

4. Контроллінг : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
5. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2011. – С. 11.

**Ключ М. И.**

***Учетно-аналитическое обеспечение как информационное поле для некоммерческого сектора***

*Рассмотрены особенности и требования к учетно-аналитическому, информационному обеспечению неприбыльных учреждений. Раскрыта суть учетно-аналитического обеспечения деятельности некоммерческого сектора. Проанализированы обобщающие характеристики информационного поля учетной системы для некоммерческих организаций .*

**Ключевые слова:** *некоммерческие учреждения, учетно-аналитическое обеспечение, информационное поле, релевантная информация, принципы учетно-аналитического обеспечения.*

**Ключ М. I.**

***Accounting and analytical support as information field for the nonprofit sector***

*The features and requirements of registration-analytical, informational support nonprofit institutions. The essence of registration-analytical support of the nonprofit sector. Generalizing the characteristics analyzed information field of the accounting system for non-profit organizations.*

**Key words:** *non-profit institutions, accounting-analytical support, information field, relevant information, accounting principles-analytical support.*

Ключ Мирослава Ігорівна – викладач кафедри обліку і аудиту ЛІБС Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ).

УДК 657

О. П. Кундря-Висоцька

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА: НЕОБХІДНІСТЬ І МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ**

*Обґрунтовано доцільність, методологічні особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Визначено ключові характеристики та об'єкти стратегічного обліку. Запропоновано агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства.*

© О. П. Кундря-Висоцька, 2014

**Ключові слова:** *обліково-аналітичне забезпечення, облікова система, стратегічний облік, управлінське рішення.*

**Постановка проблеми.** Перехід до управління нового рівня ставить першочерговим завданням створення на підприємстві відповідного обліково-аналітичного забезпечення прийняття перспективних (прогнозних) рішень. Динамічність зовнішнього середовища обумовила збільшення обсягів інформації, її диференціацію та швидку зміну корисності. Раніше високої кваліфікації персоналу планової служби підприємства та наявності системи стратегічної інформації було достатньо для можливості застосування формального підходу до розробки стратегії. Зараз йдеться про виокремлення окремої підсистеми в структурі сучасної облікової системи – стратегічного обліку, як інформаційно-го забезпечення управління для прийняття стратегічних рішень.

Для успішного виконання функцій у майбутньому керівникам необхідна цілісна інформаційна система, яка відповідає стратегії, а не окремі інструменти, які досі використовувалися переважно для опису минулих подій.[1, с. 9].

Таким чином, сьогодні є чітко виокресленою проблема розширення «часового діапазону» облікової системи та необхідність напрацювання нового методичного інструментарію, що забезпечував би систему управління як ретро-, так і перспективною інформацією.

**Аналіз останніх досліджень.** Вчені по-різному підходять до проблеми організації стратегічного обліку в межах облікової системи. Зокрема, Коуд А. Ф. розглядає питання створення на підприємствах стратегічного виробничого обліку [2]. Професор Терехова В. А. трактує стратегічний облік як облікову систему «адаптовану до сучасного виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів» [3]. Вахрушина М. А. розглядає питання прийняття стратегічних управлінських рішень на базі сегментарного обліку [4]. Райан Б. розглядає стратегічний облік як єдність фінансового і управлінського обліку [5]. Валебнікова Н. В. вважає, що управлінський облік включає виробничий облік, власне управлінський облік, сучасний управлінський облік, прогресивний управлінський облік і останні тенденції розвитку управлінського обліку вона пов'язує із стратегічним управлінським обліком [6].

Відповідно, визначеної цілісної концепції стратегічного обліку як інструментарію обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства не досягнуто. Саме це і обумовило змістове наповнення даної статті.

**Постановка завдання.** Обґрунтувати необхідність, методологічні особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Визначити ключові характеристики та об'єкти стратегічного обліку. Запропонувати агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Суттєвим недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства в межах функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі. Це значною мірою призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності різних видів обліку один одному, а відповідно – унеможливує напрацювання єдиної моделі обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Слід зауважити, що розробка інформаційної стратегії передбачає необхідність чіткого окреслення інформаційного середовища (простору) підприємства, формування принципів поведінки підприємства у ньому та механізмів інформаційного забезпечення управління розвитком. Ураховуючи неусталеність поняття «інформаційний простір компанії», доцільним є визначення його змістовного наповнення та значення належного обліково-аналітичного забезпечення. Виконання цього завдання можливе у контексті виокремлення окремих ланок стратегічного процесу як циклічного процесу формування, розробки та реалізації стратегії підприємства на основі відповідного обліково-аналітичного забезпечення, що характеризується спрямованістю на створення особливих характеристик підприємства або підвищення рівня його компетентності у середовищі подібних суб'єктів певної діяльності.

Виходячи з наведеного, побудуємо модель стратегічного процесу у контексті визначення ролі обліково-аналітичного забезпечення як інструменту моделювання досягнення стратегічних цілей (рис. 1).



Рис. 1. Обліково-аналітичне забезпечення в системі моделювання досягнень стратегічних цілей підприємства

Отже, логічно визнати, що важливою та однією з визначальних компонент стратегічного управління є належне забезпечення його інформацією

прогнозного характеру, яка, у свою чергу, продукується належно організованою обліковою системою. Безумовно, це нові підходи, іншими словами – нові об'єктивні умови функціонування стратегічного обліку як інформаційного середовища для якісно нового рівня управління, які продиктовані правилами розвитку бізнесу.

Пропонуємо концептуальний підхід до організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства у контексті системного формування облікових інформаційних потоків шляхом побудови стратегічного обліку, що враховує, з одного боку, нові інформаційно-технічні можливості комп'ютерної техніки, а з іншого – нові обліково-аналітичні потреби стратегічного менеджменту, пов'язані з отриманням і використанням інформації у фракталах простору та часу.

Створення системи стратегічного обліку на підприємстві повинно супроводжуватися об'єднанням планової та бухгалтерської служб, що сприятиме координації всіх функцій системи управління. Для забезпечення зіставності інформації управлінського й фінансового обліку обліковий процес слід організувати на основі інтеграції даних. Виконання традиційного обліку як кількісної оцінки та відображення фактів господарської діяльності значною мірою повинно поглиблюватися аналізом її стану та результатів для розробки прогнозів розвитку підприємства в мінливому конкурентному середовищі.

Методологія стратегічного обліку сьогодні є об'єктом глибоких аналітичних досліджень у контексті логічної дихотомії облікової системи під впливом об'єктивних глобалізаційних процесів. В основі однієї з найпоширенішої методик організації стратегічного обліку на промислових підприємствах лежить балансовий напрям розвитку стратегічного обліку, який набув значного поширення в Німеччині, Австрії, Франції, США. Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що за початкову точку розробки стратегії береться бухгалтерський баланс.

На практиці доведено, що відображаючи та узагальнюючи на рахунках очікувані показники господарської діяльності, можна скласти прогнозний баланс і прогнозний звіт про фінансові результати. Це означає, що рахівництво дає можливість створювати не тільки моделі минулого стану, але й моделі майбутнього стану. У зв'язку з цим твердження «немає процесів – немає їх інформаційних моделей» [7, с. 89] є помилковим [8, с. 4]. Ми погоджуємося з цим, оскільки «затиснути сучасну модель обліку в ретрорамках» сьогодні просто не можливо. Облік як ключова функція управління – це інформаційна система, яку не можна обмежувати жодними «параметрами», оскільки предмет, об'єкт обліку логічно розширюється у фракталах часу та простору на стільки, на скільки цього вимагає сучасне управління. В силу цього актуальною є проблема обґрунтування стратегічного обліку як компоненти

облікової системи, що лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, оскільки він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних стратегічних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням, що приводить до виникнення ризикових та збиткових фактів господарської діяльності.

Ставлячи за мету розвиток стратегічного обліку, необхідно визначити об'єкти облікового процесу та особливості його організації, – іншими словами – виокреслити виразні перспективні індикатори (показники) в контексті функціонування підприємства у необхідному зовнішньому середовищі. Саме наявність значного кола невирішених теоретико-методологічних і практичних проблем, пов'язаних з ототожненням облікових даних, їх попередньою аналітичною обробкою та орієнтацію на забезпечення потреб стратегічного менеджменту потребують проведення подальших досліджень.

На сьогодні залишаються невирішеними методологічні проблемні питання, що стосуються розвитку стратегічного обліку (рис. 2).



Рис. 2. Методологічні компоненти стратегічного обліку: напрями досліджень

До методів стратегічного обліку можна зарахувати: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторингу динаміки вартості підприємства (бренда, марки, бізнесу тощо), методи стратегічного ціноутворення та калькулювання (AB-costing, LC-costing, JT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей, PFC-калькулювання), методи стратегічного позиціонування, методи планування та гнучкого бюджетування (flexed budget або flexible budget), система збалансованих показників (BSC), методи стратегічного (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо) та системного аналізу, модель доданої вартості (EVA), відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

На сьогодні превалює переконання, що обліково-аналітичне забезпечення стратегічних рішень є єдністю стратегічного обліку та стратегічного аналізу. Останній можна визначити як аналіз зовнішнього оточення і внут-

рішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, стратегічної позиції та перспектив розвитку.

До стратегічного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних фінансового та управлінського обліку (кожного окремо і загалом). Для стратегічного обліку можуть використовуватись носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних реєстрах (на окремих носіях).

Таким чином, в актуальній площині залишається проблема розробки і адаптації моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Пропонуємо модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства (рис. 3).

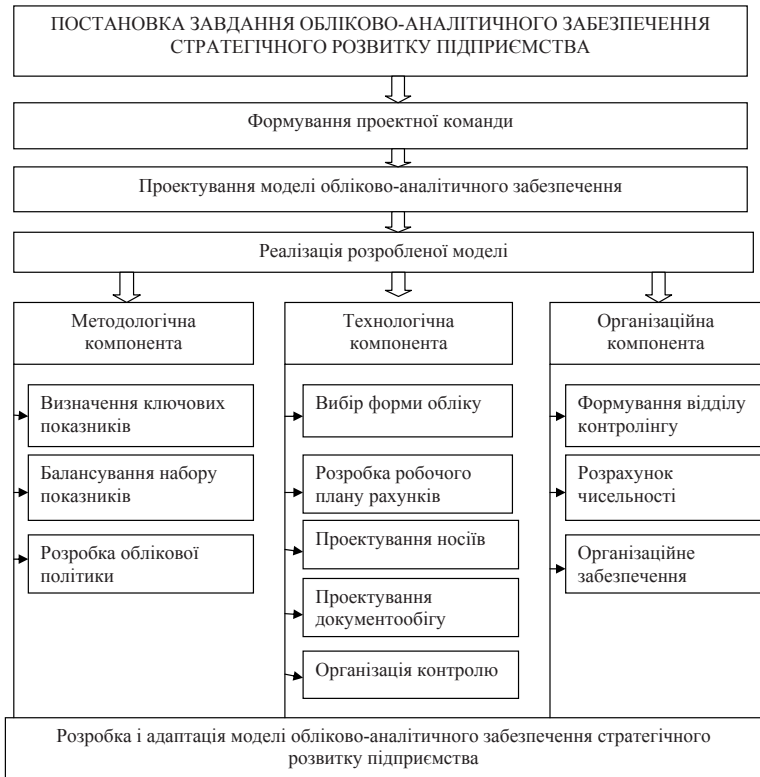


Рис. 3. Агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства

Для забезпечення різних стратегічних потреб організація обліково-аналітичного забезпечення вимагає відповідного структурування наявної інформації. З цієї точки зору цінними є підходи Л. В. Фролової, яка пропонує виділити наступні блоки: інформація про реальний стан виконання логістичних завдань (дані про наявність, розміщення та рух запасів й логістичних потоків), прогнозна інформація (характеризує поставлені цілі й умови, в яких відбуватиметься прогнозований логістичний процес), нормативно-довідкову інформацію (документи, що регламентують діяльність підприємства та дані про сукупність усіх логістичних операцій), інформація зворотного зв'язку (дані про відхилення фактичних показників від планових) [9, с. 188], і В. В. Пастухової [10, с. 132], яка пропонує дещо інші блоки: стратегічна інформація для формування стратегії (інформація про стан зовнішнього середовища, прогнозна інформація про розвиток стратегічних зон господарювання, інформація про конкурентну позицію підприємства), інформація для контролю реалізації стратегії (планово-нормативні показники, бюджетна інформація, банк даних про ризики реалізації стратегії), негативна інформація про підприємство. Окрім того, можлива структуризація інформації відповідно до обраних видів обліку. Необхідним є вірне встановлення суб'єкта, предмета і об'єктів організації обліково-аналітичного забезпечення.

За основу можна взяти твердження В. В. Пастухової відносно того, що об'єктом логістичної інформаційної системи виступає процес створення інтерактивної структури інформаційного забезпечення та трансформації логістичних потоків підприємства. Предметом – обґрунтування інтеграції всіх логістичних процесів у системі управління діяльністю підприємства [10, с. 181].

Відповідно у якості об'єкта організації обліково-аналітичного забезпечення пропонуємо агрегований перелік елементів, що забезпечать процес прийняття стратегічного управлінського рішення, – іншими словами – стануть відповідною основою обліково-аналітичного забезпечення, а саме: організаційна структура, стратегія розвитку, виділені бізнес-процеси, інструментарій фінансового, управлінського обліку, облікова політика, система збалансованих показників, показники ефективності центрів відповідальності, документообіг. Логічна інтеграція зазначених елементів дасть можливість напрацювати модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічних намірів – методуку стратегічного обліку.

Важливо зазначити, що до системи стратегічного обліку слід вводити елементи попередньої аналітичної обробки інформації та забезпечувати її інтеграцію з елементами механізму управління знанням. Це означає, що до методичного інструментарію традиційної облікової системи додаємо інструменти облікового моделювання – інформаційне розширення аналітичних рахунків у контексті стратегічного облікового спостереження, що забезпечить

необхідні інформаційні запити будь-яких динамічних можливостей стратегічного розвитку підприємства.

**Висновки.** Який би концептуальний підхід не було обрано, важливим на нашу думку, є дотримання системного підходу до побудови стратегічного обліку, який визначає послідовність формування інформації стратегічного обліку і передбачає, що він є складовою загальної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка включає фінансовий, управлінський та стратегічний облік.

Безумовно, напрацювання необхідної моделі обліково-аналітичного забезпечення потребуватиме перепроєктування наявних обліково-аналітичних систем на діючому підприємстві, зміни логіки облікового процесу. Але ж така переорієнтація обліку спрямована на підтримку прийняття оптимальних управлінських рішень, що забезпечать успіх.

Зауважимо, що стратегічний облік як компонента облікової системи лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних прогностичних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням.

#### **Список використаних джерел**

1. Друкер П. Ф. Информация, которая действительно нужна руководителю / П. Ф. Друкер / Измерение результативности компании : пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 9–31; Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Коуд А. Ф. Бухгалтерский учет: основы теории : учебное пособие / Коуд А. Ф. – М. : Экспертное бюро-М, 1997. – 479 с.
3. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / Терехова В. А. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
4. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный отчет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / Вахрушина М. А. – М. : АКДИ, Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ.; Под ред. В.А.Микрюкова. – М. : Аудит, 1998. – 616 с.
6. Валебникова Н. В., Василевич И. П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.
7. Валуев Б. Про багаторічний бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення / Б. І. Валуев // Фінанси, облік і аудит: [зб. наук. праць]; відп. ред. В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 89–94.
8. Голов С. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні: деякі спостереження / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2012. – № 7. – С. 3–9.
9. Фролова Л. В. Механізми логістичного управління торговельним підприємством : монографія / Фролова Л. В. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 322 с.
10. Пастухова В. В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність : монографія / Пастухова В. В. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.



**Кундря-Высоцкая О. П.**

***Учетно-аналитическое обеспечение стратегического развития предприятия: необходимость и методологические проблемы***

*Обоснована необходимость, методологические особенности учетно-аналитического обеспечения стратегического развития предприятия. Определены ключевые характеристики и объекты стратегического учета. Предложено агрегированный алгоритм учетно-аналитического обеспечения стратегического развития предприятия.*

**Ключевые слова:** *учетно-аналитическое обеспечение, учетная система, стратегический учет, управленческое решение.*

**Kundrya-Vysotska O. P.**

***Accounting and analytical support for strategic development of the company: the need and methodological problems***

*The article substantiates the need for methodological features of accounting and analytical support strategic development of the company. The key characteristics and volume of the objects of strategic accounting. An algorithm for aggregate accounting and analytical support strategic development of the company.*

**Key words:** *accounting and analytical software, accounting system, strategic accounting, management decision.*

Кундря-Висоцька Оксана Петрівна – доцент, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ).

УДК 657:336.71

Ю. О. Колчар

## **АНАЛІЗ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ТА ГУДВІЛ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ БАНКІВ ЄВРОПИ**

*Проаналізовано відображення гудвілу та нематеріальних активів у фінансовій звітності найбільших європейських банків. Визначено роль гудвілу та нематеріальних активів, пов'язаних з клієнтами, у сукупній вартості нематеріальних активів банку, досліджено тенденцію знецінення гудвілу. Проведено порівняння особливостей побудови приміток до фінансової звітності європейських банків із вимогами вітчизняних нормативних актів.*

**Ключові слова:** *нематеріальний актив, фінансова звітність, банк, гудвіл, клієнтська база.*

© Ю. О. Колчар, 2014