лише про результати звітного періоду, але і прогноз очікуваних результатів діяльності підприємства, що надає можливість оцінити майбутнє інвестицій. Регламентовані бухгалтерськими стандартами фінансові показники, пов'язані з прибутком, не забезпечують аналітиків та інвесторів надійною базою для прогнозування вартості підприємства в довгостроковій перспективі. Тому з'являється потреба в інформації про ризики, які спіткають діяльність суб'єкта господарювання. При цьому, значною цінністю для користувача є не лише інформація про можливі ризики, але і відомості про заходи, які управлінці застосовують для максимізації сприятливих наслідків і для мінімізації ймовірності негативного результату.

Важливим елементом процедури управління ризиками є збір інформації про можливі види ризику, характер їх прояву на певному підприємстві або на інших аналогічних підприємствах та в аналогічних умовах. Якість інформаційного забезпечення процесу управління ризиками має важливе значення, оскільки дає змогу правильно оцінити рівень ризику та його фінансові наслідки. Необхідна інформація отримується як із зовнішніх, так і з внутрішніх джерел, основу яких становить інформація бухгалтерського обліку і звітності.

Джерелами внутрішньої інформації про рівень ризику діяльності підприємства та його певних господарських операцій можуть бути:

- форми бухгалтерської та статистичної звітності;
- первинні документи, безпосередньо пов'язані з проведенням певних господарських операцій, їх юридичним оформленням та супроводом;
- реєстри синтетичного та аналітичного обліку, узагальнюючі документи, аналітичні розрахунки;
- форми та реєстри виробничого (управлінського) обліку і звітності (у тому числі й оперативної).

У сучасній економіці одним із основних джерел інформації для ухвалення економічно обґрунтованих рішень є бухгалтерська звітність, яка забезпечує високий рівень достовірності, але при цьому їй властива і певна міра невизначеності, що зумовлює виникнення, так званого, бухгалтерського ризику. Першопричиною цього ризику є фактор людської природи, а також неточність, властива організації самого процесу обліку.

Бухгалтерський ризик неминуче утворюється в процедурах реєстрації, оцінки і узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, власний капітал і зобов'язання підприємства. У зв'язку з цим підприємству необхідно жорстко регламентувати облікові процедури, що дозволить ідентифікувати ризики і вчасно виявляти їх наслідки. Важливу роль у цьому питанні повинна відігравати якісно розроблена облікова політика підприємства. Для зменшення загрози бухгалтерських ризиків важливо своєчасно і якісно проводити періодичні інвентаризації засобів підприємства та його розрахунків, документальні ревізії, застосовувати процедури внутрішнього і зовнішнього (незалежного) аудиту.

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 стабільності 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.

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).

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 проводок; розробка алгоритму управління; проведення заходів захисту від ризику.*

Україна поступово інтегрується у світове економічне співтовариство за всіма провідними напрямками, включаючи створення єдиного інформаційного середовища. В контексті цих тенденцій необхідно відмітити різко зростаючий інтерес вітчизняних ділових кіл і бухгалтерської спільноти до основ формування бухгалтерської звітності суб'єктів господарювання на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності, тому вважаємо за необхідне розглянути вимоги GAAP (Generally accepted accounting principles) до фінансової звітності відносно розкриття інформації про ризики діяльності (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Вимоги GAAP до розкриття у звітності компаній інформації про ризики

<i>Вид ризику</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Ринковий ризик	У звітності необхідно зазначити справедливую вартість фінансових та похідних інструментів, інформацію про прибутки чи збитки, викликані неточним визначенням справедливої вартості, кількісну інформацію про ринковий ризик викликаний змінами відсоткової ставки, валютного курсу, цін на акції та товари тощо. Також представляється інформація про управління такими ризиками.
Ризик основної діяльності	Повинна наводитись детальна інформація про продукцію та послуги, які виготовляє група компаній, інформація про ліквідність, наявний капітал, результати діяльності із зазначенням необхідного капіталу, розміщення капіталу та майбутніх перспектив, невизначеність змін в матеріальних запасах, ефект інфляції та ін.
Кредитний ризик	Компанія повинна окреслити сфери виникнення кредитного ризику та зазначити максимальний розмір збитку при реалізації даного ризику, навести методи управління кредитним ризиком.
Ризик бухгалтерського обліку	Необхідне представлення інформації про управлінські оцінки, які використовувались при підготовці річних фінансових звітів. Також зазначається характер невизначеності, яка може бути

	спричинена майбутньою зміною оцінок, із відповідним наведенням розміру збитку.
--	--

МСФЗ 7 «Звіти про рух грошових коштів» вимагає розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів оцінити характер і ступінь ризиків, які виникають в результаті використання фінансових інструментів підприємства на звітну дату. До таких ризиків належать наступні: кредитний, ризик ліквідності та ринковий ризик (включає валютний, відсотковий та інший ціновий ризик).

Відповідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» заохочується описання та пояснення невизначеностей, з якими стикається компанія, розкриття способів управління ризиками, наведення відомостей про умовні події та інформації нефінансового характеру для можливості здійснення достовірної оцінки стану суб'єкта господарювання та порівняння звітності різних підприємств.

Аналіз нормативно-правової бази України з питань бухгалтерського обліку показав, що у вітчизняних документах (законах, стандартах, інструкціях тощо) відсутні будь-які відомості про розкриття інформації про ризики діяльності підприємства у бухгалтерській звітності. Це свідчить про не усвідомлення органами державної влади цінності, необхідності та доцільності такої інформації для користувачів звітності.

Лише у П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» у поняттях географічного та господарського сегменту наведено ризики, які виникають у відповідно до сегменту та особливостей діяльності. 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. Здійснено класифікацію географічних сегментів залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства. Встановлено, що у разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів і ризиків пріоритетним

звітним сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Окремі інформаційні аспекти, які стосуються виникнення ризиків підприємницької діяльності різного виду, зустрічаються у Пояснювальній записці до річної фінансової (консолідованої) звітності, зокрема: можливі зміни вартості активів у результаті коливань курсу іноземної валюти, перелік факторів, які спричиняють неспроможністю придбати/ реалізувати активи у необхідній кількості за досить короткий час, прогноз щодо неспроможності контрагентів виконувати свої зобов'язання (під дією різних факторів) тощо. Проте, у сучасних мінливих умовах бізнес-середовища обсяг такої інформації про фактичні або потенційні ризики діяльності суб'єктів господарювання є недостатнім.

ТЕМА 11

СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

11.1. Сутність стратегії та стратегічного управління.

11.2. Сутність та місце стратегічного обліку у системі управління підприємством.

11.3. Принципи і методи впровадження стратегічного управлінського обліку.

11.4. Стратегічна управлінська звітність: форми та методика формування.

11.1. Сутність стратегії та стратегічного управління

Ринкова трансформація України до світового економічного простору обумовлює необхідність опанування принципово нових для вітчизняних підприємств «правил» взаємодії із зовнішнім середовищем, що потребує,

перш за все, застосування сучасних підходів, принципів, ефективних методів, інструментів в стратегічному управлінні підприємством для забезпечення його успішного функціонування в конкурентному ринковому середовищі.

Термін «стратегічне управління» («стратегічний менеджмент») став використовуватись лише на стику 60-х - 70-х років для того, щоб внести відмінності між поточним управлінням на рівні виробництва і управлінням, яке здійснюється на вищому рівні. При цьому необхідність проведення такої відмінності була викликана, в першу чергу, змінами в умовах здійснення бізнесу.

Стратегія - генеральний план дій, який визначає пріоритети стратегічних завдань, ресурси і послідовність кроків щодо досягнення стратегічних цілей.

За М. Портером, стратегія - це створення унікальної й вигідної позиції, що передбачає певний набір видів діяльності. Якби була тільки одна ідеальна позиція, не було б ніякої потреби в стратегії.

Г. Мінцберг виділяє п'ять визначень стратегії: 1) стратегія як план, система послідовних дій; 2) стратегія як позиція – визначення положення підприємства в зовнішньому середовищі і щодо своїх головних конкурентів; 3) стратегія як «спритний прийом»; 4) стратегія як принцип поведінки; 5) стратегія як перспектива.

І. Ансофф розглядає стратегію як набір правил для прийняття рішень, якими підприємство керується у своїй діяльності. Існує чотири різні групи:

- правила, що використовуються при оцінюванні результатів діяльності підприємства в сьогоденні та у перспективі;

- правила, за якими складаються відносини підприємства з його зовнішнім середовищем, що визначають: які види продукції й технології воно буде розробляти; куди та кому збувати свої вироби; яким чином домагатися переваги над конкурентами;

- правила, за якими встановлюються відносини й процедури всередині підприємства – організаційні концепції;

– правила, за якими підприємство веде свою повсякденну діяльність, називають основними оперативними прийомами.

Таким чином, *стратегія підприємства* - це систематичний план його потенційної поведінки в умовах неповноти інформації про майбутній розвиток середовища та підприємництва, що включає формування місії, довгострокових цілей, а також шляхів і правил прийняття рішень для найбільш ефективного використання стратегічних ресурсів та захисту від загроз зовнішнього середовища.

Своїм змістом стратегії підприємств відображають особливості їх функціонування, стадії розвитку, конкурентний статус тощо. Позначаються на них і особливості національної економіки, галузі, до якої вони належать, а також такі суб'єктивні чинники, як стратегічне бачення та мислення їх засновників і менеджерів. Складну і багатоманітну сукупність стратегій класифікують за такими ознаками (рис. 11.1).



Рис. 11.1. Класифікація стратегій організації

Стратегічне управління - це процес ухвалення і здійснення стратегічних рішень, центральною ланкою якого є стратегічний вибір, заснований на зіставленні власного ресурсного потенціалу підприємства з можливостями і загрозами зовнішнього оточення, в якому воно діє.

Стратегічне управління - це реалізація концепції, в якій поєднуються цільовий та інтегральний підходи до діяльності підприємства, що дає можливість встановлювати цілі розвитку, порівнювати їх з наявними можливостями (потенціалом) підприємств та приводити їх у відповідність шляхом розробки та реалізації системи стратегій («стратегічного набору»).

Стратегічне управління, як вид управління підприємством, характеризується наступними сутнісними особливостями:

- орієнтація переважно на зовнішнє середовище у тісному взаємозв'язку із внутрішнім станом - підприємство існує як відкрита система;
- Врахування динаміки і взаємодії елементів середовища - перед, усім зовнішнього, для формування і коректування довгострокових цілей та набору стратегій їх досягнення;
- Систематичний контроль за зміною ситуації в навколишньому оточенні і ходом реалізації стратегій та адекватне гнучке і своєчасне регулятивне реагування на такі зміни.
- Розподіл управлінських зусиль на два напрямки:; 1) продумані систематичні дії відповідно до стратегічного плану по досягненню стратегічних цілей: 2) реакції на непередбачений розвиток подій на несподіванки, пов'язані із загостренням конкурентної боротьби.
- Стратегічне управління виступає обов'язковим контекстом в загальній структурі менеджменту підприємства, тобто поряд з оперативним управлінням, направленим на поточну прибутковість, приймаються рішення направлені на майбутню прибутковість і конкурентоспроможність.

- Головною метою стратегічного управління є висока конкурентоздатність, досягнення стратегічних цілей, майбутня прибутковість.

- Наявність стратегічного планування, як бази для тактичних і поточних планів.

- Створення адекватних організаційних структур управління.

- Формування результативної організаційної культури на підприємстві.

- Ефективність стратегічного управління оцінюється швидкістю реакції на запити ринку та адаптації до різких змін зовнішнього середовища і, як результат, високою конкурентоспроможністю, майбутньою прибутковістю та досягненням інших стратегічних цілей підприємства.

Стратегічне управління як процес можна представити з декількох основних етапів:

1 етап – визначення місії організації;

2 етап – стратегічний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища організації;

3 етап – прогнозування основних параметрів розвитку компанії;

4 етап – розробка цілей;

5 етап - формування і вибір стратегії;

6 етап – реалізація стратегії;

7 етап – контроль, корегування й регулювання.

Розглянуті етапи представляють собою також функції стратегічного управління:

- стратегічне планування;

- стратегічне прогнозування;

- стратегічний аналіз;

- стратегічна організація і мотивація;

- стратегічний контроль і регулювання.

Глибше розуміння природи і цілей стратегічного менеджменту можна отримати при порівнянні його з оперативним менеджментом. Таке

порівняння може здійснюватися за наступних параметрах: організаційний рівень розробки і ухвалення рішень; безперервність процесу планування і реалізації планів; переважання «жорстких» або «м'яких» проблем і рішень; кількість альтернатив рішення, що мають місце; об'єм і тип необхідної управлінської інформації; горизонт планування, здійснення і контролю управлінських дій; пріоритетність рішень тощо (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Порівняльна характеристика поточного та стратегічного управління підприємством

<i>Критерії порівняння</i>	<i>Оперативне управління</i>	<i>Стратегічне управління</i>
Місія, призначення	Підприємство існує для виробництва товарів і послуг з метою здобуття доходу від їх реалізації	Вживання підприємства в довгостроковій перспективі за допомогою встановлення динамічного балансу з оточенням
Переважна концентрація уваги менеджменту	Орієнтація на потенціал підприємства, пошук шляхів ефективнішого використання ресурсів	Орієнтація на потреби і виклики зовнішнього середовища, пошук нових можливостей в конкурентній боротьбі, відстеження та адаптація до змін в оточенні
Часовий фактор	Орієнтація на коротко- та середньострокову перспективу	Орієнтація на довгострокову перспективу (5 і більше років)
Основи системи управління	Функції і організаційні структури, процедури, техніка і технологія	Люди, системи інформаційного забезпечення, ринок
Оцінка ефективності	Ефективність діяльності та управління визначається як категорія, що відображає прибутковість і раціональність використання виробничого потенціалу	Ефективність діяльності та управління підприємством виражається в тому, наскільки своєчасно і точно воно в змозі реагувати на нові запити з боку ринку і змінюватися залежно від зміни оточення
Рівень увалення управлінських рішень	Рішення носять оперативний характер і приймаються на всіх рівнях управління	Стратегічні рішення розробляються і контролюються на верхньому рівні управління. Нижчі рівні виконують функції постачальників інформації для стратегічного управління
Рівень невизначеності	Низький – обумовлений маленьким горизонтом планування і порівняльною стійкістю процесів	Високий – невизначеність породжують як процеси поза підприємством, так і усередині нього
Обсяг і якість інформації	Процеси збору інформації значною мірою	Необхідний великий обсяг інформації, що отримується з

	формалізовані, джерела її стабільні і знаходяться усередині підприємства, якість і достовірність інформації можна проконтролювати	різних джерел і про найрізноманітніші процеси як в зовнішньому оточенні підприємства, так і у внутрішньому. Важко визначитися в зборі даних, особливо якщо на їх основі здійснюються екстраполяції майбутніх тенденцій розвитку чинників і процесів, часто тут вирішальними чинниками є інтуїція і досвід
Ступінь складності	Не висока – менеджери мають справу або з добре структурованими, «жорсткими» проблемами, вирішення яких запрограмовані, або з «м'якими» рішеннями, але з невисоким ризиком серйозного збитку при помилці	Підвищена – необхідно формування та оцінка максимально можливої кількості альтернатив. Ця процедура знижує міру ризику помилки планування, яка може коштувати дорого. Проте, чим більше альтернатив, тим більше потрібно прикласти зусиль і часу для їх оцінки

Стратегічне управління вимагає збору та опрацювання значного інформаційного масиву даних. Інформаційне забезпечення стратегічного управління повинно враховувати ряд особливостей: по-перше, стратегічне управління – тривалий процес, по-друге – збір інформації потрібно здійснювати безперервно, по-третє – значну увагу необхідно приділяти якості та надійності інформації. Вирішальне значення в інформаційно-аналітичному забезпечення процесу стратегічного управління на підприємстві відводиться системі стратегічного обліку.

11.2. Сутність та місце стратегічного обліку у системі управління підприємством

Для управління підприємством в сучасних умовах необхідним є планування господарської діяльності на всіх рівнях: стратегічному, тактичному й оперативному. На даному етапі розвитку вітчизняної економіки найважливішим є стратегічний рівень, на якому приймаються управлінські

рішення для подальшого функціонування підприємства. Для забезпечення нагромадження відповідних даних щодо прийняття виважених стратегічних рішень покликана система обліку. Ефективно працююча реальна система стратегічного обліку покликана шляхом оцінки критичних чинників успіху підприємства, аналізу конкурентів, розуміння їх можливих альтернативних стратегій допомогти підприємству у визначенні її власної стратегії на ринку.

Процес стратегічного управління, що базується на підготовленій інформації, практично торкається всіх ланок управління і структурних підрозділів підприємства. Навіть у тому разі, коли питання збору, обробки, реєстрації, інтерпретації, первинного аналізу, підготовки та передачі цієї інформації менеджерам буде покладено на бухгалтерський облік, до цього процесу тим чи іншим способом будуть залучені практично всі структурні підрозділи. Зважаючи на це, «стратегічний облік» не є окремим видом бухгалтерського обліку або окремою «системою» обліку. В даному аспекті можна говорити про «стратегічний облік» як елемент ідеології управління підприємством. Саме стратегічне управління як ідеологія управління підприємством ставить завдання перед усіма ланками і структурами управління, в тому разі і перед бухгалтерським обліком, який своїм чином реагує на нові завдання і умови функціонування, застосовуючи нові спеціальні інструменти і методи. І від цього бухгалтерський облік не стає «стратегічним», не утворюється «система стратегічного обліку» на підприємстві. В даному аспекті є сенс говорити про існування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління.

Дискусійність трактування сутності стратегічного обліку (бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління) існує і турбує безпосередньо бухгалтерів і сфери бухгалтерського обліку. А якщо явище існує і торкається сфери інтересів бухгалтерського обліку, то його необхідно класифікувати та дослідити. І тут необхідно підходити не з позиції класики, а з позиції сучасності (не забуваючи й про класику). Адже ми на порозі нової ери в економіці - ери інформаційної економіки.

Відповідно до цього може набути певних змін і філософія обліку (а точніше кажучи, ідеологія управління підприємством і з ним сам облік). Тож необхідно дослідити технології управління, навколо яких сьогодні сконцентрована увага практиків і які відносять їх до сфери впливу сучасного прояву бухгалтерського обліку. З цього приводу розглянемо місце і роль обліку в стратегічному управлінні підприємством. Перш за все облік необхідно розглядати не як самоціль роботи економічних служб підприємства (в першу чергу, бухгалтерської служби). Бухгалтерський облік виступає як елемент інформаційної системи для прийняття управлінських рішень, в тому разі і стратегічного рівня (рис. 11.2.).



Рис. 11.2. Бухгалтерський облік як елемент інформаційної системи стратегічного управління

Стратегічний облік - забезпечення і аналіз даних управлінського обліку компанії та її конкурентів для використання їх при розробці і контролі за виконанням економічної стратегії, особливо що стосується рівня та тенденцій в реальних затратах і цінах, об'ємі та частки ринку, потоку грошових коштів та частки загальних ресурсів фірми.

Стратегічний облік уявляє собою цілісну систему збирання, обробки та представлення інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Зміщення ролі обліку в сторону питань стратегії потребує фундаментальних змін в розумінні суті обліку та його місця в системі управління компанією. Підсистема стратегічного обліку має бути гнучкою і забезпечувати менеджмент інформацією про особливості процесів у ринковому середовищі, використання ресурсів та перспективи діяльності підприємства на довготривалій період.

Стратегічний облік визначають як: 1) надання інформації для забезпечення підтримки прийняття в організації стратегічних рішень; 2) спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробці та відслідковуванні стратегії власного бізнесу; 3) поєднання управлінського і фінансового обліку на підприємстві.

Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів системи стратегічного менеджменту внаслідок реалізації функції перерозподілу ресурсів в національній економіці.

Облікова інформація, що оприлюднюється у фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рішення її користувачів. Оскільки у фінансовій звітності оприлюднюється стан і результати діяльності підприємства, то в залежності від їх динаміки змінюється інвестиційна та позикова політика користувачів такої інформації. Внаслідок цього наявні у підприємств інвестиційні та позикові ресурси вкладаються в ті підприємства, оприлюднені результати яких у фінансовій звітності відповідають встановленому рівню ризику та доходності інвесторів і позичальників. Відповідно, система бухгалтерського обліку, як засіб генерування фінансової звітності, виступає інструментом, що визначає рішення інвесторів і позичальників, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси.

В залежності від виду стратегії підприємства, від типу визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись в

якості інструменту реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. Внаслідок цього облікова політика, як засіб коригування показників фінансової звітності в залежності від потреб власників та менеджменту підприємства, є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації. Наприклад, для реалізації фінансової стратегії підприємств, що пов'язана з ефективним залученням, використанням й перерозподілом фінансових ресурсів для досягнення фінансових цілей, при формуванні наказу про облікову політику слід використовувати ті методи обліку серед наявних в П(С)БО альтернатив, які сприятимуть покращенню фінансового стану підприємства і підвищуватимуть ефективність залучення фінансових ресурсів.

Зміст стратегічного обліку проявляється через характеристику його основних ознак:

1) вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного обліку й отримання інформації про конкурентів;

2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням обліку (тобто звітність з точки зору стратегічного позиціонування);

3) отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінності й оптимізації факторів витрат.

При цьому, стратегічний облік повинен передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів.

Стратегічний облік допускає інтеграцію прогнозних, планових і обліково-аналітичних функцій; оцінку результатів поточної та майбутньої діяльності, фінансового стану і виробничого потенціалу підприємства; розробку декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибір найбільш раціональної із них; врахування факторів часу, капіталу, доходності і ризику.

Основною метою стратегічного обліку є забезпечення ефективного функціонування підприємства на порівняно довготривалу перспективу.

Основними завданнями стратегічного обліку постають:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного планування потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- калькулювання за видами діяльності;
- розробка системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації обраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);
- надання інформації стосовно довгострокових результатів різних напрямів дії.

Враховуючи перелічені завдання, предметом стратегічного обліку є процеси й явища внутрішнього середовища підприємства, які характеризуються певними показниками – індикаторами в їхній динаміці, та фактори зовнішнього середовища підприємства, що безпосередньо впливають на економіку підприємства в довгостроковій перспективі розвитку (від 3 до 5 років).

Об'єктами стратегічного обліку є фактори виробництва, бізнес-процеси та показники їхньої ефективності, економічний потенціал, прогнозовані показники фінансового стану і ринкові фактори розвитку підприємства.

Користувачами інформації стратегічного обліку є керівництво підприємства як на вищому, так і на нижчих рівнях управління. Керівникам вищого рівня управління інформація обліку потрібна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів - для реалізації стратегії.

В умовах використання стратегічного управління до функціонування стратегічного обліку висувуються такі основні вимоги:

1) *цілеспрямованість* – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;

2) *цілісність* – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробці чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку певним працівникам;

3) *систематичність* – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства;

4) *всебічність* – охоплення всього спектру інформаційних даних щодо господарюючого суб'єкта;

5) *оперативність* – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування діючої стратегії;

6) *оптимальність* – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку має бути позитивним.

Досить часто стратегічний облік розглядають у контексті стратегічного управлінського обліку, який орієнтований на інформаційно-аналітичну підтримку прийняття управлінських рішень у частині управління витратами компанії.

Стратегічний управлінський облік є складовою системи управлінського обліку, він є важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та системою стратегічного менеджменту, формалізуючи інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічно управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу його предмету входить внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, він використовує власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік - це система ідентифікації збору обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси затрати та результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес одиниці) в певному бізнес середовищі, що необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

Результатом функціонування стратегічного управлінського обліку є генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей, які надаються управлінцям для забезпечення функцій стратегічного менеджменту. Підтримка процесу сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання та контролю стратегії є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від всіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

Стратегічне управління підприємством – складний, безперервний та циклічний процес. Кожен цикл цього процесу умовно можна поділити на три стадії (етапи), кожен з яких може бути реалізований лише за умови відповідної інформаційної підтримки (рис. 11.3).

Стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно-орієнтовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань.

Стратегічно-орієнтована підсистема обліку являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства. Кожен факт господарської діяльності відображається у підсистемах обліку відповідно до завдань кожної з них, специфічними методами та інструментами створення чи опрацювання інформації.

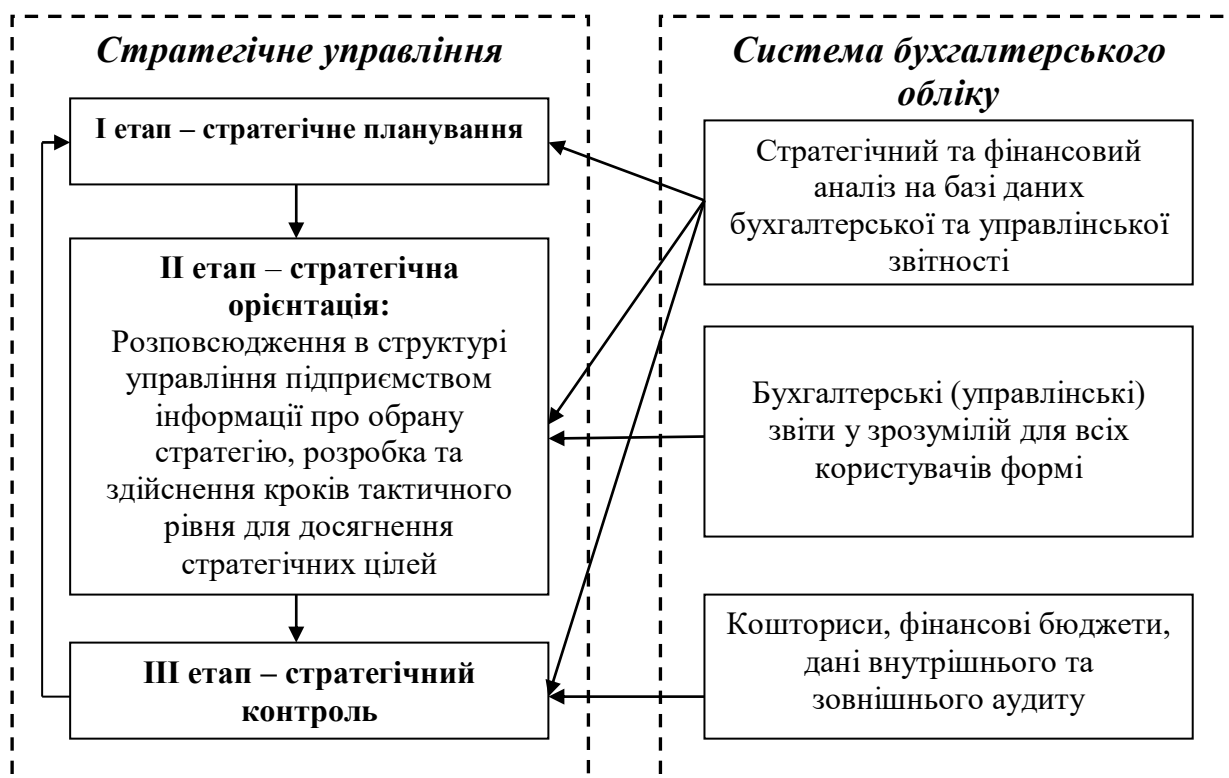


Рис. 11.3. Інформаційна підтримка бухгалтерським обліком процесу стратегічного управління підприємством

Основний принцип побудови облікової системи стратегічного типу – орієнтація на задоволення інформаційних потреб стратегічного менеджменту

– дає підстави визначити її як підсистему обліку, що здійснює спостереження і фіксацію інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, облік ключових показників та факторів успіху з метою формування стратегічної звітності для прийняття стратегічних управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоздатності.

Стратегічний підхід до побудови системи обліку передбачає аналіз зовнішнього середовища, в якому існує підприємство, та відповідальність за обґрунтованість стратегії підприємства, обґрунтованість вибору стратегічних планів та імовірність їх виконання. Загалом сфера дії стратегічного обліку спрямована на зростання вартості бізнесу та задоволення інформаційних потреб менеджменту.

11.3. Принципи і методи впровадження стратегічного управлінського обліку

На сучасному етапі розвитку національної системи бухгалтерського обліку нормативне закріплення поняття «стратегічний управлінський облік» в Україні відсутнє, однак існує визначення даного терміну професійними організаціями. Зокрема, Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) трактує *стратегічний управлінський облік* як «форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію».

Представниками СІМА сформульовано й основний акцент функціонування стратегічного управлінського обліку – інформація про зовнішнє середовище підприємства та нефінансова інформація про внутрішнє середовище.

Стратегічний управлінський облік є складовою системи управлінського обліку та важливою проміжною ланкою між обліковою системою

підприємства та системою стратегічного менеджменту, яка формалізує інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічної управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу предмету стратегічного управлінського обліку необхідно відносити як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства. Стратегічний управлінський облік повинен використовувати власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік - це система ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати і результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, яка необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

Задля досягнення поставленої мети - повне та своєчасне забезпечення стратегічного менеджменту необхідною обліково-аналітичною інформацією, процес провадження стратегічного управлінського обліку у практичну діяльність суб'єктів господарювання має відбуватись на основі дотримання основних принципів (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Принципи організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві

<i>Принцип</i>	<i>Зміст принципу</i>
Обумовленості функцій стратегічного управлінського обліку стратегічним цілям підприємства	Функції стратегічного управлінського обліку формуються і змінюються не довільно, а відповідно до потреб розробки і контролю за досягненням підприємством своїх стратегічних цілей і завдань
Оптимальності співвідношення функцій стратегічного управлінського обліку	Визначає пропорції між функціями, спрямованими на організацію стратегічного управлінського обліку і рівнем функціонування стратегічного управлінського обліку
Економічності	Передбачає найбільш ефективну і економічну організацію стратегічного управлінського обліку, зниження частки витрат на стратегічний управлінський облік у загальних

	витратах на одиницю виробленої продукції, підвищення ефективності виробництва
Прогресивності	Відповідність стратегічного управлінського обліку передовим зарубіжним і вітчизняним аналогам
Оптимальності	Багатоваріантне опрацювання схеми організації стратегічного управлінського обліку, вибір найбільш раціональної схеми для конкретних умов підприємства
Узгодженості	Стратегічний управлінський облік має бути узгоджений з іншими системами обліку, що існують на підприємстві в плані переліку контрольованих показників, періодичності збору та надання інформації, методик обробки даних тощо
Прозорості	Стратегічний управлінський облік повинен мати концептуальну єдність, містити єдину доступну термінологію, діяльність центрів відповідальності має будуватися на спільних принципах, методах, функціях
Орієнтації на потреби керівництва підприємства і специфіку виду діяльності	Стратегічний управлінський облік повинен оперувати показниками і даними, які використовуються у сфері діяльності підприємства, враховувати специфіку національного і міжнародного ринку, орієнтуватися на досвід зарубіжних у сфері організації обліку, методів, що використовуються в процесі обліку

Процес стратегічного управлінського обліку передбачає наявність трьох взаємопов'язаних елементів: стратегічний аналіз, стратегічне планування та стратегічний контроль:

1. Стратегічний аналіз спрямований на визначення поточного стану господарської діяльності підприємства, що дає змогу оцінити реалістичність існуючих стратегічних цілей підприємства, а також ступінь впливу зовнішніх чинників на вибрані довгострокові (стратегічні) цілі підприємства.

2. Стратегічне планування дозволяє розробити плани довгострокового розвитку для досягнення стратегічних цілей підприємства. В результаті здійснення стратегічного планування розробляється стратегія розвитку підприємства на тривалий період (на 5 і більше років).

3. Стратегічний контроль дозволяє відстежувати і контролювати процес виконання заходів щодо досягнення запланованих стратегічних цілей. Також стратегічний контроль показує необхідність повернення на стадію планування з метою коригування прийнятих рішень або зміни стратегічних цілей в зв'язку зі змінами зовнішніх і внутрішніх чинників господарської діяльності підприємства.

Зовнішніми технологіями стратегічного управлінського обліку є збалансована система показників, модель прибутку та облік витрат за видами діяльності. Сучасний управлінський облік виконує три основних функції:

- підтримує процес прийняття рішень;
- є системою для забезпечення співробітників підприємства інформацією;
- дозволяє змінити шляхи отримання інформації, якщо існуючі методи не відповідають потребам підприємства.

Таким чином, основними передумовами стратегічного обліку є: 1) чітке уявлення про те, чого підприємство бажає досягти в майбутньому; 2) необхідність забезпечення конкурентних переваг і лідерства в своїй сфері діяльності; 3) врахування значного впливу на економічну стратегію підприємства зовнішніх факторів і обмежень, що не залежать від нього самого: стабільність фінансово-кредитної та податкової систем держави, господарського законодавства, зовнішньоекономічних зв'язків, стабільність національної і світової економіки.

У порівнянні з іншими обліковими техніками та складовими елементами бухгалтерського наукового знання, концепція стратегічного управлінського обліку виникла близько 50-ти років тому. Оскільки концепція стратегічного управлінського обліку перебуває в стадії становлення та постійного удосконалення, на сьогодні серед вчених відсутній чіткий набір методів і технік, які входять до його складу, проте, найбільш поширеними інструментами управлінського обліку у зарубіжній практиці є:

- 1) калькулювання на основі діяльності (Activity based costing (ABC));
- 2) бенчмаркінг (BMG);
- 3) бюджетування вартості бренду (Brand value budgeting (BVB));
- 4) моніторинг вартості бренду (Brand value monitoring (BVM));
- 5) моніторинг конкурентних позицій (Competitive position monitoring (CPM));
- 6) оцінка конкурентних переваг (Competitor cost assessment (CCA));

- 7) облік споживачів (Customer accounting);
- 8) управлінський облік навколишнього середовища (Environmental Management Accounting (EMA));
- 9) збалансована система показників (BSC or non-financial indicators (IPMS));
- 10) калькулювання на основі життєвого циклу виробу (Life cycle costing (LCC));
- 11) калькулювання на основі якості (Quality costing);
- 12) стратегічне ціноутворення;
- 13) таргет-калькулювання (Target costing);
- 14) калькулювання на основі вартісних ланцюжків (Value chain costing (VCC)).

Ці інструменти стратегічного управлінського обліку, забезпечують формування стратегічного облікового інформаційного простору, що виступає основою для розробки, реалізації та коригування стратегії підприємства.

Існування набору методів стратегічного управлінського обліку, які можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств, породжує проблему вибору серед них найбільш оптимального для конкретного підприємства (із врахуванням його технологічної та організаційної структури, специфіки діяльності, зовнішнього середовища тощо). Перехід на стратегічну систему бухгалтерського обліку на підприємстві можливий за послідовністю виконання таких основних дії та етапів:

Етап 1. На першому етапі необхідно провести аналіз існуючої стратегічної позиції підприємства або стратегічної бізнес-одиниці шляхом аналізу його зовнішнього середовища та провести аналіз стратегічних можливостей на основі аналізу внутрішнього середовища (дослідження ключових бізнес-процесів). Якщо для аналізу внутрішніх можливостей підприємства, які значною мірою залежать від особливостей наявних бізнес-процесів, основним джерелом інформації виступає система бухгалтерського обліку, то для аналізу зовнішнього середовища слід використовувати

інструментарій стратегічного аналізу (SWOT, PESTEL, 5 сил Портера тощо). Виходячи із того, що орієнтація на зовнішнє середовище є визначальною характеристикою системи стратегічного управлінського обліку, інформація про фактори зовнішнього середовища повинна обов'язково враховуватись при побудові методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

Етап 2. Після проведення аналізу макросередовища підприємства (стратегічної бізнес-одиниці), визначаються ключові фактори його успіху в конкретній галузі, реалізація яких відкриває перспективи покращення власних конкурентних позицій та стратегічного розвитку підприємства в цілому.

Етап 3. Вибір методів стратегічного управлінського обліку на підприємстві, який можливий лише за умови відповідності критеріям, які враховують основні вимоги, що висуваються до функціонування облікової системи та системи стратегічного менеджменту підприємства (стратегічної бізнес-одиниці): економічна доцільність, стратегічна обґрунтованість, техніко-організаційна відповідність тощо.

Етап 4. Вибір форм та формату стратегічної звітності підприємства в залежності від наявних запитів користувачів облікової інформації стратегічного характеру і використовуваних моделей та методів прийняття стратегічних управлінських рішень.

На сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. В цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління.

11.4. Стратегічна управлінська звітність: форми та методика формування

Стратегічне управління - це процес оцінки зовнішнього середовища, формулювання організаційних цілей, ухвалення рішень, спрямованих на створення і утримання конкурентних переваг, здатних забезпечити існування в довгостроковій перспективі. Оскільки стратегічний менеджмент - безперервний процес, він вимагає безперервного інформаційного забезпечення на основі науково обґрунтованих методик та інструментів створення та обробки інформації про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства, ризику, загрози тощо. Підприємство має виробити загальну політику функціонування та розвитку системи управління, що полягає в тому, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій, щоб отримати синергетичний ефект системи. Облік при цьому потрібно розглядати як частину загальної програми розвитку системи управління в її широкому значенні, адже облік є однією з функцій процесу управління і неузгодженості між ними призводять до втрати можливостей.

Сучасна звітність, складена за стандартними формами, не відповідає вимогам управління підприємством і розвитку ділового партнерства. Щоб добитись конкурентних переваг, керівництво підприємства повинно мати повноцінну інформацію не тільки поточного, а передусім стратегічного характеру.

Особливу увагу в підвищенні ролі бухгалтерського обліку у системі стратегічного менеджменту відіграє можливість моніторингу та аналізу зовнішнього середовища за допомогою облікового інструментарію. Це дозволяє значно підвищити релевантність облікової інформації в процесі прийняття стратегічних рішень. Системний підхід до формування інформації про основні параметри зовнішнього та внутрішнього середовища можливий на осевої застосування концепції стратегічного обліку. Це зумовлює

необхідність включення до об'єктів облікового спостереження елементів бізнес-середовища діяльності компанії та надання інформації про його стан та зміни за допомогою бухгалтерської звітності стратегічного спрямування.

У національній обліковій системі сьогодні питання стратегічного обліку залишається відкритим, а отже, поки відсутня єдина нормативно-правова база та методика і формування і складання стратегічного бухгалтерської (управлінської) звітності суб'єктів господарювання.

У рамках стратегічного підходу до обліку, аналізу та планування виникає необхідність включення у бухгалтерську звітність не тільки показників, що характеризують фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємств, а й інформацію не фінансового характеру, зокрема, про підприємницькі ризики, соціальні зобов'язання, умовні активи тощо.

Під **стратегічною звітністю** слід розуміти спеціально сформовані бухгалтерські (управлінські) звіти на основі застосування різноманітного облікового інструментарію, які дозволяють формувати показники, що виступають інформаційним базисом для прийняття стратегічних управлінських рішень та реалізації стратегічних ініціатив.

Стратегічна бухгалтерська звітність - це сукупність різних видів звітів підприємства, які використовуються для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Для досягнення зазначеної мети в системі стратегічної звітності вирішуються наступні завдання:

- 1) поточний контроль за станом макро- і мікросередовища функціонування підприємства, результатів діяльності підприємства в цілому і його окремих сегментів;
- 2) перетворення інформаційних потоків в систему взаємопов'язаних показників;
- 3) оцінка ефективності реалізації стратегії підприємства в цілому і його окремих сегментів;

4) обліково-інформаційна підтримка процесу прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі;

5) коригування стратегії підприємства, внесення змін до системи ключових показників стратегічного планування і бюджетування.

Формування стратегічної звітності відбувається в результаті функціонування стратегічної облікової системи підприємства як із використанням традиційних методичних інструментів, так і з залученням специфічних методів стратегічного обліку, які дозволяють одержати інформацію в розрізах, необхідних стратегічному менеджменту.

Трактування сутності стратегічної бухгалтерської (управлінської) звітності дозволяють окреслити її основні суттєві елементи: 1) це система взаємопов'язаних показників; 2) склад звітності формують облікові і розрахункові показники, фінансові та не фінансові; 3) показники звітності повинні бути представлені у вигляді відповідних форм, затверджених до застосування внутрішніми регламентами підприємства; 4) показники звітності повинні бути представлені у форматі, зручному для сприйняття користувачем звітності; 5) зміст звітності має бути достатнім для характеристики зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, результатів його діяльності, ефективності реалізації стратегії підприємства, оптимальності обраної стратегії; 6) це мобільна, динамічна система, яка оперативно реагує на зміну зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, його стратегії та інформаційних запитів системи управління; 7) це інформаційна база для прийняття стратегічних управлінських рішень, спрямованих на підтримку конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі.

Стратегічна бухгалтерська (управлінська) звітність не є окремим видом бухгалтерської звітності, а є окремим типом звітності, виділеним за ознакою користувачів, які використовують її показники для задоволення власних управлінських потреб та є результатом функціонування стратегічної

облікової системи, в якій представлені показники про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства (рис. 11.4).

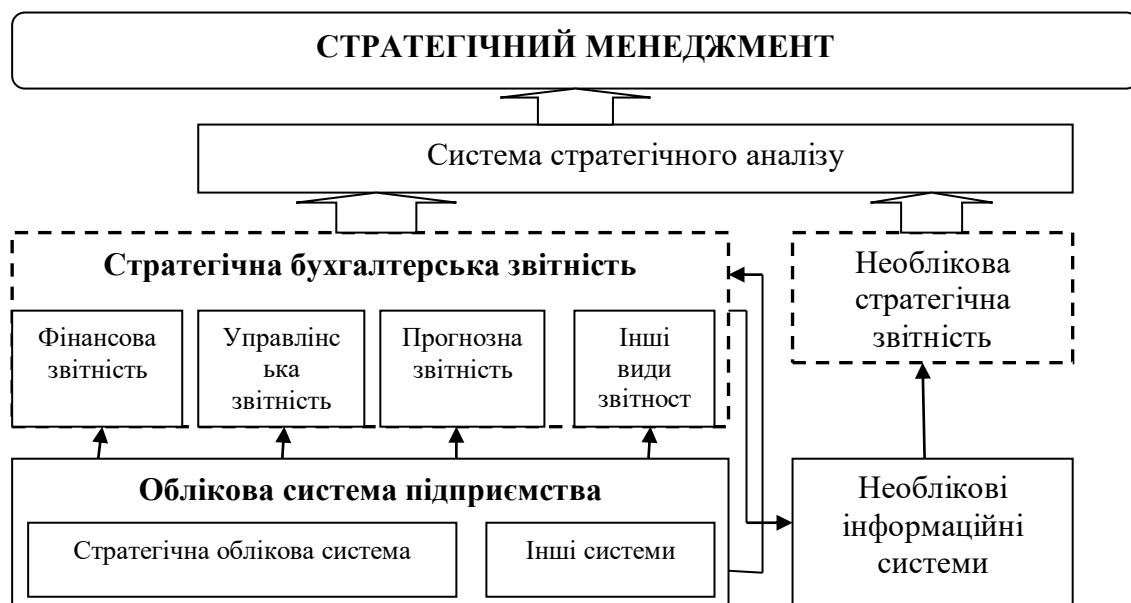


Рис. 11.4. Стратегічна бухгалтерська звітність в системі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

До системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства відносяться також необлікові інформаційні системи (маркетингова, логістична тощо), які дозволяють формулювати специфічні необлікові стратегічні звіти, що також використовуються для прийняття стратегічних управлінських рішень. Зокрема, на сьогодні вже досить широко використовуються такі поняття як «стратегічний маркетинг» та «стратегічна логістика», які характеризують роль даних сфер господарської діяльності підприємства в його загальному стратегічному розвитку.

До необлікових інформаційних систем також можна віднести систему стратегічного аналізу підприємства, яка використовує для формування необхідних аналітичних показників стратегічного спрямування інформацію із облікової системи, інших інформаційних систем, а також самостійно займається збором інформації, особливо в частині зовнішнього середовища підприємства.

Для побудови ефективної системи стратегічної бухгалтерської звітності як засобу надання систематизованої інформації стратегічного характеру для прийняття управлінських рішень необхідно забезпечити її організацію із урахування існуючих і потенційних потреб стратегічного менеджменту та можливостей облікової системи підприємства. Організаційні засади формування стратегічної бухгалтерської звітності мають бути визначені на рівні облікової політики підприємства або шляхом формування окремих регламентів функціонування стратегічної облікової системи підприємства як підсистеми загальної системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

Готовність облікової стратегічної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень визначають її користувачі, які в умовах глобалізації економіки, що характеризується посиленням конкурентної боротьби, генерують нові завдання системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту: розширення предмету бухгалтерського обліку; введення нових об'єктів обліку; уточнення його основних принципів; підвищення гнучкості та релевантності облікової системи.

Стратегічна облікова інформація та стратегічні аналітичні показники можуть використовуватись як внутрішніми користувачами (власниками, менеджерами різних рівнів) в процесі побудови, реалізації та коригування обраної стратегії, так і зовнішніми користувачами (інвесторами, позичальниками, профспілками тощо), для прийняття інвестиційних або позикових рішень (табл. 11.3).

Таблиця 11.3

**Основні користувачі стратегічної бухгалтерської звітності
підприємства**

Користувачі стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників	Мета використання стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників
Вище керівництво підприємства, власники	Врахування ризику діяльності підприємства на перспективу
Менеджери різних рівнів управління	Управління вартістю капіталу на основі

	використання стратегічного обліку в режимі реального часу
Контролери, стратегічні менеджери	Здійснення фінансових прогнозів
Інвестори, менеджери	Підвищення ефективності діяльності та фінансової стабільності в майбутньому періоді, аналіз альтернативних рішень

Виходячи із рівня охоплення предмету системи стратегічного менеджменту підприємства стратегічна облікова інформація може бути представлена у звітах наступних видів:

1) комплексні стратегічні управлінські звіти - відображають всі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі всіх типів і видів стратегій, всіх стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон. Є комплексним інструментом інформаційної підтримки процесу формування, розробки та моніторингу за реалізацією стратегії підприємства;

2) сегментні стратегічні управлінські звіти - відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів або видів стратегії, окремих стратегічних бізнес-одиниць чи стратегічних бізнес-зон;

3) оперативні стратегічні управлінські звіти - складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів визначається в рамках облікової політики підприємства, і також значною мірою залежить від рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур на підприємстві та можливостей використовуваного програмного забезпечення.

Одним з найбільш дієвих інструментів подальшого розвитку стратегічної звітності на підприємстві є використання концепції бухгалтерського інжинірингу, що дозволяє на основі бухгалтерського балансу моделювати нові види стратегічних звітів у залежності від потре

користувачів та методологічних можливостей впроваджені на підприємстві системи стратегічного обліку. Для моделювання облікової діяльності підприємства є доступними такі інжинірингові інструменти: стратегічний похідний балансовий звіт, стратегічний аналіз власності, хеджований похідний балансовий звіт тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Ансофф И. Стратегическое управление. Москва: «Экономика», 1989. 303с.
2. Атамас П.Й., Атамас О.П., Крамаренко Г.О. Роль бухгалтерського обліку в управління ризиками підприємництва. *Академічний огляд*. 2016. № 1(44). С. 60-64.
3. Бедзай О.В., Федченко Т.В. Соціальна відповідальність бізнесу: проблеми розвитку та бухгалтерського обліку. *Культура народів Причорномор'я*. 2013. № 256. С. 70-74.
4. Блакита А.В., Поляк Р.С. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. № 15. С. 126-130.
5. Бруханський Р. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 9. С. 27-32.
6. Бруханський Р. Стратегічна обліково-аналітична система аграрних підприємств: вимоги, користувачі, суб'єкти генерування інформації. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2016. Вип.1. С.5-9.
7. Бруханський Р.Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку. *Інноваційна економіка*. 2014. № 4(53). С. 310-313.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Житомир: ПП «Рута», 2003. 359с.
9. Вақун О.В. Теоретичні аспекти стратегічної бухгалтерської звітності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3(33). С. 19-24.
10. Вигівська І.М. Місце бухгалтерського обліку в управління підприємницькими ризиками. *Вісник ЖДТУ*. URL: http://www.rusnauka.com/4_SND_2009/Economics/40407.doc.htm (дата звернення: 22.05.2020).

11. Вигівська І.М. Управління ризиками в бухгалтерському обліку. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/81587809.pdf> (дата звернення: 14.05.2020).
12. Вигівська І.М. Розкриття інформації про підприємницькі ризики суб'єктів господарювання у фінансовій звітності. *Вісник ЖДТУ*. 2008. № 4(46). С. 40-46.
13. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні. Київ: Лібра, 2004. 880с.
14. Головацька С.І. Методичні аспекти обліково-інформаційного забезпечення ризик-орієнтованого управління будівельним підприємством. *Підприємництво і торгівля*. 2018. Вип. 23. С. 70-75.
15. Довбуш А.В. Стратегічний облік: сутність та поняття. *Інноваційна економіка*. С. 304-308.
16. Євтушенко В.А. Оцінка корпоративної соціальної відповідальності: методи, об'єкти, показники. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2013. № 46. С. 53-57.
17. Камінська І., Хома С., Чучук Ю. Соціальний облік як інформаційна база реалізації концепції соціально відповідального бізнесу. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 56. С. 123-127.
18. Карпушенко М. Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством». Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. 62 с.
19. Корягін М.В. Бухгалтерський облік в управлінні вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія. Львів, 2012. 389с.
20. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: «Інтерсервіс», 2016. 276с.
21. Кошевець В.В. Екологічні звіти в системі управління підприємством. Екологічний менеджмент у загальній системі управління: збірник тез доповідей Тринадцятої щорічної всеукраїнської наукової конференції (м. Суми, 17-18 квітня 2013 р.). Суми : СумДУ, 2013. С. 77-78.

22. Крюкова І.О. Імплементация стандартів соціальної відповідальності в практичну діяльність суб'єктів аграрного бізнесу України. *Економічний форум*. 2016. № 4. С. 257-263.
23. Лаговська О.А., Легенчук С.Ф., Кузь В.І., Кучер С.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. 416 с.
24. Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. *Облік і фінанси*. 2013. № 10 (1). С. 72-78.
25. Малярець Л.М., Штереверя А.В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Харків: ХНЕУ, 2008. 188с.
26. Минцберг Г., Куинн Дж., Гошал С. Стратегический процесс. Концепции, проблемы, решения. Санкт-Петербург: Питер, 2001. 567 с.
27. Мошковська О. Методичні засади впровадження стратегічного управлінського обліку в діяльності молокопереробних підприємств. *Міжнародний науковий журнал*. 2019. № 2. С. 93-97.
28. МСБО 1 «Подання фінансових звітів». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення: 21.04.2020).
29. МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019 (дата звернення: 04.04.2020).
30. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://prou4otinfo/?section=browse&CatID> (дата звернення: 21.04.2020).
31. О. В. Будько. Облік соціально відповідальної діяльності як інформаційна основа управління сталим розвитком підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 20. С. 32-38.
32. П(С)БО 11 «Зобов'язання» від 11.02.2000 р. № 85/4306. URL: www.rada.gov.ua. (дата звернення: 13.04.2020).

33. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» від 19.05.2005р. URL: № 412. <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-29> (дата звернення: 19.05.2020).
34. Писаревський І.М., Тищенко О.М., Покоłodна М.М. , Петрова П.Б. Стратегічне управління: навч. посібник. Харків: ХНАМГ, 2009. 315с.
35. Податковий кодекс № 2755 - VI від 02.12.2010р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.05.2020).
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 р. № 237. URL: www.rada.gov.ua. (дата звернення: 19.05.2020).
37. Положення стандарт бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення: 16.05.2020).
38. Портер М. Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость/ Пер. с англ. 2-е изд. Москва «Альпина Бизнес Букс», 2006. 608 с.
39. Правдюк Н.Л. Підвищення ролі фінансової облікової інформації в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств. *Агроінком*. 2005. №8 С.7-11.
40. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL:<http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення: 19.05.2020).
41. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992р. № 2658-XII. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 12.05.2020).
42. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. Москва: Финансы и статистика, 1991. 176 с.
43. Савченко О.Ф., Дацій О.І., Байда А.О., Зима Г.І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування». *Економіка та держава*. 2015. № 5. С. 12-17.
44. Сапельникова Н.Л., Вознюк Я.С. Сутність стратегічного управління. *Державне управління*. 2016. № 3 (72). С. 52-56.

45. Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/23883/1/47_236-241_Vis_722_menegment.pdf (дата звернення: 08.06.2020).
46. Скрипник Н.В. Сутність стратегічної управлінської звітності та підходи до її формування. *Міжнародний науковий журнал*. URL: <https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/499> (дата звернення: 08.026.2020)
47. Смачило В.В. Оцінка соціальної відповідальності будівельних підприємств. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 6 (22). С. 162-166.
48. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.
49. Стандарт соціальної відповідальності ISO 26000. Офіційний сайт Всесвітньої ради бізнесу зі сталого розвитку (WBCSD) URL: <http://www.wbcsd.org/work-program/business-role/previous-work/corporate-social-responsibility.aspx> (дата звернення: 18.05.2020).
50. Суліденко Т.В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2016. 224с.
51. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський і фінансовий облік, оподаткування та звітність: навч. посіб. Київ: Алерта, 2011. 268с.
52. Ткачук Г.О. Ідентифікація економічних ризиків в обліково-аналітичній системі підприємства. *Економіка харчової промисловості*. 2015. № 4. С. 80-86.
53. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. Москва: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002.448 с.
54. Фостолович В.А., Сімаков О.О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством. *Економіка та держава* . 2019. № 10. С. 36-46.

55. Чиркова М.Б., Хорошков С.И. Стратегический учёт амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях: монография. Мичуринск: Изд-во Мичуринского госагроуниверситета, 2009. 121 с.

56. Чичуліна К.В., Хвостенко Н.А. Сучасний стан формування облікової політики в ціноутворенні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. №6 (11). С. 375-381.

57. Шайкан А.В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі. URL: <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253>. (дата звернення: 08.06.2020).

58. Штик Ю.В., Щуренко М.В. Екологічний облік: об'єкти, методи та звітність. *Соціальна економіка*. 2018. № 56. С. 233-239.

59. Якименко М.В. Особливості оцінки в бухгалтерському обліку ризиків господарської діяльності та їхнього впливу на прибуток. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 9. С. 851-857. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/173.pdf>. (дата звернення: 16.05.2020).

60. Druri, K. (2005), *Upravlenchskiy prozvdsteny ucht* [Management and production accounting], YUNITI -DANA, Moscow, Russia, 1071 p.