

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ПУШКАР МИХАЙЛО РОМАНОВИЧ

УДК 657.1.012.1 + 007

ДИСЕРТАЦІЯ
ІНФОРМАЦІЙНЕ ПОЛЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

071 – Облік і оподаткування

07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


М. Р. Пушкар

Науковий керівник: Лучко Михайло Романович,
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2024

АНОТАЦІЯ

Пушкарь М. Р. Інформаційне поле управлінського обліку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2024.

Підприємства існують в просторово-часовому вимірі та мають своє унікальне інформаційне поле, яке стає постійним джерелом інформації про його фінансову і господарську діяльність. Інформаційне поле підприємства одночасно може бути пов'язаним з іншими полями або ж автономним.

В межах простору та часу, спрямованих з минулого в майбутнє, знаходяться об'єкти і суб'єкти підприємства, які формують його інформаційне поле. Лише через людину, залучену у виробничі відносини підприємства, в сучасних умовах господарювання істотно змінюється середовище, в тому числі й інформаційне поле.

Інформаційне поле підприємства є наслідком дії множини факторів впливу середовища, воно створюється і розвивається залежно від розвитку технічних засобів і технологій, нових політичних економічних та соціальних факторів тощо. Середовище безперервно й активно впливає на суб'єкти господарювання та умови їх життєдіяльності, а суб'єкти, у свою чергу, впливають на оточення, тому аналіз змін в середовищі, під яким визначено інформаційне поле, вимагає знання його структури і можливості генерувати інформаційні ресурси на основі постійного уточнення обсягу фактологічних даних по мірі ускладнення умов існування бізнесу.

В дисертації під інформаційним полем запропоновано розуміти частину зовнішнього і внутрішнього середовищ (об'єкти, явища, процеси, взаємодія між ними) та персонал, що активно впливає на них, породжуючи факти господарської діяльності, комбінуючи та агрегуючи їх в інформаційні ресурси для підтримки рішень менеджерів, спрямованих на досягнення мети підприємства.

Основною тенденцією в розвитку інформаційного середовища є глобалізація, яка відбувається на основі розвитку засобів зв'язку та інформаційно-телекомунікаційних комп'ютерних мереж. Світові тенденції свідчать про посилення ролі інформації в економічних системах розвинутих країн, які здійснюють перехід від індустріального типу виробництва до постіндустріального, тому, якщо економіка України прагне вийти на нові рубежі розвитку, вона мусить бути в загальносвітовому інформаційному тренді.

Проте, сучасна інформаційна система не пристосована в достатній мірі до потреб управління бізнесом, вона орієнтована на фінансові показники діяльності підприємства, як цілого організму, в той час, коли менеджери нижчого рівня (операційного) вимагають облікової інформації кожного дня по мірі виникнення у технологічних процесах постачання, виробництва та збуту продукції певних ситуацій, які негативно чи позитивно впливають на виконання календарних планів.

Таке положення склалося історично внаслідок властивостей попереднього етапу розвитку економіки соціалістичного типу, в якому інформація на рівні окремих підприємств відігравала другорядну роль і за інерцією до цього часу недооцінюється.

У зв'язку з цим, доцільно також визначитися з науковими розробками з формування інформаційного поля, яке служить джерелом облікової інформації для різних категорій стейкхолдерів, системи управління якістю, менеджерів операційного рівня та інших цілей.

Інформацію для потреб менеджерів операційного рівня може генерувати спеціально створена підсистема управлінського обліку, яка здатна відображати повідомлення у будь-якій формі згідно із запитамі менеджерів, оскільки мета цієї інформації полягає в ознайомленні користувачів із ходом справ на кожному робочому місці, бригаді або ж структурному підрозділі підприємства, фіксуванні відхилень від планів з різних причин та своєчасному реагуванні на них відповідальних осіб. Без такої інформації неможливо ефективно управляти бізнесом, оскільки невизначеність (ентропія) породжує хаос, який призводить до втрати контролю над ситуацією і дезорганізації управлінського процесу.

У багатьох випадках управлінцям необхідна нестандартна інформація, в ситуаціях де рішення приймаються епізодично, коли вони пов'язані з розробкою і освоєнням нових видів продукції і послуг, інвестиціями в нове устаткування, а також при переговорах про довгострокові контракти із замовниками і постачальниками.

Управлінський облік покликаний генерувати необхідну інформацію для планування, організації, стимулювання та контролю виконання календарних планів господарської діяльності підрозділів підприємства.

Дослідження спрямоване на раціональне споживання ресурсів та підвищення ефективності роботи персоналу на основі використання кібернетичної моделі функціонування підприємства як живого організму, що постійно пристосовується до змін середовища.

Для контролю ефективності роботи персоналу структурних підрозділів управлінський облік зобов'язаний обробляти дані та подавати інформацію менеджерам в режимі реального часу не лише про витрати і доходи, оскільки це надто вузькі завдання, а зосереджувати увагу на нормах витрачання виробничих ресурсів (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні, трудові, енергетичні, інформаційні, інтелектуальні та інші) і визначенні ефективності бізнес-процесів (постачальницько-заготівельна, виробнича, збутова, фінансова, інвестиційна та інші види).

В дисертації досліджено теоретичні основи інформаційного поля, як складової всесвітнього простору та атрибуту матеріального світу, яке породжує факти при взаємодії об'єктів, що присутні в цьому полі. Інформаційне поле існує як об'єктивна категорія, закономірності якої розкриваються через процес наукового пізнання окремих фрагментів реальності.

Встановлено, що залучення цієї категорії в облікову науку дозволяє розкрити та осмислити мистецтво записів на рахунках, як одного із можливих багатьох інваріантів отримання інформації про господарську діяльність та зрозуміти, що є загальна система обліку, як властивість інформаційного поля розкривати факти при взаємодії активності людей з оточуючими речами, явищами і процесами.

Одна справа організувати фінансовий облік на звичних для нас підприємствах з простими технологіями, та зовсім інша – при організації управлінського обліку на підприємствах авіакосмічної галузі, металургійному комбінаті, морському порту, розподілі електроенергії чи метрополітені.

Значну увагу присвячено характеристиці філософських, соціальних та економічних передумов, які суттєвим чином справляють вплив на розробку загальної моделі управлінського обліку на основі кібернетичного підходу та використано метафору, що ототожнює функціонування підприємства з людським організмом. Така модель найкращим чином характеризує можливість отримання інтелектуальної системи управління у поєднанні з інформаційною системою і відійти від традиційних бухгалтерських підходів, які не відрізняються оригінальністю.

Описано критерії та вимоги до структури показників управлінського обліку, зміст концепції управлінського обліку, взаємодію внутрішнього та зовнішнього середовищ.

В роботі наведено характеристику окремих груп користувачів, які мають різні інтереси щодо облікової інформації та можливість їх задовольнити.

Розкрито питання методології отримання інформації для менеджменту операційного рівня та розробки моделі управлінського обліку.

Питання методології, як орієнтира в пошуку нових знань в галузі облікової науки, має принципове значення, оскільки недостатнє розуміння та осмислення її застосування може призвести до хибних висновків.

Автор дисертації обрав об'єктом дослідження систему обліку для менеджерів операційного рівня управління, що формується не довільними і вольовими зусиллями керівника, а на основі закономірностей інформаційного поля підприємства, яке є унікальним та універсальним джерелом розробки моделі управлінського обліку.

Дослідження ґрунтується на методології всебічності, системності, міжнаукових зв'язків, незалежності від традиційних шаблонів, які притаманні

дослідникам проблем обліку, що дало можливість автору розробити концепцію і модель обліку для управління бізнес-процесами.

Розроблену загальну модель управлінського обліку можна легко адаптувати до умов роботи будь-якого підприємства і пристосувати до запитів системи управління та стейкхолдерів.

Значну увагу автор присвячує, дослідженню сервісної функції управлінського обліку в системі управління структурними підрозділами підприємства. Наголошено на тому, що облік підпорядкований системі менеджменту, яка видає системі управлінського обліку завдання щодо підготовки релевантної інформації для роботи менеджерів, а система обліку розробляє методи збору фактів на інформаційному полі та їх трансформування в інформаційні ресурси.

Розкрито організацію і методику трансформації фактів господарської діяльності в інформаційні ресурси. Факти, є тими атомами, з яких методом групування, агрегування, комбінування, стискання, розгортання тощо отримують інформацію в потрібному ракурсі.

Інформаційні ресурси розглянуто як один з найважливіших елементів системи економічної безпеки в умовах постійних змін середовища і загроз з боку конкурентів. Щонайменше, управлінський облік може дати інформацію для аналізу про тенденції у змінах внутрішнього середовища, які загрожують підприємству і своєчасно прийняти превентивні заходи для усунення негативного розвитку подій.

Ключові слова: бізнес, система, факти, облік, концепція, інформація, управління, інформаційне поле, управлінський облік, економічна безпека.

SUMMARY

Pushkar M. R. Information field of management accounting. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 - Accounting and taxation. – West Ukrainian National University, Ternopil, 2024.

Enterprises exist in a space-time dimension and have their own unique information field, which becomes a constant source of information about its financial and economic

activities. The information field of the enterprise can be connected to other fields or autonomous at the same time.

Within the limits of space and the arrow of time, directed from the past to the future, there are objects and entities of the enterprise that form its unique information field. Only because of a person involved in the production relations of the enterprise, in modern business conditions, the environment, including the information field, changes significantly.

The information field of the enterprise is the result of the action of many environmental factors, it is created and develops depending on the development of technical means and technologies, new political, economic and social factors, etc. The environment continuously and actively influences economic entities and the conditions of their life activities, and the entities, in turn, influence the environment, therefore the analysis of changes in the environment, by which we understand the information field, requires knowledge of its structure and the ability to generate information resources on the basis of constant clarification of the volume of factual data as the conditions of business existence become more complicated.

The main trend in the development of the information environment is globalization, which takes place on the basis of the development of means of communication and information and telecommunication computer networks. World trends testify to the strengthening of the role of information in the economic systems of developed countries, which are making the transition from an industrial type of production to a post-industrial one. If the economy of Ukraine seeks to reach new frontiers of development, it must be in the global information trend.

However, the modern information system of our country is not sufficiently adapted to the needs of business management, it is focused on the financial indicators of the enterprise as a whole organism, at a time when managers of a lower level (operational) require accounting information every day as it arises from technological processes of supply, production and sales of certain situations that negatively or positively affect the execution of calendar plans.

Such a situation arose historically as a result of the characteristics of the previous stage of the development of the socialist-type economy, in which formation at the level of individual enterprises played a secondary role and, due to inertia, is still underestimated, as evidenced by the training of accounting specialists, when such disciplines as the enterprise information system are absent from the curricula, information for managers, strategic accounting, and other issues of information of semantic content.

In this regard, it is advisable to also decide on scientific developments on the formation of an information field, which serves as a source of accounting information for various categories of stakeholders. quality management systems, operational level managers and other purposes.

Information for the needs of managers at the operational level can be generated by a specially created subsystem of management accounting, which is able to display messages in any form according to the requests of managers, since the purpose of this information is to acquaint users with the progress of affairs at each workplace, team or structural division of the enterprise , recording deviations from plans for various reasons and timely response of responsible persons to them. Without such information, it is impossible to effectively manage business, because uncertainty (entropy) creates chaos, which leads to loss of control over the situation and disorganization of the management process.

In many cases, managers need non-standard information when decisions are made episodically, when they are related to the development and development of new types of products and services, investments in new equipment, as well as when negotiating long-term contracts with customers and suppliers.

Management accounting is designed to generate the necessary information for planning, organization, stimulation and control of the implementation of calendar plans of economic activity of the enterprise's divisions.

The purpose of the dissertation is to investigate a new problem for accounting science regarding the role and significance of the information field in the formation of information resources for the needs of operational management personnel.

The research is aimed at the rational consumption of resources and increasing the efficiency of the work of employees based on the use of a cybernetic model of the

functioning of the enterprise as a living organism that constantly adapts to changes in the environment.

In order to control the effectiveness of the work of the personnel of structural divisions, management accounting is obliged to process data and provide information to managers in real time not only about expenses and income, since these are too narrow tasks, but to focus attention on the norms of spending production resources (fixed assets, intangible assets, material, labor, energy, information, intellectual and others) and determining the efficiency of business processes (supply-procurement, production, sales, financial, investment and other types).

The dissertation consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of used sources and appendices. The introduction substantiates the relevance of the research carried out by the author, formulates its purpose and tasks, defines the object and subject of the research and indicates the methods of its implementation, formulates the scientific novelty of the results obtained in the dissertation, describes their approbation and practical application.

The first chapter of the thesis examines the theoretical foundations of the information field as a component of the universal space and an attribute of the material world, which generates facts during the interaction of objects present in this field. The information field exists as an objective category of the universe, the laws of which are revealed through the process of scientific knowledge of individual fragments of reality.

The involvement of this category in accounting science allows you to remove the veil of mystery from the art of accounting records, as one of the many possible invariants of obtaining information about economic activity, and to understand that there is a general accounting system, as a property of the information field of the Universe to reveal facts in the interaction of human activity with surrounding things , phenomena and processes.

It is one thing to organize financial accounting at enterprises with simple technologies that are familiar to us, and quite another to organize management accounting at enterprises of the aerospace industry, a metallurgical plant, a sea port, electricity distribution or a subway.

The author pays considerable attention to the characteristics of philosophical, social and economic prerequisites that significantly influence the development of a general model of management accounting based on a cybernetic approach and uses a metaphor that equates the functioning of an enterprise with the human body. This model best characterizes the possibility of obtaining an intelligent management system in combination with an information system and moving away from traditional accounting approaches that do not differ in originality.

The work describes the characteristics of individual groups of users who have different interests in accounting information and the possibility of satisfying them.

In the second chapter, the issue of the methodology of obtaining information for operational level management and the development of a management accounting model is revealed.

The question of methodology, as a reference point in the search for new knowledge in the field of accounting science, is of fundamental importance, since insufficient understanding and understanding of its application can lead to wrong conclusions.

Knowledge of methodology is based on philosophical foundations, which are revealed in the scientific publications of such outstanding scientists, thinkers and methodologists of science as N. Wiener, K. Popper, L. Wetgenstein, T. Kuhn, I. Lakatos, P. Feyerabend, Ludwig von Bertalanffy, I. Prygozhin and others. They admit that positive results in science can be achieved under the condition of the application of universal, versatile, synthesized knowledge and various methods of cognition, which stimulate a critical review of the goal of science and theoretical-cognitive attitudes.

The author of the dissertation chose as the research object the accounting system for managers of the operational level of management, which is not formed by the arbitrary and willful efforts of the manager, but based on the laws of the information field of the enterprise, which is a unique and universal source of development of the management accounting model.

The research is based on the methodology of comprehensiveness, systematicity, inter-scientific connections, independence from traditional templates, which are

characteristic of researchers of accounting problems, which enabled the author to develop the concept and model of accounting for managing business processes.

The developed general model of management accounting can be easily adapted to the working conditions of any enterprise and adapted to the requests of the management system and stakeholders.

The third section of the dissertation is devoted, firstly, to the study of the service function of management accounting in the management system of structural divisions of the enterprise. It is emphasized that accounting is subordinate to the management system, which assigns the management accounting system the task of preparing relevant information for the work of managers, and the accounting system develops methods of collecting facts in the information field and transforming them into information resources.

Secondly, the disclosure of the organization and methods of transformation of the facts of economic activity into information resources. Facts are those atoms from which, by grouping, aggregating, combining, compressing, expanding, etc., information is obtained in the desired perspective.

Thirdly, information resources are considered as one of the most important elements of the economic security system in the conditions of constant changes in the environment and threats from competitors. At the very least, management accounting can provide information for analyzing trends in changes in the internal environment that threaten the enterprise and timely take preventive measures to eliminate negative developments.

Keywords: business, system, facts, accounting, concept, information, management, information field, management accounting, economic security.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пушкар М.Р. Розвиток інформаційної бази для сучасного бізнесу. *Інноваційна економіка*. 2021. №7-8. С. 110-118. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2021.7-8.15> (1 др. арк.).

2. Пушкар М.Р. Структура і функції інформаційної служби. *Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання*: монографія. Тернопіль: 2021. С. 103-199 (5,8 др. арк.)

3. Пушкар М.Р. Концепція інформаційного поля у розвитку облікової науки. *Вісник економіки. 2022. № 1 (103). С. 143-156. DOI:https://doi.org/10.35774/visnyk2022.01.143 (0,9 др. арк.)*

4. Пушкар М.Р. Управлінський облік як концепія отримання інформації для менеджерів операційного рівня. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. 2022. № 68. С.103-109. (0,5 др. арк.). DOI: https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-68-15*

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Пушкар М.Р. Внутрішній аудит в умовах економічних змін. *Соціально-економічні перспективи розвитку України в XXI столітті: зб. тез доповідей III міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції. Тернопіль 27 травня, ТНЕУ. 2014. С. 75-78. (0,2 др. арк.)*.

6. Пушкар М.Р. Усвідомлення інформації на мові бухгалтерського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: зб. наук. праць студентів. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С.399-401. (0,2 др. арк.)*.

7. Пушкар М.С., Пушкар М. Р. Чи стане облік системою? *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів: всеукр. наук.-практ. конф.: м. Вінниця, 20 квітня 2017 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.1. / Тернопіль: Крок, 2021. С. 85-88. (0,3 др. арк.). (особистий внесок автора – 0,15 др. арк., обґрунтовано раціональну архітектуру інформаційної системи обліку)*.

8. Пушкар М.Р. Сфера економічної безпеки підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Зб. наук. праць II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. 20 листопада 2017р.: Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 48-50. (0,2 др. арк.)*.

9. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Зміна теорії обліку на основі формування нової парадигми. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.113-116. (0,3 др. арк.). (особистий внесок автора – 0,15 др. арк., висвітлено проблему створення окремих підсистем загальної системи обліку)*.

10. Пушкар М.Р. Управлінський облік як інформаційна система операційного менеджменту. *Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір: Зб. матер. III міжнар. наук.-практ. конф. 10 вересня 2019. Тернопіль: ТНЕУ. 2019. С. 263-267. (0,3 др. арк.)*.

11. Пушкар М.Р. Проблема інформаційної асиметрії у ринкових відносинах. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріалів VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р.] / редкол. : Slawomir*

Bartosiewicz, Drager Henning, Zbigniew Korzeb [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 27-29. (0,3 др. арк.).

12. Пушкар М.Р. Причини повільного поширення управлінського обліку в Україні. *Соціально-економічні трансформації у розвитку держави: всеукр. наук.-практ. конф.: м. Вінниця, 22-23 квітня 2021 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2.* / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2021. С. 227-230. (0,3 др.арк.).

13. Пушкар М.Р. Дефініції інформаційного простору, інформаційного поля та інформаційного середовища обліку. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (28 травня 2021 року, м. Тернопіль).* Тернопіль: ЗУНУ, 2021 С.23-26. (0,3 др. арк.)

14. Пушкар М.Р. Структура управлінського обліку для операційного менеджменту. *Облік, аналіз і аудит: тренди та перспективи: зб. матер. II між нар. наук.-практ. конф. (12 листопада 2021р., м. Миколаїв) Економіст. Ukrainian journal «Economist».* 2021. № 11. С.57-59. (0,2 др. арк.).

15. Пушкар М.Р. Роль інформаційного поля підприємства у розвитку експертних досліджень. *Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія: За заг. ред. докт. екон. наук, проф. Михайла Лучка.* Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 168-177 (0,6 др. арк.).

16. Пушкар М.Р. Хто задовольнить інформацією потреби менеджменту? *Науковий простір України: сучасні виклики та загрози: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю. Вінниця, 20-21 жовтня 2022 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2.* / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2022. С. 134-136. (0,2 др. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП	15
Розділ 1. Інформаційне поле – джерело отримання інформації управлінського обліку	23
1.1. Теорія інформаційного поля підприємства.....	23
1.2. Вимоги до управлінського обліку з позицій управління бізнесом.....	44
1.3. Зміст економічної інформації для менеджерів.....	67
Висновки до першого розділу.....	87
Розділ 2. Методологія та моделювання управлінського обліку	90
2.1. Методологічні аспекти отримання інформації для управління.....	90
2.2. Сучасна модель управлінського обліку.....	111
2.3. Інформація управлінського обліку для стейкхолдерів	128
Висновки до другого розділу.....	146
Розділ 3. Управлінський облік – основа контролю та управління бізнес-процесами	148
3.1. Сервісна функція управлінського обліку для менеджерів.....	148
3.2. Організація і методика перетворення даних на інформацію.....	169
3.3. Інформація для економічної безпеки підприємства.....	181
Висновки до третього розділу.....	203
ВИСНОВКИ	204
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	208
ДОДАТКИ	228

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з основних вимог менеджменту будь-якого суб'єкта господарювання в сучасних умовах конкуренції стає планування, організація, стимулювання, контроль та аналіз результатів діяльності підприємства і його підрозділів, для чого необхідним стає створення ефективної та своєчасної системи прийняття управлінських рішень та пошук методів найкращого використання доступних ресурсів.

Для досягнення цієї мети необхідна інформація про обсяг виробництва у відповідності до календарних планів, наявність усіх видів ресурсів і норм їх витрачання у технологічному процесі виробництва продукції. Таку інформацію не може надати фінансовий облік через обмеженість його методології, тому й виникає проблема створення особливої інформаційної підсистеми обліку для менеджерів нижчої ланки управління, які безпосередньо контролюють бізнес-процеси у підрозділах підприємства, але при цьому у більшості випадків позбавлені системної інформації та вимушені приймати рішення в умовах невизначеності. Проблему генерування спеціалізованої інформації для менеджерів нижчої ланки управління неможливо вирішити без створення підсистеми управлінського обліку.

Відповідаючи на запити управління, науковці України зосередились за останні два десятиріччя на дослідженнях управлінського обліку та висвітлили його сутність та значення для практичної діяльності.

Теоретичну основу, зміст та методологічні положення управлінського обліку досліджували такі провідні вчені, як Р.Ф. Бруханський, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, О.В. Карпенко, П.О. Куцик, В.С. Лень, О.А. Мошковська, В.В. Муравський, Л.В. Нападовська, Н.Ю. Єршова, І.Я. Омецінська, М.С. Пушкар, В.З. Семанюк, О.В. Фоміна, М.Г. Чумаченко, І. Нонака, П. Армстронг та багато інших вчених, аспірантів і практиків, які внесли свою частину праці, обґрунтовуючи значущість нового шляху з отримання інформації в системі управлінського обліку для підвищення якості роботи керівників та зростання ефективності виробництва продукції на вітчизняних підприємствах. Разом із цим, слід зазначити, що науковці у сфері облікової науки знаходяться лише на початковому етапі розгортання

досліджень проблем стратегічного, управлінського обліку та контролінгу, але в перспективі результати даних досліджень сприятимуть підвищенню рівня інформатизації суспільства й ефективності економіки.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету за темами: «Сучасні тренди в обліковому управлінні бізнесом» (номер державної реєстрації 0121U111671) та «Управління та адміністрування: локальні та глобальні проблеми розвитку обліку, аудиту та економічної експертизи» (номер державної реєстрації 0120U103794), в межах зазначених тем сформульовано рекомендації щодо організації управлінського обліку.

Дисертант також бере участь у виконанні науково-дослідної роботи: «Домінанти управлінського обліку в умовах діджиталізації для забезпечення економічної безпеки України у воєнний і післявоєнний періоди» (державний реєстраційний номер 0123U101580), де розроблено й удосконалено концептуальні теоретико-методологічні, організаційні та практичні положення управлінського обліку в умовах діджиталізації на основі новітньої облікової парадигми для забезпечення економічної безпеки України у воєнний та післявоєнний періоди.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці науково-методичних рекомендацій з формування інформаційного поля, яке має значну практичну цінність для управлінського обліку та структури його інформаційних ресурсів.

Досягнення зазначеної мети передбачає вирішення таких завдань:

- ідентифікувати роль та значення інформаційного поля в системі обліку, визначити його структуру та можливість розширення збору фактів і формування інформації про господарську діяльність;
- розвинути методологічні, організаційні та методичні аспекти отримання інформації управлінського характеру;
- розробити концепцію управлінського обліку на основі законів кібернетики та системології;

- удосконалити наукові підходи до формування управлінського обліку;
- удосконалити модель управлінського обліку з метою її адаптації до умов конкретного бізнесу;
- адаптувати системи засобів вимірювання господарської діяльності залежно від виду економічної діяльності та масштабів виробництва;
- визначити зміст інформаційних ресурсів для досягнення економічної безпеки бізнесу;
- розробити раціональну структуру служби управлінського обліку, здатної задовільняти потреби управління.

Вирішення цих завдань дозволить науковцям розширити горизонт бачення ролі обліку в діловому світі бізнесу, а керівникам підприємств та фахівцям, – обліковцям, економістам, фінансистам та менеджерам, – прояснити сутність і цінність підсистеми управлінського обліку для отримання додаткової інформації з метою контролю й управління ефективністю господарської діяльності.

Об'єктом дослідження визначено процес отримання інформаційних ресурсів про господарську діяльність в системі управлінського обліку підприємства і в його структурних підрозділах.

Предметом дослідження визначено теоретичні та науково-методичні положення з формування інформації в підсистемі управлінського обліку, використовуючи для цього інформаційне поле як джерело фактів про споживання виробничих ресурсів, а також про ефективність господарських процесів.

Методи дослідження. Методологічну основу, на якій ґрунтується дисертаційна робота, становить сукупність загальнонаукових, економічних та спеціальних методів пізнання процесів господарської діяльності підприємств з використанням філософського, кібернетичного, історичного та соціологічного аналізу розвитку облікової науки.

У процесі дослідження використано економічно-діалектичний метод пізнання з конкретизацією таких методів, як спостереження при непосредному сприйнятті характеристик об'єктів та уявлень про них; системний метод при визначені взаємодії та структури, ієрархії об'єктів, їх зв'язку з середовищем; групування й

узагальнення, аналіз та синтез при удосконаленні структури інформаційної системи підприємства, дослідженні змін середовища бізнесу та їх вплив на структуру інформаційних ресурсів, аналогія для порівняння та встановлення подібностей з іншими об'єктами, кібернетичний метод при визначенні характеристик та поведінки об'єктів в інформаційному полі управлінського обліку, абстракцію, дедукцію та індукцію при дослідженні властивостей та закономірностей інформаційного поля, моделювання для заміни оригінала об'єкта досліджень його макетом при визначенні сутності процесу зв'язків та взаємодії окремих елементів досліджуваних процесів, прогнозування для передбачення розвитку об'єктів та перспектив на основі експертних оцінок, графічний і табличний з метою унаочнення результатів дослідження, логіку, причино-наслідкові зв'язки між інформацією і якістю управлінських рішень.

Інформаційною базою дослідження є наукові публікації вітчизняних та зарубіжних вчених з філософії, соціології, психології, менеджменту, кібернетики, наукознавства та інших, які стосуються методології пізнання облікової науки; з економічної теорії; методології, методики і практики організації управлінського обліку, структури інформаційних ресурсів для управління; матеріали науково-практичних конференцій; дані інформаційно-аналітичних видань та власні аналітичні розробки.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних та науково-методичних положень щодо формування інформаційного поля управлінського обліку з метою розширення облікової інформації для менеджменту, що суттєво впливатиме на обґрунтованість та ефективність управлінських рішень і досягнення фінансової стабільності підприємства. Наукову новизну дисертації визначають такі основні положення та результати дослідження:

удосконалено:

- роль та значення інформаційного поля в подальшому розвитку системи обліку, під яким запропоновано розуміти частину зовнішнього і внутрішнього середовищ (об'єкти, явища, процеси, взаємодія між ними) та персонал, що активно впливає на них, породжуючи факти господарської діяльності, комбінуючи та агрегуючи їх в

інформаційні ресурси для підтримки рішень менеджерів, спрямованих на досягнення мети підприємства;

- наукові підходи до формування управлінського обліку на основі концепції постмодерного радикального методологічного плюралізму, який ґрунтується на різноманітні форм знання, життєвих проєктів, моделей дії, які мають високий ступінь відмінності від уставлених, але неадекватних сучасній науці і практиці моделей отримання інформації для системи менеджменту;

- концепцію управлінського обліку на основі законів кібернетики і системології та розроблено її загальну кібернетичну версію, яка придатна для адаптації на підприємствах різного масштабу – малих, середніх та великих, що поглиблює наукове розуміння принципів методології та організації управлінського обліку;

- структуру облікового апарату в частині управлінського обліку з виділенням таких функцій: розробки методології та організації обліку та аналізу; моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища; управлінського обліку та внутрішнього контролю; інформаційних технологій; сервісного обслуговування користувачів.

- існуючу модель управлінського обліку, якою передбачена організація обліку витрат в грошовому вимірнику, доповнивши її обліком витрат не лише в грошовій формі, а й натуральній на основі нормування ресурсів, а також контролем за окремими стадіями круговорот капіталу бізнес-процесами та окремими відділами управління. Запропоновано кібернетичну модель, відповідно до якої система управління складається з п'яти рівнів, де перший і другий рівень пов'язаний з організацією управлінського обліку в якому раніше не надавалося достатньо уваги з боку облікового апарату та менеджменту, що суттєво знижувало ефективність виробництва та збуту;

набули подальшого розвитку:

- концептуальні засади зі створення концепції управлінського обліку на основі філософського підходу, відповідно до якого необхідно виходити за межі стереотипів у пізнанні реальності і враховувати надбання інших наук –

інформатики, кібернетики, психології, економічної теорії, менеджменту, тощо. Що дозволить посилити науковий рівень організації управлінського обліку;

- процес отримання та визначення змісту інформаційних ресурсів на основі розкриття додаткових фактів з метою отримання показників, які можуть бути корисними для економічної безпеки бізнесу (показники роботи відділів управління про бізнес-процеси, використання робочого часу, заробітна плата, витрати і доходи, продуктивність праці, використання устаткування, тощо);

- організаційні аспекти управлінського обліку і методика перетворення фактів господарської діяльності на інформаційні ресурси для менеджменту (виділено центри витрат і сфери відповідальності за використання ресурсів підприємства, процес організації контролю бізнес-процесів за центрами витрат).

- система засобів вимірювання фактів господарської діяльності залежно від виду економічної діяльності та масштабів виробництва з метою визначення синергетичного ефекту.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості адаптації запропонованої автором кібернетичної концепції управлінського обліку та використання потенціалу інформаційного поля бізнесу в якості методологічних орієнтирів для реалізації ідеї щодо розширення інформаційних ресурсів для менеджерів операційного рівня управління.

Результати проведеного дослідження отримали практичне застосування в діяльності таких суб'єктів господарювання: Акціонерного товариства «Тернопільський радіозавод «ОРІОН» (довідка про впровадження №354/444 від 22.05.2023), Товариства з обмеженою відповідальністю «Тернопільський завод металоконструкцій «СТАЛЬ» (довідка про впровадження № 78 від 25.04.23 р.), Приватне підприємство «ПАТМОС» (довідка № 383 від 31.05.23 р.).

Теоретичні положення та науково-практичні рекомендації автора використовувалися під час проведення лекційних і практичних занять із курсів «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Контроль і аудит», «Методологія наукових досліджень» у Західноукраїнському національному університеті (довідка про впровадження в навчальний процес №126-28/1864 від 07 вересня 2023 р.).

Особистий внесок здобувача. Викладені в роботі наукові положення, отримані практичні результати, сформульовані висновки й рекомендації для наукової та практичної роботи отримані дисертантом особисто.

З наукових праць автора, які опубліковані у співавторстві, у дисертації використано тільки ідеї та результати, які становлять особистий внесок здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати наукового дослідження обговорювались й отримали позитивну оцінку на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема на: «Соціально-економічні перспективи розвитку України в XXI столітті» (м. Тернопіль 25 листопада 2014 р.), «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль 24 травня 2016 р.), «Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів» (м. Вінниця 20 квітня 2017 р.), «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль 20 листопада 2017 р.), «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль 31 травня - 1 червня 2018 р.), «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» (м. Тернопіль 10 вересня 2019 р.), «Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія» (м. Тернопіль 27 грудня 2019 р.), «Соціально-економічні трансформації у розвитку держави» (м. Вінниця 22 - 23 квітня 2021 р.), «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль 28 травня 2021 р.), «Облік, аналіз і аудит: тренди та перспективи» (м. Миколаїв 12 листопада 2021 р.), «Науковий простір України: сучасні виклики та загрози» (м. Вінниця 20 - 21 жовтня 2022 р.).

Публікації. Основні положення та результати дослідження опубліковано в 16 наукових працях (три з яких у співавторстві), в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, серед яких 3 односібних статті у виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, та розділ у колективній монографії, загальним обсягом 8,2 друк. арк., та 12 наукових праць, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації. Загальний обсяг наукових праць 11,4 друк. арк., особисто автору належить 11,1 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 250 (в тому числі основний текст на 194 сторінках). Робота містить 22 рисунки та 4 таблиці, список використаних джерел налічує 227 позиції та наведений на 19 сторінках; 10 додатків подано на 17 сторіках.

РОЗДІЛ 1. ІНФОРМАЦІЙНЕ ПОЛЕ – ДЖЕРЕЛО ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Теорія інформаційного поля підприємства

Перші публікації з теорії інформаційного поля відносяться до 70-х років ХХ століття, коли А.О. Денісов вперше опублікував в 1975 році брошуру «Теоретичні основи кібернетики: інформаційне поле», де запровадив цей термін, а слідом за ним й інші дослідники почали розвивати теорію інформаційного поля в різних складних системах, у тому числі й економічних.

Теорія була прийнята не одразу, оскільки її з самого початку почали критикувати ортодоксальні філософи через те, що автор висунув і обґрунтував ідею щодо існування інформаційного поля на підставі гіпотези про структуру матерії, яка складається з трьох субстанцій – речовини, енергії та інформації, а це протирічило вченню К. Маркса, відповідно до якого матерія була єдиною субстанцією всього у Всесвіті.

Цей прецедент свідчить про вплив філософії на дослідження економічних проблем, сприяючи чи гальмуючи науковий пошук. Саме визнання інформації субстанцією матерії сприяло розвитку інформаційної сфери та комп'ютерної техніки в другій половині ХХ століття, результатами яких людство користується в наші дні.

Автор використовує інформацію, як досягнення, тому дисертація присвячена проблемі можливого розширення інформаційних ресурсів для управління виробничими структурами, як спосіб підвищення їх ефективності.

Без філософського осмислення інформації та її застосування у практичній діяльності підприємства неможливо зрозуміти глибинних економічних процесів і збагнути проблеми обліку та майбутнє облікової науки. У підручнику С.М. Причепія зазначено, що: «специфіка філософського знання допомагає піднятися над зовнішнім, буденним аналізом поверхневих явищ та їх властивостей, проникнути в сутність глибинних економічних процесів, які неможливо збагнути ні досвідом, ні

практикою, оскільки вони виходять за межі раціонального досягнення, але є буттєвими і за певних обставин достатньо відчутними» [121, с. 514].

Відображення реальності в голові людини не повністю адекватне відображуваному об'єкту, тому що люди пізнають лише частину реальності, яка називається «інформація для нас», а інформація, як субстанція матерії, яка називається «інформація в собі», ніколи не розкривається повністю, а існує лише як потенційна можливість її більш повного пізнання у процесі розвитку людства.

Оскільки об'єкти знаходяться у просторі та часі, то й інформація, що надходить від них, завжди має просторово-часову структуру, яку людина може пізнавати методом вимірювання, тобто розкривати властивості об'єктів завдяки отриманню «інформації для нас».

Поле – це людське уявлення про реальне відображення об'єкта в оточуючому його матеріальному середовищі. Іншими словами інформаційне поле – це подвійне відображення об'єкта спочатку в оточуючому середовищі, а потім в нашій свідомості [42, с. 56].

Потенційно можлива (повна) інформація про об'єкт – «інформація в собі» – за обсягом завжди більша, ніж «інформація для нас»: «Оскільки чуттєве відображення відбувається в часі та просторі, інформація являє собою суму потоків інформації від окремих частин матеріальних об'єктів або сукупності матеріальних об'єктів, які формують інформаційне поле навколо вимірювача... Всяка інформація створює поле існування, сумарний потік якого адекватний цій інформації, тобто матерії, яка служить джерелом поля» [41].

Інформація, подібно до матеріальних речей чи енергії, як атрибутів матерії, підпорядкована законам природи. Не вдаючись до розкриття всієї множини законів природи, зупинимося лише на тих із них, які мають найбільш суттєве значення для практичної роботи облікових працівників з інформацією.

Закон розвитку – його сутність в тому, що він вимагає обліку не лише як миттєвого зрізу того явища, що цікавить нас (статика), а й інерції його розвитку (динаміка). Іншими словами, сутність явища складається з двох різних сутностей – стану та руху, при цьому значення руху переважає значення стану.

Закон загального взаємозв'язку та взаємозалежності явищ – вимагає обліку всіх факторів, які впливають на досліджуваний процес, а не тільки тих, що нам видаються домінуючими. Сутність кожного об'єкта визначається не лише інформацією про зв'язки з однорідними з ним об'єктами, а й даними та характеристиками інших об'єктів типу 2, типу 3, типу 4 тощо.

Формами існування інформації в інформаційному полі можуть бути:

- чуттєва (сприймається органами відчуття людини);
- логічна (характеризує доречність, значимість, цінність, правдивість та інші ознаки сприйнятої інформації).

Логічний перетин цих форм характеризує зміст, складність, обсяг та інші аспекти отриманого інформаційного повідомлення.

Зміст інформації за рівнем складності поділяють залежно від її носіїв (суб'єктів) на власну (якою володіє людина), системну (якою володіє колектив людей) і взаємну (яка проявляється у виробничому колективі). У сукупності вони формують уяву про цілісність і структуру інформаційної системи підприємства (системну складність), що дозволяє кількісно оцінити ступінь зрілості системи та свободи її елементів.

Проте, джерелом інформації завжди служить інформаційне поле, як об'єктно-суб'єктний феномен, коли люди взаємодіють між собою і природою (речовиною та енергією) у практичній діяльності та фіксують у своїй свідомості відображення властивостей реального світу.

Відображення властивостей речей, явищ і процесів у свідомості людей обумовлена їх здатністю до пізнання, як вищої форми відображення, коли у процесі соціальних відносин між ними виникає усвідомлення, як осмислене знання та здатність до абстрактного мислення, передбачення, цілепокладання, ціннісних відношень, практичної перетворювальної діяльності.

Інформаційну систему можна предметно уявити, вивчити та спроектувати лише на підставі візуального методу – розробки моделей, які фіксують нашою свідомістю наявність реальних об'єктів та зв'язків між ними в конкретному інформаційному полі підприємства. Вивчення моделей у графічній (віртуальній) формі

дає можливість візуально відтворити взаємодію реальних об'єктів, функціонування їх окремих елементів та використати результати аналізу для удосконалення процесу управління ними.

На рисунку 1.1 продемонстровано, що модель відображає оригінал, оскільки в обох випадках помітно трикутники, але насправді трикутник у моделі суттєво відрізняється від оригінала своїми параметрами – розміром площі, кутів, розташуванням, периметром. Чим менше буде розбіжностей між характеристиками моделі та досліджуваним оригіналом, тим точнішими стають знання про властивості об'єкта-оригінала (рис. 1.1).

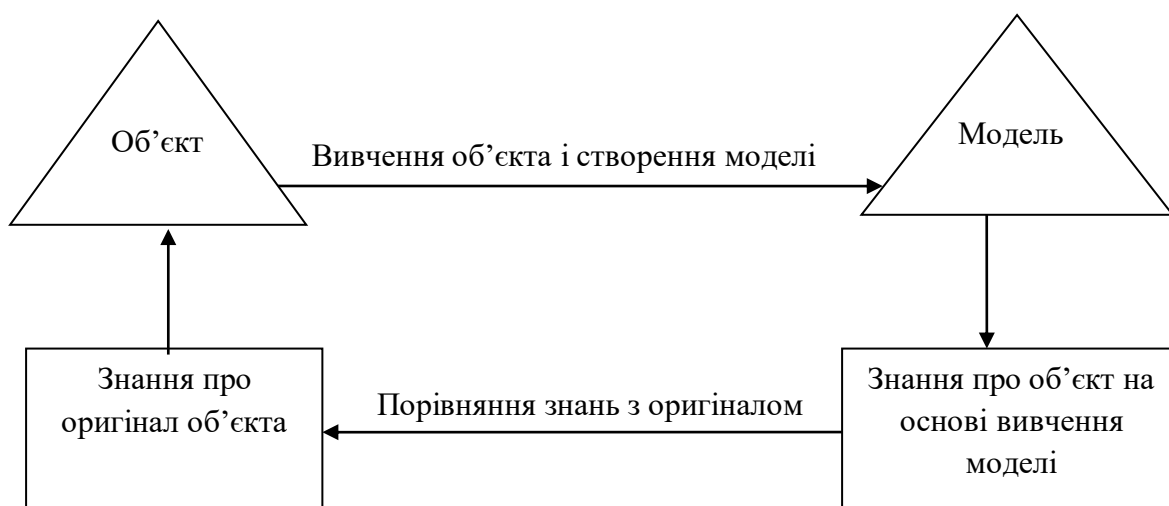


Рисунок 1.1. Процес пізнання закономірностей реального світу

Джерело: розроблено автором.

Вести мову про модель інформаційного поля підприємства поки що можна лише на вербальному рівні (описати його структуру на прийнятій мові за допомогою понять та їх тлумачення), оскільки дослідження закономірностей інформаційного поля та його місця і ролі в обліковій науці знаходиться лише на початковій стадії пізнання.

Одним із перших авторів вчення про «інформаційні поля» в галузі суспільних наук був П'єр Бурдьє (1930-2002) – французький соціолог і філософ, який обґрунтував центральну теоретичну ідею щодо існування в суспільстві таких

категорій, як соціальний простір, інформаційне поле, культурний і соціальний капітал, агенти впливу тощо.

Бурдьє вказує на те, що сукупність усіх соціальних відносин у суспільстві не є якоюсь аморфною й однорідною масою, а наділена певною структурою, що знайшло відображення в концепті «поле», як відносно замкнутої та автономної підсистеми соціальних відносин, що функціонує незалежно від зовнішніх примусів [20].

«Поле» – це місце взаємодії різних сил у відносно незалежному просторі, мережа відносин між об'єктами і явищами середовищ і процесами соціальних суб'єктів. Ці відносини існують незалежно від індивідуальної свідомості та волі окремих людей. У суспільстві існує велика кількість полів у результаті взаємодії між людьми (економічне, соціальне, демографічне, освітнє, релігійне, політичне, інформаційне, культурне, мистецьке тощо), які мають власну структуру і переплітаються між собою.

Поля виступають ареною змагань індивідів або їх груп за поліпшення своїх позицій, за досягнення привілейованого місця в соціумі. Відповідно, найбільшою потужністю наділене те поле, на якому агенти володіючи ресурсами, можуть їх інвестувати у відповідне поле з метою отримання вигод, зокрема, отримання прибутку в економічному полі.

На економічному та інформаційному полях люди використовують для досягнення своїх цілей різні види інвестиційного капіталу – економічного, культурного, соціального, технічного, технологічного, інформаційного, інтелектуального та інших. Найважливішою характеристикою поля є форма взаємодії агентів за час перебування у полі, чиї позиції в цьому полі повинні розглядатися тільки у взаємних відносинах [20].

Найважливішим для розуміння концепції Бурдьє в цілому і теорії полів, зокрема, є принцип відносності. Поле – це структурований соціальний простір – поле сил і поле боротьби за зміну чи збереження цього поля. Найстійкіше поле завжди має найбільш розгалужену структуру, а елементи його структури істотним чином відрізняються між собою.

В обліковій літературі немає спеціальних публікацій з проблем теорії чи практики інформаційного поля, а якщо автори іноді вживають слово «поле», то не розкривають його сутність. Наприклад, О.Д. Каверіна зауважує: «Процеси управління підприємством припускають забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективного здійснення діяльності підприємства у вигляді набору даних різного ступеня структурованості і обробки. Тобто виходячи з основної мети функціонування підприємства і, отже, потреб менеджменту будується інформаційне поле підприємства» [5].

Якщо мова йде про інформаційне поле обліку, то воно також має свій структурований соціальний простір, в якому присутні сили, одні з яких борються за збереження існуючого поля (консервативні бухгалтери), а інші (менеджери різних ієрархічних рівнів, окремі групи стейкхолдерів, науковці, громадяни) вимагають відкритої всебічної інформації про діяльність бізнесу. Одні засекречують економічну інформацію, а інші бажають здійснювати контроль над економічними процесами в суспільстві.

Інформаційне поле підприємства потенційно може задовольнити потреби усіх користувачів у якій завгодно інформації про діяльність бізнесу, але коефіцієнт корисної дії системи обліку в її сучасному вигляді під назвою «бухгалтерський облік» видає при комп'ютерній обробці даних такий самий обсяг інформації, який був і сто років тому при ручній обробці на рахівниці.

Парадокс в інформаційній сфері підприємств полягає в тому, що безмежні можливості збору й обробки даних за допомогою комп'ютерної техніки та отримання інформації для індивідуальних користувачів, облікова система не використовує через психологічні причини обліковців та слабкість наукових досліджень на стику облікових й управлінських проблем отримання інформації. Ці причини суто суб'єктивні, які викликані опором змінам обліковцями в переломний період, коли старі парадигми управлінської та облікової науки ще не подолані новими, але певні зрушення вже проявляються.

Прогрес підприємства, як і суспільства в цілому, простежуються у постійному зростанні соціального благополуччя працюючих, тому поняття соціального

багатовимірний простор структурований на основі розподілу різних видів капіталу (економічного, культурного, символічного), що виступають як інструменти та цілі боротьби між агентами всередині інформаційного простору.

Одним із потенційних об'єктів інформаційного поля є соціальний капітал – поняття, уведені Бурдьє у науковий світ через опубліковану статтю «Форми капіталу» (1983 рік), в якій позначено соціальні зв'язки, що можуть виступати ресурсом отримання вигод [21].

Соціальний капітал є продуктом суспільного виробництва, матеріальної, і тим самим, класової практики, засобом досягнення групової солідарності. Бурдьє використовує капітал як простий спосіб вимірювання соціальної конкуренції і влади в суспільстві. У даному розумінні соціальний капітал виступає не тільки й не стільки причиною економічних вигод, скільки проявом соціально-економічних умов та обставин, він є груповим ресурсом та не може бути визначений на індивідуальному рівні. Зв'язки між економічним розвитком суспільства й розміром сукупного соціального капіталу опосередковані політичним ладом, релігійними традиціями, домінуючими цінностями.

Соціальний капітал залежить від кількох складових:

- економічного – (володіння матеріальними благами, які допомагають зайняти чільне місце в полі – гроші, а також і будь-який товар у широкому розумінні цього слова);
- культурного – освіта (загальна, професійна, спеціальна) і відповідний диплом, а також той культурний рівень індивіда, котрий йому дістався у спадок від його родини і засвоєний у процесі соціалізації;
- символічного – авторитет, влада в економічному полі.

Економічний і культурний капітали стають джерелами влади для тих, хто ними володіє персонально, що дає агенту владу над тими, у кого цього капіталу менше, або хто його позбавлений.

До недавнього часу поняття «інформаційне поле» в обліковій науці було невідоме і його не застосовували у практичній діяльності, хоча А.О. Устенко у монографії «Економіко-організаційні проблеми інформатизації управління» ще в

2002 році розкрив модель ситуаційного поля, як частину глобального інформаційного поля та його значення для менеджменту. Він писав: «Доречно створювати сдужби, які здійснюють сортування, вторинний опис і надання інформаційних ресурсів за першою вимогою робітникам для забезпечення ефективного управління підприємством» [167, с. 138]. Проте, ці заклики не вплинули на керівників і бухгалтерів, що свідчить про низький рівень знань менеджерами й обліковцями значення інформаційного середовища, нерозуміння ролі і можливостей інформаційних ресурсів та обмеженість вимірювального апарату облікової науки, яка претендує на роль постачальника інформації для управління бізнесом. «У зв'язку з цим в сучасних економічних дослідженнях все частіше застосовуються такі поняття, що раніше не асоціювалися з економікою, як інформація, інформаційна сфера, інформаційне суспільство. Недооцінка, а тим більше заперечення інформаційного ресурсу як економічної категорії приводить до нерозуміння суті економічних процесів, які визначають сучасний тип технологічного способу виробництва» [37, с. 80].

Професори З.-М. Задорожний та В.З. Семанюк у своїх працях зазначають, що «інформаційне суспільство ставить нові вимоги до обліку, які спонукають формувати таку систему, яка забезпечить з певним рівнем інтелектуальності інформаційні потреби користувачів» [57, с. 118; 225].

Сучасні вимоги до бухгалтерів – отримання вигод від ситуацій в економіці, швидке реагування на зміни середовища, перетворення змісту їх роботи з нудного статичного відображення фактів за стандартами обліку в консультанта з інформатизації бізнесу (в інформаційного менеджера), який бере активну участь у найважливіших рішеннях, що визначають фінансовий успіх бізнесу.

Інтерпретуючи інформаційне поле підприємства в термінах вчення, яке розвивав П. Бурд'є, слід особливу увагу звернути на те, що поле виступає місцем боротьби різних сил за домінуюче положення на ньому, оскільки це має пряме відношення до розвитку облікової системи підприємства.

Інформаційне поле обліку являє собою частину загального структурованого соціального простору підприємства, на якому відбувається боротьба між силами агентів за зміну чи збереження структури інформації для бізнесу.

Боротьба між агентами облікової й управлінської систем почала розгортатися понад 100 років тому, коли Г. Емерсон в 1911 році в книзі «Дванадцять принципів продуктивності» [197] піддав нищівній критиці бухгалтерів за надто обмежене коло показників, які вони наводили у звітності про діяльність підприємства, на основі яких неможливо розрахувати ефективність витрат виробництва, і пропонував методіку розрахунку ефективності витрат на виробництво в натуральному вимірі, а підприємці-брати Дюпони ще на кілька років раніше запропонували новий метод інтерпретації даних балансу в своїй знаменитій «піраміді Дюпона», яка стала оригінальним методом аналізу факторів підвищення норми прибутку.

У цей же період прогресивними науковцями в галузі обліку, які скоріш за все, не були за освітою бухгалтерами, але розуміли цінність облікової інформації і пропонували нові методи отримання інформації про формування собівартості продукції (стандарт-кост, поділ витрат на змінні і постійні) та пропагували впровадження в практику окремі елементи управлінського обліку.

На інтуїтивному рівні свідомості чимало вчених розуміли цінність інформації в справі контролю за ефективністю роботи підприємства, проте, більшість бухгалтерів не пішли далі від так званих «Основ бухгалтерського обліку», які взагалі не розглядають ніяких абстрактних чи реальних понять, що розкривають сутність інформації в суспільстві та економіці – її загальних властивостей, методології отримання даних, класифікації, методів обробки, ефективності використання та інших аспектів інформаційної сфери, без чого неможливо зрозуміти не лише майбутні системи обліку, а й її роль в сучасній економіці підприємства.

Хоча проголошено немало декларацій з боку бухгалтерів про те, що облік дає інформацію для прийняття рішень, але це не зовсім відповідає істині, оскільки така інформація стосується лише фінансового положення підприємства на певну дату (раз на місяць чи квартал), а для менеджерів облік практично не дає ніяких повідомлень в реальному часі про господарську діяльність, якою вони займаються

щоденно, тому у своїй роботі користуються здоровим глуздом, оцінюючи нестандартні ситуації і приймаючи рішення в умовах високого рівня невизначеності та ризику.

Це стало наслідком відсутності розвинутої теорії господарського обліку, який не слід плутати з «бухгалтерським» у якого мета обмежується отриманням даних для аналізу фінансової діяльності підприємства за минулий час.

Господарський облік практично відсутній, як цілісна наука, змістом якої повинна стати структура отримання інформації для поточної роботи працівників системи управління операційного, тактичного та стратегічного рівня.

Якщо облік є наукою, а не ремеслом чи мистецтвом, то чому він не ґрунтується на теорії інформації? Очевидно тому, що до цього часу обліковий процес здійснюється за емпіричними правилами, які сформульовані Л. Пачолі ще у 1494 році [113].

Насправді облік у більшості підприємств дає певний, хоча й досить обмежений, обсяг фінансової інформації для бізнесу, але звуження його інформаційної функції до підготовки фінансової звітності про тенденції розвитку бізнесу в грошовій формі, до того ж, із запізненням щонайменше на місяць, а в реальному економічному житті фінансова звітність подається раз на квартал, що знецінює її інформаційність внаслідок втрати актуальності [43].

З точки зору науки, облік за своєю сутністю являє собою процес збору й обробки даних з метою отримання корисної інформації для коригування поточної діяльності виконавців, оскільки у їх роботі завжди виникають відхилення від заданих параметрів, що вимагає даних для контролю технологічних операцій.

За традицією облік відносять до гуманітарних наук, хоча його більш логічно віднести до групи інформаційних, так само, як статистику чи економіко – математичні методи дослідження економічних процесів на підприємстві, тому що він має справу з цифровим матеріалом, який характеризує багатоаспектну роботу бізнесу на мікроекономічному рівні, статистика – на макрорівні, а економіко – математичні методи – для отримання вторинної інформації на основі встановлення залежностей між окремими економічними показниками.

Віднесення обліку до інформаційних наук закономірно передбачає вивчення такої наукової категорії, як «інформаційне поле» підприємства не лише з точки зору алгоритмів обробки стандартного набору даних та перетворення їх у фінансову інформацію, як це робиться зараз у фінансовому обліку, а й отримання оригінальної інформації для бізнесу про події у господарській діяльності в режимі реального часу для контролю операцій та розробки стратегічних планів розвитку підприємства.

Облікова наука повинна починатися із визначення загальних абстрактних понять теорії інформації та структури інформаційного поля підприємства і поступового переходу на нижні щаблі теоретичного пізнання закономірностей функціонування розвинутої науки, яка утворює штучно створену облікову інформаційну систему підприємства на основі категорій й абстрактних понять.

Серед таких абстрактних категорій вищого рангу в теорії пізнання облікової науки є «інформаційне поле» та його синонім «середовище» підприємства. Інформаційне поле можна уявити як символ відкритого простору підприємства, на якому відбуваються факти господарської діяльності у їх часовому та просторовому вимірах.

Інформаційне поле виражає відношення між іншими полями, які існують автономно і є відносно незалежними, але, в той же час, вони впливають один на одного. Агенти інформаційного поля впливають на співвідношення сил, структуру поля, вони її конструюють, винаходять, уявляють тощо. Не звертаючи уваги на вимушені дії з боку сил, які присутні на цьому полі та впливають на нього в необхідних напрямках, агенти завжди мають деякий запас свободи.

Агенти можуть впливати один на одного або конкурувати формуючи при цьому відношення, риторику, поведінку і стратегію. Чим більша автономія поля, тим більше число подій на ньому може бути пояснено логікою поля. На полі діють внутрішні і зовнішні сили, які формують основу поля – практичні схеми, що сприяють упорядкуванню світу інформації.

Основний недолік традиційного обліку полягає в тому, що він перестав розрізнятися (здійснюється лише в одному інваріанті – фінансовому обліку), що

рівнозначне для нього перестати існувати, а немає нічого більш небезпечного, ніж подібність, яка розчиняє все у тотожності.

Поле включає в себе певну множину різноманітних речей, явищ і процесів, між якими існують взаємовідношення, взаємозв'язки і відбуваються постійні зміни внаслідок діяльності підприємства. Поле характеризується такими атрибутами, як холізм (цілісність) і структура (множина окремих елементів цілісності), що обмежуються унікальним простором кожного конкретного підприємства.

Залучення у науковий оборот поняття інформаційного поля та його структури сприяє розумінню науковцями в галузі облікової науки всієї складності середовища підприємства та необхідності розробки наукового підходу до проектування інформаційної системи, здатної задовольнити запити менеджменту підприємства.

Сутність системи обліку полягає у структуруванні інформаційних ресурсів та розширенні обсягів інформації для ефективного управління бізнесом, в той час, як представники старої облікової школи, у переважній більшості, зосереджували увагу виключно на процедурі збору даних та стандартних методах їх обробки.

З філософської точки зору, така теорія і практика виглядають алогічними тому, що сутність зміст інтелектуальної системи обліку полягає в отриманні різноманітних інформаційних ресурсів для різних категорій користувачів всередині підприємства і за його межами й підпорядкуванні обліку, як явища (процедур збору стереотипних даних за стандартними алгоритмами їх обробки), його сутності – пізнанню можливостей інформаційного поля генерувати максимум корисної інформації в режимі реального часу на будь-які запити багатьох користувачів.

Ніколи раніше облікова наука не визначала ту субстанцію, заради якої на підприємствах створювали спеціалізовану службу під назвою «бухгалтерія». Ця субстанція, як результат роботи бухгалтерів, називається інформацією, що виходить за вузькі межі її тлумачення бухгалтерами у якості набору фінансової звітності, оскільки у ній зафіксовано лише поверхневі дані – фінансовий стан підприємства.

Основний масив інформації на підприємстві складається не стільки з формалізованої інформації фінансового обліку, скільки з неформалізованої, яка циркулює серед працівників системи менеджменту. Неформалізована інформація

становить в рази більший обсяг від формалізованої, яку повинна давати для менеджерів облікова система. Як зазначила Л.Г. Шемаєва «без неформалізованої інформації не могли би відбуватися бізнес-процеси та функціонування підприємства [184]. Менеджери отримують для виконання своїх функцій окремі неформалізовані повідомлення в межах інформаційного поля підприємства.

Інформаційне поле являє собою частину загального інформаційного простору, в межах підприємницької одиниці, де відбувається циркулювання інформаційних фактів (даних, повідомлень про події з об'єктами на інформаційному полі, що виникають внаслідок діяльності бізнесу). Факти породжуються у процесі взаємодії персоналу з приводу здійснення ним фінансової та господарської діяльності в інформаційному полі, що потребує узагальнення фактів і перетворення їх на інформацію та інформаційного обміну між економічними агентами підприємства [63]. А.Ф. Черненко зазначав: «управлінський персонал, так чи інакше, організовує якесь середовище управлінської інформації для підтримки ухвалення своїх рішень» [177], але це робиться дотепер несистемно, неформально та організаційно не оформлено.

Факти осмислюються персоналом залежно від рівня розвитку інформаційної культури та інтелектуального капіталу підприємства, факти збирають з урахуванням психологічних установок людей на інформаційні запити та їх здатності оцінити свої потреби в інформаційних ресурсах, упорядкувати потоки даних та перетворити їх на інформацію, тому у нагальний час сформувалося усвідомлення необхідності ефективної та привильної організації кадрового забезпечення усіх підрозділів промислового підприємства.

Як будь-який термін теорії, «інформаційне поле» має особливий зміст – сутність та структуру. Інформаційне поле – це та сфера простору підприємства, на якому завжди відбуваються відносини між елементами множини (людей, речей, явищ, процесів тощо).

Відношення між елементами множини можуть бути слабкими (виражають нетривкі відношення) в часі та просторі та сильні (стійкі відношення), а також внутрішні та зовнішні, й такі, що залежать або не залежать від персоналу.

Відношення поділяють на унітарні (описують деяку властивість елементів), бінарні (описують взаємозв'язки між елементами множини) і N-арні (описують просторове розташування об'єктів).

Простір підприємства характеризується N-арними відношеннями, серед яких особлива роль належить відношенням порядку, які характеризують систему обліку, як об'єкт, і задають порядок його елементів.

Інформаційне поле в системі обліку відображає оточуюче середовище бізнесу, як безперервну площину, на якій взаємодіють різні об'єкти у процесі господарської діяльності породжуючи факти, що служать джерелом інформації.

Термін «поле» для осмислення вимагає подолання ефекту інертності, рутинності, прихильності, яка проявляється в тому, що люди добре адаптовані до минулих реалій, починають діяти недоречно за нових реалій, не помічаючи, що минулих умов більше немає. Вигоди поля полягають у розширенні знань про дію факторів виробництва, фінансів, ринку, інновацій та інших, які фіксуються системою обліку.

Для функціонування поля потрібна не лише формальна активність персоналу щодо його пізнання, а й бажання дотримуватися правил поля, визнавши їх та діяти за ними. Поле постає перед агентами (персоналом) як існуюче, задане, а практика може відтворити та перетворити його структуру в необхідному для себе обсязі інформаційних ресурсів.

Правила поля вимагають раціональності з боку персоналу, який збирає та обробляє факти господарської діяльності перетворюючи їх в інформацію (вибір мети, завдань, засобів, розуміння інформаційних потреб менедждерів та спонтанної орієнтації у конкуренції (оцінки дій конкурентів) тощо).

Функція вивчення структури та потенційних можливостей інформаційного поля на підприємстві лежить, в основному, на менеджерському та обліковому персоналі.

Менеджери визначають обсяг інформаційних ресурсів для виконання своїх обов'язків, а обліковці створюють інформаційну систему для отримання адресної інформації для менеджерів.

Оскільки система обліку за своєю сутністю є наукою інформаційною, то її дослідження стають актуальними у якості інструменту моделювання та пізнання закономірностей функціонування інформації в межах підприємства та його підрозділів. Інформаційне поле дає можливість досягти інформованості персоналу підприємства орієнтуючись на мету отримання інформації про початковий і фінальний стан тих об'єктів, які становлять інтерес для контролю процесу функціонування бізнесу.

Рівень інформованості визначають відношенням отриманої інформації про об'єкт до потенційно можливої. Проблема інформованості є похідною від антропоцентричного аспекту дослідження інформаційного поля, що означає вплив людей на формування моделі інформаційного об'єкта.

Такий вплив залежить від зрілості наукової теорії, технічних засобів, методів обробки даних, тому людина не може вивчити все інформаційне поле, а зосереджується лише на доступній для неї частині – штучно створеної копії інформаційного простору, який вивчають всіма засобами, інструментами, методами і моделями збору й обробки даних та інтерпретацією інформації у відповідності до навичок, точки зору, ерудиції користувача тощо.

Інформаційне поле допомагає позбутися методологічних обмежень апарату традиційної облікової науки, яка не може запропонувати операційному рівню управління ніякої інформації, відсутність якої замінюють випадковим набором розпорошених фактів для контролю роботи виконавців, що призводить до хибних висновків при інтерпретації характеристик об'єктів і даних про них, невизначеності та асиметрії інформації.

Поле являє собою багатоаспектну та багатооб'єктну структуру, яка проявляється у понятті «оточення» підприємства, що має суттєві ознаки:

По-перше, сукупність інформаційних одиниць та їх конструкцій, які узагальнюються людьми у процесах і моделях практичної діяльності бізнесу, стосовно яких необхідно отримати інформацію;

По-друге, наявність фактів, які відбуваються в інформаційному полі наслідок активності людей у процесі господарської діяльності.

Інформаційне поле, яке оточує підприємство, потребує постійного, а не разового чи епізодичного вивчення та розробки методів збору фактів і перетворення їх на інформацію для менеджменту, зважаючи на такі фактори:

- вплив зовнішнього середовища на облікову систему;
- боротьба сил, що потребують облікової інформації;
- періодичне оновлення системи обліку з плином часу;
- поява альтернативних підсистем обліку;
- розширення функцій облікової служби;
- удосконалення системи управління інформаційною сферою.

У центрі інформаційного поля знаходиться основний об'єкт – «підприємство» з його активами, капіталом і зобов'язаннями, при цьому інформаційний потенціал поля та інформаційні ресурси стають все більш актуальним активом, а облікова система стає провідником, перетворювачем та постачальником інформації для бізнесу і про бізнес.

Розумінню інформації може сприяти інформаційне поле, у якості джерела фактів, які облікова система трансформує в масив повідомлень про діяльність підприємства (додаток І).

Складність структури інформаційного поля впливає на складність систем управління та обліку, які, у свою чергу, обумовлюють ефективність функціонування бізнесу, залежного від рівня інформаційної узгодженості між цими системами. Н.Ю. Єршова зазначає, що «ефективність і результативність системи управління на підприємстві багато в чому обумовлені дієвістю обліково-аналітичної системи, де облікова інформація виступає одним з основних понять» [50].

На середніх та великих підприємствах системи управління й обліку мають складну структуру, в якій виділяють окремі підсистеми.

Кожна з підсистем у загальній системі обліку має свої специфічні завдання з обслуговування менеджерів нижчого, середнього чи вищого ієрархічних рівнів, тому для практичного використання відбираються ті чи інші факти на інформаційному полі підприємства різними методами збору й обробки, щоб дати необхідну інформацію з урахуванням запитів менеджерів кожного з рівнів.

Для кожного виду обліку слід розробляти свою індивідуальну модель – цілеспрямоване, формалізоване відображення суттєвих характеристик і відношень інформаційних об'єктів на інформаційному полі підприємства враховуючи можливість збору даних та ідентифікації параметрів моделі.

Модель включає: набір параметрів, правил проєктування, зміни у часі, використання моделі, відношення та зв'язки інформаційних об'єктів тощо.

Існуючі у просторі й часі елементи інформаційного поля (явища і процеси, які відбуваються з матеріальними речами діючого підприємства), породжують факти, які викликані змінами в об'єктах внаслідок активної дії на них господарської діяльності людей.

Зміни в об'єктах інформаційного поля відбуваються за законами діалектики – єдності й боротьби протилежностей, руху і спокою, переходу кількісних змін у якісні, заперечення заперечення та інших, які трансформують (змінюють форму і сутність матеріальних тіл та енергетичних процесів), які фіксуються як факти про зміни і в результаті їх обробки отримують інформацію для менеджменту.

Інформаційне поле постійно змінюється під впливом активності людей у процесі їх практичної діяльності. Активність людей стає джерелом подій (фактів), які генерують масив усвідомлених повідомлень про позитивні чи негативні зміни в інформаційному полі.

До елементів інформаційного поля відносять:

- джерела, що породжують факти (речі, процеси, явища, відношення, зв'язки між ними);
- мислення людей та генерування ними ідей;
- зовнішнє і внутрішнє середовище підприємств;
- комунікації агентів виробничого процесу;
- матеріальні, трудові, енергетичні та фінансові ресурси;
- техніка, технологія, організація трудових процесів;
- управління процесами;
- навчання і використання науково-технічних досягнень;
- взаємовідносини з природою та суспільством;

- надзвичайні події (стихійні лиха, техногенні катастрофи, аварії тощо);
- інші фактори впливу на діяльність підприємства (агенти поля, події, факти).

Інформаційне поле складається із штучно створеного та природного компонентів, які мають різновекторний вплив на діяльність, що вимагає різносторонньої інформації у справі обрання найбільш оптимального варіанту розвитку підприємства.

Пізнання закономірностей розвитку інформаційного поля здійснюється не лише на основі тих методів збору й обробки даних, які використовує та чи інша наука, а й методів, запозичених з інших наук. Розвиток наукового пізнання й техніки сприяють появі нових методів отримання інформації, що позитивно позначається на розвитку практичної діяльності бізнесу [100; 101; 196].

У монографії «Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання», М.С. Пушкар прийшов до висновку, що «якби не було єретиків (людей з критичним складом розуму), то ми і надалі жили б у печерах, а не літали в космос» [143, с. 119]. Єретиків слід не спалювати, а берегти, як національне надбання тому, що вони є творцями майбутнього.

Дослідження інформаційного поля не терпить шаблонів щодо збору й обробки даних, оскільки кожне підприємство по своєму унікальне, що вимагає творчого (креативного) відношення до створення системи обліку на основі цілісного (холістичного) мислення (миттєвого, синтетичного), спроможного групувати речі, явища і процеси у їх взаємообумовленості. Інформаційне поле обмежується масштабом підприємства [10], що безпосередньо впливає на структуру інформаційної системи:

- великі підприємства мають розвинуту структуру управління, яка поділяється на окремі функціональні підсистеми;
- середні – менш розвинуту структуру, в якій можуть бути відсутні окремі підсистеми інформації;

- малі – спрощену систему, що складається, з одного блоку – фінансової інформації, яку генерує фінансовий облік, а за бажанням можуть доповнювати її елементами інших підсистем.

Розвинута інформаційна система підприємства відрізняється від менш розвинутої тим, що між матеріальною (виробничою) системою та її ідеальним образом (обліковою) системою існує найбільший рівень адекватного відображення усіх елементів інформаційного поля:

$$MC - IC = P_{\min}. (1.1)$$

де: MC – матеріальна система; IC – ідеальна інформаційна система;

P_{\min} . – розрив між MC та IC – мінімальний.

Відповідно для середніх і малих підприємств формула має такий вигляд:

$$MC - IC = P_{\text{серед.}} (1.2);$$

$$MC - IC = P_{\text{макс.}} (1.3).$$

Наведені формули можуть використовувати експерти для виявлення розриву між матеріальною та ідеальною системами кожного підприємства з метою приведення якості своєї системи до ідеальної, яка здатна максимально задовольняти потреби системи управління в інформаційних ресурсах.

На практиці розрив між матеріальною та ідеальною системами наростає по мірі зменшення масштабу виробництва, що цілком закономірно, оскільки за законом У. Ешбі різноманіття елементів системи, якою управляють, зменшується у напрямі від великих до малих підприємств, на яких число управлінських структур і обсяг інформації скорочується [191].

Інформаційне поле підприємства являє собою середовище певного радіуса, на якому відбуваються факти фінансової і господарської діяльності і які служать джерелом інформації для управління. Корисну інформацію для бізнесу отримують методом приведення хаосу отриманих фактів у порядок на підставі їх групування та обробки математичними методами. Упорядкування здійснюють за певною множиною критеріїв, які дозволяють отримати різноманітні економічні показники на запити менеджерів у просторовому і часовому вимірах.

У відповідності до теорії пізнання облікова наука повинна починатися із визначення загальних абстрактних понять теорії інформації та структури інформаційного поля підприємства і поступово переходити на нижчі щаблі, пов'язані з практичною діяльністю. Проте, всупереч логіці наукового дослідження, облікове знання починається з практики (емпірії) і лише з певним часовим лагом переходить на теоретичний рівень пізнання закономірностей функціонування розвинутої облікової інформаційної системи підприємства на основі категорій й абстрактних понять науки.

Існуючі у просторі й часі елементи інформаційного поля (явища і процеси, які відбуваються з матеріальними речами діючого підприємства), породжують факти, які викликані змінами в об'єктах внаслідок активного впливу на них людської господарської діяльності.

Якщо до кінця XIX століття парадигма обліку трималася виключно на подвійному записі фактів господарської діяльності у системі рахунків, що характеризували обороти і сальдо окремих видів майна і джерел його походження, то з початку XX століття почалася криза облікової парадигми, яка була викликана підвищеними вимогами до інформації з боку менеджменту (додаток А).

Зі зміною вимог менеджменту, трансформацією системи управління підприємством загалом також потрібно адекватно змінити облікову систему, що дозволить усунути існуючу дисгармонію між системою управління підприємством та системою його інформаційного забезпечення [19, с. 60; 122, с. 43].

Ускладнення бізнес-середовища змушувало керівників великих і середніх підприємств отримувати все більше інформації про внутрішні та зовнішні фактори розвитку бізнесу, а традиційний облік не міг, в силу своєї методології обробки даних, надавати її для потреб менеджерів. Переломний період у розвитку обліку настав тоді, коли традиційне облікове знання XIX-XX століть вже не вміло задовольняти потреби менеджменту. Таку ситуацію Т. Кун назвав аномальною [205].

Сутність аномалії в науці полягає у тому, що наростає невідповідність між зростаючими потребами управлінського апарату в необхідній інформації та

обмеженими можливостями старої парадигми облікової науки її генерувати. Рано чи пізно це неминуче призводить до наукової революції [180], в результаті чого стара парадигма обліку різко зміниться новою .

Завоювання новою парадигмою стабільної позиції серед наукового співтовариства можливе за певної критичної маси дослідників, які прихильно ставляться до аргументів своїх колег з новаторським мисленням. Без цієї надзвичайно важливої умови наука, в принципі, завжди буде знаходитися в аномальному стані, що неминуче призводить до придушення свіжих ідей та консервування старої парадигми [47].

Гальмом на шляху прогресу в інформаційній сфері виступають не лише обліковці, а й менеджери, які у своїй практиці не використовують інформацію і не знають якої інформації потребують. Для успіху в бізнесі необхідно вирішити проблему комунікацій між працівниками облікової сфери, які повинні вивчати інформаційні потреби системи управління і задовольняти їх, а менеджери – знати свої потреби в інформації та формулювати завдання для облікових працівників щодо її генерування.

Уведення в науковий оборот обліку такої економічної категорії, як «інформаційне поле», вказує вектор подальшого розвитку облікової науки і виведення її з безвихідного становища на шлях прогресу. Інформаційне поле поки що бухгалтерами не досліджується і не всі розуміють роль облікової науки у пошуку нових джерел і методів пізнання операційного середовища бізнесу та інформаційних потреб окремих групових й індивідуальних користувачів. Нові ідеї створення розвинутої інформаційної системи не визнаються ортодоксами, які вороже ставляться до прогресу і дотримуються консервативних поглядів на функціонування облікової сфери. Природа ортодоксії криється в психології людей, які не спроможні змінити свої погляди на оновлений світ.

Інформаційне поле (синонім середовища) підприємства являє собою середовище певного радіуса дії, на якому відбуваються факти фінансової і господарської діяльності, які служать джерелом інформації для управління. Як стверджує В.В. Муравський: «об'єднання наук доцільно проводити щодо

бухгалтерського обліку, який є інтегратором зібраної та обробленої економічної інформації. Система обліку на підприємстві формує універсальне інформаційне поле, в межах якого реалізуються перманентні комунікації. Відбувається інформаційний обмін між науками, предметом вивчення яких є економічні процеси на рівні підприємств» [94, с. 128; 226].

Корисну інформацію для бізнесу отримують методом приведення хаосу отриманих фактів у порядок на підставі їх групування та обробки методами математики. Упорядкування здійснюють у просторовому і часовому вимірах за такими критеріями, які дозволяють отримати різноманітні економічні показники на запити будь-яких користувачів інформації. Споживачами інформаційних продуктів і послуг може бути будь-яка організація або фізична особа [15, с.145].

1.2. Вимоги до управлінського обліку з позицій управління бізнесом

Вітчизняні науковці почали досліджувати проблеми формування та функціонування управлінського обліку лише на початку дев'яностих років ХХ століття. Це відбувалося, як правило, на емпіричному рівні пізнання, навіть у тому випадку, коли вони намагалися здійснити теоретичні узагальнення набутого досвіду на основі досліджень окремих елементів методології та організації цього виду обліку на окремих підприємствах чи в корпораціях.

Перші роботи з управлінського обліку були опубліковані з урахуванням зарубіжного досвіду в період до 2010 року, коли Україна лише поставала у своєму економічному розвитку, як незалежна держава.

Емпіричний підхід в дослідженнях з проблем обліку хоча й правомірний з точки зору філософії постмодерну, який сигналізує про багатоаспектний процес змін в соціальній, технологічній, філософській, науковій та інших видах діяльності, але він ніяким чином не заперечує, а навпаки, стимулює прагнення науковців до розробки теорії цілісної системи обліку, яка включає окремі автономні підсистеми із своїм специфічним науковим апаратом.

На кожному з історичних етапів розвитку суспільства та його фундаментальної бази – економічної системи, закономірно відбуваються зміни, які порушують раніше усталені пропорції у різних сферах людської діяльності.

З філософської точки зору новітня історія розвитку суспільства і мислення людей йде в напрямку від стадії класичного модерну з часів Декарта до постмодерну наших днів. Як зазначає В. Вельш: «Постмодерн тут осмислений, як конституція раціональної плюральності, а постмодернізм захищається як його концепція... Постмодерн – це така історична фаза, в якій реальною та визнаною є радикальна плюральність як основна конституція суспільства, і саме тому в ній стає наступальним і обов'язковим плюральний зразок смислу та дії» [25, с. 15-16].

Плюралізм виправдовує множинність форм знання, життєвих проєктів, моделей дії, які мають високий ступінь осмислення відмінностей. Той самий зміст можна трактувати по різному залежно від способу бачення.

Постмодерн розглядає істину, справедливість, людяність у множині та активно виступає проти старих і нових гегемоністських зазіхань, за множинність концепцій, за мовні ігри, життєві форми не через недбальство і дух релятивізму, а виходячи з історичного досвіду та мотивів свободи [25, с.16].

Постмодерна стадія розвитку суспільства підготовлена технологічними змінами. Так, Д. Белл, характеризуючи «постіндустріальне суспільство» відзначав, що воно є наслідком технологічних змін, коли визначальними факторами розвитку стають інтелектуальні, а не машинні технології. В постіндустріальному суспільстві пріоритетними стають теоретичні знання, взаємовпливи науки і технології, управління соціальним розвитком [13].

На відміну від множинності наукових думок постмодерну, модерн сповідує уніфікацію всього простору соціуму і науки, що загрожує своїм впровадженням через інформаційні технології. Злиденність сучасності полягає в гігантському процесі гасіння всіх розбіжностей, виробленні уніфікації не примусом, а рафінованим зрівнянням цінності [25, с.72]. «Ідеал – це не ціле і не (щоразу зіставлений із ним) фрагмент, а плюральність гетерогенного; перспективи розвиненого суспільства не в інтеграції, а в розбіжності життєвих проєктів і форм поведінки» [25, с.75].

Постмодернізм не може обійти і таку, здавалося би консервативну науку, як облік діяльності підприємства. Використання лише фінансового обліку, модель якого формувалася в період Ганзейського союзу й описана Лукою Пачолі в 1494 році – в епоху середньовіччя, є зразком вчення про інформацію, яка служить єдиним джерелом пізнання економічної життєдіяльності підприємства протягом більше 500 років, є наслідком доктрини модерну, який догматизує теорію і практику.

«Зміна індустріального виробництва на постмодерне суспільство послуг і постмодерної активності, економічна переорієнтація від глобальних концептів на стратегії диверсифікації, структурні зміни комунікації через нові технології, новий науковий інтерес до недетерміністських процесів, до структур самоорганізації, до хаосу і фрактального виміру, філософське розставання з суворим раціоналізмом і сцієнтизмом та перехід до множинності конкуруючих парадигм – усе це є процесами, які демонструють важливі зрушення порівняно з позицією модерну» [25, с. 24].

Єдина модель фінансового обліку органічно вписувалася в тоталітарну соціалістичну систему, оскільки власником підприємств була держава, яка контролювала фінансовий сектор економіки, а стандартна модель обліку цілком задовольняла персонал підприємства і органи влади, оскільки оволодіння нею не викликало особливих зусиль. Основна увага системи управління спрямовувалась на виконання планів виробництва, а постачання й збут продукції були в компетенції державних органів, які розподіляли матеріальні ресурси і готову продукцію у відповідності до потреб виробництва і споживачів. За таких правил економічної гри, управління не вимагало розвинутої системи обліку.

В зарубіжних країнах менеджери на свій страх і ризик займалися бізнесом в ринковому середовищі і вимушені були розвивати інформаційні системи, а в СРСР не було особливої потреби в інформації за відсутності приватної власності та економічної свободи у діях керівників підприємств. Лише після розпаду СРСР й отримання Україною незалежності у 1991 році виникла необхідність у створенні розвинутої облікової системи. Проте, тривалий час серед фахівців тривали досить часто безплідні дискусії щодо розвитку управлінського та стратегічного обліку. На

жаль, вони точаться до цього часу, замість того, щоб активно вести різнопланові дослідження з облікових проблем.

Однією з таких проблем є розробка нової розвинутої наукової концепції управлінського обліку. Мова йде саме про концепцію, яка на певному історичному етапі заміняє теорію до того часу, поки на основі різних авторських концепцій не будуть зроблені теоретичні узагальнення з формування парадигми теорії підсистеми управлінського обліку в межах загальної системи облікової науки.

Концепція управління вимагає глибокого філософського осмислення, зміст якої наводить один із найвідоміших спеціалістів з менеджменту – Едвардс Демінг (автор системи змін управління якістю у післявоєнний період в Японії). Як відомо, впровадження цієї системи на підприємствах Японії вивело японську економіку з числа найвідсталіших до провідних у світі.

Популяризатором вчення Е. Демінга став Генрі Нів, який опублікував книгу «Організація як система (принципи побудови успішного бізнесу Едвардса Демінга)» [216].

Генрі Нів цілком справедливо відносить роботи Демінга до класичних з проблем управління системами. Наукові редактори цієї книги під заголовком «Куди ведуть нас Генрі Нів і Едвардл Демінг», зокрема, зазначають: «Фундаментальні закони обійти неможливо: більш ефективного управління можна досягти тільки на основі підвищення змістовної глибини теорій, які використовуються для аналізу ситуацій і прийняття рішень. У динамічно змінюваному середовищі, в умовах невизначеності майбутнього ефективну організацію неможливо побудувати на основі копіювання відомих рішень, процедур і правил, успадкованих від славетного, але вже минулого, яке пройшло» [216, с. 16].

Сучасний період розвитку економіки характеризується тим, що виникла потреба в інформації, яка потрібна в реальному часі, з'явилися нові інструменти для виміру нематеріальних активів, знання і факти про вплив середовища на бізнес. Але як влучно зауважив М.С. Пушкар: «бухгалтери не знають як розширити інформаційне поле бізнесу, а бізнес не знає можливостей облікової системи, в результаті чого виникає протиріччя між потребами в інформаційних ресурсах з боку

менеджерів та неспроможністю віджившої парадигми обліку минулих епох до оновлення та генерування нових масивів інформації» [140, с. 200-201]. Мета обліку – через інформацію виявляти економічну сутність, тому потрібно зробити свій внесок в інноваційні ідеї щодо створення умов для досягнення конкурентоздатності бізнесу.

Змінюється парадигма обліку на основі таких передумов розвитку облікової науки, як:

- прискорений темп появи нових нанотехнологій виробництва продукції;
- ускладнення бізнес-середовища та прискорення змін в умовах господарської діяльності підприємств;
- зміна геополітичного порядку (глобалізація економіки, боротьба за ринки збуту, тиск розвинутих країн на відсталі країни тощо);
- посилення процесу відкритості бізнесу та взаємозалежності підприємств від ринків товарів, сировини, трудових ресурсів, фінансів, інформаційних ресурсів;
- зростання ролі знань та інформації в економічному та соціальному прогресі розвитку суспільства.

Процес наукового обґрунтування будь-яких удосконалень у сфері бізнесу, в тому числі й підготовки для нього інформації, відповідно до філософії Демінга ілюструє рис. 1.2.

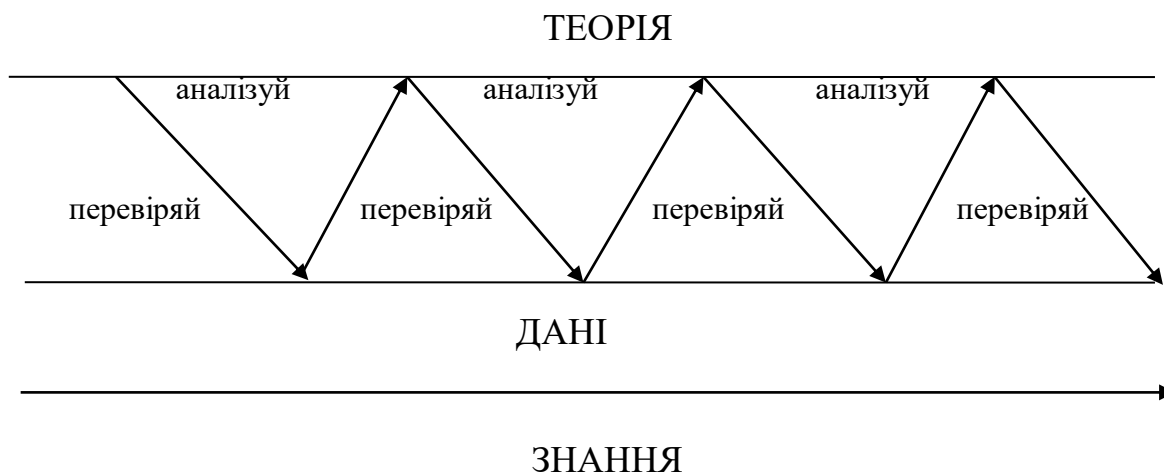


Рисунок 1.2. Філософія удосконалень У. Демінга
Джерело: модифіковано автором [216, с. 143].

Філософія У. Демінга проста тільки на перший погляд, а в дійсності за цією уявною простотою приховано глибинний зміст, який для непідготовлених працівників становить труднощі при впровадженні в бізнес, оскільки потрібно одночасно враховувати кілька компонентів системи, що діють лише в комплексі та взаємодії.

В основі філософії Демінга лежить цикл дій людини у процесі творчої роботи, який був розроблений ним разом з У. Шухартом, і який використано для аналізу стану та удосконалення системи управління.

Робота повинна здійснюватися виконавцями найкращим способом і контролюватися менеджерами, які приймають рішення в тих випадках, коли у роботі підрозділу виникають нештатні ситуації. Реакція менеджерів операційного рівня на відхилення від регламентів роботи повинна бути миттєвою.

Збої в роботі потрібно класифікувати за рівнем негативного впливу на результати роботи і вивчати причини їх виникнення з метою усунення в майбутньому. Вливати на поліпшення управління можна лише через оволодіння новими знаннями, що вимагає від працівників системи менеджменту постійного навчання та впровадження інновацій в системі «Підприємство» (рис. 1.3).

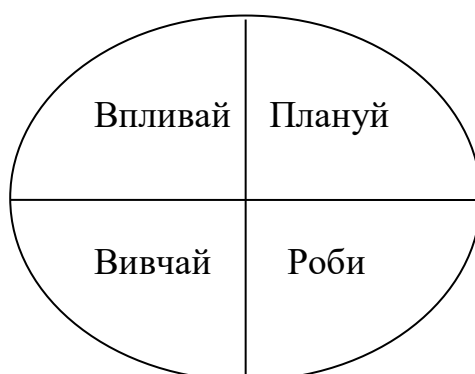


Рисунок 1.3. Цикл У. Демінга

Джерело: модифіковано автором [216, с. 143].

Цикл У. Демінга починається з планування, якщо передбачає вибір мети управлінської системи на основі знань та умінь управлінського персоналу вищого рівня і доведення завдань до окремих підрозділів, які можуть мати свою окрему мету, але підпорядковують виконання завдань загальній меті підприємства.

Центральне місце в циклі Демінга відводиться блоку «Вивчай», тобто отримуй повну інформацію про будь-який процес та аналізуй з метою удосконалення окремих операцій і підвищення продуктивності праці.

Лише після аналізу отриманої інформації можна визначити, що потрібно робити в подальшому процесі планування та на що впливати, щоб отримати бажаний результат роботи. Без інформації, отриманої в обліковій системі, процес вивчення господарської діяльності взагалі неможливий. Проте, через відсутність ефективної моделі управлінського обліку на практиці досить часто менеджери приймають рішення в екстремальних умовах недостовірної та обмеженої інформації, що призводить до негативних наслідків у їх роботі.

Звичайний цикл управління є наслідком виховання і навчання, коли процес роботи уважався більш важливим, ніж планування, оскільки зроблене можна виміряти, а планування було другорядним процесом обдумування та обговорення, який викликав відчуття, що робота ще не починалася.

Хто знайомий з практикою роботи на вітчизняних підприємствах, може легко собі уявити звичайний цикл з його блоком «Гаси пожежу», а це викликано однією причиною – відсутністю або нестачею інформації для менеджерів нижчого рівня управління.

Цикл Демінга кардинально відрізняється від звичайного, який можна назвати стресовим для переважної більшості наших підприємств, де негативні наслідки минулих подій не вивчаються, стратегія розвитку на основі глибинних знань не розробляється, тому менеджери працюють напружено, але неефективно.

Планування здійснюється від досягнутої бази за минулий період і всі зусилля персоналу спрямовуються на виконанні роботи (блок «Роби») за всяку ціну, в результаті чого дії виконавців синхронізувати важко і відхилення від регламентів технологічного процесу виникають спонтанно, на які реагують менеджери

операційного рівня без усякого осмислення ситуації. За таких умов сили менеджерів спрямовуються на «гасіння пожежі», яка виникає кожного разу при відхиленнях фактичного стану бізнес-процесів від запланованого. У цьому циклі відсутній такий важливий блок, як «Вивчай» і «Враховуй» набуті знання в майбутньому процесі планування (рис. 1.4.).

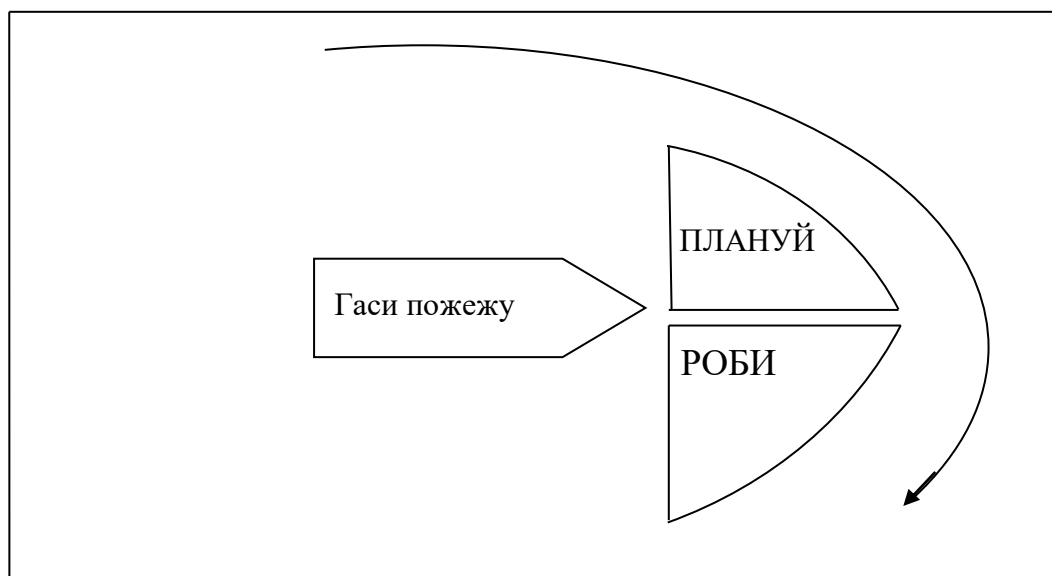


Рисунок 1.4. Звичайний цикл управління на вітчизняних підприємствах
Джерело: модифіковано автором [216, с. 143].

У циклі Демінга виділено центральний блок – «Вивчай», що відрізняє його від звичайного циклу. Саме теорія постійного навчання формує «систему глибинних знань», яка дає можливість впливати на процеси планування, організації, мотивації і контролю – основні функції будь-якого менеджера.

В основі теорії пізнання лежить ідея, що без знань і теорій неможливо розібратися в проблемах управління. «Теорія може бути складною чи простою, або навіть догадкою, а догадка може бути невірною. Ми навчаємося шляхом підтвердження чи зміни теорії, можливо повністю її відкидаємо і починаємо все спочатку» [216, с. 223].

Надзвичайне значення теорії полягає в її здатності передбачати результати без проведення експериментів, чим можна зекономити гроші і час, а тому в практичній

роботі завжди постає питання – чи корисна ця теорія і чи здатна вона передбачати майбутнє.

Мета всякого передбачення – удосконалення будь-чого в майбутньому часі, і в цьому й полягає сутність і цінність знання. Те, що відбулося втрачає свою актуальність, хоча ми вчимося на основі минулого з допомогою теорії, але минуле виявляється безпорадним у передбаченні майбутнього. Набутий у минулому досвід нічому не навчає, до того моменту, коли його не аналізують з допомогою теорії, оскільки приклади не вчать нічому, навіть якщо взяти велику кількість прикладів, то й вони не створять теорії. Тільки теорія допомагає уяві людини на основі нових знань уявити, що правильне, а що помилкове.

Управлінська система підприємства завжди спрямовується на передбачення майбутнього, навіть тоді, коли це стосується аналізу подій одного дня. Це викликано тим, що у підприємства є мета, на яку повинні орієнтуватися менеджери усіх структурних підрозділів, а комп'ютери можуть лише допомогти, якщо їх правильно використовувати, але збільшення кількості комп'ютерів не допоможе поліпшити систему управління.

Відомо, що більшість підприємств України випускають продукцію з надвисокими витратами, отримують збитки і тягнуть економіку назад, а їх працівники системи управління у своїх діях послуговуються, так званим, «здоровим глуздом». Саме цей «здоровий глузд» продукує недосконалі практики управління, тому, якщо такі практики виходять із принципу здорового глузду, ми повинні остерігатися «здорового глузду». Цей принцип ґрунтується на трьох життєвих правилах – добрих намірах, ретельних стараннях і напруженій роботі. «Дійсно, сумно і навіть трагічно бачити людей, які працюють, як раби, до виснаження, на межі можливого, незважаючи на час, але, з урахуванням всього цього, безуспішних в досягнення своїх бажань... В нашому світі ретельна робота і старання, не там, де б належало, не лише не допомагають досягти мети, а й лише погіршують положення справ» [216, с. 229].

Ретельні старання без їх спрямування теорією, самі по собі, приносять більше шкоди, ніж користі, тому потрібно працювати розумніше, а не старанніше, а для

цього знати, як ретельні старання можна зробити ефективними. Без ознайомлення з системою глибинних знань досягти ефективної роботи практично неможливо.

Такі знання виконують роль спрямовуючої сили, яка знаходиться поза межами підприємства, оскільки підприємство не може зрозуміти само себе. Розуміння системи, в якості ланцюга взаємопов'язаних функцій або дій всередині підприємства, в якому спільно працюють люди для досягнення своїх цілей, вимагає розробки організаційних блок-схем, які повинні розкривати процес роботи людей з узгодженням взаємодії між ними в системі управління. Проте, такі блок-схеми на практиці підміняються ієрархічними схемами, які показують хто кому підпорядкований, а не функції працівників, що унеможливило підвищення ефективності роботи.

Управлінський облік, як автономна підсистема загальної облікової системи, повинен спрямовуватися на організаційну блок-схему, у якій доцільно виділяти не лише структурні підрозділи підприємства, а й характерні для них бізнес-процеси. Цей вид обліку має за мету формування інформації адресного характеру – спеціально для менеджерів операційного рівня.

Мета передбачає вигреш не тільки в тому, що розширюється обсяг інформації для аналізу справ на підприємстві, а й позначається на загальному результаті роботи підприємства і його частин, завдяки чому створюється синергетичний ефект.

У довгостроковій перспективі виграє кожен працюючий, оскільки інформація управлінського обліку стимулює менеджерів до постійних безперервних поліпшень технології виробництва за рахунок більш обґрунтованого планування витрат, наукової організації праці, матеріального стимулювання працівників та контролю бізнес-процесів [103]. При цьому загальну мету підприємства і мету його частин потрібно синхронізувати задля досягнення оптимізації та досягнення спільної мети. Чим більша така система, тим тісніші зв'язки між її частинами і тим більші потреби у спілкуванні між ними і співпраці, що визначає роль системи інформації в управлінні як координатора і комунікатора цього процесу.

Завдання системи менеджменту – бути готовою до розширення своїх меж, щоб підприємство могло досягти своєї мети. Розробка моделей системи оптимального

управління та інформаційної системи можуть дати більшу віддачу, ніж від неї очікують. Оптимізація цих систем вимагає співпраці між ними, яка дає синергетичний ефект, а їх конкуренція призводить до субоптимізації та зациклення на досягненні своїх власних цілей на шкоду загальним, що дезорганізує роботу і знижує її ефективність.

Ідея У. Демінга щодо оптимального управління на основі глибинних знань може бути реалізована при розробці інформаційної системи для управління бізнесом. Глибинні знання включають:

- сутність теорії систем та їх структури;
- варіативність знання і систем (принцип розвитку і змінюваності);
- взаємодію сил (співпрацю персоналу, комунікації);
- операціональні визначення (термінологія, поняття, зміст);
- використання психологічних знань.

Глибинні знання змінюють сенс діяльності підприємства, як цілого організму, яке має мету, а також кожного підрозділу та окремих працівників, що здійснюють свою роботу на основі інновацій та постійного удосконалення. Реалізація ідеї глибинних знань робить підприємство відкритим до інформаційних та комунікаційних потоків на фоні інформаційного поля, а його працівники знають усе, тому тут немає місця для чуток і пліток.

Підприємствам необхідні постійні зміни стану, перетворення, метаморфози, які ініціює вищий рівень менеджменту, а зміни – це не гасіння пожеж, не вирішення окремих проблем, не удавані поліпшення, а кардинальні перетворення менеджменту та інформаційної системи.

Змінюваність спостерігається скрізь і призводить до втрат, якщо на неї не реагують, а фінансовий облік неспроможний їх фіксувати, хоча управлінський персонал повинен знати функції втрат, щоб попередити у майбутньому.

Вивчення вимагають важливі проблеми, які виникають при зміні середовища бізнесу, такі як взаємодія сил в інформаційному полі, види невизначеностей та способи їх подолання, знання про походження хаосу та приведення його у порядок,

потенційні можливості систем, способи вимірювання фактів господарської діяльності, фактори впливу середовища підприємства на результати роботи та інші.

Особливого значення набуває теорія пізнання економічної системи підприємства, у якій основну роль відіграє поведінка людей у процесі виробництва, причино-наслідкові зв'язки та стимулювання продуктивності праці. Теорія цінна тим, що вона виконує функцію передбачення, яке може реалізуватися через плани, сценарії, мету і методи отримання даних про фактичний стан тих об'єктів, явищ і процесів, на які можуть впливати люди. Передбачення здійснюються тільки на основі теорій, а практика в цій справі безпорадна.

Теорія здатна задавати слушні питання, а будь-яка кількість прикладів з практики не створює теорії. Вже не одне десятиліття перед обліковою наукою постають проблеми:

- сучасного навчання в галузі «бухгалтерського» обліку
- готовності бухгалтерів до постійних змін середовища;
- ролі обліку в динамічному суспільстві;
- визначення сутності бухгалтерії компанії;
- запитів роботодавця до бухгалтера;
- творчих здібностей які повинен застосовувати бухгалтер в XXI столітті;
- інноваційних та всеохоплюючих інструментів якими повинен користуватись бухгалтер;
- економічних показників як повинен розробити та застосувати бухгалтер для конкурентного середовища;
- розширення і поглиблення поля своєї діяльності бухгалтеру для управління фінансами і контролем виробничої діяльності.

У сфері управління та інформації теорія включає деяку частину психологічних знань, які дозволяють зрозуміти мотивацію людей, які відрізняються один від одного у фізичному, інтелектуальному і психологічному аспектах. Люди по різному реагують на ситуації та сприймають інформацію, тому менеджери враховують ці обставини при внесенні змін в систему управління.

Процес управління – це проблема пристосування, яка кидає виклик управлінню: «І якщо проблема зводиться до темпу технічних проблем, то, очевидно, немає іншої альтернативи, як звернутися до науки за її вирішенням. Саме науковим повинно бути сучасне управління» [194, с.14].

Управлінці просто не можуть охопити всю систему, в якій передбачається впровадити свої ідеї, тому їй не в силі доробити до кінця її системні наслідки.

«Нова ідея виходить за межі нашої здатності її зрозуміти, в рамках існуючої системи, до того ще й тому, що існуюча система вважає її загрозою своєму існуванню» [194, с. 17].

Теорія будь-якої науки, у тому числі й управлінського обліку, вимагає фундаментальних, експериментальних і теоретичних досліджень з метою отримання нових знань відносно принципів науки високого рівня абстракції, що лежать в основі таких явищ, які підлягають спостереженню за фактами, не передбачаючи конкретних видів застосування чи використання.

Теорія впливає на практику через проведення експерименту, вона являє собою абстрактну цілісну систему знань, які описують і тлумачать на природній мові закономірності існування та розвитку певних сукупностей фактів про речі, явища і процеси, зв'язки між ними, відношення тощо. Крім пояснення процесу функціонування об'єктів у статиці та динаміці за минулі чи реальні періоди часу, наука здатна прогнозувати їх зміни та поведінку на перспективу, чого не може здійснити рутинна практика.

Однією з основних причин недостатнього поширення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах можна назвати відсутність до цього часу його теоретичного обґрунтування на основі філософського осмислення з застосуванням теорії пізнання.

Враховуючи те, що управлінський облік позбавлений теорії у високому значенні цього слова, її функції, в певному розумінні, виконує концепція.

Оскільки дисертація виконується за міжнародною класифікацією видів економічної діяльності в межах напряму «Інформаційно-комунікаційні технології» за видом діяльності 7412 «Діяльність в галузі складання рахунків, бухгалтерського

обліку й ревізії» [92] відповідно до частини 4 «Альтернативні сукупності та спеціальні групування» інформаційного сектору, до якого віднесено й управлінський облік, відображає загальне поняття «інформаційна економіка».

Поняття інформаційної економіки включає, в основному, галузі, які генерують, обробляють і розподіляють інформацію та реалізують ідею про те, що кожна галузь використовує наявну інформацію та інформаційні технології для внутрішньої реорганізації бізнесу і підвищення його продуктивності.

Дані за своєю сутністю є ні чим іншим, як фактами, що сигналізують про зміни в економічних об'єктах з подальшою обробкою фактів за наперед визначеним алгоритмами з метою перетворення їх змісту на інформаційні ресурси, що характеризують процес формування цифрової економіки, у 2022 Данія посіла перше місце в цифровому рейтингу, а Сполучені Штати - друге місце (рис. 1.5). Данія піднялася на перше місце завдяки видатним показникам готовності до майбутнього – або готовності використовувати цифрову трансформацію – займаючи перше місце в бізнес-гнучкості та ІТ-інтеграції.

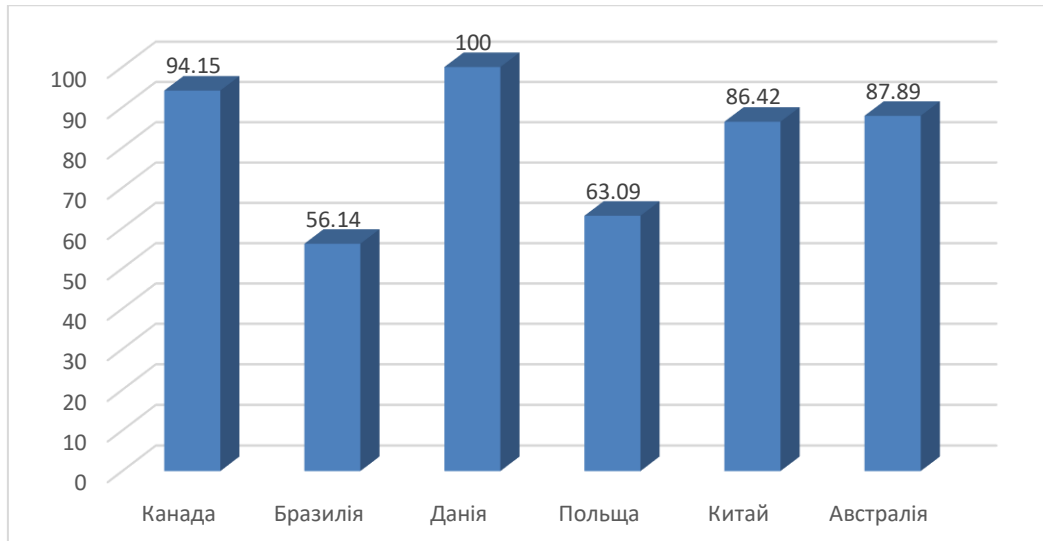


Рисунок 1.5. Рейтинг світової цифрової конкурентоспроможності

Джерело: модифіковано автором на основі [224].

Сенс нової економіки постіндустріального суспільства розкривається через «дані» в цифровій формі, які стають основним фактором отримання інформації, а інформація через знання впливає на виробництво товарів і послуг. Почався період цифрової економіки, який співпав з початком комп'ютеризації та інформатизації

економіки в Україні з 90-х років ХХ століття. Єршова Н. Ю. зазначає, що «...облік як інформаційна технологія дозволяє в повній мірі використовувати цифровізацію для спостереження, систематизації та передачі інформації про господарську діяльність суб'єкта на будь-якій відстані і будь-якому користувачеві» [49, с. 76].

Ці напрями науки революційним чином (стрибком) стали впливати на всі сфери людського буття. Термін «дані» та «інформація» стали відправним моментом досліджень у галузі економічних наук, хоча слово «дані» має не науковий, а якийсь метафоричний зміст.

Поняття факту виходить з філософського осмислення тієї елементарної частки, яка лежить в основі знань людини про реальний світ. Всесвітньо відомий філософ Л. Вітгенштейн присвятив «Логіко-філософський трактат» з обґрунтуванням існування факту і його значення для науки. На початку трактату вводяться поняття «світ», «факти», «об'єкти».

Світ складається з фактів (а не речей), факти бувають складні (складені) і прості (вже неподільні далі на більш дрібні факти). Ці (елементарні) факти, – або події, – складаються з об'єктів з їх зв'язками і конфігураціями. Об'єкти за природою прості і постійні, в різних угрупованнях залишаються незмінними, тому вони виділені як субстанції світу (стійке, що зберігається), на відміну від подій. Події – це можливі конфігурації об'єктів, тобто рухливе, що змінюється. Іншими словами, трактат розкриває картину світу (онтологію) [27, с.133].

Минуло понад сто років з часу оприлюднення трактату (1921), а в обліку на факти, як на атом інформації, навіть у теорії не звертають уваги до цих пір. Лише професори В.Ф. Палій і Я.В. Соколов в монографії «АСУ и проблемы теории бухгалтерського учёта» (1981 рік) присвятили економічним фактам цілий розділ (в перекладі з рос. «Загальна теорія: факти господарської діяльності як предмет бухгалтерського обліку», але і вони не вбачали різниці між поняттям факту і господарської операції. На підсвідомому рівні автори розуміли, що «факт» конкретніший термін, ніж «господарська операція» з її розмитим і малозрозумілим змістовим наповненням [110 ;111, с. 30-61; 157].

Господарська діяльність з використанням фактів у цифровій формі набуває форми цифрової економіки. Проте, в господарській діяльності раніше також використовувалися «дані в цифровій формі», але економіку не називали цифровою. Щоб економіка стала цифровою, вона повинна набути певних ознак, які відрізняють її від нецифрової. Ознакою цифрової економіки стає процес створення додаткової вартості на основі використання інформації у процесі виробництва існуючої продукції, особливо, нової, коли інвестиції в інформаційно-комунікаційні технології сприяють зростанню продуктивності праці та прибутку. Створення інформації в підсистемі управлінського обліку повинно відповідати певним критеріям та вимогам (табл. 1.1):

Концептуальна основа формування показників обліку покликана дати системне розуміння того комплексу дій, який відображає точку зору, основну ідею щодо відображення в управлінському обліку економічних явищ і процесів, спрямованих на контроль виробництва продукції безпосередньо під час технологічного процесу [144; 215].

Таблиця 1.1

Критерії та вимоги до структури показників управлінського обліку

Критерії обліку	Вимоги до показників обліку
Концептуальна основа	Формування вимог до оцінки показників управлінського обліку
Основні показники	Показники роботи бізнес-процесів для її оцінки керівниками і менеджерами
Сфери відповідальності	За показниками діяльності – технічної, технологічної, економічної, соціальної, кадрової та іншої діяльності розвитку в статичній та динамічній
Користувачі	Сприйняття, розуміння, структура, форма подання інформації менеджерам
Доступність (відкритість)	Опис об'єктів та бізнес-процесів відповідно до концепції управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Проте, як і будь-яка система, управлінський облік має обмеження кола показників, на які можуть впливати менеджери операційного рівня. До обмежуючих факторів функціонування управлінського обліку відносять:

- мету – набір показників тільки для оцінки діяльності агентів управлінського обліку;
- вектор розвитку – орієнтація на задоволення інформаційних потреб менеджерів операційного рівня;
- індикативні показники – мають цифрове вираження, структуровані, зрозумілі, співставні, своєчасні, відповідні запитам користувачів;
- об'єкти спостереження – доступність (відкритість), опис об'єктів, явищ і процесів, які концептуально обгрунтовані для потреб управління на операційному рівні;
- системність – обмежене коло показників, які дають можливість постійно керувати бізнес-процесами в режимі реального часу [190].

Управлінський облік кардинально відрізняється від фінансового, оскільки за своєю сутністю він вимагає не лише знання структури інформаційного поля та методології облікового процесу, а й залучення спеціалістів з інформаційного менеджменту [87; 160].

В.З. Семанюк у своїй праці зазначає, що «управлінський облік в умовах інформаційного бізнес-середовища виступає як певна сукупність інформаційних ресурсів, без знань та являє собою найважливішу частину єдиного інформаційного простору» [154].

Особливо важливого значення набуває інформаційний менеджмент для управління корпоративними підприємствами та мережевими структурами і прогнозування розвитку бізнесу, для чого потрібні не стільки фінансові показники, скільки не фінансові тому, що для управління бізнесом в режимі реального часу потрібно враховувати всі проблеми технічного характеру і виробничі ситуації в роботі підрозділів, а не тільки вартісні показники, що вимагає створення великих масивів інформаційних ресурсів.

Отже, концепція – це теоретичний дискурс знання, що уводить у науковий обіг передумови, принципи, закони, базові поняття, категорії науки, схеми доведення, ідеї, проблеми, гіпотези та інший інструментарій науки. Це форма та зміст організації знання в його соціокультурному та ціннісно-нормативному аспектах, вона пов'язана з символізацією особистісного досвіду через відображення реальності, через метафору.

Конкретизуючи структуру концептуальних основ управлінського обліку, автор звертає увагу на те, що це спеціальна автономна підсистема в межах загальної інформаційної системи підприємства, орієнтованої на підготовку інформаційних ресурсів для менеджерів нижчого (операційного) рівня управління, які відповідають за витрати на виробництво, формування собівартості продукції та опосередковано впливають на фінансові результати підприємства через економію ресурсів.

В основі виділення управлінського обліку в окремий вид для отримання інформаційних ресурсів лежить ідея, у відповідності до якої основну увагу на підприємстві зосереджують на календарному плануванні, нормуванні та бюджетуванні витрат на виробництво продукції й контролі відхилень від норм витрачання ресурсів. Календарне планування та контроль виконання робіт займає найбільшу частину робочого часу менеджерів усіх рівнів, особливо нижчого, для якого важливо мати оперативну інформацію в реальному часі [217].

С.Я. Король наголошує, що «кожний вид звітності підприємства має свої особливості щодо змісту та рівня деталізації інформації, періодичності її узагальнення і надання, структури показників і вимірники та користувачів» [67, с. 326].

Фінансовий облік не може надати менеджерам нижчого рівня інформації про виконання календарних планів, оскільки його основна функція полягає в узагальненні інформації про витрати і доходи у грошовому вимірнику по підприємству в цілому в кінці звітного періоду. Фінансовий облік генерує лише фінансову звітність, яка має інше призначення – визначати фінансові результати і фінансовий стан на певну

дату, тому його розглядають як цілком автономну підсистему в загальній інформаційній системі менеджменту.

Фінансовий облік на підприємстві ведуть за встановленими стандартами і за своєю природою він може дати інформацію лише за минулі, досить тривалі періоди часу (не менше одного місяця). Фінансова звітність відображає економічні показники, які необхідні фіскальним службам держави з метою контролю за податками, що надходять до державного чи місцевого бюджетів.

На жаль, до цього часу науковці не вирішили проблеми створення теорії управлінського (він же й операційний) обліку, тому його організація на підприємствах ґрунтується, як правило, на суб'єктивних міркуваннях та досвіді практиків.

Так, один із практиків, партнер і фінансовий директор Nota Group Дмитро Рибальченко зазначає: «Кожне підприємство організовує функцію бухгалтерського обліку всередині себе. Цього вимагає законодавство. Цей вид обліку необхідний для того, аби реєструвати та обробляти інформацію про фінансово-господарську діяльність. Однак він має свої певні обмеження, зокрема термін обробки такої інформації» [148].

За результатами дослідження К.Є. Нагірської зустрічалися підприємства, які закривають період через 20 днів, хоча топ-менеджер чекав на цю інформацію ще 20 днів тому. Крім того, часто бухгалтерія підприємства не давала потрібну аналітику [104]. Адже найчастіше внутрішні бухгалтери ведуть зведений облік доходів, як того вимагають стандарти, а топ-менеджерам необхідна інформація у розрізі продуктів, проєктів, ЦФВ тощо. К.В. Безверхий зазначає: «Реалії сьогодення такі, що сучасні підприємства повинні задовольняти умовам гнучкості, швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища і бути здатними перебудовувати не тільки свою власну організаційну структуру, але й виробничу структуру» [12, с. 49] Вирішення – управлінський облік, який дозволяє своєчасно отримувати інформацію для прийняття управлінських рішень.

Рибальченко Д. зазначає: «зрозуміло, без управлінського обліку можна обійтися. Однак, виходячи з нашого досвіду, його відсутність істотно знижує ефективність бізнесу. Принаймні, є 6 причин для його впровадження:

1. Втрата інтуїтивності управління через масштаби. Рано чи пізно компанія виростає: зростає номенклатурний ряд, штат менеджерів тощо. Треба розуміти, хто і що приносить прибуток, і навпаки.

2. Залучення інвесторів і потреба у прозорій системі обліку і звітності для всіх учасників.

3. Ускладнення бізнес-процесів компанії.

4. Швидка відповідь на питання: «А де ж гроші?». Особливо часто такі відповіді доводиться шукати малому і середньому бізнесу.

5. Потреба сегментувати продукти і клієнтів. Іншими словами, на чому, на кому і скільки заробляємо.

6. Необхідність обліку поточних фінансів: скільки на балансі, скільки і кому винні.

Хотілося б виділити ще один аргумент вищого порядку: управлінський облік дає базу для оцінки бізнесу в розрізі капіталу, EBITDA та ін.» [148].

Управлінський облік, як інформаційна спеціалізована підсистема для операційного менеджменту, створюється на підприємствах для контролю витрат на виробництво в розрізі структурних підрозділів та їх бізнес-процесів, і більш детально – за технологічними операціями в режимі реального часу. Для цього упорядковують збір даних, які стосуються норм витрат матеріалів, палива, енергії, заробітної плати та інших на окремі виробничі операції і фіксування відхилень від норм з метою швидкого реагування відповідальних осіб (менеджерів операційного рівня) на причини і місця, де виявлено такі відхилення та їх оперативного усунення.

Концепція управлінського обліку, як окремого виду в межах інформаційної системи підприємства, орієнтована на підготовку інформаційних ресурсів для менеджерів нижчого (операційного) рівня управління, які відповідають за витрати на виробництво, формування собівартості продукції та, опосередковано, на фінансові результати підприємства.

В основі виділення управлінського обліку в окремий вид для отримання інформаційних ресурсів, лежить ідея, у відповідності до якої його слід розглядати як цілком автономну підсистему в загальній інформаційній системі менеджменту. Такий облік не має нічого спільного в організаційному і методологічному аспектах з фінансовим обліком, оскільки завдання у них абсолютно протилежні.

Якщо управлінський облік призначений для поточного контролю витрат на виробництво в розрізі бізнес-процесів і технологічних операцій у реальному часі, то фінансовий – для нагромадження даних за тривалий період (хоча б за місяць) й отримання інформації в цілому по підприємству з метою узагальнення витрат, доходів і визначення фінансових результатів діяльності бізнесу.

Фінансовий облік не вимагає миттєвої реакції менеджерів вищого рівня на збої у поточній діяльності структурних одиниць, оскільки за це відповідають, в основному, менеджери нижчого ієрархічного рівня. Лише у критичних випадках менеджери вищого рівня втручаються у справи, за які несуть відповідальність менеджери нижчого рівня, дотримуючись принципу субординації.

Такий принциповий підхід до розуміння сутності управлінського обліку дозволяє розробити принципову схему його внутрішньої структури відповідно до вимог наукового пізнання облікового процесу, який враховує філософські та психологічні основи дослідження, відображення реальних економічних процесів з отримання цілеспрямованої системної інформації для бізнесу операційного рівня (рис. 1.6).

Філософія, соціологія та психологія впливають на управлінський облік опосередковано, оскільки його концепція використовує категорії цих наук в якості теоретичної бази, в той час, як менеджмент – безпосередньо, вимагаючи від обліку необхідного обсягу інформації для здійснення управлінських функцій.

Закони (закономірності) управлінського обліку поки що не тільки не сформульовані дослідниками, а й про них взагалі ніхто з авторів наукових публікацій не згадує, тому цей вид обліку на практиці упроваджується з чисто суб'єктивних (емпіричних, прагматичних) міркувань розробників, оскільки до цього часу немає системної наукової основи у формі теорії або, принаймні, концепції, яка

би характеризувалася єдністю та логічністю структури знання про формування інформаційних ресурсів для менеджерів операційного рівня управління.

Хоча до цього часу закони обліку не сформульовані вітчизняними і зарубіжними науковцями, які досліджують проблеми облікового процесу, це ніяк не свідчить про їх відсутність у цій галузі знань, просто дослідники не ставили перед собою такого завдання.

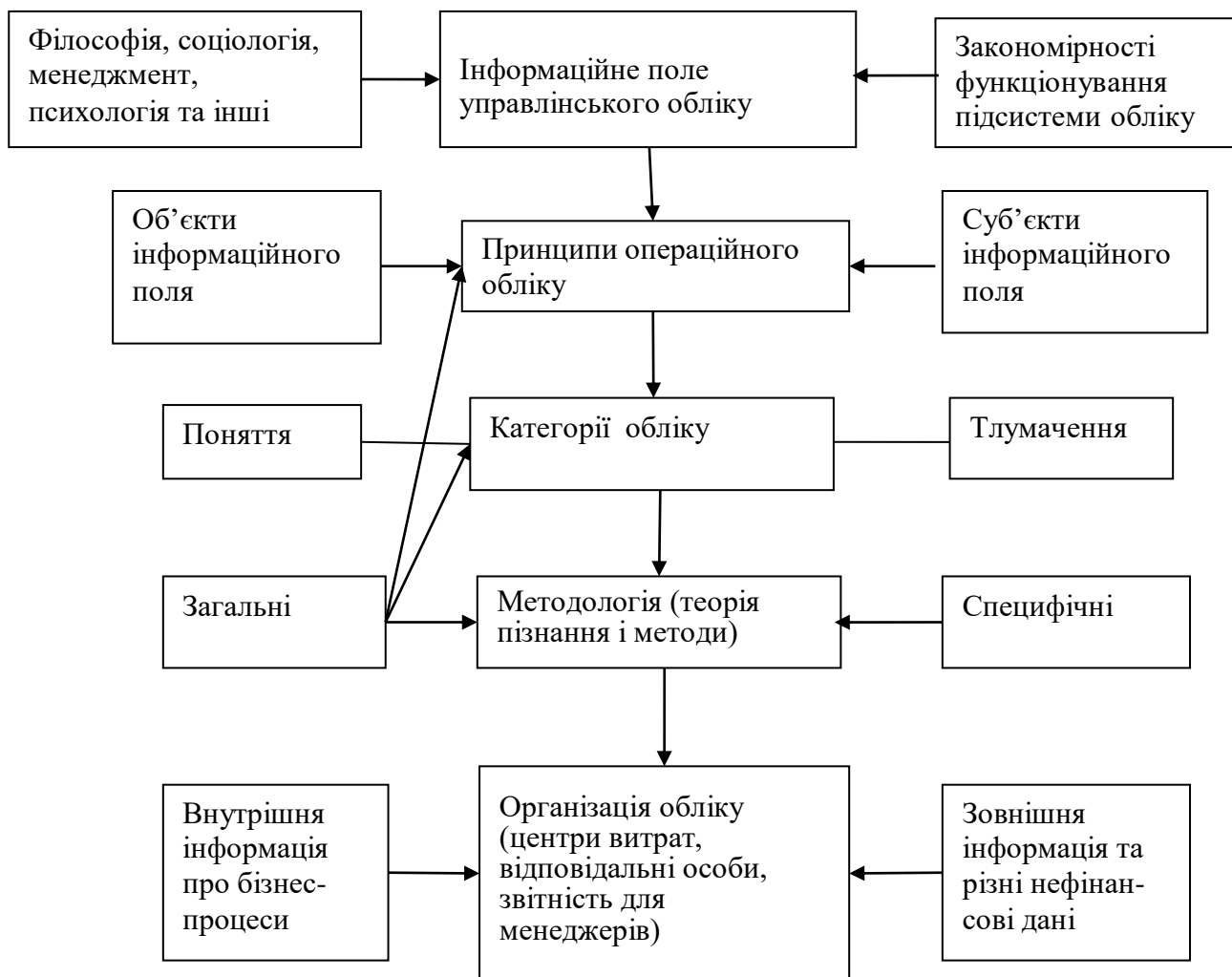


Рисунок 1.6. Зміст концепції управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

В широкому розумінні інформація управлінського обліку складається з таких процесів:

- генерування і розподіл інформаційних процесів відповідно до структури управління підприємством;

- вивчення запитів менеджерів операційного рівня на необхідну для їх роботи інформацію і своєчасне подання для підтримки рішень;
- створення засобів збору даних, їх обробки та передачі інформації для користувачів, організація комунікаційних процесів [193].

Обліком називають індустрію з інформаційних послуг, які передбачають збір й обробку даних та їх перетворення в інформаційні ресурси для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Користувачами даних управлінського обліку є менеджери і співробітники, які беруть участь у підготовці необхідної інформації для керівництва підприємства [54, с. 58].

Да даними проведеними консультаційної фірми «Edelman» якість інформації підвищує відіграє найважливішу роль у формуванні довіри у бізнесі, недержавних організаціях, уряді та медіа (табл 1.2).

Таблиця 1.2

Потенційний приріст довіри, пов'язаний із якісним виконанням кожного завдання

Бізнес	%	Недержавні організації	%	Уряд	%	Медіа	%
Якість інформації	3.0	Якість інформації	3.2	Якість інформації	6.1	Якість інформації	6.6
Притягнення інших до відповідальності	2.5	Ефективне застосування потужностей	2.4	Набуття ролі лідера	3.7	Комунікація та прозорість	3.2
Комунікація та прозорість	2.3	Робота з іншими установами та організацій	2.3	Ефективне застосування потужностей	3.5	Ефективне застосування потужностей	2.5
Ефективне застосування потужностей	2.1	Набуття ролі лідера	2.1	Довгострокове мислення та планування	3.2	Набуття ролі лідера	2.2
Отримання результатів	1.8	Зміна управління	2.0	Притягнення інших до відповідальності	3.2	Притягнення інших до відповідальності	2.0

Джерело: модифіковано на основі [220, с.36].

Загальна інформаційна система підприємства повинна працювати таким чином, щоби зміни в економіці одразу фіксувалися і ставали зрозумілими та звичними для спрощення характеру обстежень, за допомогою яких відслідковуються нові явища та виявляються дані для аналізу змін [92].

1.3. Зміст економічної інформації для менеджерів

Умови діяльності бізнесу на початку XXI століття позначилася на ускладненні пізнавального процесу багатоаспектної діяльності підприємств внаслідок прискорення темпу змін середовища, викликаного досягненнями науки, техніки і технологій, що не могло не вплинути на характер управління виробництвом.

Науковий менеджмент все в більшій мірі орієнтується на використання великого обсягу економічної інформації для підтримки управлінських рішень, але парадокс з інформацією призводить до того, що управлінський апарат не отримує від облікової служби необхідної інформації в режимі реального часу. Запізнення з отриманням або відсутністю своєчасної інформації для управління викликає негативні наслідки через помилковість рішень у виробничій системі, які викликають великі втрати ресурсів та знижують ефективність роботи персоналу. Це є прямим наслідком недоліків у сфері економічної освіти.

У навчальних закладах бухгалтерів не готують до самостійного креативного мислення та навикам організації інформаційної служби, яка б відповідала вимогам сучасного менеджменту. Таке положення з інформаційною сферою склалося історично, коли дається вплив командної економіки соціалістичного типу, у якій система обліку жорстко контролювалася державою і регламентувалася інструкціями з фінансового обліку, а інше і не мислилося ні теоретиками, ні практиками. Тільки з отриманням Україною незалежності стало зрозумілим наскільки недосконалою була теорія та практика отримання інформації для управління, особливо на промислових підприємствах, серед яких більше половини отримували збитки [155].

За час незалежності нашої держави підготовлено значну кількість науковців і практиків з обліку, які хоча й не змінили ситуації з формуванням інформаційної сфери адекватної новим реаліям бізнесу, але активно формують її нову парадигму пропонуючи нові ідеї та методологію досконалої системи інформації підприємства.

Автор також приєднався до цього процесу, зосереджуючись на дослідженні інформаційного поля, як своєрідного банку, наповненого латентними інформаційними ресурсами. Вивчення інформаційного поля може допомогти

подолати затяжну кризу в теорії облікової науки і вивести її на новий рівень розуміння та розширити можливості практики з отримання інформації для бізнесу. Інформаційне поле містить в собі приховані дані, які в управлінській системі пам'яті (системі обліку) трансформуються в інформацію та знання (рис. 1.7).

Особливість інформаційного поля підприємства полягає в його штучному походженні: він створюється і ним управляють люди. Поле виступає в ролі управляючого об'єкта, який керує пам'яттю (а роль пам'яті відіграє система обліку, яка не належить управлінському полю). Управлінська програма пам'яті (облікова система) є матеріальною службовою програмою інформаційного поля.

Адекватне відображення в ідеальній (штучно створеній уявою людини) обліковій системі всього різноманіття матеріального світу (виробничої діяльності, яка здійснюється в інформаційному полі), вимагає розкриття структури цього поля або, іншими словами, середовища, в якому розгортаються події господарського та фінансового життя підприємства.

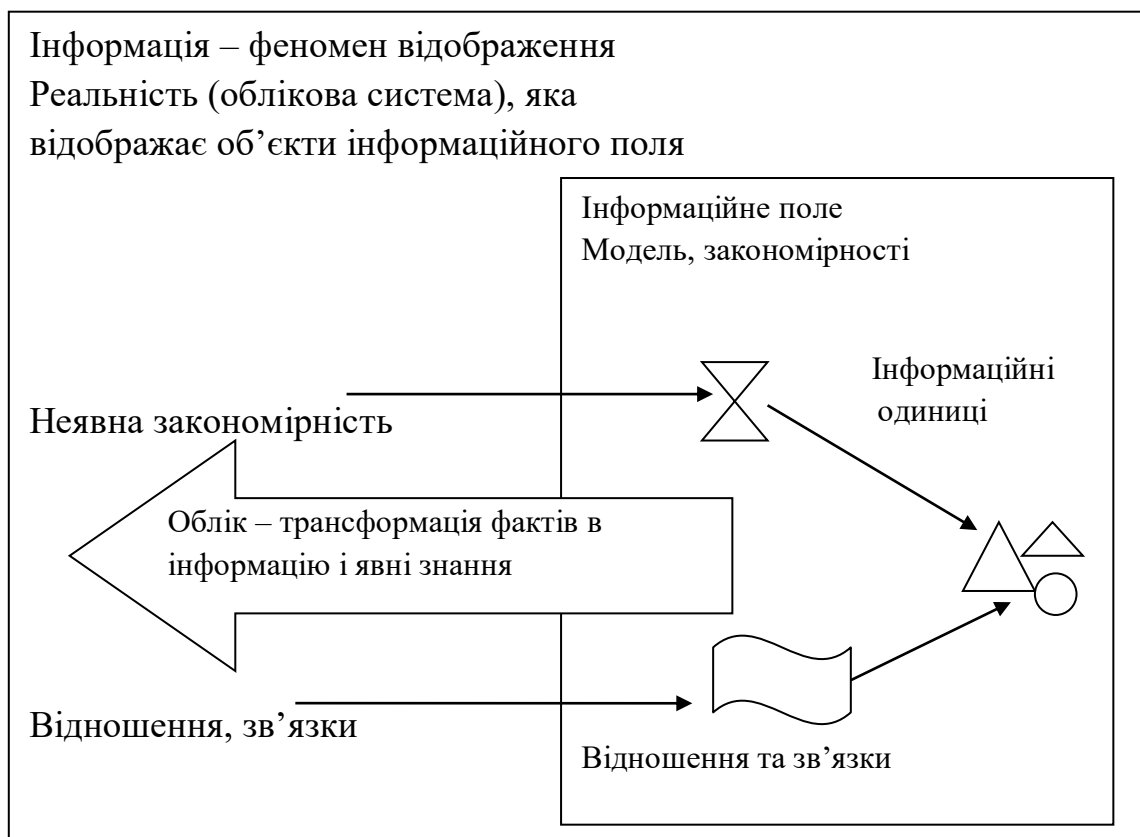


Рисунок 1.7. Неявні знання в інформаційному полі

Джерело: модифіковано автором.

Люди повинні контролювати господарську та фінансову діяльність, яка є основою життєдіяльності суспільства і окремої людини, обираючи раціональні методи пізнання закономірностей функціонування такої надскладної системи, якою є підприємство і його бізнес-процеси.

Рисунок 1.7 дозволяє візуалізувати процес взаємодії нематеріального інформаційного поля з реальною матеріальною системою обліку підприємства. Структуру інформаційного поля можна відобразити за допомогою моделей і виявити закономірності його поведінки на основі інформаційних одиниць у їх відношеннях і зв'язках.

Облікова система висуває гіпотези відносно існування інформаційних одиниць (об'єктів) інформаційного поля і неявних закономірностей у їх відношеннях і зв'язках, перевіряючи правильність гіпотез на основі збору, обробки та перетворення фактів інформаційного поля на інформацію для людей.

На функціонування і поведінку підприємства впливають різноманітні фактори оточуючого середовища, яке породжує безліч фактів про зміни в об'єктах інформаційного поля, а через облікову систему люди отримують упорядковану інформацію, як джерело пізнання закономірностей світу.

Для бізнесу важливою є не тільки економічна інформація про функціонування об'єктів, а й така, що характеризує природничі, технічні, технологічні, психологічні, фізіологічні, юридичні, безпекові, гуманітарні та інші аспекти бізнес-процесів, врахування яких в системах обліку й управління призводять до отримання бажаних результатів діяльності колективу підприємства.

Об'єкти інформаційного поля являють собою джерело фактів про економічні події, а на їх основі формується інформація для бізнесу, тому досить актуальною проблемою стає процес дослідження наукової класифікації і розробки повного реєстру тих речей, явищ і процесів, які прямо чи опосередковано здійснюють вплив на бізнес.

Без такого дослідження неможливо організувати нову систему обліку. Починати роботу потрібно з критичного оцінювання інформації, отриманої в існуючій системі, яка виникла стихійно ще у XIII-XIV століттях методом «проб і

помилку», визначити на основі SWOT-аналізу чи відповідає вона можливостям інформаційного поля і запитам сучасного бізнесу.

«Інформаційне поле» у своєму вузькому значенні є синонімом терміну «середовище» у тому випадку, коли у структурі середовища виділяємо лише один компонент буття – інформацію, залишаючи речовину та енергію поза рамками свого інтересу. Зосередження уваги лише на інформаційному компоненті економічної діяльності виправдано з наукової точки зору тим, що дослідження інформації становить собою окрему галузь знань.

Середовище є однією з філософських категорій мислення людини стосовно реального світу, яка характеризує оточення систем будь-якого походження. Без середовища існування будь-яких систем неможливе, оскільки це протирічить змісту самого буття, яке означає все те, що існує в реальному світі – факти, предмети, явища, процеси, зв'язки між ними, взаємодія, взаємовпливи, зміни у часі й просторі та інші його аспекти.

Буття означає цілісність Всесвіту, який складається з безлічі конкретних речей, явищ, процесів, відношень між ними, станів спокою і змін, природних організмів, людей, структур, систем, підсистем, зв'язків, динамічних зрушень, структури продуктивних сил суспільства, відносин між людьми, групами, державою, різних інтересів, ідей. Неможливо дати вичерпний перелік усього існуючого (сущого), але серед основних форм буття виділяють:

- тіла (речі) – хімічні елементи, флора, фауна, мінерали, матеріали, паливо, запасні частини, товари та інші природні елементи;
- процеси у природі, суспільстві та мисленні людей (фізіологічні, економічні, психологічні, біологічні, хімічні, фізичні, наукові, технологічні, інформаційні, правові тощо);
- соціальні відносини (індивідуальні та групові інтереси людських спільнот);
- економічне буття (виробництво, транспорт, житло, торгівля та інші);
- економічна діяльність людей (виробництво продукції, збут, інвестування, управління, логістика, маркетинг тощо);

- управлінська діяльність (вплив одних людей на інших, менеджерів на виконавців);
- технології виробництва й управління (методи організації та виконання робочих та управлінських функцій);
- бізнес-процеси (постачання, операційна діяльність, інші види діяльності);
- інформаційні системи (збір фактів, методи їх обробки та отримання інформаційних ресурсів).

Зазначені форми буття стосуються економічної сфери. Ці форми характеризують найголовніші складові діяльності бізнесу і обумовлюють вибір моделі обліку.

Комбінація причин впливу на діяльність підприємств настільки безмежна, що практично не може бути двох подібних підприємств навіть у споріднених галузях економіки, тому кожне з підприємств адаптує модель обліку до своїх інформаційних потреб.

Якщо до кінця XIX століття парадигма обліку базувалася виключно на подвійному записі фактів господарської діяльності у системі рахунків, які характеризують обороти і сальдо окремих видів майна та джерел його походження, то з початку XX століття почалася криза облікової парадигми, яка була викликана підвищеними вимогами до отримання інформації зі сторони менеджменту. Ускладнення бізнес-середовища змушувало керівників великих і середніх підприємств отримувати несистемним шляхом все більше інформації про внутрішні та зовнішні фактори розвитку бізнесу, оскільки традиційний облік не міг надавати такі дані для потреб управління, в силу своєї обмеженої методології обробки даних.

Унікальність підприємств вимагає створення оригінальних проєктів управлінської структури та адекватних для них інформаційних систем, що передбачає мислення на основі понять науки, суджень та висновків з наявних фактів про форми буття, критерії систематизації цих форм, раціональних методів використання факторів виробництва. Множинність форм буття та їх глибоке наукове пізнання стають передумовою пошуку нових форм освітнього діяльності управлінського персоналу.

У найзагальнішому значенні структуру філософського поняття «буття» пов'язують з трьома сферами, а саме – природою, суспільством і людським мисленням.

Крім загальнофілософських існують економічні закони, які проявляються в групі економічних наук, а також специфічні закони бізнесу. Можна не звертати увагу на них, але вони завжди проявляють себе в екстремальних умовах діяльності бізнесу і прийнятті деструктивних рішень менеджментом підприємства.

Отже, доступний менеджерам емпіричний інформаційний матеріал для аналізу поточної господарської діяльності підприємства є недостатнім і він потребує доповнення теоретичними знаннями людей про вплив економічних законів, застосування яких визначає потенційні можливості бізнесу.

Середовище підприємства та зміни у ньому повинні бути об'єктом обліку. Об'єктами зовнішнього середовища бізнесу можуть бути дослідження клієнтів (постачальників, покупців), фінансів (проценти банку за кредит), законодавчих актів, демографічної ситуації (кадрове забезпечення), податкової системи, ринкової ситуації (ємність ринку, попит, ціни), інфраструктури (транспорт, склади, умови поставок), сучасні технології, нова техніка, можливість диверсифікації виробництва, науково-технічні досягнення, конкуренція в галузі, маркетингова діяльність, фінансова інформація [59].

Внутрішнє середовище являє собою гіперскладну систему з багатьма підсистемами управління технологічним процесом виготовлення продукції (саме цим і займається бізнес), а вихід вказує на те, що готова продукція надходить на ринок для збуту споживачам, де в процесі обміну товари міняють свою фізичну форму на певну суму грошей. Отримані підприємством гроші знову спрямовують на придбання ресурсів і починається новий цикл виробництва.

Роль інформації у циклічному процесі виробництва полягає в отриманні повідомлень для аналізу справ та визначення того, наскільки успішно використовується економічний потенціал підприємства і здійснюється контроль управлінського персоналу за процесами функціонування бізнес-процесів на операційному, тактичному й стратегічному рівнях менеджменту [29].

Циклічність виробництва залежить від галузі економіки, тривалості технологічних процесів та швидкості реалізації продукції на ринку. Ці процеси відстежує облікова система і дає інформацію менеджерам для контролю.

Частина реальних чи уявних об'єктів знаходиться всередині підприємства, а частина за його межами, які у своїй сукупності впливають на структуру інформаційних ресурсів, при цьому зовнішнє середовище контактує з внутрішнім через входи та виходи з інформаційної системи (рис. 1.8).

На рис. 1.8 позначено принцип взаємодії середовищ, де стрілка зліва показує вхід у систему підприємства (означає надходження ресурсів із зовнішнього середовища для процесу виробництва продукції), а коло характеризує підприємство (його внутрішнє середовище, в якому відбуваються процеси з трансформації факторів виробництва у готову продукцію).



Рисунок 1.8. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього середовищ
Джерело: розроблено автором.

Людина включає в коло своїх інтересів не тільки економічні відносини та інституціональні структури суспільства, а й знання про природу та психологічні аспекти поведінки людей.

Професор В.О. Шевчук, аналізуючи ідеї прихильників фізичної теорії вартості С. Подолинського та М. Руденка, вказує на об'єднання теорії додаткової вартості з теорією біосфери. Зазначається, що положення вчення названих авторів визначають нинішній стан економічної науки, яка вимагає практичної організації економічно та соціально відповідального господарювання: «У такий спосіб поряд із впливами екологічних, соціальних та економічних зрушень на становлення новітньої облікової парадигми, вони доводять зворотну залежність можливостей запровадження відповідального господарювання від стану розвитку обліку. Водночас наявні облікові системи не віддзеркалюють цих проблем і тому вони потребують змін» [183, с.70].

Він також зазначає, що «облік повинен забезпечувати суб'єктів господарювання інформацією, необхідною для надання керованості екологічним, соціальним та економічним процесам. Для одержання релевантної фактологічної інформації дослідження особливості господарювання необхідно фіксувати в обліку» [183, с.75].

І ще одна важлива цитата з того ж джерела: «Для обліку найважливішими є онтологічні, метрологічні та методологічні «точки опори». Вони утворюють своєрідний «каркас», на який спирається облік у своєму розвитку. Модифікація цих «точок опори» означає перебудову обліку відповідно до досліджуваних екологічних, соціальних та економічних зрушень. Зазначені підходи передбачають розгляд екологічної та соціальної сфер діяльності суб'єктів господарювання як предметної галузі обліку. Її окреслення потребує ідентифікації ключового предмета обліку й віддзеркалення екологічно й соціально відповідального господарювання онтологічними, метрологічними, методологічними та іншими властивими лише обліковим засобам» [183, с.72].

Усі складові буття знаходиться в середовищі, як у природному оточенні, в якому людина відіграє активну роль по створенню умов для власного існування в ньому, пристосовуючись до постійних змін.

Вчення про середовище серед фахівців з обліку, аналізу та контролю ні в теоретичному, ні в практичному аспектах, на жаль, не розвинуто, що позбавляє розуміння сутності та сенсу існування обліку, як науки, а також факторів, які сприяють чи перешкоджають розвитку облікової практики.

Звідси походить метафізичний погляд бухгалтерів на свою професію, коли сутність обліку, як генератора інформації, підміняється обліковими процедурами в застиглому (незмінному) вигляді та абсолютним ігноруванням динаміки (руху) системи від простої форми минулого до складних, які обумовлені ускладненням середовища підприємства і потребами в інформації для управління.

У широкому розумінні, облік повинен бути складною системою, яка структурує будь-які повідомлення (інформацію) про будь-що і будь для кого, тому поняття «облік» указує на його здатність відтворювати на особливій мові цифр ті події, які відбуваються в реальному світі і включає в себе безмежне поле можливостей генерувати інформацію про факти, події, стан речей, зміни в них з плином часу стосовно об'єктів матеріального і духовного світу в кількісних і якісних вимірах.

Облік у суспільстві та бізнесі стає всезагальним і всесвітнім поняттям, без якого неможливий процес пізнання властивостей окремих речей, явищ і процесів у реальному світі, він розкриває один із аспектів таємниці економічного буття людей на планеті, але недолік бухгалтерів полягає у звуженні функцій обліку до простого ремесла відображення подвійним записом лише тих фактів господарської діяльності, які обмежені планом рахунків і минулими подіями господарської діяльності в грошовому вимірнику.

В сучасну епоху це не така велика таємниця – відслідковування фінансового стану підприємства. Більшою таємницею виступає багатогранна господарська діяльність, яка залишається поза контролем менеджерів, які приймають рішення щодо формування собівартості продукції і прибутку від її збуту без отримання інформації в режимі реального часу, що не дає можливості здійснювати операційний контроль бізнес-процесів.

Залежно від середовища (природного, суспільного чи пов'язаного з мисленням людини) облік набуває специфічних форм і змісту. Середовище є елементом життя суспільства, а те, в свою чергу, має безпосередній вплив на розвиток економіки, тому необхідно організувати систему отримання достатнього обсягу інформаційних ресурсів про явища і процеси на основі яких можна відстежувати тенденції і закономірності розвитку економіки держави (виробництво продукції, споживання, обмін, норми харчування, умови проживання на тій чи іншій території, зайнятість населення, доходи, попит, рівень життя та багато інших факторів розвитку суспільства та досягнутий рівень на кожному підприємстві).

У певній мірі статистика дає такі дані, але їх адекватність реальному життю викликає сумнів, оскільки вибіркові дані не можуть достовірно характеризувати процеси і явища в економіці і замінити облікову інформацію, яка потрібна менеджерам кожного дня про різноманітні події економічного життя підприємства.

Центральним пунктом діяльності підприємства є мистецтво управління грошовим потоком таким чином, щоби приток грошової маси переважав над витокком. Позитивний баланс грошової маси може бути у випадку, коли доходи від збуту продукції перевищують витрати на її виготовлення, що вимагає контролю зі сторони апарату управління знань про ринок і правила формування собівартості продукції (рис. 1.9):

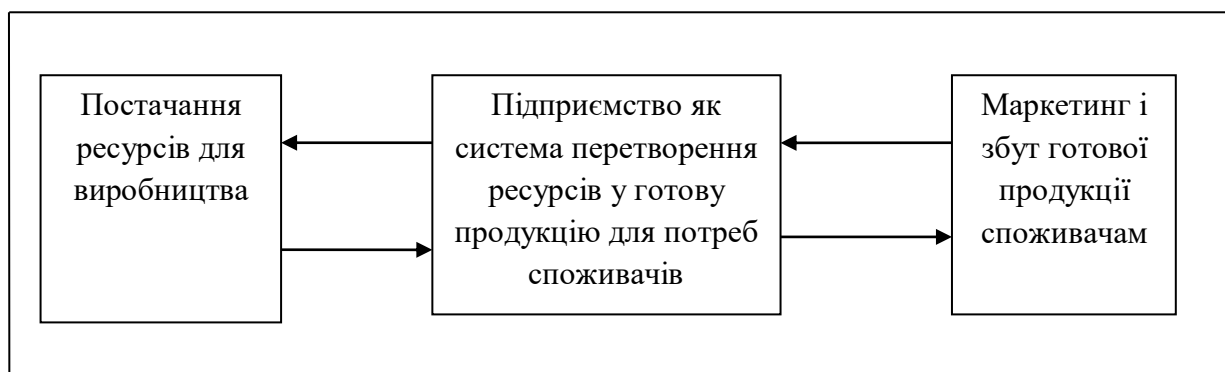


Рисунок 1.9. Зв'язок грошових потоків підприємства з елементами зовнішнього середовища

Джерело: розроблено автором.

Стрілками, спрямованими зліва направо показано витік грошей на придбання у постачальників матеріально-технічних ресурсів, які в техноло-гічному процесі виробництва трансформуються в готову продукцію, роботи чи послуги, а далі продукція збувається (реалізуються) покупцям. Стрілками справа наліво показано приток грошей від покупців за продану продукцію, який компенсує витрати виробництва, а решта грошей знову використовується на поповнення запасів ресурсів, раніше спожитих на виробництво продукції. Потім повторюється черговий цикл зміни грошової маси на ресурси виробництва у процесі постачання (витік грошей) та отримання грошової маси у процесі продажу виготовленої продукції (приток грошей).

У процесах відстеження грошового потоку важливу роль відіграє контроль менеджерів за витратами і доходами. Для контролю необхідна інформація, яку готує спеціалізована інформаційна система. На жаль, існуюча облікова система недосконала за своєю методологією через те, що дає лише ретроспективну інформацію про події місячної або квартальної давності, а менеджерам вкрай необхідні дані про виконання календарних планів (за зміну, день, тиждень, декаду та ще й в реальному часі у розрізі підрозділів, відповідальних осіб, управлінських служб підприємства та інших ракурсах). Крім цього, для вищого рівня менеджменту необхідні дані для розробки стратегічних планів та їх виконання, а бухгалтери часто некомпетентні у цій справі. У праці зазначено: «Прогностичному обліку належить велике майбутнє, оскільки він дозволяє приблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, у свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів» [38, с. 25].

Отже, для потреб управління необхідно створювати сучасну службу інформаційного менеджменту, а не обмежуватися бухгалтерією, що з кожним роком все більше стає реліктом минулого часу, оскільки не виконує своєї основної функції – генерування такого обсягу інформаційних ресурсів, який може задовольнити різноманітні запити системи управління. Середовище служить експериментальним майданчиком для вивчення тих явищ і процесів, стосовно яких організують облік

фактів щодо змін в об'єктах для подальшого отримання інформації про фінансово-господарську діяльність.

Облікова система генерує інформацію за певні періоди часу для аналізу і контролю різних економічних показників роботи персоналу та координації дій виконавців для досягнення поставленої мети. Проте, досягненню мети перешкоджають непередбачувані зміни у діяльності персоналу внаслідок впливу факторів двох середовищ, – внутрішнього і зовнішнього, – що вимагає від менеджерів розуміння природи відхилень від прогнозованих показників та методів нейтралізації шкідливих впливів, що без облікової інформації зробити неможливо.

Компоненти (складові) зовнішнього і внутрішнього середовища знаходять відображення через факти змін (збільшення чи зменшення) у складі тих чи інших господарських об'єктів. Для системи обліку, перш за все, необхідно визначити деталізований список об'єктів середовища та виявити потреби менеджерів у необхідній для них інформації, відобразити факти на рахунках фінансового обліку (якщо це можливо) та в управлінському обліку (в аналітичному розрізі за кожним фактором, що обумовив зміни середовища, окремо у кількісному і грошовому вимірниках).

Категорія «середовище» робить зрозумілою логіку ведення бізнесу та його відтворення в науці про облік. Ідея сутності такого обліку ґрунтується на моніторингу факторів змін за певні періоди часу у складі об'єктів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Облікова система може бути удосконалена силами персоналу підприємства в напрямі більш адекватного пізнання середовища й отримання гнучкої інформації про нього. Облік призначений для отримання інформації на запит користувачів щодо тих факторів, які спричиняють зміни в об'єктах бізнесу [48]. Інформація дає можливість менеджерам знаходити методи адаптації і виживання бізнесу в деструктивних умовах здійснення фінансово-господарської діяльності. Робота з інформацією є ключовим компонентом діяльності менеджера, оскільки без неї управління неможливе.

Відстеження змін у середовищі підприємства здійснює спеціалізована облікова служба. Система обліку також функціонує в певному середовищі.

Вивчення цього середовища необхідно для організації облікової служби. Середовище господарського обліку складається з тих об'єктів реального світу, контактуючи з якими обліковий апарат здійснює моніторинг (спостереження) за ними та отримує факти про фінансово-господарську діяльність з подальшою їх обробкою і отриманням інформації на запит користувачів.

Облік відтворює діяльність підприємства на мові символів (цифр, кодів, умовних позначень предметів, явищ і процесів, ідентифікації фактів тощо) використовуючи закони інформатики (збір фактів, оцінка, групування даних і перетворення їх в інформаційні ресурси для менеджменту за установленими алгоритмами). Предметом науки інформатики виступає інформаційний ресурс - його сутність, закони функціонування, механізми взаємодії з іншими ресурсами суспільства і впливу на соціальний прогрес [65, с. 18-19]. Інформація повинна відтворювати логіку подій стосовно явищ і процесів, які реально здійснюються у процесі економічної діяльності підприємства та документально фіксуються у просторі й часі в момент їх виникнення.

Інформацію стосовно діяльності хоча й отримують у межах окремого підприємства, але враховуючи надзвичайно складні його зв'язки із зовнішнім середовищем (покупці, постачальники, банки, податкова служба, страхування, транспорт, кон'юнктура ринку, ціни конкурента та інші), потрібно залучати інформаційні ресурси з різних можливих джерел (глобального, міжнародного, загальнодержавного, регіонального і локального простору). Це вимагає створення служби інформаційного менеджменту з набагато більшими повноваженнями і функціями, ніж сучасна, так звана, бухгалтерія з її архаїчним метрологічним апаратом.

Змінилася історична епоха, формується постіндустріальне суспільство, зросли можливості обчислювальної техніки, збільшилися потреби менеджерів в миттєвій інформації про внутрішнє та зовнішнє середовища, неконтрольовано зростає інтенсивність повідомлень про фактори впливу на діяльність підприємства та інші зрушення в економіці країни, стають передумовою кардинального переосмислення процесу збору й обробки фактів і проектування інформаційної системи на новій

методологічній основі, адекватній потребам нової економіки, що ґрунтується на знаннях [66].

Інформація, як атрибут матерії, виникає і зберігається у просторі й часі, вона, подібно до енергії, здатна переходити з однієї форми існування до іншої, від простих форм до складних утворюючи інформаційне поле.

Під інформаційним полем розуміють частину зовнішнього і внутрішнього середовищ (об'єкти, явища, процеси, взаємодія між ними) та персонал, що активно впливає на них, породжуючи факти господарської діяльності, комбінуючи та агрегуючи їх в інформаційні ресурси для підтримки рішень менеджерів, спрямованих на досягнення мети підприємства.

Факти (лат. «factum» – зроблене) характеризують стан та зміни середовища і свідчать про зміни в його об'єктах, при цьому важливим є те, що в бізнесі зміни відбуваються внаслідок цілеспрямованих дій людей на об'єкти у відповідності до певної мети управління. Факти постійно виникають у просторі й часі фіксуючи закономірності буття.

Простір являє собою форму існування матерії, яка визначається суттєвими характеристиками реального буття – протяжністю, цілісністю, структурою, невичерпаністю, змінюваністю, системною упорядкованістю, структурованістю, тривалістю, рухом, спокоєм, саморозвитком та іншими ознаками, а час – ритмами, темпами, послідовністю, тривалістю, стадіями розвитку явищ і процесів [169].

Простір має довжину, ширину і висоту, а час – послідовність від минулого до сучасного й від сучасного до майбутнього. Простір і час, притаманні обліку, який вимагає фіксування фактів у документах із зазначенням місця (простір) і часу (дата) їх здійснення. Інформація наповнює простір відповідно до дії закону єдності підприємства і середовища, сутність якого означає взаємний вплив середовища на функціонування підприємства та підприємства на середовище. О.Г. Додонов визначає інформаційну безпеку як: «стан захищеності інформаційного простору, який забезпечує формування та розвиток цього простору в інтересах особистості, суспільства та держави» [45].

Через вхід у систему «підприємство» надходять ресурси із зовнішнього середовища (від постачальників – матеріали, технічні засоби, з ринку праці – набір персоналу тощо), а через вихід – готова продукція реалізується покупцям. За допомогою входів і виходів система «підприємство» здійснює зв'язки із зовнішнім світом (зовнішнім середовищем). Отримані ресурси трансформуються у технологічному процесі в готову продукцію. Така трансформація відбувається у внутрішньому середовищі. В обліку необхідно відображати факти господарської діяльності, які характеризують динаміку змін окремих параметрів економічного життя і факторів впливу на них з боку зовнішнього і внутрішнього середовища.

На підприємстві процеси постачання і збуту, хоча і є протилежними за своєю економічною сутністю, все ж не можуть існувати окремо, оскільки процесор системи (внутрішнє середовище) функціонує нормально лише тоді, коли отримує ресурси (матеріальні та енергетичні) із зовнішнього оточення, перетворює їх на готовий продукт і реалізує його за межами підприємства у вигляді новостворених матеріальних чи енергетичних ресурсів, що задовольняють потреби інших підприємств.

Вхід, процесор і вихід системи повинні усі разом працювати синхронно. Затримка в будь-якому з блоків системи «підприємство» призводить до уповільнення кругообороту капіталу і зниження ефективності бізнесу (рис. 1.10).

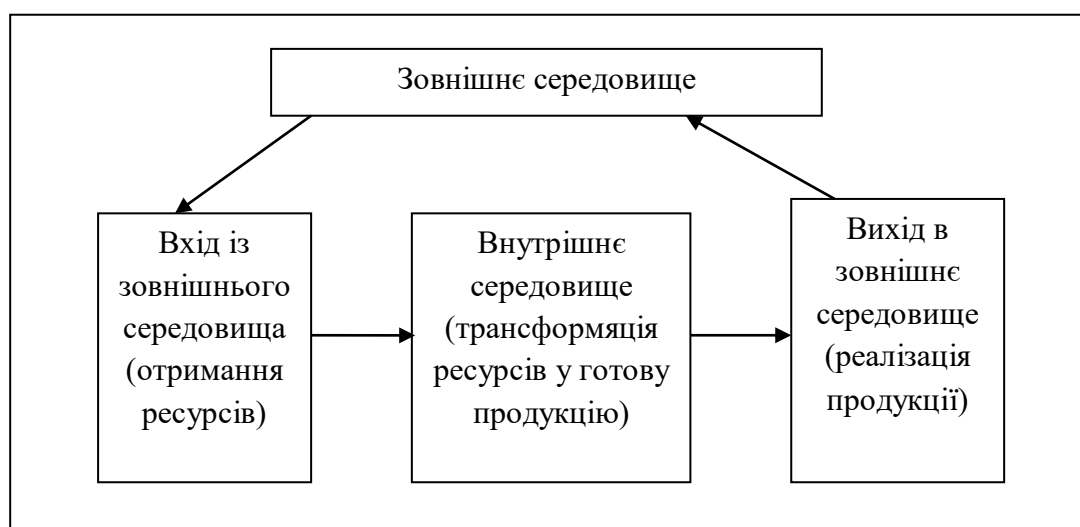


Рисунок 1.10. Взаємодія внутрішнього і зовнішнього середовища бізнесу
Джерело: розроблено автором.

Зовнішнє середовище стає четвертим блоком у вищенаведеній схемі, без якого неможливе функціонування системи. Зв'язки внутрішнього і зовнішнього середовищ відбуваються не довільно й хаотично, а з наперед визначеною метою.

На стадії індустріального виробництва основний вплив на діяльність підприємства мали фактори внутрішнього середовища, які протягом тривалого часу залишалися незмінними і добре контрольованими системою управління, але по мірі ускладнення зовнішнього середовища його вплив на господарську діяльність став посилюватися настільки, що став переважаючим.

Середовище являє собою єдність елементів (об'єктів матеріального чи віртуального характеру), які впливають на поведінку підприємства і мають певні ознаки:

- сталість у часі (самозбереження, саморегулювання окремих частин підприємства у процесі господарської діяльності);
- гнучкість (здатність змінювати свій початковий стан за рахунок залучення нових об'єктів, оскільки метою бізнесу є розширення виробництва);
- інерційність (здатність протидіяти зовнішньому впливу об'єктів, що викликають негативні фактори і перешкоджають досягненню мети виробництва);
- адаптивність (можливість менеджерів реагувати на негативні фактори, які відбуваються у середовищах).

Внутрішнє середовище має певну організаційну структуру, що служить інформаційним периметром, в межах якої відбуваються факти господарської діяльності, а на основі таких фактів отримують інформацію за допомогою спеціальної системи господарського обліку, яка принципово відрізняється від системи фінансового обліку. Якщо фінансовий облік готує інформацію про минулі події, на які вже неможливо вплинути (пасивна інформація), то управлінський облік дає актуальну інформацію в реальному часі, на яку своєчасно реагують менеджери виробничих процесів і, тим самим, контролюють формування собівартості продукції та прибутку.

Середовище підприємства асоціюється з процесором, призначенням якого є трансформація у технологічному процесі отриманих на вході ресурсів у готову

продукцію для збуту в зовнішньому середовищі на виході. Наука про середовище функціонування підприємства має назву «енвайронментологія», яка є теоретичною основою для бізнесу щодо виділення, в першу чергу, природних об'єктів з навколишнього матеріального світу з метою їх відображення в обліку.

Енвайронментологія являє собою теорію управління середовищем життя і соціально-економічним розвитком суспільства, зокрема визначає шляхи і методи середовищезберігаючих та екологічно чистих технологій. Перша наукова конференція з цих питань була проведена у Стокгольмі в 1972 р., а в 1992 р. Відбулася конференція в Ріо-де-Жанейро з проблем сталого розвитку.

В Україні проблеми довкілля вивчає екологія, в той час, коли американські вчені досліджують екологію у межах біології, а енвайронментологію – як особливу науку про вплив суспільства на довкілля та довкілля на людину.

Проблематика енвайронментології включає питання розвитку аграрної економіки, транспорту, функціонування міст, шкідливих викидів в атмосферу, ґрунтів, води, повітря, негативного впливу природних та антропогенних явищ і процесів на організм людини, управління відходами тощо. Ось чому сьогодні необхідно вивчати не лише внутрішнє середовище (у певному сенсі воно було предметом вивчення і раніше), а й зовнішнє, як важливий фактор впливу на результати роботи кожного підприємства. Зазначені фактори сполучаються у певних комбінаціях, які формують індивідуальний інформаційний образ підприємства, а середовище визначає специфічні особливості та унікальний характер бізнесу, тому неможливо знайти подібних хоча би двох підприємств серед півтора мільйонів зареєстрованих господарюючих суб'єктів за кодом ЄДРПОУ (єдиного реєстру підприємств, організацій і установ). Разом з унікальністю підприємств у них є дещо спільне – зокрема, ринки продукції, грошей, робочої сили, фінансів та інших елементів економіки, що входять у поняття зовнішнього середовища.

Бізнес може успішно розвиватися лише за однієї найважливішої умови – здатності адаптуватися до постійних змін середовища, оскільки нічого постійного в господарській діяльності немає, крім постійних змін і руху від однієї стадії розвитку

до іншої. Хоча ці сентенції походять з філософського бачення реальності, відповідно до якого все суще підпорядковане загальним законам існування і розвитку, проте, в них криється глибокий сенс діалектичного розвитку явищ і процесів у природі, суспільстві та мисленні людей. У відповідності до діалектики все змінюється з плином часу, будь-яка система має свій життєвий цикл – початок, розвиток, зрілість, розквіт, занепад і кінець. Облікова система також підпорядкована законам діалектики і потребам практики, тому й повинна змінюватися.

В інформаційній сфері підприємств склалася ситуація, коли основна увага менеджерів вищого рівня управління зосереджена на аналізі фінансової звітності підприємства або, іншими словами, на результатах діяльності за минулі періоди. Така ситуація історично обумовлена тим, що понад 500 років застосовується система отримання інформації за допомогою так званого «бухгалтерського» обліку (фінансового, за сучасною термінологією).

Методологія цього обліку передбачає суворе дотримання процедур збору та обробки даних за допомогою подвійного запису в певних облікових формулярах та отримання стандартних економічних показників, які відображаються у фінансовій звітності. Особливий інтерес надається контролю та аналізу фінансових результатів діяльності в цілому по підприємству в грошовому вимірнику. За його межами залишається реальне господарське життя підприємства, яке вимагає щоденного контролю різноманітних ситуацій з боку працівників апарату управління не в грошовому вимірі, а у фізичних одиницях.

Для контролю й аналізу фінансових результатів господарської діяльності адміністрація підприємства створює спеціалізовану службу, яку очолює заступник директора з фінансових питань. Основним завданням цієї служби визначено раціональне використання отриманого прибутку, з чим не можна погодитися, оскільки зусилля потрібно спрямовувати на проблему отримання прибутків, а не їх використання.

Господарська діяльність знаходиться в центрі уваги багатьох відділів управління, які контролюють процеси створення додаткової вартості, але при цьому

не мають офіційної системи інформації, приймаючи рішення на випадкових, несистематизованих, фрагментарних даних про об'єкти контролю.

Фінансовий облік, в силу своєї методології, абсолютно не пристосований для відслідковування фактів господарської діяльності в реальному часі, тому виникає проблема створення окремої інформаційної підсистеми для операційного менеджменту, яка спроможна організувати збір даних, їх обробку й доведення інформації до управлінців нижчого рівня системи управління.

Інформація управлінського обліку подається відповідальним особам за раціональне витрачання ресурсів на виробництво продукції по мірі необхідності за короткі інтервали часу (за зміну, день, тиждень, декаду тощо) з метою ознайомлення керівників нижчого рівня управління про відхилення від норм споживання ресурсів з різних причин в розрізі окремих технологічних операцій та своєчасного реагування на них.

Отримання менеджерами операційного рівня інформації в режимі реального часу стає реальністю за умови організації на підприємстві окремої автономної підсистеми управлінського обліку й обробки фактів господарської діяльності за допомогою комп'ютерної техніки.

Управлінський облік, як підсистема загальної інформаційної системи, має за мету створення моделі збору й обробки фактів, що стосуються процесів технологічного споживання факторів виробництва та їх перетворення у готовий продукт з його подальшим збутом. У зв'язку з цим виникає не тільки академічний, а й практичний інтерес до структури управлінського обліку. Під структурою розуміють конструкцію, архітектоніку, сукупність складових деякого цілого, устрій, конфігурацію, композицію, архітектуру системи. Цей вид обліку сприяє підвищенню ефективності управління виробництвом за рахунок систематичного контролю за формуванням собівартості продукції та її збуту.

Першим кроком до створення моделі управлінського обліку повинно бути бажання директорату отримати формалізовану інформацію про витрати й доходи, які впливають на фінансові результати – прибутки чи збитки. Збільшення прибутків можливо отримати за рахунок двох основних факторів – економного використання

ресурсів на виробництво продукції та цінової політики при збуті продукції на ринку. Таким чином, окреслюється каркас управлінського обліку, який в подальшому деталізується після проведення ряду експериментів з планування, обліку й аналізу витрат і доходів у відповідності до попередньо обраних моделей, внесення необхідних коригувань та доведення проєкту до стадії зрілості.

Хоча управлінський облік створюється за індивідуальним проєктом залежно від галузі економіки, масштабу підприємства та запитів менеджменту, але в ньому можна виявити загальні підходи до організації та методології, які формують його структуру (рис. 1.11).

Завдання для управлінського обліку повинні формувувати менеджери, а працівники облікової служби визначати які факти потрібно зібрати в інформаційному полі для трансформування їх в інформацію, якої вимагають менеджери чи стейкхолдери (рис. 1.11).

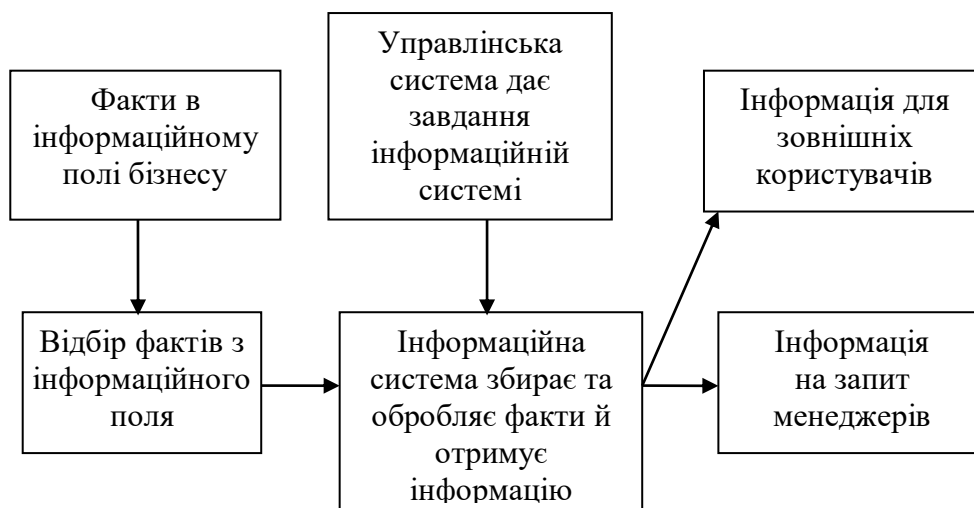


Рисунок 1.11. Зворотній зв'язок управлінської системи з інформаційною
Джерело: розроблено автором.

Структура системи обліку характеризується зовнішніми параметрами, як спеціалізований механізму збору й обробки фактів господарської діяльності, а його внутрішній зміст визначається менеджерами, які повинні розуміти й усвідомлювати

цінність інформації та вміння формулювати свої потреби в інформаційних ресурсах для виконання службових функцій, серед яких одна з основних – контрольна. Ця функція вимагає формалізованої структурованої інформації про реальні процеси господарської діяльності.

Організація та методика управлінського обліку повинна знаходитися в компетенції окремого інформаційного центру, в якому проблемами отримання фактів з інформаційного поля та перетворення їх на інформацію для менеджерів та інших користувачів займаються менеджери-бухгалтери чи інформаційні менеджери з широким кругозором та знаннями економіки, техніки, технології, організації праці, інформаційних технологій обробки даних з використанням комп'ютерної техніки. Працівники цього відділу повинні мати досить тісні комунікації з обліковим та управлінським персоналом підприємства, оскільки без постійних тісних контактів між ними впровадження цього прогресивного виду обліку, в принципі, можливе, але головні бухгалтери також зацікавлені в поточній інформації управлінського обліку, як складової загальної інформаційної системи підприємства.

Потрібно також додати, що при впровадженні управлінського обліку посилюються загальні функції управління – планування, організація, стимулювання та контроль за бізнес-процесами та усувається можливість зловживань і корупції на державних підприємствах, досягається підвищення рівня управління собівартістю й прибутком та значний економічний і соціальний ефект [7; 8].

Висновки до першого розділу

1. Проблема удосконалення управління бізнесом набуває все більшої актуальності в той час, коли Україна визначила свій геополітичний курс на входження України в Європейський Союз. Це означає, що політика й економіка підприємства повинні функціонувати відповідно з правилами і поведінкою суспільних інституцій, які притаманні для країн Західної Європи.

Виходячи з цього основоположного принципу, який декларує Україна, правила і поведінка економічної системи повинні переорієнтуватися з хаотичного

стану, в якому перебувала Україна протягом 30 років і за цей період пройшла шлях від розвинутої країни до найбіднішої у Європі, на упорядкований стан економічних відносин на основі створення ефективної моделі економічного розвитку.

2. Перехід від хаосу до порядку в економіці може відбуватися за умови активізації інтелектуальних зусиль науковців облікового напрямку на процес пізнання закономірностей формування інформаційного поля для бізнесу, але реалії української дійсності поки що не сприяють цьому процесу.

3. У ролі чи не єдиного джерела пізнання економічної поведінки бізнесу в надскладному середовищі до цього часу в Україні виступає фінансовий облік з його архаїчним механізмом отримання інформації на всі випадки життя.

Цей облік формувався в епоху пізнього середньовіччя та на початку капіталізму, коли у суспільстві панувала парадигма модернізму в науці та економіці. Без знання таких тенденцій у розвитку суспільства неможливо збагнути вимоги, які висуває суспільство і його одна із найважливіших інституцій, – економіка, – перед обліковою наукою, зокрема щодо формування нових систем генерування інформації для бізнесу.

4. Для розробки сучасної загальної моделі обліку автором наголошено на доцільності уведення в теорію науки категорії «інформаційне поле» та фактів, які формуються на ньому, з метою перетворення їх на інформаційні ресурси.

5. Запропонована автором модель управлінського обліку для практичного використання позбавлена суб'єктивності, оскільки ґрунтується на принципах наук про менеджмент, кібернетику, психологію, інформатику та закони створення і використання інформаційних ресурсів для управління бізнес-процесами та задоволення потреб стейкхолдерів. В концепцію управлінського обліку закладено науковий апарат, а не емпіричний досвід багатьох поколінь. Такий облік на практиці неправомірно наділяють невластивими для нього функціями – розробкою стратегії розвитку бізнесу, поєднанням управлінської інформації з інформацією фінансового обліку через використання рахунків обліку, підготовка звітів лише в кінці місяця після узгодження з отриманою фінансовою інформацією.

6. Впровадження управлінського обліку може бути успішним лише за умови зацікавленості в ньому керівника, менеджерів та економістів підприємства, розуміння цінності інформації для виконання посадових функцій та певного рівня інформаційної культури. Фінансовий облік не може претендувати на головну роль постачальника інформації для менеджменту, особливо його нижчого і середнього рівня, через його методологічну обмеженість і специфіку процедур збору й обробки фактів, тому потрібна додаткова система обліку, яка здатна розширити інформаційну базу для потреб різних категорій користувачів.

Зміст першого розділу опубліковано в наукових працях автора [123; 125; 128; 134; 139], додаток В, Г.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ТА МОДЕЛЮВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Методологічні аспекти отримання інформації для управління

Методологія, в загальному розумінні, являє собою систему принципів і методів отримання на основі мислення людини нового чи уточнення існуючого знання про закономірності і розвиток речей, явищ і процесів, використання якого дає можливість глибше пізнати реальність та удосконалити практичну діяльність. Це, свого роду, провідник у світі, де існує безліч можливостей, випадковостей, ймовірностей, невизначеностей, різноманітностей, змін, трансформацій, протиріч, що дозволяє орієнтуватися в ньому, використовуючи науковий інструментарій для розробки чи доповнення теоретичної моделі науки.

Таке трактування методології цілком узгоджується з діалектичним підходом до об'єкта, обраного для дослідження. Діалектика, як основа методології, розкриває складний процес дослідження, як пізнання властивостей і параметрів об'єктів лише в їх різноманітних зв'язках і відношеннях з іншими об'єктами в історичному, соціальному, системному розвитку та постійному русі та змінах.

Принципи методології реалізуються через конкретні методики дослідження, як сукупність технічних засобів, пов'язаних з методами пізнання та системою понять – подій, фактів, операцій, процедур, послідовності, взаємозв'язку, класифікації, систематизації, агрегування, аналізу, синтезу та інших.

Методологія може досить суттєво допомогти у розвитку науки за умови використання нових оригінальних методів дослідження проблем отримання інформаційних ресурсів для бізнесу не тільки в галузі обліку, а й запозичення ідей міждисциплінарного характеру з таких наук, як філософія, соціологія, психологія, економічна теорія, кібернетика, інформатика, менеджмент й інших галузей знань.

Філософія дає найбільш абстрактне розуміння навколишнього світу і задає напрям наукових пошуків в окремих науках через механізм теорії пізнання

(гносеологію), яку розробляє методологія для вирішення нових проблем та розширення знань про природу, суспільство і мислення людей.

Онтологія дає можливість визначити предмет і методи наукового дослідження виходячи з вчення про субстанцію, як атрибут матерії у її трьох видах – речовини, енергії та інформації, а також використати науковий інструментарій в дослідженні проблем економіки.

Облікова наука повинна опиратися на праці філософського змісту, оскільки вони розширюють горизонт бачення проблем, які можуть бути вирішені у перспективі, а якщо ігнорується теорія пізнання, то такі дослідження обмежуються повторенням уже відомих істин або цитуванням стандартів та відомих інструкцій з обліку, які нічого нового не вносять ні в теорію, ні в практику. На жаль, в дослідженнях з облікової тематики міждисциплінарний підхід до вирішення проблем, скоріш за все, є винятком, ніж правилом, хоча корисність такого підходу неможливо заперечити.

Дослідження починається з невизначеної ситуації, яку потрібно перетворити у визначену, невирішене завдання – у вирішене, для чого використовується науковий інструментарій – ідеї, закони, гіпотези, категорії, методи, поняття облікової та інших наук. Застосувавши науковий інструментарій, дослідження починається з відчуття труднощів, коли невідомо з якого боку розглядати обрану проблему, потім приходить усвідомлення проблеми, її структурування, висунення гіпотез та розвиток ідеї щодо варіантів їх вирішення. Без філософського осмислення дослідження облікових проблем втрачає сенс, оскільки прирощення нових наукових знань можливе тільки тоді, коли стає відомо у чому проявляється проблема існуючого знання і чим воно не задовольняє нас (зміна умов середовища, поява нових теорій, запити практики тощо), використання нових методологічних засобів пізнання, які сприяють глибшому розумінню реальності, розширення знань про інформацію, як субстанцію матерії, нові пояснення відношень речей та поглиблення розуміння інформації у практичній діяльності.

Вже не перше десятиліття у світовій обліковій науці розвивається такий напрям, як облікова філософія, відповідно до якої спостерігається зміщення інтересу

з організаційного контексту обліку на «суб'єктивістські» аспекти, що відображає позитивну тенденцію генерування інформаційних ресурсів не на широкий загал, а враховуючи індивідуальні запити користувачів. В.В. Сопко у своїх працях влучно зауважила, що: «інформація набула статусу ресурсу» [44, с. 338]. Ця тенденція відображає реальні потреби цифрової економіки і постіндустріального суспільства, в якому інформація стає головним ресурсом розвитку бізнесу (рис. 2.1).

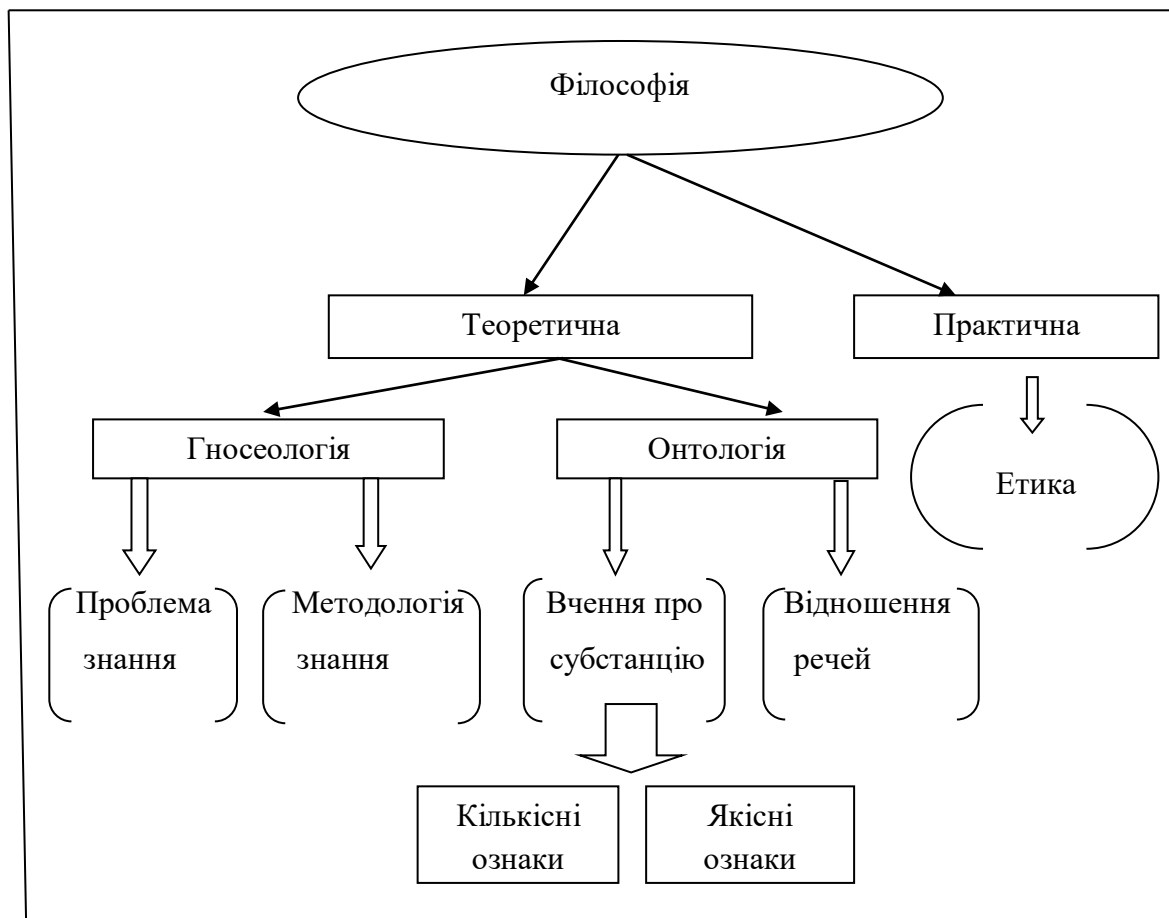


Рисунок 2.1. Зміст філософії як теоретичної основи наукового дослідження
Джерело: модифіковано автором.

Так, професор В.З. Семанюк зазначає: «Облікова наука як частина загального циклу економічних наук – це сфера розумової діяльності людини, філософією та основною метою якої є моделювання облікової картини світу (відображення об'єктивної економічної реальності). Кардинальні зміни в суспільно-економічній формації людства змушують облікову науку до перегляду своїх цінностей, факторів

впливу, категорій та фундаментальних принципів, істинності наукових положень. Господарська діяльність – це потік певних подій і фактів, які утворюють собою певну послідовність. Завдання обліку та його основна концептуальна функція – відобразити ці події шляхом узагальнення та трансформації даних і перетворення її в інформацію та знання. Економічна діяльність – це співпраця множини суб'єктів та індивідів з оточуючим середовищем і один з одним. Основою цієї співпраці є інформація, а результатом – сукупність економічних та соціальних зв'язків. Філософські закони та категорії є основою пізнання облікових принципів та його суті, як соціального та економічного явища» [152; 153, с. 442-448].

Соціальний зміст обліку має не менше значення, ніж його методологія. Більше того, методологія обліку визначається досягненнями суспільства в галузі науки і техніки та потребами бізнесу в інформації, з цього приводу професор С. Петренко зауважує: «Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки – споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій та їх запису на матеріальних речах (в Єгипті на папірусі, в Шумерії на глиняних табличках тощо) була визначальною, як засобу відображення та фіксації тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму. Методологію необхідно розглядати як один із факторів впливу на облік задля правильного відображення подій, що викликають інтерес окремих груп соціуму, адже спосіб пізнання об'єктів обліку повністю залежить від ступеня розвитку цього соціуму та культурного середовища» [114; 115].

Психологічні аспекти розвитку облікової системи також у все більшій мірі стають предметом уваги науковців, оскільки суб'єктивні фактори людської поведінки можуть гальмувати чи прискорювати процес формування нової парадигми науки. В цій сфері діяльності працює велика кількість людей, у яких формується яскраво виражена професійна деформація внаслідок характеру роботи. Слід виділити такі професійні деформації бухгалтерів:

- авторитарність головних бухгалтерів – зниження рівня самокритики, самоконтролю, схильність до покарання підлеглих, зверхність у ставленні до управлінців;

- професійний догматизм – переконання у власній безгрішності;
- домінантність – усвідомлення важливості владних функцій і виконуваних завдань;
- надмірний контроль – обережність, недовірливість, підозрюваність;
- професійна індиферентність – емоційна сухість, черствість, відсутність милосердя і гуманності;
- консерватизм – небажання впроваджувати нововведення, нові технології, застосування усталених принципів і методів роботи, нетерпимість практиків до науки, яка за їх переконанням не дає жодної практичної користі.

Економічна теорія могла би підняти роль обліковців у формуванні більшого обсягу інформації для контролю за ефективністю різних сторін діяльності підприємства, але в силу професійної деформації, бухгалтери ігнорують теорію, навіть тоді, коли впровадження окремих ідей без сумніву позитивно може вплинути на фінансові результати. Зокрема, монографія професора Г.І. Башнянина [10], яка за своїм змістом напряду стосується облікових проблем в частині вимірювання фактів господарської діяльності та формування синергетичного ефекту, могла би підняти науковий рівень облікової науки. Але про існування таких робіт науковці з питань обліку, як правило, не знають, а якщо знають, то ігнорують.

Теж саме стосується й кібернетики – науки про управління, без якої про успішну діяльність бізнесу в сучасному світі не може бути й мови, оскільки через ігнорування чи незнання її законів не може працювати належним чином така складна система, як «підприємство», – ні з точки зору отримання інформації, ні з точки зору ефективної роботи менеджменту.

Звертає увагу також той факт, що система менеджменту і система обліку настільки взаємозалежні, що одна без одної просто не можуть функціонувати, а на практиці між ними лежить «прірва», де кожна з цих систем працює сама на себе, замість об'єднання зусиль для спільної роботи по створенню додаткової вартості.

Видатний японський професор Ікудзіро Нонака, який розробив модель управління «середина – уверх – вниз», зазначав, що ця модель може добре працювати тільки за умови прискорення створення інформації [79; 80]. Основою

інформаційного процесу повинно бути створення, а не обробка фактів. Інформація – це джерело інновацій та оновлення бізнесу [209; 210].

Проблеми створення інформаційних ресурсів виходять за вузькі межі досліджень методами, притаманними для вузькопрофільних спеціалістів з обліку та є об'єктами досліджень методами інших наук, що розширює горизонт і глибину наукового апарату науки, яка може стати більш інтелектуально привабливою і корисною для бізнесу.

Раніше увага обліковців спрямовувалася на організаційний контекст, відштовхуючись від позитивістської методології, припускаючи, що агенти в рамках обліку об'єктивні та раціональні за своєю природою і взаємодією, але таке припущення не відповідає дійсності в соціальному оточенні, оскільки це спрощене розуміння, а в реальному житті люди і організації поведуться інтерпретаційно на основі критичної парадигми мислення.

Дослідники зосереджували увагу лише на основі досвіду, в той час, коли облік повинен демонструвати, що знання про нього й організацію обумовлені соціальною практикою, в якій суб'єктивні відмінності посилюються внаслідок таких причин:

- домінуючої парадигми – свобода оціночних суджень, позитивістський підхід в соціальних науках, коли сучасний облік за своїм змістом надто консервативний та описує лише статус-кво підприємства. Позитивізм ігнорує складність в організаціях, правилах і соціальних взаємодіях, боротьбу за владу між групами інтересів людей всередині організацій;

- критичної філософії – акцентує увагу на розумінні явищ і процесів, щоб їх пояснити з урахуванням соціальних елементів при вирішенні проблем. У світі люди мають великий потенціал для досягнення цілей, але він стримується домінуючими структурами суспільства;

- соціального та історичного аспектів – вимагають внесення змін в існуючі системи та їх структури.

Такі протирічиві тенденції в інформаційній сфері призводять до ускладнення розуміння сутності підприємства і ролі облікової системи в його функціонуванні,

про що писав Гарет Морган чверть століття тому в книзі про імідж організацій в дохідливій метафоричній формі [93].

Він визначив вісім зображень (метафор) організацій та поглядів керівників бізнесу на роль обліку в них:

- машина – цей образ організації служить для менеджменту забезпечуючи його інформацією для контролю фінансів беземоційним чином. Облік операцій ведуть за об'єктами у грошовому вимірі для управлінської ієрархії;

- організм – реагує на зміни середовища та її турбулентність. Облік індивідуальний і організований через необхідність адаптуватися до змін середовища. Набір даних та інформації розширюється за рахунок економічного сканування нових об'єктів, розробки стратегії та врахування росту масштабів виробництва та зовнішнього оточення;

- мозок – нервова система організації. Конструкція обліку – не моніторинг та ефективність, не прийняття рішень, а питання створення мережі взаємозв'язків для відображення різноманітності підсистем організації та її здатності до навчання. Система обліку в такому розумінні створюється як кібернетична модель, за якою може бути створена ще більш складна – голографічна, в якій інформація та навчання об'єднуються у процес безперервного удосконалення, а комп'ютерні мережі дозволяють обмінюватися інформацією в режимі реального часу [194];

- культура – поняття культури свідчить про відношення персоналу до організації знань, цінностей, ідеології, законів, звичаїв та взаємних очікувань персоналу організації. Гарет Морган бачить важливість культури в активному безперервному впровадженні ідей та цінностей у практичну діяльність. Облік призначений для менеджерів різних рівнів, він відображає значимі для організації теми, події і факти у просторі й часі;

- державний устрій – контроль ресурсів. Облік відображає унітарний погляд на надто плюралістичний світ;

- психічна тюрма – облік – частина примусу, люди працюють на підсвідомому рівні. Безсмертя через самодокументування текстів наших відчуттів;

- потік і трансформація – система обліку розуміється як практика, рутинна, що сприяє заморожуванню потоку, уникненню протиріч і потрясінь;
- інструмент влади – облік застосовується як інструмент експлуатації, або щасливої та безтурботної фотографії організації чи спосіб придушення, насилля і гноблення.

Отже, існує не одна, а кілька інтерпретацій «правильної» організації системи обліку, яка створюються на підставі узгодження об'єктивно - суб'єктивної дихотомії.

Проте, серед них виділяються неефективні системи обліку в організаціях, позначених метафорами – машина, державний устрій та потік і трансформація, де ведеться лише фінансовий облік, а також такі, як психічна тюрма та інструмент влади з їх формальним обліком і дегуманізацією облікового персоналу. Облік за цими моделями є пережитком тоталітарних суспільств, тому вони не повинні використовуватися, а майбутнє облікової науки тільки за такими організаціями, які створюють інформаційні системи обліку подібні до живого організму, мозку людини чи інформаційної культури.

Ідеї Моргана – видатного англо-канадського дослідника в галузі організаційного розвитку, стосуються також облікових систем, які він добре знав, працюючи бухгалтером після закінчення Лондонської школи бізнесу.

Метафори Моргана щодо організаційної поведінки менеджерів підприємств дозволяють краще зрозуміти відмінності між моделями інформації для управління і вибрати таку адаптивну модель обліку, яку на даному етапі розвитку економіки України можна взяти за базову для промислових підприємств. За взірць доцільно обрати модель інформаційної системи, описану як модель живого організму, тим більш, що вона в абстрактній формі розроблена кібернетиком Стаффордом Біром [194, с.127-142, с.160-249] і може бути використаною для розробки моделі управлінського обліку.

Функціонування підприємства, як організму, з точки зору системи управління, досліджено вченим-кібернетиком на прикладі фізіології людини. Якщо розглядати велику корпорацію як життєздатну систему, то тільки головне управління відіграє

роль її свідомості (5-й рівень управління – кора головного мозку), а управління компаній, які входять у склад корпорації, з точки зору голованого управління, є центрами автономної діяльності (рівень 4 – проміжний мозок, базальні ядра).

У свою чергу, компанії корпорації можуть мати окремі філії (рівень 3 – середній і продовгуватий мозок), які розглядаються також в якості життєздатних організмів, здатних конкурувати з іншими фірмами своєї корпорації, а головне управління оцінювати результати їх роботи. Філії можуть включати певну кількість виробничих структур, якими управляють менеджери нижчого рівня (рівень 2 – спинний мозок) та виробничих місць (рівень 1 – спинномозкові нерви (хребці)). Саме на цих рівнях управління відбувається формування собівартості продукції та додаткової вартості бізнесу, але менеджери цих рівнів позбавлені системної інформації про хід справ у реальному часі.

На рисунку 2.2 геометричними фігурами зображено чотири специфічних зовнішніх середовища (Азов, Бзов, Взов, Гзов) відповідних підрозділів (А, Б, В і Г, що позначено колами) умовного підприємства, які зайняті виробництвом продукції і взаємно пов'язані між собою.

Усі п'ять рівнів системи управління корпорації обмінюються сигналами між собою по вертикальній осі зверху – вниз (коли дають команди щодо виконання планів чи втручаються в роботу виконавців з метою усуннення нештатних ситуацій) і знизу – наверх (коли виробнича система сигналізує про певні проблеми і неможливість їх вирішити на своєму рівні управління), а обмін сигналами по горизонтальній та вертикальній осях відбувається тільки між менеджерами рівнів 1 і 2, де здійснюються різноманітні події господарської діяльності, які вимагають контролю та координації з боку працівників операційного рівня управління.

Кожнен структурний підрозділ має зв'язок з іншими трьома, робота яких взаємообумовлена характером технологічного процесу з випуску продукції, коли вони спеціалізуються на виготовленні вузлів та передають їх з одного до іншого відділу, а потім вузли надходять у складальний відділ підприємства, який

добробляє агрегат до стадії готового виробу, і після його приймання віділом технічного контролю, здає на склад готової продукції.

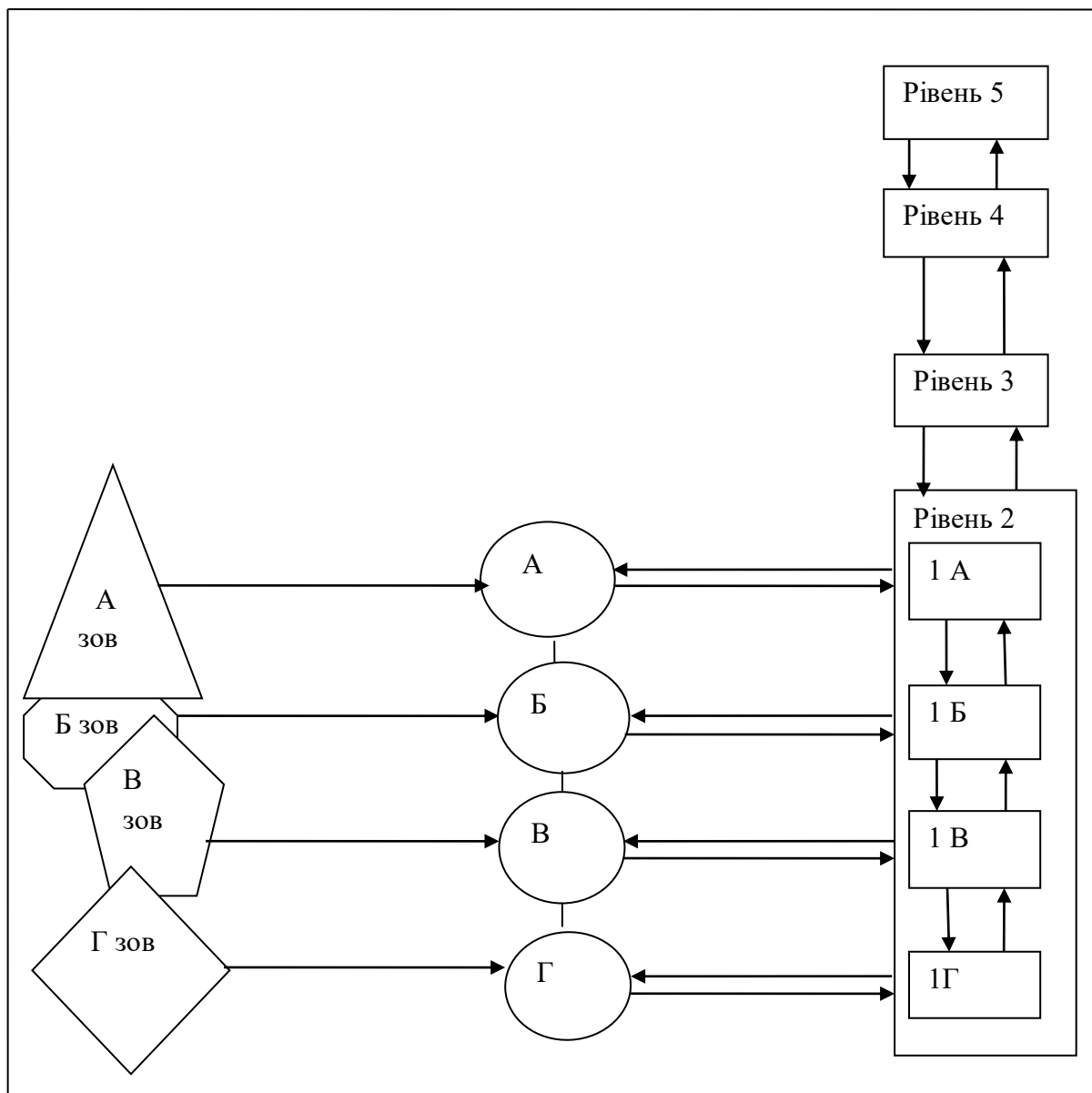


Рисунок 2.2. Кібернетична модель управління підприємством
Джерело: модифіковано автором [194].

Контроль за роботою працівників у кожному з підрозділів здійснюють менеджери першого (операційного) рівня – 1А, 1Б, 1В, 1Г, де стрілками, спрямованими вліво від блоків управління рівня 1, показано які команди доводяться до виконавців щодо планів чи усунення недоліків у роботі, а відповідальні особи підрозділів А, Б, В, Г зобов'язані інформувати менеджерів рівня 1А, 1Б, 1В, 1Г про

відхилення від технологічних регламентів і норм витрачання ресурсів у бізнес-процесах (показано стрілками направо).

Якщо менеджери рівня 1 кожного з підрозділів окремо чи спільними зусиллями не можуть самостійно вирішити питання, які виникають у процесі їх поточної господарської діяльності, то вони інформують менеджерів рівня 2 про виникнення проблем.

Взаємодія менеджерів рівня 1 і 2 вказує на динамічний процес контролю господарської діяльності, який відбувається аналогічно спинному мозку у фізіологічній моделі управління організмом людини.

Рівень 2 системи управління призначений аналізувати інформацію про результати роботи усіх підрозділів рівня 1 попереджуючи загрози і збої у роботі підприємства за рахунок своєчасного отримання інформації у реальному часі та реагування на відхилення. Проте, за наявності значних відхиленнях у роботі підрозділів, менеджери рівня 2 не можуть самостійно з ними справитися і поінні передати інформацію по каналах зв'язку про невирішені проблеми наверх менеджером вищого рівня 3.

З точки зору керівництва всієї корпорації, менеджери рівня 3 мають обмежені функції, оскільки вони посідають місце між виробничими підрозділами рівня 2 і центром прийняття рішень – рівнем 4.

Рівень 3 системи управління позбавлений інформації про зовнішнє оточення корпорації в цілому, а враховує лише внутрішнє оточення підрозділів. Роль рівня 3 полягає у контролі поточної виробничої діяльності управління рівня 2 та подання управлінню рівня 4 доповіді з інформацією про стан справ, а основне його завдання – організація діяльності з досягнення синергетичної ефективності, у випадку, якщо її не зміг дати рівень управління 2.

Інформацію в необхідному обсязі та форматі повідомлень отримують менеджери системи управління рівня 3 від облікових центрів кожного з підрозділів підприємства (рівень 2), де її обробляють методами статистики й аналізу та подають в аналітичний центр управління рівня 4, який, у свою чергу, обробляє отриману інформацію, доповнює її даними про зовнішнє середовище, яке вивчає лише вона, і

подає доповідь генеральному директорату корпорації (рівень 5), з одного боку, та дає команду управлінцям рівня 3 відносно коригування дій працівників виробничої системи (рівнів 2 і 1), – з іншого.

Таким чигном, головне управління корпорації (рівень 5), яке здійснює планування діяльності, може заявити, що на основі отриманої інформації знає про свою діяльність з середини та з зовнішнього світу.

Директорат управління (рівень 5, як найвищий рівень адміністрації) відповідає за ефективність планування роботи корпорації і стратегію розвитку, весь час намагається з допомогою директората з виробничої діяльності (рівень 4) привести вихідну інформацію (планові дані) у відповідність з вхідною (фактичні дані) на основі передбачення (моделювання ситуацій та дій персоналу) з метою досягнення гомеостазу (стабільності у роботі системи). План корпорації потрібно постійно змінювати, щоб досягти здорового стану корпорації.

Відповідальність за функціонування інформаційною системою корпорації чи окремого підприємства при використанні кібернетичної концепції управління доцільно покласти на спеціальну службу (тільки не на таку як бухгалтерія), оскільки інформація обробляється і використовується в режимі реального часу.

Реальні проблема управління виробничого директората і створення спеціальної інформаційної служби для неї (рівень 4) до цього часу залишаються організаційно не вирішеними. Різні відділи управління розпорошені та організаційно і комунікаційно не пов'язані між собою, структури створюються за взірцями бюрократичного типу М. Вебера, які розроблені ще у 20-і роки ХХ століття. Формальні засідання, виробничі наради та комітети, доповідні та бесіди мало що дають для поліпшення справ. На підрозділи управління системи рівня 4 дивляться, як на ворогів, які перевищують свої повноваження і втручаються у роботу керівництва (рівень 5), а доповідні керівника відділу розвитку якщо і читають працівники директорату, то не реагують на них. Виходом з такого положення можуть бути кардинальні зміни в управлінні і, особливо в інформаційній сфері, через створення спеціального інформаційного центру на основі моделювання системи управління як живого організму, коли сервіс з надання інформаційних

послуг вищому рівню управління корпорацією концентрується на майбутньому з метою досягнення мети, а лише на тому, що було в минулому.

Правління корпорації (рівень 5) аналізує всю доступну інформацію та формує план дій, який реалізується через деталізацію показників плану менеджментом рівня 4 та передачу команди вниз менеджерам рівня 3 для відстеження ступеня реалізації плану. Далі вниз по осьовій лінії план доводиться до менеджерів рівня 2, які доводять показники прийнятих планів до виконавців рівня 1 і контролюють виконання завдань до моменту, поки виконання рішень стане неможливим у межах фізіологічних обмежень.

Якщо плани неможливо виконати з певних причин, про що менеджери рівня 1 подають інформацію менеджерам рівня 2, а вони – рівню 3. При неможливості впоратися з виробничими проблемами на рівні 3, інформація у формалізованому вигляді подається далі наверх рівням 4 і 5.

Отже, комунікаційні зв'язки між управлінцями від другого до п'ятого ієрархічного рівня здійснюється по осьовій лінії в напрямках вниз і наверх, а по горизонтальній – між менеджерами першого і другого операційного рівня, який становить фундамент інформаційної системи.

Процес управління в сучасному світі неможливо собі уявити без інформації, оскільки без неї не може бути комунікацій, які становлять базове поняття управління. Проте, проблеми управління, з точки зору наукового менеджменту, вирішені на досить високому рівні, чого не можна сказати про інформаційну систему, яка до цього часу не визначила свого фундаменту, на який би вона могла спиратися.

Ми вперше обґрунтовуємо свою наукову позицію, відповідно до якої в основі будь-якої інформації лежить існування об'єктивної категорії інформаційного поля.

Теоретично інформаційне поле дає можливість отримати безмежний обсяг даних, які виконують роль носія інформації про об'єкти, що відображають у свідомості людини явища і процеси діючого підприємства. Проте, люди мислять і діють не в науковий спосіб, а прагматично, тому й обмежуються лише колом

найсуттєвіших даних, які мають на той чи інший період часу найбільшу практичну цінність.

Не випадково, на початковій стадії зародження обліку, купці в середні віки відстежували, фіксували та оцінювали лише дані про події та факти торгової діяльності, а в період індустріальних революцій – про фінансову діяльність промислових підприємств.

В епоху середньовіччя було створено один єдиний інваріант «бухгалтерського» (книжного) обліку на основі подвійного запису на обмеженій кількості рахунків, які були ідентифіковані з об'єктами інформаційного поля того часу. Такий інваріант обліку здійснювався з допомогою методологічного апарату, описаного Лукою Пачолі в 1494 році в «Трактаті про рахунки і записи».

Саме на цій методологічній основі й ґрунтується фінансовий облік у наші дні, інформаційну цінність якого облікові працівники схильні переоцінювати. Недолік цього обліку полягає в тому, що його можливості отримати більший обсяг інформації для управління бізнесом обмежені жорсткою методологією, яка орієнтована виключно на отримання фінансових показників діяльності цілого підприємства ігноруючи інформаційні потреби менеджерів структурних підрозділів.

Ніхто не стане заперечувати, що в основі облікової інформаційної системи підприємства лежить господарська діяльність, яка обумовлена зовнішнім і внутрішнім середовищами, а фінансова складова лише її супроводжує. Резонно постає питання, а чи логічно мати лише підсистему фінансового обліку, даними якого послуговується незначна кількість користувачів, і бути практично позбавленим підсистеми обліку для управлінського персоналу, який сприяє отриманню ланцюга вартості та фінансового результату? Відповідь, як можна очікувати, буде на користь створення підсистеми управлінського обліку в доповнення до фінансового.

Господарська діяльність підпорядковується системі менеджменту, який поділяють на три ієрархічні рівні – стратегічний, тактичний, та операційний, кожний з яких характеризується своєрідним набором функцій, рівнем знань, умінь,

компетентності та обов'язків, а якісне виконання їх функцій вимагає інформаційної підтримки. Потреби в обсягах і структурі інформації відрізняються у кожного з ієрархічних рівнів управління, тому настав час проектувати окремі облікові інформаційні підсистеми для кожної групи користувачів.

В умовах комп'ютерної обробки даних підсистеми обліку повинні проектуватися на основі адекватного потребам зрозумілим, комфортним інтерфейсом, щоб максимально задовольнити користувачів необхідною для роботи з інформацією і захистити інформаційну систему від несанкціонованого втручання в її роботу [163].

Проектування інформаційної системи починається з вивчення структури підприємства і менеджменту, функцій і завдань персоналу управління, інформаційної політики керівництва, методів прийняття рішень, наявності техніки з обробки даних тощо. Проте, основними факторами архітектури інформаційної системи є структура підприємства й управління, процедури збору й обробки даних, бізнес-процеси та персонал, інформаційна культура.

Проектування інформаційної системи підприємства починається з аналізу структури управління та визначення стандартних процедур роботи управлінського персоналу, правил виконання завдань менеджерів у різних ситуаціях, що охоплюють всі сторони функціонування підрозділу починаючи від технологічних операцій, оформлення документів на вироблену продукцію і закінчуючи аналізом скарг споживачів.

В основу проекту організації управлінського обліку доцільно покласти ланцюг створення вартості М. Портера, в якому виділяють основні блоки, що відображають укрупнені об'єкти управління (інфраструктура, фінанси, планування, організація, мотивація і контроль), управління працівниками, технологічна система споживання ресурсів у процесі створення продукту, управління якістю, постачання, логістика, маркетинг, збут і післяпродажне обслуговування (рис. 2.3).

Ланцюг створення вартості вказує на ті точки господарської діяльності, які вимагають систематичного контролю, зважаючи на їх значну питому вагу в собівартості продукції та необхідність пошуку зниження витрат за рахунок постійних інноваційних ідей. Таке завдання вимагає щоденної інформації для

менеджерів операційного рівня управління про витрати ресурсів за нормами та відхилення від норм.

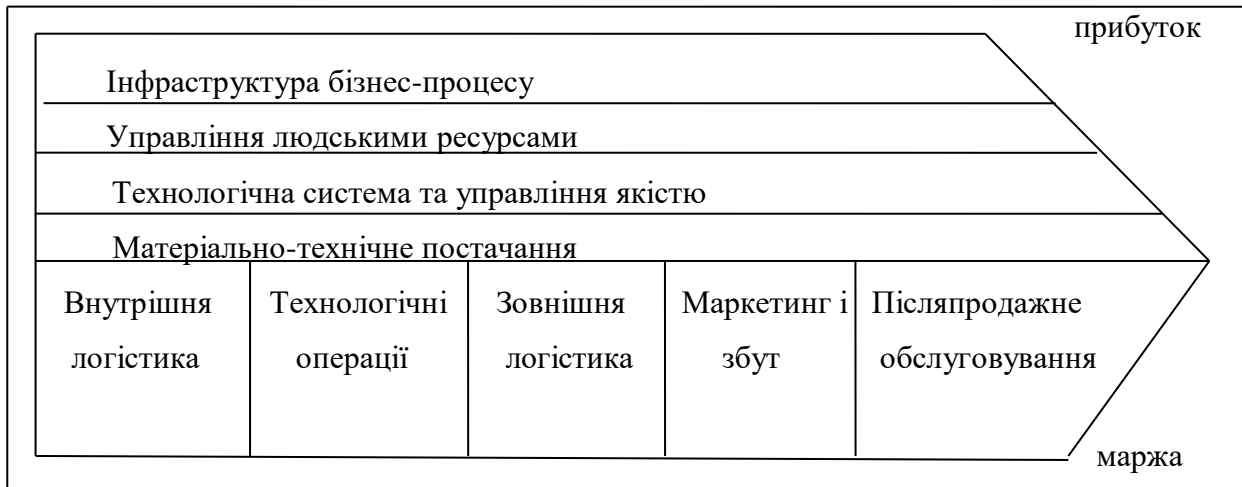


Рисунок 2.3. Ланцюг створення вартості М. Портера

Джерело: модифіковано автором на основі [212].

Інфраструктура бізнес-процесу (планування, нормування, фінанси), управління персоналом, технологія, якість, та постачання створюють додаткову вартість (прибуток), а технологічні операції, логістика, маркетинг, збут і післяпродажне обслуговування – маржинальний дохід.

Визначення ефективності виробництва продукції та збуту в ланцюгу створення вартості можливе тільки в управлінському обліку, який стає окремою підсистемою загальної системи обліку підприємства. У зв'язку з цим, потрібно визначити місце підсистеми управлінського обліку враховуючи корпоративну культуру підприємства чи групи підприємств, під якою розуміють сукупність уявлень про етичні принципи, психологічні типи поведінки, комунікації персоналу, дотримання правил бізнесу тощо. Особливу роль відіграє в корпораціях інформаційна культура персоналу.

Отже, сучасна облікова система повинна включати три рівні інформаційних потреб менеджменту – вищого, середнього і нижчого (як пропонував І. Нонака – принцип «середина – верх – низ»).

Інформаційна облікова підсистема стратегічного рівня призначена для потреб керівників вищого адміністративного корпусу, яка призначена для розробки стратегії розвитку підприємства, аналізу тенденцій у змінах факторів виробництва, техніки, технології, організації праці, методах управління, інформаційній сфері, зовнішньому середовищі.

Інформаційна підсистема тактичного рівня управління призначена для контролю за оперативним виконанням рішень функціональних відділів та структурних підрозділів підприємства, прийняття екстрених заходів у випадку нештатних ситуацій, необхідних рішень і адміністративних заходів до менеджерів операційного рівня.

Управлінська інформаційна підсистема призначена для менеджерів операційного рівня, того рівня, де відбуваються події господарської діяльності з виробництва продукції та її реалізації в ринковому середовищі. Організація такого обліку, який називають управлінським, являє собою проблему надзвичайної складності.

Управлінський облік служить засобом приведення хаосу різноманітних фактів господарської діяльності у певний порядок, він створює інформаційний потік повідомлень цільового призначення для осіб операційного менеджменту. Матвійчук М. З. у визначає головну мету управлінського обліку в забезпеченні інформацією менеджерів підприємства всіх рівнів управління, відповідальних за досягнення конкретних виробничих результатів [86, с. 300]. На жаль, до цього часу керівники підприємств не висували до облікової служби вимог щодо упорядкування хаосу, тому мета управлінського обліку залишається лише гаслом чи декларацією про створення нової підсистеми, сутність якої мало зрозуміла менеджерам і обліковцям.

В той же час можна стверджувати, що зараз виникають сприятливі передумови для впровадження управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств:

- наявність високопродуктивної техніки з обробки великих масивів даних і програмних продуктів на ринку;

- виділення структурних підрозділів і бізнес-процесів у них, як центрів упорядкування інформації;
 - виокремлення операційного менеджменту в ієрархічній системі управління;
 - призначення відповідальних осіб за витрачання ресурсів в структурних підрозділах;
 - впровадження комплексних систем управління якістю продукції, які вимагають інформаційної підтримки;
 - визнання інформаційних ресурсів одним з основних факторів виробництва.
- Разом з цим, залишаються невирішеними проблемами управлінського обліку:
- організація і методика збору фактів господарської діяльності на робочих місцях в розрізі бізнес-процесів у структурних підрозділах підприємства;
 - процес документування фактів про витрачання ресурсів в реальному часі;
 - миттєва обробка фактів та отримання інформації для операційних менеджерів;
 - розробка форм звітності для потреб операційних менеджерів;
 - методика аналізу інформації та прийняття рішень на робочих місцях;
 - вертикальні та горизонтальні комунікації операційних менеджерів;
 - підвищення рівня інформаційної культури персоналу.

У процесі впровадження управлінського обліку особливого значення набуває підвищення рівня знань усіх причетних осіб до опанування новим економічним знанням та успішним його інтегруванням у бізнес.

Без плану навчання економістів та менеджерів у галузі основ управління, нормування ресурсів, методів обліку, ролі звітності, методів аналізу, прийняття рішень та знань технічного і технологічного характеру, не може бути мови про можливість переходу від виробничого хаосу до інформаційного порядку [195; 211].

Управлінська підсистема обліку призвана підтримувати операційно-експлуатаційний рівень управління господарських (технологічних) операцій, відстежувати дії виробничого персоналу у процесах логістики, створення вартості продукту та її реалізації на ринку.

Ця підсистема досить складна, оскільки веде облік в розрізі функціональних підсистем, які територіально відособлені по підрозділах і філіях корпорації, мають власну архітектуру і конфігурацію, програмно-апаратні засоби обробки даних, систему управління і персонал, що робить їх розподіленими інформаційними системами.

Використовувану у щоденній діяльності та прийнятті рішень інформацію менеджерами поділяють на три види:

- формалізована (обробляється обліковцями і подається в обов'язкових звітах);
- частково формалізована (подається на індивідуальний запит в окремих випадках);
- неформалізована (з різних джерел неструктурованої інформації).

Інформаційні технології дозволяють формулювати і вирішувати різнопланові завдання та пошук відповідей на запити менеджерів – аналіз даних, візуалізація інформації, пошук знань, імітаційні моделі, синтез управління, оптимізаційні тощо.

Компанії з розгалуженим бізнесом, як правило, мають достатній обсяг фінансування на придбання сучасної техніки для управлінської діяльності:

- (Executive Support Systems – ESS) системи підтримки діяльності керівника на стратегічному рівні;
- (Management Information Systems – MIS) інформаційні системи менеджменту, та (Decision Support Systems – DSS) системи підтримки прийняття рішень на середньому управлінському рівні;
- (Knowledge Work System – KWS) робочі системи знання і системи автоматизації діловодства (Office Automation Systems – OAS) на рівні знань;
- (Transaction Processing Systems – TPS) системи діалогової обробки трансакцій на експлуатаційному рівні.

Одна з найбільш прогресивних технологій обробки даних та отримання інформаційних ресурсів для операційного менеджменту розроблена на основі концепції OLAP (обробки аналітичних даних), яка реалізує ідею швидкого

отримання інформації за допомогою використання набору різнорідних даних у вигляді віртуального багатовимірного куба.

Осями (вимірами) OLAP-кубу називають числові або короткі лінгвістичні повідомлення про предметну область роботи. Кількість числових та лінгвістичних видів даних (вимірів, осей і градацій) визначається аналітичними потребами, які можуть досягати від 10 до 100 і більше даних (осей, вимірів).

Загальноприйнята назва «багатовимірний куб» (OLAP-куб) є умовною, оскільки осі даних володіють різною довжиною. Для аналізу формують OLAP-гіперкуби, що мають, як мінімум, декілька осей різної координатної довжини.

У великих системах вхідні дані для OLAP можуть бути попередньо узагальненими в сховищі даних (Data Warehouse). Часто OLAP-куб створюють на базі реляційних баз даних із застосуванням схем «зірка» чи «сніжинка». В центрі «зірки» поміщають таблицю з ключовими фактами та їх назвами у сховищі даних. При обробці даних утворюється великий масив даних.

Так, якщо клієнтів об'єднати за відношенням до продукції, яку купують у підприємства та врахувати, що існуює 250 продуктів у 2-х категоріях, 3 групи продукції і 3 виробничих підрозділи, то кількість агрегатів становитиме 16560, а при додаванні ще різних вимірів у схему, кількість можливих варіантів стрімко досягає десятків мільйонів і більше, тому необхідно мати деякий досвід та специфічне просторове мислення у виборі найефективніших OLAP-візуалізацій, які проводиться «на вимогу» користувачів у формі зведених таблиць (карт), діаграм чи схем для прийняття рішень.

Така технологія обробки даних дозволяє отримати величезну кількість агрегатів, але повна обробка даних відбувається тільки для деяких вимірювань, а для повних або специфічних – тільки «на вимогу», що дає можливість обробити дані й отримати такий обсяг інформації, який неможливо отримати без застосування технічних засобів. Така технологія обробки даних дозволяє отримати:

- багатовимірне концептуальне представлення даних;
- інтуїтивне маніпулювання даними;
- доступні і деталізовані дані для управління;

- витягування даних замість розмитих інтерпретацій;
- нові моделі аналізу інформації;
- нову архітектуру «клієнт-сервер» (OLAP доступний з робочого столу);
- доступ до інформації для багатьох користувачів.

Спеціальні можливості – обробка неформалізованих даних та збереження результатів OLAP.

Особливості представлення звітів: гнучкість формування; стандартна продуктивність; автоматична настройка фізичного рівня витягання даних.

Управління вимірюваннями: універсальність вимірювань; необмежене число вимірювань та рівнів агрегації; необмежене число операцій між розмірностями.

Застосування Data Mining – процес виявлення у сирих даних раніше невідомих, нетривіальних, практично корисних та доступних інтерпретацій знань, необхідних для прийняття рішень у різних сферах людської діяльності. Data Mining являє собою велику цінність для керівників й аналітиків в їх повсякденній діяльності.

Архітектура нейронних мереж і експертних систем має аналогію з побудовою нервової тканини із нейронів. В одній із найбільш поширеної архітектури – багат шаровому персептроні із зворотним розповсюдженням похибки – імітується робота нейронів в складі ієрархічної мережі, де кожен нейрон вищого рівня згуртований своїми входами з виходами нейронів нижчого шару. У експертних системах існує жорсткий логічний каркас – творець висновку, котрий автоматично проводить лінію міркування за закладеними у алгоритм правилами та використовує параметри, залучені в рішення. Т.Г. Васильців зазначає, що нейронні мережі використовують для виявлення складних залежностей за відсутності апріорних знань про досліджувану систему або процес [24, с. 162].

Інформаційні системи підтримки діяльності керівника – системи підтримки виконання рішень (Executive Support Systems – ESS), допомагають ухвалювати неструктуровані рішення на стратегічному рівні управління компанії та проводити системний аналіз інформації із зовнішнього середовища краще, аніж будь-які прикладні і спеціалізовані інформаційні системи.

Зв'язок інформаційних систем усередині підприємства залежить від організаційної та функціональної структури конкретного підприємства, структури його бізнесу, реальних інвестиційних можливостей і політики розвитку.

В сервіс-орієнтованій архітектурі (Service-Oriented Architecture – SOA) інформаційна система складається з набору гетерогенних слабо пов'язаних компонентів (сервісів), базовими поняттями в якій є інформаційна послуга (сервіс) та композитний (складовий) додаток. Використання SOA-архітектури дозволяє ефективно організувати оперативну адаптацію систем не лише для науково-технічної інформації, а й аналізу моніторингової інформації та формування інформаційного ядра бізнесу.

2.2. Сучасна модель управлінського обліку

Для контролю діяльності підприємства та аналізу середовища призначена штучно створена підсистема управлінського обліку для управління.

Сутність управління від стародавніх часів до нашого часу залишається незмінною – прийняття рішень на підставі отриманої інформації про параметри фактичного стану об'єктів та порівняння його з бажаним. У випадку відхилень менеджери застосовують набір управлінського інструментарію, спрямованого на вивчення відхилень і можливості впливу на ситуації, які виникають у процесі роботи виконавців, тобто намагаються адаптуватися до непередбачуваних змін середовища, які виникають через різні обставини виробничого характеру.

Адаптація означає процес пристосування системи управління до змін середовища. За визначенням, система управління для того й створюється, щоб спостерігати та реагувати на отриману інформацію про зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства.

В якості механізму спостереження за змінами господарської діяльності й усунення причин небажаних відхилень, чим досягається гомеостаз (стан внутрішньої стабільності підприємства), служить управлінський облік. Досягнення успішного

управління підприємством являє собою складне завдання, яке вирішує науковий менеджмент розробляючи принципи, методи, інструментарій впливу на людей, задіяних в бізнес-процесах господарської діяльності.

Вирішальне значення для здійснення управлінського циклу (планування, організація, стимулювання, координація, контроль) має інформаційна система, без якої робота управлінського персоналу втрачає сенс, особливо в суспільствах, які перейшли чи переходять до постіндустріальної економічної формації.

Сучасний розвиток економіки вимагає не просто впровадження моделі наукового управління, а більш розвинутого, адаптивного інформаційного управління на базі найновіших інформаційних технологій, пристосованих до потреб різних ієрархічних рівнів менеджменту конкретного підприємства. Це означає, що проектування інформаційної системи повинно осмислюватися на моделях, перед тим, як реалізувати задум на практиці. «В загальному вигляді ми використовуємо моделі для того, щоб знати щось про речі, які моделюємо... якщо ми хочемо подумати про управління фірмою, то мусимо розглядати систему її управління як модель» [194, с. 60-61].

Розробку моделі управління доцільно почати на новій мові, оскільки загальні поняття і мова класичної науки управління мало чим можуть допомогти. Потрібно вирішити, що таке управління без посилань на діяльність конкретного підприємства.

Відповідно до теорії будь-яка система складається з елементів, між якими встановлюється взаємозв'язок, взаємодія та взаємовплив (додаток Б). Завдання полягає в отриманні бажаного результату роботи відповідно до мети функціонування, а управління покликане сприяти її існуванню та оптимізувати роботу.

Система характеризується такими властивостями:

- має вхід в систему, процесор і вихід із системи;
- характеризується наявністю мети і націленості на результат роботи;
- використовує ресурси, які надходять через вхід системи із зовнішнього середовища;

- процесор системи призначений для трансформації ресурсів, які надійшли через вхід в систему, в готовий продукт, роботи чи послуги;
- отриманий результат роботи системи через вихід з неї надходить в зовнішнє середовище;
- через вхід і вихід система зв'язується з іншими системами, обмінюючись з ними речовиною й енергією з метою підтримання життєдіяльності;
- ефективна система адаптується до змін середовища з метою досягнення гомеостазу (усунення загроз для самозбереження).

Управлінці стають частиною тієї системи, якою управляють. Існування управління викликано необхідністю відстеження поведінки системи та її удосконалення по мірі росту системи менеджменту та інформаційних запитів працівників управлінського апарату. Система реагує на втручання в її роботу через (стимули), наслідки яких можуть бути негативні чи позитивні.

Стимули (сигнали) надходять із зовнішнього середовища, що оточує систему, їх реєструють в пристосуванні, яким служить система обліку, як інструмент і частина системи управління.

Облік відслідковує і виявляє стимули (сигнали, факти, дані, операції), які згодом перетворює у повідомлення для користувачів, а вхідні сигнали в системі перетворюються у вихідні. Те, що розглядається у системі обліку, визначається системою менеджменту, окреслюючи межі обліку виходячи з мети його створення, при цьому дотримуючись закону Ешбі – управління можна досягти лише в тому випадку, коли різноманітність засобів управління (системи управління) по крайній мірі, не менше різноманітності системи, якою управляють. «Керівники завжди сподіваються на створення простої та дешевої системи управління, але часто закінчують утратою великих грошових сум на те, щоб забезпечити із запізненням бажану різноманітність, яка повинна би створюватися перш за все» [194, с. 47].

Система управлінського обліку також повинна бути ні простою, ні дешевою, а лише адекватною технологічній складності та різноманітності бізнес-процесів підприємства, яка генерує достатній обсяг інформації для контролю цих процесів управлінським персоналом.

Як справедливо зазначає С. Бір: «З точки зору корпорації діяльність підрозділу повинна передбачати оцінку його короткострокової, а також довгострокової життєдіяльності. Уява про те, що собівартість повинна бути мінімальною або прибуток максимальним, в дану технологічну епоху залишає без обліку інші фактори, як важливі для досягнення майбутнього тієї справи, якою займається даний підрозділ. У фірми завжди є невикористовувані можливості, які при розумному керівництві можна розширити з допомогою нововведення, або при нерозумному бездумно прогавити – в обох випадках без відображення цих змін в собівартості. Справа у тому, що облік вартості – інструмент короткострокової дії і не виявляє поганого управління прихованими ресурсами. За визначенням, таке слабе управління не може бути виявлене, крім фінансової звітності (поки не стане занадто пізно), хоча процес, який нас цікавить, відбувається в даний час і повинен контролюватися.

«Нам необхідний такий спосіб вимірювання, який був би, по-перше, менш «перевантажений» емоційною привабливістю прибутку і, по-друге, більш дохідливо показував ризик в реальному розподілі ресурсів. Тим не менш, така міра повинна бути загальною для всіх корпорацій. Якщо гроші не міра, то ми повинні думати про чисто цифрові показники» [194, с. 170].

Дійсно, господарська діяльність суттєво відрізняється від фінансової, оскільки оперує не грошовим вимірником, а цілим набором натуральних фізичних вимірників для самих різноманітних операцій в бізнес-процесах. Мета бізнес-процесів полягає у перетворенні ресурсів в технологічному процесі в готовий продукт для реалізації покупцям, тому основна увага управлінців зосереджується на нормуванні витрат у натуральних показниках, які характеризують результати роботи бізнес-процесів (норми витрачання ресурсів на одиницю продукції, відходи, індекс корисного споживання ресурсів, продуктивність праці, витрати часу на технологічні операції, адміністративні витрати в собівартості продукції тощо).

Проте, як пише С. Бір: «До цього часу діловий світ використовує гроші як міру собівартості і продажної ціни, спрямованість і темп руху наявного капіталу. Таким чином, ми ототожнюємо кількісний вираз кожної активності відомої вже нам

корпорації з функцією її фінансової звітності. Так відбувається тому, що звітність про собівартість виробництва створює *lingua franca* (загальну мову) з допомогою якої різноманітна діяльність, несхожих один на одного підрозділів, може порівнюватися та об'єднуватися. Немає ніяких підстав до того, що так і повинно бути, за виключенням практики, яка історично склалася» [194, с. 170].

Один із кібернетиків зі світовим ім'ям – С. Бір, вказує на те, що фінансовий облік у грошовому вимірнику не придатний для оцінки діяльності підрозділів підприємства. Без операційного обліку керівники підрозділів виступають борцями за зниження собівартості, але не несуть відповідальності, чим підривають роботу підприємства. Вони не збільшують продуктивності, а знижують можливості виробництва, не розкривають резервів, відмовляються впроваджувати досягнення науки і техніки, але в ортодоксальній системі звітності такі люди не виявляються, в ній немає елементів, як і в показниках прибутків чи збитків і в звіті про фінансовий стан підприємства, які б могли виявити керівників, що підривають репутацію корпорації.

Виходом з такої ситуації, яку інакше не можна назвати, як антинауковим підходом до управління виробничими підрозділами підприємства, може бути впровадження управлінського обліку.

Виділення окремих структурних підрозділів, а всередині них – бізнес-процесів з метою організації управлінського обліку, залежить від галузі промисловості, виду економічної діяльності, особливостей технології, масштабів виробництва й інших факторів, у зв'язку з чим неможливо застосувати єдину універсальну модель облікової практики.

Загальна модель управлінського обліку потребує уточнення на кожному підприємстві з урахуванням його специфічних умов господарювання та системи управління. Не випадково наукові дослідження підсистеми управлінського обліку в загальній інформаційній системі підприємства стали об'єктом пізнання фахівцями в окремих галузях економіки. Зокрема, в будівництві (Задорожний З.-М.В.), у гірничо-рудній промисловості (Нападовська Л.В.) [105; 164], в торгівлі (Фоміна О.В., Куцик

П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А.), у молокопереробній промисловості (Мошковська О.А.), в сільському господарстві (Садовська І.Б.).

З проблем управлінського обліку написано значну кількість монографій, підручників, посібників, статей, матеріалів конференцій, у яких розкриваються питання методики отримання інформації для менеджерів, але їх об'єднує одна «генеральна лінія» – досить вузький підхід до розкриття фактів, які стосуються виключно обліку витрат на виробництво в розрізі структурних одиниць підприємства, доходів за сегментами ринку та отримання фінансових результатів від реалізації, але не в повній мірі досліджено процес впровадження обліку бізнес-процесів та завдання менеджерів з контролю за ними. Крім цього автори зосереджуються лише на обліку вартісних показників ігноруючи натуральні та техніко-економічні.

Ще гірше, коли дані управлінського обліку намагаються прив'язати до фінансового обліку, узгоджуючи в кінці місяця дані управлінського обліку з фінансовим, чим розмиваються межі між ними і зводиться нанівець сутність отримання інформації для менеджерів. По-суті, управлінський облік стає продовженням фінансового, що цілком абсурдно.

Традиційне розуміння обліку, як циклічного процесу складання фінансової звітності з її стандартними показниками, обмежує можливості отримання додаткової інформації, в той час, коли практика управління вимагає організації інтелектуального підходу до створення і використання інформаційних ресурсів в реальному часі. Інформація управлінського обліку трансформується у знання, які стають джерелом додаткової вартості, так само як праця та ресурси.

Автор пропонує модель управлінського обліку, яка охоплює процеси кругообігу засобів підприємства не тільки в грошовому, а й натуральному вимірі, а далі поглиблення обліку за підрозділами і всередині них за бізнес-процесами (рис. 2.4).

Інформація та знання – це невидимі активи, які стають альтернативою застою в економіці, до того ж інформація, як ресурс, по мірі її використання не вичерпується і вона легко доступна для бізнесу. Наскільки користувач інформації зможе втілити інформацію в продукт, залежить від його креативних здібностей.

Парадокс управління операційного рівня полягає в тому, що саме на цьому рівні відбуваються практично всі основні техніко-економічні події зі створення додаткової вартості продукції, а менеджери фактично позбавлені офіційного каналу інформації, працюючи в умовах невизначеності.

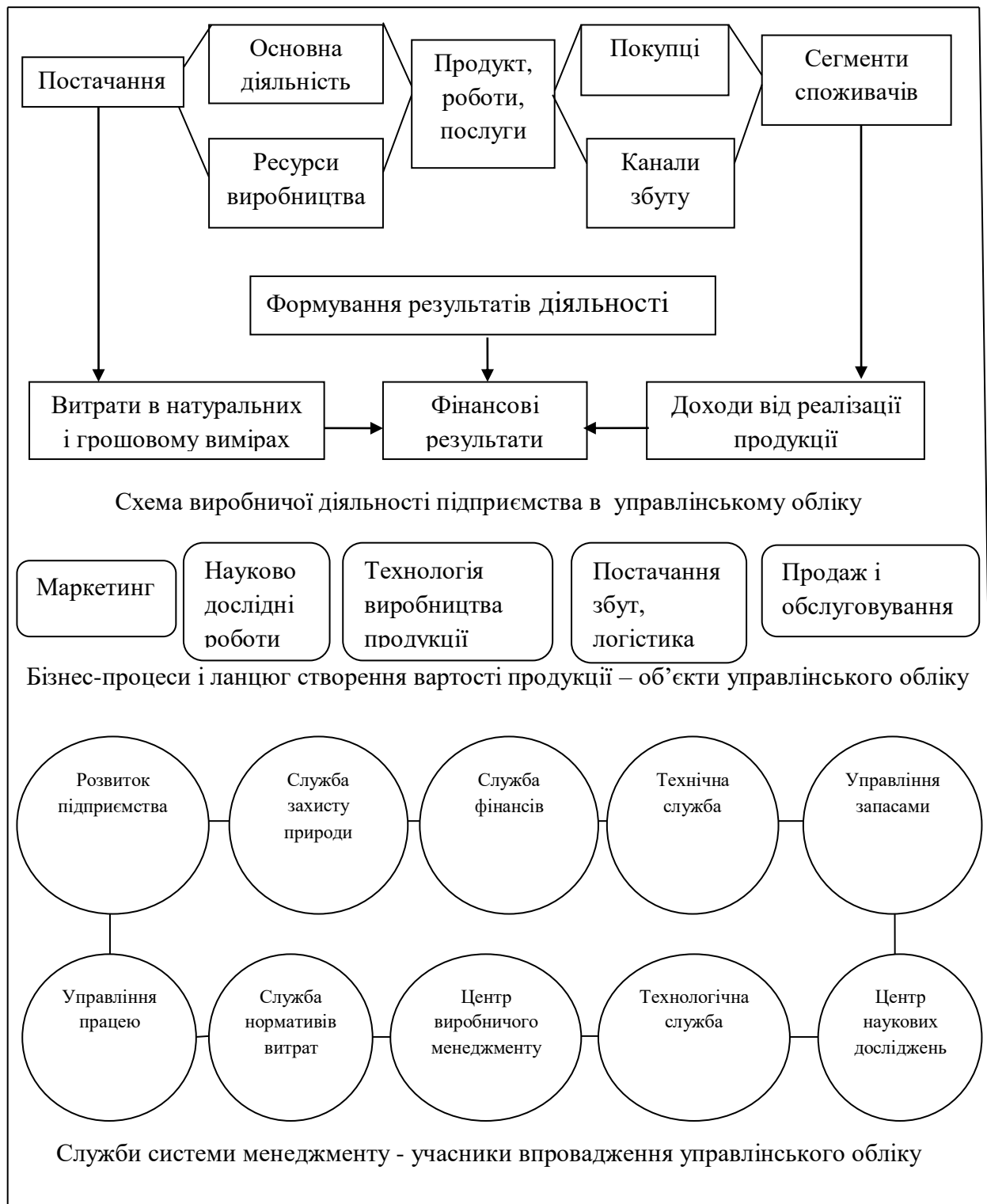


Рисунок 2.4. Бізнес-модель виробничої діяльності підприємства

Джерело: розроблено автором.

Немає потреби доводити до чого призводить невизначеність у процесі виробництва через відсутність інформації, отже настав час і склалися передумови зі створення облікової підсистеми для менеджерів операційного рівня. Системний вплив на бізнес-процеси може відбуватися тільки через аналіз інформації, а контроль з боку менеджерів – через вимірювання фактів господарської діяльності та співставлення результату з планом [214]. Управляти чимось можна на основі аналізу отриманої інформації і постійно реагуючи на відхилення та коригуючи дії виконавців.

Управління бізнес-процесами становить собою складну проблему, оскільки має ієрархічну структуру починаючи з вищого стратегічного і до нижчого операційного рівнів рівня (рис. 2.5):

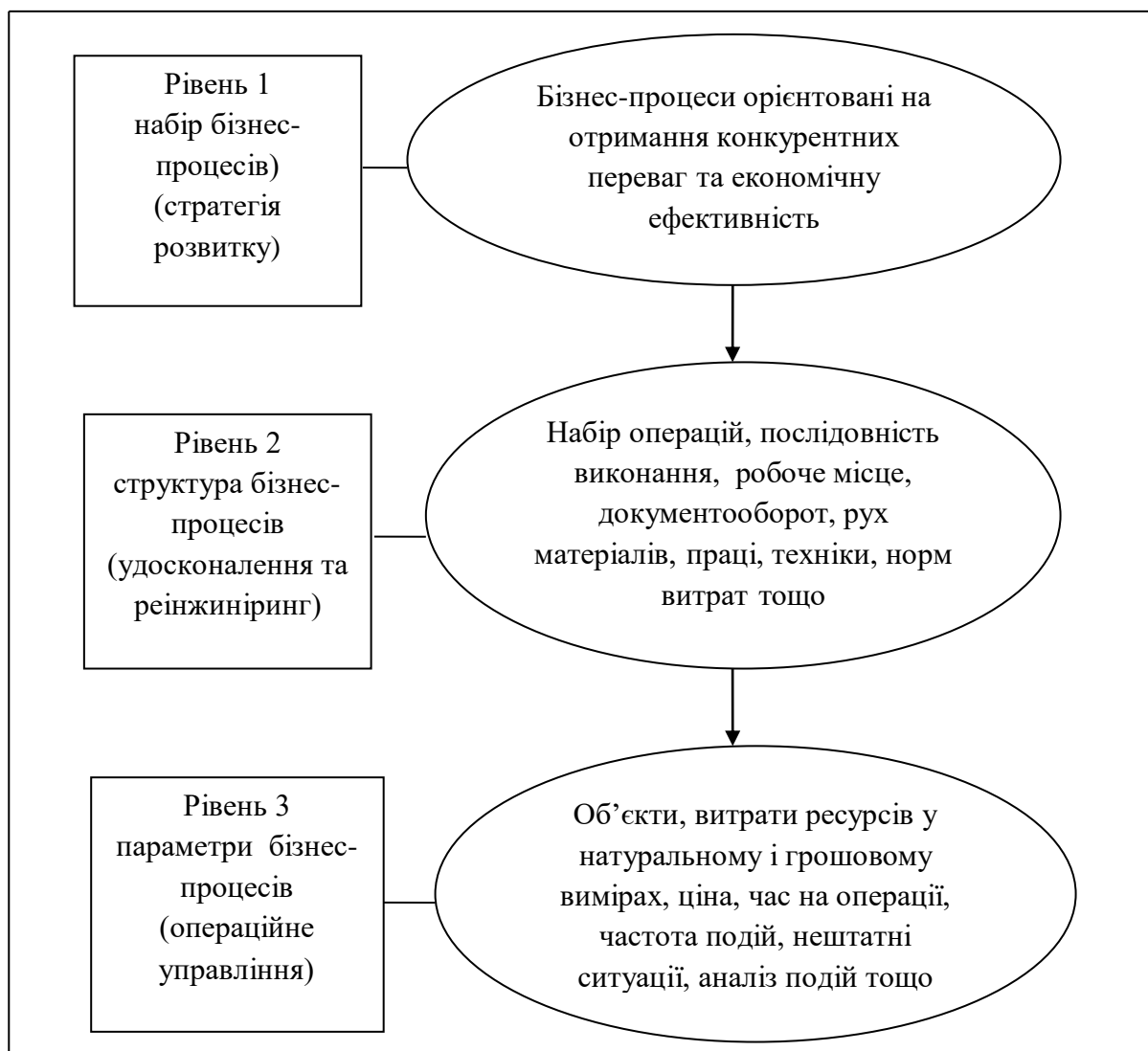


Рисунок 2.5. Управління бізнес-процесами підприємства

Джерело: розроблено автором.

Стратегія конкуренції потребує інформації про функціонування сегментів ринку і можливостей розширення обсягів збуту, підвищення якості продукції, освоєння нових видів продукції чи способів диверсифікації виробництва. У всякому разі така інформація допомагає орієнтуватися в тенденціях попиту і пропозиції на ринку і своєчасно реагувати на його зміни, коригуючи економічну політику і досягаючи сталого розвитку.

Ускладнення середовища підприємств призводить до пошуку нових дієвих методів управління, у структурі якого важливу роль відіграє контроль виробничої діяльності взагалі та окремих бізнес-процесів структурних підрозділів зокрема. Керівники підприємств усвідомлюють важливість інформації та розуміють, що фінансова бухгалтерія не призначена для контролю господарської діяльності, тому все частіше вдаються до створення окремої підсистеми управлінського обліку, яка може генерувати необхідну менеджерам операційного рівня інформацію про роботу бізнес-процесів.

Удосконалення та реінженіринг бізнес-процесів не можуть обійтися без інформації для аналізу та контролю ланцюга створення вартості [202], дані для якого можна отримати лише за допомогою управлінського обліку.

Ще в більшій мірі такого обліку вимагає операційний рівень управління, на якому створюється вартість продукції у технологічному процесі. Цей рівень утворює каркас економічної системи, в якій збігаються інтереси усіх систем в одній надскладній гіперсистемі під назвою «підприємство».

Стрибок (прорив, лідерство) у розвитку підприємства відбувається через удосконалення структури бізнес-процесів, ефективне управління, інформацію, знання, персонал, інновації систем, організаційні злібності та інші фактори успіху. Без моніторингу бізнес-процесів, а саме без інформації та управління, що базується на ній, неможливо досягти успіху в економічній сфері [203], тому так важливо мати на підприємстві відділ управлінського обліку, який генерує інформаційну базу для управління розвитком, виробництвом та якістю продукції. Вимірювання результатів діяльності потрібно також для визначення рівня досягнення мети підприємства. Проте, для того, щоб щось виміряти та обліковувати потрібно знати що саме потрібно

обліковувати. Організувати «правильний» облік можливо лише при адекватній реорганізації господарської діяльності. Управлінський облік має властивість адаптації до умов діяльності бізнесу.

Адаптивна модель управлінського обліку та її цінність для бізнесу залежить не тільки від креативності розробників, а й від користувачів. Під креативністю розуміють здатність до створення нового, пошук нетривіальних шляхів і генерування нових ідей та нестандартних рішень проблем. На жаль, на підприємствах, в силу сформованих традицій, процес створення і сприйняття інформації уніфікується, бюрократизується і перетворюється на рутину.

Інформаційне поле підприємства диктує умови для розробки адаптивної моделі управлінського обліку та врахування можливостей поля генерувати необхідний обсяг інформаційних ресурсів для контролю бізнес-процесів. Які показники обрати для аналізу й оцінки діяльності структурних підрозділів підприємства та рівень їх креативності потрібно визначати перед прийняттям рішення про впровадження управлінського обліку, а потім їх періодично, по мірі необхідності, змінювати і доповнювати.

Для досягнення певного рівня креативності в обліковій сфері, яка генерує інформацію для операційного менеджменту, потрібна корпоративна культура, яка захищає від застою та несприйняття інновацій у справі збору й обробки даних для відстеження відхилень у роботі виробничого персоналу.

Рішення про створення підсистеми управлінського обліку на підприємстві приймається з урахуванням таких факторів:

- всебічного вивчення цінних аспектів отриманих інформаційних ресурсів;
- аналізу факторів ризику невдалої спроби впровадження своїми силами;
- чи сприймає операційний менеджмент ідею створення такого обліку;
- чи вписується пропонована адаптивна модель обліку в його концепцію;
- відношення керівництва до впровадження обліку та подолання опору змінам.

Відповідно до наукової концепції управління розробники проєкта управлінського обліку визначають:

- мету і завдання (підготовка інформації на запит менеджерів для контролю виконання календарних планів, координації дій виконавців робіт, виявлення відхилень від планів та оперативне реагування на них, вимірювання й оцінка діяльності, стимулювання менеджерів, підвищення ефективності роботи підрозділів тощо);
- номенклатуру об'єктів обліку, учасників процесу, норм витрат ресурсів;
- розробку методик документування відхилень, збору даних та управлінської звітності для менеджерів;
- створення візуальної моделі управлінського обліку;
- організацію процесу бюджетування витрат на виробництво в натуральному та вартісному вираженні;
- складання плану впровадження моделі обліку з визначенням термінів та відповідальних за дотримання реалізації планових робіт.

Важливо також дотримуватися принципів управлінського обліку, які спрямовують роботу облікового апарату в заданому напрямі:

- досягнення єдності показників планування та обліку, одиниць вимірювання, формату та змісту управлінських звітів;
- отримання формальної та оригінальної інформації про діяльність підрозділу на запит менеджерів;
- використання інформації менеджерами з метою поліпшення роботи та стимулювання менеджерів за досягнуті результати;
- організація нормативного господарства, бюджетування витрат, фіксування та контроль відхилень;
- повнота інформації для менеджерів в режимі реального часу;
- наявність комп'ютерної техніки та інформаційних технологій для збору та обробки даних.

Адаптивну модель управлінського обліку доцільно впроваджувати на підприємствах разом з українською національною системою управління якістю ISO

9000: 2015, оскільки багато в чому концепція системи управління якістю (СУЯ) співпадає з концепцією управлінського обліку [46].

Управління якістю передбачає прийняття рішень на підставі фактичної інформації про виконання заходів, що з більшою ймовірністю сприяє отриманню бажаних результатів, ніж без неї. Обґрунтування прийнятих рішень може бути складним процесом і завжди враховує деяку невизначеність, оскільки охоплює деяку множину видів і джерел вхідних даних та їх інтерпретацію, яка може бути суб'єктивною.

Інформація потрібна для аналізу причинно-наслідкових зв'язків та непередбачених наслідків наших дій [91]. Аналіз фактів, доказів та інформаційних повідомлень сприяє більшому рівню обґрунтованості та впевненості у прийнятих рішеннях.

Вигоди від отриманої інформації про якісні показники бізнес-процесів полягають у поліпшенні прийняття рішень на основі оцінювання показників функціонування того чи іншого процесу та підвищення здатності досягати мети, підвищення операційної результативності та ефективності, можливості аналізувати, оспорювати та змінювати погляди й рішення, порівнювати результативність прийнятих раніше рішень.

Можливі дії з отримання інформації з управління якістю охоплюють визначення, вимірювання та здійснювання моніторингу ключових показників, доступ персоналу до необхідних даних, вимоги до інформації, яка повинна бути правдивою, надійною та захищеною, використання адекватних методів аналізу та оцінки інформації, залучення компетентного персоналу для проведення аналізу та оцінки інформації, прийняття рішень й виконання дій на основі фактичних даних.

З метою досягнення сталого економічного успіху, СУЯ повинна управляти своїми взаємовідносинами з зацікавленими сторонами, наприклад, з постачальниками, які впливають на діяльність підприємства. Сталого успіху з більшою ймовірністю досягають ті, хто управляє взаємовідносинами зі своїми контрагентами і враховує їх вплив на діяльність.

Ключові вигоди від добрих взаємовідносин з клієнтами можна одержати за умови спільного розуміння цілей і цінностей комунікації, заінтересованості у спроможності створювати додаткову цінність продукції при високій якості продукції, організації ланцюга постачання, який створює взаємовигідний стабільний потік продукції та послуг.

Отримання ключових вигод вимагає складання списку зацікавлених сторін (наприклад, постачальників, партнерів, замовників, інвесторів, працівників) та їх зв'язків у нашій співпраці, визначення пріоритетності взаємовідносин із зацікавленими сторонами, якими потрібно управляти, вияснити, які взаємовідносин, можуть збалансовувати вигоди короткострокового та довгострокового характеру.

Відповідно до ДСТУ 9000:2015 передбачено також збір інформації та обмін інформацією, експертним досвідом і ресурсами із зацікавленими сторонами, вимірювання показників діяльності для отримання зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами, за потреби сприяти ініціативам з поліпшення діяльності, впровадження спільної діяльності з розвитку та поліпшення роботи з постачальниками, партнерами та іншими зацікавленими сторонами, заохочення постачальників і партнерів у розвитку взаємовідносин.

Модель СУЯ має дещо спільне з людьми, вони живі та здатні до навчання, як соціальні організми. Системи легко пристосовні та складаються із взаємодіючих систем, процесів і дій. В умовах мінливого середовища вони здатні змінюватися. Підприємства часто вдаються до інновацій, щоб досягти проривних поліпшень у сфері якості продукції та управління процесами.

Модель періодично уточнюють, тому що не всі системи, процеси та дії виконавців можна наперед визначити, вона була гнучкою та легко пристосованою до складного середовищ підприємства.

Система «підприємство» прагне зрозуміти своє внутрішнє і зовнішнє середовище з метою ідентифікації потреб та очікувань зацікавлених сторін. Цю властивість використовують під час розробки СУЯ для досягнення сталого

функціювання. Виходи одного процесу можуть бути входами інших процесів, тому вони взаємопов'язані в загальну мережу.

Кожне підприємство та його система управління якістю є унікальними, хоча часто здається, що вони складаються із подібних процесів. Процеси можуть бути визначені, виміряні та поліпшені. При взаємодії процеси дають результати, які узгоджені з метою підприємства та перетинають його функціональні межі. Деякі процеси можуть бути критично важливі, а інші – ні. Процеси виконують взаємопов'язані роботи з входами для перетворювання їх на виходи.

Люди співпрацюють у межах процесу здійснюючи повсякденну роботу. Окремі види робіт залежать від розуміння мети підприємства, а деякі з них мають характер і виконання, як реакція на зовнішні впливи.

СУЯ відноситься до динамічних систем, які еволюціонують в часі через періодичні поліпшення. Кожне підприємство здійснює офіційно сплановану діяльність з управління якістю на підставі стандарту, який визначає ті види робіт з управління якістю, які вже є на підприємстві та їх доцільність з точки зору його середовища.

Офіційна СУЯ становить основу для планування, організації, моніторингу й поліпшення показників діяльності із управління якістю. Система не повинна бути занадто складною, вона має лише точно відображати потреби підприємства. Основоположні поняття та принципи, які наведені у стандарті, можуть бути цінною настановою при розробці системи на підприємстві. Планування системи – не одноразова подія, а безперервний процес, плани розвиваються по мірі того, як підприємство набуває знань та змінюються обставини. У плані враховують усі види діяльності та охоплено всі положення стандарту.

Виконання планових робіт здійснюють на основі моніторингу показників з управління якістю продукції та робіт. Періодично проводять аудит системи якості, який використовують як засіб оцінки виконання заходів, ідентифікації ризиків та дотримання термінів виконання плану. Результативність аудиту визначається зібраними матеріальними та нематеріальними доказами. За результатами аналізу

зібраних доказів виконують коригування та поліпшення системи управління якості продукції.

З наведеного огляду системи управління якістю видно, що значна частина її завдань співпадає із завданнями управлінського обліку, що й підтверджує висновок про доцільність одночасної розробки проєктів впровадження цих двох систем, або удосконалення уже діючих. Розробка проєктів двох систем за єдиною методикою дозволить знизити витрати на проєктування, спростити документооборот, витрати часу на збір та обробку даних й усунути дублювання інформації.

Досвід зарубіжних країн щодо організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах можна використати з метою попередження помилок і збоїв у його функціонуванні [166, с. 450-454].

Вандер Віл наводить 16 пунктів можливих помилок впровадження управлінського обліку і дає поради як потрібно діяти для досягнення успіху в цій справі:

1. На впровадження управлінського обліку потрібно 2-3 роки на розробку програми зі створення фундамента нової системи обліку (принципи, логіка, механізм управління, поступове навчання та надбання досвіду).

2. Передача повноважень з організації управлінського обліку на нижні рівні управління з тим, щоб кожний менеджер мав свободу та відповідальність за рішення певної частини завдань і реалізував право на своє бачення якої інформації йому потрібно для виконання завдань.

3. Мотивація менеджерів у постановці завдань для системи обліку стосовно інформації, яку повинні готувати менеджери-обліковці для їх роботи.

4. Не перекладати керівництво розробки системи обліку на помічників або менеджера-бухгалтера. Кожний відділ (фінансовий, плановий, бухгалтерія тощо) у межах своєї компетенції відповідає за свою частину нової системи обліку.

5. Потрібне демонстрування лідера в зацікавленості у створенні системи управлінського обліку та отриманні інформації від нижчого рівня управління про виконання планових завдань проєкту.

6. Гармонічне визначення завдань для системи обліку. Кожний учасник бізнесу, який виконує певну функцію, допомагає вирішити спільне завдання з управлінського обліку. Потрібно координувати зусилля з виконання завдань всіма менеджерами.

7. Потрібно формулювати довгострокові осмислені завдання, не обов'язково намагатися досягти негайних результатів.

8. Кожне завдання повинно підкріплюватися заходами і графіком виконання. План допомагає перевірити реальність виконання. Завдання служить основою обміну інформацією та координації дій виконавців, визначення ресурсів та права менеджерів розпоряджатися ними.

9. Не всі завдання потрібно виражати цифрами, деякі з них можна виразити вербально. Головне – результат, а не опис його характеристик.

10. Менеджерам-бухгалтерам слід уникати надмірної уваги до принципів і методик управлінського обліку, технічні деталі та сленг звести до мінімуму. Робити все найпростіше.

11. Зворотний зв'язок відділу управлінського обліку з менеджерами абсолютно необхідний як попередня умова успіху впровадження нової системи. Чим більший інтерес менеджера в отриманні інформації про показники своєї роботи, тим більше він зацікавлений у зворотному зв'язку для коригування роботи.

12. У якості складової управлінського обліку необхідно передбачити можливість опанування другої освіти та постійне навчання причетних до створення нової системи. Нове завжди вимагає тривалого часу на його освоєння.

13. Досвід свідчить про те, що найкращі системи управлінського обліку створені за умови дотримання простоти та мінімуму паперотворчості.

14. Завдання становлять лише частину управлінського обліку, а її основа – система, в межах якої вирішуються завдання, тому розуміння менеджерами системи дає їм можливість краще формулювати завдання.

15. Доцільно попередньо вивчити досвід експлуатації системи управлінського обліку в інших підприємствах, а по мірі набуття свого досвіду постійно вносити зміни в систему. Ця система динамічна і змінюється внаслідок змін середовища.

16. Організувати стимулювання менеджерів пропорційно до результатів роботи підрозділів з урахуванням вирішених завдань на основі системи управлінського обліку [166].

Такі поради мають цінність, оскільки розкривають організацію процесу впровадження і методику, як нерозривне ціле і дають розуміння системи не лише в теоретичному, а й практичному відношеннях.

Для тих керівників підприємств, хто бажає впровадити систему управлінського обліку, основне питання повинно полягати в тому, чи дійсно ми розуміємо, що являє собою і для чого призначена ця система і чи потрібно її вводити у себе на підприємстві?

Відповідь на це питання керівник може дати після того, як менеджер – бухгалтер за його дорученням проведе аналіз доцільності такої системи обліку в конкретних умовах роботи підприємства до прийняття рішення про початок роботи над її створенням.

Аналіз допоможе дати відповідь про готовність підприємства до впровадження управлінського обліку після того, як будуть отримані результати на такі питання:

- Чи зрозуміло для нас, як вплине ця система на наш бізнес.
- Чи має бажання директорат присвятити свій час для розробки програми створення нової системи, яка проявить свою ефективність через 3 роки.
- Чи готові ми до роботи з нашою системою (належна система управління, рівень організаційної роботи, ефективна управлінська інформаційна система). Якщо наша система не готова, то потрібно удосконалити окремі напрями роботи і тільки після цього повернутися до питання розробки нової системи обліку.
- Чи найкращий момент обрано для впровадження нової системи (готовність менеджерів, облікового персоналу, наявність ресурсів тощо).
- Чому ми хочемо впровадити нову систему управлінського обліку (для іміджу, за бажанням акціонерів, підвищити ефективність роботи менеджерів, показати що ми не гірші за інших тощо).

Якщо аналіз готовності підприємства до впровадження управлінського обліку дав позитивні результати, то створюється комісія з фахівців самого підприємства розробляє самостійно чи залучає наукові установи до виконання робіт на договірних умовах.

Однією з моделей управлінського обліку може бути такою, що ґрунтується на зв'язках причин і наслідків між ресурсами та результатами, або як її називає професор С.Ф. Голов, на взаємозв'язку між управлінським обліком та бізнес-моделлю, що вимагає глибокого розуміння бізнес-моделі й мікроекономічного середовища та аналізу витрат на всіх етапах створення вартості [33].

«Метою управлінського обліку має бути підготовка інформації керівників підприємства про фактори сталого розвитку, які необхідно враховувати при плануванні та складанні звітності... Відповідно фахівці з управлінського обліку несуть відповідальність перед їх клієнтами та іншими зацікавленими особами за рішення в прийнятті яких вони беруть участь. Тому їх сприймають як відповідальних людей, які поважають цінності організації, дотримуються професійної етики і законодавства та розуміють соціальну відповідальність.

Для реалізації розглянутих принципів фахівцям з управлінського обліку необхідні відповідні технічні, ділові, лідерські та людські навички. Технічні навички визначають здібність фахівця застосовувати відповідні інструменти обліку і фінансів у процесі управління і прийняття рішень. Ділові навички вимагають від фахівця з управлінського обліку досконалого знання бізнесу (зокрема бізнес-моделі) та умов його ведення. Лідерські навички допомагають фахівцям з управлінського обліку переконливо пояснювати зацікавленим особам очікувані результати рішень, що приймаються» [34, с.19].

2.3. Інформація управлінського обліку для стейкхолдерів

Інформацію управлінського обліку в силу окремих обставин і законодавчо закріплених норм віднесено до комерційної таємниці, що, в певній мірі, виправдано

секретами виробництва, які служать захистом від конкурентів і промислового шпигунства, але доведення секретності до межі абсурду може не стільки допомогти в цій справі, скільки зашкодити комунікаціям з різними групами стейкхолдерів.

Яким би не був облік (фінансовим, управлінським чи стратегічним), його інформація набуває цінності лише у процесі комунікацій між заінтересованими економічними агентами для реалізації певних ідей, проєктів, програм, завдань.

Комунікації важливі не лише для обміну інформацією між персоналом всередині підприємства, а й за його межами – зі стейкхолдерами (stakeholder – окремі фізичні та юридичні особи чи їх групи, дії, поведінка і рішення яких можуть прямо чи опосередковано впливати на будь-яку діяльність, бізнес-процеси або прибуток підприємства) не тільки не становить загрози, а навпаки, розглядається як благо, оскільки через стейкхолдерів формується довіра та зростає імідж підприємства. М. Хетч та М. Шульц визначають організаційну культуру як два суттєвих складники організаційної культури [175]. На жаль, вітчизняний бізнес взяв на озброєння лише одне положення управлінського обліку про те, що його дані не підлягають розголошенню, і більш того, приховують навіть інформацію фінансової звітності, яку вони, за законом, повинні оприлюднювати у відкритих джерелах інформації.

Кількість стейкхолдерів та їх інтереси можуть відрізнятись залежно від суб'єктивних мотивів людини чи юридичної особи – галузі економіки, виду діяльності, масштабів підприємства, характеру продукції, обсягу прибутку, інформації про підприємство та його імідж та інші.

Стейкхолдерами можуть бути працівники підприємства, власники, партнери, реальні та потенційні споживачі, засновники бізнесу, безробітні, акціонери, інвестори, спонсори, меценати, кредитори, банки, страхові компанії, транспортні організації, конкуренти, органи державної влади й місцевого самоврядування різних рівнів, громадські об'єднання, дистриб'ютори, фінансові установи, освітні та наукові установи, суспільні, соціальні, політичні, релігійні, культурні об'єднання та організації, професійні спілки та об'єднання, недержавні організації, біржі, торгові групи, експортні та імпорتنі організації, міжнародні організації та інші.

Стейкхолдерів поділяють на групи – внутрішніх, тих хто знаходиться в межах підприємства в якості безпосередніх учасників господарської діяльності, та зовнішніх – за його межами.

Також їх поділяють на групи – первинних зацікавлених осіб, які перший раз уклали взаємовідносини і вторинних, які продовжують такі відносини, хоча між ними іноді важко провести розмежувальну лінію. Все залежить від терміну взаємодії – тривалої чи короткострокової, постійної чи епізодичної. Кількісний склад зацікавлених осіб, груп чи організацій, які бажають мати зв'язки з підприємством, залежить від їх конкретної мотивації, одні з них мають офіційний статус, а інші – проявляють власну ініціативу.

Кожне підприємство для стейкхолдерів є метою досягнення певних матеріальних вигод, вони часто вкладають свій власний капітал у різних формах (грошовій, матеріальній чи нематеріальній) в той бізнес, який з їх точки зору, найбільш привабливий, тому й зацікавлені в його успішній діяльності. Якщо інтереси стейкхолдерів виправдовують сподівання на успіх, то вони досягають своєї мети завдяки розвитку підприємства, а якщо підприємство зазнає збитків через свою неефективну роботу, то стейкхолдери в такій ситуації вимушені забрати свій капітал, що може спричинити негативні наслідки для бізнесу і навіть його банкрутство.

Таким чином, стейкхолдери справляють тиск на керівників підприємств, які повинні шукати шляхів покращення роботи, впроваджувати інновації, знижувати витрати виробництва та отримувати достатній рівень прибутку для подальшого розвитку бізнесу та підвищення благополуччя колективу.

За позитивних результатів підприємства стейкхолдери отримують такі вигоди:

- працівники – стимулюються збереженням робочих місць з адекватною заробітною платою та належними соціальними умовами праці;
- акціонери – отримання дивідендів;
- клієнти – своєчасними розрахунками за платежами;
- органи державної влади та місцевого самоврядування – дотриманням підприємствами законодавства, виконанням вимог державних органів;
- податкові органи – надходженням повної суми коштів до бюджету;

- громадські та соціальні організації – отриманням матеріальної допомоги.

Отже, співпраця бізнесу і стейкхолдерів з приводу використання робочої сили, фінансів, ресурсів, купівельної спроможності, консультативної діяльності, поширення інформації про підприємство, створення позитивного іміджу тощо, приносить вигоду обом сторонам.

Контакти зі стейкхолдерами обумовлені дефіцитом ресурсів у підприємств для розширення економічного потенціалу та розвитку на новій технічній та економічній базі. Пошук джерел ресурсів стимулює підприємства враховувати інтереси стейкхолдерів та організувати канали поширення інформації про свої переваги перед конкурентами, що сприяє формуванню привабливого іміджу й, тим самим, опосередкованого впливу не тільки на потенційних інвесторів, які мають капітал і готові його вкласти в бізнес, а й на інші групи стейкхолдерів.

Враховуючи різні вимоги різних груп заінтересованих осіб, політика керівників щодо них повинна бути гнучкою, тому інформація управлінського обліку в цій справі більш важлива, ніж загальні показники діяльності підприємства, яка відображена в офіційних звітах фінансового обліку.

У зв'язку з цим виникає проблема стосово показників, які необхідно розкривати у звітності управлінського обліку для широкого кола осіб, а не робити таємницю зі своєї діяльності. Таку політику можна назвати цілком сучасною та відкритою для публічного інтересу, тим більш, в умовах формування суспільства знань.

Контакти стейкхолдерів з бізнесом вимагають розвитку комунікацій на основі отримання інформаційних ресурсів про дві взаємозалежні сторони – діяльність підприємства, з одного боку, і структуру та інтереси стейкхолдерів – з другого. Обидва вони мають спільну мету – підвищення ефективності роботи підприємства. Якщо взаємодії між цими сторонами немає, в тому числі й через відсутність інформації, то не випадково більша половина підприємств замість прибутків отримує збитки.

На практиці підприємці обирають не повний список можливих стейкхолдерів, а лише кілька з них, що спрощує комунікаційні зв'язки, але знижує ймовірність

отримання бажаного результату. Найчастіше основними групами обирають споживачів, персонал підприємства та спонсорів, враховуючи їх масовість та доступність комунікацій, а рідше – інвесторів, акціонерів, клієнтів, розвиваючи внутрішні та зовнішні комунікації.

Оцінку ефективності комунікативних зв'язків здійснюють за показниками лояльності, задоволеності та мотивації груп стейкхолдерів, використовуючи метод SWOT-аналізу.

Реальні споживачі для більшості промислових підприємств є пріоритетними стейкхолдерами, оскільки відділи маркетингу активно з ними працюють через різні канали комунікацій, а залучення потенційних споживачів вимагає більше зусиль і додаткових ресурсів. Саме процес залучення нових споживачів вимагає інформаційного впливу на людей і пошуку комунікаційних шляхів.

Без наукового підходу цю проблему вирішити неможливо і методи, які використовували раніше, в нових умовах не працюють, потрібно розробляти нові засоби впливу на потенційних і реальних споживачів, пропонуючи їм нові продукти і послуги та висуваючи нові вимоги до постачальників.

Важливість інформаційного та людського факторів у розвитку сучасної економічної системи Е. Тоффлер визначає тим, що вони стають основою формування постіндустріального суспільства [165]. Людина виступає в цьому суспільстві як носій і творець нових знань, нової техніки і технологій, а матеріальні та енергетичні фактори у розвитку економіки відходять на другий план.

Людський капітал (інтелектуальний, освітній, креативний), яким володіє персонал підприємства (внутрішні стейкхолдери), надходить із зовнішнього середовища маючи певну підготовку, реалізовує свої знання на виробництві у формі освітнього капіталу [84; 85]. Проблеми з цим капіталом виникають при визначенні внутрішніх комунікаційних зв'язків – взаємодії між роботодавцем і найманими працівниками. Успіх підприємства залежить, в першу чергу, від якості підготовки робітників, апарату управління і керівництва, а також від організації й оплати праці, стимулювання, творчої атмосфери, культури виробництва, соціальних умов, безперервності освіти через різні форми підвищення кваліфікації тощо.

Проте, основою взаємовідносин між виробничим та управлінським персоналом стає їх внутрішня мотивація стосовно умов праці та її оплати. Сильна мотивація до праці та відданість роботодавцю може формуватися через гідну оплату і працівник через підвищення продуктивності впливає на ефективність виробництва.

Справедлива оплата праці різних категорій персоналу створює нормальну безконфліктну обстановку в колективі, а при її порушенні виникають конфліктні ситуації – через приховування інформації про зарплату керівників, спеціалістів, службовців та робітників, через монополію на інформацію та демонстрацію своєї значущості, приховування інформації негативного змісту через страх покарання за провали у роботі тощо.

Важливою групою стейкхолдерів є потенційні спонсори і меценати, які також передбачають отримання вигод, але не прибутку, а частіше в нематеріальній формі – створення позитивного іміджу, впізнаваності в певних колах суспільства, отримання слави тощо.

Стейкхолдерів поділяють на групи прямого і опосередкованого впливу. До першої групи відносять тих із них, які безпосередньо впливають на окремі сторони діяльності підприємства через економічні, правові, соціальні, технологічні, екологічні, політичні та інші фактори. Це – споживачі, працівники, конкуренти, органи державної та місцевої влади, спонсори тощо.

До другої групи відносять тих, хто здійснює тиск опосередковано – громадські, політичні, релігійні об'єднання, дистриб'ютори, фінансові, освітні та наукові установи, недержавні організації, біржі, торгові групи та інші.

Кожному із стейкхолдерів необхідна своя особлива інформація про діяльність підприємства, якої фінансовий облік не може дати, генеруючи виключно показники фінансової звітності. Це ще раз доводить про необхідність створення окремої підсистеми обліку, яка може задовольнити інформаційні потреби управління бізнесом і стейкхолдерів, оскільки вони вимагають вирішення питання відповідальності бізнесу за інформаційну сферу. «Усвідомлення відповідальності властиве також бізнесу, який здійснюється у природному і соціальному середовищі, тому бере на себе обов'язок гідні умови для працюючих, збереження свого сталого

середовища (певної території, інтересів громадян) і довкілля (утилізація відходів, попередження шкоди природним об'єктам і лісовим насадженням, рекультивація земель, економія водних ресурсів, поліпшення якості ґрунтів тощо). Потрібно покладатися у цій справі більше на етичні норми відповідальності, ніж на бюрократичні та правові основи, і тоді проблема людства і його розвитку може бути у певній мірі вирішена» [141; 142, с. 14; 182].

Бізнес уже чверть віку не лише організовує облік нефінансових показників соціального характеру, а й складає звітність перед державними органами. Так, країни Європейського Союзу, Америки та Азії розробили регуляторні акти для великих компаній з питань розкриття нефінансових показників у їх щорічних звітах, у яких відображають нефінансові показники із корпоративної соціальної відповідальності або ж ESG показники (екологічні, соціальні та управлінські).

Такі звіти називають звітами зі сталого розвитку або корпоративної соціальної відповідальності. За даними Інституту відповідальності інвесторів 78% компаній у світі підготовують нефінансові звіти, а 40% міжнародних компаній включають нефінансові показники у щорічні звіти (рис 2.6). В останні роки почали складати інтегровану звітність, у якій наводять фінансову і нефінансову інформацію, стратегію та досягнення корпорації, стиль управління (з економічної й соціальної точки зору), та розкривати зв'язок між цими показниками в коротко, середньо та довгостроковому періодах.



Рисунок 2.6. Частка компаній які користуються нефінансовими показниками.

Джерело: розроблено автором на основі [149].

У рамках гармонізації українського законодавства з європейським, у 2019 році вперше великі компанії України повинні були готувати «Звіт про управління за 2018

рік» (додаток Е), що в 3 рази збільшило кількість звітів в Україні серед зобов'язань топ-100 великих компаній, але проблема в тому, що загалом Звіт про управління переклали на працівників бухгалтерії – для проформи і виконання норми регулятора. Слід зазначити, що соціальна звітність є формою документального підтвердження соціальної політики, яка проводиться бізнес-структурами відносно внутрішніх та зовнішніх груп зацікавлених осіб [11, с. 71; 51, с. 22; 76; 181; 187; 213]. Також доцільно погодитися з думкою П.О. Куцика, що «соціальна звітність - важливий крок до того, щоб бізнес став дійсно соціально відповідальним в кожному своєму рішенні на кожному конкретному ринку, а не в окремих областях діяльності» [74]. Даний підхід суттєво відрізняється від європейського підходу, де нефінансові звіти готуються із залученням топ-менеджерів, активно комунікуються серед співробітників та зовнішніх стейк-холдерів, більше того штрафи за невключення нефінансових показників у щорічні звіти також адресовані топ-менеджерам [149].

Для соціально відповідальних компаній нефінансові звіти – це пошук сенсу й інструмент для демонстрації місії компанії співробітникам, у якій компанії вони працюють, інвесторам – у яку компанію вони інвестують, а партнерам – із ким вони працюють; організації – задля діалогу з громадськими організаціями та місцевими громадами та іншими стейкхолдерами.

Українські компанії також бачать сенс звітності не просто в оприлюдненні показників, а в розкритті концептуальних питань. Так, «Нова пошта» та «Астарта» намагаються визначити чому компанія звітує про соціальну відповідальність та хто є клієнтом цього інформаційного продукту, які цілі компанія ставить перед собою в процесі підготовки звіту.

Звіт компанії формує імідж, довіру клієнтів, сприяє збільшенню інвестицій, оскільки інвестори готові вкладати капітал після ознайомлення з показниками офіційного звіту. Для формування звіту міжнародні компанії не просто збирають статистичні показники, а висвітлюють свій вплив, якого результату досягли та як це впливає на стейкхолдерів.

Українські компанії також крок за кроком переходять до більш свідомої звітності [32; 68; 69;]. Й таких звітів стає все більше, до кінця року з'являться ще

декілька звітів, у тому числі серед ІТ-компаній. Серед українських компаній, які готують звіти – державні (Енергоатом) і приватні (Астарта, Нова пошта, Ашан, Соса Cola), які користуються стандартами Глобальної ініціативи звітності (GRI).

GRI пропонує єдині стандарти звітності, які використовуються більшістю опитаних компаній у всіх регіонах (рис. 2.7).

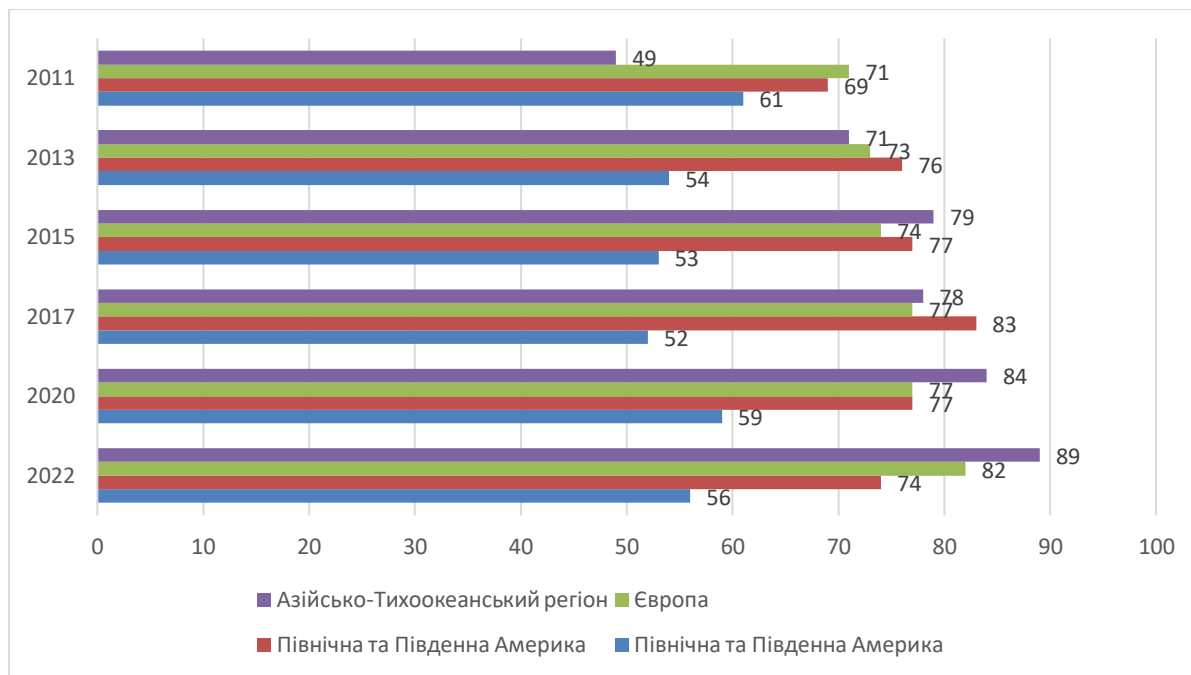


Рисунок 2.7. Частка великих світових підприємств, які використовують стандарти GRI у формуванні нефінансової звітності, %.

Джерело: модифіковано автором на основі [218].

Проведені М. Саприкіною дослідження показують, що близько 46% використали два і більше стандартів, а 25% взагалі не вказували жодних стандартів звіту. Тільки 14% компаній звітуються відповідно до міжнародного стандарту інтегрованої звітності, яка підлягає зовнішній перевірці та подається інвесторам. Верифікацію звіту здійснюють лише 3% компаній, які заявляють про повну верифікацію соціальної та екологічної інформації. В Україні компанія «Астарта» також наголошує на необхідності верифікації, й сама робить це неодноразово, а «Енергоатом» пішов іншим шляхом: «Компанія проводить багато слухань та консультацій зі стейкхолдерами, аби розуміти, чи у правильному напрямку рухається, а їх наслідок – документ «Книга запитань та відповідей», який групується за 34 категоріями» [149].

ESG у якості показників звітності обирають, в основному, екологічні питання – 95% підприємств мають порівнювальні метрики, а 67% ставлять вимірювані цілі.

Один з трендів – звітування за Цілями сталого розвитку, де потрібно змінювати підходи, але здебільшого компанії пишуть про всі 17 цілей і заходи для їх досягнення.

В окремих компаніях є Комітети правління, які звітують за корпоративну соціальну відповідальність (КСВ). Серед таких компаній більше тих, хто готує інтегровану звітність, аніж просто нефінансову. Важливим моментом є і те, що компанії, які обирали інтегровану звітність, значно частіше говорять про «створення цінності для всіх». Протягом останніх двох років кількість світових підприємств, які використовують стандарти GRI в інтегрованій звітності зростає (рис 2.8.). В Україні тільки 13% компаній підготували нефінансові звіти в 2018 році згідно з дослідженням Центру «Розвиток КСВ», але компанії повинні бути готовими, що скоро навіть потенційні співробітники попросять ознайомити їх з нефінансовими звітами, і постає питання, чи зможе компанія їх надати.

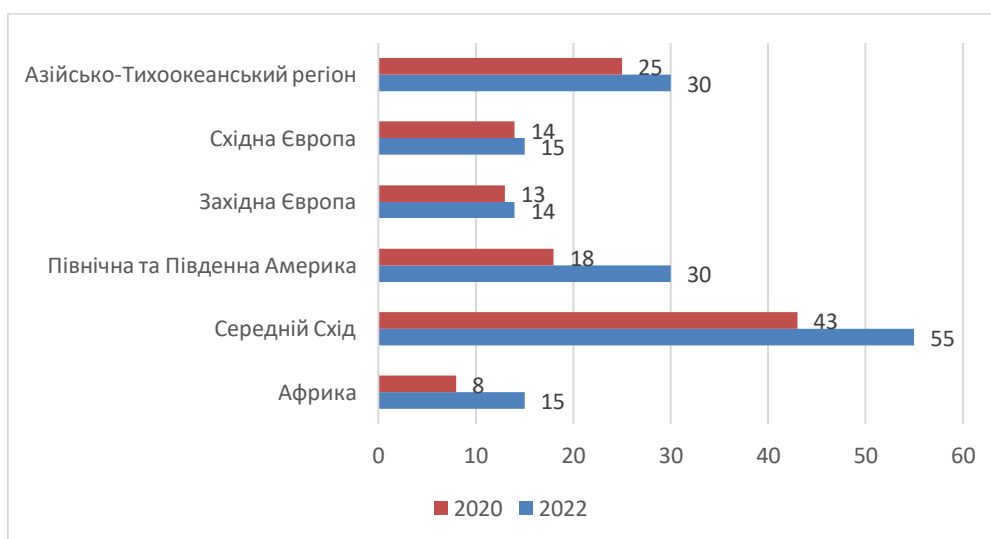


Рисунок 2.8. Частка великих світових підприємств, які використовують стандарти GRI в інтегрованій звітності, %.

Джерело: модифіковано автором на основі [219].

Доцільно притримуватися таких десяти рекомендацій для підготовки звіту:

- компанія сама вирішує сенс звіту, для чого й для кого його готувати (наприклад, для співробітників, тому що звіт впливає на їх мотивацію);
- для підготовки звіту компанія може створити робочу групу і визначити, хто й за що відповідальний;
- компанія повинна визначити стейкхолдерів, провести опитування серед них з метою визначення суттєвих питань звіту;
- компанія збирає дані відповідно до визначених суттєвих питань та структурує звіт, як довідник компанії із КСВ;
- звіт повинен бути читабельним, доступним для розуміння, тому інформацію в ньому подають в форматі інфографіки та ілюстрацій, а також формують фотобанк. Ілюстрації та слайди не лише доводять реальність ініціатив, а й візуально допомагають усвідомити інформацію;
- у звіті досягається баланс у розкритті інформацією, тому компанії розкривають не тільки позитивні, а й потенційні негативні впливи на роботу компанії та пояснюють, яким чином бізнес намагається їх зменшити. Також доцільно скласти кейси компанії в форматі проблема, рішення, показники;
- компанії слід демонструвати не тільки загальні цифри, а також вплив компанії на довкілля, економіку та суспільство;
- з підготовленим звітом повинні ознайомитися топ-менеджери і менеджери середньої ланки для узгодження, а також для того, щоб вони могли вільно оперувати даними звіту;
- на етапі комунікаційного плану обов'язково радитися з PR відділом, як комунікація організується на всіх рівнях управління та по горизонталі - зовнішня, внутрішня, електронна, друкована, в тому числі презентація -зустріч для співробітників. Формат інформації – буклети про звіт, відео з використанням продукції компанії та можливостей доповненої реальності;
- провести опитування стейкхолдерів, в тому числі співробітників, про організацію зворотного зв'язку, що допоможе покращити структуру і змістове наповнення звіту [149].

Як можна зрозуміти з вищевказаного, питання складання звітності надто розмите, відповідають усі, а це означає, що ніхто конкретно. Дослідження цієї проблеми дозволяє запропонувати життєздатний варіант збору фактів, їх обробки і складання звіту про соціальну відповідальність бізнесу. Цю важливу перспективну роботу для кожного підприємства може здійснювати служба управлінського обліку, спеціалісти якої найкраще з усіх підготовлені до її виконання в системному порядку, в повному обсязі, своєчасно і якісно. Аналізуючи структуру інтегрованих звітів як міжнародних, так і Українських компаній (додаток Ж), варто зазначити, що якість та вичерпність інформації, висвітленої в звіті, напряду впливає на ефективність прийняття рішень, імідж та довіру до компанії. Загалом у інтегрованому звіті слід розкрити такі положення, як: фінансові результати, огляд основних видів діяльності, систему управління, соціальні гарантії, екологічні ініціативи, тощо.

Беручи до уваги якості, які притаманні системі обліку, як було зазначено раніше, його нерідко називають «унікальною мовою бізнесу», загальною мовою ділової комунікації учасників розвиненого ринку. Мовою обліку відповідна інформація доводиться до його користувачів. Користувачем облікової інформації визнається будь-яка юридична або фізична особа, зацікавлена в інформації про організацію. Отже, становить інтерес коло користувачів облікової інформації. Незважаючи на те, що дане коло користувачів досить стабільне, їх вимоги до цієї інформації різні. Різниця викликана, в першу чергу, характером їх інтересів. Одних цікавить дохід на вкладений капітал, других – оподаткування цього доходу, а третіх – повнота, своєчасність оплати витраченої праці тощо. На утримання відмінностей впливає також склад користувачів. М.М. Матюха у своїй роботі зауважив, що «...управлінська звітність формується для потреб внутрішніх користувачів, але для з'ясування проблем розрахункових операцій, для представлення інформації громадським організаціям, а також передачі інформації органам контролю та на вимогу інвесторам вона набуває принципу публічності; публічність припускає публікацію даних управлінської звітності підприємства в засобах масової інформації у форматі доступному її користувачам, або поширення її у відповідних виданнях з метою проведення реклами підприємства» [90, с. 267].

Усі учасники ринкової економіки в тій чи іншій мірі є користувачами облікової інформації. Залежно від основних інтересів і цілей ними можуть бути державні органи та громадські організації, юридичні особи, які мають відношення до даної компанії, фізичні особи (акціонери), зарубіжні партнери і інвестори [102; 120]. Всіх користувачів облікової інформації поділяють на внутрішніх і зовнішніх.

До внутрішніх користувачів належать: власники підприємств, управлінський персонал, робітники і службовці, які задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, ухвалення управлінських та планових рішень, стабільності і прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці й пенсійного забезпечення тощо.

До зовнішніх користувачів належать ті, котрі мають прямий фінансовий інтерес у роботі підприємства, мають опосередкований фінансовий інтерес і без фінансового інтересу.

До тих, хто має прямий фінансовий інтерес, належать ділові партнери компанії на ринку (дійсні і потенційні) інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти, банківські й небанківські кредитні установи, майбутні акціонери.

До тих, які мають опосередкований фінансовий інтерес, відносять органи державного та міжнародного регулювання й контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних та міжнародних цільових фондів, органи державних й міжнародних комісій і комітетів), учасники фондового і товарних ринків (брокери, дилери, депозитарії, кліринг).

До користувачів без фінансового інтересу припадають аудиторські фірми, фінансові аналітики і радники, судових й арбітражних органів, громадські організації, профспілки та інші.

Інформацією фінансового обліку користуються, перш за все, власники (засновники) майна організації, податкові та фінансові органи, банки, аудиторські фірми, консультанти.

При захисті інтересів підприємства в конфліктних ситуаціях до даних обліку і звітності звертаються юристи.

Інформація, яка формується у фінансовому обліку та надається у формах фінансової звітності, повинна бути, за своєю суттю та змістом корисною широкому колу зацікавлених користувачів, але її розкриття здійснюється за стандартним набором економічних показників, що обмежує можливість отримати інформацію для багатьох потенційних зовнішніх клієнтів підприємства, що вимагає створення додаткової підсистеми управлінського обліку.

З.-М. Задорожний зауважує, що «головне завдання керівництва підприємства – забезпечення його економічного процвітання [56, с. 64]. Власників, співвласників і перших керівників підприємств найбільше цікавить прибутковість і ліквідність (співвідношення платіжних засобів і зобов'язань), а для менеджерів найбільш важливою є інформація про суму та норму прибутку, достатність грошових коштів, собівартість і рентабельність окремих видів продукції.

Інформація, що розкривається у фінансовій звітності, цікавить власників та інвесторів і тому вона мусить відображати рух капіталу та бути досить зрозумілою для інтерпретації, а більш детальний зріз економічних показників про роботу підприємства цікавить людей, які мають справу з господарською діяльністю, в якій капітал набуває різних фізичних форм у процесі кругообігу, формується фінансовий результат і відображається його динаміка.

Отже, одні користувачі вимагають фінансової, а інші (чисельність яких набагато більша) – різноманітної інформації про події підприємства в режимі реального часу, яку може генерувати управлінський облік.

Концепцією управлінського обліку визначено такі групи зацікавлених користувачів у диференціації інформації:

- інвестори та їх представники;
- директорат підприємства;
- менеджери різних ієрархічних рівнів;
- працівники підприємства;
- позикодавці;
- постачальники та підрядники;
- покупці та замовники;

- органи влади;
- громадяни.

Інвестори та їх представники зацікавлені в отриманні інформації про ризикованість та прибутковість передбачуваних або здійснених ними інвестицій і чи може підприємство успішно розпоряджатися інвестиціями і здатне виплачувати дивіденди.

Працівники та їх представники (профспілки та інші) зацікавлені в інформації про можливість підприємств гарантувати оплату праці і збереження робочих місць. Позикодавці – в отриманні відомостей, що дозволяють визначити, чи будуть своєчасно погашені надані ними підприємству позики й виплачені відповідні відсотки за кредит. Постачальники та підрядчики зацікавлені у інформації, що дозволяє визначити, чи будуть виплачені в строк належні їм суми. Покупці та замовники – в інформації про намір організації продовжувати свою діяльність.

Органи влади зацікавлені в інформації, необхідній для здійснення покладених на них функцій із розподілу ресурсів; регулювання господарської діяльності; розробці й реалізації загальнодержавної політики; ведення статистичного спостереження.

Громадськість в цілому зацікавлена у інформації про роль і внесок організації у покращення добробуту суспільства на місцевому, регіональному й федеральному рівнях. Інформація, що формується у фінансовому обліку для зовнішніх користувачів, задовольняє лише потреби, які є загальними для всіх користувачів, ігноруючи їх індивідуальні запити на нестандартну інформацію.

Щодо інформації для внутрішніх користувачів, мета обліку полягає у формуванні корисної інформації для прийняття управлінських рішень [28, с. 15].

Основною особливістю управлінського обліку є використання його даних у системі управління господарською діяльністю. Основа управлінського обліку – облік витрат, реалізації (випуску) та результату за сегментами діяльності [22]. Сегмент діяльності – це економічна та інформаційна одиниця, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація за доходами, видатками і результатами.

Управлінський облік дає можливість вирішувати численні проблеми, що виникають на ринку, в тому числі на базі внутрішньої інформації. Завдяки управлінському обліку аналізуються дані, необхідні для прийняття тактичних управлінських рішень, до яких відносяться поява нових тенденцій у зовнішньому і внутрішньому середовищі, зміна планів з виробництва і реалізації продукції, формування собівартості продукції та підвищення рівня якості, контроль технологічного процесу тощо.

Керівництво підприємства зацікавлене в інформації, що подається зовнішнім користувачам, у різноманітній додатковій інформації, необхідній для планування, аналізу та контролю.

З цього приводу професор М.Р. Лучко слушно зауважує, що інформація для зовнішніх користувачів формується, в тому числі, на основі інформації для внутрішніх користувачів, яка відноситься до фінансового стану підприємства, фінансових результатів її діяльності, змін в її фінансовому становищі. Така інформація повинна бути зрозуміла, доречна, надійна і порівнянна: «...облік як функція управління – це, перш за все, знання людини. Знання технічного та управлінського персоналу, керівного менеджменту про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на усіх рівнях ієрархії підприємства. Неможливо не виділити при цьому й господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, а саме: процес створення суб'єкта господарювання, процес його діяльності (постачання, виробництво та збут) і процес припинення його діяльності як суб'єкта господарювання. Під час цих процесів й відбуваються господарські події, які впливають на стан та поведінку активів, капіталу та зобов'язань» [81, с. 33-38].

На жаль, в Україні серед керівників підприємств і бухгалтерів поширена думка, що фінансова звітність складається, в першу чергу, для податкових органів. Дійсно, податкові органи і казначейство, на відміну від інших сторонніх зовнішніх користувачів інформації, мають право користуватися не тільки звітною, а й усією іншою обліковою інформацією, необхідною для перевірки правильності сплати податків. Однак, вітчизняний і міжнародний досвід свідчить, що найбільш важливою

групою користувачів облікової інформації є інвестори, оскільки саме вони вкладають свій капітал у розвитку підприємства [30; 31].

Інформація, яка може задовольнити потреби інвесторів, також буде, у значній мірі, визначати стратегію інших користувачів фінансової звітності, які мають наміри на подальші зв'язки з підприємством.

Відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» річна фінансова звітність затверджується на загальних зборах акціонерів, які проводяться щорічно не раніше двох місяців і не пізніше шести місяців з моменту закінчення фінансового року. Конкретні терміни встановлюються статутом акціонерного товариства.

Інформація, яка формується у фінансовому обліку, задовольняє лише загальні потреби всіх користувачів стосовно фінансового стану підприємства, але в силу значних відмінностей інтересів різних груп користувачів, такий облік не може задовольнити їх потреби в іншій інформації, що змушує обліковий апарат шукати можливості для удосконалення облікової системи.

Облікова система організовує нові варіанти облікового процесу – це вже не формальне застосування інструкцій і механічне відображення зафіксованих фактів на рахунках фінансового обліку (як це було раніше), а, насамперед, самосвідомість і мислення людей цієї важливої професії, заснованої на відповідальному відношенні до оцінки правил обліку, розкриття інформації у звітності, їх впливу на систему управління підприємства та обсяг одержуваних фінансових результатів й інших економічних вигод, уточнення прийнятих управлінських рішень, включно з оподаткуванням, а також вміння аналізувати і прогнозувати розвиток бізнесу [137].

Фінансовий облік за законом повинні вести всі підприємства, що знаходяться на території України, а також філії та представництва іноземних організацій, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України.

Юридичною особою визнається організація, яка має у власності, господарському віданні або оперативному управлінні відокремлене майно та відповідає за своїми зобов'язаннями цим майном, може від свого імені набувати й здійснювати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем

та відповідачем в суді. Юридичні особи повинні мати самостійний баланс або кошторис доходів і витрат.

Юридичних осіб поділяють на два види:

1. Комерційні організації, якими є:

- господарські товариства (у формі повних товариств, товариств на довірі (командитних);
- господарські товариства;
- виробничі кооперативи;
- державні та муніципальні унітарні підприємства.

2. Некомерційні організації.

Підставою для зазначеного розподілу служить мета здійснюваної організацією діяльності. Комерційними організаціями визнають організації, які переслідують одержання прибутку як основну мету своєї діяльності. Некомерційні організації – це організації, які не мають на меті одержання прибутку як основної своєї діяльності і не розподіляють отриманий прибуток між учасниками. Некомерційні організації можуть створюватися для досягнення благодійних, освітніх, наукових й управлінських цілей, з метою охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури та спорту, задоволення духовних й інших нематеріальних потреб громадян й організацій, вирішення спорів, конфліктів, надання юридичної допомоги, а також в інших цілях, спрямованих на досягнення суспільних благ [112].

Юридичні особи, які є комерційними організаціями, можуть створюватися у формі господарських товариств й товариств, виробничих кооперативів, державних та муніципальних унітарних підприємств. Юридичні особи, які є некомерційними організаціями, можуть створюватися у формі споживчих кооперативів, громадських або релігійних організацій (об'єднань), фінансованих власником установ, благодійних та інших фондів, а також в інших формах, передбачених законом. Некомерційним організаціям надається право займатися підприємницькою діяльністю, але тільки при одночасній наявності двох умов: ця діяльність повинна, по-перше, служити досягненню цілей, заради яких вони створені, і, по-друге, за своїм характером відповідати цим цілям.

Суб'єкти ринкової сфери в тій чи іншій мірі є користувачами інформації, це спричинено тим, що кожен учасник при обмежених ресурсах намагається отримати максимальну вигоду, підприємець – у вигляді стабільного функціонування виробничого процесу, постачальник – у вигляді оптимальної ціни за свої послуги та сировину, державний сектор – у повному та достовірному звіті від приватних підприємств з метою формування своєчасної та надійної інформаційної бази про кон'юнктуру ринку для подальшої роботи з нею тощо.

Висновки до другого розділу

1. Методологія відіграє найважливішу роль у наукових дослідженнях визначаючи систему принципів і методів отримання нових знань про закономірності і розвиток речей, явищ і процесів, що дає можливість глибше пізнати реальність та удосконалити практичну діяльність. Методологія наукового пошуку дозволяє вільно орієнтуватися у складному середовищі науки, де панує різноманіття ідей, гіпотез, проблем, які породжені мисленням людини на основі нового чи відомого знання.

2. Особливу роль відіграє філософія пізнання світу, яка синтезувала найзагальніші закономірності розвитку світу і використовує діалектику, як найбільш цінний інструмент пізнання. Діалектика, як основа методології, розкриває складний процес пізнання властивостей і параметрів об'єктів лише в їх різноманітних зв'язках і відношеннях з іншими об'єктами в історичному, соціальному, системному розвитку та постійному русі та змінах.

3. Принципи методології реалізуються через конкретні методики дослідження, як сукупність технічних засобів, пов'язаних з методами пізнання та системою понять – подій, фактів, операцій, процедур, послідовності, взаємозв'язку, класифікації, систематизації, агрегування, абстракції, аналогії, метафори, аналізу, синтезу та інших.

4. Застосування нових методів пізнання, запозичених з арсеналу філософії, соціології, кібернетики, інформатики, психології, менеджменту, технології тощо у вирішенні проблем інформатизації бізнесу, дало можливість автору розробити нову

кібернетичну модель управлінського обліку, яка може бути еталоном для адаптації в конкретних умовах підприємств різних галузей промисловості.

5. Кібернетична модель управління процесами та якістю продукції узгоджується з принципами управлінського обліку, який виконує роль сервісного механізму в контурі зворотного зв'язку на рівні операційного управління господарськими процесами в реальному режимі отримання інформації.

6. Розроблена загальна модель управлінського обліку характеризується такими властивостями, як наявність входу в його систему, процесора і виходу із системи; мети і націленості на результат роботи (отримання інформації, як особливого продукту для системи управління); ресурсів, які надходять через вхід системи із зовнішнього середовища; процесора системи, призначеного для трансформації ресурсів, які надійшли через вхід в систему, в готовий продукт, роботи чи послуги; отриманого результату роботи системи (інформації), який через вихід з неї надходить в оточуюче середовище; зв'язків з іншими системами, обмінюючись з ними речовиною й енергією з метою підтримання життєдіяльності через вхід і вихід системи; досягнення ефективності системи за рахунок адаптації до змін середовища з метою досягнення гомеостазу (усунення загроз для самозбереження).

7. Управлінський облік призначений готувати різноманітну інформацію не тільки в грошовому, а й натуральному вимірі, у зв'язку з чим важливе місце в ньому відіграє система економічної метрології.

Зміст другого розділу дисертації опубліковано в таких наукових роботах автора [82; 124; 130; 131; 133; 136; 137].

РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК – ОСНОВА КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ БІЗНЕС-ПРОЦЕСАМИ

3.1. Сервісна функція управлінського обліку для менеджерів

У будь-якій, навіть у невеликій компанії, за переконанням керівників існують окремі елементи внутрішньої системи управлінського обліку, оскільки вони знають, який дохід отриманий, які були зроблені витрати, хто за що відповідає, але в науковому сенсі це не відповідає істині.

Більшість фахівців розуміють сутність підсистеми управлінського обліку на підприємстві, як процеси моніторингу, оцінки, реєстрації, вимірювання, обробки, систематизації та передачі інформації про господарську діяльність для користувачів, яку отримують у загальній системі обліку.

Підсистема управлінського обліку пов'язана з багатьма іншими підсистемами підприємства – нормуванням, організацією виробництва, плануванням, моніторингом витрат на виробництво, контролем та аналізом діяльності, які відносять до функцій менеджерів операційного рівня щодо організації роботи виконавців. Управлінський облік призначений для формування достатньої інформаційної бази внутрішнім стейкхолдерам з метою прийняття оперативних (тактичних) і короткострокових управлінських рішень [17].

Такий облік можна визначити як інформаційну підсистему, мета якої полягає в підготовці інформації для аналізу виконання оперативно-календарних планів випуску та реалізації продукції структурних підрозділів підприємства.

Менеджери операційного рівня (лінійний персонал) контролюють протягом місяця виконання графіків випуску продукції та виконання видів робіт, дотримання норм витрат ресурсів, формування собівартості продукції, продуктивність праці, фінансові результати реалізації та інші показники діяльності структурних підрозділів з метою прийняття оперативних управлінських рішень [83; 142; 156]. Варто звернути увагу на те, що менеджери нижчого рівня (операційного) вимагають

облікової інформації кожного дня по мірі виникнення певних ситуацій, які негативно впливають на виконання календарних планів виробництва, постачання чи збуту продукції, яку не може надати фінансовий облік.

Інформація підсистеми управлінського обліку може бути відображена в будь-якій формі за запитом менеджерів, оскільки мета цієї інформації полягає в ознайомленні користувачів зі станом справ на кожному робочому місці, в бригаді чи структурному підрозділі підприємства, фіксуванні відхилень від планів з різних причин і своєчасному реагуванні відповідальних осіб на ці відхилення.

Така інформація дає можливість менеджерам низових ієрархічних рівнів управляти структурним підрозділом компанії з найбільшим ступенем ефективності. Без інформації неможливо якісно управляти бізнесом, оскільки рівень невизначеності (ентропії) породжує хаос, що призводить до втрати контролю над ситуацією і зумовлює дезорганізацію управлінського процесу.

Підсистема управлінського обліку повинна відповідати певним умовам: безперервності діяльності компанії, використання єдиних одиниць вимірювання для планування й обліку, оцінки результатів діяльності підрозділів компанії, а також використання первинної і проміжної інформації на основі формування показників внутрішньої звітності, як основи для прийняття управлінських рішень.

Можливість отримання необхідної інформації належним чином, правильна інтерпретація та використання її в якості бази для обґрунтування ефективних управлінських рішень, сприяє також пошуку резервів кращого використання ресурсів підприємства і вирішенню завдань фінансового менеджменту.

В цілому, організація управлінського обліку на сучасному підприємстві не передбачає постановку обліку «з нуля». Було б нерозумно відмовитися від позитивного досвіду економічного планування та обліку, які відбуваються в організації за існуючою методикою. В цій ситуації мова йде не про постановку (організацію), а про реорганізацію системи обліку з виділенням із неї цільової підсистеми управлінського обліку для менеджерів структурних підрозділів підприємства. Для максимального ефекту від реорганізації необхідно, в першу

чергу, провести «інвентаризацію» – аналіз системи управлінського обліку в її існуючому вигляді. До конкретних заходів такого аналізу можна віднести:

- аналіз стратегії розвитку компанії (цілі і завдання економічного розвитку підприємства в довгостроковій перспективі, тенденції інвестування, тактичні підходи до рішенням перспективних завдань);
- аналіз існуючих в компанії підсистем фінансового, оперативного обліку;
- аналіз структури і методів роботи фінансово-економічних служб компанії;
- аналіз ролі та статусу цих служб в системі управління компанією;
- аналіз облікової політики компанії, аналіз адекватності обраних методів обліку для прийняття управлінських рішень;
- аналіз існуючої практики складання та оцінки управлінських звітів, якості інформації, що міститься в них;
- аналіз системи планування (бюджетування).

Аналіз інформаційної системи підприємства необхідний тому, що кожна з підсистем входить в загальну систему, в якій вони виконують особливі функції обслуговуючи різні ієрархічні рівні менеджменту.

На основі результатів проведеної «інвентаризації» створюється організаційно-методологічна модель управлінського обліку. У загальному вигляді вона містить три компоненти – методологію, організаційну та технічну складову:

- методологія визначає, «чим» (тобто якими об'єктами) і «як» (тобто на основі яких принципів) передбачається управляти процесом обліку;
- організація визначає, «хто» буде управляти, тобто формує перелік суб'єктів управління і визначає їх роль в системі управлінського обліку;
- техніка відповідає на питання: які технічні засоби необхідні для роботи управлінського обліку.

Погоджуємось з думкою, що проектування ефективної підсистеми управлінського обліку є важким завданням, оскільки вимагає врахування структури системи управління підприємством, планування контрольних показників, нормування ресурсів і норм витрат на виробництво, форм звітності, методики

аналізу тощо. Зазначену проблему можна розв'язати за допомогою організації управлінського обліку витрат за місцями їх виникнення у безпосередньому зв'язку з носіями витрат. Місце виникнення витрат – це ділянка (виробнича або допоміжна) підприємства, яка вирізняється своєю самостійною діяльністю [96].

Спочатку керівництво підприємства має визначити питання, які будуть вирішені за допомогою управлінського обліку і усвідомити, що успішна його діяльність залежить не тільки від загальної системи управління, а й від достовірності інформації із системи управлінського обліку. Кожне підприємство прагне стати більш ефективним, ніж його конкуренти, тому конфіденційність інформації, в тому числі й інформації управлінського обліку, не підлягає розголошенню. Разом з тим, надмірна секретність може зашкодити підприємству у справі відкритості для можливих цінних стейкхолдерів як потенційних інвесторів. Слід відзначити дві головні особливості управлінського обліку: спрямованість інформації на конкретного користувача і оперативність надання даних. Проте, більшість авторів, які публікують свої праці з управлінського обліку зосереджують свою увагу на диференціації витрат і доходів підприємства, які відображені у фінансовому обліку і тим самим звужують та викривляють сутність інформації для управління. При проектуванні складних систем управлінського обліку, що охоплюють усі рівні управління, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручна обробка даних не дозволяє отримати інформацію у встановлені терміни.

Управлінський облік повинен давати інформацію не лише про внутрішнє середовище, а й про зовнішнє, яке впливає на результати роботи підприємства (табл. 3.1).

Фокус на конкретного користувача інформації, – певного менеджера, – характеризує сутність управлінського обліку. Потреби менеджерів в інформації, необхідній для прийняття рішень і контролю, залежать від функціональної галузі, в якій вони спеціалізуються та їх економічного становища в організаційній структурі підприємства. У зв'язку з цим система управлінського обліку в кожному підприємстві моделюється по-різному і має свою специфіку. Наприклад, це може бути інтегрована

інформаційна система, яка надає менеджерам на всіх рівнях управління необхідну інформацію про кожну з основних функціональних областей: логістики, продажу, фінансів тощо.

Таблиця 3.1

Порівняння завдань та аспектів облікових парадигм та їх особливостей

Фінансовий облік	Управлінський облік – існуюча парадигма, що обмежена отриманням інформації про внутрішнє середовище	Управлінський облік – за версією автора
<p>Синтетичний аспект – відображення фактів на рахунках методом подвійного запису в регістрах, головній книзі та фінансовій звітності.</p> <p>Аналітичний аспект- деталізація фактів щодо номенклатури матеріальних ресурсів, оплати праці, дебіторів, кредиторів, витрат на виробництво тощо.</p>	<p>Облік операційних витрат на виробництво за підрозділами, сферами відповідальності та бізнес-процесами, за нормами і відхиленнями від норм, калькулювання собівартості окремих видів продукції.</p> <p>Облік доходів та результатів.</p>	<p>Доповнення до існуючої парадигми обліку таких завдань, як відстеження фактів зовнішнього інформаційного поля та отримання інформації для контролю якості, запитів стейкхолдерів, визначення ефективності бізнес-процесів, екологічних та соціальних витрат, звітів про відповідальність бізнесу, впровадження інновацій, витрати на розвиток персоналу та інші заходи.</p>

Джерело: розробено автором.

Інша особливість управлінського обліку, – оперативність, – викликана тим, що інформація для прийняття рішень і контролю стає корисною тільки тоді, коли вона своєчасно передається користувачам. Також забезпечення ефективності управлінського обліку залежатиме від рівня готовності працівників бухгалтерії та планово-економічного відділу послуговуватися сучасними програмними продуктами автоматизованого бухгалтерського обліку [1, с. 86; 62].

Аналіз зарубіжного і вітчизняного досвіду дозволяє виділити три основні цілі для організації управлінського обліку:

- проведення фінансово-економічних розрахунків, формування бази обґрунтування ефективних управлінських рішень;
- реалізація концепції контролінгу, який дає управлінську інформацію для планування, контролю, моніторингу, оцінки та постійного вдосконалення організації;
- калькулювання собівартості продуктів і послуг та інших об'єктів витрат для задоволення інформаційних потреб фінансового менеджменту як системи управління прибутком через управління витратами.

Економічні суб'єкти на основі цих цілей вибирають найбільш пріоритетний напрям в якості основи для створення власної моделі системи управлінського обліку. Управлінська інформація, на відміну від просто зібраних даних, не є надмірною, вона корисніша для менеджерів нижчого рівня, ніж фінансова і орієнтована на конкретного користувача, здатного сприймати цінність цієї інформації. Виділяють п'ять критеріїв, за допомогою яких можна відрізнити управлінську інформацію від фінансової:

- форма подачі інформації – відомості повинні бути зрозумілі конкретному одержувачу;
- періодичність – відображення інформації повинно бути організоване на регулярній основі, але в міру необхідності;
- точність інформації – прийнятний компроміс між надійністю даних і своєчасністю їх надання;
- визначення відповідальності конкретного співробітника за підготовку управлінської інформації у зазначеній формі з певною точністю (достовірністю) і її своєчасну передачу одержувачу;
- рентабельність – користь від всього ланцюжка формування управлінської звітності (дані – зведення – звіти – зведений звіт) повинна перевищувати витрати на її здійснення.

На думку американського дослідника І. Ансоффа, можна виділити такі основні етапи організації системи управлінського обліку:

- перший – формування системи збалансованих показників для управління підприємством;

- другий – розробка «облікової політики» управлінського обліку, виділення об'єктів обліку, розробка облікових реєстрів управлінського обліку;
- третій – аналіз фінансової структури організації і виділення центрів фінансової відповідальності, формування механізму взаємодії фінансового й управлінського обліку, розробка основних форм управлінської звітності, складання переліку господарських операцій, критеріїв їх визнання та оцінки, розробка та затвердження регламенту обліку кожної операції, виділення об'єктів калькулювання, вибір варіанту калькулювання;
- четвертий – розробка концепції та вибір програми для автоматизації управлінського обліку, вироблення регламентів дій всіх служб в рамках системи управлінського обліку і закріплення їх у відповідних корпоративних стандартах, розробка процедур аналізу, контролю і прийняття рішень на основі інформації управлінського обліку [3].

Таким чином, система управлінського обліку – це внутрішня інформаційно-аналітична система, що є, з одного боку, сполучною ланкою процесу управління з обліковими процесами, а з іншого – складовою системи управління підприємством, яка служить для досягнення поставлених цілей підприємства (рис. 3.1).

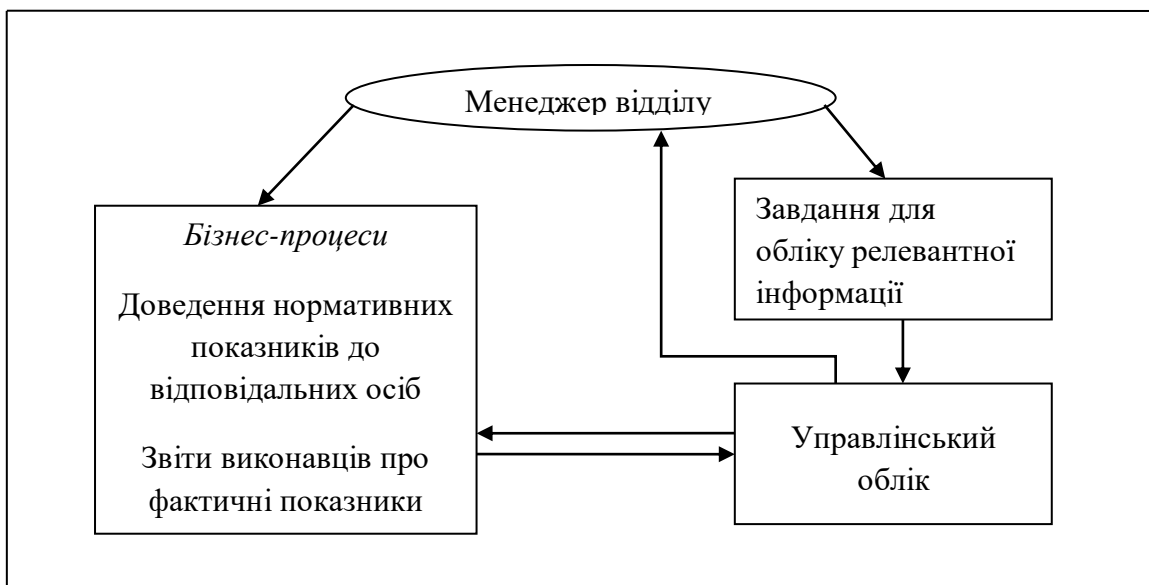


Рисунок 3.1. Взаємодія менеджера операційного рівня управління та відділом управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Управлінський облік буде успішно виконувати свою функцію, як генератора інформації для управління господарською діяльністю, лише за умови створення спеціалізованого відділу, що відповідає за організацію і методику системи збору й обробки фактів та підготовку звітів для менеджерів. Варто зазначити, що така система вимагає значних фінансових і матеріальних витрат та підготовлених людських ресурсів, які в майбутньому перекриють витрати цього відділу за рахунок підвищення ефективності управління і культури ведення бізнесу.

Функцію управлінського обліку недоцільно підпорядковувати головному бухгалтеру, оскільки функції відділу не обмежуються обліком витрат і доходів. Завдання менеджерів щодо контролю господарської діяльності структурних підрозділів включають не лише економічні показники, а й рівень використання техніки, технології, організації та оплати праці, соціальні умови, інженерні питання, культуру виробництва та інші актуальні питання управління колективом.

Підприємства є гіперсистемами, що складаються з багатьох автономних підсистем, структурно залежних від виду економічної діяльності, масштабів виробництва і збуту продукції та інформаційного поля, як генератора інформаційних ресурсів для різних категорій користувачів (керівників, менеджерів, державних органів, кредиторів, інвесторів та інших стейкхолдерів), інтереси яких не співпадають.

Кожна з цих груп користувачів висуває свої особливі вимоги до тієї інформації, без якої вони не можуть здійснити свої функції, а природним джерелом економічної інформації для них стає інформаційне поле підприємства, яке виконує роль «постачальника» фактів господарської діяльності, які надходять в підсистему управлінського обліку і за допомогою його методологічного інструментарію трансформуються в інформаційні ресурси для «споживання».

Система управлінського обліку хоча й призначена, в основному, для підготовки інформації на запити системи менеджменту, але така інформація, з відомою адміністрації підприємства, може бути надана зовнішнім користувачам. Однак, основним споживачем управлінської інформації є менеджери підприємства,

яким вона потрібна для контролю та оцінки поточних подій господарської діяльності, визначення відповідності ходу ділових справ поставленим завданням, виявлення відхилень від передбачених регламентів та коригування дій виконавців відповідно до поставленої мети і результатів роботи.

До підсистеми управлінського обліку висуваються вимоги:

- об'єктивність – позбавлення тенденційності, упередженості, особистісних суджень, оцінок і викривлень, дотримання методологічних основ обліку, які зафіксовані в обліковій політиці, достовірне відображення фактів господарської діяльності;

- своєчасність – подання інформації користувачам на їх запити, оскільки операційні менеджери повинні миттєво реагувати на нештатні ситуації у роботі виконавців та усувати негативні відхилення від регламентів у технологічних процесах, затримка в поданні та використанні інформації може призвести до непередбачуваних наслідків і фінансових втрат;

- адаптивність до змін – управлінський облік повинен мати такий запас свободи, щоб міг змінюватися по мірі наростання змін у підсистемах підприємства, тому він базується на використанні м'яких форм регламентації, і в той же час, різноманітних кількісних і якісних методів збору й обробки фактів господарської діяльності враховуючи потреби користувачів і потенційні можливості інформаційного поля. Властивості гнучкості такого обліку сприяють пристосовуватися до змін середовища та запитів управлінського персоналу;

- достатність обсягу – зміст і якість управлінської інформації повинно бути не менше, ніж мінімально можливий для розуміння ситуації та прийняття рішень. Така вимога до обліку відповідає принципу економічної доцільності, коли витрати на отримання інформації не повинні перевищувати ефекту від її використання у практичній роботі.

Впровадження управлінського обліку відображається в обліковій політиці підприємства, але враховуючи вимогу адаптивності, зміни в облікову політику вносять не один раз на рік, а по мірі необхідності, викликані суттєвими змінами в системі управління та в умовах роботи бізнесу. При цьому зважають доцільність і

частоту змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі, вартість коригування методології обліку, готовність до змін в інформаційному полі.

Хоча управлінський облік не регламентується державними органами, як це прийнято у фінансовому, і він організується з врахуванням специфічних умов середовища кожного індивідуального підприємства, але він виконує сервісну функцію з підготовки такої інформації, яку бажають отримати працівники системи менеджменту. Менеджери здійснюють ряд функцій управління, серед яких чи не головним виступає контроль виконання, тому інформація для них повинна надходити в потрібний час, у повному обсязі, в обумовленій формі та розкривати сутність фактів.

Отже, управлінський облік в організаційному відношенні уявляється як бізнес-процес зі збору й обробки фактів господарської діяльності (не ототожнювати з фінансовою діяльністю, яка відображається у фінансовому обліку) та підготовки оригінальної техніко-економічної інформації для прийняття рішень менеджерами нижчої ланки управління бізнес-процесами.

У загальному вигляді процесний підхід до проєктування такого обліку включає наступні блоки:

- опис процесної структури підприємства;
- виділення процесів управлінського обліку;
- узгодження цих видів процесів і деталізація робіт у просторі та часі;
- інформаційні ресурси, звітність та комунікації персоналу з приводу інформації.

Проєктування інформаційної системи підприємства передбачає аналіз матеріалів обстеження діяльності бізнесу й управління ним, а також визначення напрямів розвитку, обсягів, змісту і характеру змін в існуючій системі. Зокрема, виділяють окремі групи змін в бізнесі, які впливають на організаційну та функціональну структуру підприємства, документооборот, нормативну інформаційну базу, методологію планування, контролю й обліку.

Між цими складовими повинна бути повна узгодженість щодо процесу отримання інформаційних ресурсів для менеджерів, яка може бути потенційно корисною для виконання ними повного циклу управління.

Інформаційна система в сучасних економічних умовах набуває не тільки нового змісту, а й нової форми. Автор пропонує виділити в організаційній службі обліку на підприємствах України, відому під назвою «Бухгалтерія» наступні функції:

- розробка методології та організації обліку та аналізу (допомога працівникам інформаційних служб організувати роботу у відповідності з науковими розробками, допомога у розробці проєктів з управлінського обліку, контролю та аналізу, розробка облікових та аналітичних стандартів інформаційної діяльності, консультування управлінців та менеджерів з інформаційних питань);

- моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища (завдання – створення нової інформаційної підсистеми управління та інформаційного супроводу для відстеження змін середовища і методів адаптації до нових реалій в економіці країни);

- управлінського обліку та внутрішнього контролю (завдання – створення нової інформаційної підсистеми управлінського обліку для відстеження показників роботи структурних підрозділів підприємства в розрізі окремих бізнес-процесів, підготовка звітів про роботу в реальному часі на запит менеджерів операційного рівня);

- інформаційних технологій (обробка фактів фінансової та господарської діяльності, допомога персоналу підприємства у раціональному використанні комп'ютерної техніки;

- оперативного сервісного обслуговування (архівування та надання інформаційних ресурсів внутрішнім і зовнішнім користувачам, комунікації з відділами центру, зв'язки з стейкхолдерами, формування іміджу).

Зазначені види робіт вимагають деталізації в частині організаційної і функціональної структури управління бізнесом:

- уточнення плану документообороту, удосконалення контролю за процесом потоків документів, упорядкування їх реквізитів, уніфікація форм і змісту, визначення складу даних, необхідних для нормального функціонування системи інформації, погодження обсягів і періодичності потоків інформації для менеджерів, установлення категорій терміно-вості видів інформації та інші питання, що становлять далеко не повний перелік робіт служби інформаційного менеджменту;

- поліпшення контролю за інформаційним середовищем, що передбачає вдосконалення та упорядкування нормативного господарства, систем класифікації, кодування і методів отримання інформації.

Аналіз діючої системи обліку та її перетворення на службу інформаційного менеджменту вимагає дослідження широкого кола проблем [200; 204], вирішувати які потрібно до моменту запуску нової інформаційної системи чи її удосконалення, що може істотно поліпшити якість збору даних та обробки інформації на запит користувачів.

За аналізом процес вирішення принципових питань розробки методологічних основ структуризації обліку та обстеження загальної інформаційної системи, що передбачає складання списку певного набору робіт, згрупованих у такі блоки:

1. Збір матеріалів, які характеризують завдання, структуру та функції системи управління:

- філософія і місія підприємства;
- стратегічний розвиток бізнесу;
- «вузькі місця» у роботі інформаційної системи;
- завдання, які потрібно вирішувати (ранжування завдань);
- уточнення або реорганізація структури управління;
- функції управління та обсяг необхідної інформації для структурних підрозділів та виконавців;
- функції робочих місць.

2. Аналіз зібраних матеріалів та уточнення завдань системи управління, під які необхідно отримати інформацію:

- визначити проблемні сфери діяльності бізнесу (визначення функцій персоналу, які вимагають посилення, розробки положень про організацію роботи та штатний розпис);
- проаналізувати існуючий графік документообороту і розробити бажаний;
- скласти список необхідних економічних показників, визначити методичку їх розрахунків і розробити макети документів, у яких потрібно фіксувати інформацію.

3. Аналіз та удосконалення схем і складання списків проблемних сфер:

- схема організації структури підприємства (відділи управління);
- схеми функціональної структури (функції відділів управління);
- функції проблемної сфери (стосується нових чи реорганізованих відділів, робочих місць та інші);
- характеристика об'єктів щодо яких збирають інформацію (атрибути, ідентифікатори, документи, реквізити, формат, умовні позначки та ін.);
- словники-довідники показників (найменування, тип, умовні позначення, ідентифікатори, формат, джерело виникнення, періодичність, призначення, користувачі тощо).

4. Збір і заповнення зразків документів і недокументованих повідомлень:

- систематизація документації за різними ознаками;
- підрахунок обсягу інформації, зафіксованої в документах;
- схема каналів передачі документів і повідомлень;
- логічна схема збору й обробки даних;
- комунікаційні зв'язки з приводу отримання і передачі даних.

Наведені види робіт та їх аналіз служать для розробки рекомендацій з удосконалення інформаційної системи, які стосуються таких сторін інформаційної системи підприємства, як:

- існуючий тип інформаційної системи;
- організаційна структура;
- функціональна структура;

- склад окремих блоків системи;
- технічні засоби обробки даних;
- методики й алгоритми розрахунку показників;
- вимоги до інформації з боку користувачів (звіти, терміни, запити, довідки тощо).

Рекомендації щодо удосконалення інформаційної системи доцільно згрупувати за наведеними напрямками з конкретизацією окремих видів робіт. Слід зауважити, що підприємство, як система, розвивається у відповідності до конкретної мети. Визначити роль підприємства у загальній системі економіки держави можна лише через мету, а мету обирають з деякої множини за певними ознаками:

- спосіб визначення (разові, постійні, граничні);
- час (рік, кілька років);
- конкретність (вимірюється певними статистичними показниками);
- основний зміст (головна мета та її змістовне наповнення).

Облік фіксує найважливіші сторони діяльності підприємства і доводить інформацію до адресатів, які можуть бути представлені особами центрального апарату управління (директоратом) чи його структурними частинами – виробничими підрозділами (цехами, відділами, дільницями, змінами тощо).

Мета в управлінні виконує роль орієнтира для досягнення бажаного стану об'єктів спостереження, а відхилення від мети вказують на проблеми. Відхилення визначають методом порівняння отриманих в обліку фактичних даних з прогнозованими. Відхилення завжди сигналізують про певні фактори негативного чи позитивного впливу на діяльність бізнесу з боку зовнішнього і внутрішнього середовищ, що спонукає менеджерів до втручання у процес виконання завдань з метою його регулювання.

Вимірювання відхилень від мети і завдань підприємства здійснює фінансовий, управлінський і стратегічний облік, які збирають і обробляють дані перетворюючи їх на інформацію для передачі її в систему менеджменту.

Дані виступають у вигляді сирого матеріалу, що надходить у систему мозку людини, на основі якого вона виробляє знання у процесі мислення. Однією з найбільших

помилки у практичній діяльності є переконання, що для прийняття рішень найважливішим етапом є визначення обсягу необхідної інформації, а насправді проблема полягає у визначенні того, що таке необхідна інформація.

Без знання і усвідомлення потреб у необхідній інформації з боку менеджерів, не може бути вирішена проблема прийняття ефективних рішень [40].

Перш за все, для отримання облікової інформації потрібні факти про функціонування об'єктів підприємства на основі систематичного спостереження (моніторингу).

По-друге, факти стосуються поведінки окремих об'єктів у просторово-часовому вимірі, що вимагає їх групування за структурними підрозділами підприємства та, як вважають І. Пригожин та І. Стенгерс, за часом – про минулі події, події в реальному часі та майбутні зміни у поведінці підприємства, які передбачає система менеджменту [119, с.372]. Керівництво підприємства отримує знання про майбутнє на основі даних стратегічної розвідки (знань про ділове оточення, щоб передбачити зміни та розробити заходи, спрямовані на задоволення майбутніх запитів споживачів та підтримання фінансового стану підприємства).

По-третє, необхідна інтелектуальна інформація адресної спрямованості для менеджерів, які приймають рішення на основі знання фактичних значень параметрів відстежуваних об'єктів і порівняння їх з прогнозованими.

По-четверте, надзвичайно великий масив фактів неможливо обробити і проаналізувати без використання комп'ютерної техніки, упорядкування потоків вхідних даних і вихідної інформації, що вимагає їх структуризації.

По-п'яте, для операційного і стратегічного обліку потрібний інтелектуальний підхід до збирання фактів, їх обробки і використання інформації, оскільки ці види обліку важко формалізувати, а їх інформація надзвичайно важлива в конкурентному середовищі. Факти отримують в інформаційному полі підприємства на основі вивчення потреб усіх служб управління і функцій кожного працівника, які потребують інформації для фінансового, управлінського чи стратегічного рівня менеджменту.

Організація облікового процесу є основою подальшої обробки зібраних фактів у відповідності до необхідної структури інформаційних ресурсів з метою задоволення потреб менеджерів (табл. 3.2).

Кожен з видів діяльності, показаних на таблиці 3.2 щодо збору даних та їх переробки на інформаційні ресурси, вимагає участі окремих спеціалістів і менеджерів, оскільки якість роботи користувачів інформації залежить від інтелектуальних установок та уявлень тих осіб, які беруть участь у цьому процесі. Як зазначає Плахтій Т.Ф.: «якість слід розглядати з позиції споживчої вартості досліджуваного об'єкта облікової науки (облікової системи; облікової інформації; фінансової звітності тощо)» [116].

Таблиця 3.2

Збір та використання інформації

Види діяльності	Характеристика діяльності	Вектор розвитку
Усвідомлення	Вияв зовнішніх ознак змін об'єкта спостереження	Факти
Збір даних	Потенційно значуща інформація про об'єкт	
Структурування	Відбір носіїв інформації, формату, строків та ін. для користувачів	Інформація
Обробка	Агрегування, аналіз з використанням методів обробки інформаційних ресурсів	
Доступ	Категорії користувачів та режим доступу до інформації	Розуміння і прийняття
Вик	Активність, реакція на отриману інформацію	

Джерело: модифіковано автором на основі [88].

Важливу роль відіграє феномен культури в прийнятті рішень корпусом менеджерів. Дослідники типів інформаційної культури в бізнесі виділяють, принаймні, чотири з них, для яких властиві такі характерні риси [119, с.383]:

- функціональна – в культурі інформаційної поведінки менеджерів використовують інформацію для впливу на людей. В основі цього типу лежить контроль за виконавцями з боку окремих менеджерів. Проте, зацикленість лише на контролі не враховує нових ситуацій та змін середовища, життєвого циклу підприємства, оновлення асортименту продукції, технологій, ринкових елементів. У зв'язку з цим потрібно в доповнення до раніше використовуваних методів отримання інформації додавати більш детальні дані фінансового та управлінського обліку;

- про взаємодію персоналу – обмін інформацією по горизонталі між окремими менеджерами для удосконалення методів ефективного використання ресурсів і процесів господарської діяльності. Прямі контакти та обмін інформацією між людьми дозволяє вирішувати проблеми адаптування до змін. Така поведінка дозволяє своєчасно усувати помилки та вирішувати проблеми. Для такого типу інформаційної поведінки важливою стає підсистема управлінського обліку;

- дослідницька – культура, що вимагає від спеціалістів і менеджерів розуміння майбутніх змін тенденцій у поведінці внутрішнього і зовнішнього оточення бізнесу, оцінки сильних і слабких сторін, загроз та можливостей розвитку. Необхідним стає передбачення, а тому на перший план виходить інформація стратегічного обліку (збір та обробка даних зовнішнього середовища, яке примушує знайти способи нейтралізації негативних факторів). Такий тип інформаційної поведінки вимагає високого рівня кваліфікації управлінського персоналу, здатного змінити підходи до отримання необхідних інформаційних ресурсів та швидкої адаптації бізнесу до змін;

- відкрита – культура, яка притаманна для розуміння працівниками підприємства природи кризових явищ та кардинальних змін, що відкидають старі підходи до організації та функціонування бізнесу і пошуку ідей створення нових продуктів і послуг, які б змінили умови конкуренції. За інформаційної поведінки відкритості необхідна інформація стратегічного характеру не стільки про подальший розвиток бізнесу, скільки про науково-технічний прогрес, інновації в галузях, тенденції попиту, зміну технологічних укладів. Без стратегії змін самого бізнесу не можна обійтися, а горизонт передбачення змін вимірюється досить

великим терміном – десять і більше років. Така культура вимагає особливих методів отримання інформації – розробки прогнозів, для чого традиційні методи фінансового і управлінського обліку використати неможливо. У певній мірі таку інформацію отримують на основі стратегічного прогнозування.

Інформаційна культура безпосередньо впливає на вибір системи обробки інформації, при цьому не варто дуже розраховувати на службу обробки електронної інформації, оскільки її працівники володіють знанням минулих технологій і схильні до шаблонних рішень. Інформаційна культура вимагає свіжості думки та високого інтелекту, сумнівів щодо цінності аксіом минулого, що рідко зустрічається серед спеціалістів.

Інформаційна система підприємства не є самоціллю, а виконує роль засобу обробки даних у відповідності до задуму користувача отримати ту чи іншу інформацію. Інтелект (індивідуальний чи корпоративний) творить систему обробки даних та визначає структуру інформації.

Інтелектуальна система обліку відрізняється від традиційної тим, що вона не залишається індиферентною до проблеми генерування таких ресурсів, яких вимагає система менеджменту. Облік для того й існує, щоб обслуговувати інформаційними ресурсами персонал управління. Розуміння системи обліку, як «сервісного обслуговування» менеджменту, до цього часу не сформоване у бухгалтерів, оскільки в теорії обліку підкреслюють контрольну функцію, хоча цю функцію виконує система управління, а облік не повинен контролювати (і не може цього зробити) в силу того, що він відстежує лише фактичний стан та зміни параметрів окремих об'єктів господарської діяльності та подає інформацію в систему управління.

Для здійснення контрольних дій обов'язковими принципами служать порівняння планових (бюджетних, кошторисних) і прогнозованих значень економічних показників з їх фактичними значеннями, знаходження позитивних чи негативних відхилень від планових чи прогнозованих даних та прийняття рішень щодо усунення небажаних відхилень.

Отже, обліковцям ніхто не делегує право приймати рішення щодо втручання в оперативну, тактичну чи стратегічну діяльність підприємства, а це право надається виключно персоналу нижчого, середнього чи вищого рівня ієрархії управління.

Облік виконує важливу та необхідну, але скромну функцію сервісного обслуговування менеджменту, а тому він підпорядковується вимогам управління. Навіть у випадку, коли фінансовий облік регламентований законом та стандартами, то й тоді керівник підприємства ставить перед керівником бухгалтерської служби завдання щодо розробки облікової політики (вибір варіантів оцінки об'єктів обліку, розробка робочого плану рахунків, альбом документів, варіанти зведеного обліку витрат тощо).

Що стосується управлінського обліку чи контролінгу, то важко уявити в якості ініціатора розробки цих підсистем обліку службу бухгалтера. Якщо ці підсистеми існують на підприємстві, то впроваджені вони були з міркувань їх корисності для менеджменту за ініціативи працівників вищого рівня управління.

Облікова служба повинна реагувати на запити системи управління і в будь-який час організувати збір даних та їх обробку на запит користувача. Для цього необхідно знати потреби управління та структуру інформаційних ресурсів з того чи іншого об'єкту обліку.

Інтерес до проблем інформатики зростає по мірі переходу країн з розвинутою економікою до постіндустріального суспільства, в якому основна роль належить людському капіталу і знанням [77; 162]. Такі дослідники як Е.П. Семенюк, Я.В. Котляревський, С.І. Князев та О.В. Мельников у своїй праці наголошують, що «продукти і товари, вироблені в постіндустріальному суспільстві, є втіленням наукового і технологічного потенціалу, заснованого на знаннях» [151, с. 5]. Вкладення в людський капітал дають надзвичайно великий ефект через освіту та розвиток науки [55; 161].

За даними ЮНЕСКО у 20 країнах світу сконцентровано 95% вчених, а валовий дохід на душу населення в цих країнах щорічно зростає на 200 долларів, на відміну від інших країн, де працює лише 5% учених, а щорічний ріст доходів загалом не перевищує 10 долларів [159, с.50]. Наведені дані свідчать про

ефективність вкладення коштів у сферу науки й освіти, оскільки витрати приносять додатковий ефект при використанні нових знань і навичок персоналу через поліпшення їх роботи.

Разом з тим, стає очевидною необхідність свідомого й творчого формування банку даних для отримання більшого масиву інформаційних ресурсів і, що особливо важливо, для організації належної інфраструктури служби інформації, яка повинна готувати повідомлення на запити працівників управління.

Завданнями служби інформації повинні бути:

- застосування системно-інформаційного підходу при здійсненні аналізу всіх аспектів фінансової та господарської діяльності з використанням різноманітних методів. Аналіз спрямовується на зміни факторів, що зумовлюють діяльність підприємства у статиці й динаміці, на виявленні закономірностей його розвитку, тенденцій та ефективності трансформаційних перетворень бізнесу;
- вивчення процесів виникнення і фіксування фактів господарської діяльності, методів збору даних та їх перетворення в інформацію, а також передачі, зберігання і використання інформаційних ресурсів;
- організація і методика функціонування інформатики на підприємстві (використання сучасних досягнень теорії інформатики, методів інформаційного моделювання, комп'ютерної лінгвістики, теорії інформаційних систем та їх проектування тощо).

Вирішення таких завдань неможливе без з'ясування сутності інформаційних потреб менеджерів різного ієрархічного рівня враховуючи специфічність роботи з людьми і сферу їх відповідальності. Для цього необхідно визначити характерні особливості роботи кожного менеджера та його потреби в обсягах інформації для виконання певних дій з усунення розбіжності між наявними фактичними і бажаними (прогнозованими) показниками стану тих об'єктів, за якими він здійснює регулярне чи епізодичне спостереження [16, с. 66-77].

Метою отримання інформації кожним працівником є контроль за бізнес-процесами, усунення небажаних відхилень та отримання інформаційної підтримки для обґрунтування рішень щодо безпечної життєдіяльності підприємства, яка включає:

- стан очікування необхідної інформації називають потребою, яку відчуває особа для досягнення рівноваги або гомеостазу при виконанні роботи;
- формування на основі інформації орієнтовно-дослідницького безумовного рефлексу персоналу під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів середовища, що викликає у кожної особи потребу в знаннях;
- використання знань персоналом у процесі виконання їх мотивованих дій щодо проблеми яких інформаційних ресурсів вони потребують (знання у прагматичному аспекті), що можна назвати інформаційними потребами;
- орієнтування менеджерів не на суб'єктивні інформаційні потреби, які не завжди обґрунтовані, а об'єктивно необхідні.

Виконання завдань суб'єктом вимагає інформації двох рівнів:

- 1) тривіальних, коли використовують інформаційні моделі, отримані в результаті аналізу функціонально-посадових обов'язків фахівців, які вирішують завдання підприємства,
- 2) оригінальних (креативних) завдань, коли інформації з цього питання взагалі немає і тому її необхідно отримати для вирішення певної проблеми. Таку інформацію називають потенційно об'єктивно необхідною.

Важливим завданням є отримання на рівні суспільної свідомості додаткових знань, які формуються через свідомість окремих осіб. Лише у випадку, коли певні особи відображають суспільну свідомість, усвідомлюють недостатність наявних знань для вирішення соціальних завдань, тоді й починає формуватися, а потім і стимулюватися розвиток указаних спеціальних соціальних «інститутів» (окремих інформаційних підсистем).

Вирішення завдань розвитку підприємства, як цільової соціальної групи і виконання прийнятих на себе функцій, вимагає притоку нових спеціальних знань, тобто колектив відчуває потребу в колективних інформаційних ресурсах.

Врахування процесу реагування людини на сигнали зовнішнього і внутрішнього середовища породжує потребу у вибіркового відношенні до отриманих сигналів, який називають інформаційним інтересом.

Розширення горизонту знань про предмети, явища і процеси реального світу фіксується в тезаурусі суб'єкта на двох рівнях:

1) згорнутості – рівні «теми» (мета знання) та рівні «реми» (знання), коли під інформацією розуміють факти і концепції (фактографічна і концептографічна інформація), які необхідні для прийняття рішень;

2) побудови психологічної моделі чи будь-якої ситуації, що вимагає метаінформації – розуміння як організувати збір даних, щось таке, з чого можна отримати інформацію (це інформація про інформацію).

Розширення функцій бухгалтерії до рівня служби інформаційного менеджменту, дозволить привести хаос великого масиву неузгоджених різноманітних повідомлень для працівників підприємства в порядок, для чого необхідно:

- централізувати роботу з отримання інформаційних ресурсів в єдиному організаційному та методичному центрі;
- упорядкувати потоки фактів і структуру інформаційних ресурсів;
- здійснити раціональні комунікації з використанням інформації;
- підвищити рівень кваліфікації облікового персоналу;
- розвивати інформаційну культуру серед працівників підприємства;
- вирішувати стратегічні питання розвитку інформаційної сфери на підприємстві тощо.

Без усвідомлення працівниками облікового апарату підприємств тієї істини, що традиційний облік, як єдине джерело інформації про діяльність підприємства, доживає свої останні роки і що йому на зміну повинна прийти розумна розвинута служба інформаційного менеджменту, справа з інформатизацією бізнесу в нашій державі не просунеться ні на крок і відставання від економічно розвинутих країн тільки посилиться.

3.2. Організація і методика перетворення даних на інформацію

Ефективність підсистеми управлінського обліку значною мірою залежить від вирішення організаційних питань на стадії розробки проекту. В теорії під

організацією будь-якого процесу розуміють упорядкування робочих процесів у створених людиною системах за допомогою окремої функції управління.

В економіці, яку часто в економічній теорії називають «економікою риторики», основне завдання економістів полягає в переконанні своєї аудиторії у правильності власних теоретичних тез і постулатів. Тому й активно застосовується увесь той арсенал риторичних засобів, які були накопичені людством, починаючи з античних часів і до сьогодення.

Але не завжди переконання якогось конкретного автора поділяють його колеги та наукове середовище, зокрема Богданов О.О. не зміг переконати більшовиків розвивати організаційну науку під назвою «тектологія», хоча необхідність у тому була й залишається.

Автор поділяє погляди Богданова О.О., який понад сто років тому звертав увагу на відсутність науки про загальну організаційну діяльність і яка, на жаль, так і не створена до цього часу. Він писав: «Ця триєдина організація – речей, людей та ідей – вочевидь, не може бути побудована інакше, як на основі суворої наукової планомірності, а саме всього організаційного досвіду, нагромадженого людством. Але ясно також, що у своєму нинішньому вигляді, роздробленому, розірваному на спеціальні науки, він недостатній для цього. Необхідно, щоби сам він був організований цілісно і струнко, інаше його застосування не здатне вийти за межі дрібних, часткових завдань. Отже, необхідна універсальна організаційна наука» [201].

Як наслідок відсутності такої науки, організацію розуміють у її буденному аспекті, що не виходить за межі емпіризму.

Організацію будь-якого процесу розуміють лише на буденному рівні як сукупність цілеспрямованих дій, що призводять до утворення необхідних зв'язків та пропорцій між елементами системи, що дає можливість їй виконувати роботу найкращим чином.

Якість інформаційної роботи на підприємстві залежить від обізнаності працівників інформаційної служби з базовими категоріями інформаційної науки та

розуміння можливості за рахунок комбінування обмеженого масиву зібраних фактів отримати теоретично необмежений обсяг інформації.

Перш за все, потрібно дати однозначне тлумачення таких понять, як «дані» та «інформація», оскільки інформаційна робота не може бути успішною, якщо виходити з того, що ці два слова є синонімами. На жаль, облікові працівники не розрізняють семантичного значення цих термінів і ототожнюють їх, хоча вони абсолютно різні за змістом, але генетично пов'язані між собою, що, очевидно, й викликає плутанину в теорії та практиці облікового процесу.

Зрозуміло, що «дані» виникають спонтанно виражаючи міру змін в об'єктах інформаційного поля підприємства внаслідок активної дії людей на них і цілеспрямованого спостереження та вимірювання їх параметрів, які змінюються в результаті господарської діяльності. Дані сприяють виявленню відхилень від мети підприємства, що вимагають втручання менеджерів у бізнес-процеси з метою усунення недоліків і досягнення бажаного результату [198].

Робота з відстеження змін в об'єктах інформаційного поля та фіксування фактів змін у документах називається процесом збору даних, що у подальшому передбачає розробку алгоритмів групування фактів та їх обробки таким чином, щоб з масиву даних отримати максимум різних повідомлень інформаційного характеру для користувачів. Така методологія вимагає наукового підходу до визначення змісту параметрів, за якими потрібно описувати факти в документах.

Для таких цілей потрібно використовувати методи емпіричних досліджень виходячи з предмета пізнання, виділення в об'єктах окремих сторін, які цікавлять дослідника та завдань щодо отримання інформації про явища і процеси господарської діяльності.

Завданнями емпіричних досліджень можуть бути:

- збір фактів про властивості та зв'язки об'єкта, статистична обробка зібраних даних;
- складання схем, діаграм, математичних залежностей, ймовірності, тенденцій та закономірностей розвитку об'єктів;

- класифікація фактів, встановлення залежностей між об'єктами та їх властивостями для теоретичного аналізу.

Для збору фактів організують систематичне спостереження за об'єктами та їх кількісне вимірювання. Як зазначає Г.І. Башнянин [10, с. 97], вимірювання у різних матеріальних системах характеризується двома інваріантними властивостями – ступенем складності системи і безпосереднім предметом вимірювання. Будь-який об'єкт завжди багатомірний і його кількісну ідентифікацію ми можемо здійснити з найрізноманітніших боків, за найрізноманітнішими його властивостями, а процедура вимірювання завжди зводиться до кількісної ідентифікації властивостей об'єктів матеріальної системи.

Вибравши певну властивість для її кількісної ідентифікації і визначивши зовнішній чи внутрішній спосіб для її метрологічного відображення, створюють лише необхідні передумови для здійснення вимірювальних процедур, а ще потрібно знати правила й алгоритми, за якими здійснюють вимірювання. По крайній мірі, потрібно для цього врахувати три фактори, які впливають на вибір вказаних правил:

- організаційний тип систем (прості, квазіпрості, середні, великі, гіпер- та мегагіперскладні);
- характер внутрішньої організації системи;
- ступінь складності, яка визначає інваріанти вимірювання.

Емпіричний рівень вивчення обсягу і складу інформації для управління залежить від ступеня складності системи, якщо система спостереження проста, то вона послуговується лише простим арифметичним вимірюванням, а складні системи потребують використання складного математичного вимірювання, що ілюструє рис. 3.2.

У простих системах на практиці визначають фізичну чи геометричну кількість одиниць інгредієнтів системи та масштаб вимірювання кожного з інгредієнтів, і ці величини перемножують. Потім методом арифметичного додавання добутків фізичних обсягів та відповідних масштабів визначають номінальний (елементарний, нижчий) обсяг певної системи, або інакше, номінальну оцінку її обсягу.

Складні економічні системи вимагають застосування методів вищої математики, фізичних, хімічних формул для вимірювання фактів господарської діяльності та розрахунків факторів отримання додаткової вартості при отриманні синергетичного ефекту.

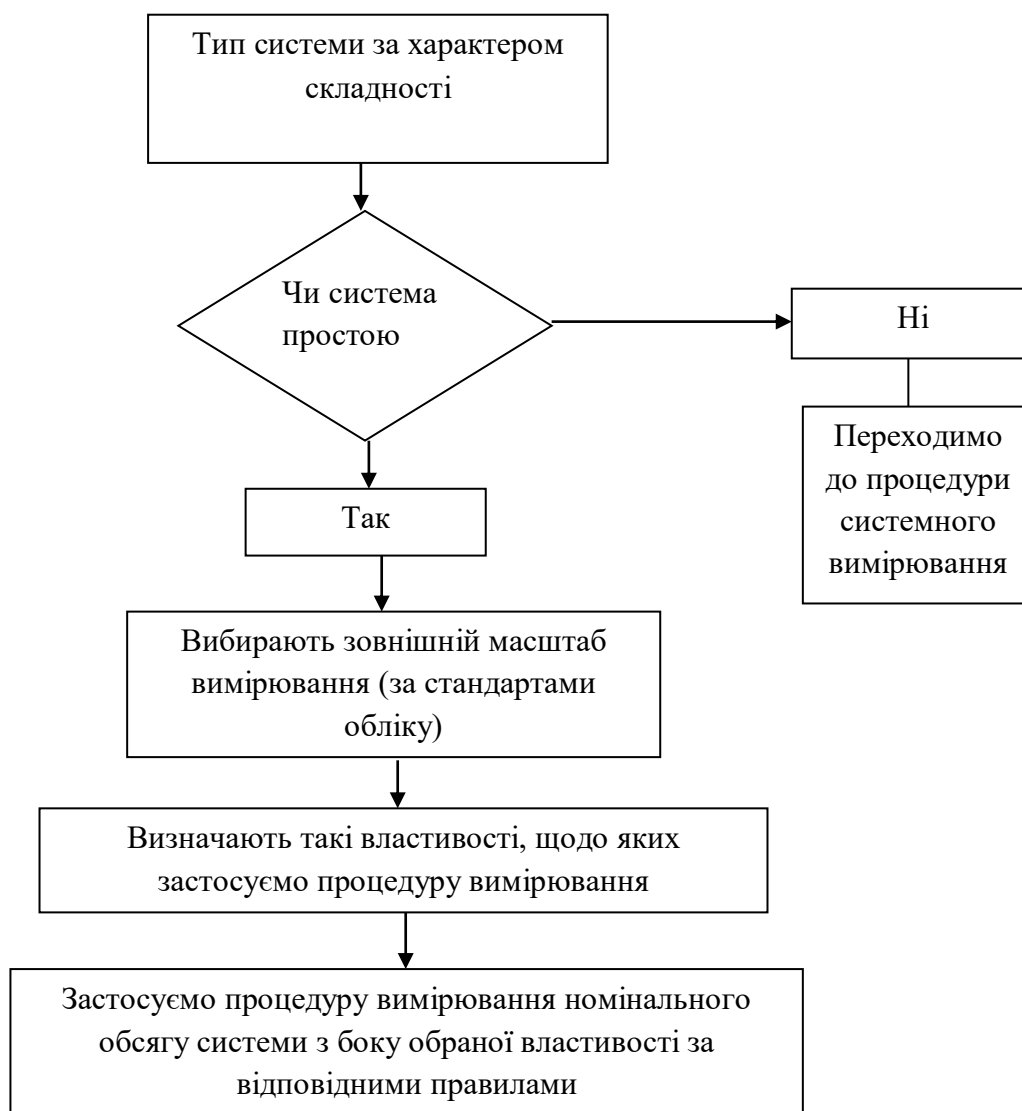


Рисунок 3.2. Блок-схема реалізації елементарного вимірювання матеріальних систем

Джерело: модифіковано автором на основі [10, с. 98].

В економічних системах об'єктом вимірювання завжди виступають фізичні (геометричні) властивості, за якими організують системне спостереження, а потім з фізичні властивості трансформують в економічні.

У процесі господарської діяльності відслідковують рух ресурсів у їх фізичному вимірі та трансформування цих ресурсів у технологічних процесах у

готовий продукт, роботи чи послуги, де вони у процесі вимірювання набувають форми «економічних ресурсів», а конкретно виступають як технологічні, технічні та техніко-економічні [10, с. 101].

Ресурси виступають у фізичній формі, а в процесі господарської діяльності вони стають економічними на основі та внаслідок їх метрологічного оцінювання і набуття ними грошової форми.

Чисте економічне вимірювання не може існувати, воно спочатку набуває фізичного вимірювання і лише після здійснення метрологічного вимірювання стає економічним вимірюванням.

У середовищі економістів перебільшують значення економічного вимірювання, що є проявом економічного детермінізму, оскільки недооцінюють роль фізичної основи. Зняти це протиріччя можна у випадку, якщо в системах обліку і контролю знайдуть відображення поряд з грошовим показником також техніко-економічні і технічні показники.

Пошук резервів зниження собівартості продукції здійснюють, у першу чергу, в економії фізичних ресурсів, підвищенні продуктивності праці через поліпшення використання робочого часу, збільшення ресурсовіддачі через підвищення рівня використання потенціалу підприємства, ділової активності, аналізу інформаційних ресурсів, що стосуються всіх сфер життєдіяльності підприємства і попередження негативного впливу зовнішнього середовища тощо.

Теорія метрологічного вимірювання, розроблена проф. Г.І. Башнянином [10], потребує диференційованого підходу до засобів і процедур вимірювання, а тому існуюча система фінансового обліку, яка позбавлена інваріантів для складних і гіперскладних економічних систем, перестає бути точною: чим більший масштаб діяльності порівняно з малим бізнесом, тим рівень неточності методологічного вимірювання стає більшим. Наростання неточності обумовлене зростанням рівня синергетичного ефекту, отриманого за рахунок самоорганізації системи.

Синергетичний ефект робить абсолютно недостатнім процес арифметичного підходу до процедур вимірювання. В економічно розвинутих країнах світу формування гіперскладних систем відносять до середини ХХ ст., коли метрологічні

потреби випереджували практику метрологічного вимірювання того часу. У відповідь на ці потреби з'явилися нові системи обліку – управлінський і стратегічний.

Поступово формувалася нова парадигма вимірювання, в яких умовно можна виділити такі етапи: формування ідеології, методології, методики і, нарешті, технології вимірювання.

Синергетичний ефект утворюється на великих підприємствах за рахунок самоорганізації, а вимірювання в них трансформується від номінального до реального, яке називають системно – функціональним, коли реальне вимірювання є системним (розраховують вплив кожного фактора на результат діяльності, а значущість диференціюють за рівнем впливу). Досліджують кількісно-якісний результат системних взаємодій матеріальних об'єктів, явищ і процесів [185; 186, с. 68-70].

Процедури вимірювання повинні враховувати факт наявності в матеріальних системах синергетичного ефекту, тому вони стають складнішими і використовують, крім арифметики, інші статистичні та математичні методи розрахунку впливу окремих елементів на систему. Ось чому при проектуванні ефективних інформаційних систем потрібно досліджувати не одну якусь абстрактну систему обліку, а їх інваріанти:

- ПС – прості системи для малих підприємств, без синергетичного ефекту;
- КС – квазі прості (майже прості) для дещо більших підприємств з незначним синергетичним ефектом;
- СС – складні системи (середні підприємства із значним синергетичним ефектом);
- ГС – (гіперскладні системи з дуже значним синергетичним ефектом);
- МГС – (мегагіперскладні системи з надзвичайно значним синергетичним ефектом).

Відповідно до масштабу підприємств синергетичний ефект в них проявляється з різною силою та інтенсивністю як економічний (чистий) ефект через такі показники:

- ПС – ефект масштабу внаслідок технологічних, економічних чи організаційних зрушень;
- КС – економічний ефект від певної економічної дії, що проявляється в економічному чи технічному ефекті;
- СС – економічна вигода може виражатися в економічній вигоді від зміни технології, ринкової стратегії й тактики, може мати економічний чи позаекономічний характер;
- ГС – чистий грошовий дохід від різних видів діяльності, реалізації окремих виробів (враховують нормальний прибуток та його приріст за рахунок різних факторів);
- МГС – валовий прибуток, який диференціюють за місцями його виникнення, сферами відповідальності, статтями витрат, розрахунком витрат за нормами і відхиленнями від них, за бізнес-процесами тощо.

Процес вимірювання синергетичного ефекту вимагає розробки показників, які давали б інформацію. Загалом інформація готується на підставі даних. Інформація вимагає кодування, яке означає призначення для якогось використання. Дані не пов'язують з кодуванням, оскільки вони залишаються самі по собі до того моменту, поки не будуть закодовані (систематизовані за певним критерієм) після чого їх обробляють і отримують інформацію.

Розум людини при обробці вхідних даних здатний генерувати уявні об'єкти, явища і процеси, він виявляється джерелом інформації не лише про реальні, а й уявні категорії.

Призначення інформації полягає в генеруванні будь-яких повідомлень, які знижують ступінь невизначеності відносно результатів певних подій, а тому передбачення подій та отримання даних про них.

Інформація є породженням дії двох складових буття – міри впорядкованості та міри ентропії – міри хаосу. Зменшення ентропії відбувається на підставі інформації. Чим вища міра ентропії (невизначеності), тим ціннішою є інформація, що вимагає досліджень тих факторів впливу на діяльність підприємства, які в даний момент не відслідковують.

Інформацію неможливо спостерігати безпосередньо, а лише як результат спостережень та вимірювання. Для отримання інформації щодо господарської діяльності та її знакової фіксації необхідні зусилля людини, тому процеси отримання суб'єктивно сприймаються як її створення та виробництво [112, с. 4-5; 20].

Ефективність інформації залежить від того, наскільки її використовує персонал підприємства для потреб управління. Виявляється, що лише 38% керівників фірм США визнають звітність своїх компаній корисними для прийняття рішень. У високотехнологічних галузях США і Канади лише 7% інвесторів, 16% аналітиків та 13% керівників погодилися, що дані фінансової звітності корисні для визначення дійсної вартості фірм. Ці дані характеризують цінність однієї з підсистем обліку, так званого «бухгалтерського» за старою термінологією або фінансового обліку – за новою.

Наведені факти підтверджують висновки проф. Г.І. Башнянина про необхідність використання на середніх і великих підприємствах України нової ідеології, методології, методики і технології вимірювального процесу. Та інформація, що дає фінансовий облік, потрібно доповнити інформацією управлінського і стратегічного обліку.

Облік – це система, що розвивається, але бухгалтери не схильні вбачати в цій системі елементи розвитку. Дійсно, в теорії обліку, яка розроблена в період середньовіччя, важко відшукати динамічні елементи системи тому, що в цьому вченні описана лише процедура обробки даних та отримання стандартних форм звітності.

Якби завданням системи обліку було визначено генерування інформаційних ресурсів для менеджменту, то образ теорії обліку набув би іншого змісту в силу необхідності створення механізмів збору фактів на інформаційному полі підприємства та їх перетворення на інформацію відповідно до мети управління підприємством.

Перспективу розвитку системи обліку розглядають як засіб виявлення тенденцій та результатів суспільного розвитку, що формує цілі та програми удосконалення практичної діяльності.

На підставі перспектив розвитку обліку у зв'язку з формуванням інформаційного суспільства визначають нормативне (цільове) передбачення формування нової парадигми системи обліку шляхом переходу від майбутнього до сучасного та від сучасного до майбутнього з конкретизацією тривалості перехідного періоду, наповненням його цілями, ступенями, етапами, ресурсами тощо. Потрібно дивитися на систему обліку з позицій майбутнього, що дозволить зрозуміти які інновації сприяють розвитку і довести їх до інструменту, керівництва до дії. Без передбачення, прогнозу не може бути й мови про інноваційні процеси у цій консервативній науці.

Для інноваційного мислення важливе значення має психологічний аспект діяльності, спрямований на скептичне та критичне ставлення до оцінки сучасного з позицій майбутнього, сприйняття змін в реальному світі, засвоєння нових знань з інших наук.

Сучасна інформаційна система (так званий, бухгалтерський облік) зорієнтована на отримання стандартної інформації фінансового характеру, яка до того ж формується за минулі звітні періоди (місяць, квартал, рік).

Така інформація абсолютно не пристосована до потреб менеджменту операційного рівня, який вимагає нестандартної інформації в режимі реального часу і не стільки у грошовому, скільки у натуральних вимірах спожитих ресурсів з деталізацією в розрізі окремих технологічних операцій з виробництва окремих видів продукції.

Це також стосується інформації стратегічного характеру, яку використовує управлінський персонал вищого ієрархічного рівня для розробки стратегії розвитку бізнесу на тривалу перспективу.

Відсутність системної інформації про траєкторію розвитку підприємства та тенденції у змінах середовища унеможливорює стратегічне планування, що неминуче призводить до інформаційного вакууму і неадекватних рішень у конкурентних ситуаціях.

Поняття інформаційного вакууму означає повну або часткову відсутність даних про господарську діяльність з метою їх перетворення в інформаційні

повідомлення для менеджменту. Міра інформаційного вакууму може коливатися від 0 (абсолютна відсутність інформації для операційного і стратегічного менеджменту на більшості українських підприємств) породжена вакуумом даних про реальні події та їх вплив на майбутнє бізнесу у часі та просторі через те, що управлінська система не знає структури інформаційного поля.

Інформаційний вакуум за законами діалектики мусить бути заміщений якимись сурогатними методами (часто інтуїтивними), тому методи збору й обробки даних менеджери вимушені обирати самостійно без допомоги облікового апарату. Вони збирають будь-які випадкові дані, що характеризують ситуації в бізнесі. Проте краще мати випадкові несистематизовані дані й отримати ймовірну інформацію, ніж не мати ніякої. Відсутність структурованої інформації для менеджменту досить часто компенсується несистемними знаннями, досвідом чи інтуїцією працівників управління.

Процедури обліку здійснюють у суворій послідовності за стандартами, які не допускають будь-яких відхилень від інструкцій, що робить процес монотонним, рутинним і циклічно повторюваним з місяця в місяць.

Загальні підсумки по рахунках переносять з реєстрів (журналів та відомостей) у Головну книгу, а потім на основі такої стандартної інформації складають стандартну фінансову звітність.

Недолік такої методики фінансового обліку полягає у тому, що:

- його інформація стосується виключно однієї сторони діяльності бізнесу – фінансової, оскільки набір звітних форм характеризує фінансовий стан і його зміна порівняно з планом та іншим звітним періодом;
- відстає у часі, оскільки дає звітність за минулі періоди, коли менеджери не можуть вплинути на фінансовий результат;
- не дає ніякої інформації для операційного рівня менеджменту, на якому формується собівартість продукції та майбутній фінансовий результат;
- практично не може передбачити майбутнє підприємства і дати інформацію стратегічного характеру, хоча така інформація більш важлива, ніж та, яку формує фінансовий облік;

- теорія фінансового обліку абсолютно не орієнтована на сервісну функцію для менеджменту, який делегує обліковій системі право і обов'язки щодо формування інформаційних ресурсів для роботи менеджерів усіх ієрархічних рівнів;
- інформаційна рутинна заміняє собою творчий (креативний) підхід до використання інформації, як цінного ресурсу, що сприяє зменшенню інших ресурсів виробництва;

гальмує створення розвинутої інформаційної облікової системи, в яку повинні увійти, на рівні з фінансовою підсистемою, підсистеми операційного та стратегічного обліку утворюючи цілісну систему. Отже, менеджери операційного та стратегічного рівнів вимушені працювати в умовах високого рівня ентропії (невизначеності) середовища, що негативно позначається на якості управління і призводить помилок в управлінських рішеннях.

Нетрадиційні методи відрізняються від традиційних тим, що їх застосовують без таких регламентів, що мають характер примусу (інструкції, правила, закони, стандарти, вказівки тощо), які обмежують ініціативу облікового персоналу щодо отримання ним нестандартної та оригінальної інформації, необхідної для користувачів.

Традиційні методи обробки фактів господарської діяльності використовують лише у підсистемі фінансового обліку.

Документи про факти діяльності надходять від матеріально-відповідальних осіб та створюються працівниками облікової служби (різного роду розрахунки з оплати праці, амортизації, податків, відрахувань на соціальні заходи тощо).

Працівники облікової сфери групують факти за надходженням та витрачанням або збільшенням чи збільшенням у розрізі облікових об'єктів на спеціальних рахунках (за дебетом або кредитом) виходячи із економічного змісту фактів. Кожен з фактів оцінюють у грошових одиницях (вітчизняних та іноземних) і відображають в дебеті одного рахунку і кредиті іншого однакової суми фактів (що називають кореспонденцією рахунків). А далі – справа техніки. Одні кореспонденції записують в одні регістри (облікові формуляри), а інші – в другі. Число формулярів обмежене, тому у кожному з них записують кілька, а іноді більше десяти рахунків.

3.3. Інформація для економічної безпеки підприємства

Проблему визначення обсягу інформаційних ресурсів для менеджменту в умовах розвитку бізнесу в конкурентному середовищі відносять в сучасний період до числа найактуальніших. На цю проблему вказував І. Ансофф ще в кінці 80-х років ХХ ст. у зв'язку з ускладненням умов ведення бізнесу. Так, якщо умовно прийняти складність умов для ведення бізнесу в 1900 р. за одиницю, то в 1930 р. складність становила дві одиниці, у 1950 р. – три, у 1970 р. – чотири, у 1990 р. – п'ять одиниць [3, с.40]. Якщо продовжити цей ряд, то за логікою І. Ансоффа складність у 2010 р. зростає у шість разів і надалі темп змін середовища у 2030 році зростає у сім разів порівняно з 1900 роком. Не можна сприймати ці дані як абсолютну істину, оскільки вони лише метафорично описують світові тенденції ускладнення середовища для ведення бізнесу, який повинен постійно пристосовуватися до змін в економічній системі держави.

Професор Муравський В.В. у своїх роботах зазначає, що «Актуальні технологічні тенденції уже кардинально змінюють економічні та господарські процеси, що потребує адекватних трансформацій і системи обліку як основного генератора економічної інформації» [95, с.146; 208]. Наростання темпу складності умов ведення бізнесу в конкурентному середовищі вимагає кардинальної зміни парадигми генерування інформації, оскільки існуюча теорія, так званого, бухгалтерського обліку, неспроможна надалі справитися з цим завданням. Бухгалтерський облік не може дати ніякої іншої інформації, крім фінансової.

Парадокс такого обліку полягає у тому, що він дає інформацію про рух фінансів підприємства у грошовому еквіваленті (витрати ресурсів, доходи від збуту продукції і загальний фінансовий результат діяльності, який отримує підприємство за минулий період), тоді, як події операційної діяльності бізнесу, від якої залежить цей результат, залишаються поза контролем через відсутність облікової інформації про господарську діяльність.

Бухгалтерам потрібно зрозуміти, що на підприємстві відбуваються два паралельних процеси:

1) господарський, який пов'язаний з трансформуванням отриманих ресурсів із зовнішнього середовища в готовий продукт, роботу чи послуги за допомогою засобів праці та залучення робочої сили. В результаті трансформації ресурсів формується собівартість продукції [109]. Операційну діяльність з виготовлення продукції пов'язують з перетворенням матеріальних ресурсів і контролем за їх раціональним споживанням. Цей контроль здійснюють менеджери нижчого і середнього рівня управління. Отримана у виробничому процесі продукція виходить з підприємства у зовнішнє середовище;

2) фінансовий, який стосується виключно процесу формування грошового потоку та його раціонального використання. Зрозуміло, що фінансовий результат, в основному, залежить від логістичної, виробничої та збутової діяльності, а також від якості управління, а не мистецтва розподілу прибутку. Враховуючи це, логічно припустити, що в центрі уваги облікової системи повинні бути не стільки результати минулих фінансових подій, скільки сучасні події господарської діяльності та їх вплив на цей результат, тому управлінський облік основну увагу зосереджує на об'єктах, використання яких створює додаткову вартість, а через цю вартість – фінансовий результат (рис. 3.3).

Проте, на практиці чомусь результат роботи підприємства стає важливішим від того, якими зусиллями його отримано. Таким чином, обліковці давно підмінили процес отримання інформації про економіку підприємства для її контролю з боку операційного і стратегічного менеджменту, формальною фінансовою інформацією, яку розкривають в офіційній стандартній фінансовій звітності. Така звітність втрачає свою актуальність навіть у момент її подання користувачам, бо на фінансові результати минулого часу, які засвідчують показники фінансової звітності, менеджери ніяким чином не можуть вплинути і, тим більше, на їх основі неможливо пізнати реальність та передбачити майбутній тренд бізнесу.

Асиметрія між незадоволеними потребами менеджменту в інформації про події господарської діяльності в реальному часі та обмеженнями лише інформацією

фінансового характеру настільки значна, що вона сама по собі стає загрозою для бізнесу.

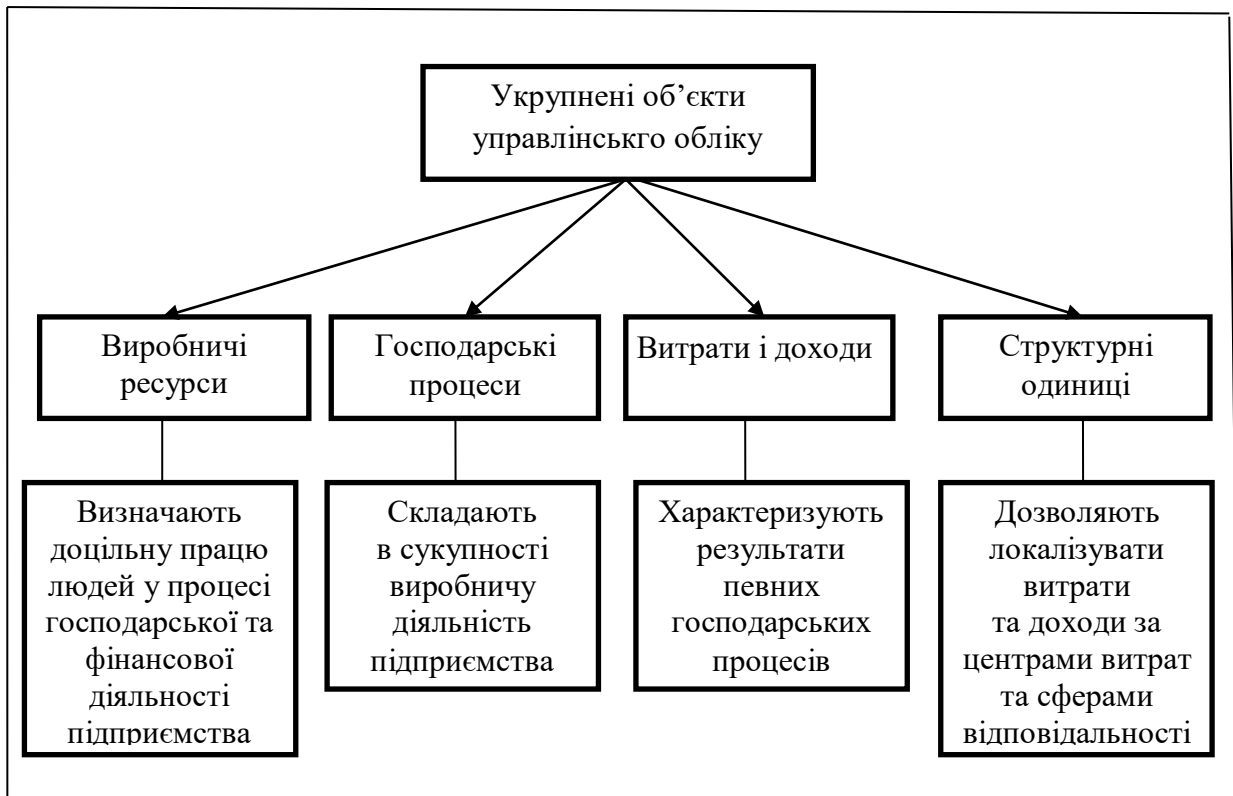


Рисунок 3.3. Об'єкти управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Фінансовий облік практично не дає інформації про господарську діяльність, що має своїм наслідком втрату контролю за операційною діяльністю та створює хаос в управлінській системі.

Незважаючи на парадоксальну ситуацію з організацією і методологією обліку в державі, проблема осучаснення теорії облікового процесу мало кого хвилює з числа представників влади і науковців. Пропозиції окремих авторів щодо створення нової парадигми обліку не викликають у суспільстві адекватної реакції і обліковий процес здійснюється за канонами середніх віків (виключно методом подвійного запису фактів господарської діяльності у формуляри та складання форм звітності).

Науковці в галузі обліку нерідко опираються на застарілі стереотипні уявлення про бізнес і не помічають тенденцій розвитку економіки, які мають

безпосередній вплив на результати діяльності підприємств, але не контролюються через недостатній рівень інформації.

Сучасний рівень наукових досліджень в обліковій сфері зациклений на вирішенні дрібних другорядних питань удосконалення чогось такого, що стосується виключно застарілої парадигми обліку і не сприяє розвитку інформаційної системи майбутнього. Складається враження, що існуючий стан справ в обліковій науці влаштовує більшість так званих бухгалтерів. Обсяг знань та ерудиція фахівців не відрізняються від обсягу знань рядових практикуючих обліковців. Науковий апарат досліджень не витримує критики, оскільки він практично зводиться до цитування праць попередників та напрацювань із давно відомої канцелярської «творчості» й застарілого масиву зарубіжних і вітчизняних стандартів, різних законів, листів, інструкцій, методичних вказівок [97; 98; 99], форм звітності тощо, за якими не видно інформаційного змісту, здатного привести в належний стан облікову практику і допомогти менеджменту в управлінні процесами фінансової і господарської діяльності.

Вирішення надважливої проблеми створення обліку адекватного умовам постіндустріального суспільства, вимагає зосередження уваги науковців на таких напрямках:

- розробка концепції нової парадигми, що включає різні інваріанти отримання інформації, де інваріант обліку на основі подвійного запису доповнюється інваріантами без подвійного запису, оснований на методах комп'ютерної обробки даних операційного і стратегічного обліку;

- формування інтелектуально розвинутої теорії інформаційного менеджменту з використанням нової концепції обліку замість сучасного сурогату під назвою «основ бухгалтерського обліку»;

- уведення в науковий оборот поняття «інформаційне поле» і розкриття його змісту як бази визначення потенційних можливостей отримання достатнього обсягу інформаційних ресурсів для корпусу менеджерів різних ієрархічних рівнів управління;

- структурування об'єктів інформаційного поля відносно яких потрібна збирати дані з подальшим їх перетворенням в інформаційні ресурси для успішного ведення бізнесу;

- осучаснення підготовки фахівців з обліку, аналізу та контролю, оскільки її рівень перестав задовольняти потреби практики ще в кінці XIX ст. і гальмує процес інформатизації суспільства;

Серед названих напрямів досліджень особливе значення має визначення структури інформації для безпечного ведення бізнесу в конкурентному середовищі й умовах нестабільності. Структуризації інформаційних ресурсів стосовно життєдіяльності підприємства становить непосильне завдання для облікового апарату через їх низьку ерудицію, проте, ніхто, крім бухгалтерів, не уповноважений виконувати функцію збору даних на інформаційному полі та трансформувати їх в інформацію, яка достатня для економічної безпеки. Це є ще одним доказом того, що потрібно навчати не бухгалтерському ремеслу, яку нормальна людина може вивчити за кілька місяців, а спеціаліста з інформаційного менеджменту.

Внутрішнє середовище включає такі елементи як:

- система технологій підприємства (наскільки вона відповідає сучасним вимогам, її ефективність, можливості заміни, рівень автоматизації тощо);

- персонал (структура, освіта, навчання, підвищення кваліфікації, динаміка в часі та просторі, оплата праці, гендерна політика, соціальна відповідальність, інтелектуальність, мотивація до праці тощо);

- техніка (структура основних засобів та її динаміка, рівень зношеності, темпи оновлення, використання робочого часу, витрати на ремонти, простої та їх причини, продуктивність, відповідність світовому рівню та інші показники);

- фактори виробництва продукції рівень використання матеріальних, енергетичних, трудових ресурсів, управління запасами, утилізація відходів цінова політика, нормування ресурсів, на виробництво продукції, логістичні витрати, трансакційні витрати, витрати на управління ресурсами, режим економії та інші витрати, пов'язані з придбанням ресурсів;

- організація праці (норми, розцінки на технологічні операції, стимулювання продуктивності праці, соціальні питання колективу та їх вирішення, соціальний баланс підприємства, соціальне страхування, справедливість оплати праці окремих груп персоналу тощо);

- організаційна структура виробництва та ефективність роботи структурних підрозділів (основні, допоміжні та обслуговуючі структурні одиниці, собівартість продукції, робіт і послуг окремих структурних підрозділів у динаміці, пропорційність між підрозділами, використання потенціалу підрозділів та інші проблеми виробництва);

- собівартість продукції (в розрізі видів продукції, робіт і послуг, рентабельність, управління витратами, калькуляційна робота, методи обліку та калькулювання та їх економічна обґрунтованість, динаміка собівартості, планування ланцюга цінності та створення додаткової вартості тощо);

- система управління (відповідність системи управління вимогам наукового менеджменту, нові методи управління активами, капіталом, фінансами, логістикою, маркетингом, персоналом, собівартістю, грошовим потоком, збутом продукції, інформаційними ресурсами, організаційним навчанням персоналу та інші проблеми).

Омецінська І. Я. у своїй роботі зазначила, що «прийняття рішень на основі інформації про величину витрат за елементами вимагає обґрунтованого формування даних за кожним елементом витрат» [108, с. 165]. Виділення елементів внутрішнього середовища дозволяє організувати контроль за витратами, на які би цілі та в яких підрозділах і бізнес-процесах підприємства вони не були використані. Це дозволяє також порівнювати при аналізі прогнозовані та фактичні витрати на виробництво продукції кожного підрозділу та стимулювати зниження собівартості продукції.

Об'єктами внутрішнього середовища бізнесу виступають:

- ресурси (матеріальні, енергетичні, трудові, фінансові, організаційні, інформаційні, управлінські та інші);

- процеси господарської діяльності (постачання, виробництво, збут, інвестування, основна та інша операційна, інвестиційна і фінансова діяльність);
- собівартість (у різних розрізах технологічного процесу залежно від потреб операційного, тактичного і стратегічного менеджменту);
- прибуток (у розрізі видів продукції, робіт і послуг за географічним критерієм, покупцями, сезонами року, ритмічністю надходжень у часі, використання прибутку на різні цілі, фактори збільшення чи зменшення прибутку тощо);
- фінанси (формування і витрачання коштів, динаміка протягом року і за тривалий період, фактори впливу змін зовнішньому і внутрішньому середовищах на обсяг фінансових ресурсів, зростання потенціалу підприємства за рахунок фінансування та інші проблеми фінансового характеру);
- грошові потоки (структура надходжень і витрачання коштів та їх динаміка й фактори впливу на зростання чи зменшення потужності потоків);
- фінансовий стан (періодичний аналіз фінансової звітності та його динаміка за тривалий період);
- ефективність використання ресурсів (застосування різних методів аналізу використання у часі та структурних підрозділах, коефіцієнт корисного споживання та відходів виробництва, утилізація відходів, заміна ресурсів та її ефективність);
- нормування (організація процесу нормування всіх видів ресурсів; контроль за нормами і зміною норм споживання у господарській та фінансовій діяльності, перегляд норм і нормативів при змінах техніки й технологій та визначення ефективності таких заходів);
- правові відносини (вирішення спорів у судах з фізичними та юридичними особами з приводу господарських та фінансових операцій);
- соціальна сфера (набуває все більшої актуальності в ринковому середовищі, оскільки соціальні питання стають одним з факторів, які безпосередньо впливають на господарську діяльність через соціальні інтереси людей. Соціальна

відповідальність бізнесу перед суспільством і природою є мегатрендом сучасного розвитку економіки);

- персонал і оплата праці (передбачає вирішення питань справедливої оплати для різних категорій працюючого на підприємстві персоналу та відповідальності персоналу за ріст продуктивності праці, Мотивація і стимулювання праці вимагають розробки ситсем, які здатні гасити конфлікти інтересів між найманими працівниками і роботодавцями через посередництво профспілок);

- облік (зважаючи на різноманіття інформації кількісного і якісного характеру для відстеження подій у внутрішньому середовищі бізнесу, традиційний фінансовий облік, в силу своїх обмежених методологічних особливостей, не може справитися з цим завданням, тому потрібно створити нову систему обліку з трьох підсистем – фінансової (традиційної для отримання фінансової інформації), управлінської (для операційного рівня менеджменту) та стратегічної (для вищого рівня менеджменту);

- аналіз (повинен бути спрямований на відстеження причино–наслідкових зв'язків між подіями фінансової і господарської діяльності та їх результатами на підставі фінансових і нефінансових даних облікової системи і не облікових повідомлень, отриманих з різних доступних джерел інформації);

- контроль (повинен базуватися не лише на обліковій інформації, а й використовувати оригінальні (креативні) методики аналізу діяльності бізнесу, оскільки контроль – це інтелектуальний процес що встановлює діагноз здоров'я організації на основі симптомів захворювання і визначає методи лікування;

- планування (процес обліку знецінюється або й зовсім не може виконати свою місію, якщо немає належної системи планування тому, що контрольна функція в загальному циклі управління вимагає обов'язкового порівняння передбачуваних показників роботи з фактичними і знаходжен-ня відхилень. Управляють лише одним способом – на основі відхилень).

Види діяльності становлять важливу проблему з позицій контролю з боку операційного менеджменту (витрати і доходи у фінансовому обліку групують за видами – операційна, інша операційна, фінансова, інвестиційна, надзвичайна

діяльність в цілому по підприємству), але такі дані не дають можливості визначити рентабельність окремих видів продукції. Як відомо, управлінський облік здебільшого використовує операційну діяльність, адже саме вона пов'язана з виробничим процесом на підприємстві [188; 189]. Ось чому в управлінському обліку деталізують собівартість в розрізі:

- видів продукції, а також калькуюють собівартість за ішими критеріями – бригадами, процесами, змінами тощо;
- бізнес-процесів (доцільно організувати облік витрат виробництва за бізнес-процесами, що сприяє пошуку шляхів мінімізації собівартості та зростанню прибутків);
- готової продукції та її збуту (виділення в обліку витрат на збут стимулює працівників до режиму економії та стимулювання працівників за обсяги реалізації продукції);
- фінансової сфери (розкриває механізм отримання прибутку, формування грошових потоків, раціонального використання коштів з метою нарощування економічного потенціалу підприємства);
- формування брендів, іміджу підприємства та культури бізнесу (ці проблеми вимагають маркетингових досліджень, фінансування та обліку з метою розрахунку економічного ефекту від таких заходів, які мають важливе значення для тривалого існування підприємства на ринку);
- управління (комплекс критеріїв якості менеджменту, організаційних заходів та мінімізації витрат на управління);
- багато інших ситуаційних проблем, явищ і процесів, які вимагають інформаційних ресурсів для аналізу внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства.

У наведеному переліку зазначено лише найбільш значимі об'єкти обліку, до того ж типові для бізнесу, але на практиці їх значно більше. Кількість об'єктів залежить від масштабу діяльності (малі, квазімалі, середні, великі, квазівеликі, гігантські, мегагігантські підприємства), галузі економіки, економічної культури, рівня розвитку систем планування, обліку, аналізу і контролю, якості управління,

економічної підготовки фахівців, бажання безперервно навчатися, прихильності до інновацій, впровадження інформаційних технологій, розвитку комунікаційного спілкування тощо.

Досвід господарювання українських підприємств підтверджує, що найважливіше місце у вирішенні проблем їх безпечного і стабільного функціонування, займає корисна ділова інформація про різні сторони бізнесу, яка формується на базі облікових технологій. У системі економічної безпеки підприємства виникає потреба формування повної і достовірною обліково-аналітичної інформації, що сприяє оптимізації використання корпоративних ресурсів, узгодження інтересів всіх груп стейкхолдерів, нівелювання впливу загроз стабільної буденності підприємства і збільшення його конкурентних переваг.

Дослідження наукової літератури з бухгалтерського та оперативного обліку, а також аналізу фінансово-господарської діяльності підтверджує необхідність розробки механізмів використання обліково-аналітичної інформації в системі забезпечення економічної безпеки підприємства. Найбільш значущими складовими обліково-аналітичної системи підприємства для його безпеки є фінансовий, управлінський, стратегічний облік та фінансово-економічний аналіз. Обґрунтовуючи місце фінансового обліку в системі обліково-аналітичної інформації для економічної безпеки, слід виділити такі його властивості:

- відображення господарських операцій безпосередньо в ході їх протікання, що дозволяє оперативно виявляти негативні тенденції, а також визначати внутрішні резерви, здатні збільшити конкурентні переваги підприємства;
- формування інформації безпосередньо в місцях її виникнення, що дозволяє визначити об'єкти обліку, що потребують підвищеної уваги фахівців з економічної безпеки;
- простота отримання даних шляхом спостереження, складання сигнальної документації, використання анкет-опитувальників, що дозволяють на превентивному рівні визначати ризики господарської діяльності підприємства;

- нерегламентована форма надання даних (навіть без документального підтвердження), залежить тільки від доцільності забезпечення інформаційних потреб.

Досліджуючи проблеми методичного обґрунтування оперативного обліку з метою забезпечення економічної безпеки підприємства, в першу чергу, слід звернути увагу на можливість його застосування в процесі поточного управління підприємством [75], що робить інформацію оперативного обліку особливо корисною для контролю ефективного використання ресурсів підприємства, а також виявлення внутрішніх резервів і конкурентних переваг.

У зв'язку з цим процедури щодо забезпечення безпеки слід розділити на три групи об'єктів контролю: контроль за раціональним використанням ресурсів, контроль дій персоналу, контроль взаємозв'язків з контрагентами, кожна з яких вимагає відповідного інформаційного базису. При цьому оперативні дані можуть бути отримані на основі даних фінансового, кадрового, виробничо-технічного, статистичного обліку, зовнішніх джерел інформації, а також інформації, згенерованої безпосередньо департаментом економічної безпеки.

Разом з цим, дані оперативного обліку не відрізняються високою точністю, що вимагає від спеціалістів по економічній безпеці обґрунтованих підходів до оцінювання їх достовірності.

На відміну від оперативного, бухгалтерський облік генерує достовірні і багатофункціональні дані для забезпечення інформаційних потреб окремих груп користувачів. Цей вид обліку перебуває на перетині інформаційних потоків, одержуваних від різних функціональних підрозділів, і тому він виступає джерелом формування корисної інформації про реальний стан внутрішніх економічних відносин для власників і персоналу підприємства.

З іншого боку, не менш важливою є роль звітних даних як джерела достовірної і об'єктивної інформації про фінансово-господарський стан підприємства для зовнішніх користувачів при визначенні його економічної надійності, конкурентоспроможності, кредитоспроможності.

У контексті розуміння фінансового обліку як інформаційної системи можна охарактеризувати основні функції, виконувани ним для потреб економічної безпеки:

- контроль за фінансовим станом підприємства та його активами;
- безперервне, суцільне, документальне спостереження за економічними процесами і явищами на підприємстві;
- контроль законності та доцільності здійснення статутної діяльності підприємства;
- створення інформаційної бази для планування заходів щодо економічної безпеки і контролю за їх здійсненням;
- надання для всіх груп зацікавлених користувачів достовірної і своєчасної інформації про економічні процеси та їх ефективність.

Отже, фінансовий облік розглядається як окремий елемент управління процесами сталого розвитку підприємства, який, з одного боку, задовольняє інформаційні потреби фахівців з економічної безпеки при здійсненні контролю та аналізу фактів господарської діяльності, а з іншого, сам виступає інструментом контролю й аналізу в системі економічної безпеки.

Відмінності в змісті та в структурі інформації, використовуваної користувачами, породжують необхідність формування окремих підсистем обліку: фінансової та управлінської. Разом з тим, окремі автори виділяють також як автономні підсистеми бухгалтерського обліку: креативний облік [145; 146; 147] і стратегічний облік [88]. Під креативним обліком розуміють багатоцільовий облік, який вимагає від облікових працівників прийняття низки фактів і правил групування інформації, з огляду на інтереси менеджменту, з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [147, с. 90].

Креативність (творчий підхід) – це одна з властивостей обліку, адже для того, щоб задовольняти потреби зацікавлених осіб, облік повинен бути гнучкою і динамічною інформаційною системою, яка реагує на зміни і ускладнення видів господарської діяльності підприємства, а також на появу нових форм взаємозв'язків із зовнішнім середовищем. Облікова інформація формується для потреб окремих користувачів, набуває властивостей процесів, які відбуваються на конкретному

підприємстві та відображає дані в такому розрізі, як того вимагають зацікавлені в них особи. Крім цього, в українській практиці термін «креативний облік» асоціюється з маніпуляціями обліковими даними в залежності від мети, переслідуваної персоналом бухгалтерії при отриманні додаткових вигод для власників підприємства або для себе, а отже, сприймається негативно. Тому ми погоджуємося з думкою, що креативний облік неможна розглядати як окремий вид обліку. Це всього лише підхід до врахування, який в сучасних умовах використовується при підготовці звітних даних для надання їх певним категоріям користувачів залежно від очікуваного результату.

Обґрунтування стратегічного обліку як окремої складової системи обліку також є виправданим. У зв'язку з цим автор погоджується з думкою науковців, які вважають його доречною формою управлінського обліку, в якій основний акцент зроблений на інформації, пов'язаної з зовнішніми факторами, що впливають на діяльність підприємства, і розробкою стратегії власного бізнесу [3; 78].

Ці дослідники називають стратегію сполучною ланкою між управлінським і фінансовим обліком. З одного боку, дані управлінського обліку дають інформацію про процеси, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищах, з метою визначення стратегії діяльності підприємства, а з іншого, фінансова звітність є інформаційним відображенням втілення цієї стратегії в життя.

З позицій економічної безпеки фінансовий облік відображає інформацію про минулі події, які вплинули на результати діяльності підприємства і привели до змін в його фінансово-майновий стані. Така інформація може використовуватися фахівцями з економічної безпеки при визначенні рівня економічної надійності зовнішніх контрагентів, контроль втілення стратегічних цілей підприємства, «превентивної діагностики кризових явищ підприємства» [23] і встановлення напрямків управління виявленими ризиками підприємницької діяльності [70].

Завдяки тому, що фінансовий облік регламентований на державному рівні, він дає можливість формувати уніфіковану звітність, зрозумілу і яку можна порівняти як в галузевому, так і в трендовому розрізі. Це дозволяє фахівцям з економічної безпеки знизити інформаційний ризик при виборі оптимального варіанту взаємодії з

окремими групами контрагентів, а сам фінансовий облік в цьому випадку виступає в якості інструменту забезпечення інформаційної безпеки підприємства. Крім того, фінансовий облік передбачає суцільне спостереження і відображення в звітності всіх фактів господарської діяльності, як тих, які мали місце, так і тих, які з високим ступенем ймовірності можуть відбутися протягом звітного періоду, що робить фінансову звітність джерелом ідентифікації підприємницьких ризиків.

При цьому використання даних фінансового обліку з метою забезпечення економічної безпеки носить обмежений характер [60]. Це пов'язано з тим, що:

- показники фінансової звітності мають відкритий характер, тоді як основна частина інформації, відображає напрями забезпечення економічної безпеки, носить закритий характер (є комерційною таємницею);

- фінансовий облік відображає події, які мали місце в минулому і жодним чином не можуть бути зміненими, тоді як операції із забезпечення економічної безпеки носять застережливий характер, тому потребують прогностичної інформації;

- регламентована на державному рівні фінансова звітність не забезпечує інтереси всіх груп користувачів, оскільки вона орієнтована, перш за все, на потреби інвесторів і власників підприємства, в той час як при забезпеченні економічної безпеки коло зацікавлених осіб значно ширше;

- в основу формування показників фінансової звітності покладена фінансова концепція збереження капіталу, орієнтована на показник прибутку. Разом з тим, з метою забезпечення економічної безпеки більш доцільною є інформація про вартість підприємства і вплив ризиків на вартість його активів, яка базується на фізичній концепції збереження капіталу;

- принципи відображення інформації у фінансовій звітності не дозволяють показувати в ній окремі види ресурсів, які з позицій забезпечення економічної безпеки втілюють в собі конкурентні переваги підприємства (наприклад, інтелектуальний капітал).

У зв'язку з цим корисніше з позицій забезпечення економічної безпеки є інформація, відображена в управлінському обліку. Застосування даних бухгалтерсь-

кого обліку з метою складання управлінської звітності при забезпеченні економічної безпеки передбачає визначення обсягів, форм і періодичності подання внутрішньої звітності, що стосується:

- оцінки впливу ризиків на стан капіталу підприємства;
- узгодженості ключових економічних показників, які виступають в якості індикаторів рівня економічної безпеки;
- розрахунку ефективності функціонування підрозділу економічної безпеки;
- оцінювання вигоди від упереджених загроз і небезпек і тому подібного.

Таким чином, управлінська звітність забезпечує фахівців з економічної безпеки обліковою інформацією (оперативної і прогнозної), що використовується ними з метою аналізу ситуацій, які склалися у внутрішній і зовнішній середовищі, планування заходів по попередженню виявлених загроз і контролю ефективного виконання цих заходів. З.-М. Задорожний та І. Омецінська вважають що управлінська звітність це термін що окреслює всі види звітності (фінансова, внутрішньогосподарська, податкова, статистична, не фінансова, інтегрована), тобто всі види що можуть бути використані для прийняття виважених управлінських рішень, розширюючи спектр її використання крім внутрішніх користувачів також і зовнішніми [58; 106; 107; 117; 227].

За обсягами інформації можна розрізнити часткову та загальну звітність. Часткова звітність містить інформацію про результати діяльності будь-якої структурної одиниці корпоративного об'єднання або про окремі напрями її діяльності. Загальна звітність характеризує результати діяльності господарського суб'єкта загалом [73, с. 251].

Підкреслюючи переваги управлінського обліку при задоволенні інформаційних потреб фахівців з економічної безпеки перед іншими підсистемами обліку, слід відзначити, що управлінський облік поряд з функціями спостереження і оцінювання даних виконує прогностичну функцію, не властиву фінансового обліку, при цьому оперує крім фінансових показників ще й нефінансовою інформацією. Також практика управлінського обліку свідчить про те, що, поряд з формуванням внутрішньої інформації, він передбачає підготовку фінансових звітів для окремих

груп зовнішніх користувачів[71]. Це, на погляд, істотно змінює традиційне уявлення про управлінський облік як обліку виключно для внутрішніх потреб і дозволяє зробити припущення, що його дані можуть бути використані при складанні відкритої корпоративної звітності.

До найбільш поширених методик управлінського обліку, що використовуються в якості інформаційної основи економічної безпеки, можна віднести:

- аналіз беззбитковості (при вимірюванні чутливості прибутку підприємства до факторів ризику);
- облік і оцінку за сферами відповідальності (при оцінюванні ефективності діяльності департаменту безпеки підприємства);
- бюджетування (при розробці заходів щодо забезпечення економічної безпеки і контролю їх виконання);
- порівняння витрат і вигоди (при порівнянні використаних ресурсів і створеної доданої вартості);
- збалансовану систему економічних показників (при оцінюванні досягнутого рівня економічної безпеки підприємства).

Ще більше посилюється вплив управлінського обліку на формування облікової інформації при забезпеченні економічної безпеки. Підтвердженням цього висновку скористаємося твердженням М. Бромвіча, який розглядає стратегічний управлінський облік як спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції і витратах конкурента, а також відстеження стратегії підприємства і стратегії конкурента на цих ринках у продовж кількох звітних періодів [192].

Проблема ризику має значення при прийнятті управлінських рішень стратегічного плану, оскільки для них характерні врахування багатьох факторів, наявність слабоструктурованих і неструктурованих даних, а також неповнота вихідної інформації [18, с. 72]. Саме відстеження внутрішніх переваг, превентивне управління ризиками з метою застереження загроз, виявлення недобросовісних працівників є основними завданнями фахівців з економічної безпеки, а, отже, дані стратегічного управлінського обліку повинні скласти інформаційну базу

управлінських рішень щодо стабільного і безпечного функціонування підприємства. Застосування стратегічного обліку при забезпеченні економічної безпеки передбачає якісно новий підхід до побудови облікової системи, який дозволить, використовувати внутрішню інформацію, а також принципи стратегічного планування та бюджетування, здійснювати аналіз діяльності підприємства з урахуванням його поточних і довгострокових цілей розвитку і безпеки.

Будь-яке підприємство перебуває і функціонує в певному середовищі. Зовнішнє середовище виступає джерелом, що забезпечує підприємство ресурсами, необхідними для формування та підтримки її потенціалу. Підприємство знаходиться в стані постійного обміну з зовнішнім середовищем, забезпечуючи тим самим собі можливість виживання. Для цього існує розгалужена система різних зв'язків. В якості зовнішніх зв'язків слід розуміти канали надходження ресурсів від постачальників і каналів збуту продукції клієнтам. Існують також зв'язки із суміжними підприємствами, конкурентами, союзами, органами державного управління. Слід мати на увазі, що ресурси зовнішнього середовища не безмежні. Інформація, інформаційні системи та права на них – це основні об'єкти не тільки національної безпеки в інформаційній сфері, але й основні елементи всіх об'єктів безпеки в усіх галузях [2; 172]. Крім того, на них претендують й інші підприємства, що знаходяться в цьому ж середовищі. Тому існує потенційна небезпека, що підприємство не зможе одержати потрібні ресурси із зовнішнього середовища. Завдання стратегічного планування – забезпечити таку взаємодію із зовнішнім середовищем, яке б дозволяло підтримувати його потенціал на рівні, необхідному для нормального функціонування та динамічного розвитку. При цьому зовнішнє середовище досліджується, в першу чергу, для того, щоб виявити можливості і загрози, які необхідно враховувати при постановці своїх цілей і їх досягнення [35; 119; 170; 174].

Сороківська О.А. розглядає поняття «інформаційна безпека підприємства» як суспільні відносини щодо створення і підтримання на належному рівні життєдіяльності інформаційної системи суб'єкта господарської діяльності [158].

Сучасні підприємства – це відкриті системи, внутрішня стабільність яких залежить від умов зовнішнього середовища. Цим визначається, по-перше, значення стану зовнішнього середовища для успішної діяльності підприємств і організацій; по-друге, роль правильно розробленого і налагодженого механізму взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем, що багато в чому забезпечується урахуванням і аналізом факторів зовнішнього середовища в управлінській діяльності.

Зовнішнє середовище організації – це, в найбільш загальному визначенні, сукупність сил і чинників, що впливають на діяльність підприємства (організації) і її результати. Зовнішнє середовище, в якому доводиться працювати організації, знаходиться в безперервному русі, схильна до змін. Здатність організації реагувати і справлятися з цими змінами зовнішнього середовища є однією з найбільш важливих складових її успіху. Зовнішнє середовище організації є джерелом, що забезпечує організацію ресурсами, необхідними для підтримки її внутрішнього потенціалу на належному рівні. Організація знаходиться в стані постійного обміну з зовнішнім середовищем, забезпечуючи тим самим собі можливість виживання. Але ресурси зовнішнього середовища не безмежні. І на них претендують багато інших організацій, що знаходяться в цьому ж середовищі. Тому завжди існує можливість того, що підприємство зазнає впливу цілого комплексу сил і чинників різного роду – природних, соціальних, економічних, тощо. Їх вплив вона має враховувати у своїй виробничій діяльності, в тому числі, до одних пристосовуватися, а інші використовувати як інструменти впливу на ринок з метою створення для себе найбільш сприятливих умов.

Значення зовнішнього середовища для організації залежить типу економіки (командна, ринкова, змішана) та від моделі ринку (досконала і недосконала конкуренція). У командній економіці всі аспекти діяльності підприємства визначала держава в особі центральних органів виконавчої влади, тому у підприємців і управлінців не було необхідності вивчати зовнішнє середовище. У ринковій економіці підприємство є самостійним господарю-ючим суб'єктом і веде бізнес на свій страх і ризик, тому зовнішнє середовище стає середовищем особливої уваги,

тому що ступінь ризику і результат діяльності багато в чому визначаються станом середовища. Причому, чим більш нестабільне середовище, чим вище рівень конкуренції, тим більше успіх підприємства обумовлений знанням, аналізом і урахуванням мінливих чинників зовнішнього середовища [72].

Основними характеристиками зовнішнього середовища організації є:

- взаємопов'язаність факторів зовнішнього середовища – це рівень сили, з якою зміна одного чинника впливає на інші. Відповідно до цієї характерної особливості зовнішнього середовища розгляд її чинників не може проводитися ізольовано, а тільки у взаємодії з іншими і з урахуванням динаміки їх змін;
- складністю зовнішнього середовища – числом факторів, на які фірма зобов'язана реагувати з метою свого виживання, а також рівень варіацій кожного фактору;
- швидкістю зовнішнього середовища – це швидкість, з якою відбуваються зміни в оточенні фірми. Багато дослідників стверджують, що це оточення змінюється з наростаючою швидкістю. Незважаючи на те, що ця тенденція є загальною, в різних галузях швидкість зміни середовища істотно відрізняється;
- невизначеністю зовнішнього середовища є функцією, яка залежить від кількості інформації, якою володіє фірма з приводу конкретного фактору зовнішнього середовища, а також функцією впевненості в точності існуючої інформацією. «Чим більш невизначене зовнішнє оточення, тим складніше приймати ефективні рішення» [4];
- щільністю зовнішнього середовища – кількісна міра зусиль, необхідних для цілеспрямованого переміщення, концентрації і освоєння в виробництві одиниці ресурсів.

Таким чином, можна констатувати, що зовнішнє середовище підприємства – це те, що знаходяться поза його численними силами і факторами, з якими воно вступає в певні стосунки з іншими економічними агентами, які створюють умови для успішної діяльності.

Дослідження, показують, що підприємство зазнає впливу великої кількості факторів зовнішнього середовища, а воно, у свою чергу, не завжди може впливати на фактори середовища і контролювати їх.

В цілому фактори зовнішнього середовища постійно впливають на всі напрями діяльності організації позитивно, або негативно. Крім того, підприємство може здійснити зворотний вплив на елементи середовища в тій чи іншій мірі:

- на постачальників і посередників – значно (за допомогою договорів і систем участі);
- на конкурентів і покупців – менше (ціною і якістю своїх товарів, дослідженнями та рекламою).

Сила впливу кожного фактора залежить від специфіки діяльності підприємства. Наприклад, демографічні – впливають на підприємства, що виробляють товари масового споживання, але не впливають на підприємства первинної переробки сировини. На них більший вплив мають природні фактори.

Характер впливу фактору середовища на діяльність організації залежить від характеру зміни самого фактору. Наприклад, якщо відбувається зростання населення, збільшення його доходів, оптимізація податкової системи - це позитивно впливає на діяльність організації; зростання тарифів на енергоресурси та податків – впливає негативно.

Під впливом елементів зовнішнього середовища підприємці приймають певні рішення, характер яких залежить від взаємозв'язку даного елемента середовища з напрямком в структурі діяльності підприємства [4]. Так, демографічні фактори змінюють обсяг і структуру ринкового попиту, у відповідь на це підприємство, яке виробляє товари масового споживання, змінює обсяг і структуру виробництва.

Економічні фактори впливають на економічні показники діяльності підприємства – обсяг реалізації, собівартість, прибуток, рентабельність. Природні фактори впливають на забезпеченість підприємства ресурсами та змушують шукати нові джерела сировини в разі виснаження старих. Науково-технічні фактори середовища вимагають зміни техніки і технології виробництва, комп'ютеризації управління, впровадження нового програмного забезпечення. Зміна правового

середовища вимагає постійно враховувати нові закони, норми і нормативи (наприклад, ставки податків) [39]. Зміни в соціокультурному середовищі вимагають відповідної реакції, як у виробництві, так і в управлінні (наприклад, враховувати в управлінні персоналом зміни в структурі його життєвих цінностей).

Всі фактори зовнішнього середовища знаходяться в стані сильного взаємовпливу. Зміна одного з факторів обов'язково призводить до того, що відбувається зміна інших факторів, тому їх аналіз потрібно здійснювати не тільки щодо зміни одного фактору, а з умовою того, як його зміни вплинуть на інші фактори і в цілому на діяльність підприємства.

Оцінка зовнішнього середовища здійснюється для того, щоб:

- виявити зміни, які впливають на різні аспекти стратегії;
- визначити, які фактори зовнішнього середовища можуть становити загрозу для фірми;
- оцінити, які фактори зовнішнього середовища можна використовувати для досягнення стратегічної мети, що дозволяє спрямувати зусилля фірми в найбільш сприятливому для розвитку бізнесу напрямку.

Аналіз зовнішнього середовища допомагає отримати важливі результати:

- прогнозувати непередбачені обставини;
- розробити заходи попередження несприятливих непередбачених обставин і загроз;
- допомагає перетворити потенційні загрози в вигідні можливості.

Роль аналізу зовнішнього середовища полягає в отриманні відповіді на питання:

- де знаходиться організація по відношенню до інших учасників бізнесу;
- де, на думку вищого керівництва, повинна знаходитися підприємство в майбутньому;
- що необхідно зробити, щоб підприємство перемістилося з положення, в якому знаходиться, в те положення, де його хоче бачити керівництво.

Щоб фірма могла результативно вивчати стан зовнішнього середовища, вона повинна мати спеціально створену інформаційну базу для його спостереження і вивчення тенденцій змін (додаток Б).

Найбільш поширеними способами спостереження є:

- аналіз матеріалів, опублікованих у книгах, журналах та інших інформаційних виданнях;
- участь в конференціях;
- аналіз досвіду роботи підприємства;
- вивчення думки співробітників підприємства;
- проведення зборів, нарад, «мозкових штурмів», різних конкурсів тощо.

В процесі вивчення зовнішнього середовища важливо розкрити тенденції, характерні для зміни стану окремих параметрів і знайти методи прогнозування напрямів їх розвитку з тим, щоб передбачити загрози і переваги в майбутньому, які очікує підприємство.

В умовах ринкової економіки зовнішнє середовище має велике значення і керівникам доводиться враховувати його зміни, оскільки підприємство, як відкрита система, залежить від постачання необхідних ресурсів, а також від споживачів. Зовнішнє середовище це складна, ієрархічна, мінлива економічна категорія. Більшість сучасних управлінських теорій визнають зовнішнє середовище головною організаційною характеристикою.

При аналізі зовнішнього середовища керівникові не треба намагатися осягнути неосяжне і враховувати всі фактори. Керівник повинен обмежити облік зовнішнього оточення тільки тими факторами, які є корінними, вирішальними до інших, щоб максимально посилити позитивний вплив і послабити негативний.

Вирішення цих завдань здійснює облік та аналіз взаємодії організації із зовнішнім середовищем. В сучасних умовах вижити і ефективно функціонувати в швидко мінливих умовах може тільки те підприємство, яке вчасно може перебудуватися та адаптуватися до навколишнього середовища.

Висновки до третього розділу

1. Знання структури і закономірностей інформаційного поля підприємства дає можливість раціонально упорядкувати факти господарської діяльності та їх потоки для отримання великого обсягу інформаційних ресурсів для визначення тенденцій фінансового, операційного, тактичного і стратегічного розвитку бізнесу.

У зв'язку з цим, на підприємствах України логічно було би модернізувати структуру бухгалтерії, виділивши наступні функції: розробки методології та організації обліку та аналізу; моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища; управлінського обліку та внутрішнього контролю; інформаційних технологій; сервісного обслуговування користувачів

2. Значну увагу потрібно приділяти питанням наукової організації облікового процесу. Організацію розуміють як сукупність цілеспрямованих дій, що призводять до утворення необхідних зв'язків та пропорцій між елементами системи, що дає можливість їй виконувати роботу найкращим чином, але наукової концепції організації системи обліку як не було, так і немає, що позначається на обмеженому обсязі та якості інформаційних ресурсів для менеджерів нижчого рівня управління та стейкхолдерів.

3. Інформаційні ресурси відіграють вирішальну роль в економічній безпеці підприємства, оскільки тільки їх аналіз та виявлення негативних тенденцій, які порушують сталий розвиток, дозволяє своєчасно реагувати на загрози. Для моніторингу безпекової ситуації на підприємстві доцільно визначати список найважливіших показників фінансової та господарської діяльності й регулярно проводити їх аналіз і приймати екстрені заходи щодо превентивних дій з усунення ризиків і загроз бізнесу.

Зміст третього розділу опубліковано в наукових працях автора [127; 129; 132; 135; 137; 139].

ВИСНОВКИ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у розвитку науково-методичних положень про інформаційне поле управлінського обліку.

1. З метою розробки теорії управлінського обліку варто застосовувати категорію «інформаційне поле» не лише у філософському, а й в обліковому аспекті. Під інформаційним полем необхідно розуміти середовище певного радіуса, на якому відбуваються факти фінансової і господарської діяльності і які служать джерелом інформації для управління. Рекомендовано увести в теорію обліку поняття «первинного елемента», роль якого виконують факти, які знаходяться в латентному стані в інформаційному полі до того часу, поки користувачі не усвідомлять їх користі та не перетворять їх на інформаційні ресурси.

2. Особливе місце в теорії обліку потрібно відводити філософії пізнання, яка синтезувала найзагальніші закономірності розвитку світу і використовує категорійний апарат, як найбільш цінний інструмент пізнання сутності облікової науки. Важливе значення в теорії пізнання має методологічний плюралізм, який ґрунтується на постмодерній радикальній методології, яка виступає за різні підходи у дослідженнях з облікової тематики та проти монополії єдиного. Це дозволяє розширити діапазон досліджень в сфері обліку.

3. При організації управлінського обліку на підприємствах доцільно виходити не стільки з вимог обліку щодо відображення витрат за центрами та сферами відповідальності осіб за формування собівартості, а для поточного контролю витрат на виробництво в розрізі бізнес-процесів і технологічних операцій в реальному часі. Такий підхід до організації управлінського обліку дозволяє розробити принципову схему його внутрішньої структури відповідно до вимог наукового пізнання облікового процесу, який враховує філософські та психологічні основи дослідження, відображення реальних економічних процесів з отриманням цілеспрямованої системної інформації для бізнесу.

4. В концепцію управлінського обліку закладено науковий апарат, а не емпіричний досвід попередників, які неправомірно наділяють цей облік невластивими для нього функціями – розробкою стратегії розвитку бізнесу, поєднанням управлінської інформації з інформацією фінансового обліку через використання рахунків обліку, підготовка звітів лише в кінці місяця після узгодження її з отриманою фінансовою інформацією тощо.

5. Рекомендовано в теорії обліку посилити науковий апарат, зокрема розкрити зміст поняття методології наукового пошуку, що дозволить вільно орієнтуватися у складному середовищі науки, де панує різноманіття ідей, гіпотез, проблем, які породжені мисленням людини на основі нового чи відомого знання. Методологія відіграє найважливішу роль у наукових дослідженнях визначаючи систему принципів і методів отримання нових знань про закономірності й розвиток речей, явищ і процесів які відображаються у інформаційному полі управлінського обліку, що дає можливість глибше пізнати реальність та удосконалити практичну діяльність.

6. Застосування нових методів пізнання, запозичених з арсеналу філософії, соціології, кібернетики, інформатики, психології, менеджменту, технології тощо у вирішенні проблем інформатизації бізнесу, дало можливість розробити та рекомендувати для практики нову модель управлінського обліку, яка може використовуватись для адаптації в конкретних умовах роботи підприємств. Кібернетична версія управління бізнес-процесами і якістю продукції узгоджується з принципами управлінського обліку, який виконує роль сервісного механізму в контурі зворотного зв'язку управління господарськими процесами в реальному режимі отримання інформації.

7. Пропонується кібернетична модель відповідно до якої система управління складається з п'яти рівнів, серед яких перший і другий рівень пов'язаний з організацією управлінського обліку в якому не надається достатньо уваги з боку облікового апарату та менеджменту, що негативно позначається на ефективності виробництва та збуту. Розроблена загальна модель управлінського обліку

характеризується такими властивостями, як наявність входу в його систему, процесора і виходу із системи; мети і націленості на результат роботи (отримання інформації, як особливого продукту для системи управління); ресурсів, які надходять через вхід системи із зовнішнього середовища; процесора системи, призначеного для трансформації ресурсів, які надійшли через вхід в систему, в готовий продукт, роботи чи послуги; отриманого результату роботи системи (інформації), який через вихід з неї надходить в оточуюче середовище; зв'язків з іншими системами, обмінюючись з ними речовиною й енергією з метою підтримання життєдіяльності через вхід і вихід системи; досягнення ефективності системи за рахунок адаптації до змін середовища з метою досягнення гомеостазу (усунення загроз для самозбереження).

8. При виборі засобів вимірювання фактів господарської діяльності слід враховувати такі фактори як організаційний тип системи, характер внутрішньої організації системи та ступінь складності яка визначає інваріанти вимірювання. Складні економічні системи вимагають застосування методів вищої математики, фізичних, хімічних формул для вимірювання фактів господарської діяльності та розрахунків факторів отримання додаткової вартості при отриманні синергетичного ефекту.

9. Управлінський облік призначений готувати різноманітну інформацію не тільки в грошовому, а й натуральному вимірі, у зв'язку з чим важливе місце в ньому відіграє система економічної метрології яка потребує диференційованого підходу до засобів і процедур вимірювання. Підприємства поділяють на мікро, малі, середні, великі та гіпервеликі а тому єдина система фінансового обліку позбавлена інваріантів для складних і гіперскладних економічних систем, перестає бути точною: чим більший масштаб діяльності порівняно з малим бізнесом, тим рівень неточності методологічного вимірювання стає більшим. Наростання неточності обумовлене зростанням рівня синергетичного ефекту, отриманого за рахунок самоорганізації системи.

10. Рекомендується звернути увагу науковців і практиків на позитивний ефект вивчення структури і закономірностей інформаційного поля підприємств (ресурси

підприємства, бізнес-процеси, стабільність, планування, мережеві структури, тощо), що дає можливість упорядкувати факти та їх потоки для отримання великого обсягу інформаційних ресурсів для визначення тенденцій фінансового, операційного, тактичного і стратегічного розвитку бізнесу які забезпечать відсутність економічних загроз бізнесу.

11. На підприємствах України логічно було би модернізувати структуру бухгалтерії, виділивши наступні функції: розробки методології та організації обліку та аналізу; моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища; управлінського обліку та внутрішнього контролю; інформаційних технологій; сервісного обслуговування користувачів.

12. При організації управлінського обліку на підприємствах доцільно виходити не стільки з вимог обліку щодо відображення витрат за центрами та сферами відповідальності осіб за формування собівартості, скільки для поточного контролю витрат на виробництво в розрізі бізнес-процесів і технологічних операцій в реальному часі. Такий підхід до організації управлінського обліку дозволяє розробити принципову схему його внутрішньої структури відповідно до вимог наукового пізнання облікового процесу, який враховує філософські та психологічні основи дослідження, відображення реальних економічних процесів з отриманням цілеспрямованої системної інформації для бізнесу.

13. Основні результати дослідження знайшли практичне застосування в діяльності таких суб'єктів господарювання: Акціонерного товариства «Тернопільський радіозавод «ОРІОН», Товариства з обмеженою відповідальністю «Тернопільський завод металоконструкцій «СТАЛЬ», Приватне підприємство «ПАТМОС». А також, у навчальному процесі Західноукраїнського національного університету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкин Я.Ф. Управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості. Дис.....доктора філософії. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 265 с.
2. Авраменко А.В., Басецький В.К. Інформаційна безпека в Україні як складова національної безпеки. *Зб. наук. праць. УАДУ*. К.: УАДУ, 2012. №18. С.9-18.
3. Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и автор предисл. И.И.Евенко. М.: Экономика, 1989. 519 с.
4. Анохин П.К. Узловые вопросы теории функциональной системы. М.: Наука, 1980. 197 с.
5. Атрилл П. Управленческий учёт для управленческих менеджеров. Днепропетровск: ООО «Баланс Клуб», 2003. 624 с.
6. Бабіч В. В. Основи методичних засад облікової політики та їх нормативно-правове регулювання / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович. *Вісник ЖДТУ*. 2012. - №1 (59). С. 31- 32.
7. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу. К.: МАУП, 2007. 240 с.
8. Базась М.Ф. Сутність, принципи та функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку . Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. 812 с.
9. Башнянин Г.І., Лінтур І.В. Фінансова стійкість суб'єктів господарювання та шляхи її покращення. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. №2. С. 98-101.
10. Башнянин Г.І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів. Львів: Новий світ, 2000, 2005. 1083 с.
11. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2–3. С. 70–78.
12. Безверхий К. В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності підприємства. *Економіка: теорія та практика*. 2015. № 2. С. 49–55.
13. Белл Д. Прихід постіндустріального суспільства / Сучасна зарубіжна соціальна філософія. К.: 1996. С.194-251.
14. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем. К.: КНЕУ, 2001. 214 с.

15. Біловус Л. І. Управління та організація діяльності інформаційних установ (за фаховим спрямуванням). Тернопіль : ТНЕУ. 2010. 414 с.
16. Блюминау Д.И. Информация и информационный сервис. Л.: Наука 1889. 192 с.
17. Бондар М.І. Організація управлінського обліку в інвестиційній діяльності. *Проблеми науки*. 2008. № 4. С. 3
18. Бондар М.І., Єршова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік: теоретичні та практичні аспекти. *Фінанси України*. 2019. №2. С.69-81.
19. Бруханський Р. Ф. Облік та аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
20. Бурдьє Пьер. Социальное пространство: поля практики. Сост. и общ. ред., пер. с фр. и послесл. Н. А. Шматко. Ч. 1. Спб.: Алетейя, 2007. 507 с.
21. Бурдьє Пьер. Формы капитала. *Экономическая социология*. 2002. Т. 3. № 5. С. 60–74.
22. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 480 с.
23. Василенко В.О. Антикризове управління підприємством. Навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2003. 504 с.
24. Васильців Т.Г. та ін. Фінансово-економічна безпека підприємств України: монографія. Львів: Ліга-Прес, 2012. 387 с.
25. Вельш В. Наш модерний модерн. Пер. з нім. А.Л. Богачова, Култаєвої, Л.А. Ситніченко. К.: Альтерпрес, 2004. 328 с. («Сучасна гуманітарна бібліотека»).
26. Винер Н. Кибернетика или связь в животном и машине. 2-е изд. М.: Советское радио, 1968. 325 с.
27. Витгенштейн Л. Логико – философский трактат / Пер. с нем. Общая ред. и предисл. Асмуса В.Ф. М.: 1958. 133 с.
28. Волковська Я.В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. *Scientific Journal*. 2017. №8 (37). С. 13-16.

29. Вороненко І.В., Басараб Р.М. Сутність інформаційного простору. Основні поняття та концепції. *Наукові праці «Економіка України»*. К.: Університет біоресурсів та природокористування, 2017. С.19-23.
30. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 604–608.
31. Гладій І.О. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки», 2020, Вип. 38. С. 92-95.
32. Годнюк І. В. Семенишена Н.В. Соціальний облік та звітність, як інструменти соціальної відповідальності. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки*. 2017. Випуск 26. С. 131–140.
33. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
34. Голов С.Ф. Генезис управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. №7-8. С.2-24).
35. Гривківська О.В., Висоцький О.О. Теорія та практика управління економічною безпекою підприємств машинобудування: монографія. К.: Кондор, 2018. 268 с.
36. Гринь В.Н. Сутність та види облікового інформаційного простору. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. №4 (90). С.141-147.
37. Гриньова В. М., Салун М.М. Роль інформаційного ресурсу в системі продуктивних сил підприємства. *Наукові праці Донецького національного технічного університету*. 2011. Випуск 39-1. С. 79–82.
38. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль в ринковій економіці: елементи концепції: монографія. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.
39. Гуцу С.Ф. Правові основи інформаційної діяльності. Нач. посіб. Харків: Нац. Аерокосмічний університет. 2009. 48 с.
40. Даррок, Дж. (2005). Управління знаннями, інновації та ефективність. URL: https://www.researchgate.net/publication/220363143_Knowledge_management_innovation_and_firm_performance

41. Денисов А. А. Теоретические основы кибернетики: информационное поле. Л.: ЛПИ, 1975. 40 с.
42. Денисов А. А. Информационное поле Спб.: Омега, 1998. 64 с.
43. Дерун І. Корпоративна соціальна звітність як додаток до фінансової звітності. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2015. Вип. 10 (175). С. 10–17.
44. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / В. В. Сопко, М. М. Бенько, О. М. Гончаренко та ін. ; за заг. ред. В. В. Сопко. К. : КНТЕУ, 2016. 456 с.
45. Додонов О.Г. Проблеми організації єдиного інформаційного простору України. К.: *Науково – технічна інформація*. 2000. №3. С.14-18.
46. ДСТУ ISO 9000: 2015. Система управління якістю. Основні положення та словник термінів. Видання офіційне. К.: «УкрНДНЦ», 2016. 49 с.
47. Друкер П. Управление в обществе будущего. Пер. с англ. М.: ООО «ИД Вильямс», 2007. 320 с.
48. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні. *Економіка АПК*. 2010. № 8. С.76-80
49. Єршова Н. Ю. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах переходу до цифрової економіки. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ» Economic sciences* : зб. наук. пр. Харків : НТУ «ХПІ», 2020. № 2 (4). С. 75-80.
50. Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №8 (158). С. 368– 374.
51. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 536 с.
52. Жиглей І. В. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Вип. 1 (13). С. 64–74.
53. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. К.: ННЦАЕ, 2009. 648 с.
54. Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.

55. Задорожний, З. В. Еволюція управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. Тернопіль, 2008. № 6 (21). С. 131-139.
56. Задорожний З. В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2007. № 1. С. 62–71.
57. Задорожний, З.-М. Семанюк В.З. Розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій. *Вісник економіки*. 2021. № 3. С. 110-124.
58. Задорожний З-М. В., Омецінська І. Я. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Випуск 4. С. 169-184.
DOI:<https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.169>
59. Задорожний, З. В. Управлінський облік як елемент налагодження відносин з контрагентами в інноваційному середовищі ділових комунікацій / З. В. Задорожний, В. В. Муравський, О. А. Шевчук, Ю. А. Судин. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. Суми, 2018. № 2. С. 103-112.
60. Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2021, № 23, ст.197), (із поточними змінами і доповненнями), поточна редакція від 31.03.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>
61. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365), (із поточними змінами і доповненнями), поточна редакція від 19.07.2022 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#top>
62. Ібрагімова І.В. Інформаційна політика крізь призму національної безпеки. *Зб. наук. праць. Вісник УАДУ К.*: 2013. Вип. 20. С 26-40.
63. Іпе, М. (2003). Обмін знаннями в організаціях: концептуальна основа. ресурс. *Dev. Rev.* 2, 337–359. doi: 10.1177/1534484303257985.
64. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. С. В. Івахненко. К. : Знання-Прес, 2003. 349 с.
65. Каныгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. К.: Наукова думка, 1990. 208 с.

66. Кінг В. Р. (ред.). (2009). Управління знаннями та організаційне навчання. Бостон, Массачусетс: Springer. Вип. 4. С. 3–13.
67. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 325–331.
68. Корпоративна соціально-економічна відповідальність та партнерство стейкхолдерів задля сталого розвитку: монографія / За заг. ред. І.О.Макаренка. Суми: СДУ, 2020. 260 с.
69. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. К. : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
70. Кривов'язюк І. В. Економічна діагностика : навч. посіб. 2-ге вид. К.: ЦУЛ, 2017. 456 с.
71. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні : монографія. Львів : ЛТЕУ, 2017. 408 с.
72. Куцик П.О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. pp. 211-216, vol. 2011, issue 1.
73. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 248–254.
74. Куцик П., Семенишена Ю. Соціальна звітність підприємств: проблеми і перспективи розвитку / [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/socialna_zvitnist_pidpriemstv_problemi_i_perspektivi_rozvitku/68-1-0-1111.
75. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікт: монографія / О.А.Лаговська. Житомир: ЖДТУ, 2011. 344 с.
76. Левицька С. О. Соціальний облік : методичний підхід та організаційне забезпечення. *Вісник національного університету “Львівська політехніка”*.

Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262.

77. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.

78. Лепетан І.М.,Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. *Regionale conomics and managemen*, 1(01). March 2014. P. 187-189.

79. Лі, М., і Гао, Ф. (2003). Чому Нонака виділяє неявне знання: критичний огляд. *Дж. Ноул. кер.* 7, 6–14. doi: 10.1108/13673270310492903.

80. Лі Х. та Чой Б. (2003). Інструменти управління знаннями, процеси та ефективність організації: інтегративний погляд та емпіричне дослідження. *J. Manag. Інформ. сист.* 20, 179–228. doi: 10.1080/07421222.2003.11045756.

81. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету: Серія Економіка*. Ужгород: Вид. УжНУ «Говерла», 2015. Вип.1 (45). Том 2. С. 33–38

82. Лучко М.Р., Пушкар М.Р. Сучасні тренди в обліковому управлінні бізнесом: звіт про виконання науково-дослідної теми ФКА-54-2021 «*Науково обґрунтовані рекомендації щодо формування оптимізованої системи ведення внутрішньогосподарського обліку в сучасних умовах ринку*». (№ державної реєстрації 0121U 111671). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 36 с.

83. Мальюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія, методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.

84. Маньє-Ватанабе, Р., Бентон, К., і Сену, Д. (2011). Дослідження механізмів управління знаннями в різних країнах. *знати. кер. рез. Практи.* 9, С.17–28. doi: 10.1057/kmrp.2011.1.

85. Марр Б., Грей Д. та Нілі А. (2003). Чому фірми вимірюють свій інтелектуальний капітал? *J. Int. Кепка* 4, 441–464. doi: 10.1108/14691930310504509.

86. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємства. *Інноваційна економіка*. 2013. №6. С. 299-305.

87. Матвієнко О.В. Основи інформаційного менеджменту: навч. посіб. К.: ЦНЛ, 2004. 128 с.

88. Матвієнко В.Я. Прогностика. Навч. Посібник. К.: Українські пропілеї, 2000. 484 с.
89. Матвієнко О.В., Цивін М.Н. Основи менеджменту інформаційних систем: Навч.посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 176 с.
90. Матюха М. М. Місце управлінської звітності в інформаційній системі підприємства / Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : колективна монографія / за ред. д. е. н., проф. О. О. Непочатенко. Умань : Візаві, 2013. Ч. 2. С. 262–272.
91. Марущак А Т. Визначення поняття «інформаційні права людини». *Інформація і право*. 2011. №2(2) [https://doi.org/10.37750/2616-6798.2011.2\(2\).271513](https://doi.org/10.37750/2616-6798.2011.2(2).271513)
92. Международная стандартная отраслевая классификация всех видов экономической деятельности (МСОК) ООН. Нью-Йорк. 2005.
93. Морган Гарет. Имиджи организации: восемь моделей организационного развития. Пер. с англ. под. ред. Н.Лапиной. М.: Вершина, 2006. 416 с.
94. Муравський, В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 486 с.
95. Муравський, В. В. Вплив глобальних технологічних тенденцій на організацію обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 4. С. 138-148.
96. Мошковська О. Методичні засади обліку витрат виробництва за центрами відповідальності на молокопереробних підприємствах. *Глобалізаційні виклики розвитку національних економік: тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф.* (Київ, 19 жовтня 2021 р.); відп. ред. А. А. Мазаракі. К. : КНТЕУ, 2021. 584 с. С. 233–237.
97. Мошковська О.А. Методичні засади впровадження стратегічного управлінського обліку в діяльність молокопереробних підприємств. *Економічний дискурс*. 2019. № 2. С. 93-103.
98. Мошковська О.А. Методичні засади оцінювання системи управлінського обліку на молокопереробних підприємствах. *Економічний дискурс*. № 2. 2020. С. 126–138.
99. Мошковська О.А. Методичні підходи до оцінювання якості фінансово – економічної інформації. *Галицький економічний вісник*. № 2(63). 2020. С. 126-138.

100. Мошковська О.А. Ретроспективний огляд етапів формування управлінського обліку. *Регіональна економіка та управління*. Запоріжжя: 2020. № 2 (28). С. 5-10.
101. Мошковська О. Сучасний стан управлінського обліку на підприємствах молокопереробної галузі України. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ*: матеріали міжнародної наук.-практ.конф. (м. Чернівці 20 травня 2021 р.) Чернівці: Технодрук, 2021. 379 с. С. 197–201.
102. Мошковська О.А. Управлінська звітність на молокопереробних підприємствах та її формування. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: DOI: 10.32702/2307-2105-2019.9.7
103. Мошковська О. Управлінський облік як бізнес-процес молоко-переробного підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2021. Т. 69. № 2. С. 76–82.
104. Нагірська К. Є. Етапи формування та періодичність подання управлінської звітності. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7 (25). Ч. 2. С. 330–338.
105. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 356 с.
106. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2016. Вип. 3. С. 131-141.
107. Омецінська І.Я. Облік як інформаційна база для розкриття інформації про соціальну діяльність підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 4 С. 125-137.
108. Омецінська І. Я. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. *Вісник економіки*. 2022. Випуск 4. С. 159-174. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.04.159>
109. Омецінська І. Я. Особливості формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку для цілей ціноутворення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. № 4. С. 120-133

110. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в экономической информации: монография. М.: Финансы, 1975. 159 с.
111. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 1991. 224 с.
112. Пархоменко О.В., Пархоменко А.О. Інформація і знання – основа суспільно-економічного прогресу. *Проблеми науки*. 2008. № 1. С. 4-5
113. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Под. ред.. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1983. 286 с.
114. Петренко С. До питання про розвиток бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу / *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Випуск 4. С. 97-105.
115. Петренко С. М., Бесарабов В.О. Формування об'єктів соціально- орієнтованого обліку тарозкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського*. 2013. № 4 (60). С. 183–192.
116. Плахтій Т. Ф. Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 1. С. 51–61.
117. Позов А. Х. Обґрунтування положення (стандарту) управлінської звітності. *Наукові записки [Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка*. 2012. Вип. 20. С. 260–263.
118. Поппер К. Логика научного исследования / Пер. с нем., под общ. ред. В.Н.Садовского М.: Республика, 2005. 447 с.
119. Пригожин И., Сенгерс И. Порядок из хаоса. Новый диалог человека с природой / Пер. с англ. Общая ред. Аршинова В.И., Климонтовича Ю.Л. и Сачкова Ю.В. М.: Прогресс, 1986. 432 с.
120. Природа фірми: походження, еволюція, розвиток / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера / Пер. з англ. А.В. Куликова; наук. ред., пер. В.П. Кузьменко. К.: А.С.К., 2002. 336 с.

121. Причепій С.М., Черній А.М., Чекаль М.А. Філософія: підручник. 3-є вид. стер. К.: Академвидав. 2009. 592 с.
122. Проданчук М. А. Теоретико-методологічні засади формування продукту бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2015. №3 (69). С. 41–48. 11.
123. Пушкар М.Р. Концепція інформаційного поля у розвитку облікової науки. *Вісник економіки*. 2022. № 1 (103). С. 143-156.
124. Пушкар М.Р. Розвиток інформаційної бази для сучасного бізнесу. *Інноваційна економіка*. 2021. №7-8. С. 110-118.
125. Пушкар М.Р. Управлінський облік як концепія отримання інформації для менеджерів операційного рівня. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2022. № 68. С.103-109.
126. Пушкар М.Р. Внутрішній аудит в умовах економічних змін. *Соціально-економічні перспективи розвитку України в XXI столітті: зб. тез доповідей III міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції*. Тернопіль, ТНЕУ. 2014. С. 75-78.
127. Пушкар М.Р. Усвідомлення інформації на мові бухгалтерського обліку / *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: зб. наук. праць студентів*. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 355. С. 399-401.
128. Пушкар М.С., Пушкар М. Р. Чи стане облік системою? *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів: всеукр. наук.-практ. конф.:* м. Вінниця, 20 квітня 2017 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.1. / Тернопіль: Крок, 2021. С. 85-88.
129. Пушкар М.Р. Сфера економічної безпеки підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Зб. наук. праць II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. 20 листопада 2017р.:* Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 48-50.
130. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Зміна теорії обліку на основі формування нової парадигми. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С.113-116.
131. Пушкар М.Р. Управлінський облік як інформаційна система операційного менеджменту. *Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та*

міжнародний вимір: Зб. матер. III міжнар. наук.-практ. конф. 10 вересня 2019. Тернопіль: ТНЕУ. 2019. С. 263-267.

132. Пушкар М.Р. Проблема інформаційної асиметрії у ринкових відносинах. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія*: зб. матеріалів VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р.] / редкол. : Sławomir Bartosiewicz, Dräger Henning, Zbigniew Korzeb [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ. 2019. С. 27-29.

133. Пушкар М.Р. Причини повільного поширення управлінського обліку в Україні. *Соціально-економічні трансформації у розвитку держави*: всеукр. наук.-практ. конф.: м. Вінниця, 22-23 квітня 2021 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2. / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2021. С.227-230.

134. Пушкар М.Р. Дефініції інформаційного простору, інформаційного поля та інформаційного середовища обліку. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: зб. матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (28 травня 2021 року, м. Тернопіль). Тернопіль: ЗУНУ. 2021. С.23-26. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42572/1/%D0%9F%D1%83%D1%88%D0%BA%D0%B0%D1%80.pdf>

135. Пушкар М.Р. Структура управлінського обліку для операційного менеджменту. *Облік, аналіз і аудит: тренди та перспективи*: зб. матер. II між нар. наук.-практ. конф. *Economist Ukrainian journal «Economist»* (12 листопада 2021р., м. Миколаїв). 2021. № 11. С.57- 59.

136. Пушкар М.Р. Хто задовольнить інформацією потреби менеджменту? *Науковий простір України: сучасні виклики та загрози*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю. Вінниця, 20-21 жовтня 2022 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2. / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2022. С. 134-136.

137. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2021. 208 с.

138. Пушкар М.Р. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія: За заг. ред. докт. екон. наук, проф. Михайла Лучка. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 168-177.

139. Пушкар М.Р. Інформаційні ресурси як фактор розвитку економіки. *Проблеми економіки України: збірник наукових праць*. Випуск 18. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 197-200.
140. Пушкар М.С. Анатомія бізнесу в інформаційному полі підприємства: монографія Тернопіль: Карт-бланш, 2017. 207 с.
141. Пушкар М.С. Бухгалтерський учёт в системе управления: монографія. М.: Финансы и статистика, 1991. 176 с.
142. Пушкар М.С., Голінач Л.І. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія і практика. Тернопіль: Карт-бланш, 2018. 215 с.
143. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2021. 206 с.
144. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 140 с.
145. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.
146. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія/ М.С.Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с.
147. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: Карт - бланш, 2006. 334 с.
148. Рибальченко Д. Управлінська звітність: кому, коли, навіщо / *«Погляди»*, 2020
149. Саприкіна М. Навіщо бізнесу звіти зі сталого розвитку/ *Економічна правда*. 2019, 31 жовтня. URL : <https://www.epravda.com.ua>
150. Святець Ю.А. Інформаційне поле історичного дослідження. *Вісник Дніпропетровського університету. Історія та археологія*. 2017. № 25 (1). С. 29-42.
151. Семенюк Е. П., Котляревський Я. В., Князєв С. І., Мельников О. В. Економіка інформаційної сфери: формування спеціальнонаукового категоріального апарату. *Наука та інновації*. 2017. Т. 13. № 3. С. 5-21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/scinn_2017_13_3_2.
152. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 392 с.

153. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №. 4. С. 75-80.
154. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2018. Вип. 1(51). С. 442–448.
155. Серков О.А., Трубчанінова К.А., Касілов О.В., Лисенко В.П. Теорія інформації та системи бездротового зв'язку. *Інформаційно-керуючі системи на залізничному транспорті*. 2023. №1. С.19-24.
156. Скрипник Н. В. Теоретичні аспекти формування управлінської звітності як основи побудови інформаційної бази менеджменту підприємства. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2016. Вип. 2. С. 154–163.
157. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
158. Сороківська О.А., Гевко В.Л. Інформаційна безпека підприємства: нові загрози та перспективи. *Електронний ресурс: <http://Journals/khnu.km.ua>*.
159. Социально – экономические проблемы информационного общества / Под ред. Л.Г.Мельника. Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. 430 с.
160. Спрінсян В.Г., Бірюкова Т.Л. Ресурси та технології інформаційного менеджменту: навч. посібник. Одеса: ОНПУ, 2012. 248 с.
161. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації: монографія. З-М.В. Задорожній, Я.Д.Крупка та ін.; за наук. ред. д.е.н., проф.. З-М. В. Задорожного. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2020. 295 с.
162. Стоуньер Т. Информационное богатство: профиль постиндустриальной экономики. *Новая технологическая волна на Западе*. сост. и вступ. сл. П. С. Гуревича. М.: Прогресс, 1986. С. 392-409.
163. Танцюра М.Ю. Економічний аналіз рівня інформаційного захисту підприємства. *Економіка промисловості*. 2011. № 1. С. 203-206.

164. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. / Л.В.Нападовська, М.Добія, Ш.Сандер, Р.Матезіч та ін., за заг. ред.. Л.В.Нападовської. К.: Київський нац. торг. екон. у - нт, 2008. 735 с.
165. Тоффлер Е. Третя хвиля / Е. Тоффлер ; з пер. англ. А. Євса. К. : Вид. Дім «Всесвіт», 2000. 480 с.
166. Управленческий учет (с элементами финансового учета) [Текст] : пособие для подготовки бухгалтеров-менеджеров, бухгалтеров-аналитиков по программе магистра делового администрирования / рук. авт.кол. Р. Вандер Вил, В. Палий ; Союзаудит. М. : Инфра-М, 1997. 480 с.
167. Устенко А.О. Економіко-організаційні проблеми інформатизації управління: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2002. 247 с.
168. Фельдгаузен Э.Э. Нормальная заводско – фабричная отчетность. М.: 1888. С. 159.
169. Філософія: навч. посіб. / Л.В. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін. За ред. І.Ф. Надольного. 3-тє вид., стер. К.: Вікар, 2002. С.191.
170. Фісун А.Д. Теоретично – категоріальне осмислення поняття «інформаційна війна» в структурі інформаційно – політичного простору. *Інформаційне суспільство*. 2011. Випуск 13. С.43-48.
171. Флориди Л. Философия информации. <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780199232383.do?keyword=floridi&sortby>
172. Фурацев В.М. Питання законодавчого визначення понятійно – категорійного апарату у сфері інформаційної безпеки. *Інформація і право*. 2012. №1(4). С. 46-56.
173. Фурман А.В. Ідея і зміст професійного методологування: монографія: Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 378 с.
174. Харченко Л.С. та ін. Інформаційна безпека України: глосарій. К.: 2004. 136 с.
175. Хетч, М. Дж., Шульц, М. (2002). Динаміка організаційної ідентичності. *Відносини* 55(8), С. 989–1018.
176. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект: пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финанси и статистика, 1995. 416 с.
177. Черненко А. Ф. Кто и как должен заниматься управленческим учетом? *РЦБ. Управление компанией*. 2001. № 1. С.

178. Чумаченко М.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні. *Світ бухгалтерського обліку*. 1999. № 10-11. С. 35-39.
179. Чумаченко М.Г., Пушкар М.С. Свобода підприємництва та безпека економічної діяльності бізнесу. *Облік та інформаційна система для економічної безпеки підприємства в конкурентному середовищі*: матер. міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль: ТНЕУ. 2010. С.11-14.
180. Четверта промислова революція: зміна напрямів міжнародних інвестиційних потоків : монографія / за наук. ред. д.е.н., проф. А. І. Крисоватого та д.е.н., проф. О. М. Сохацької. Тернопіль : Осадца. 2018. 478 с.
181. Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку. *Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти* : матер. першої міжнародної наук.-практич. конф. (24–25 травня 2007 року) [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php.
182. Швець Л.І. Облік та аналіз соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 256 с.
183. Шевчук В.О. Екологічна та соціальна відповідальність суб'єктів господарювання: впливи на становлення новітньої облікової парадигми / Корпоративна соціально-екологічна відповідальність та партнерство стейкхолдерів задля сталого розвитку : монографія / за заг. ред. І. О. Макаренка. Суми : Сумський державний університет, 2020. 260 с.
184. Шемаєва Л. Г. Управління якістю бізнес-процесів на підприємстві: монографія / Л. Г. Шемаєва К. С. Безгін, К. Г. Наумік, В. В. Ушкальов– Харків: Вид. ХНЕУ. 2009. 240 с.
185. Шестерняк М. М. Виникнення синергетичного ефекту при спільній діяльності. *Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України*. Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції (м.Тернопіль, 27-28 жовтня 2011 р.) Тернопіль. 2011. С. 327-330. URL:<http://surl.li/hgkxp>
186. Шестерняк М. М. Синергетичний ефект у спільному будівництві як фактор економічного зростання. *Вісник Житомирського державного технологічного*

- університету. *Економічні науки*. Житомир: ЖДТУ, 2013. №3 (65). С. 68-74.
URL:<https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2395/11.pdf?sequence=1>
187. Шигун М. М., Давидюк Т.В. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник Запорізького національного університету*. 2011. № 1 (9). С. 173–178.
188. Щирба М .Т. Концепція управлінського обліку в Україні. *Інноваційна економіка*. 2012. №3 (29). С.140-146.
189. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 830-837.
190. Andersen B'jorn., *Biznes-processy*. (2003), *Instrumenty sovershenstvovanija* [Business processes. Instruments of perfection], Nauch. red. Ju.P. Adler, RIA «Standarty i kachestvo», M.
191. Ashby W. Ross (1957), *Introduction to cybernetics*. Chapman & Hall Ltd.; Internet (1999), 295 p.
192. Bromwich Michael. (1990), *The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets*. *Accounting, Organizations and Society*. Elsevier. vol. 15(1-2), pp. 27-46.
193. Barnard C. I. (1938), *The functions of the executive*. Cambridge, MA Harvard University Press.
194. Beer S. (1972), *Brain of the Firm: The Managerial Cybernetics of Organization* , London: Allen Lane, 319 p.
195. B. Hedberg. (1985), *How Organizations Learn and Unlearn*, In: P. Nystrom and W. Starbuck, Eds., *Handbook of Organizational Design: Adapting Organisations to Their Environment*, Oxford University Press, Oxford. pp. 1-27.
196. David Bohm (1985), *Unfolding Meaning. A Weekend of Dialogue with David Bohm*. Emissary Foundation. 192 p.
197. Emerson H. (1913), *The Twelve Principles of Efficiency* Kindle. Edition by Format: Kindle Edition, 421 p.
198. Ericsson Quality Institute. (1993), *Business Process Management*, Ericsson, Gothenburg, Sweden. Ukraine.

199. Feyerabend P. (1975), Books[edit] Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge. London: Verso Books. 296 p.
200. G. Lehman. (2010), Interpretive accounting research. Accounting Forum. vol. 34, issue 3-4, pp. 231-235.
201. G. Gorelik. (1983), Bogdanov's Tektology: Its Nature, Development and Influence. Springer, Vol. 26, No. 1. pp. 39-57.
202. Hammer, M. and Champi, Dzh. (1977) Reinzhiniring korporacij: manifest revoljucii v biznese [Reengineering of corporations: the manifest of revolution in business], SPb.: Izd-vo S-Peter. un-ta, Sankt-Peterburg Russia. 243 p.
203. Horlachuk, V.V. (2010) Ekonomika pidprijemstva [Economy of enterprise], ChDU im. Petra Mohyly, Mykolaiv. 344 p.
204. H. Willmott (2008) Listening, interpreting, commending: a commentary on the future of interpretive accounting research. Critical Perspectives on Accounting. 19 (6). pp 920-925.
205. Kuhn T. S. (1962) The Structure of Scientific Revolutions, Chicago: University of Chicago Press. 210 p.
206. Lakatos, I. (1978) The Methodology of Scientific Research Programmes. Cambridge University Press, Cambridge, UK. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511621123>.
207. Ludvig fon Beretalanfy. (1968) General system theory. Foundations, development, applications, N. Y. 296 p.
208. Muravskyi V. V., Farion V. Ya, Hrytsyshyn A. V. Quality of accounting information and principles of its cyber protection. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог : НаУОА, 2021. 23(51). С. 103–109.
209. Nonaka Ikudziro (1995) The Knowledge-Creating Company. Oxford University Press. 284 p.
210. Nonaka Ikudziro (1991) Managing Organizational Knowledge Creation. Sage Publications. 344 p.
211. P. Armstrong (2002) Management, image, and management accounting. Critical Perspectives on Accounting. 283 p.

212. Porter, M. and Millar, V. (1989) How Information Gives You Competitive Advantage, Harvard Business Review, Cambridge, USA. URL: <https://hbr.org/1985/07/how-information-gives-you-competitive-advantage>
213. R. Gray *et al.* (2014) New accounts: towards a reframing of social accounting. Accounting Forum. URL: https://www.researchgate.net/publication/259509812_New_accounts_Towards_a_reframing_of_social_accounting
214. R.C. Laughlin (1987) Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory. Accounting, Organizations and Society. Vol. 12. Issue 5. pp. 479-502.
215. Senge Peter (1990) The Fifth Discipline: The art and practice of the learning organization, Doubleday, New York. Vol. 29, Number 3. pp. 343-348.
216. The Deming Dimension. (1990) Henry R. Neave, Statistical Process Control. 440 p.
217. T. Ahrens *et al.* (2007) Management accounting as practice. Accounting, Organizations and Society. 51 p.
218. The Four-in-five largest global companies report with GRI. Retrieved from: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/four-in-five-largest-global-companies-report-with-gri> .
219. The KPMG Survey of Sustainability Reporting. Retrieved from: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html> .
220. The Edelman Trust Barometer Global Report 2022 Retrieved from: https://www.edelman.com/sites/g/files/aatuss191/files/2022-01/2022%20Edelman%20Trust%20Barometer%20FINAL_Jan25.pdf
221. The Coca-Cola Company 2022 Business & Sustainability Report. Retrieved from: <https://www.coca-colacompany.com/content/dam/company/us/en/reports/coca-cola-business-sustainability-report-2022.pdf>
222. The Daikin industries group integrated report 2022. https://www.daikin.com/-/media/Project/Daikin/daikin_com/investor/data/report/daikin2022_viewing-pdf.pdf?rev=7de7df53c85e4e34aa3361edd5b08bdf.
223. The DTEK integrated report 2020. Retrieved from: https://dtek.com/content/announces/dtek_ar_2020_ua_web_plus_file_download_s1179_t4273_i5958_orig.pdf

224. World digital competitiveness ranking 2022. Retrieved from: <https://www.ceda.com.au/ResearchAndPolicies/Research/Technology-Innovation/World-Digital-Competitiveness-Ranking-2022> .
225. Zadorozhnyy Z.-M., Muravskyi V., Semaniuk V., Gumenna-Derij M. Global management accounting principles in the system of providing resource potential of the enterprise. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. 3(44). 63–71. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765>.
226. Zadorozhnyi Z.-M., Muravskyi V., Pochynok, N., Hrytsyshyn A. Innovation Management and Automated Accounting in the Chaotic Storage Logistics. *Marketing and Management of Innovations*. 2020. 2. 313-323. <http://doi.org/10.21272/mmi.2020.2-23>.
227. Zadorozhnyi Z.-M., Ometsinska I. Product total cost (work, service): organizational and methodical aspects of its formation. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Том4. №31. С.152-162. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i31.190827>

ДОДАТОК А

Сутність існуючої та нової парадигми обліку на початку XXI століття

Характеристики парадигми	Традиційна парадигма	Нова парадигма
1. Управління та контроль	Централізоване управління; Вертикальний контроль; Рівні; Нагляд; Сутність управління – це хтось один.	Визначення мети і централізація; Координація; Місцева автономія; Самооцінка та самовдосконалення; Колегіальні рішення.
2. Структура і ріст	Стабільно зростаюча піраміда; Висота; Складність; Розширення.	Плоска і гнучка мережа блоків; Семантичні плоскі блоки при розширенні.
3. Сторони і посилення	Добра подача діяльності; Вертикальна спрямованість; Окремі підрозділи; Спеціалізація за функціями.	Взаємодія та співпраця між інтегрованими структурними підрозділами; Обсяг виробництва визначається ринковими умовами і попитом.
4. Стиль та операції	Оптимізація діяльності; Порядок і процедури; Стандартизація; Неоптимальний спосіб визначення задач кожного працівника; Спеціалізація на одній функції; Рішення – зверху вниз.	Безперервне навчання й вдосконалення; Гнучкі системи, адаптивні практики завжди можуть бути кращими; Визначення завдань для групи; Багатоцільове устаткування; Делегування прав; Багатократні вертикальні та горизонтальні потоки.
5. Особа і навчання	Змінні витрати на оплату праці; Навчання орієнтоване на ринок; Робітники виконують стандартні операції; Дисципліна – головний показник ефективності праці.	Робітники – джерело людського капіталу; Підготовка кадрів; Працівники адаптовані до робочих місць; Ініціатива, співпраця,

		мотивація.
6. Устаткування і масштаб	Оптимізація устаткування для виробництва кожного виду продукції; Масштаб виробництва; Майбутній попит; Економія на масштабах виробництва (масового виробництва).	Адаптивне програмування та гнучка команда; Оптимізація масштабів; Органічний ріст за вимогою середовища; Економія від масштабу або окрема спеціалізація чи комбінація.
7. Програмування виробництва	Фіксований розмір виробництва; Стабільний асортимент продукції; Скорочення персоналу при зменшенні попиту на продукцію.	Адаптація до змін попиту; Скорочення часу; Використання точки беззбитковості для обслуговування та навчання.
8. Вимірювання продуктивності	Вимірювання у відділах постачання, виробництва та збуту; Процент браку; Задоволення претензій покупців.	Продуктивність – за бізнес-процесами; Продуктивність кожного продукту; Мета – нуль дефектів та відмов.
9. Постачальники, клієнти та конкуренція	Провайдери; Стандартизація продукції для масового споживання; Олігополія, конкурентна боротьба; Компанія – замкнута система.	Сильна взаємодія із зовнішнім світом; Партнерські відносини з постачальниками та конкурентами; Компанія як відкрита система.

Джерело: XXXI international American conference in the Dominican Republic.
Retrieved from: <http://www.icpard.org/media/13175226/>

ДОДАТОК Б

Загальний стан зовнішнього середовища може бути визначеним за допомогою таких груп впливу на діяльність підприємства (джерело: Горелов Д.О., Большенко С.Ф. Стратегія підприємства. Харків: ХНАДУ, 2017. 133 с.).

Стан економіки та ринків (економічні фактори): характер економіки та економічних процесів (у тому числі інфляція або дефляція); система оподаткування та якість «економічного законодавства» (у тому числі можливості вивезення прибутків); економічна підтримка окремих галузей (підприємств); загальна кон'юнктура національного ринку; обсяги та темпи зростання чи зменшення ринку; обсяги та темпи зростання сегментів відповідно до інтересів фірми; стан фондового ринку; інвестиційні процеси; ставки банківського проценту; система ціноутворення та рівень централізовано регульованих цін; вартість землі.

Діяльність уряду (політико-інституційні фактори): стабільність уряду; державна політика приватизації/націоналізації; державний контроль і регулювання діяльності підприємств; рівень протекціонізму; зростання/зменшення значення уряду як замовника; міждержавні угоди з іншими урядами; рішення уряду щодо підтримки окремих галузей підприємств (пріоритети); вимоги досягнення рівня зайнятості; державна політика щодо забезпечення ресурсами окремих галузей і підприємств; рівень корупції державних структур; рівень економічної свободи держави (згідно з міжнародними оцінками);

Структурні тенденції: структура галузей національної економіки; виникнення нових галузей; згортання діяльності «застарілих» галузей; вплив міжнародного розподілу праці на діяльність окремих галузей і підприємств (у тому числі вплив антимонопольного законодавства); зміна оптимальних масштабів підприємств.

Науково-технічні тенденції: «технологічні прориви» (де саме); скорочення або продовження «життєвого циклу» технологій; питома вага наукоємних виробництв і продукції; вимоги до науково-технічного рівня виробництва щодо конкурентоспроможності; вимоги до кваліфікації кадрів високотехнологічних виробництв; вимоги до науково-технічного рівня конкурентоспроможної продукції.

Природно-екологічна фактори: природно-кліматичні умови; територіальне розміщення корисних копалин і природних ресурсів; розміщення великих промислових і сільськогосподарських центрів; законодавство з економічних питань (можливість змін і обмеження, що ними зумовлені); стан екологічного середовища та його вплив на виробництво.

Тенденції ринку ресурсів: структура і наявність національних ресурсів; імпорт/експорт; рівень дефіцитності ресурсів, що споживаються наявними підприємствами; доступність ресурсів (ціни та витрати на перевезення).

Демографічні тенденції: кількість потенційних споживачів (структура населення, зміни в окремих групах та в їх доходах); наявна та потенційна кількість робочої сили; кваліфікаційні характеристики робочої сили (якість робочої сили).

Соціально-культурні тенденції: сприяння/недовіра до приватного бізнесу; відносини «підприємство - громадські організації»; «економічний націоналізм», ставлення до іноземців; профспілкова активність і вплив профспілок на формування громадської думки.

Несподіванки стратегічного характеру і можливі горизонти стратегічного планування (основний перелік та часові оцінки).

Міжнародне середовище (по окремих країнах): структура господарства країни; характер розподілу доходів; середній рівень заробітної платні; вартість транспортних послуг; інфляція та ставки банківського процента; обмінний курс валюти відносно країни-партнера; рівень ВВП; рівень податків.

Існують також інші фактори, які хоча й не мають чисто економічної природи, але їх доцільно враховувати: кількість і густота населення; професіональний рівень і грамотності; якість і кількість природних ресурсів; рівень технології; особливості конкурентної боротьби тощо.

Джерело: Горелов Д. О., Большенко С.Ф. Стратегія підприємства. Харків: ХНАДУ, 2017. 133 с.).

ДОДАТОК В

Схема проектування моделі та цикли поліпшення управлінського обліку



Джерело: розроблено автором

ДОДАТОК Г

Оцінка стану розвитку системи обліку та управлінського зокрема

1. Ведення управлінського обліку за структурними підрозділами (в процентах):
 - Управлінський облік за структурними підрозділами.....10
 - Доведення ліміту витрат.....29
 - Управлінський облік відсутній.....61

2. Хто контролює дотримання стандартів при поданні фінансової звітності:
 - Ніхто не цікавиться.....62

3. Що є найважливішим в роботі бухгалтерії для керівника (власника підприємства):
 - Вчасна здача усіх видів звітності.....37
 - Вирішення внутрішніх фінансових питань керівника.....28
 - Організація обліку та контролю на підприємстві.....35

4. Чи проявляє керівник інтерес до:
 - Формування облікової політики (наказ про облікову політику).....17
 - Інформація для потенційних інвесторів.....14

5. Наказ про облікову політику оновлюється:
 - Щорічно.....48
 - Раз на 2-3 роки.....39
 - Відсутній.....13

6. Проблеми бухгалтерської служби:
 - Недостатній рівень інформаційно-методичного забезпечення.....53
 - Запущеність системи підвищення кваліфікації бухгалтерів.....46

7. Розвиток обліку у підвищенні статусу бухгалтера:
 - Активна самостійна позиція у житті та роботі.....65
 - Мають бути галузеві стандарти.....60
 - Недостатня кількість баз даних, спеціалізованих видань та інтернет ресурсів.....79
 - Неоперативність інформації для управління.....62

Джерело: модифіковано автором на основі [53].

ДОДАТОК Д

Схема організації управлінського обліку й отримання інформації для управління бізнес-процесів підрозділів підприємства



Схема організації управлінського обліку й отримання інформації для управл бізнес-процесів підрозділів підприємства

Джерело: розроблено автором

Звіт про управління

Міністерством фінансів України затверджені методичні рекомендації щодо складання звіту про управління від 07 грудня 2018 року № 982 з метою адаптації українського законодавства до європейського.

Фінансова звітність розкриває інформацію про діяльність підприємства лише в грошовому вимірнику, що недостатньо для аналізу реального стану господарської діяльності в реальному часі та підвищення рівня інформатизації бізнесу і суспільства в постійно змінюваному середовищі.

Значення звіту про управління полягає в отриманні додаткової інформації не стільки про внутрішнє, скільки про зовнішнє середовище та взаємодію між бізнесом і суспільними інституціями, а також в усуненні асиметрії в отриманні економічних показників фінансового та нефінансового характеру. Якщо фінансову звітність використовують для аналізу фінансового стану підприємства та динаміки структури активів і зобов'язань, то фінансову – для аналізу впливу на бізнес зовнішніх факторів, ефективності використання ресурсів у натуральному вираженні, сильних та слабких сторін, загроз та можливостей підприємства, освоєння нових видів продукції, соціальних проблем бізнесу, пошуку нових ринків збуту, політика в галузі інвестицій та інновацій, розвиток персоналу, охорона довкілля, стратегія розвитку бізнесу тощо.

Звіт про управління повинні складати працівники відділу управлінського обліку, а не «бухгалтерія» в її традиційній формі. Складання такого звіту з боку держави не регламентується, тому це справа самого підприємства. Звіт відрізняється своєю кретивністю і корисністю для системи управління підприємством і стейкхолдерів, тому до визначення форми, структури, методів подачі інформації та показників цього звіту повинні залучатися різні спеціалісти підприємства чи консалтингових фірм. Головне – у звіті відобразити ті фактори, які прямо чи опосередковано справили вплив на фінансову діяльність підприємства - фінансовий стан, фактори, спроможність створювати додаткову вартість, генерувати грошові потоки та їх раціональне використання, попередження ризиків та невизначеності у роботі.

В Європейському Союзі Звіт про управління передбачено складати у відповідності до Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС з 1 січня 2017 року на малих, середніх та великих підприємствах.

Малі можуть бути звільнені від подачі звіту, середні можуть бути звільнені від подачі нефінансової частини звіту про збалансований та комплексний аналіз розвитку, ефективність діяльності, стан підприємства. У звіті відображають ключові показники ефективності з окремих напрямів діяльності, дані про стратегічний

розвиток підприємства, дослідження та розробки, схильність до цінових і кредитних ризиків, ризику грошових потоків, ліквідності.

Нефінансовий звіт (Non-financial statement) складають великі підприємства, у яких середня кількість працюючих перевищує 500 осіб і вони становлять суспільний інтерес. У цьому звіті наводять такі дані, як питання екології, соціального розвитку, зайнятості, повага до прав людини, боротьба з корупцією та хабарництвом, корпоративне управління.

Звітність окремих великих підприємств охоплює питання охорони навколишнього середовища, соціуму та управління (англ. Environmental, Social and Governance), або сталого розвитку і корпоративної відповідальності. Проте, усі ці питання можуть розкриватися в інтегрованій управлінській звітності.

Інформація про навколишнє середовище, соціальний розвиток, працевлаштування, права людини, боротьбу з корупцією та хабарництвом прямо впливає на обсяг доданої вартості підприємства. Ініціатива з глобальної звітності

В 2021 році розроблено проєкт стандарту зі Звіту про управління за ініціативи Міжнародної ради зі стандартів фінансової звітності (IASB).

У 2022 році триває обговорення цього стандарту в середовищі експертів, зокрема, принципи та структура - зміст бізнес-моделі, стратегії бізнесу, ресурси, відносини з соціальними інституціями, ризики, зовнішнє середовище, фінансові показники та фінансовий стан.

Відповідно до з Методичних рекомендацій міністерства фінансів України № 982 Звіт про управління включає такі блоки: бізнес-моделі підприємства, організаційна структура, види діяльності підприємства, дослідження та інновації, перспективи розвитку, екологічні аспекти.

Розділ 1 щодо діючої бізнес-моделі підприємства повинен містити таку інформацію про підприємство:

- складність, характер і масштаб діяльності;
- цикл створення вартості;
- грошові потоки та їх використання;
- номенклатура продукції та послуги;
- бізнес-процеси; вплив на діяльність екологічних та соціальних факторів;
- інновації в управлінні бізнес-моделлю.

Розділ 2 розкриває стратегію розвитку, розроблену апаратом управління підприємства та часовий період:

- довгострокові цілі керівництва;
- середньострокові та короткострокові плани розвитку бізнесу;
- зміни в цілях розвитку та методах їх досягнення за звітний період;

- інформацію про діяльність у сфері досліджень і розробок.

Розділ 3 ресурси та відносини розкриває:

- інформацію про фінансові інвестиції,
- соціальні аспекти та кадрову політику;
- ресурси і зв'язки підприємства з постачальниками;
- ефективність використання ресурсів (людські ресурси, інтелектуальний капітал, технологічні ресурси);
- підтримка відносин з акціонерами та пов'язаними особами, стейкхолдерами;
- соціальні аспекти та кадрова політика (мотивація, охорона праці, підвищення кваліфікації, безконфліктність тощо);
- фактори впливу на доступність або якість ресурсів і відносин з клієнтами;
- інновації в управлінні ресурсами та відносинами.

Розділ 4 містить інформацію про ризики:

- характер ризиків у роботі підприємства;
- чутливість підприємства до ризиків;
- методи контролю ризиків та їх попередження;
- показники для моніторингу ризиків (ступінь ризику, ефективність управління, пояснення факторів, що впливають на показники)

Розділ 5 характеризує зовнішнє середовище підприємства:

- галузь, основні ринки, позицію підприємства на ринках, вплив різних факторів;
- фактори правового, регулятивного та макроекономічного регулювання і тенденції у зовнішньому середовищі;
- фактори та тенденції в зовнішньому середовищі підприємства вплинули або могли вплинути на підприємство;
- методи контролю та реагування на фактори та тенденції у зовнішньому середовищі підприємства;
- зміни у реагуванні на фактори та тенденції зовнішнього середовища.

Розділ 6 відображає фінансовий стан, результати та показники діяльності, ліквідності та зобов'язань підприємства:

- результати діяльності підприємств та досягнення мети управління;
- фактори впливу на фінансові результати та фінансовий стан;
- рівень досягнення довгострокової перспективи;
- розподіл фінансових ресурсів у звітному періоді;
- показники ліквідності;
- борги підприємства та здатність їх покриття.

Розділ 7 – корпоративне управління характеризує:

- повноваження, порядок скликання загальних зборів;
- власників цінних паперів;
- систему управління, та її склад, структуру акціонерів;
- характеристики системи внутрішнього контролю;
- дивідендну політику;
- перспективи розвитку та удосконалення корпоративного управління.

Звіти про управління оформляються не лише у вигляді тексту та привичних для нас таблиць з цифровим матеріалом, а й прикрашають текст графіками, схемами, діаграмами, картографіями, порівняльними таблицями, інфограмами, фотографіями, малюнками та іншими засобами візуалізації. Основним мірилом при підготовці звіту надають наочності подання інформації для користувачів, а не формі.

ДОДАТОК Ж

Порівняння структури інтегрованих звітів компаній «Coca-cola», «Daikin group» та «ДТЕК».

Структура інтегрованої звітності «Coca-cola» за 2022	Структура інтегрованої звітності «Daikin Group» за 2022	Структура інтегрованої звітності «ДТЕК» за 2020
ГОЛОВА ТА ПОВІДОМЛЕННЯ ГЕНЕРАЛЬНОГО ДИРЕКТОРА	ВСТУП Історія Daikin Group Повідомлення генерального директора Фінансові та нефінансові основні моменти	Звернення до читачів генерального директора АТ «СКМ» Олега Попова Звернення до читачів генерального директора ДТЕК Максима Тімченка
РАДА ДИРЕКТОРІВ		
РЕЗЮМЕ	ФІНАНСОВЕ РЕЗЮМЕ Основні фінансові результати за одинадцять років Про оприлюднення Інтегрованого звіту 2022 Огляд компанії Інформація для інвестора	РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ Виробнича та інвестиційна діяльність Аналіз фінансових результатів
НАША КОМПАНІЯ Короткий погляд Як ми працюємо Інновації Основні фінансові показники Управління та менеджмент Пріоритетні теми Залучення зацікавлених сторін і Партнерство	СТРАТЕГІЇ СТВОРЕННЯ ВАРТОСТІ Наш процес створення вартості Наші накопичені сильні сторони Унікальна бізнес-модель Daikin Ризики та можливості, які впливають на створення середньо- та довгострокової вартості Daikin прагне створити цінність План стратегічного управління FUSION 25	ПРО ГРУПУ ДТЕК Про Групу ДТЕК Головні події 2020 року Місія, бачення, цінності Стратегії розвитку до 2030 року
ПОРТФОЛІО: НАПОЇ ДЛЯ ВСІХ	БІЗНЕС-СТРАТЕГІЇ Огляд основних видів діяльності та глобальної мережі Daikin Огляд операцій Кондиціонери Хімікалії Масляна гідравліка Системи захисту	ОГЛЯД ГАЛУЗЕЙ ТА МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ УКРАЇНИ Ринок електроенергії Ринок природного газу Макроекономічні показники України
ВОДЯНЕ ЛІДЕРСТВО		
УПАКОВКА: СВІТ БЕЗ ВІДХОДІВ		
СТІЙКЕ СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО		
КЛІМАТ	-	-
ЛЮДИ & СПІЛЬНОТИ Права людини Безпека та здоров'я Різноманітність, справедливість та залучення Повернення нашим громадам Розширення економічних можливостей	ОСНОВА ДЛЯ СТВОРЕННЯ ВАРТОСТІ Посилення наших кадрових можливостей Зміцнення технологічних можливостей Екологічні ініціативи Розкриття інформації на основі TCFD Framework Управління ланцюгом поставок Заходи безпеки Фінансова стратегія	СТАЛИЙ РОЗВИТОК Сталий розвиток Охорона довкілля Суспільство Співробітники

ОСНОВНІ ОПЕРАЦІЇ Азіатсько-Тихоокеанський регіон Європа, Близький Схід і Африка Латинська Америка Північна Америка Глобальні підприємства/Розлив Інвестиційна група	СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ, ЯКА СПРИЯЄ КРЕАЦІЇ ВАРТОСТІ Корпоративне управління Повідомлення від зовнішніх директорів Корпоративні посадові особи Комплаєнс та управління ризиками	КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ Структура корпоративного управління Наглядові ради операційних холдингів Топменеджмент Групи ДТЕК Комплаєнс і корпоративна етика Система управління ризиками Дивідендна політика
ПРО ЦЕЙ ЗВІТ	-	ДОДАТКИ
ДОДАТКИ		
СТРУКТУРА ЗВІТНОСТІ ТА ЦІЛІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ		

Джерело: розроблено автором на основі [221; 222; 223] .

ДОДАТОК И

Зміст та характеристики інформаційного поля

<p>Інформаційне поле (ІП) – частина зовнішнього і внутрішнього середовищ (об’єкти, явища, процеси, взаємодія між ними) та персонал, що активно впливає на них, породжуючи факти господарської діяльності, комбінуючи та агрегуючи їх в інформаційні ресурси для підтримки рішень менеджерів, спрямованих на досягнення мети підприємства;</p> <p>ІП функціонує в усвідомленій управлінським персоналом формі та змістом отриманої інформації для контролю і коригування діяльності виконавців;</p> <p>ІП існує об’єктивно і пізнається суб’єктами виходячи з своїх мотивів та можливостей отримати інформацію;</p> <p>ІП має такі суттєві характеристики:</p>					
специфічну структуру, яка обумовлена параметрами середовища, в якому функціонує підприємство та його підрозділи;	здатність генерувати факти господарської діяльності внаслідок економічної активності персоналу з постачання, виробництва та збуту продукції;	можливість фіксування фактів й отримання на їх основі інформації для різних цілей і користувачів;	залежність змісту облікової системи від структури інформаційного поля, інформаційних потреб та інформаційної культури менеджменту;	обумовленість рівня розвитку облікової системи здатністю управлінської системи оцінити потенційні можливості поля і організувати збір та обробку фактів, перетворивши їх в інформаційні ресурси для бізнесу;	використання здатності поля збільшити обсяг інформації для управління бізнесом залежно від інформаційної грамотності персоналу та засобів обробки даних.

Джерело: розроблено автором

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пушкар М.Р. Розвиток інформаційної бази для сучасного бізнесу. *Інноваційна економіка*. 2021. №7-8. С. 110-118. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2021.7-8.15> (1 др. арк.).
2. Пушкар М.Р. Структура і функції інформаційної служби. Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання: монографія. Тернопіль: 2021. С. 103-199 (5,8 др. арк.)
3. Пушкар М.Р. Концепція інформаційного поля у розвитку облікової науки. *Вісник економіки*. 2022. № 1 (103). С. 143-156. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.01.143> (0,9 др. арк.)
4. Пушкар М.Р. Управлінський облік як концепія отримання інформації для менеджерів операційного рівня. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2022. № 68. С.103-109. (0,5 др. арк.). DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-68-15>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Пушкар М.Р. Внутрішній аудит в умовах економічних змін. *Соціально-економічні перспективи розвитку України в XXI столітті: зб. тез доповідей III міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції*. Тернопіль 27 травня, ТНЕУ. 2014. С. 75-78. (0,2 др. арк.).
6. Пушкар М.Р. Усвідомлення інформації на мові бухгалтерського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: зб. наук. праць студентів*. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С.399-401. (0,2 др. арк.).
7. Пушкар М.С., Пушкар М. Р. Чи стане облік системою? *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів: всеукр. наук.-практ. конф.: м. Вінниця, 20 квітня 2017 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.1.* / Тернопіль: Крок, 2021. С. 85-88. (0,3 др. арк.). (особистий внесок автора – 0,15 др. арк., обґрунтовано раціональну архітектуру інформаційної системи обліку).
8. Пушкар М.Р. Сфера економічної безпеки підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Зб. наук. праць II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* 20 листопада 2017р.: Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 48-50. (0,2 др. арк.).
9. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Зміна теорії обліку на основі формування нової парадигми. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С.113-116. (0,3 др. арк.). (особистий внесок

автора – 0,15 др. арк., висвітлено проблему створення окремих підсистем загальної системи обліку).

10. Пушкар М.Р. Управлінський облік як інформаційна система операційного менеджменту. *Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір*: Зб. матер. III міжнар. наук.-практ. конф. 10 вересня 2019. Тернопіль: ТНЕУ. 2019. С. 263-267. (0,3 др. арк.).

11. Пушкар М.Р. Проблема інформаційної асиметрії у ринкових відносинах. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія*: зб. матеріалів VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р.] / редкол. : Slawomir Bartosiewicz, Drager Henning, Zbigniew Korzeb [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 27-29. (0,3 др. арк.).

12. Пушкар М.Р. Причини повільного поширення управлінського обліку в Україні. *Соціально-економічні трансформації у розвитку держави*: всеукр. наук.-практ. конф.: м. Вінниця, 22-23 квітня 2021 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2. / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2021. С. 227-230. (0,3 др.арк.).

13. Пушкар М.Р. Дефініції інформаційного простору, інформаційного поля та інформаційного середовища обліку. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: зб. матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (28 травня 2021 року, м. Тернопіль). Тернопіль: ЗУНУ. 2021 С.23-26. (0,3 др. арк.)

14. Пушкар М.Р. Структура управлінського обліку для операційного менеджменту. *Облік, аналіз і аудит: тренди та перспективи*: зб. матер. II між нар. наук.-практ. конф. (12 листопада 2021р., м. Миколаїв) Економіст. Ukrainian journal «Economist». 2021. № 11. С.57-59. (0,2 др. арк.).

15. Пушкар М.Р. Роль інформаційного поля підприємства у розвитку експертних досліджень. *Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія*: За заг. ред. докт. екон. наук, проф. Михайла Лучка. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 168-177 (0,6 др. арк.).

16. Пушкар М.Р. Хто задовольнить інформацією потреби менеджменту? *Науковий простір України: сучасні виклики та загрози*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю. Вінниця, 20-21 жовтня 2022 р.: у 2-х т. Т.1. Ч.2. / За заг. ред. В.І.Мельник. Тернопіль: Крок, 2022. С. 134-136. (0,2 др. арк.).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
Внутрішній аудит в умовах економічних змін.	м. Тернопіль. Тернопільський національний економічний університет	27 травня 2014 року	очна
Усвідомлення інформації на мові бухгалтерського обліку.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	11 травня 2016 року	очна
Чи стане облік системою?	м. Вінниця, Вінницький навчально-науковий інститут економіки	20 квітня 2017 року	заочна
Сфера економічної безпеки підприємства.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	20 листопада 2017 року	очна
Зміна теорії обліку на основі формування нової парадигми.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	31 травня – 1 червня 2018 року	очна
Управлінський облік як інформаційна система операційного менеджменту.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	10 вересня 2019 року	очна
Проблема інформаційної асиметрії у ринкових відносинах.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	27 грудня 2019 року	очна
Причини повільного поширення управлінського обліку в Україні.	м. Вінниця, Вінницький навчально-науковий інститут економіки	22-23 квітня 2021 року	заочна
Дефініції інформаційного простору, інформаційного поля та інформаційного середовища обліку.	м. Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет	28 травня 2021 року	очна
Структура управлінського обліку для операційного менеджменту.	м. Миколаїв, Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова	12 листопада 2021 року	очна
Хто задовольнить інформацією потреби менеджменту?	м. Вінниця, Вінницький навчально-науковий інститут економіки	20-21 жовтня 2022 року	очна



тернопільський завод металоконструкцій

ТОВ "ТЗМК"СТАЛЬ"

м. Тернопіль, вул. Дениса Лукіяновича 8

Р/р UA273510050000026006878938307

АТ "УкрСиббанк"

Вих. № 78
від 26.04.22

Довідка
про впровадження результатів наукового дослідження:
«Інформаційне поле управлінського обліку»
на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 – облік і оподаткування
Пушкаря Михайла Романовича

Питання організації та методології управлінського обліку мають важливе значення для підприємств України, оскільки оперативна облікова інформація сприяє зниженню невизначеності у роботі менеджерів операційного рівня, однією із функцій яких є контроль за формуванням собівартості у структурних підрозділах. Відсутність системної інформації для менеджерів у режимі реального часу може негативно вплинути на прийняті рішення відповідальними особами та не дозволяє їм здійснювати контроль за використанням ресурсів у виробничому процесі.

Проте, на практиці часто виникають проблеми з впровадженням управлінського обліку не стільки через спротив нововведенням з боку облікового персоналу, скільки через відсутність теоретичної бази і методичних матеріалів з організації управлінського обліку.

Дисертаційне дослідження аспіранта Пушкаря М.Р. спрямоване на розробку теоретичних основ управлінського обліку на основі сформульованої ним концепції інформаційного поля. Дійсно, сутність управлінського обліку підприємства розкривається лише через вивчення інформаційного поля, під яким розуміють сукупність множини факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, які впливають на бізнес.

Інформаційне поле містить в собі потенційну інформацію, яку можуть перетворити на фактичні інформаційні ресурси заінтересовані користувачі кожного підприємства. Ця практично не досліджувана раніше проблема дає можливість розкрити сутність та напрями формування управлінського обліку будь-якому підприємству. Результати дослідження мають не лише теоретичне, а й прикладне значення для удосконалення процесу обліку та управління.

У дисертації розкрито об'єктивний підхід до формування інформаційних ресурсів для менеджерів виходячи з аналізу інформаційного поля, яке включає факти господарської діяльності внутрішнього та зовнішнього середовищ.

Пропозиції Пушкаря М.Р. щодо вивчення структури інформаційного поля та розширенні не фінансової інформації управлінського обліку для менеджерів прийняті до впровадження.

Директор ТОВ «ТЗМК «СТАЛЬ»



Ремінник О.М.



ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ПАТМОС»

Юр. Адреса: 47542 Тернопільська обл., Бережанський район, с. Котів, вул. Тиха, буд. 1

Поштова адреса:

(Укр. пошта) 46003, м. Тернопіль, вул. Котляревського, будинок 69 приміщення 154.

(Нова пошта) Тернопіль відділення №11 вул. Полковника Данила Нечая, 25а (ПП "ПАТМОС")
через Муц Тетяну Богданівну . 0673608993, Email patmos.ua@gmail.com

Вих. № 383 від «31» 05 2023р.

На № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукового дослідження дисертанта Західноукраїнського національного університету Пушкаря Михайла Романовича, наведених в його дослідженні «Інформаційне поле управлінського обліку» на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – облік і оподаткування

Тема дисертації за своєю назвою вказує на існування проблеми формування інформації для управлінського обліку, що становить інтерес для підприємств, які впровадили такий облік, або мають намір впровадити.

Дисертант пропонує перед впровадженням управлінського обліку чи удосконаленням його існуючої моделі дослідити інформаційне поле обліковцями разом з менеджерами, стейкхолдерами, системою управління якістю з тією метою, щоби в одному потоці отримати інформацію про фактори впливу на собівартість продукції та створення безпечного середовища і сталого економічного розвитку.

Такі пропозиції можна прийняти до впровадження, оскільки вони дозволять усвідомлено визначити обсяг інформаційних ресурсів, який зробить процес прийняття рішень більш обґрунтованим.

Для кращого розуміння процесу управління дисертант пропонує розробити кібернетичну модель і на її основі модель управлінського обліку з метою візуалізації зв'язків між елементами системи обліку та управління, яка сприятиме підвищенню економічної культури персоналу підприємства. Ці пропозиції також приймаються до впровадження.

Директор
ПП «ПАТМОС»



В.С. Шозда

ОРИОН



ORION

АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
"ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ РАДІОЗАВОД "ОРИОН"
(АТ "ТРЗ "ОРИОН")

вул. 15 Квітня, 6, м. Тернопіль, 46023
тел. (0352) 24-30-14, факс (0352) 24-40-07
e-mail: zbut@orion.te.ua
www.orion.te.ua
Код ЄДРПОУ 22607719

JOINT-STOCK COMPANY
"TERNOPIL RADIO PLANT "ORION"
(JSC "TRP "ORION")

6, 15 Kvitnia st., Ternopil, Ukraine, 46023
phone (0352) 24-30-14, fax (0352) 24-40-07
e-mail: zbut@orion.te.ua
www.orion.te.ua
Code 22607719

22.05.2023 № 354/444
На № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукового дослідження:
«Інформаційне поле управлінського обліку»
на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 – облік і оподаткування
Пушкаря Михайла Романовича

Проблема організації та методології управлінського обліку на підприємствах України є важливою складовою інформаційної культури менеджменту, проте процес впровадження цього виду обліку не набув масового поширення.

Однією з причин такого положення є не стільки опір інноваціям з боку управлінського персоналу та облікової служби, скільки відсутність теоретичної бази методичних розробок з управлінського обліку. Внаслідок цього управлінський облік практики часто впроваджують без належного обґрунтування, керуючись власним досвідом і розумінням.

Рекомендації Пушкаря М.Р., що стосуються необхідності вивчення інформаційного поля, яке вводиться ним в теорію обліку й ототожнюється із структурою внутрішнього і зовнішнього середовища, дійсно являють інтерес для підприємства, як базові елементи для розробки ефективної моделі управлінського обліку. Логічно почати з визначення впливу на діяльність підприємства різноманітних факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ і потім проектувати процес збору даних й отримання великого обсягу даних для потреб вищого, середнього та нижчого рівнів управлінської системи підприємства.

Приймається також до впровадження рекомендація дисертанта щодо посилення ролі менеджерів у створенні управлінського обліку, оскільки саме вони повинні визначати якої інформації потребують від облікової служби.

Заслугує уваги сформульоване автором поняття інформаційного поля, що дозволяє розширити горизонт дослідження проблем обліку та управління і вносить вагомий внесок у розвиток економічної науки.

Питання організації та методології управлінського обліку мають важливе значення для підприємств України, оскільки оперативна облікова інформація сприяє зниженню невизначеності у роботі менеджерів операційного рівня, однією із функцій яких є контроль за формуванням собівартості у структурних підрозділах. Відсутність системної інформації для менеджерів у режимі реального часу може негативно вплинути на прийняті рішення відповідальними особами та не дозволяє їм здійснювати контроль за використанням ресурсів у виробничому процесі.

Проте, на практиці часто виникають проблеми з впровадженням управлінського обліку не стільки через спротив нововведенням з боку облікового персоналу, скільки через відсутність теоретичної бази і методичних матеріалів з організації управлінського обліку.

Дисертаційне дослідження аспіранта Пушкаря М.Р. спрямоване на розробку теоретичних основ управлінського обліку на основі сформульованої ним концепції інформаційного поля. Дійсно, сутність управлінського обліку підприємства розкривається лише через вивчення інформаційного поля, під яким розуміють сукупність множини факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ, які впливають на бізнес.

Інформаційне поле містить в собі потенційну інформацію, яку можна перетворити на фактичні інформаційні ресурси для заінтересованих користувачів кожного підприємства. Ця, практично не досліджувана раніше проблема, дає можливість розкрити сутність та напрями формування управлінського обліку на будь-якому підприємстві, а результати дослідження мають не лише теоретичне, а й прикладне значення для удосконалення процесу обліку та управління.

У дисертації розкрито об'єктивний підхід до формування інформаційних ресурсів для менеджерів виходячи з аналізу інформаційного поля, яке включає факти господарської діяльності внутрішнього і зовнішнього середовищ.

Пропозиції Пушкаря М.Р. щодо вивчення структури інформаційного поля та розширення не фінансової інформації управлінського обліку для менеджерів прийняті до впровадження.



Голова правління АТ "ТРЗ "ОРІОН"

Ярослав КОЗІБРОДА



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

126-28/1964

07 вересня 2023

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету Пушкаря Михайла Романовича за темою «Інформаційне поле управлінського обліку»

Дослідження аспіранта Пушкаря М.Р. спрямоване на поглиблення теоретичної бази управлінського обліку на основі розробленої ним концепції інформаційного поля.

Сутність управлінського обліку підприємства розкривається лише через вивчення інформаційного поля, під яким розуміють таку сукупність множини факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ, які впливають на організацію та ефективний розвиток конкретного бізнесу.

Потенційну інформацію інформаційного поля економічні агенти підприємства можуть перетворити на фактичну, якщо між ними досягнуто розуміння щодо вибору кібернетичної моделі управління та бажаної структури інформаційних ресурсів для вищого, середнього та нижчого рівня менеджменту.

Дослідження інформаційного поля в обліковій науці до цього часу не проводилися, що й позначилося на незадовільній практиці управлінського обліку, який базується виключно на суб'єктивізмі працівників облікової сфери й ігноруванні потреб менеджменту. У зв'язку з цим, доцільним є включення поняття інформаційного поля, як важливого елемента облікової науки, у програми таких навчальних дисциплін: «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Контроль і аудит», «Методологія наукових досліджень».

Виконувач обов'язків проректора
з науково-педагогічної роботи Західноукраїнського
національного університету

Михайло Романович ЛУЧКО: (0352) 47-50-77*10-309



В.М. Островерхов