

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ РОЗВИТКУ

колективна монографія

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ РОЗВИТКУ

Колективна монографія

За редакцією проф. Петра Куцика
та проф. Ігоря Яремка

Львів
Растр-7
2024

УДК 657.01:658.14:303.1(091)
О 17

Рецензенти:

Воронко Р.М., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету;

Карий О.І., д.е.н., професор, завідувач кафедри менеджменту організацій Національного університету «Львівська політехніка»;

Раделицький Ю. О., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка

Рекомендувала
Вчена рада Львівського торговельно-економічного університету
(Протокол № 3 від 25.09.2024 р.)
Рекомендовано до опублікування Вченою радою Інституту економіки і менеджменту «Національного університету «Львівська поілтехінка»
(Протокол №1 від 11.09.2024 р.)

О 17 **Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку : колективна монографія** / За ред. проф. Куцика П.О. та проф. Яремка І.Й. – Львів: Растр-7, 2024. – 443 с.

ISBN 978-617-8537-22-7

В монографії розкрито існуючі проблеми обліково-аналітичного забезпечення сучасних систем управління підприємствами, проаналізовано тенденції розвитку концептуально-методологічних засад та прикладних аспектів інформаційно-аналітичних систем. Наведено критичну оцінку та шляхи удосконалення обліково-звітних систем у контексті різних управлінських парадигм.

Для науковців, аспірантів, магістрів, викладачів економічних дисциплін, бухгалтерів-практиків, аудиторів.

УДК 657.01:658.14:303.1(091)

Видано за фінансової підтримки
Благодійного фонду розвитку Львівської політехніки

© Колектив авторів, 2024
© Видавництво «Растр-7», 2024

ISBN 978-617-8537-22-7

ЗМІСТ

Вступ		6
Розділ 1.	**Історичні аспекти розвитку інституту бухгалтерського обліку**	7
1.1.	Sławomir Sojak. Polskie podręczniki rachunkowości wydane w Galicji w trakcie zaborów i w okresie międzywojennym (1918-1939) oraz ich autorzy	7
1.2.	Лемішовська О.С. Історіографія як субдисципліна історії бухгалтерського обліку: сучасний історико-теоретичний дискурс	43
1.3.	Швець В.Є. Можливості прогнозування розвитку обліково-аналітичних наук у контексті їх історичного досвіду	61
1.4.	Вербова О.С. Інноваційна традиція освіти, науки та практики в аграрній сфері на території Західної України	88
1.5.	Шевчук В.О. Економічне відродження України і світу та місія облікового і контрольно-аналітичного забезпечення менеджменту	103
Розділ 2.	**Концептуально-теоретичні та методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку**	117
2.1.	Сороковий П.М., Пилипенко Л.М. Бухгалтерська звітність як джерело інформації для аналізу та контролю фінансування житлового будівництва	117
2.2.	Плекан М.В. Бухгалтерські методики обчислення результатної діяльності підприємства: сучасні проблеми та напрямки удосконалення	138
2.3.	Яремко І.Й. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна основа презентації	152

підприємством соціальної складової у складі своєї діяльності
2.4. Ясінська А.І. Теоретико-методичні аспекти формування управлінської звітності підприємства 165
2.5. Скаско О.І., Дмишко Я.Г. Концептуалізація стратегічного внутрішнього аудиту в банку 185
2.6. Шепель Т.П. Концептуальні підходи до систематизації ризиків та особливостей функціонування підприємств аграрного сектору 200
2.7. Шурпенкова Р.К., Сарахман О.М. Методика аналізу фінансового стану підприємства на основі агрегованої оцінки 229
2.8. Головчак Ю.В., Раделицький Ю.О. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення цифрових трансформацій в умовах перехідної економіки 246
Розділ 3. Прикладні аспекти розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства 279
3.1. Загородній А.Г., Партин Г.О. Спрямування діяльності центрів відповідальності на реалізацію стратегічної мети підприємства в системі фінансового контролінгу 279
3.2. Сокіл О.Г. Формування інтегрального індексу фіскальної політики для оцінки економічної безпеки та сталого розвитку України 294
3.3. Воскресенська Т.І. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами промислових підприємств 322
3.4. Коваль З.О. Стратегічний аналіз та економічне обґрунтування стратегії управління персоналом підприємства 335

3.5. Замкова І.В., Дубініна М.В., Лугова О.І. Роль та значення аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю України 350
3.6. Мішанчук А.В., Пугачова Д.С. Цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення Збройних Сил України: виклики, ризики та перспективи 363
3.7. Раделицький Ю.О., Бандура З.Л., Фіалка Ю.Є. Роль штучного інтелекту в побудові сучасних облікових систем управління запасами на підприємствах торгівлі 376
3.8. Селецька Д.О. Поняття «ESG-звітність» у концепції сталого розвитку 391
3.9. Куцик П. О., Сенчук Т. Я. Системний підхід до обліку витрат на дослідження та розробки в управлінні підприємством 410

ВСТУП

Динамічні процеси в архітектоніці сучасного економічного середовища актуалізують потребу формування релевантного інформаційного забезпечення раціональних і ефективних управлінських рішень. Бухгалтерський облік та побудований на його основі оцінно-аналітичний інструментарій є основним формалізованим інформаційним джерелом підтримки управлінських рішень. Зважаючи на високу значущість обліково-звітної та оцінно-аналітичної інформації сучасна практика управління економічними суб'єктами вимагає їх адаптації до реальних економічних умов. На теперішній час загальновизнаними є низка чинників, які погіршують якісне задоволення інформаційних потреб користувачів – зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів підприємств. Дослідження змісту і характеру проблем обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств засвідчує, що їхнє вирішення неможливе виключно на імперативному рівні чи рівні окремих суб'єктів господарювання. Удосконалення існуючих і формулювання адаптивних до сучасних економічних умов концептуально-методологічних засад бухгалтерського обліку та відповідного методичного інструментарію потребує глибокого наукового опрацювання, обґрунтування нових парадигмальних форм. Зазначені аргументи обумовили актуальність досліджень, результати яких подані в монографії.

Монографія видана в рамках проведення VI Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 10-11 жовтня 2024р.) та охоплює найбільш актуальні матеріали, що доповідались її учасниками.

Результати досліджень, викладені в монографії, згруповані у три розділи, що відображають історичні аспекти розвитку бухгалтерської та суміжних наук, аналіз і оцінку концептуально-теоретичних та методологічних засад розвитку бухгалтерсько-аналітичної сфери, а також прикладних аспектів використання обліково-аналітичного забезпечення в різних системах менеджменту.

1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Sławomir Sojak
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu (Польща)

1.1. POLSKIE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI WYDANE W GALICJI W TRAKCIE ZABORÓW I W OKRESIE MIĘDZYWOJENNYM (1918-1939) ORAZ ICH AUTORZY

Wstęp. Celem artykułu jest przedstawienie publikacji książkowych z zakresu rachunkowości z obszaru Galicji w okresie rozbiorów i w dwudziestoleciu międzywojennym. W pierwszym okresie obszar ten był administrowany przez zabór austriacki, w międzywojniu należał do niepodległej Polski, a po II wojnie światowej część wschodnia Galicji stała się częścią terytorium Ukrainy, zachodnia częścią Polski Ludowej. Mimo zacofania gospodarczego w Galicji szeroko rozwinięte było szkolnictwo zawodowe szczególnie rolnicze i handlowe, istniały także uczelnie wyższe z przywoływaną w tekście wielokrotnie Politechniką Lwowską (Szkołą Politechniczną) i Wyższą Szkołą Handlu Zagranicznego. W latach 1772-1867 językiem urzędowym w Galicji był język niemiecki, w drugiej połowie XIX w. odzyskiwano stopniowo autonomię – do szkół i urzędów wprowadzano język polski. Pojawiło się zapotrzebowanie na podręczniki z zakresu ekonomii, handlu i rachunkowości w języku polskim.

Celem niniejszego opracowania jest prezentacja podręczników i krótkich biogramów ich autorów z zakresu rachunkowości powstałych na przełomie wieków XIX. i XX. w okresie niewoli oraz w okresie międzywojennym. Do I wojny światowej Polski nie było na mapach politycznych Europy. W wyniku trzech rozbiorów (I – w 1772 roku, II – w 1793, III - w 1795) jej terytorium zostało podzielone między Rosję, Prusy i Austrię. Po I wojnie światowej, w której zaborcy

walczyli przeciwko sobie, Polska, po 123 latach niewoli, w listopadzie 1918 roku odzyskała niepodległość. W trakcie zaborów próbowano kilkakrotnie odzyskać niepodległość w wyniku narodowych powstań: w 1830 roku – Powstanie Listopadowe, w 1863 roku – Powstanie Styczniowe. Po klęsce tego ostatniego rozpoczęła się w polskiej kulturze epoka pozytywizmu, a w działalności społeczno-gospodarczej czas pracy organicznej chroniącej przed całkowitym wynarodowieniem.

1. Prezentacja głównego materiału. 1.Królestwo Galicji i Lodomerii. Przedmiotem analiz będą publikacje, które ukazały się na terenie zaboru austriackiego – zwanego Galicją. Była to potoczna nazwa austriackiego kraju koronnego Królestwa Galicji i Lodomerii powstałego po I rozbiorze Rzeczypospolitej w 1772 roku. Ta część monarchii austriackiej obejmowała południową Małopolskę, Roztocze Wschodnie, Podkarpacie Wschodnie i Wyżynę Podolską.

Pełna nazwa tego regionu brzmiała: Królestwo Galicji i Lodomerii oraz Wielkie Księstwo Krakowskie z Księstwami Oświęcimskim i Zatorskim. Rusini nazywali ten obszar Hałyczyną, Polacy – Polską Austriacką. Obszar ten wchodził w skład dwumonarchicznego wówczas Cesarstwa Austro-Węgierskiego. Ponieważ Maria Teresa była nie tylko cesarzową Austrii, ale także królową Węgier, powrócono do dawnego tytułu dla tego obszaru, który w XIII wieku był ceremonialnym tytułem królów węgierskich. U początku istnienia Królestwa jego obszar liczył około 80 tys. km i w trakcie kolejnych rozbiorów zmieniał się, zamieszkiwało je około 3 mln ludzi, głównie Polaków, Rusinów i Żydów. Królestwo dzieliło się na dwie odrębne części:

Galicję Zachodnią pokrywającą się z dzisiejszą Małopolską (w dorzeczu górnej Wisły) i Galicję Wschodnią (za Sanem) pokrywającą się z dawnym województwem ruskim ze Lwowem, nazywanym przez Austriaków Lembergiem, który został stolicą królestwa. W 1846 roku Kraków utracił status wolnego miasta i został przyłączony do Galicji. 11 listopada 1918 roku Cesarz Karol zrezygnował z prowadzenia

spraw państwowych – żywot cesarstwa dobiegł końca, a wraz z nim także żywot Królestwa Galicji i Lodomerii, po czym nastąpił okres walk Polaków z Ukraińcami o podział Galicji Wschodniej. Do nazwy Galicja powrócili Niemcy podczas II wojny światowej, tworząc z ziem wschodnich dawnej Galicji zajętych w 1941 roku Dystrykt Galicja (Distrikt Galizien) włączony do Generalnego Gubernatorstwa. Druga wojna światowa przyniosła ostateczny podział dawnej Galicji, w granicach państwa polskiego pozostała tylko jej zachodnia część.

Kalambur ten nie był daleki od prawdy. Pod koniec XIX wieku Galicja była najbiedniejszym regionem Europy. Niemal wszystkie wskaźniki społeczno-ekonomiczne były dla niej niekorzystne w porównaniu do innych krajów koronnych zaboru austriackiego i innych krajów europejskich (Szczepanowski, 1988, Ciompa, 1913). Trzeba zauważyć, że wielu autorów nie godziło się z taką oceną Galicji. Kazimierz Bartoszewicz – w książce *Dzieje Galicji* – dowodzi rozwoju gospodarczego i społecznego Galicji przełomu wieków. Wskażmy jedynie na dane dotyczące rozwoju szkolnictwa: Ta kochająca się w ciemnocie «Galicya miała w ostatnich czasach Akademie Umiejętności, 2 Uniwersytety, politechnikę, Akademię sztuk pięknych, Studyum rolnicze (wydział uniw. krak.) i akademię rolniczą w Dublanach, dwie akademie handlowe, seminaria duchowne, akademię weterynaryi, średnią szkołę rolniczą w Czernichowie, dziesięć szkół przemysłowych wyższego typu, dwieście kilkadziesiąt niższych szkół rolniczych, przemysłowych i zawodowych, dwie szkoły nauk politycznych, dwa uniwersytety ludowe, przeszło 30 seminaryów nauczycielskich, konserwatorya i szkoły muzyczne, szkoły malarstwa, gimnazya i licea, wyższe kursy dla kobiet (np. imienia Baranieckiego w Krakowie), kilkadziesiąt szkół analfabetów, szereg kursów przegotowawczych i t. d. (Bartoszewicz, 1917, s. 182).

2. Podręczniki z zakresu rachunkowości kupieckiej i przemysłowej. Zrozumiałym jest to, że rozwój nauki i szkolnictwa zawodowego odbywał się w okresie zaborów pod ścisłą kontrolą

zaborców, a każdy podręcznik wydawany w języku polskim musiał mieć zgodę cenzora. Z tego też powodu zasób podręczników autorów polskich z zakresu rachunkowości nie jest zbyt obfity. W bibliografii obejmującej cztery wieki od XVI do XIX mamy zaledwie 112 prac, w tym 65 polskich autorów i piszących po polsku podręczniki księgowości kupieckiej, przemysłowej i rolniczej. W samym tylko XIX wieku ukazało się 68 publikacji (Szychta, 1989; 2020, s. 316). Pierwszy polski podręcznik, w którym podjęto próbę naukowego podejścia do księgowości podwójnej napisał Stanisław Budny w 1826 roku w Wilnie, będącym pod zaborem rosyjskim. Książka miała zaledwie 65 stron i nosiła tytuł *Buchhalteria ułatwiona, czyli sposób utrzymywania xiąg kupieckich pojedynczego i podwójnego rachunku podług metody Edmunda Degrange*. Budny wyjaśniał w niej funkcjonowanie kont księgowych zgodnie z zasadą personifikacji, a przed sporządzeniem bilansu proponował sporządzanie zestawienia obrotów i sald, które nazywał bilansem ułatwionym, stąd w tytule jego broszury mamy «buchalterię ułatwioną»).

Z uwagi na organizatora konferencji – Uniwersytet Narodowy Politechnika Lwowska (nazwa od 2000 roku), będącego następcą polskiej Szkoły Politechnicznej (od 1877 roku), Politechniki Lwowskiej (od 1921 roku) obszar badawczy niniejszego artykułu dotyczy podręczników rachunkowości powstałych w trakcie zaborów i w okresie międzywojennym oraz ich autorów. Niemal wszyscy związani byli z Galicją poprzez urodzenie i pracę, ci których życie zawodowe trafiło na okres międzywojenny rozpoczynali w Galicji, a kontynuowali pracę po II wojnie światowej we Wrocławiu, Poznaniu lub w Warszawie. Warto zaznaczyć, że część z nich była związana z poprzedniczką dzisiejszej lwowskiej Alma Mater (Ludwik Erazm Veltze, Antoni Teodor Pawłowski, Teofil Edmund Seifert, Franciszek Władysław Tomanek, Teodor Kulczycki).

Główne kryterium konstrukcji tego opracowania wyznaczają ramy czasowe: zabory, dwudziestolecie międzywojenne (1919-1939). Ono to powoduje, że wśród autorów mamy takich, których działalność

dydaktyczna i edytorska w całości się pokrywała z danym okresem, są jednak tacy, którzy wydawali zarówno w okresie niewoli, jak i w wolnej Polsce oraz tacy, którzy rozpoczęli swą działalność naukową przed II wojną światową i kontynuowali ją już w Polsce Ludowej (Jan Treter, Witold Skalski, Marceli Scheffs) – patrz **Помилка! Джерело посилання не знайдено.**). Taka cezura czasowa z jednej strony i ograniczenia obszarowe publikacji z drugiej (tereny Galicji), powodują, że przedstawiony obraz dorobku poszczególnych autorów nie jest pełny. Dodatkowym ograniczeniem jest tematyka publikacji – rachunkowość, która dla części tych autorów nie była jedynym polem zainteresowania badawczego (Starkel, Pawłowski, Ciompa, Tomanek).

Tabela 1.1.1.

Autorzy polscy książek z rachunkowości wydawanych w okresie zaborów i w dwudziestoleciu międzywojennym w Galicji

Zabory	Okres międzywojenny	Miejsce publikacji
Romuald Starkel (1850-1888)		Lwów
Juliusz Au (1842-1888)		Dublany
Edward Pietrzycki (1825-1908)		Lwów
Ludwik Erazm Veltze[a)]		Lwów
Paweł Ciompa (1867-1913)		Kraków, Lwów
Antoni Teodor Pawłowski (1859-1942)[b)]		Lwów, Czerniowce, Wiedeń
	Teofil Edmund Seifert (1887-1941)[c)]	Lwów
	Franciszek Władysław Tomanek (1889-1935)[d)]	Lwów
Witold Aleksander Góra (1877-1959)		
Tomasz Lulek Lulek (1878-1962)		Kraków
	Jan Treter (1889-1966)	Tarnów, Lwów, Warszawa
	Witold Skalski (1879-1961)	
	Stefan Górniak (1900 – 1983)	Lwów-Warszawa
Mieczysław Christof (1876-…)		
Marceli Scheffs (1880-1953)		Lwów

[a] Właściciel i kierownik prywatnej Szkoły Handlowej, w latach 1895-1899 prowadził wykłady z rachunkowości w Szkole Politechnicznej we Lwowie.

[b] W latach 1909-1921 był docentem spraw ubezpieczeniowych w Szkole Politechnicznej.

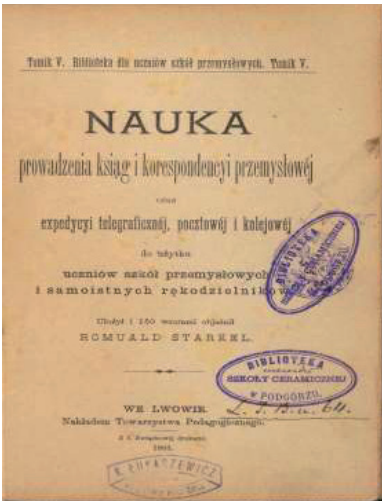
[c] W latach trzydziestych pracował na stanowisku profesora na Politechnice Lwowskiej

[d] W latach trzydziestych na Wydziale Inżynierii Lądowej i Wodnej Politechniki Lwowskiej wykładał przedmiot Księgowość na II roku studiów, a na Wydziale Mechanicznym przedmiot Księgowość i bilanse.

Źródło: opracowanie własne.

Starkel Romuald (1850-1888) urodził się w Rzeszowie, zmarł we Lwowie, pedagog i publicysta, z wykształcenia filolog z uprawnieniami nauczania języka polskiego i niemieckiego, związany ze Lwowem i Krakowem, tłumacz, autor podręczników szkolnych i utworów literackich (Krawczyk, 2003-2004, s. 305-306). Wśród podręczników jeden został poświęcony prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz korespondencji gospodarczej - Nauka prowadzenia ksiąg i korespondencyi przemysłowéj oraz expedycyi telegraficznéj, pocztowej i kolejowéj do użytku szkół przemysłowych i samoistnych rękodzielników, ułożył i 150 wzorami objaśnił Romuald Starkel, Towarzystwo Pedagogiczne, Lwów 1885, s. 158.(ilustracja 1.1.1).

Zgodnie z sugestią zawartą w tytule, podręcznik ten zawiera podstawowe wyjaśnienia na temat prowadzenia księgi kasowej, sporządzania inwentarza, dziennika, bilansu rocznego dla działalności rękodzielniczej, a nawet instrukcje prowadzenia przychodów i wydatków gospodarstawa domowego. Nie ma on charakteru naukowego wyjaśnienia zapisów księgowych (korespondencji kont) i chociaż autor używa pojęć *Winien* i *Ma,* to jest to w istocie propozycja księgowości pojedynczej, ułatwiającej orientację w zarządzaniu posiadanym warsztatem rzemieślniczym (szewskim, krawieckim). Zagadnienia te zawarte są jedynie w rozdziale I mającym jedynie 30 stron.


Tomik V. Biblioteka dla uczniów szkół przemysłowych. Tomik V.

NAUKA

prowadzenia ksiąg i korespondencyi przemysłowéj

expedycyi telegraficznéj, pocztowéj i kolejowéj

uczniów szkół przemysłowych

ROMUALD STARKEL

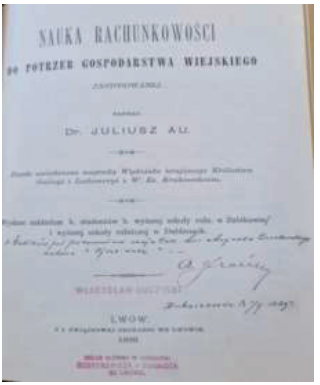
WE LWOWIE.

Ilustracja 1.1.1. Strona tytułowa Nauki prowadzenia ksiąg ...Romualda Starkela

Źródło: Starkel (1885).

Au Juliusz (1842-1888) urodził się w Poznaniu, zmar w Dublanach. W latach 1862-1866 studiował w Heidelbergu i Hohenheim oraz w Akademii Rolniczej Poppelsdorf (obecnie Uniwersytet Bonn-Poppelsdorf). Z jego inicjatywy utworzono 1870 r. Szkołę Rolniczą w Żabikowie k. Poznania, której był dyrektorem aż do jej zamknięcia przez rząd pruski w 1876 roku.W tym samym roku Galicyjski Wydział Krajowy przejął Wyższą Szkołę Rolniczą w Dublanach, której Juliusz Au został profesorem i dyrektorem, funkcję dyrektora pełnił aż do śmierci. Pozostawił w rękopisie ciekawe dzieło dotyczące rachunkowości w rolnictwie. Praca ta, jak pisał Stefan Surzycki (1935, s. 176-177), «była jedną z najznakomitszych w dziedzinie rachunkowości rolniczej». Natomiast według Stefana Moszczeńskiego (1947, s. 99) pracę tę można traktować jako teorię rachunkowości rolniczej.

Po jego śmierci w 1889 roku wydali ją własnym nakładem, byli uczniowie Szkół Rolniczych w Żabikowie i Dublanach. Nosiła ona tytuł Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej (Ilustracja 1.1.2). Uzyskała nagrodę Wydziału Krajowego Królestwa Galicji i Lodomeryi Wielkiego Księstwa Krakowskiego, co zostało odnotowane na jej stronie tytułowej. Manuskrypt tego podręcznika był przygotowany do druku na rok przed śmiercią Profesora.


NAUKA RACHUNKOWOŚCI
DO POTRZEB GOSPODARSTWA WIEJSKIEGO
DR. JULIUSZ AU.
LWÓW.

Ilustracja 1.1.2. Strona tytułowa dzieła Juliusza Aua

Źródło: Au (1889)

Pietrzycki Edward (1825-1908) buchalter urzędu miasta Lwowa, naczelnik Izby Obrachunkowej we Lwowie, dyrektor Towarzystwa Wzajemnego Kredytu we Lwowie, profesor rachunkowości kupieckiej w miejskiej szkole handlowej i przemysłowej we Lwowie (Połoniecki, 2006, s. 130, 173, Szychta, 2014, s. 169)

Jest autorem czterech książek do prowadzenia działalności gospodarczej:

– Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku w szkołach handlowych i przemysłowych, Księgarnia J. Leona Pordesa we Lwowie, Lwów 1870, s. 227;

– Nasze miary i wagi nowe: treściwy wykład o miarach i wagach metrycznych i o zastosowaniu ich w używaniu pospolitem z 100 tabliczkami zamiany miar i wag wiedeńskich, galicyjskich i krakowskich na metryczne i odwrotnie metrycznych na wiedeńskie, galicyjskie i krakowskie, napisał i obliczył Edward Pietrzycki, nakładem Księgarni Polskiej, Lwów 1873, s. 182;

– Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego, t. 1. Dział teoretyczny, Księgarnia J. Leona Pordesa we Lwowie, Lwów1886 r, s. 332 (patrz: Ilustracja .1.1.3.);

– Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego, t. 2. Dział praktyczny, Księgarnia J. Leona Pordesa we Lwowie, Lwów 1886, s. 236.

Pietrzycki w obydwu tomach wyjaśnia głównie sposoby prowadzenia księgowości kupieckiej (pojedynczej, podwójnej), ale


NAUKA
Rachunkowości
BUCHALTERJI KUPIECKIEJ
pojedyńczej i podwójnej
Edwarda Pietrzyckiego.
Tom I.
DZIAŁ TEORETYCZNY.
LWÓW.

Ilustracja 1.1.3. Strony tytułowe Buchalterji kupieckiej .... Edwarda Pietrzyckiego
Źródło: Pietrzycki (1886).

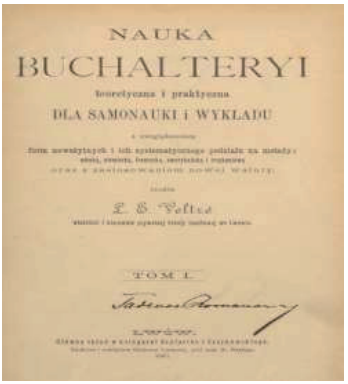
proponuje także prowadzenie księgowości dla działalności przemysłowej. Dla osobnej księgowości fabrycznej należy prowadzić następujące obrachunki:Obrachunki osobowe dla debitorów i kredytorów tejże; Obrachunek fabrykacyjny lub manipulacyjny; obrachunek Towarów; obrachunek Kasy, Obrachunek budynków fabrycznych, Obrachunek machin i inne, jeżeli interesa fabryki wymagają.

Veltzé Ludwik Erazm właściciel i kierownik prywatnej Szkoły Handlowej oraz nauczyciel Szkoły Politechnicznej we Lwowie. Pisał o sobie:Autor, który już od lat 26 oddaje się z zamiłowaniem zawodowi handlowemu, pracując w nim jako buchalter, korespondent i dysponent w działach fabrycznym, bankowym, komisowym i ajencyjnym, a w ostatniem dziesięcioleciu prócz tego, jako kierownik i nauczyciel we własnej szkole handlowej (…) (Veltzé E. (1895a. s. III).

Wydał dwutomowy podręcznik:

– Nauka buchalterii teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu z uwzględnieniem form nowożytnych i ich systematycznego podziału na metody włoską, niemiecką, francuską, amerykańską i trzykontową oraz z zastosowaniem nowej waluty, tom 1., *nakładem Drukarni Ludowej, Lwów 1895 r., s. 356 (Ilustracja 1.4);*

– Nauka buchalterii teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu z uwzględnieniem form nowożytnych i ich systematycznego podziału na metody włoską, niemiecką, francuską, amerykańską i trzykontową oraz z zastosowaniem nowej waluty, tom 2*., nakładem Drukarni Ludowej, Lwów 1900 r., s. 357-740.*


NAUKA
BUCHALTERYI
teoretyczna i praktyczna
DLA SAMONAUKI I WYKŁADU
L. E. Veltzé
TOME I.

Ilustracja 1.1.4. Strona tytułowa Nauki Buchalteryi ... Ludwika Erazma Veltzé
Źródło: Veltzé (1895)

Veltzé przyciąga swoich czytelników, wskazując różne formy prowadzenia księgowości, z których na pewno któraś będzie «pasowała» do działalności nabywcy. Wśród nich mamy metodę włoską, niemiecką, francuską, amerykańską i trzykontową. Włoska pochodzi od Paciolego i obejmuje *Memoriał*, *Dziennik* i *Księgę Główną*, francuska pomijała *Dziennik*, amerykańska ma formę tabelaryczną, a trzykontowa nawiązuje do koncepcji księgowości Giuseppe Cerboniego.

Ciompa Paweł (1867-1913) - ekonomista, prawnik, bankowiec, społecznik i nauczyciel buchalterii, urodził się w Toszonowicach Górnych (obecnie Republika Czeska) koło Cieszyna, zmarł we Lwowie. Ukończył Akademię Handlową w Wiedniu. Ciompa był całe życie związany zawodowo z sektorem bankowym Galicji. Od 1892 do 1900 roku pracuje jako zwykły urzędnik, a od 1901 do 1907 roku jako rewident filii Banku Austro-Węgierskiego w Krakowie. W latach 1899-1906 zatrudniony jest jako nauczyciel *Kursu Handlowego* w czteroklasowej żeńskiej Szkole im. św. Scholastyki w Krakowie. Jednocześnie w latach 1900-1906 naucza rachunków kupiectwa i buchalterii w Wyższej Szkole Handlowej w Krakowie.

W 1908 roku przenosi się do Lwowa, gdzie rozpoczyna pracę w Banku Krajowym Królestwa Galicji i Lodomerii wraz z Wielkim Księstwem Krakowskim, najpierw jako adiunkt, a w latach 1911-1913 na stanowisku dyrektora Departamentu Księgowości i prokurenta, Natomiast w 1910 zostaje powołany do pełnienia funkcji zastępcy rewizora (członka komisji rewizyjnej) w nowo powstałym we

Lwowie Banku Przemysłowym dla Królestwa Galicji i Lodomerii z Wielkim Księstwem Krakowskim.

Ciompa jest więc najpierw praktykiem, dopiero potem nauczycielem szkolnym i społecznikiem, Nie zdobywa tytułów naukowych, a wydawane publikacje, najpierw o charakterze poradników, są raczej efektem jego troski o wykształcenie zawodowe młodzieży galicyjskiej, Natomiast u schyłku krótkiego życia wydaje książki o charakterze naukowym, które są wyrazem jego zatroskania o stan gospodarki pod zaborami.

Dorobek piśmienniczy Ciompy obejmuje między innymi następujące pozycje:

– Praktyczne mnożenie i dzielenie (ułatwienia), opracował Nauczyciel Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie Paweł Ciompa, Rewident Banku Austro-Węgierskiego, nakładem Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie, *czcionkami Drukarni Literackiej pod Zarz. L.K. Górskiego, 1903, s. 24;*

– Poradnik w sprawach pieniężnych, podatkowych. Co każdy wiedzieć powinien o: pieniądzach, oszczędnościach, ubezpieczeniu, pożyczkach, testamencie, wekslach, papierach wartościowych, depozytach, rachunkach gospodarczych, kontroli, podatkach wszelkiego rodzaju i t.p., ułożył Paweł Ciompa rewident Banku austro-wegierskiego, *Biblioteka Macierzy Polskiej nr 26, Lwów 1904, s. 20;*

– Wzory do zeznania i obliczenia podatków, opracował i wydał Paweł Ciompa rewident Banku austryacko-węgierskiego, *Księgarnia D. E, Friedleina w Krakowie, Kraków 1904;*

– Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi, opracował Paweł Ciompa, *Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej, nr 1, z drukarni «Słowa Polskiego» we Lwowie, Lwów 1910, s. 47;*

– Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza. Opracował na podstawie dat statystycznych Paweł Ciompa, Dyrektor Buchalteryi

Banku Krajowego, *Nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Związkowa Drukarnia we Lwowie, Lwów 1913, s. 178.*

Ciompa miał krytyczny stosunku do państwowej rachunkowości administracji austriackiej (wiedeńskiej), która według niego (Ciompa, 1913, s. 69):

(…) nie troszczy się nawet o to, aby przyjąć kupiecki system rachunkowy dla przedsiębiorstw państwowych, których rachunkowość prowadzi się wedle kameralistyki. We Włoszech, w Szwajcarii dawno zaprowadzono kupiecką rachunkowość w gospodarce państwowej i publicznej, a u nas rząd wszelkie inwestycje zapisuje na rachunek budżetu bieżącego, zamiast na rachunek majątku, a to dlatego, ponieważ kameralistyka nie prowadzi ewidencji inwestycji (…)

W 1910 roku ukazuje się najważniejsza praca naukowa Ciompy *Zarys ekonometryi i teorya buchalterii,* (strona tytułowa patrz-Ilustracja 1.1.6). wydana przez Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie. W niej to Ciompa przedstawił oryginalną koncepcję teorii rachunkowości, wyjaśniającą w sposób naukowy narzędzia rachunkowości służące do opisu działalności gospodarczej (zależności między majątkiem a kapitałem, funkcjonowanie kont księgowych).


ZARYS EKONOMETRYI
I
TEORYA BUCHALTERYI

Ilustracja 1.1.5. Strona tytułowa Zarysu… Pawła Ciompy z 1910 roku
Źródło: Ciompa (1910b)

W teorii ekonomia stara się wyjaśnić wszystkie zjawiska wartości, w praktyce zaś matematyka i buchalteria zarachowują wartości dóbr, Buchalteria stoi więc w bardzo bliskim związku z ekonomią. Teoria buchalterii opierać się powinna na ekonomii, zaś reguły buchalterii muszą znaleźć uzasadnienie w ekonomii.

Podobnie jak fizyka przedstawia zjawiska mechaniczne, akustyczne, dynamiczne itp., tak samo też i zjawiska ekonomiczne powinny być

przedstawione za pomocą nauki, którą nazywamy ekonometrią. Ekonometria opiera się na ekonomii, matematyce i geometrii, i jest częścią ekonomii, podobnie jak trygonometria jest częścią geometrii. Buchalteria jest wtenczas tylko zużytkowaniem ekonometrii, podobnie jak matematyka zużytkowuje prawidła algebry.

Pawłowski Antoni Teodor (1859-1942), matematyk, rektor Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego we Lwowie. Urodził się w Witkowie Dolnym, pow. Czerniowce, na Bukowinie, zmarł we Lwowie. Po ukończeniu gimnazjum w Czerniowcach, w latach 1878-1881 studiował matematykę na Uniwersytecie Franciszka Józefa w tym mieście, a w latach 1881-1884 ekonomię na Uniwersytecie w Wiedniu oraz nauki handlowe w Akademii Handlu Zagranicznego w Wiedniu. Po studiach pracował jako nauczyciel w szkole realnej (w latach 1884-1893) i szkołach średnich: handlowej i przemysłowej (w latach 1893-1899) w Czerniowcach. W okresie 1899-1919 był dyrektorem średniej szkoły Akademii Handlowej we Lwowie, w latach 1919-1922 wizytatorem, a w latach 1922-1927 naczelnikiem Wydziału Szkolnictwa Zawodowego Kuratorium Okręgu Szkolnego Lwowskiego. Ponadto w latach 1909-1921 był docentem spraw ubezpieczeniowych na Politechnice we Lwowie.

W 1922 roku zainicjował powstanie we Lwowie Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego i przy pomocy Lwowskiej Izby Przemysłowo-Handlowej wybudował dla niej gmach przy ul. Boularda 5. W latach 1922-1930 był pierwszym rektorem tej wyższej, jeszcze bez pełnych praw akademickich uczelni. Od momentu powstania szkoły do przejścia na emeryturę w 1937 roku kierował Katedrą Arytmetyki Handlowej i Politycznej, a w latach 1932-1936 dodatkowo Katedrą Nauk Komercjalnych. Pełnię praw akademickich szkoła uzyskała w 1937 roku przy zmianie jej nazwy na Akademię Handlu Zagranicznego (AHZ) i z przeniesieniem do nowego gmachu przy ul. Sakramentek.

Wśród publikacji z zakresu matematyki zwracają uwagę zwłaszcza te, które są ściśle związane z ekonomią i naukami handlowymi. Szczególnie przydatne były podręczniki:

- *Rachunki kupieckie dla akademii handlowych,* część I-IV, Lwów 1902, następne wydania:

- *Nauka rachunków przemysłowych,* część I-III, Lwów 1906;

- *Wykład arytmetyki handlowej dla wyższych szkół handlowych*, część I-III, Lwów 1926;

- *Die Buchführung im Baugewerbe (Rachunkowość w branży budowlanej,* nakładem autora, Czerniowce 1899;

- *Buchalteria rękodzielnika (tematy do książkowania),* nakładem autora (Lwów 1907, 1908, 1911);

- *Praktyczne zastosowanie książkowości pojedynczej do małego warsztatu rękodzielnika,* [w:] *Sprawozdanie Akademii Handlowej we Lwowie*, Lwów 1911.

Seifert Teofil Edmund (1887-1941) - dr prawa, ekonomista, urodził się w Krakowie. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie (1909) oraz student Wydziału Prawa Uniwersytetu Wiedeńskiego i absolwent wiedeńskiej Akademii Eksportowej (1913).W trakcie I wojny światowej trafił do niewoli rosyjskiej. Po powrocie z niewoli, w latach 1917-1918 był nauczycielem w Szkole Handlowej Wydziału Krajowego w Przemyślu. W 1918 roku wyjeżdża do Wiednia, gdzie kontynuuje studia na Wydziale Prawa Uniwersytetu Wiedeńskiego. Po powrocie do kraju, w 1924 roku uzyskuje tytuł doktora prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim w Krakowie. Po czym podejmuje pracę we Lwowie, w Wyższej Szkole Handlu Zagranicznego, gdzie piastował funkcję prorektora i na Politechnice Lwowskiej na stanowisku profesora.

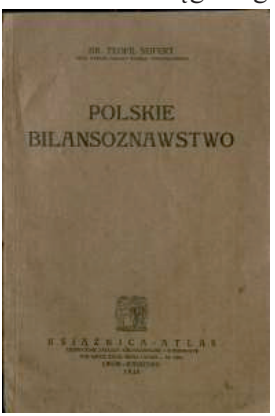
Zainteresowania Seiferta, prawnika i ekonomisty, zaowocowały kilkunastoma publikacjami z zakresu handlu zagranicznego, rachunkowości oraz dydaktyki nakierowanej na podnoszenie kwalifikacji księgowych i rewidentów. Można tu wymienić – oprócz

wielu artykułów publikowanych w czasopismach warszawskich – między innymi tak znaczące monografie i podręczniki jak:

– Bilans spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, Lwów 1919;

– Polskie bilansoznawstwo, Książnica-Atlas, Lwów-Warszawa 1930 (Ilustracja 1.1.6.);

– Zasady techniki badania bilansu wraz z przeglądem ustawodawstwa księgowego, Książnica-Atlas, Lwów-Warszawa 1938.



Ilustracja 1.1.6. Strona tytułowa dzieła Teofila Seiferta

Źródło: Seifert (1930).

Waldemar Dotkuś w opracowaniu poprzedzającym edycję dzieła Seiferta pisał: Prezentowana przez autora wielość bilansów determinowanych adresatami oraz sytuacją, w której są sporządzane, może zaskoczyć czytelnika, sprawiając wrażenie, że opis dotyczy współczesnych czasów. W dziele tym Teofil Seifert powiązał statyczne spojrzenie (bilansowe ujęcie zasobów i źródeł ich finansowania) z dynamicznym, które ilustruje rachunek strat i zysków (Dotkuś, 2019, s. XXIV).

Tomanek Franciszek Władysław (1889-1935) urodził się w Monasterzyskach (powiat buczacki, woj. tarnopolskie), zmarł we Lwowie. W latach 1908-1912 studiował na Wydziale Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego. Po studiach zdał dodatkowo dwa egzaminy (sędziowski – 1913 r. i doktorski – 1914 r.). Od 1916 roku związany zawodowo ze szkolnictwem handlowym, w którym przeszedł jako nauczyciel wszystkie stopnie szkolnictwa handlowego. Pracę rozpoczyna w Akademii Handlowej we Lwowie.

Franciszek Tomanek był biegłym sądowym dla księgowości przedsiębiorstw bankowych, członkiem Komisji Rewizyjnej Magistratu Lwowa, członkiem Komisji Rewizyjnej Związku Biegłych

Sądowych we Lwowie. Sprawował szereg funkcji społecznych, w Stowarzyszeniu Szkół Zawodowych pełnił funkcję przewodniczącego Sekcji dyrektorów, był członkiem Zarządu Okręgu Towarzystwa Nauczycieli Szkół Średnich i Wyższych, a w Zarządzie Koła Lwowskiego - skarbnikiem. Był także dyrektorem Towarzystwa Kredytowego Nauczycieli i Urzędników. Był jednym z organizatorów oddziału okręgowego Związku Księgowych w Polsce we Lwowie. Na Politechnice Lwowskiej na Wydziale Inżynierii Lądowej i Wodnej wykładał przedmiot *Księgowość* na II roku studiów, a na Wydziale Mechanicznym przedmiot *Księgowość i bilanse*. Był profesorem i prorektorem Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego.

Franciszek Tomanek powszechnie uważany za znakomitego pedagoga, był autorem wielu podręczników szkolnych i prac naukowych z zakresu rachunkowości. Były wśród nich:

– *Księgowość kupiecka pojedyncza i podwójna (z dołączonemi wzorami 19 ksiąg handlowych): podręcznik dla szkół i przedsiębiorstw handlowych*, K. S. Jakubowski, Lwów 1923 (*Ilustracja 1.1.7*);

– *Wzory formularzy dla prac kantorowych,* Książnica Polska, Lwów 1924.

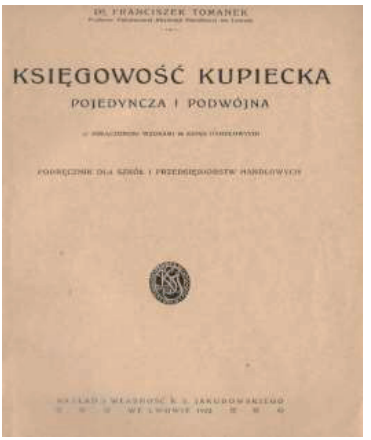
W ramach serii *Tematy do księgowości* ukazały się, wydane wielokrotnie wspólnie z Janem Treterem, następujące pozycje:

– Księgowość kupiecka, *Książnica-Atlas, Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze Towarzystwa Nauczycieli Szkół Średnich i Wyższych, Lwów 1922*;

– Księgowość bankowa, *Książnica-Atlas, Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze Towarzystwa Nauczycieli Szkół Średnich i Wyższych, Lwów 1926*;

– Księgowość przemysłowa i bilanse, *Książnica-Atlas, Lwów 1929.*

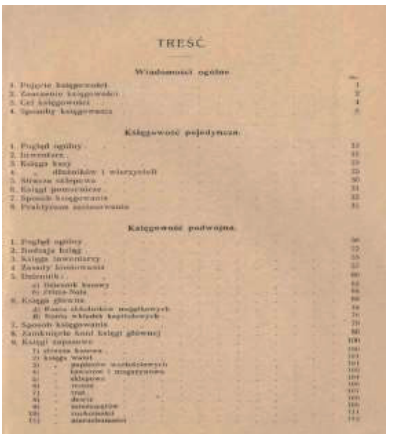
Jeśli chodzi o tematy (przykłady), to często rozpoczynały się założeniem spółki reprezentowanym przez wkład kapitałowy, a kończyły się zamknięciami bilansowymi ustalającymi osiągnięty zysk lub stratę oraz wartość posiadanego majątku. Za wzorcowy wręcz


DR. FRANCISZEK TOMANEK

KSIĘGOWOŚĆ KUPIECKA

POJEDYNCZA I PODWÓJNA

PODRĘCZNIK DLA SZKÓŁ I PRZEDSIĘBIORSTW HANDLOWYCH


TREŚĆ.

Wiadomości ogólne.

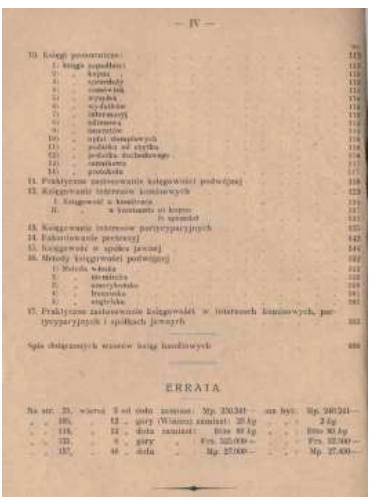
1. Pojęcie księgowości . . . 1
2. Zastosowanie księgowości . . . 2
3. Cel księgowości . . . 4
4. Sposoby księgowania . . . 5

Księgowość pojedyncza.

1. Pogląd ogólny . . . 13
2. Inwentarz . . . 15
3. Księga kasy . . . 19
4. „ dłużników i wierzycieli . . . 25
5. Strzeżenie sklepowe . . . 30
6. Księgi pomocnicze . . . 34
7. Sposób księgowania . . . 42
8. Praktyczne zastosowanie . . . 51

Księgowość podwójna.

1. Pogląd ogólny . . . 66
2. Budowa księgi . . . 72
3. Księga inwentarzy . . . 75
4. Zasady kwalifikacji . . . 77
5. Dziennik: . . . 80
a) Dziennik kasowy . . . 82
b) Prima-Nota . . . 84
6. Księga główna . . . 88
a) Konta składników majątkowych . . . 89
b) Konta władzy kapitałowych . . . 91
7. Sposób księgowania . . . 94
8. Zamknięcie kont księgi głównej . . . 96
9. Księgi zapasowe . . . 100
1) dziennik kasowy . . . 101
2) księga walut . . . 103
3) „ papierów wartościowych . . . 104
4) „ towarowe i magazynowe . . . 105
5) „ sklepowe . . . 107
6) „ rozne . . . 109
7) „ weksli . . . 109
8) „ depozytów . . . 109
9) „ inwentarzów . . . 110
10) „ rachunkowości . . . 111
11) „ zarządzeń . . . 112

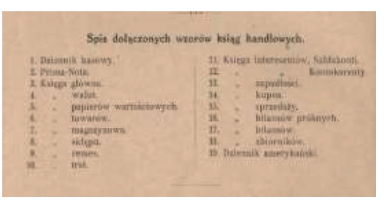

— IV —

10. Księgi pomocnicze: . . . 115
1) „ kasy zapałki . . . 115
2) „ kupca . . . 116
3) „ sprzedaży . . . 116
4) „ rozchodu . . . 117
5) „ wysyłki . . . 117
6) „ odbiorców . . . 118
7) „ informacyj . . . 118
8) „ różnych . . . 118
9) „ inwentarzy . . . 119
10) „ spisu dostępowych . . . 119
11) „ podatku od zarobku . . . 119
12) „ podatku dochodowego . . . 119
13) „ czeków . . . 120
14) „ protokołu . . . 120
11. Praktyczne zastosowanie księgowości podwójnej . . . 120
12. Księgowanie interesów komisowych . . . 125
I. Księgowość u komitenta . . . 126
II. „ w komisanta co kupuje . . . 127
III. „ w komisanta co sprzedaje . . . 131
13. Księgowanie interesów partycypacyjnych . . . 135
14. Zakończenie prowizyj . . . 142
15. Księgowość w spółce jawnej . . . 144
16. Metody księgowości podwójnej . . . 152
1) Metoda włoska . . . 152
2) „ francuska . . . 153
3) „ amerykańska . . . 154
4) „ brazylska . . . 161
5) „ angielska . . . 162
17. Praktyczne zastosowanie księgowości w interesach komisowych, partycypacyjnych i spółkach jawnych . . . 163

Spis dołączonych wzorów ksiąg handlowych . . . 186

ERRATA

Na str. 23, wiersz 3 od dołu zamiast: Mp. 250.341— ma być: Mp. 240.241—
„ „ 105, „ 12 „ góry (Winien) zamiast: 20 kg „ „ 2 kg
„ „ 118, „ 12 „ dołu zamiast: Rste 85 kg „ „ Rste 80 kg
„ „ 122, „ 8 „ góry „ Frs. 525.000— „ „ Frs. 52.500—
„ „ 157, „ 10 „ dołu „ Mp. 27.000— „ „ Mp. 27.400—


Spis dołączonych wzorów ksiąg handlowych.

1. Dziennik kasowy.
2. Prima-Nota.
3. Księga główna.
4. „ walut.
5. „ papierów wartościowych.
6. „ towarowe.
7. „ magazynowa.
8. „ sklepu.
9. „ rozne.
10. „ weksli.
11. Księga interesantów, Składkowiczów.
12. „ „ Komitentów.
13. „ zapadłości.
14. „ kupca.
15. „ sprzedaży.
16. „ hilansów próbnych.
17. „ bilansów.
18. „ zbiorników.
19. Dziennik amerykański.

Ilustracja 1.1.7. Strona tytułowa i spis treści Księgowości kupieckiej Franciszka Tomanka
Źródło: Tomanek (1923a).

można uznać przykład, jaki zamieścił Tomanek. Po omówieniu wzorów ksiąg rachunkowych (Tomanek, 1923a, s. 50-117), przystąpił do prezentacji praktycznego zastosowania księgowości podwójnej (Tomanek, 1923a, s. 118-122, 163-167). Pisał: Pierwszego listopada miały miejsce dwa zdarzenia księgowe związane z wkładem pieniężnym założycielskim w wysokości 2 000 000 marek polskich oraz zakup urządzeń sklepowych za kwotę 210 000 marek. Do ich

zapisu będą potrzebne dwa rodzaje ksiąg: Dzienni kasowy (skrót – K.) i Księga Główna (skrót – G.)

Góra Witold Aleksander (1877-1959) urodził się w Tarnopolu, zmarł w Warszawie. Ukończył szkołę realną w Czerniowcach, po czym przeszedł kurs abiturientów Akademii Handlowej w Grazu. W 1897 roku ukończył Akademię Handlową w Wiedniu. Po zakończeniu nauki został wolontariuszem w Filii Banku Hipotecznego, a następnie księgowym w Towarzystwie Zaliczkowym i Oszczędności w Czerniowcach. Egzamin nauczycielski z umiejętności handlowych dla dwuklasowych szkół handlowych zdał w 1902 roku przed komisją egzaminacyjną we Wiedniu. Rok później w Pradze, uzyskał podobne uprawnienia w stosunku do wyższych szkół (akademii) handlowych. Na ich podstawie Sąd Krajowy Karny we Lwowie uznał go za znawcę w temacie rachunkowości kupieckiej (Pawłowski, 1903, s. 6-11). Po zdaniu egzaminów nauczycielskich podjął pracę w Szkole Wydziałowej Żeńskiej im. Królowej Jadwigi w Krakowie, gdzie uczył księgowości kupieckiej i państwowej oraz korespondencji.

W 1902 roku związał się z Akademią Handlową we Lwowie, gdzie prowadził zajęcia z rachunków kupieckich, buchalterii, geometrii oraz korespondencji handlowej w języku niemieckim (Pawłowski, 1903, s. 6-11). Księgowości nauczał także w Szkole Handlowej Uzupełniającej oraz na różnego rodzaju kursach, takich jak na przykład Handlowy Kurs Zawodowy dla Dorosłych, Kurs dla Urzędników Bankowych, gdzie wykładał księgowość bankową, czy też Kurs Buchalteryczny dla Majstrów Szewskich (Pawłowski, 1905, s. 37). Jego podręczniki z uwagi na wysoką jakość merytoryczną zastępowały wcześniej stosowane do nauki księgowości książki austriackie.

Najważniejsze książki Góry to:

– Temat do książkowania w interesie bankowym: do użytku w kantorze praktycznym akademii handlowych, *nakładem autora, Lwów 1906 (wyd. I), 1913 (wyd. II);*

– Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych, tom 2 - Buchalterya podwójna i jej zastosowanie w interesie towarowym, *Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1909;*

– Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych, tom 1 - Buchalterya pojedyncza, wyd. 2., *Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 191;,*

– Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych, tom 3 - Formy buchalteryi podwójnej i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów; E. Wende, Warszawa 1913;

– Zarys buchalteryi: dla użytku w dwuklasowych szkołach handlowych, tom 1 - Buchalterya pojedyncza, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913;

– Zarys buchalteryi, tom 1, Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1920;

– Nauka książkowości (buchalteryi): podręcznik dla akademii i wyższych szkół handlowych, tom 2 - Książkowość podwójna i jej zastosowanie w handlu towarowym, wyd. 2*., Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 191;,*

– Podręcznik księgowości: dla użytku w wyższych szkołach (akademjach) handlowych, tom 1 - Księgowość pojedyncza, wyd. 3., *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1921;*

– Podręcznik księgowości: dla użytku w wyższych szkołach (akademjach) handlowych, tom 2 - Księgowość podwójna, wyd. 3., *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1922;*

– Podręcznik księgowości, tom 3., cz.1, *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1923;*

– Podręcznik księgowości, tom 3., cz. 2 - Księgowość w przedsiębiorstwie bankowem, *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1923*;

– Zwięzły podręcznik księgowości: dla użytku w niższych szkołach i kursach handlowych oraz przemysłowych, *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1923,*;

– Księgowość w spółdzielniach: na podstawie Ustawy z 29. października 1920 r., *Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1922.*

Górniak Stefan (1900 – 1983) urodził się w Brzozdowicach koło Lwowa, zmarł w Krakowie. Do szkoły podstawowej uczęszczał w latach 1906-1912, a następnie do VI Państwowego Gimnazjum we Lwowie, gdzie zdał maturę w 1918 r. Po maturze kontynuował naukę w Studium ekonomiczno-handlowym dla abiturientów w latach 1918-1921. Następnie studiował na Wydziale Prawa i Umiejętności Politycznych Uniwersytetu im. Jana Kazimierza we Lwowie. Tytuł doktora praw uzyskał w 1924 r. Kolejne stopnie i tytuły naukowe uzyskał w Polsce Ludowej po II wojnie światowej.

Działalność naukowo-dydaktyczną w szkolnictwie akademickim Stefan Górniak rozpoczął w okresie międzywojennym w charakterze wykładowcy, podejmując w 1926 r. wykłady z rachunkowości i statystyki w Wyższej Szkole Handlu Zagranicznego we Lwowie. W latach 1937-1939 prowadził także wykłady w Studium Ekonomicznym oraz w Studium Skarbowym Uniwersytetu im. Jana Kazimierza we Lwowie. Po II wojnie światowej związał swoją działalność naukową i dydaktyczną z Uniwersytetem Jagiellońskim w Krakowie i Wyższą Szkołą Handlową we Wrocławiu.

Jego liczne publikacje – opracowania monograficzne, książki, skrypty akademickie dotyczą szeroko rozumianej teorii rachunkowości, a także rachunkowości przedsiębiorstw handlowych, bilansoznawstwa oraz analizy finansowej. Dorobek Stefana Górniaka obejmuje ponad 120 pozycji, w tym 35 pozycji zwartych (monografie,

podręczniki, skrypty akademickie). Spośród monografii i podręczników z okresu przedwojennego najważniejsze są:

– *Pieniądz, czek i weksel jako środki zapłaty,* Książnica-Atlas, Lwów 1937,

– *O księgowości Rufa: szkic metody i temat ćwiczebny,* «Księgotechnika», Lwów 1937;

– *Księgowość w handlu detalicznym* (współaut. Leopold Paszek), Państwowe Wydawnictwo Książek Szkolnych, Lwów1938;

– *Księgowość w handlu hurtowym* (współaut. Leopold Paszek), Państwowe Wydawnictwo Książek Szkolnych, Lwów 1938.

W latach 1936-1939 wydał wspólnie z Leopold Paszkiem w Książnicy-Atlas we Lwowie, pod głównym tytułem *Tematy do księgowości kupieckiej* aż 12 zeszytów oraz *Tematy do księgowości bankowej* 6 zeszytów poświęconych każdy odrębnym zagadnieniom.

Lulek Tomasz (1878-1962) urodził się w Paleśnicy, dawnym powiecie brzeskim, zmarł w Krakowie. Do szkoły podstawowej uczęszczał w Paleśnicy i Zakliczynie. W 1899 roku ukończył klasę klasyczną gimnazjum w Tarnowie i rozpoczął studia na Wydziale Filozoficznym Uniwersytetu Jagiellońskiego, a od 1900 roku na Wydziale Prawa tej uczelni. W następnym roku rozpoczął studia prawnicze na Uniwersytecie Wiedeńskim i równocześnie nauki ekonomiczne w Wiedeńskiej Akademii Handlowej. Podczas studiów przez dwa lata pracował w Wiedeńskiej Centralnej Komisji Statystycznej, porządkując materiały z powszechnego spisu ludności dokonanego w roku 1900 w Galicji. Po uzyskaniu tytułu doktora prawa Uniwersytetu Wiedeńskiego w roku 1906 wraca do Galicji, gdzie obejmuje stanowisko nauczyciela, a potem profesora przedmiotów komercjalnych w ówczesnej Wyższej Szkole Handlowej w Krakowie. W szkole tej uczył głównie księgowości handlowej, prawa handlowego i wekslowego oraz ekonomii. Od roku 1912 pracuje także jako biegły sądowy z zakresu rachunkowości.

W roku 1922 wiąże się naukowo z Wydziałem Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, prowadząc między

innymi wykłady z prawa skarbowego, polityki handlowej oraz rachunkowości ogólnej i państwowej. W 1925 roku wiąże swoje losy także z Wyższym Studium Handlowym (poprzednikiem obecnej Akademii Ekonomicznej w Krakowie), wykładając nauki ekonomiczne, skarbowość oraz analizę bilansów aż do roku 1939.

Zakres zainteresowań prof. T. Lulka obejmował w szczególności teorię rachunkowości i to zarówno księgowości pojedynczej jak i dwustronnej. Księgowość kupiecką rozumiał jako: system zapisków. wykazujący liczebnie stan majątku. dokonane obroty i osiągnięte wyniki przedsiębiorstwa zarobkowego w pewnym okresie administracyjnym a umieszczonych w osobnych. odpowiednio urządzonych księgach zwanych handlowymi (Lulek, 1922, s. 3).

Wykaz ważniejszych publikacji książkowych Lulka w okresie do II wojny światowej obejmuje:

– Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej, nakładem Księgarni J. Czerneckiego, Warszawa-Kraków 1922;

– Bilans przedsiębiorstw zarobkowych, Koło Słuchaczy Szkoły Nauk Politycznych, Kraków 1924;

– Waloryzacja bilansów, Towarzystwo Ekonomiczne w Krakowie, Kraków 1925;

– Metodyczny podręcznik księgowości kupieckiej, cz. 1 i 2, Wydawnictwo Mercuria, Kraków 1925;

– Nauka o bilansach, Wydawnictwo Spółdzielni przy Wyższem Studjum Handlowem, Kraków 1926;

– Zasady nauczania rachunkowości, [w:] Szkoła Handlowa na usługach państwa i społeczeństwa, Nakładem Szkoły Ekonomiczno-Handlowej i Instytutu Administracyjno–Gospodarczego, Kraków 1932;

– Rachunkowość prawidłowa i rachunkowość uproszczona dla celów podatkowych, Kraków 1933;

– Zarys rachunkowości kupieckiej dla szkół i kursów handlowych, Księgarnia «Oświata», Kraków 1934;

- Rewizja bilansów płatniczych spółek akcyjnych, Romuald Przyłudzki, Kraków-Katowice 1937.

Treter Jan (1989-1966) urodził się we Lwowie, zmarł we Wrocławiu. Absolwent Akademii Handlowej we Lwowie (1919). Z powodzeniem łączył działalność dydaktyczną i akademicką z działalnością gospodarczą. Pracę dydaktyczną rozpoczął w 1912 roku jako nauczyciel przedmiotów ekonomicznych w średnich szkołach ekonomicznych w Tarnowie i Bielsku Białej, w których pracował do 1915 roku. W latach 1918-1923 zatrudniony w Państwowej Akademii Handlowej we Lwowie na stanowisku profesora, natomiast w latach 1923-1930 na podobnym stanowisku w Wyższej Szkole Handlu Zagranicznego w tym mieście, gdzie nauczał także księgowości.

Przed I wojną światową (w latach 1912-1915) pracował w Galicyjskiej Kasie Oszczędności we Lwowie jako praktykant bankowy oraz jako księgowy w firmie «HENRYK TRETER - Pierwsza Krajowa Parowa Fabryka Kakao. Czekolady i Cukrów Deserowych». Natomiast w latach 1915-1918 jako główny księgowy w Górniczo-Handlowym Towarzystwie Akcyjnym w Charkowie oraz Domu Handlowym Herman Meyer w Warszawie Oddział w Charkowie.

W roku 1921 wraz z prof. Eugeniuszem Romerem - geografem założyli we Lwowie Spółkę Kartograficzno–Wydawniczą «Atlas», w której do roku 1924 był dyrektorem administracyjno–handlowym. Następnie brał udział w fuzji Spółek «Atlas» i «Książnica Polska», w wyniku której powstały Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze «Książnica–Atlas» Lwów-Warszawa. Za jego sprawą wydano i opublikowano wówczas szereg wartościowych pozycji z dziedziny rachunkowości. Poświadczają to licznie przywoływane przykłady w tym opracowaniu. Stanowisko dyrektora w «Książnicy–Atlas» pełnił (z przerwą wojenną lat 1939-1945) do jej upaństwowienia z dniem 1 kwietnia 1950 roku. Jej następcą są obecne Polskie Zakłady Wydawnictw Kartograficznych im. E. Romera oraz Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne Spółka Akcyjna.

W okresie do II wojny światowej opublikował między innymi:

– *Rachunek procentu składanego i rent czasowych przy kapitalizacji z dołu*, Tarnów 1914;

– *Obliczenia premiowych i prolongacyjnych interesów giełdowych*, Lwów 1918;

– *Zasady emisji banknotów w Anglii, Francji Niemczech i Austrii i wpływ stosunków wojennych na emisję*, Lwów 1918;

– *Premiowe i prolongacyjne interesy giełdowe*, Książnica Atlas, Lwów-Warszawa 1920;

– *Banki biletowe i emisja banknotów*, Książnica Atlas, Lwów-Warszawa 1921;

– wielokrotnie wznawiane napisane wspólnie z Franciszkiem Tomankiem *Tematy do księgowości:* cz. 1 – *Księgowość kupiecka*; cz. 2 – *Księgowość bankowa*; cz. 3 – *Księgowość przemysłowa i bilanse*.

Skalski Witold (1879–1961) urodził się we wsi Podmojsce w powiecie przemyskim (obecnie obwód lwowski) w rodzinie ziemiańskiej, zmarł w Poznaniu. Szkołę podstawową ukończył w Podmojscach, a gimnazjum – 1899 r. w Samborze. Po złożeniu egzaminu dojrzałości rozpoczął studia prawnicze na Uniwersytecie we Lwowie i w Krakowie, które ukończył egzaminem państwowym w 1904 r. we Lwowie, Niezależnie od studiów prawniczych zdobywał wiedzę ekonomiczną w Akademii Handlowej w Wiedniu. W 1902 r. na tej uczelni ukończył zaocznie roczny kurs z zakresu dyscyplin handlowych.

W 1904 r. rozpoczął pracę zawodową w Banku Krajowym Królestwa Galicji, w którym pracował z przerwami do 1909 roku. W latach 1907–1908 ponownie wrócił do Wiednia, gdzie w Akademii Handlowej ukończył kurs dla nauczycieli szkół handlowych umożliwiający mu rozpoczęcie pracy dydaktycznej w Szkole Handlowej w Krakowie, w której pracował na stanowisku wykładowcy do 1919 roku. W 1914 r. w związku z ewakuacją z Krakowa przebywał przez dwa lata w Pradze, gdzie prowadził szereg

kursów handlowych. Po powrocie do Krakowa był w dalszym ciągu wykładowcą Szkoły Handlowej. W 1921 r. przeniósł się do Poznania, z którym związał swoje dalsze życie zawodowe, najpierw w bankowości, następnie w szkolnictwie zawodowym średnim i wyższym - Wyższą Szkołą Handlową w Poznaniu, w której wykładał przedmioty specjalistyczne z zakresu rachunkowości do czasu przejścia na emeryturę w 1957 roku.

Bezpośrednio z Galicją związany jest pierwszy okres twórczości Skalskiego przypadający na lata 1909–1918, tj., od rozpoczęcia pracy dydaktycznej w Krakowie do odzyskania niepodległości i początki drugiego okresu międzywojennego do 1921 roku do chwili przeprowadzenia się do Poznania. Pierwsze publikacje nie są nakierowane wprost na rachunkowość, podejmuje w nich problemy Giełdy Wiedeńskiej, korespondencji handlowej, zajmuje się językiem esperanto. Dopiero w końcowej fazie tego okresu pojawiają się prace z zakresu rachunkowości, wśród których najważniejsze były:

– Temat z działu towarowego do kantoru praktycznego, *Zakłady Graficzne Eugeniusza i dra Kazimierza Koziańskich, Kraków 1913;*

– Tematy do księgowania. Część I. i II., *Wyższa Szkoła Handlowa, Kraków 191;*

– Zwięzły podręcznik kupieckiej księgowości pojedynczej i podwójnej, *Wyższa Szkoła Handlowa, Kraków 1914;*

– Podręcznik księgowości pojedynczej do użytku w uzupełniających szkołach handlowych, *Wyższa Szkoła Handlowa, Kraków 1914;*

– Podręcznik kupieckiej księgowości podwójnej, *Wyższa Szkoła Handlowa, Kraków 1914 (cztery wydania);*

– Podręcznik księgowości pojedynczej do użytku w uzupełniających szkołach handlowych, *Kraków 1920;*

– Podręcznik kupieckiej księgowości podwójnej (z uwzględnieniem działu komisowego i fabrycznego, eskontu

wierzytelności, spółki jawnej i księgowości amerykańskiej), nakł. Księgarni Wojnara, wyd. 3., *Kraków 1920;*

– Podręcznik kupieckiej księgowości pojedynczej, *nakł. Księgarni J. Czerneckiego, wyd. 3., Kraków 1920;*

– *Zarys księgowości bankowej systemu amerykańskiego*, nakł. Księgarni J. Czerneckiego, Warszawa-Kraków 1921.

Christof Mieczysław (1876-) urodził się w 1876 roku we Lwowie, student prawa uniwersytetów: lwowskiego i wiedeńskiego, nauczyciel w szkołach handlowych w Wiedniu i w Celowcu, a od 1901 do 1921 roku w Akademii Handlowej we Lwowie. Uczył głównie buchalterii i rachunków kupieckich, był rzeczoznawcą sądowym, członkiem Komisji Egzaminacyjnej dla nauczycieli szkół handlowych, autorem rozpraw i podręczników szkolnych do przedmiotów handlowych (Świeboda, 2010, s. 248). Były wśród nich:

– Tematy buchalteryczne dla interesu drobiazgowego, hurtownego i bankowego do użytku szkół handlowych, *Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1902;*

– Tematy buchalteryczne dla interesu fabrycznego i bankowego do użytku w szkołach handlowych (współautor Witold Góra), *Księgarnia Polska, Lwów 1904*;

– Zasadnicze wiadomości z zakresu prac kantorowych (współautor *Passendorfer Artur*), nakładem własnym, *E. Schläfrig, Lwów 1903, wyd. II -1913*;

– Zbiór formularzy w interesach towarowych i bankowych do użytku w szkołach handlowych, nakładem autora, *Lwów 191;*

– «RUF» Księgowość szwajcarska, ułożył Mieczysław Christof profesor Państwowej Szkoły Ekonomiczno-Handlowej we Lwowie, «Książnica-Atlas», *Lwów 1926;*

– Księgowość szwajcarska, Drukarnia «Dziennika Polskiego», *Lwów 1929;*

– Księgowość szwajcarska w kasach oszczędnościowych, Drukarnia «Dziennika Polskiego», *Lwów 1929;*

– Księgowość szwajcarska zastosowana w instytucjach samorządowych: księgowość przebitkowa, «Książnica-Atlas», *Lwów 1930*;

– Księgowość szwajcarska (przebitkowa), *Stanisław Kübler, Lwów 1932*.

Marceli Scheffs (1880-1953) urodził się w Pruszczu Gdańskim, zmarł w Poznaniu. W latach 1900-1904 studiował w Akademii Handlowej we Lwowie oraz w Akademii Handlu Zagranicznego w Wiedniu. Po ukończeniu studiów pracował w Towarzystwie Magazynowym dla Produktów Naftowych we Lwowie. W latach 1907-1909 przebywał w Bośni. Po powrocie do Lwowa rozpoczął trwającą wiele lat pracę w bankowości. Najpierw był urzędnikiem, a później prokurentem w Akcyjnym Banku Związkowym dla Stowarzyszeń Zarobkowych i Gospodarczych oraz w Związku Spółdzielni. W latach 1911-1913 wydał we Lwowie trzy roczniki *Statystyki spółdzielni w Galicji* oraz książki z zakresu rachunkowości wymienione poniżej:

– O wekslach. Wykład popularny dla Stowarzyszeń zarobkowych i gospodarczych, dla szkół handlowych, dla urzędników bankowych, jak i dla użytku prywatnego, *nakładem autora, Lwów 191;,*

– Buchalterya podwójna (systemu amerykańskiego) dla Stowarzyszeń zaliczkowych (kredyt.), *«Odrodzenie», Lwów 1912.*

Był także współautorem monografii *Polskie kooperatywy kredytowe*, Lwów 1914.

Inni autorzy. Opracowanie to zamyka zestawienie publikacji innych autorów, których biogramy są bardzo skąpe lub nieznane. Rzetelność badawcza nakazuje ich wymienić, przy czym autor niniejszego opracowania nie ma pewności, czy dotarł do wszystkich opracowań z zakresu rachunkowości zakreślonych tytułem artykułu.

Tadeusz Kistryn urodził się w 1882 roku we Lwowie, zmarł tamże w 1917 roku. Absolwent Akademii Handlowej we Lwowie, nauczyciel buchalterii, korespondencji handlowej, kaligrafii i stenografii w latach 1903-1917 lwowskich szkół handlowych i

kupieckich. Wydał podręcznik aprobowany przez Radę Szkolną Krajową pt. *Nauka o handlu,* Lwów 1909 i szereg innych publikacji. Był dyrektorem Polskiego Towarzystwa Kredytowego Nauczycieli Szkół Wyższych (Świeboda, 2010, s. 248).

Tadeusz Klusik-Orzechowski - radca dworu c.k. krajowej Dyrekcji skarbu we Lwowie, członek Komisji egzaminacyjnej dla umiejętności i wiadomości rachunkowej państwa we Lwowie, wykładowca tamtejszego Uniwersytetu jest autorem następujących książek:

– Rachunkowość kupiecka pojedyncza i podwójna, włoska i niemiecka, *nakładem autora, Lwów 1903;*

– Nauka rachunkowości państwowej w krajach reprezentowanych w Radzie państwa i dla spraw wspólnych monarchii austro-węgierskiej oraz nauka rachunkowości ogólnej, według wykładów, *Lwów 1903;*

– System rachunkowości w gospodarstwach związkowych publicznych. Cz. I. Zasady rachunkowości w gospodarstwach państwowych, *nakładem autora, Lwów1906;*

– Zasady rachunkowości państwowych, *wyd. II., H. Altenberg, Lwów 1912.*

Ściborski A. wykorzystując wykłady z rachunkowości Klusik-Orzechowskiego wydał:

– Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej, opracowany według wykładów radcy Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k. Uniwersytecie we Lwowie, część I., *nakładem autora, Lwów 1912;*

Pozostałe książki podaję w układzie alfabetycznym:

Antoniewicz Woysym Bolesław - *Podręcznik do nauki buchalterii*, Część I. *Dokumenta handlowe*. Wyd. II., Kraków 1899;

Antoniewicz Woysym Bolesław - *Temat do ćwiczeń kantorowych, korespondencyi i buchalterii*, Nakładem Wyższej Szkoły Handlowej, Kraków 1903.

Brzozowski Julian - *Rachunkowość rolna kieszonkowa, przeznaczona dla właściciela lub dzierżawców średnich folwarków, prowadzonych osobiście z pomocą jednego tylko ekonoma*, Humań 1910.

Byczkowski Roman - *Temat do ćwiczeń buchalteryinych w interesie drobiazgowym i hurtownym*, nakładem autora, Kraków 1909.

Galle Janina - *Zarys księgowości kupieckiej. Dla szkół przysposobienia kupieckiego 1 stopnia i 2 klasy gimnazjum kupieckiego*, Książnica–Atlas, Lwów 1938.

Kosacz Tadeusz Jerzy - *Rachuba przedsiębiorstw miejskich*, nakł. Drukarni Współczesnej, Tarnów 1936.

Krobicki Wiktor - *Rachunkowość w gminach wiejskich*, nakładem autora, Lwów 1904.

Lenkiewicz Władysław - *Rachunkowość pojedyncza i podwójna dla większej własności ziemskiej*, Gubrynowicz i Schmidt, Lwów 1905.

Pierożyński L. - *Popularny wykład rachunkowości kupieckiej*, nakładem autora, Lwów 1866.

Rausch Henryk - *Podręcznik (teoretyczno-praktyczny) nauki rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej podwójnej dla szkół handlowych i samonauki*. Zeszyt I., nakładem autora, Tarnów 1903.

Schrott, Josef, Kulczycki Teodor - *Nauka rachunkowości państwowej dla krajów w Radzie państwa reprezentowanych i dla spraw wspólnych wszystkim królestwom i krajom Monarchii austro-węgierskie*j, Drukarnia Związkowa, Lwów 1880.

Steindl Julian, *Główne zarysy podwójnej buchalteryi, ułożone z wykładów prof. Bolesława Antoniewicza w Krakowie*, nakł. L. Wiśniewskiego, Jarosław, 1910.

Szygalski Leonard - *Buchalterya domu czynszowego*, nakł. St. Kohlera, Lwów

Wiśniewski Adam - *Rachunkowość pojedyncza dla mniejszych gospodarstw. Podręcznik. Wzory (osobno)*, nakł. Komitetu c. k. Towarzystwa Rolnego Krakowskiego, Chrzanów 1913.

Wiśniewski Adam - *Wskazówki dla prowadzących rachunkowość przy pomocy biura rachunkowego rolniczego*, Odbitka z «Tygodnika Rolniczego», Kraków 1910.

Większość przywoływanych publikacji miała charakter podręczników do nauki księgowości kupieckiej w szkołach zawodowych handlowych istniejących na terenie Galicji. Niektórzy autorzy poruszali w nich także tematykę fabrykacji (produkcji przemysłowej – Pietrzycki, Veltze) czy produkcji rolnej (Au). Najczęściej zagadnienia praktyczne poprzedzane były węższym bądź szerszym wyjaśnieniem istoty księgowości podwójnej (weneckiej, włoskiej). Niektórzy autorzy podejmowali próbę wyjaśnienia zagadnień praktycznych za pomocą oryginalnych teorii księgowości (Lulek, Ciompa). W tekście przywołano 125 publikacji 32 autorów. Część tych publikacji dostępna jest w bibliotekach naukowych, część nie zachowała się, a o ich istnieniu dowiadujemy się z nielicznych opracowań bibliograficznych z tamtego okresu.

Bibliografia:

1. Au J. (1889, 2018), Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej, nakładem b. studentów b. Wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i Wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów; reprint: SKwP, Warszawa 2018, edycja naukowa Mikołaj Turzyński.

2. Baliński W. (1932), O nazwy zawodu i czynności oraz o pochodne, «Czasopismo Księgowych w Polsce, 1932, nr 3, s. 76-82.

3. Banaszkiewicz A. (2018), Dydaktyka księgowości w szkolnictwie handlowym okresu dwudziestolecia międzywojennego w Polsce, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 522, s. 209-221, DOI: 10.15611/pn.2018.522.15

4. Banaszkiewicz A. (2022), Góra Witold Aleksander, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, Kontynuacja, red. S. Sojak, SKwP, Warszawa 2022, s. 63-66.

5. Banaszkiewicz A., Makowska E. (2020), Organizacja i mechanizacja prac księgowych w okresie dwudziestolecia międzywojennego w Polsce, [w:] Abacus – Od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych, S. Sojak (red.), Wydawnictwa Naukowe UMK, s. 163-183.

6. Bartoszewicz K. (1917), Dzieje Galicyi. Jej stan przed wojną i «wyodrębnienie», Nakładem Gebetnera i Wolfa, Warszawa-Lublin-Łódź-Kraków.

7. Bernacki A. (2007), Au Juliusz, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, red. S. Sojak, SKwP, Warszawa, s. 7-8.

8. Biadacz R. (2015), Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów, «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości» Stowarzyszenie Księgowych tom 83 (139), s. 149-166.

9. Biedrzycki E. (1973), Historia Polaków na Bukowinie, PWN, Warszawa-Kraków.

10. Broński K. (2007), Rozwój galicyjskiego systemu bankowego latach 1841-1914 (zarys problematyki), «Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie» nr 749, Kraków.

11. Brzezin W., Knop J. (2007), Ciompa Paweł [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.), SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia, Warszawa.

12. Brzozowski S.M. (1980), Pawłowski Antoni Teodor, Polski Słownik Biograficzny, t, XXV, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk.

13. Bujak F. (1908), Galicya, tom I – Kraj, Ludność. Społeczeństwo. Rolnictwo, Lwów - Nakładem Księgarni H. Altenberga, Księgarnia pod firmą E. Wende i spółka, Warszawa-Lwów.

14. Ciompa P. (1910a), Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi, opracował Paweł Ciompa, Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej, nr 1, z drukarni «Słowa Polskiego» we Lwowie, Lwów.

15. Ciompa P. (1910b), Grundrisse einer Oeconometrie und die auf Nationalökonomie aufgebaute Natürliche Theorie der Buchhaltung, Ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden, bearbeitet von Paweł Ciompa Direktor der Buchhaltung in der Königreiches Galizien und Lodomerien mit dem Grossberzogtume Krakau, Verlag des Handelschulvereines in Lemberg, Druck von Artur Goldman in Lemberg, Lemberg.

16. Ciompa P. (1913), Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza, Opracował na podstawie dat statystycznych Paweł Ciompa, Dyrektor Buchalteryi Banku Krajowego, Nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Związkowa Drukarnia we Lwowie, Lwów,

17. Ciompa P. (2017), Zarys ekonometrii i teoria buchalterii, Wstępem poprzedził Sławomir Sojak, SKwP, Warszawa.

18. Ciompa P. (2022), Drożyzna w Galicji i nędzy urzędnicza, edycja naukowa Sławomir Sojak (reprint wydania z 1913 roku), Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.

19. Davis N. (2010), Zaginione królestwa, przekład B, Pietrzyk, J, Rumińska-Pietrzyk, E, Tabakowska, Wydawnictwo Znak, Kraków.

20. Deloff A. (1933), Nowoczesne metody księgowania, skład główny Związek księgowych w Polsce, Warszawa.

21. Dotkuś W. (2019), Życie i dzieło Teofila Edmunda Seiferta [w:] T, Seifert, Polskie bilansoznawstwo, red. naukowa W. Dotkuś, SKwP, Warszawa, s. XIX – XXX.

22. Dotkuś W. (2022), Seifert Teofil Edmund, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, Kontynuacja, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa 2022, s. 159-169.

23. Gabrusewicz W. (2007), Skalski Witold, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa, s. 121-126,

24. Gabrusewicz W. (2022), Scheffs Marcel Julian, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, Kontynuacja, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa 2022, s. 155-158.

25. Hołda A. (2007), Lulek Tomasz, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa, s. 69-80.

26. Iwanczenko S.T., Górniak S. (1950), Bibliografia księgowości w języku polskim, Wydawnictwo Tadeusz Zapiór i S-ka, Kraków.

27. Kardasz A. (2007), Treter Jan, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa, s. 175-179.

28. Krawczyk J. (1995), Galicyjskie szkolnictwo zawodowe w latach 1860-1918, Universitas, Kraków.

29. Krawczyk J. (2003-2004), Starkel Romuald, [w:] Polski Słownik Biograficzny, t. XLII, Instytut Historii PAN, Warszawa-Kraków.

30. Kwiecień M. (2007), Siwoń Bolesław, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.) (red.), , SKwP, Warszawa, s. 115-119.

31. Lewicki W. (1914), Zagadnienia gospodarcze Galicyi, Na marginesie statystyki 1910 roku, Księgarnia Polska Bernarda Połonieckiego, Lwów.

32. Łagiewski C. (1933), Bibliografia buchalterii i rachunkowości uproszczonej, «Czasopismo Księgowych w Polsce» nr 12, s. 335.

33. Moszczeński S. (1947), Rachunkowość gospodarstw wiejskich, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.

34. Pawłowski A. (1903), Czwarte sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1902/1903, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów,

35. Pawłowski A. (1905), Szóste sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1904/1905, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów,

36. Pawłowski A. (1909), Tematy do książkowania w interesie towarowym, ułożył Antoni Pawłowski dyrektor c.k. Akademii Handlowej we Lwowie, wydanie drugie, poprawione i zmienione, nakładem, autora (ul. Skarbkowska 39), Lwów.

37. Piaskowski Jan (1932), Księgowy czy buchalter, «Czasopismo Księgowych w Polsce, nr 2, s. 58-64.

38. Pietrzycki E. (1886a), Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego, t. 1. Dział teoretyczny, 1886 r., Księgarnia J. Leona Pordesa, Lwów.

39. Pietrzycki E. (1886b), Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego, t. 1. Dział praktyczny, 1886 r., Księgarnia J. Leona Pordesa, Lwów.

40. Pijaj S. (2019), Galicja – spadek po zaborach, «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, Prace Historyczne» nr 146, z. 1.

41. Pogodzińska-Mizdrak E. (2007), Górniak Stefan, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa, s. 41-46.

42. Pogodzińska-Mizdrak E. (2020), Życie i dzieło Tomasza Lulka [w:] Tomasz Lulek, Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej, Warszawa-Kraków 1922, reprint SKwP, Warszawa 2020.

43. Połoniecki B.(2006), Bernard Połoniecki - księgarz lwowski: dzienniki, pamiętniki i listy z lat 1880 – 1943, oprac. i wstęp Maria Konopka, Biblioteka Narodowa, Warszawa.

44. Programy c.k. Szkoły Politechnicznej we Lwowie za lata 1878-1886 i 1895-1899, nakładem Funduszu Szkoły Politechnicznej, Lwów 1878-1899.

45. Reichman F. (1902), Księga adresowa królewskiego stołecznego miasta Lwowa; Adress- und Geschäfts- Handbuch der Landeshauptstadt Lemberg, Drukarnia Ludowa we Lwowie, Lwów.

46. Skalski W. (1916), Bibliografia literatury polskiej handlowej ostatnich 16 lat (1900-1915), nakładem Akademii Handlowej w Krakowie, Kraków.

47. Skrzywan S. (1933), O zastosowaniu wykresów przy nauczaniu księgowości, «Czasopismo Księgowych w Polsce», nr 12, s. 323-332.

48. Sobczak T. (2012), Wkład wybranych przedstawicieli rachunkowości w doskonalenie organizacji księgowości w Polsce międzywojennej, «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości», tom 65 (121), s. 141–159.

49. Sojak S. (2017), Życie i dzieło Pawła Ciompy, [w:] Paweł Ciompa, Zarys ekonometrii i teoria buchalterii, Wstępem poprzedził Sławomir Sojak, SKwP, Warszawa.

50. Sojak S. (2020), Franciszek Władysław Tomanek (1889-1935) – sylwetka nie tylko naukowa, [w:] Abacus – Od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych, S. Sojak (red.), Wydawnictwa Naukowe UMK, s. 81-107.

51. Sojak S. (2022a), Pawłowski Antoni Teodor, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, Kontynuacja, red. S. Sojak, SKwP, Warszawa 2022, s. 131-134.

52. Sojak S. (2022b), Tomanek Franciszek Władysław, [w:] Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce, Kontynuacja, S. Sojak (red.), SKwP, Warszawa 2022, s. 169-172.

53. Starkel R. (1885), Nauka prowadzenia ksiąg i korespondencyi przemysłowéj oraz expedycyi telegraficznéj, pocztowej i kolejowéj do użytku szkół przemysłowych i samoistnych rękodzielników, ułożył i 150 wzorami objaśnił Romuald Starkel, Towarzystwo Pedagogiczne, Lwów.

54. Surzycki S. (1935), Au Juliusz, [w:] Polski Słownik Biograficzny, Tom I, Zeszyt 2, Polska Akademia Umiejętności, Kraków.

55. Szczepanowski S. (1988), Nędza w Galicyi w cyfrach i program energicznego rozwoju gospodarstwa krajowego, Gubrynowicz i Schmidt, drukiem Pillera i spółki, Lwów.

56. Szychta A. (1989) Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

57. Szychta A. (2014), Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku, [w:] S. Sojak (red.), Abacus - od źródeł rachunkowości po współczesność, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2014, s. 161-179.

58. Szychta A. (2020), An examination of nineteenth-century Polish handbooks on factory accounting, «Accounting History», Vol. 25, No. 2, DOI: 10.1177/1032373218820704

59. Świeboda J. (2010), Szkolnictwo handlowe w Galicji, «Analecta» nr 19/1-2(36-37).

60. Tomanek F. (1923a), Księgowość kupiecka pojedyncza i podwójna (z dołączonemi wzorami 19 ksiąg handlowych): podręcznik dla szkół i przedsiębiorstw handlowych, I. Podręcznik, K. S. Jakubowski, Lwów.

61. Tomanek F. (1923b), Księgowość kupiecka pojedyncza i podwójna (z dołączonemi wzorami 19 ksiąg handlowych): podręcznik dla szkół i przedsiębiorstw handlowych, II. Wzory ksiąg, K. S. Jakubowski, Lwów.

62. Turzyński M. (2018), Życie i dzieło Juliusza Aua, [w:] Au J. Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej, nakładem b. studentów b. Wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i Wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów 1889, reprint: SKwP, Warszawa 2018, edycja naukowa Mikołaj Turzyński.

63. Wójcik E. (2013), Podręczniki szkolne i opracowania dydaktyczne w repertuarze wydawców lwowskich dwudziestolecia międzywojennego, Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis, Studia ad Bibliothecarum Scientiam Pertinentia XI, s. 163-175.

© Sławomir Sojak

Лемішовська О.С.
Національний університет «Львівська політехніка»

1.2. ІСТОРІОГРАФІЯ ЯК СУБДИСЦИПЛІНА ІСТОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНИЙ ДИСКУРС

Вступ. У науково-дослідницькому середовищі та в світових спільнотах зростає інтерес до української історії, в т.ч. і бухгалтерської історіографії як важливої складової української економічної спадщини. Актуальність і, водночас, проблемність вивчення бухгалтерської сфери в минулому на теренах сучасної України пов'язується з входженням її окремих шевчуь до різних державних утворень з їх законодавчою регуляцією ведення обліку і складання звітності, організацією контрольно-ревізійної системи та підготовки профільних працівників. У цьому розділі монографії обговорюється сучасний світовий історико-пізнавальний дискурс формулювання бухгалтерської історіографії як субдисципліни предметної сфери знань. Акцент нашого дослідження спрямований на розкриття й аналіз традиційних і пропонованих нових методологічних засад для виконання розвідок щодо минулого бухгалтерського обліку. Наведено аналіз методологічних підходів до проведення того чи того типу дослідження, які розглядаються провідними у цій сфері науковцями. Розглянуто розвинутий в сучасній історіографічній науці понятійний апарат, артикульований в концепті «традиційної» та так званої «нової історії бухгалтерського обліку». Методологія першої в основному базується на джерельній базі для обраної тематики дослідження бухгалтерсько-звітної системи, другої - передбачає розгляд бухгалтерської сфери на тлі тогочасних і теперішніх соціологічних й інституційних теорій.

Вітчизняна історіографія бухгалтерської сфери лежить в різних часових рамках і територіальних межах, параметр яких

містить у собі відмінні соціально-економічні та політичні умови, які впливали на регуляцію бухгалтерської сфери. Це стосується законодавчих приписів за часів Австро-Угощини й Російської імперії, у міжвоєнний період в межах польського державного утворення та в радянський період з особливими функціями обліку в системі централізованої планової економіки. У першому випадку акцентованим базисом досліджень історії обліку стає домінуюча на західноукраїнських землях німецька бухгалтерська школа, у другому – становлення і еволюція російської та радянської бухгалтерської школи, використовуваної на східних територіях сучасної України. З критичного погляду на формування української бухгалтерської історіографії важливо підкреслити той факт, що «панівний вплив на українських учених мала саме російська історіографія, яка розвивалась без особливих перешкод навіть у часи командно-адміністративної економіки та партійного керівництва нею» [1, с.10].

Виходячи із реально існуючого на теперішній час стану історичних розробок у бухгалтерській сфері, важливим завданням для українських дослідників є «встановити внесок наших українських співвітчизників поряд з характеристикою еволюційного поступу бухгалтерської науки, освіти і практики в цих імперіях» [2]. Проведення історико-бухгалтерських розвідок, що мають за мету виділити «етно-національні доробки» (власну історію), пов'язується з об'єктивно напередзаданою проблемою - виокремити «національну ідентичність» всередині політично інтегрованих держав з їх законодавчою регламентацією бухгалтерської сфери та загальним спрямуванням теоретичних засад і освітніх підходів. В подібних випадках відомі у досліджуваній сфері науковці акцентують увагу на важливості формування національних традицій у проведенні досліджень з історії бухгалтерського обліку [3].

Вирішення існуючої у вітчизняній бухгалтерській науці проблематики формування власної історіографії слід розглядати

складним завданням, оскільки по суті мова насамперед повинна йти про можливість вироблення (застосування) адаптивного до ситуації так званого у дослідницькій методології «метода вузького вікна». З багатьох причин для української бухгалтерської історіографічної науки так і не визначено базових засад і магістральної спрямованості її формування. Авторитетними у цій сфері дослідниками в подібних ситуаціях аргументується доцільність проведення таких досліджень на основі порівняльної міжнародної історії бухгалтерського обліку [4]. У цьому контексті відзначимо виокремлений в сучасній історіографії розділ, який назагал позиціюють «загальною історією бухгалтерського обліку». До цього розділу відносять розвідки, виконані з позиції широкої часової та територіальної перспективи, а їх змістий виклад в основному стосується аналізу практики ведення бухгалтерського обліку в певній країні чи окремому регіоні. З урахуванням наведеного, нами аналізуються сучасні світові дослідницькі тенденції (історико-теоретичний дискурс) з їх фокусуванням як стимуляторів для вироблення загальних засад формування української бухгалтерської історіографії.

Виклад основного матеріалу. В авторитетних у світовому просторі журналах збільшується кількість публікацій з різних видів економічної історії, в т. ч. й стосовно бухгалтерської сфери, зростає індекс їхнього цитування, зокрема на платформі наукометричної бази Scopus (https://historyofeconomics.org/resources/societiesand-research-centers/). Результати чисельних історичних досліджень з бухгалтерського минулого публікуються в профільних історичних бухгалтерських наукових журналах, зокрема таких як «The Accounting Historians Journal», «Accounting. History Review» («Accounting, Business & Financial History»), «Accounting History». Різна за спрямуванням тематика бухгалтерської історії також присутня і в інших провідних наукових періодичних виданнях:

«Organisations and Society», «Accounting, Auditing & Accountability Journal», «Abacus», «Management Accounting Research», «European Accounting Review», «Critical Perspectives on Accounting». В публікаціях у цих відомих світових виданнях відзначається, що дослідження історії бухгалтерського обліку досягли високого якісного рівня в глобальному масштабі [5,с.79]. Історія всієї бухгалтерської сфери (теорія, практика, освіта) на західних територіях України найбільш тісно пов'язана з «польським обліком», дослідники якого також вказують, що отримані ними «результати огляду світової літератури з історії бухгалтерського обліку, опублікованої в останні роки, показують, що на сьогоднішній день історія бухгалтерського обліку вважається зрілим напрямком досліджень» [6;7].

За будь-якого підходу до проведення історичного дослідження його результати узагальнюються у вигляді набору сформульованих дослідником тверджень і висновків. Безперечно, що отримані результати значною мірою залежать від вибору дослідницької методології і використаних в ній процедур (методів дослідження), якими реконструюється історія предметної сфери знань. Обговорення змістових і сутнісних параметрів бухгалтерської історіографії в останніх міжнародних публікаціях дедалі частіше супроводжується диспутами щодо використання доцільної методології для того чи іншого типу розвідок з історії бухгалтерського обліку. Аналізуються пропоновані науковцями підходи до розуміння та інтерпретації результатів проведених тематичних розвідок. Профільними інституційними утвореннями та редакційними колегіями бухгалтерських історичних журнплів заохочуться дослідження різних аспектів історії бухгалтерського обліку, грунтовані на соціологічнх теоріях й міждисциплінарній основі. Такі дослідження значною мірою спираються на теоретизацію (в багатьох випадках досить умоглядну) опрацьованих фактів стосовно самої бухгалтерської системи, зміщуючи аналіз в

напрямку з'ясування місця і ролі бухгалтерської сфери в суспільно-інституційному середовищі. Започаткований ще з 1970-х років «теоретичний підхід» на теперішній час визнається дослідницьким напрямком, що полегшує розуміння змін в теорії та практиці бухгалтерського обліку. Разом з впровадженням цього парадигмального напрямку у дослідницькі концепції, історію бухгалтерського обліку почали позиціювати як субдисципліну в рамках предметної сфери знань.

У тематичних публікаціях відзначають і той факт, що багато відомих науковців і на теперішній час дотримуються погляду про те, що більшу вагомість все-таки мають дослідження історії бухгалтерського обліку емпіричного типу, тобто розвідки проведені на основі збережених архівних джерел. На їх переконання саме такого типу дослідження з урахуванням інституційних факторів дають більш правдиву картину про облік в минулому. При цьому прибічники дотримання традиційної методології при дослідженні історії бухгалтерського обліку наводять такий додатковий дискусійний фактор, яким аргументується, що пропонований новий підхід призведе до значного ігнорування джерельною (архівною) базою на користь використання теоретичного підходу. З цієї причини ця група дослідників бухгалтерської історії критично ставляться до базових засад проведення досліджень «історикаи-модерністами», виконані праці якими, на їх погляд, характеризується багатослівністю, нечітким теоретизуванням, уникненням доказів для представлених спекуляцій та «писанням до парадигми» [8]. Окреслені зміни в підходах до проведення досліджень у галузі історії бухгалтерського обліку безперечно вплинули і на загальну концепцію розуміння минулого бухгалтерського обліку, що знаходить вираз у виділенні нових класифікаційніих ознак для дослідницьких шкіл чи окремих розробок.

На початковому етапі дослідження, артикульовані в стилі «нової історії бухгалтерського обліку» прямо протиставляли традиційній історії бухгалтерського обліку і вона сприймалася певною групою науковців як «розсипна колекція часто абсолютно різних питань» [4]. На теперішній час домінуючим підходом, прийнятим міжнародною науково-дослідницькою спільнотою, можна вважати контент паралельного використання новітніх і традиційних концепцій. Значною групою науковців дотримується позиція, що вони у своїй сукупності (взаємодоповненню) дають змогу пояснити різні аспекти минулого бухгалтерського обліку [9]. Науковцями і на теперішній час дотримується позиція, що поява нового напряму дослідницької методології для розкриття історії бухгалтерського обліку не знищила традиційного спрямування, яке було винятковим дослідницьким підходом в історії бухгалтерського обліку до початку 1980-х років [10]. Відзначимо, що праці українських вчених, як наприклад [11-16], виконані майже виключно з використанням традиційної методології дослідження історії бухгалтерського обліку. В узагальненому виді історію бухгалтерської сфери розглядають з точки зору процесу її реконструкції (оцінка еволюції бухгалтерської теорії, аналіз впроваджених у практику методів та процедур й змістові та кваліфікаційні аспекти профільної освіти).

У сфері дослідження минулого бухгалтерського обліку окрім терміну «історія» використовують поняття «історіографія», під якою розуміють вивчення історії в її апрагматичному сенсі, тобто її подання на основі дослідницьких поглядів. Понятійний апарат в параметрах «історія бухгалтерського обліку» у своєму синтезованому виді втілює в собі історію практичного рахівництва, формування пізнання про теоретичну основу (науку) й узагальнений погляд на еволюцію бухгалтерської сфери в конкретному суспільно-економічному середовищі. В синтезованому поданні історіографія бухгалтерського обліку

характеризується дисципліною, пов'язаною із загальними дослідженнями розвитку предметної сфери знань з використанням обраної методології дослідження історії того чи того аспекту бухгалтерської системи [17].

Спосіб передачі знань про минуле бухгалтерського обліку формувався на багатьох етапах розвитку цієї дисципліни і охоплював такі внутрішні компоненти як біографії, інституційну історію, розвиток думки в бухгалтерській сфері, бібліографічні й таксономічні бази даних та історіографію [18,с.137]. У наукових працях були сформульовані різні дослідницькі підходи, які утворили такі основні групи як класичні дослідження (артикульовані на теперішній час традиційною або старою історією бухгалтерського облік) та розвідки, альтернативні до такого типуметодології їх проведення. Другу групу дослідницьких праць характеризують в параметрах такого термінологічного апарату як «нова історія бухгалтерського обліку», «критичне дослідження» або «радикальне дослідження» [19; 20]. На основі визначених груп досліджень, у предметній сфері знань стосовно прибічників того чи того напрямку використовуються такі терміни як «традиціоналіст», «постмодерніст» чи «критичний історик». Їхнє використання має за мету створити якусь критеріальну ознаку для розрізнення окремих дослідників чи окремих проведених розвідок з історії бухгалтерського обліку.

На теперішній час інституційними утвореннями, зорієнтованими на розвиток історичної економічної думки, і редакційними колегіями історичних бухгалтерських журналів, а також в публікаціях аналітичного типу заохочується напрям розкриття історії бухгалтерського обліку на основі «критичного та інтерпретаційного» підходу. В деяких тематичних публікаціях, як наприклад [17, с.32] аргументується авторський погляд про раціональність заміни ствердженого дихотомічного поділу дослідницьких праць з історії бухгалтерського обліку (традиційна

та нова) іншими категорійними групами. Найбільш поширеною є пропозиція виокремити «історію бухгалтерського обліку» та «соціально-історичні дослідження в бухгалтерського обліку». У випадку першої категорійної групи при розкритті історії бухгалтерського обліку в основу дослідження покладається набір певних процедур і практик (переважно бухгалтерські записи). В такого типу досліджень вони розглядаються як первинні джерела для аналізу бухгалтерських рішень в минулому. При цьому бухгалтерська практика з процедурної точки зору досліджуваного бухгалтерського об'єкта чи процесу приймається хоча і дещо нейтральним, проте достатньо об'єктивним інструментом для так званої «технічної концепції», класифікованої як традиційний облік. Розгляд бухгалтерської методики все-таки доцільно, на наш погляд, здійснювати через призму соціальної та інституційної практик (галузь нової історії бухгалтерського обліку). Відзначимо і те, що за такого підходу некласична історіографія хоча можливо і без конкретної акцентуації, але все-таки розвивається в атмосфері критики традиційної дослідницької парадигми. Виразним аспектом у цьому концепті є те, що у ній дотримуються відмінних від традиціоналістів поглядів щодо таких питань, як реалізм, концепція часу та суб'єктивізм [21].

Період інтенсивного розвитку досліджень з історії бухгалтерського обліку як у світовому, так і українському науковому середовищі припав на 1960-1970-ті рр. У тогочасних працях найбільш часто обговорювані теми дослідження включали ранню італійську бухгалтерію, французьку й німецьку бухгалтерські школи та англійську (американську) бухгалтерію. Комітетом з історії бухгалтерського обліку Американської асоціації бухгалтерів (1970 р.) історія бухгалтерського обліку визначена розділом бухгалтерської науки, який спрямовується на дослідження еволюції концепції, практики та інституту бухгалтерського обліку. Цей напрям розглянуто таким, що має за

мету встановити як бухгалтерська сфера адаптовувалась відповідно змінам в навколишньому середовищі та суспільним потребам [22, с.53]. Створена у США в 1973 році Академія істориків бухгалтерського обліку у своєму періодичному виданні «Accounting Historians Journal» формалізовано артикулювала історію бухгалтерського обліку як субдисципліну, спрямовану на розуміння змін, що відбуваються в теорії та практиці бухгалтерського обліку.

Розглядаючи сутність та спрямованість досліджень історії бухгалтерського обліку в деяких працях відзначається: «якщо представники бухгалтерської наукової спільноти розглядають минуле лише як невдалий вступ до сьогодення, то історія бухгалтерського обліку не є належним чином оціненою галуззю бухгалтерської науки, яка не має значення для сучасної теорії та практики бухгалтерського обліку» [10]. Такий погляд на минуле бухгалтерського обліку є типовим для дослідників бухгалтерського обліку, які притримуються традиційного підходу. Еволюція минулого бухгалтерського обліку в більшості випадків все-таки розглядається через тріаду «минуле-сучасне-майбутнє». Такий континуум вважається плацдармом на основі якого можна передбачати важливі тенденції, які можуть додати науково-прикладного потенціалу для сучасних розробок.

Історія бухгалтерського обліку на теперішній час розглядається не лише спеціалізованим дослідженням, яке саме по собі (саме в собі) характеризує облікову систему у широкому її розумінніх минулих історичних періодах, але й перетинає інші спеціалізації в рамках міждисциплінарних досліджень. Така диспозиція проводення досліджень за своїм задумом сфокусована на те, щоб поглибити розуміння минулого та забезпечити (принаймні потенційно) розуміння сьогодення та майбутнього [21]. Започаткування нового типу досліджень сприяло появі і новим можливостямдля інтерпретації галузевої сфери пізнання, яка, зокрема отримала додатковий науковий

потенціал в таких дисциплінах як соціологія, теорія організації, юриспруденція та освітня діяльність. Об'єктивним слід також визнати висновок і тих науковців, які відзначають, що результати досліджень минулого бухгалтерського обліку, проведені з точки зору сучасної практики, можуть бути випадковими і не дають належного пояснення історичних явищ. У часто цитованих публікаціях [17;23], які містять узагальнення висновків широкого кола дослідників бухгалтерського обліку, відзначається, що аналіз практики організації бухгалтерського обліку повинен лежати не лише в координатах об'єктивності виміру і відображення бухгалтерських об'єктів і процесів, але й виміру бухгалтерсько-звітної системи за критерієм створення власного впливу на інституційне (соціально-економічне) середовище. Тобто йдеться про те, що бухгалтерську сферу слід розглядати не тільки з точки зору пасивного продукту свого економічного й інституційного середовища, але й оцінити її вплив на формування цього середовища (створююча продуктивна сила бухгалтерського обліку).

Дослідники бухгалтерської історії, які дотримуються критичного підходу, розглядають практику бухгалтерського обліку не тільки як суто технічну інформаційну систему (управлінський інструмент м'якої інфраструктури), призначену майже виключно для систематизації, узагальнення й публічного представлення інформації про фінансово-госпордарський стан економічного суб'єкта та результати його діяльності. У дослідженнях такого типу бухгалтерську сферу також розглядають через призму її соціальної та інституційної функції. На сформульованій по-новому диспозиційній основі впроваджена у практику бухгалтерська система у дослідженні оцінюється за певними критеріями, зокрема стосовно того як вона своєю функцією впливає і на економічне, інституційне та соціальне середовище для якого вона впроваджена як інформаційна система публічного типу.

У своїх дослідженнях історики-некласики предметної сфери пізнання крім офіційних архівних документів (збережені бухгалтерські книги, фінансові звіти, акти ревізій і перевірок тощо) використовують й інші джерела інформації. Наприклад, у вітчизняній бухгалтерській історіографії стосовно організованої системи обліку і звітності для української кооперації достатньо об'ємно опрацьовані новини в пресі щодо визначеного в системі рахівництва результатного функціонування кооперативних спілок та реалізованих ними соціальних проектів на користь етнічної територіальної громади. Використовуються публікації корпоративних часописів стосовно результатів роботи наглядових рад окремої кооперації та матеріали ревізій Ревізійного союзу Українських кооператив, замітки із засідань правління цього інституційного кооперативного утворення. У більшості світових досліджень обговорюють роль бухгалтерського обліку в організаціях і суспільстві, а тому акцентованими стають різні погляди на виміри об'єктів чи процесів (господарських операцій) в межах обліково-звітної системи. Наголошення на технічному вимірі (наприклад, доцільність вибору тієї чи іншої бухгалтерсько\ методики серед альтернативних) пов'язується з тим, що бухгалтерський облік насамперед розглядається через набір процедур і технічних рішень, які використовуються суб'єктами господарювання для надання фінансово- економічної інформації різним групам користувачів.

Домінуюча на теперішній час соціально-історична парадигма дослідження еволюції бухгалтерського обліку вибудована на ідеях відомого у світовому просторі вченого у сфері соціальних досліджень М. Фуко. На основі поглядів цього вченого дослідники у сфері бухгалтерської історії (наприклад: 24;10) почали дещо по-іншому розглядати практику бухгалтерського обліку. Вважається, що на цій основі появилась більш розширена можливість сприйняття бухгалтерського обліку як системи

вимірювання таких економічних катнгорій як «доходи», «витрати», «прибуток» та ін., тобто як системної конструкції формування певних категорій або понять (напр., бухгалтерського виразу капіталу). З погляду загальної історичної науки та інституційної парадигми мета наукового пізнання предметної сфери полягає у вивченні та виразному окресленні внеску у розвиток облікової сфери бухгалтерських асоціацій та організацій, розкрити та пояснити роль тих чи тих осіб або їхніх ідей у розвитку та поширенні бухгалтерських знань і впровадженних у практику методів рахівництва. Такого типу бухгалтерські розвідки часто служать джерелом інформації для проведення історичних досліджень в інших сферах знань, у яких для пояснення використовують застосовувані в обліковій практиці поняття, положення та принципи. Вважається, що в цих бухгалтерських розвідках чітко розрізнені суворі наукові процедури та риторичні конструкції, історичні факти та вигадки. В деяких випадках вважають, що отримані в таких розвідках результати все одно містять у собі компіляцію даних, незважаючи на їх підтвердження історичними первинними джерелами.

На основі викладеного можемо зробити деякі узагальнення. Наслідком прагматизації ведення бізнесу стало зростання зловживань в економічній сфері, де прикладний характер обліку і публічної фінансової звітності набув масштабів глобальної суспільної проблеми. У таких ситуаціях доцільним визнаються дослідження теоретико-методологічних засад бухгалтерських систем минулого. Багато з проведених історичних досліджень в різних географічних регіонах світу підтверджують важливість для сучасних досліджень інформації про сферу бухгалтерського обліку на тому чи іншому історичному етапі. Дослідження виконані в стилі «критична історія бухгалтерського обліку» фокусуються на напередзадані дослідницькі перспективи, а тому у своїх інтерпретаціях історія обліку часто фокусується на

макроекономічну чи політичну економію, дотримуючись при цьому філософських і соціологічних поглядів. У багатьох працях підкреслюють соціальні та інституційні виміри бухгалтерського обліку, прагнучи в такий спосіб пояснити як практика бухгалтерського обліку в той або інший спосіб, більшою чи меншою мірою впливає на функціонування економічних організацій.

Проведені розвідки, які позиціюють бухгалтерський облік відповідно до технічної концепції класифікують як традиційний (старий) облік, а дослідження, які акентовано охоплюють аспекти соціальної та інституційної практики, вважаються такими, що проведені в галузі нової історії бухгалтерського обліку. Акцентованими у першому типі розвідок стають бухгалтерські рахунки і системи подвійного запису, які розглядають «дзеркалами» відображення діяльності суб'єктів господарювання. На цій основі аналізуються зміни в бухгалтерській методиці та формується висновок з позиції про їх адекватність змінам зовнішнього економічного середовища. У публікації [25] наведено аргументи проти розгляду бухгалтерського обліку як «статичного і суто технічного явища». При цьому стверджується, що цілі, процеси та методи бухгалтерського обліку, а також інформація, що надається бухгалтерією та використовується на практиці, ніколи не були статичними, а мінюються відповідно до нових соціальних та економічних умов.

В історіографії і окремих міжнародних публікаціях наводяться приклади кількох історичних досліджень, у яких розглянуто зміни бухгалтерського обліку в широкому соціальному контексті. З такої точки зору робиться висновок про те, що інформацію тієї чи іншої системи бухгалтерського обліку економічних суб'єктів слід розглядати соціальним продуктом, актуальним лише в періоди та середовища, в яких вони були створені. Аналізуючи використання бухгалтерського обліку в минулому та зміни в його цілях, масштабах, ролі та методах

наголошують на контексті його функціонування як «локального явища як у просторі, так і в часі» [4]. Дослідження проведені за традиційною методологією описують еволюцію бухгалтерської справи в дусі позитивістського підходу, пояснюючи його історію у зв'язку з неокласичною економікою. В такого типу досліджень розкривають зміни, що відбувалися в структурі, методах і техніці ведення бухгалтерського обліку, в т. ч. і під впливом досягнень техніки і технології. Розвиток параметрів історичних досліджень у сфері бухгалтерського обліку значною мірою розширюється і внаслідок сучасних технологій цифровізації архівних документів. Концепція «нова історія бухгалтерського обліку» набула популярності через можливості формування об'ємнішої основи для дослідницьких напрямків та інтерпретації історії бухгалтерського обліку.

Дослідження змін, що відбувалися бухгалтерській сфері, проведені з точки зору теорії політичної економії або соціологічних теорій, привертають увагу до контексту, у якому джерелом пояснень змін в теорії і практиці бухгалтерського обліку стають не лише економічне середовище, але й організаційне, соціальне та політичне. У таких дослідженнях бухгалтерський облік розглядають однією із соціальних та інституційних практик і системою, що має потенціал не тільки для відображення процесів і результатів ділової діяльності, але й функцію впливу на зміни в організації, в якій він використовується. Поглиблено проведені дослідження еволюційних змін у системах бухгалтерського обліку на території сучасної України в контексті діаметрально різних соціально-економічних і політичних умов у минулому можуть принести нові та неочікувані відомості про історію бухгалтерського обліку. Це стосується не тільки суто бухгалтерської сфери (практичної, теоретико-наукової і освітньої діяльності), але й інформації для висвітлення фінансово-економічної думки та змістових аспектів профільної освіти.

Висновки. Дослідження тих чи тих аспектів історії бухгалтерського обліку продовжують розвиватися у світовому науковому просторі. Вони набувають додаткової актуалізації у зв'язку глобальними змінами в економічному, соціальному та політичному середовищі. Дослідницькі варіанти, включені до нової історії бухгалтерського обліку забезпечують трактування бухгалтерського обліку як однієї із соціальних практик, що узгоджується із сучасною концепцією сталого розвитку та реалізацією глобальних ініціатив з упровадження принципів й соціальних і суспільних критеріїв. Прийняття українськими дослідниками концепції, грунтованої на основі інтерпретаційного та критичного підходу створить нові можливості для систематизації досліджень у сфері історії бухгалтерського обліку, позитвно вплине на формування власної історіографії.

Поглиблено проведені українськими науковцями історико - бухгалтерські розвідки, крім фіксації національної економічної спадщини, можуть розглядатися і з точки зору виявлення вдалих рішень (концептуально-методологічних ідей) в минулому. Наприклад, придатними для вирішування сучасних актуальних питань можна розглядати підходи до вироблення змістових параметрів рахівничої системи і форми звітування в системі української кооперації в Австро-угорський і польський періоди. У сформульоапій для цього кооперативного утворення (спілка українських соціальних організацій) бухгалтерській системі достатньо чітко були виділені соціально-суспільні критерії. Надання місцевим територіальним громадом як структурним одиницям органів місцевого самоврядування автономності, формування нового, як очікується, соціально-економічного середовища в період повоєнної відбудови очевидно змістить акценти ведення бізнесу на соціальну складову, яка була добре врегульованою в цій координаційній системі. У цьому контексті в систему базових засад методології для української історіографії мажна адаптувати інструментарій історико-генетичного методу й

пізнавально-гносеологічні складові в ньому для розкриття інституційного впливу на бухгалтерську практику.

Аналізуючи проблематику формування української бухгалтерської історіографії, виразимо і об'єктивні проблемні аспекти, які стосуються презентації (оприлюднення) результатів українських досліджень в провідних світових журналах. Редакційний склад цих наукових видань не проявляє достатньої зацікавленості в дослідженнях, пов'язаних з розкриттям історії бухгалтерського обліку з виділенням етно-національних надбань, що, у свою чергу, має труднощі для самих авторів і вимогам, які висувають рецензенти та редактори цих журналів.

Література:

1. Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук: монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. О. Ковалюка і канд. екон. наук, проф. В. Швеця. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. – 440 с.

2. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів). – Ужгород: видавництво УжНУ «Говерла», 2015 – 160 с.

3.Mattessich R. (2003). Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications. Accounting, Business & Financial History, vol. 13, no., pp. 125–170.

4. Carnegie G.D., Napier C.J. (2002). Exploring Comparative International Accounting History. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 15, no. 5, s. 689–718.

5. Antonelli V., D'Alessio R. (2014). Accounting history as a local discipline: the case of the Italian-speaking literature (1869–2008). Accounting Historians Journal, vol. 41, no. 1, s. 79–112.

6. Turzyński M. Historiografia rachunkowości – przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju, [w:] Współczesne nurty badawcze w

rachunkowości. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź. - 2012, s. 93-107.

7. Sojak S., Krause S. «Miesięcznik dla Buchalteryi» i jego kontynuacje. 115 lat czasopiśmiennictwa polskiego z zakresu rachunkowości [w:]. Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność. – Toruń: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, 2014.

8. Fleischman R. K., Tyson T. N. (1997), Archival researchers: an endangered species?, Accounting, Organization and Society, vol. 24, no. 2, s. 91–109.

9. Fleischman R.K., Radcliff e, V.S. (2003). Divergent Streams of Accounting Story: A Review and Call for Confl uence, w: Fleischman, R.K., Radcliff e, V.S., Shoemaker, P.A. (eds.), Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Th ought, Elsevier Science, Oxford, pp. 31–47.

10. Szychta A. (2016).Tradycyjna a nowa historia rachunkowości: Abacus - od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości. Publisher: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

11. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

12. Легенчук С.Ф. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі: монографія. – Beau Bassin: GlobeEdim, 2020. – 212с.

13. Лучко М. Р. Остап'юк М.Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М.Р. Лучко, М.Я.– Тернопіль: «Зорепад», 1998. – 151с.

14. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти): [монографія] / Є.В. Мних, Є.В. Швець, І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2000. – 208с.

15. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні: [монографія]. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені І. Франка, 2010. – 448 с.

16. Ярошовець Н.В. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (метрологічний аспект, історико-теоретичний вимір): дис. … канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2002. – 218с.

17. Napier C.J. (2010). Historiography, w: Edwards, J.R., Walker, S.P. (eds.), The Routledge Companion to Accounting History, Routledge Taylor & Francis Group, London, New York.

18. Previts G. J., Parker L. D., Coffman E. N. (1990). An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. ABACUS, vol. 26, no. 2, s. 136–158.

19. Turzyński M. (2016). Historiografia rachunkowości w Polsce - ujęcie komparatystyczne. Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 4, nr. 11, s. 271-285.

20. Szychta A. (2014). Alternatywne kierunki badań naukowych w rachunkowości zarządczej. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 80 (136), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 193–223.

21. Funnell W. (1996). Preserving history in accounting: seeking common ground between «new» and «old» accounting history., Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 9, no. 4, s.38–64.

22. American Accounting Association (1970). Report of the Committee on Accounting History, Accounting Review, no. 45 (supplement).

23. Carnegie G. D. (2014), The present and future of accounting history, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 8, s. 1241–1249.

24. McKinlay A., Pezet E. (2010). Accounting for Foucault, Critical Perspectives on Accounting, vol. 21, no. 6, s. 486–495.

25. Hopowood A. (1976). Editorial: The path ahead, Accounting, Organization and Society, vol. 1, no. 1, s. 1–4.

© О.С. Лемішовська

Швець В.Є.
Львівський національний університет імені Івана Франка

1.3. МОЖЛИВОСТІ ПРОГНОЗУВАННЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ НАУК У КОНТЕКСТІ ЇХ ІСТОРИЧНОГО ДОСВІДУ

Вступ. Дослідження розвитку науки і науково-технічного прогресу має в Україні глибокі традиції. Так, у 1966 р. в Києві відбувся І-й Всесоюзний симпозіум Аналіз тенденцій і прогнозування науково-технічного прогресу: застосування математичних методів і ЕОМ у дослідженнях з історії науки і техніки [1]. Цим самим було започатковано традиції проведення симпозіумів з наукознавства та науково-технічному прогнозуванню. Особливої уваги заслуговують праці В. М. Глушкова і Г. М. Доброва, які в умовах тісного зв'язку планової економіки і науки мали можливість здійснювати реальне впровадження результатів наукових досліджень. Упродовж останніх десятиліть змінились умови організаційні та економічні, але проблеми прогнозування розвитку науки і НТП залишаються актуальними. Так, економічні умови спричинились до більш інтенсивного розвитку нових галузей знань, серед яких обліково-аналітичні науки.

Перехід на ринкові умови господарювання став причиною виникнення попиту на фахівців з бухгалтерського обліку, але на відміну від командно-адміністративних умов господарювання затребуваними стали бухгалтери вищого рівня підготовки – із уміннями здійснювати аналіз і контроль діяльності суб'єктів господарювання. Якщо до реформ Горбачова, тільки у Львові було близько 150 підприємств, то з кожним роком реєстрували по декілька сотень нових суб'єктів господарювання, кожен з яких потребував такого бухгалтера. На цей попит відреагували університети та інститути, де розпочалась підготовка спеціалістів з обліку, аналізу і контролю на стаціонарній формі навчання, а

також на післядипломній освіті. Зростає попит на викладачів, а відтак і на науковців з обліково-аналітичних дисциплін. Захисти дисертацій з даної спеціальності збільшуються у майже у геометричній прогресії. Упродовж 90-х років формуються облікові школи в Києві, Тернополі, Одесі, Житомирі, Харкові, Львові та інших містах України [2-3, 5].

Метою цього розділу монографії є з'ясування можливостей прогнозувати розвиток обліково-аналітичних наук у контексті їх історичного досвіду. Для цього необхідно повернутись до витоків обліково-аналітичних наук, і зокрема на західноукраїнських землях, оскільки українська парадигма обліку, аналізу і контролю формувалась під впливом мовної компоненти яка була реалізована на цій території.

Виклад основного матеріалу. Обліково-аналітичні науки, як і природничі та технічні, характеризуються такими рисами, як диференціація, спеціалізація та інтеграція. Особливий вплив пов'язаний із науково-технічним прогресом і новітніми технологіями. Про ці риси і закономірності писав академік Г. Добров, окрім цього він довів, що природничим і технічним наукам властива експоненціальність [4].

Характерною рисою сьогоднішнього стану розвитку обліку, аналізу і контролю є діджиталізація і значний вплив ігрової компоненти. Адже в умовах ринкових реформ не можливо передбачити результат від впровадження тих чи інших новацій на відміну від простих систем, де результат можна передбачити початковими умовами. Традиційними чинниками є економічний і правовий, однак в умовах України виокремлюється лобістський, а в контексті російської військової агресії - чинник надзвичайних подій. Виникає питання – чи для обліково-аналітичних наук, та їх розвитку зокрема, властива експоненціальність про яку доведено в природничих і технічних галузях знань людини. Відомі спроби вивчення загального характеру розвитку наук за допомогою кількісних методів.

На основі досліджень багаторічних статистичних даних про кількість виконаних наукових праць, кількість важливих результатів науки та наукових публікацій, кількість вчених, розміри витрат на науку та її практичну ефективність побудовано графіки росту науки, які виявились доволі близькими за характером. Усі вони відображають залежність, при якій подвоєння всіх параметрів науки прослідковується у різних випадках періодом від 7 до 15 років. Кожен із аналізованих показників характеризує лише одну із сторін такого складного історичного явища, яке називають наукою. У цьому вислові Г. М. Доброва важливою компонентою виступає історизм явища [1]. Тому, на нашу думку, відповідь на питання експоненціального характеру розвитку обліково-аналітичних наук знаходиться у площині дослідження процесу формування української парадигми обліку, аналізу і контролю [4].

Достеменно невідомо, чи з об'єктивних причин, чи може під впливом домінуючого в СРСР офіційного світогляду, Г. Добров стверджував, що першим ученим який зауважив і сформулював закон прискореного розвитку науки [1]. Тобто про те, що наука рухається уперед пропорційно масі знань успадкованих нею від попередніх поколінь [6]. Водночас, цей закон про рух науки властивий не науці взагалі, а науці епохи вивільнення від впливу теології та середньовічної схоластики яка припадає на кінець XVI - початок XVII століть. Цей часовий лаг характерний спалахом наукових відкриттів у різних напрямках знань людини. Слід зауважити, що і в обліковій практиці з'являються наукові дослідження. Спочатку це праця Бенедетто Котрульї «Про торгівлю і досконалого купця» написана у 1458 р., але опублікована була лише у 1573 р. (найбільш імовірно замовник не оплатив видання книги) [7].

Однак першою друкованою працею у 1494 р. стала знаменита праця Луки Пачоллі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення», у якій 9-й трактат «Про рахунки і

записи» повністю присвячений організації та методиці обліку у торгівлі. Якщо Бенедетто Котрульї виконував замовлення купця Франческо Стефані з Рагузи, то Лука Пачолі, будучи математиком за освітою керувався ціллю показати світові прикладні можливості цієї науки. На той час він був відомим ученим, викладачем університету в Перуджі і автором підручника з комерційної арифметики. Луку Пачолі вважають вчителем і товаришем Леонардо да Вінчі. Відомо також, що Лука Пачолі, спочатку навчав математики приватно і працював тривалий час у знаного купця з Венеції Антоніо Ромпіазі, де набув досвіду з комерційної діяльності. Ці знання та навики сприяли написанню підручника з бухгалтерського обліку виходячи від прикладних можливостей математики. Тобто, це був початок творення обліково-аналітичних наук шляхом поєднання математичних знань і купецького досвіду в епоху Європейського ренесансу.

Важливу роль у цьому центрі наукового відродження відігравали тогочасні університети. Одним найстаріших університетів Європи вважається Болонський університет, який став основою болонського процесу наприкінці ХХ ст. Велика Хартія - як передумова Болонської декларації була підписана всіма ректорами, що зібралися у цьому місті 18 вересня 1988 р. для відзначення 900-ї річниці Болонського університету, задекларували, що мешканці Європи поділяють спільні інституції, до яких належать і університети, протягом століть. Університети є інтелектуальними центрами минулого та майбутнього, що мають спільні цілі та методологію здобуття знань – чи то практичних, чи теоретичних [8].

Перша видатна особистість, яка пов’язує Україну з Болонським університетом вважається Юрій Михайлович Котермак, відомий під іменем Юрій Дрогобич (1450-1494). Юрій Котермак – один із творців епохи Відродження – видатний філософ, перший європейський науковець, що походив із

слов'янських народів і який став автором першої в Європі наукової друкованої книги (на латині), перший в історії України-Русі доктор медичних наук, видатний астроном, ректор прославленого Болонського університету в Італії, професор Ягеллонського університету в Кракові. Юрій Котермак народився в 1450 році у давньоруському місті Дрогобич. Першу освіту здобув у священника церкви святого Юра о. Евтимія. Тоді ж отримав перші знання про розрахунок пасхалій і основні знання з латини. В пошуках нових знань вирушив до Львова, де влаштовується помічником аптекаря. У 1468 вступив до Ягеллонського університету (Краків), де здобув ступінь бакалавра (1470) і магістра (1473). Вивчав медицину та вільні мистецтва в Болонському університеті, де став доктором філософії (бл. 1478) і медицини (бл. 1482).

У Болонському університеті в 1478–1479 і 1480–1482 роках читав лекції з астрономії. Про високу оцінку його кваліфікації свідчить те, що Юрієві визначено подвійну платню – 200 лір замість 100. З 1481 до 1482 був ректором Болонського університету, в історію якого увійшов під іменем «Джорджо да Леополі» – Юрія зі Львова. Ректор – адміністративний керманич університету – обирався з викладачів на два роки. Юрій Дрогобич готував з професорами розклад лекцій, заповнював вакансії, встановлював порядок оплати праці професорів, контролював їхню роботу, організовував диспути, мав право кримінальної юрисдикції над усіма, хто перебував на службі чи навчався в університеті. Підтримував тісні зв'язки з визначними італійськими вченими-гуманістами, серед них Марціо Галеотто, Регіомонтан. У Римі 7 лютого 1483 видав книгу «Прогностична оцінка поточного 1483 року» (Iudicium pronosticon Anni MCCCCLXXX III), яка є першою відомою друкованою книгою, написаною українцем. У цій книзі, крім астрологічних прогнозів, були відомості з географії, астрономії, метеорології, філософії.

Це свідчить про універсальність тогочасної науки, яка слугувала реальним потребам аналітичних прогнозів на рівні держави.

Обмеженість в комунікаціях у середньовічній Європі спричиняло потребу, насамперед в інформації про країну і населення. Вчений подав визначені ним координати міст: Вільнюса (Вільно), Дрогобича, Львова, багатьох міст Італії й Німеччини, виявляючи ґрунтовну обізнаність у географії всієї Європи. «Прогностик» певною мірою знайомив європейського читача з країнами Східної Європи. У розділі «про становище Польщі» він наголошує, що Львів і Дрогобич належать до Русі, під якою розуміє «Руське Королівство» – колишні володіння галицько-волинського короля Данила. Така характеристика тодішньої політичної карти Східної Європи свідчить, що за кордоном Юрій Дрогобич прагнув представляти саме Русь. Юрій Дрогобич зазначав, що населенню християнських країн загрожують «великі небезпеки у зв'язку з пригнобленням князями і панами». Висловив упевненість у здатності людського розуму пізнати закономірності світу. З 1487 року працював професором медицини Ягеллонського університету, мав титул королівського лікаря. Викладацька діяльність Юрія Дрогобича була спрямована на поширення гуманістичних ідей епохи Відродження. Він вважав, що ідеал доброчесності – Бог, до якого людина може наблизитися завдяки самовдосконаленню.

У бібліотеках Парижа збереглися копії двох астрологічних трактатів Юрія Дрогобича, а в Баварській державній бібліотеці в Мюнхені – його прогноз на 1478 рік, переписаний німецьким гуманістом Г. Шеделем. Ці праці свідчили про ґрунтовну обізнаність вченого з античною і середньовічною літературою. Серед його студентів був майбутній видатний астроном Миколай Коперник, (1473 – 1543) – астроном і математик, фізик, правник, дипломат, економіст, канонік та лікар польсько-німецького походження. Автор геліоцентричної теорії побудови Сонячної системи. 1491 р. – вступив до Краківського університету, де

вивчав математику, медицину і богослов'я. Уже тоді його найбільшу увагу і зацікавленість привернула астрономія, яку в Яггелонському університеті викладав відомий український науковець – Юрій Котермак-Дрогобич. Найбільш відомий Трактат «Про обертання небесних сфер» (Нюрнберг, 1543), що поклав початок нового геліоцентричного погляду на будову Сонячної системи. «Трактат про монети» (Tractatus de monetis, 1528), у якому описав закономірності грошового обігу (Закон Грешема-Коперніка).

Зміст відкритих М. Коперником закономірностей полягав у тому, що більш вартісні та якісні гроші осідають у скарбах. На той час грошовий обіг забезпечували повновартісні монети із срібла та золота, тобто монети вищої проби та кращого стану збереження люди відкладали на збереження. Таким чином М. Коперник відкрив таку функцію грошей як нагромадження багатств, що і тепер актуально. Загалом, на прикладах праць вчених, бачимо, що у цей період економічна наука розвивається на макрорівні. Багатство країн оцінювали на основі державної скарбниці, королівських володінь, наявністю колоній. Тому і розвиток політичної економії набуває високо рівня саме у цей період. Водночас, унаслідок поширення магдебурзького права, динамічного розвитку зазнає торгівля, а відтак виникають великі компанії.

Найбільшою торговельною компанією середньовіччя була Велика Равенсбурзька компанія яка проіснувала упродовж 150 років (1380-1530). Ця компанія поширювала свою діяльність на усю Європу, і звісно ж, вела бухгалтерський облік та складала звітність. Саме з цього часу обліковий процес охоплює усе більше суб'єктів господарювання, що ставить нові завдання перед тогочасною наукою. Перші спроби, як згадувалось вище, здійснили Б. Котрульї та Л. Пачолі в центрах торгівлі, де було найбільше компаній, які не тільки мали потребу в

бухгалтерському обліку, але й володіли відповідними для цього ресурсами, насамперед людськими і фінансовими.

Від XVII ст. праці з бухгалтерського обліку розповсюджуються практично по всіх країнах Європи але у національному мовно-правовому форматі. Цей етап розвитку обліково-аналітичних наук можна охарактеризувати, як період формування національних парадигм обліку, аналізу і контролю на рівні суб'єктів господарювання [9]. Якщо облікова складова формується за моделлю Луки Пачолі (нічого ідеальнішого від подвійного запису операцій на рахунках і балансового методу їх ув'язки не придумали), тобто вона має інтернаціональний характер, то мова ведення, як і правове поле могли бути тільки національними.

Мовною і правовою складовими забезпечувались доступність та практичне застосування такої парадигми в умовах економіки конкретної держави. Однак на той час основною економічною наукою була «Політична економія» і вона була домінуючою у певному методично-організаційному аспекті. Тим самим підпорядковувала такі науки як «Бухгалтерський облік». Це тривало століттями. А в командно-адміністративній економіці, побудованій на марксистсько-ленінській ідеології «Політична економія» виступала основою теоретико-методологічного формування обліку як науки. Тоді як предмет і об'єкт цих наук зовсім різні. Для цього слід повернутись до історії розвитку науки. Адже головною метою господарської діяльності кожного індивідуума, як і суб'єкта господарювання завжди було фізичне виживання та досягнення матеріального добробуту. Тоді як «Політична економія» досліджує тенденції та закономірності «Економіки» в цілому – на макрорівні, де індивідуальні потреби нівельовані. Доволі чітко розмежував ці явища Михайло Туган-Барановський про гетерогенність цілей одного суб'єкта і суспільства в цілому [10, с.13].

Розглядаючи народне господарство держави, як сукупність юридично вільних, але пов'язаних обміном одиничних господарств, М. Туган-Барановський підкреслював, що різниця між ними полягає у здатності регулювати діяльність суб'єкта господарювання волею та свідомістю його власника. Тоді як народне господарство є стихійним і несвідомим продуктом взаємодії всієї сукупності господарюючих одиниць, тому головне завдання політичної економії полягає у дослідженні взаємозв'язків між явищами і процесами народного господарства в цілому [10, с.14].

Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку, як окремої системи знань з обліково-аналітичних наук можна порівняти з проникненням у внутрішню молекулярну структуру народного господарства – дослідження господарських явищ і процесів на рівні суб'єктів господарювання. На цьому ж рівні почали розвиватись економічний аналіз і контроль, необхідні для обґрунтування та прийняття рішень в управлінні кожним суб'єктом господарювання.

Ідея розгляду парадигми обліково-аналітичних наук в інтеграційному контексті не нова. Наприкінці 90-х років XX ст., після відновлення незалежності, українські вчені почали активно проводили дослідження у напрямку формування національної парадигми науки про бухгалтерський облік, яка б відповідала новим умовам господарювання і здатна була б вирішувати проблеми суб'єктів господарювання в контексті ринкових реформ. Передбаченню та прогнозуванню інтеграції видів господарського обліку присвятили увагу Анатолій Кузьмінський та Юрій Кузьмінський у своєму підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» [9]. Ними було відзначено про наявність чотирьох теоретичних рішень інтеграції господарського обліку, а саме:

«- використання обчислюваної техніки зітре грані між видами обліку, що призведе до їх інтеграції на основі

одноразового введення даних та багаторазового їх використання (В. І. Подольський);

- використання обчислюваної техніки призведе лише до інтеграції збору та обробки інформації (В. П. Астахов);

- здійсниться лише інтеграція збору первинних даних про господарські операції (В. Г. Макаров);

- органічно будуть об'єднані (але не ліквідовані) три види обліку в систему, яка дозволить одержувати більш цінну інформацію і підняти її на більш високу якісну щоглу (П.П. Німчинов, В. Ф. Палій).»

На основі розглянутих станом на 1999 р. теоретичних рішень та прогнозів вчених, автори «Теорії бухгалтерського обліку» приходять до висновку, що проблема інтеграції обліку особливо важлива для рішення найголовнішого питання теорії обліку – визначення форми бухгалтерського обліку або системи господарського обліку в умовах його комп'ютеризації [7]. З висоти 30-ти літнього досвіду становлення української парадигми обліку ця точка зору не втратила своєї актуальності не зважаючи на динамічну мінливість економіко-політичного середовища в Україні та постійні виклики, які виникають перед суб'єктами господарювання. Анатолій Кузьмінський і його продовжувач Юрій Кузьмінський звернули увагу також на інтеграцію функцій обліку й аналізу, результатом якої головним продуктом праці бухгалтерів стає обліково-аналітична інформація [9]. Відповідно і продуктом цієї праці стає облікова, обліково-контрольна та обліково-аналітична інформація.

Автори здійснили класифікацію облікової інформації у залежності від видів управління (зі зворотнім зв'язком) для умов ринкової економіки і виокремили чотири її види, а саме:

1. Фактична без співвідношення з плановою, нормативною тощо;

2. Щодо відхилень від планової, нормативної тощо;

3. Фіксуюча повідомлення про очікувані відхилення від установлених параметрів;

4. Комбінована.

Оцінюючи наведені вище міркування через призму часу, бачимо реалізацію усіх цих видів інформаційного продукту у площині створення програмного забезпечення для суб'єктів господарювання. Саме визначення бухгалтерського обліку, як науки розглядається Анатолієм і Юрієм Кузьмінськими як «… вчення про систему отримання, опрацювання, систематизацію та видачу облікової інформації з метою її використання в управлінні господарством». Присутність у визначенні бухгалтерського обліку терміну системи не випадкове, а відповідає періоду розвитку облікової практики з використання новітніх комп'ютерних технологій за допомогою яких зближуються у часі усі етапи обліково-аналітичного процесу, а саме: надходження, реєстрація і аналітичне опрацювання господарських фактів. Адже на відміну від облікової практики 50-ти річної давності як і аналітичної роботи зокрема, бачимо, що її трудомісткість зменшилась, а можливості накопичення інформації (баз даних) значно зросли.

Інформацію про господарські факти не потрібно записувати по декілька разів, а узагальнення (сумування) даних здійснюється автоматично за допомогою закладених алгоритмів. Таким чином економічний аналіз і контроль проводять за допомогою програмного забезпечення, що значно прискорює отримання інформації для прийняття управлінських рішень, а також для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів інформацією. Повертаючись до того, про що зауважували Г. Добров стосовно природничих наук, і наведених ним прикладів розвитку політичної економії, є усі підстави аналогічно екстраполювати на розвиток обліково-аналітичних наук, але вже на іншому рівні розвитку наукових досліджень економіки [1]. Зокрема, відомий досвід щодо дослідження та узагальнення характеру розвитку

економічного аналізу в Україні на початку XX ст. академіком М. Г. Чумаченко [11].

На основі дослідження праць з економічного аналізу упродовж 1990-2001 рр. на міжнародній конференції у Києві в 2001 р. була проголошена доповідь А. Ф. Павленко і М. Г. Чумаченко, у якій здійснено критичний огляд цих праць і виокремлено проблеми подальшого розвитку навчальної дисципліни «Економічний аналіз».

Таблиця 1.3.1

Кількість праць з економічного аналізу, випущених в Україні у 1990-2001 рр.

№	Роки	Всього	Монографії	Підручники, н/посібники
1	1990	4	1	3
2	1991	1	-	1
3	1992	4	2	2
4	1993	6	2	4
5	1994	4	1	3
6	1995	6	1	5
7	1996	3	-	3
8	1997	4	2	2
9	1998	11	-	-
10	1999	15	-	-
11	2000	27	-	-
12	2001	14	-	-
Всього		99	8	23

Як видно за даними табл. 1.3.1, упродовж 12 років кількість видань присвячених економічному аналізу зросло майже у 25 разів, серед них монографій – у 8 разів і майже так само підручників. Варто зауважити, що академік Микола Чумаченко використав дані за період відновлення незалежності України, коли виникла можливість самостійного розвитку української науки. Адже до цього переважна більшість наукової літератури випускалась російською мовою, а з відновленням незалежності зростає кількість захистів дисертацій, оскільки Київ стає також і

науковою столицею, створюються спеціалізовані ради і розширюється потреба у фахівцях з обліково-аналітичних наук. Водночас виникає потреба в українських підручниках і навчальних посібниках. Однак, на відміну від можливостей застосування кількісних методів, які успішно застосовували для прогнозу розвитку природничих і технічних наук, вчені сконцентрували увагу на аналізі окремих видів, методів і методик економічного аналізу. Таким чином є підстави припущення, щодо нових можливостей дослідження розвитку обліково-аналітичних наук з використанням таких кількісних методів, як наприклад аналіз чисельності виконаних науково-дослідних робіт; кількість важливих результатів науки і наукових публікацій; чисельності вчених, сумах затрат на науку та її практична ефективність. Відомо, що досвід застосування цих методів апробовано на основі багаторічних статистичних даних. Усі ці методи з відомою степеню наближення можна виразити у формі залежності при якій подвоєння усіх параметрів науки досягатиметься для різних випадків у періоді від 7 до 15 років [4].

Математичний апарат у дослідженні розвитку фізики успішно застосований ще у 1959 р. [1], а також для прогнозування розвитку природничих наук у 1963 р. У більшості випадків дослідники зіштовхуються з питанням про загальні межі розвитку науки. Дискусія носить різноманітний характер, включно до досить песимістичного прогнозу. Г. Добров, зокрема, виокремив три групи факторів, які впливають на майбутню долю науково-технічного прогресу, а саме: - соціальні умови розвитку та характеру використання результатів науки; - питання про межі розвитку окремих галузей науки і техніки під впливом природи (ресурси, потреби, можливості); - внутрішні протиріччя розвитку науки.

Як показує досвід більш як 50-літнього поступу автоматизації та інформатики розширюється практичне їх застосування при вирішенні будь-яких задач. Водночас легкий

доступ до результатів досліджень провокує розширення фактів плагіату, що ставить питання про контроль над науковими дослідженнями

Відомо, що на західноукраїнських землях історичні обставини для розвитку мовної компоненти обліково-аналітичних наук були більш сприятливими, ніж на Великій Україні яка входила до складу Російської імперії. Адже на українських землях у складі Австрії дозволялось здійснювати діловодство, облікову практику та складати фінансову звітність мовою національних меншин. Тоді як населення українських земель у складі Росії були обмежені у застосуванні рідної мови не тільки в діловодстві та обліку, але й у культурному розвитку, цьому підтвердженням є факт існування Валуєвського указу [12] Аналогічно це стосується правової компоненти. Про це зауважив ще Теофіль Кормош Вагомий внесок у розвиток економічних наук зробили випускники Львівського університету, зокрема Теофіль Кормош (1863-1927). Будучи доктором права (1887), Т. Кормош застосовує свої знання для організації українських економічних та освітянських інституцій. Зокрема, під час організації у 1894 р. товариства взаємного кредиту «Віра», він зауважив про відсутність українських підручників з формування статуту та інших організаційних документів для діловодства та бухгалтерського обліку в кооперативних спілках. Тому, Т. Кормош змушений був самостійно розробляти цей пакет документів використовуючи німецько-український правовий словник Костя Левицького [13]. Щоб не пропав набутий під час організації товариства досвід, Т. Кормош видає на основі напрацьованого матеріалу підручник. Таким чином він стає автором першого підручника з обліку і підприємництва українською мовою за назвою «Практичний підручник для товариств задаткових», який вийшов у 1895 р. З видання цього практичного підручника розпочинається епоха підготовки

українських підручників для різних сфер господарювання (табл. 1.3.2).

Таблиця 1.3.2

Видання українською мовою присвячені бухгалтерському обліку (1895-1912)

№	Автори	Назва видання	Рік	Кількість сторінок
1	Кормош Т.	Практичний підручник для товариств задаткових	1895	292
2	Левицький К., Савчак Д..	Порадник писарський	1899	64
3	Левицький К., Петрушевич І.	Порадник торговельний	1905	84
4	Лепкий Я.	Порадник писарський	1909	64
5	Кормош Т.	Практичний підручник для товариств задаткових	1912	608

Як видно за даними табл. 1.3.2, наступне видання було присвячене організації та ведення обліку в місцевих громадах за назвою Порадник писарський, який уклав Кость Левицький і Дам'ян Савчак у 1899 р. [14]. У цьому пораднику було зосереджено увагу на веденні каси писарем громади та розкрито методику обліку в касі. Відзначалось про важливість цієї ділянки для збереження коштів громади, оскільки останнім часом, як стверджували автори, зустрічалося багато випадків судових позовів щодо втрат громад саме через поганий облік, а відтак у зв'язку із неосвіченістю писарів громад. Наступним виданням став Порадник торговельний авторства Костя Левицького та Івана Петрушевича [15]. Цей порадник було підготовлено у зв'язку із динамічним розвитком торгівлі, а відтак для допомоги в організації та методиці ведення обліку. Ще один Порадник писарський у цей період було видано у 1909 р. Ярославом Лепким москвофільським видавництвом імені Качковського, яке часто дублювало українські видання Галичини, але використовувало давнішу, наближену до російської мову [16]. Завершує перелік виданих українською мовою підручників з

обліку у період до Першої світової війни друге видання Теофіля Кормоша (табл. 1.3.2). У передмові цього підручника автор зауважив, що на відміну від першого підручника друге видання менше висвітлює питання бухгалтерського обліку, а більше присвячене контрольно-аналітичним питанням, оскільки за період від першого видання українською мовою відбулось багато змін у законодавстві [17]. Ці зміни пов'язані по-перше із законом прийнятим у 1903 р. Про ревізії, а по-друге, почалась спеціалізація бухгалтерського обліку у залежності від виду діяльності [18].

При підготовці другого видання Т. Кормош не обтяжував підручник матеріалом, який не буде корисним для усіх товариств. Повертаючись до питання певних тенденцій у розвитку обліково-аналітичної науки бачимо, що упродовж 1895-1912 рр. зростає кількість праць цього профілю українською мовою (від однієї до п'яти. Причому, на прикладі підручників Т. Кормоша бачимо зростання їх обсягу майже удвічі за цих 17 років, що свідчить про експоненціальність розвитку обліково-аналітичних наук аналогічно як і серед природничих наук. Водночас, у часи Першої світової війни випуск наукової літератури припиняється, але вже після її завершення – відновлюється (табл. 1.3.3)

Таблиця 1.3.3

Видання присвячені бухгалтерського обліку українською мовою упродовж 1920-1939 рр.

№	Автори	Назва	Рік	Кількість сторінок
1	2	3	4	5
1	Герасимович С.	Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках.	1920	110
2	Івасюк І.	Рахівництво кооперативних товариств.	1924	125
3	Івасюк І.	Банкова справа: бланки по операціях, рахівництву та діловодству.	1925	205
4	Стернюк І.	Підручник торговельно-кооперативного книговодства з 34 взорами	1926	64

Продовження табл.1.3.3

1	2	3	4	5
5	Павлюк М.	Порадник у книговодстві кредитових кооперативів	1930	78
6	Архипенко Є.	Практичний господарський порадник	1931	22
7	Безкровний К.	Торговельне рахівництво (курс лекцій).	1932	200
8	Нестерович В.	Упрощене книговодство і податки	1935	128

Як видно за даними табл. 1.3.3, у міжвоєнний період, коли західноукраїнські землі входили до складу відновленої Польщі, спостерігається друкування порадників і підручників переважно за сферами діяльності. Тільки Сильвестр Герасимович видав більш універсальний Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках [7]. Упродовж 1920-1935 рр. у світ вийшло 8 підручників. Причому, через шість років кількість підручників зросла утричі і їх обсяг також зріс у такій пропорції (від 125 сторінок до 394). До кінця 30-х років ще на таку ж кількість, як і обсяг сторінок (до 428). Ці книги видавали у Львові та Подєбрадах (І. Івасюк і К. Безкровний) де знаходилась Українська господарська академія [7]. Підручники характеризуються глибокою конкретністю та практичністю. Наприклад, Івасюк І. для вивчення банкової справи подав усі бланки по операціях, рахівництву та діловодству. Іван Стернюк у своєму. Підручнику для вивчення бухгалтерського обліку в торговельних кооперативах подав 34 взірці книг з відображенням наскрізних найбільш типових операцій. У своєму пораднику,

Мануїл Павлюк зробив аналогічне для книговодства у кредитових кооперативів. У цей період українські вчені та практики часто використовували періодичні видання. Зокрема, викладач Українського університету у Львові Є. Архипенко використовував господарський календар «Приятель господаря» для розміщення додатку «Практичний господарський порадник»

[19]. Слід зауважити, що у 30-роки XIX ст. це була популярна форма поширення науково-практичних знань, які видавались щорічно. «Приятель господаря» виходив у видавництві «Сільський світ» за редакцією Євгена Архипенка. Наприклад календар за 1931 рік містив безплатний додаток у рубриці під назвою «Моє рахівництво» – Рахунки за 1931 р. [19]. Це було 16 сторінок аналітичних таблиць-формулярів для ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві. Козьма Безкровний у Подєбрадах видав курс лекцій для Технічно-Господарського інститут, але яким користувалися на західноукраїнських землях. Очільник Союзу українських купців Володимир Нестерович видав книгу Упрощене книговодство [7] і податки яка слугувала для популярних після світової кризи спрощених форм обліку індивідуальних форм господарювання з метою правильного визначення податків. Загалом, цей період характерний не тільки елементами експоненціальності, але й зростанням практичної аналітичності українських підручників.

Одним із напрямів дослідження і майбутнього розвитку науки може бути внесок відомих вчених. Оскільки згадані вище автори здебільшого були практиками і не постійно писали наукові праці, тому проаналізуємо внесок видатного діяча кооперативного руху Ю. Павликовського у розвиток економічних наук на українських землях [20]. Юліан Павликовський редагував «Господарський часопис», постійно публіковував наукові та науково-популярні праці у такій періодиці: «Господарсько-кооперативний часопис», «Кооперативна республіка», «Кооперативне молочарство» (табл. 1.3.4).

Як видно за даними табл. 1.3.4, Ю. Павликовський у своєму доробку: висвітлював питання теорії й історії кооперації, застосовував методи економічного аналізу, приділяв багато уваги контролю [20]. Будучи у центрі кооперативного руху висвітлював питання розвитку молочарської кооперації у системному ракурсі. Наприклад, оцінюючи організацію першої спілки з виробництва

молока в Завадові на Стрийщині, яка була створена у 1904 р., описував покроково дії засновників опираючись на обліково-аналітичну інформацію. З нагоди 30-ліття РСУК, Ю. Павликовський опублікував у Кооперативній Республіці своє бачення розвитку української кооперації та виокремив 9 етапів. У критиці нового молочарського закону щодо додаткового контролю спілок підкреслив важливість ревізій РСУК, використовуючи статистичні дані та економічний аналіз. Зокрема, щодо додаткового контролю спілок Ю. Павликовський наголошував на результативності ревізій РСУК, що сприяло зростанню експорта масла: у 1929 – 30%; 1930 – 70%; у 1932 – 82%; у 1934 – 91,1%; в 1935 – 91,8%.

Таблиця 1.3.4

Основні економічні публікації Юліана Павликовського (1920 - 1939)

№	Назва публікації	Сторінок	Місце видання	Рік
1	Земельна справа у Східній Галичині	15	Львів	1922
2	Слідами розвою ідеї кооперації і союзного устрою в Народній торгівлі: З нагоди 40-ліття її праці (8.12.1883 – 8.12.1923) /	9	Львів	1923
3	В обороні рідної землі	89	Львів	1925
4	Нарис розвитку української молочарської кооперації	6	Львів	1933
5	На профілях етапів кооперативної думки і чину	5	Львів	1934
6	Природа, мета і світогляд українського кооперативного руху	9	Львів	1934
7	Ще про молочарський закон	3	Львів	1936
8	IV-му п'ятиліттю – назустріч	3	Львів	1936
9	Становище і завдання інструктора в українськім кооперативнім русі	4	Львів	1937

Опубліковані праці Ю. Павликовського свідчать про його опікування кооперативного руху. Шляхом узагальнення аналітичних даних та змін нормативно-правового забезпечення кооперації, він визначає внутрішні та зовнішні чинники майбутнього поступу української кооперації. При цьому Ю. Павликовський конкретизував завдання інструкторів в

українському кооперативнім русі при підготовці ревізорів РСУК. Зокрема, у фаховій підготовці він відзначив три основні чинники: загальна освіта; виховання людини-громадянина і спеціальна підготовка техніки кооперативної праці (кооператор-економіст, кооператор-пропагандист, кооператор-контролер, ревізор, організатор чи інструктор-дорадник). За поглядами Ю. Павликовського, контроль кооперативів має бути більш глибокий та ширший від контролю приватних підприємств тому, що стосується спільного господарства від якого залежать спільне добро (суспільно значуще підприємство). Вадлива також роль інструктора-люстратора який виступає зв'язковим між органами кооперативного управління та ідейними надбудовами об'єднання спілок. Як стверджував Ю. Павликовський, це водночас стороння особа і свій чинник, оскільки його поради дають змогу управі налагоджувати роботу працівників кооперативи, дотримувати основ ідеології кооперації та кооперативної етики. Ю.Павликовський визначив шість основних параметрів, яким повинен відповідати інспектор-люстратор:

1. Знання ідей кооперації та методів праці.
2. Конкретність і солідність.
3. Фаховість.
4. Послідовність, що ґрунтується на знанні справи.
5. Особиста характерність притаманна кожній авторитетній особі.
6. Віра у справу кооперації.

Окрім перелічених вимог, усі інструктори-люстратори повинні відповідати спеціальним вимогам у залежності від виду кооперації у якій працюють. У своїх працях Ю. Павликовський також визначив основні завдання інспекторів-люстраторів, серед них можна виділити два блоки: контрольний і пропагандистсько-виховний. Серед об'єктів контролю книговедення; касове господарство; ціни; якість товарів і джерел їх надходження; зберігання товарів; чистота приміщень і порядку діловодства;

конкурентоспроможності цін при закупівлі, продажі та виробництві. Другий блок включав завдання з пропаганди кооперативного виробництва і рідного промислу; знання торговельних звичаїв і вимог клієнтів; порадництво (правове, адміністративне і податкове); вплив на виховання і вишкіл персоналу; вплив через надбудови на правильний склад органів спілки і на наповненість посад технічного персоналу [20].

Ю. Павликовський також конкретизує основні три причини втрат і нестач у кооперативах, а саме: з вини людей, через їх недбалість чи зловживання; з природи і властивостей самих товарів; через методи управління, розподілу, заготівлі товарів і операції з грішми. Це далеко не усі праці Ю. Павликовського, однак за час своєї практичної діяльності на благо кооперації він суттєво примножив наукову скарбницю з обліково-аналітичних наук. Якщо спочатку вони стосувалися теорії та історії кооперації, але поступово він показує приклади використання методів економічного аналізу, організації та методики контролю. Це дозволяє не тільки відтворити історичний досвід роботи Ревізійного Союзу Українських Кооператив - першої української аудиторської організації побудованою на основі тогочасних європейських стандартів, але й використовувати вимоги й завдання інспектора-люстратора залишене нам Ю. Павликовським, для організації аудиторської діяльності в Україні сьогодні.

Таку методику аналізу наукової діяльності можна застосовувати в оцінюванні сучасних українських вчених. Про експоненціальність очевидно тут не йдеться, оскільки зростання кількості публікацій може бути характерним для вчених лише на певному етапі наукового поступу, а відтак це не відкриє можливості для прогнозу розвитку науки. Відновлення незалежності України дало поштовх поглибленню досліджень історичних витоків обліково-аналітичних наук. Адже до цієї події питання історії бухгалтерського обліку, наприклад до 1939 р.,

оминали вчені з причин політичної заангажованості партійного управління наукою в СРСР. Відомі вчені та практики які писали книжки українською мовою з організації та ведення обліку до 1939 р. належали до так званих «українських буржуазних націоналістів», а поширення знань про них загрожувало політичними репресіями у відкритій або прихованій формі [7]. Отже, з відновленням незалежності почали з'являтися спочатку окремі видання присвячені питанням історії бухгалтерського обліку (табл. 1.3.5).

Таблиця 1.3.5

Видання присвячені історії бухгалтерського обліку (1998-2022)

№	Автори	Назва	Рік	Кількість сторінок
1	Лучко М., Остап'юк М.	Історія бухгалтерського обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки	1998	154
2	Бутинець Ф.	Історія розвитку бухгалтерського обліку	1999	928
3	Мних Є., Швець В., Яремко І.	Розвиток обліку в Галичині	2001	208
4	Вол Б., Малик Я., Сажинець С.	Історія бухгалтерського обліку. Ч. 1: Рахівництво стародавнього світу	2001	46
5	Вол Б., Малик Я., Сажинець С.	Історія бухгалтерського обліку. Ч. 2: Облік і аудит епохи середньовіччя	2001	68
6	Вол Б., Малик Я., Сажинець С.	Історія бухгалтерського обліку. Ч. 3: Облік і аудит нової доби	2001	44
7	Остап'юк М., Лучко М., Даньків Й.	Історія бухгалтерського обліку	2005	276
8	Швець В. Є.	Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні	2010	448
9	Ред.: проф. Ковалюка О. М. та проф. Швеця В.Є.	Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук	2017	440
10	Ред.: проф. Куцика П. О. та проф. Пилипенка Л.П.	Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств	2019	309
11	Ред.: проф. Куцика П. О. та проф. Яремка І.Й.	Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку	2022	382

Як видно за даними табл. 1.3.5, вже через сім років від першої книги з історії бухгалтерського обліку у світ вийшло ще шість видань. Переважно це були навчальні посібники які використовували забезпечення навчального процесу, оскільки у навчальних планах закладів вищої освіти з'являється нова навчальна дисципліна «Історія бухгалтерського обліку». А від 2010 р. виходять монографії, у яких питання історії бухгалтерського обліку інтегруються у загальній проблематиці обліково-аналітичних наук [21]. Системність та комплексність характерні для цих видань упродовж останніх 15 років, а їх кількість подвоюється як і обсяги інформації. Це свідчить про експоненціальність розвитку обліково-аналітичних наук. Важливим результатом і досягненням розвитку обліково-аналітичних наук стали захисти дисертацій з проблем історії бухгалтерського обліку в Україні [22]

Серед важливих показників розвитку науки вагоме місце займають фінансові показники. Зокрема – це показники фінансування закладів освіти. Прогнозування розвитку науки може ґрунтуватися, як згадувалось вище на їхніх витратах. Наприклад, Міністерство освіти і науки України у 2024 р. розподілило 18,8 мільярдів гривень бюджетних коштів між ЗВО, найбільше отримали шість університетів (табл. 1.3.6). Водночас, у переліку лідерів за обсягами бюджетного немає Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Це пояснюється тим, що показники з його фінансування містяться в окремому рядку Державного бюджету.

Таблиця 1.3.6

Розподіл бюджетних коштів між університетами України у 2024 році

№	Назва університету	Виділені кошти (млн. гривень)
1	2	3
1	Національний технічний університет «Київський політехнічний інститут імені Сікорського»	1530,9

Продовження табл.1.3.6

1	2	3
2	Національний університет «Львівська політехніка»	980,1
3	Національний університет біоресурсів і природокористування	620
4	Львівський національний університет імені Франка	568,4
5	Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»	496,6
6	Харківський національний університет імені Каразіна	412

Як видно за даними табл. 1.3.6, шість найбільш фінансованих університетів України отримали від близько мільярда до 1,5 мільярда гривень у 2024 р. Основним критерієм розподілу бюджетних коштів став контингент здобувачів вищої освіти, які навчаються за кошти державного бюджету [23]. Окрім цього критерію, враховували такі показники: наукова діяльність (кількість коштів на одного працівника); зароблених від надання науково-технічних, консультаційних послуг або отриманих у формі грантів на наукові розробки; міжнародне визнання – місце в міжнародних рейтингах; участь у європейських проєктах Еразмус+; регіональний коефіцієнт – для підтримки закладів з найбільш вразливих регіонів; показник працевлаштування випускників, який має визначатися за даними Пенсійного фонду. Водночас, для аналізу фінансування розвитку окремих наук необхідно поглиблювати дослідження даних у їх розрізі на прикладі кожного з університетів. Але такі дослідження будуть мати користь тільки при прогнозуванні витрат у межах університету.

Висновки. Отже, підсумовуючи викладене вище можна стверджувати, що в окрему науку політична економія виокремлюється у середині XVIII ст., саме тоді для її розвитку характерна екапоненціальність. У той же час розвиток обліково-аналітичних наук розпочинається від середини XIX ст., коли бухгалтерський облік стає обов'язковим для суб'єктів господарювання. Проведені автором дослідження показали, що

передумовами розвитку обліково-аналітичних наук стає науково-технічний прогрес, скасування кріпацтва і правова регламентація бухгалтерського обліку. Причому експоненціальність проявляється у виданні україномовних підручників з бухгалтерського обліку на певних етапах його історичного становлення при входженні до різних державних формувань (Польщі і Австро-Угорщини).

Особливе місце впливу на розвиток обліку займає спеціалізація. У свою чергу спеціалізація створює умови для практичної інтеграції методичних і методологічних основ науки. Водночас, експоненціальність щодо кількісних показників поступу у рівні розвитку науково-педагогічного чи науковця-практика застосовувати для аналізу його діяльності, як і прогнозу на майбутнє на мою думку не зовсім доцільно. Адже з набуттям досвіду про рівень вченого не може свідчити зменшення кількості публікацій, тоді як якість висловлених думок буде впливати на розвиток науки. Можливо індекс цитованості буде більш корисливим при аналізі діяльності вчених.

Література:

1. Добров Г. М. «О предвидении развития науки» / Вопросы философии. - 1964. - №10. - С.71-82.

2. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. … доктора екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Голов Сергій Федорович. – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2009. – 377 с.

3. Гуцайлюк З. В. Концептуальні засади моделювавання системи бухгалтерського обліку // Вісник Київ. нац. торговельно-економічного ун-ту. - К.: 2008. – С. 28 - 36.

4. Швець В. Експоненціальність та історизм у прогнозуванні розвитку обліково-аналітичних наук / Розвиток бухгалтерського

обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI столітті. Житомир, 6-7 листопада 2015 р. – 1С. 106-108.

5. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т.С. Куна : зарубіжний досвід / С.Ф Легенчук // Вісник ЖДТУ . – 2008. – № 2 (44). – С. 87–100.

6. Злупко С. Економічна наука і наукознавство: Монографія / Упорядник Ярослава Злупко. – Львів: Тріада плюс, 2006. – 776 с.

7. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні : монографія / Володимир Швець. − Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.

8. Швець В. Є. Вступ до фаху : підручник / Володимир Швець. − Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2024. – 236 с.

9. Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. О. Ковалюка і канд. екон. наук, проф. В. Швеця. – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. – 440 с.

10. Туганъ-Барановский М. И. Основы политической экономіи / Третье перераб. изд. – Петроградъ: Изданіе Юридическаго склада «Право», 1915. – 593 с.

11. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

12. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с

13. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових (основаних на підставі закону з 9.04.1873 р.). – Перемишль, 1895. - 292 с.

14. Левицький К., Савчак Д. Порадник писарський. Львів: «Свобода», 1899. – 64 с.

15. Левицький К., Петрушевич І. Порадник торговельний. – Львів: Друкарня Наукового Товариства ім. Шевченка. Коштом і заходом Товариства «Просвіта», 1905. – 84 с.

16. Лепкий Я. О. Порадникъ писарский. – Львовъ: Изд. Общ-ва им. Мих. Качковского, 1909. – 64 с.

17. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових (основаних на підставі закону з 9.04.1873 р.). Перемишль, 1912. – 608 с.

18. Закон Австро-Угорської імперії «Про ревізії заробкових і господарських спілок» від 10 червня 1903. // Вісник законів державних. – Ч.133.

19. Швець В., Павлік І. Розвиток наукової думки з обліку і аналізу в сільському господарстві у виданнях Євгена Архипенка / Економічний аналіз. Випуск 28,№ 3. – 2018, С. 216-224.

20. Швець В. Є. Науково-практичний внесок Юліана Павликовського у розвиток економічних наук / Торгівля, комерція і підприємництво : збірник наук. праць / [редакц.кол.: Апопій В.В., Куцик П.О., Шевчук В.О. та ін.]. - Львів: Львівська комерційна академія, 2014. – Вип.. 16. - С. 171-175.

21. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств: колективна монографія / за ред. проф. Куцика П. О. та проф. Пилипенка Л.М. - Львів: Растр-7, 2019. С. 309 с.

22. Ярошовець Н. В. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (методологічний аспект, історико-теоретичний вимір): Дис.. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. - К., 2002. - 219 арк. , табл. - Бібліогр.: арк. 196-205.

23. Волошин М. Міносвіти розподілило майже 19 мільярдів гривень між вишами України. https://24tv.ua/education/vishha-osvita-naykrashhi-vishi-ukrayini-otrimayut-mayzhe-19-milyardiv_n2549838 (7 травня 2024)

© В.Є. Швець

Вербова О.С.
Львівський торговельно-економічний університет

1.4. ІННОВАЦІЙНА ТРАДИЦІЯ ОСВІТИ, НАУКИ ТА ПРАКТИКИ В АГРАРНІЙ СФЕРІ НА ТЕРИТОРІЇ ЗАХІДНОЇ УКРАЇНИ

Вступ. Вирішування проблеми господарської самоідентифікації української нації в умовах глобальних економічних та воєнних викликів є однією зі складових процесу європейської інтеграції України. В час трансформаційних змін надзвичайно актуальним є формування новітньої персоноцентричної моделі аграрної економіки, яка б увібрала у себе національні традиції ментальності та ідентичності. Ураховуючи сучасну соціальну спрямованість економіки доцільно розглянути добре зарекомендовану емпірику організації соціально-економічного розвитку особистості, як підвалини модерної господарської самоідентифікації українського суспільства. Розвиток аграрної освіти і науки та аграрного менеджменту завжди був для українців домінантою соціальної й економічної свободи та господарського добробуту.

Національне пробудження західної вітки українського народу середини XIX століття покликало до життя ідею господарського просвітництва, яка містила у собі таку важливу складову, як поширення сільськогосподарських знань в середовищі українського селянства, що чисельно було домінантною соціальною верствою краю. Найшвидше започатковується просвітництво в аграрній сфері серед українців Галичини. Вже в іншомовних часописах і журналах Галичини, що появилися наприкінці XVIII ст. (перший часопис «Gazette de Leopol» – 1776 р.), публікувалися матеріали з проблем аграрного просвітництва. Першою організацією в Галичині, яка зобов'язувалася популяризувати сільськогосподарські знання серед українського і

польського селянства, було Цісарсько-королівське Галицьке Товариство Господарське у Львові, що виникло в 1845 році.

Виклад основного матеріалу. Необхідність піднесення сільського господарства Галичини та популяризації основ аграрної науки серед українського населення краю стали засадничими складовими політичної програми, сформульованої його провідниками у добу «весни народів». Головна Руська Рада у травні 1848 р. висунула перед цісарем Фердинандом вимогу створити з української частини Галичини окремий коронний край з автономною політичною й господарською самоуправою та з окремим краєвим урядом у Львові. Знесення панщини (15 травня 1848 р.) відкрило перед українцями нові завдання в царині відродження сільськогосподарських традицій [2, с.130–133].

Засноване 16 червня 1848 р. Товариство для ширення народної освіти «Галицько-Руська Матиця» одним із важливих статутних завдань ставило популяризацію сільськогосподарських знань серед українців. Відкривалися нові можливості для поширення аграрної культури із появою у Львові першого українського часопису «Зоря Галицька» (15 травня 1848 р.). Власне у той період опубліковані видання священиків Михайла Петрушевича зі Стрия «Ймена краєвих рослин» і «Ботанічний словарець», Льва Трещаковського з Рудна «Наука о пчеловодстві» (Львів, 1855 р.), перший український підручник ботаніки професора Василя Воляпа «Начальнеє остюваніє рослинословія» (Відень, 1854 р.), брошура Т. Бобикевича «Порадник для любителів скотоводства» (Львів, 1864 р.) та багатьох інших, що «старалися живим і друкованим словом заступити брак організованої культурно-освітньої праці в Галичині» [1, с.2]. В той же період у галицькому селі організовуються спілки для винайму землі й пасовищ, закладаються спільні громадські шпихліри, парафіяльні позичкові каси [2, с. 184–185]. Ці громадські заходи та друковані видання сприяли усвідомленню нагальної необхідності

поширення засад аграрної культури серед українського селянства.

Видання закону про Товариства (1867 р.) дало можливість зосередити всю культурно-освітню працю у Товаристві «Просвіта» (1868 р.), від якої ведуть свій початок майже всі українські інституції Галичини. Це Товариство значну увагу приділяє поширенню сільськогосподарських знань у своїх виданнях. Популярні щорічні календарі «Просвіти» містили чимало статей на сільськогосподарські теми. Часопис Товариства «Письмо з Просвіти» впродовж тривалого часу відігравав роль провідника просвітництва у галицькому селі та публікував чимало важливих матеріалів із сфери аграрної культури. Програмові засади українського господарського життя були проголошені на першому руському всенародному вічі у Львові 30 листопада 1880 р. редактором першого щоденного українського часопису «Діло» Володимиром Барвінським та талановитим економістом і господарським діячем Володимиром Навроцьким. Ухвали віча спричинилися до пожвавлення господарського руху по всій Галичині.

На рубежі 60–70-х років у Галичині засновуються перші економічні часописи «Господар» (1869–1872 рр.), що його видавав у Львові Северин Шехович та «Господар і Промишленник» (1879–1887 рр.), який з ініціативи Аполлона Ничая друкувався спочатку в Станіславові, а згодом у Львові. Посиленню просвітницької та практичної роботи у середовищі селянства сприяли зміни у статуті «Просвіти» (1891 р.), які передбачали, зокрема, практичну реалізацію модерного аграрництва (аграрні досліди, зразкові господарства тощо) та поширення аграрної освіти (спеціалізовані та популярні видання, курси тощо). Інтенсивний поступ у різних ділянках діяльності «Просвіти» (науковій, освітній, педагогічній та економічній) вимагав їх інституційного виокремлення. Так, для споживчих, кооперативних і деяких сільськогосподарських справ (зокрема насінництва) постала в 1883 р. «Народна

Торговля», що згодом стала Краєвим Союзом Споживчим. Виникає Краєвий Союз Кредитовий (1898 р.), що створив у себе ревізійний відділ, який згодом розвинувся у централю української кооперації – Краєвий Союз Ревізійний (1904 р., згодом Ревізійний Союз Українських Кооператив).

Постає гостра потреба у створенні окремого сільськогосподарського товариства. Ним стало Краєве Господарське Товариство «Сільський Господар», в рамках якого провадилася вся агрономічна робота та поширення сільськогосподарських знань в Галичині й у інших регіонах Західної України. Товариство дбало й про підготовку фахових робітників сільського господарства, висилало на навчання молодь. Починаючи з 1910 р. Товариство публікує популярні книжки у серії Бібліотека «Сільського Господаря» (вийшло 27 брошур) та періодичне видання «Господарський Часопис» (до 1918 р.), що відновлено у 1921 р. під назвою «Господарсько-кооперативний Часопис». Головна рада Товариства «Сільський Господар» придбала багато іноземної літератури для бібліотек у філіях [3]. Значення роботи «Сільського Господаря» у поширенні сільськогосподарських знань на західноукраїнських землях величезне. Впродовж 45 років воно формувало інституційне середовище для поступу цивілізованих засад аграрної культури краю. Впродовж 1925–1939 років регулярно виходить спеціалізований фаховий часопис «Сільський Господар». Крім цього часопису Товариство видавало часописи: «Український Пасічник», «Сад і Город» та «Хліборобська Молодь». Щорічно впродовж 1928–1944 років друкувався календар «Сільський Господар».

Однією з найцінніших ділянок практично-педагогічної праці «Сільського Господаря» стала організація Хліборобського Вишколу Молоді (ХВМ) [4, с.51–63]. Навчання у системі ХВМ, запроваджене Товариством у 1932 р., тривало 3-4 роки та давало закінчену фахову освіту, що нічим не поступалася тій, котру

отримували випускники державних хліборобських шкіл, яких у міжвоєнний період було обмаль. Цим видом навчання, що було забезпечене спеціальною навчальною літературою та часописом «Хліборобська Молодь» (листопад 1934 – серпень 1935 рр.), було охоплено широкі кола селянської молоді. Фахівців-інструкторів для системи ХВМ «Сільський Господар» готував на спеціальних курсах. Не припинялася ця праця навіть із вибухом Другої світової війни (1939–1941 рр.). Централя «Сільського Господаря» в Ярославі продовжувала видавати часопис «Сільський Господар» (від серпня 1940 р. до грудня 1941 р.), щоб згодом знову відновити свою працю у Львові (травень 1942 – липень 1944 рр.).

Ефект від масштабної просвітницької діяльності Товариства примножувався зусиллями всієї західноукраїнської кооперації. Вже на початку XX ст. національна кооперація в Галичині поставила як одне із найчільніших завдань – піднесення сільського господарства краю. Засновані у цей період кооперативні часописи «Економіст» (1904 р.) та «Самопоміч» (1909 р.) присвячували свої сторінки матеріалам, які популяризували серед українців основи аграрної культури. Національна кооперація здійснювала це завдання шляхом аграрного просвітництва на сторінках своєї преси («Господарсько-Кооперативний Часопис» (1921–1944 рр.), «Кооперативна Республіка» (1928–1939 рр.), «Кооперативна Родина» (1934–1939 рр.), «Кооперативне Молочарство» (1928–1939 рр.), «Кредитова Кооперація» (1938–1939 рр.)). Кооперація своїм коштом утримувала великий штат власних сільськогосподарських фахівців, інструкторів, агрономів, спеціалістів з тваринництва тощо. Проте, просвітницька праця «Сільського Господаря» у союзі з національною кооперацією в аграрній сфері не обмежувалася лише територією Галичини.

В 1917–1919 роках у північно-західних землях розповсюджується ціла низка української преси, в тому числі

також сільськогосподарської та кооперативної, в якій справа поширення сільськогосподарських знань розглядалася як одне із важливих державних завдань. Поширюються також видрукувані при допомозі Уряду УНР або різними українськими видавництвами сільськогосподарські книжки. Одначе короткий час державної самостійності не дав змоги організувати сталі форми поширення сільськогосподарських знань на цих землях. Вперше до організованого поширення сільськогосподарської освіти взялася у північно-західному краї українська кооперація при допомозі представників кооперативних централей зі Львова відбуваються в 1925–1928 рр. по цілому краю [5, с.119].

Загалом найбільше сільськогосподарських шкіл було в Галичині. Щодо шкіл такого профілю з українською мовою навчання, то поза Галичиною їх не було зовсім. При цьому треба зважити на той факт, що до польських сільськогосподарських шкіл українців майже не приймали, а тому ці школи не приносили користі українському населенню у справі поширення сільськогосподарських знань. Певним винятком була Висока Сільськогосподарська Школа в Дублянах біля Львова, що існувала на правах факультету Львівської Політехніки, у яку приймали тільки дуже невеликий відсоток українських студентів. Тому українці змушені були студіювати аграрні науки закордоном, зокрема, в Українській Господарській Академії в Подебрадах.

Яскравим прикладом формування модерних засад менеджменту в аграрній сфері стала діяльність Товариства «Сільський Господар». У листопаді 1929 р. був змінений статут Товариства. Головним організатором роботи ставала дирекція, що безпосередньо здійснювала менеджмент передусім агрономічної роботи в українському аграрному середовищі. Організаційні зміни та інноваційні підходи до менеджменту одразу позначилися на кількісному та якісному зрості «Сільського Господаря»: якщо 1928 р. було 74 філії, 540 кружків,

10807 членів, то в 1929 р. – 82 філії, 1054 кружки і 26150 членів; якщо в 1927 р. було 15 агрономів в краю, то в 1928 р. їх число зросло до 35, а в 1929 р. «Сільський Господар» мав уже 37 агрономів.

Проте, варто відзначити, що на всіх означених теренах «Сільського Господаря» діяльність не була однаково успішною: в окремих з них вона залишалася в зародковому стані, в інших окупаційна польська влада її всіляко обмежувала. Однак у деяких місцевостях філії та гуртки Товариства діяли ефективно. Та важливо зазначити, що, як писав Є. Храпливий, «на цих землях найшов «Сільський Господар» серед українського селянства широкий відгомін і сердечне приняття та що він розвине й там свого корисну працю широко, якщо тільки дозволять на це умови» [6]. Незважаючи на велику організаційну завантаженість, активну роботу, спрямовану на розбудову Товариства «Сільський Господар», створення його гуртків і філій на західноукраїнських теренах, Є.Храпливий не переставав публікуватися, багато часу віддавав дослідницькій праці, присвяченій проблемам фахового та громадського менеджменту. Про праці Товариства «Сільський Господар» 1928 р. з'явилася стаття Є.Храпливого на сторінках тижневика «Господарсько-Кооперативний Часопис», двотижневика «Кооперативна Республіка» [6].

Є.Храпливий відслідковував усе нове, що з'являлося у царині аграрної науки. Про це свідчить сам перелік рецензій на видання, які опубліковані в теоретичному органі кооперації «Кооперативна Республіка», а саме на: «Практичний порадник для сільськогосподарських кредитових Товариств «Організація і практика сільськогосподарської кооперації», що видала «Коопспілка» у Харкові 1927 р., на збірку «Молодий агроном», яку видало Агрономічне Товариство при Українській Господарській Академії у Подебрадах, і на польське видання «Справа цін рільничих продуктів в економічній програмі Польщі». Крім того, він також популяризував світовий досвід

організації селянського кредиту і боротьби з лихварством тощо [7].

Стрижнем публікацій Є.Храпливого за 1929 р. було гасло: «Всі на хліборобський фронт!». Так він назвав одну із статей у двотижневику «Сільський Господар» і її можна би вважати програмною, бо й справді, з якого би боку не з'ясовувалося питання про економічне життя селянства, головним завжди було вивести його на шлях поступу й добробуту. Творення кооперативних млинів і м'ясарень, співробітництво кооперацій з органами місцевого самоврядування, осередків вивчення сільського господарства і сільськогосподарської кооперації, збільшення громадського бюджету і проведення кампаній проти боргів, залучення молоді до кооперації – ось далеко не повний реєстр тих проблем, що їх обговорював Є.Храпливий у своїх більших чи менших за обсягом публікаціях [4,с.177–184]. «Більше друкованого слова в нашу кооперацію» – статтю з такою назвою 1930 р. помістив Є.Храпливий у «Господарсько-Економічному Часописі», який і редагував.

Слово вченого й організатора було адресоване українському селянству, яке він закликав до співпраці з кооперацією, розвивати кооперативне молочарство і пасічництво, підвищувати освітній і фаховий господарський рівень, впроваджувати здобутки науки, техніки, агрономії в господарську практику, боротися із марнотратством, боргами, пияцтвом, лінивством, зневірою. Це була широка програма оздоровлення сільського господарства і посилення його здатності до розвитку в умовах наступу економічної кризи, яка охопила ринкову економіку світу в 1929–1933 рр. Остання особливо дошкульною була для західноукраїнського дрібноселянського господарства, яке знемагало від малоземелля, консервативних форм господарювання, великих податків, колоніальної політики, малої конкурентоспроможності на ринку продовольства. У цих умовах потрібно було подесятерити зусилля на підтримку селянства.

Власне це добре розумів Є.Храпливий. «Наше завдання, – писав він, – не зневірюватись, а дальше працювати» [7]. Тематично поєднані статті Є.Храпливий видав окремою брошурою «Що нас болить. Українським кооператорам під розвагу». Він хотів, щоб кожен український селянин зрозумів вигоду кооперативного співробітництва у складних умовах аграрної кризи, що тісно переплiталася з промисловою і особливо руйнівною була в краї з колоніальною економічною і політичною системою [8].

У газеті «Діло», в якій з 1931 до 1934 р. Є.Храпливий був членом редакції та постійним співробітником з економічних справ, він опублікував цінні інформації про XV Міжнародний хліборобський Конгрес у Празі, зміст його постанов, Міжнародну Конференцію хліборобських інтелектуалів, Міжнародний молочарський конгрес у Копенгагені та ін. Ці інформації розширювали світогляд населення, орієнтували його на вибір вектора господарської діяльності. Розкриваючи загальні тенденції аграрного поступу, Є.Храпливий відзначав його національні особливості, які виявилися у спротиві аграрній кризі, що вже охопила окремі країни, наприклад, Німеччину, Австрію, Францію. Аграрна криза була пов'язана із загостренням конкурентної боротьби на ринку, що вело до зниження цін. Витримати конкуренцію могли тільки ті господарства і кооперативи, які могли знизити свої витрати і підвищити якість продукції: «ощадність – це основа нашого майбутнього самостійного життя» [9].

Треба сказати, що до теми ощадності Є.Храпливий звертався не один раз. У 1930 р. з окремих публікацій він уклав брошуру «Ощадність. Шлях до сили й добробуту народу», в якій писав: «Працюємо чимало, зранку до вечора не вгавають міліони хліборобських рук, а в успіхах все ми позаду. Чи може зле працюємо? Чому ж злидні не виходять з нашої хати?» [10]. Та однієї праці замало. Потрібно, щоб цією працею хтось розумно керував. Тоді би ця наша праця творила дива, не були б ми бідні

на нашій багатій землі, не заглядав би голод і холод до наших хат. «Ощадність, – на думку економіста, – мусить перейти глибоко в усе наше життя, вона мусить йти заповітом, обов'язуватиме у кожній хвилині і на кожному місці, наших громадян. Бо тільки загальна, поголовна, хоч може в перших своїх кроках цілком скромна ощадність може дати великі наслідки для цілого народу» [10, с.19].

Ощадність грошей, крім власного добробуту, має велике загальнонаціональне значення. «Живемо в часах, – казав Є.Храпливий, – де нарід неощадний, бідний, без власного народного капіталу, зібраного в кооперативних установах, не представляє вартости, як спільник у великому світовому господарстві. Натомість народи з великим капіталом, що його назбирали через ощадність одиниць, мають велике значення, вони диктують народам неощадним і бідним свою волю» [10, с. 23]**.** У цьому контексті заслуговують на увагу два окремі видання 1922 р., присвячені проблемам хліборобства: «Як піднести наше хліборобство» і «За хліборобську справу» [4, с.55–75; 11]. Обидва видання, що тісно пов'язані між собою тематично і взаємодоповнюються, є певним узагальненням поглядів Є.Храпливого на шляхи, методи і засоби розвитку селянського господарства.

Виявом економічного персоналізму у методології Є.Храпливого стало акцентування на єдності економічного і культурного розвитку. Стрижнем вказаної праці Є.Храпливого була аргументація потреби об'єднати кооперативні й культурно-освітні установи під патронатом «Сільського Господаря», щоб подолати «важке господарське лихо, в яке попав наш край і наш нарід» [7]. Завдання кооперації – організувати продажу хліборобських плодів, їх переробки, забезпечити село відповідними кредитами, господарськими знаряддями та іншими необхідними селу товарами. Саме тому кооперація поділяється на

види: господарсько-споживчу, молочарську, кредитову. Кожен з тих видів кооперації виконує окреслені господарські функції.

В основу господарського поступу творець національного аграрного менеджменту ставить інновації. Модерна європейська аграрна освіта та новітні методи організації української аграрної справи становили стрижень інноваційних підходів. Завдання Товариства, – казав Є.Храпливий, – об'єднати селян для усіх справ сільського господарства, давати їм науку і пораду в господарюванні, у вирощуванні плодів високої якості та конкурентоспроможності на ринках. Хліборобське знання і оборона хліборобських інтересів – це два головні та найважливіші завдання організації «Сільський Господар». У розв'язанні цих проблем Є.Храпливий велику роль відводив спільним діям кооперації і Товариства «Сільський господар», посилався на тривалий досвід їх співробітництва. Цей досвід не втратив свого значення для наших сучасників. Очевидно, що сьогоднішня Україна потребує менеджерів аграрної сфери такого масштабу, яким був Є.Храпливий. Тут йдеться не тільки про фахівців, але й про жертовність на користь рідного народу, його добробуту і авторитету у світі.

Центральне місце в аграрному менеджменті Є.Храпливого посідало фахове планування агрономічної роботи. За його ініціативою при Товаристві було створено Головну Організаційну Секцію, що ставила за мету розбудову агрономічної праці в краю з перспективою поширення її не тільки у царині сільськогосподарської кооперації, але й у всіх відповідних сферах українського економічного життя [13]. Для цього Секція створювала свої відділення при філіях «Сільського Господаря», що в сукупності повинно було сприяти плановій роботі Товариства на всіх теренах його впливу. Є.Храпливий вважав, що завдяки створенню Головної Організаційної Секції вдалося об'єднати зусилля усіх центральних установ, спрямувати їх на

шлях активної господарської і культурної діяльності. До неї були залучені українські банки, просвітні установи тощо [14].

У підсумках своїх пропозицій щодо поліпшення організації співпраці різних установ в інтересах розвитку українського селянства Є.Храпливий зауважив, що її важко охопити в повному обсязі та різноманітті. Та дорікати провідникам цієї праці, казав він, не має підстав, бо ґрунтується на безкорисливій добрій волі. «У нас, – продовжував Є.Храпливий, – нема ніякого примусу праці і всі, що приходять до нашої організації працювати, працюють добровільно, віддаючи свій труд і своє змагання в ім'я великої ідеї відродження українського села» [4, с.56]. Цій проблемі учений присвятив монографію «За хліборобську справу», в інформації про видання якої зазначалося, що це фактично підручник для аграрних менеджерів – «організаторів наших хліборобів», «докладна інструкція про організаційну і фахову (агрономічну) праці всіх клітин нашої хліборобської організації, без якої не може обійтися ні один організатор села» [4, с.44; 11].

Монографію Є.Храпливого «За хліборобську справу» можна вважати програмою діяльності Товариства «Сільський господар». Це й справді своєрідний посібник з організаційної та фахової діяльності в середовищі українського селянства у 30-х роках XX ст. Правда, рекомендуючи книжку читачеві, автори напутнього слова вказували, що запропоновані в ній способи і методи організаційно-громадської роботи на селі не слід трактувати вичерпними чи закостенілими, бо життя кожної місцевості має свій досвід і надбання у цій ділянці. Одна з головних того причин, це те, що «хлібороб залежить від природи, від цих таємних сил, що після твердих законів керують усім, що росте, живе, й порушується» [11, с.3].

Згідно з економічною теорією Є.Храпливий, крім природи, в економічному процесі враховує капітал, який у сільському господарстві виступає у вигляді землі, будинків, живого і

мертвого інвентаря. Будь-яке підприємство, щоб розвиватися також потребує капіталу, який, одначе, функціонує з різною ефективністю у промисловості та сільському господарстві, бо земля – не верстат. «На верстаті, – писав він, — можна працювати, скільки треба і все виходять нові продукти. А земля родить після законів природи. Вона може родити більше, але не буде родити частіше» [11, с.7]; «та коли вже мова про організацію хліборобів, твердить Є.Храпливий, – то мусимо організуватися всі, мусимо згуртувати для оборони справ нашого села всіх, кому дорога майбутність українського хліборобства» [11, с.9].

Аналізуючи діяльність «Сільського Господаря», його можливості та перспективи, Є.Храпливий окреслив особливості менеджменту в усіх сферах господарювання на селі. Повчальною є структура і логіка викладу, єдність теоретичних і методичних підходів. Це засвідчує високий науково-методичний і організаційний рівень української сільськогосподарської науки взагалі. Є.Храпливий торкався найрізноманітніших аспектів сільськогосподарської кооперації, економічного і культурного побутування українського села. Водночас він пильно стежив за кооперативними процесами в світі, розвитком кооперативної думки в краї та за кордоном. Однак все це було підпорядковане одній меті – вивести з труднощів українське селянство, спрямувати його на шлях економічного і культурного поступу, ввести впевнено і гідно у сім'ю цивілізованих народів.

Діяльність Є.Храпливого стала прикладом становлення національного інноваційного менеджменту у інституційному полі аграрної кооперації на засадах використання новітніх технологій, зміцнення економічних і морально-ціннісних основ модерного перетворення українського селянства. У своїх задумах Є.Храпливий не відривав економіку від освіти і культури, виходив з їх органічної єдності та генетично-еволюційної поступовості. Він зробив посильний внесок у розвиток української науки, залишивши цінні поради, спрямовані на

модернізацію селянського господарства і генези хліборобського менеджменту. Є.Храпливого можна вважати засновником українського інноваційного аграрного менеджменту.

Висновки. Дослідження інноваційної традиції аграрної освіти і науки та практики аграрного менеджменту в Західній Україні виявило стрижневу роль у цьому феномені інституціональних механізмів: поширення просвіти, сільськогосподарських знань, кооперативних ідей, персоналістських цінностей, утвердження національної самосвідомості й нової господарської ментальності та ідентичності, формування соціального капіталу і кооперативного солідаризму, що має цивілізаційне значення для філософського осмислення новітньої стратегії сталого інноваційного розвитку України як могутньої й нездоланної аграрної держави з високою європейською господарською культурою.

Самоідентифікація української аграрної освіти та науки, як суб'єктів європейського науково-освітнього простору, неможлива без творчого осмислення досвіду національного інноваційного аграрного менеджменту. В основу господарського поступу засновник українського аграрного менеджменту Євген Храпливий поставив інновації. В його концепції модерна європейська аграрна освіта та новітні методи організації української аграрної справи становили стрижень інноваційних підходів. Унікальний досвід національного інноваційного аграрного менеджменту є особливо цінним для розбудови державницьких підвалин нового етапу економічного менеджменту.

Література:

1. Храпливий Євген. Ширення сільськогосподарських знань серед українців на західньо-українських землях. Наукові записки УТГІ (IV). Реґенсбурґ, 1948. 125 с.

2. Вербова О. Економічна історія: Навчальний посібник. Львів: ЛА «Піраміда», 2002. 392 с.

3. Костецький І.Я. З історії розвитку сільськогосподарської кооперації у східній Галичині. *Економіка АПК*. 1999. № 10. С. 37.

4. Злупко С.М. На чатах рідної землі: Євген Храпливий – учений, організатор, патріот. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 1999. 283с.

5. Винниченко Ігор. Українці Берестейщини, Підляшшя й Холмщини в першій половині XX століття. К., 1997. 288 с.

6. Храпливий Євген. Сорок літ праці Краєвого Господарського Товариства «Сільський Господар» у Львові. Львів: Накладом Краєвого Товариства «Сільський Господар». 1939. С. 36.

7. Храпливий Євген. Слово аґрономів-кооператорів. *Сільський Господар*. 1930. Ч.27. С. 449.

8. Храпливий Євген. Що нас болить? *Господарсько-Кооперативна Республіка*. 1930. Ч. 12. С. 460–468.

9. Ощадність. 1931. Ч. 13.

10. Храпливий Євген. Ощадність. Шляхи до сили й добробуту народу. Реферат на кооперативне свято. Львів, 1930. 26 с.

11. Храпливий Євген. За хліборобську справу. Про те, як основувати кружки та філії «Сільського Господаря» та як в них працювати. Львів: Накладом РСУК, 1932. 15 с.

12. Гловінський І.Є. Агрономія суспільна й державна. Енциклопедія українознавства. Львів, 1993. Т.1. С.24.

13. Доманицький Віктор. Сорок літ громадсько-агрономічній праці проф. Костя Мацієвича. *Український Агрономічний Вістник*. 1938. № 6. С.60.

14. Український агрономічний вісник. 1934. №2. С. 202–204.

© О.С. Вербова

Шевчук В.О.
Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ

1.5. ЕКОНОМІЧНЕ ВІДРОДЖЕННЯ УКРАЇНИ І СВІТУ ТА МІСІЯ ОБЛІКОВОГО І КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ

Вступ. З'ясування сутності теперішньої війни Росії проти Україна вимагає взяття до уваги середовища ноосфери, в якому триває війна. Гібридний характер, який вона має, водночас вказує світовому співтовариству загальнолюдську місію, виконання якої покладається на Україну. Усвідомлюючи своє глобальне призначення, країна почала втілювати наданий історією шанс у час здобуття своєї найпершої перемоги. Перемога досягнута в лютому 2022 р., коли Україна провалила наміри російського бліц-крігу. Відтак ворогу не вдалося захопити Київ «за три дні», а Україну та інші країни – упродовж кількох тижнів.

Завдяки цій перемозі сталися докорінні зміни глобального часопростору, що відбулися миттєво і тотально. Відтоді провідними складовими української місії є: принципово нове світоглядне призначення України; її нова геополітична місія, що передбачає облаштування світоустрою на новітніх засадах; нове темпоральне призначення, втілюючи яке, Україна започатковує написання новітньої національної та загальнолюдської сторінок світової історії.

Виклад основного матеріалу.Українські інтелектуали ще у 80-х роках ХХ ст. ввели у світовий науковий обіг метафоричну картину загальнолюдського економічного надбання [1, с.381-382]. Ця картина змальовує уявні дерева, плоди яких є поживними чи отруйними. Дихотомія загальнолюдських знань зумовлюється правильністю відповіді на основне питання економії як науки [1, с.103]. Дерево, яке плодоносить поживними благами, посадив Ф.Кене. Його плоди (тобто економічні знання), що мають природничу основу, називаємо життєствердними,

рятівними знаннями [1, с.382]. Відповідно плоди дерева посадженого А.Смітом, що мають політикоекономічну основу і є отруйними, умовно іменуємо смертоносними знаннями [1, с.382].

Визначальним для рятівного забезпечення управління економікою в сучасних умовах є те із вказаних дерев, яке плодоносить поживними благами. Та якраз воно унаслідок історичних обставин до цього часу залишається украй занедбаним. У той же час крона саме цього дерева знайшла розвиток в українській науковій думці. Це продовження доречно вважати парадигмальним внеском у національну і світову економічну науку. Свого часу нами викладені основні положення доробку національних інтелектуалів, котрі заклали природничі підвалини загальнолюдського економічного надбання, створивши основу життєствердних, рятівних знань. Ідеться про д-ра С.Подолинського, акад. В.Вернадського, М.Руденка.

Так, ідеї фізіократів набули подальшого розвитку, коли Ю.-Р.Майєр обгрунтував закон збереження і перетворення енергії. Застосування теорії множин дозволяє глибше осягнути необхідність об'єднання «відкриття Кене з відкриттям Майєра». Бо якраз у такий спосіб «дістанемо те, що дістав С.Подолинський» [1, с. 272]. Дескриптивна теорія множин дає можливість об’єднати парадигми Кене і Майєра, результатом перетину яких стає парадигма Подолинського. Подальше застосування цієї теорії надає змогу поглибити твердження про те, що «Ф.Кене плюс С.Подолинський - це вже не часткова, а повна Істина» [1, с. 440]. У цьому ж контексті набувають значущості оцінки, яку дав акад. В.Вернадський здобуткам Ю.-Р.Майєра і С.Подолинського як першопрохідцям у найновітнішій науці того часу.

В.Вернадський надзвичайно високо поцінував самостійний внесок С.Подолинського у дослідження «межі між живою і заскнілою речовиною». Адже поряд із Ю.-Р.Майєром над розв’язанням вказаних проблем працювали В.Томсон (лорд

Кельвін) та Г.Гельмгольц. Їхні «короткі, проте цілковито ясні вказівки, думки і факти енергетичної відмінності живого й мертвого … не були зрозумілі й поціновані. Вже пізніше і самостійно … С.А.Подолинський зрозумів всю значущість цих ідей» [2, с. 360]. Тож піонерним внеском С.Подолинського стало самостійне дослідження термодинамічних проблем, розв'язанню яких відважувались присвятити себе лише окремі інтелектуали. Світовим пріоритетом С.Подолинського стало застосування ідей енергетичної відмінності живого і мертвого до вивчення економічних явищ.

Новаторські підходи С.Подолинського, котрі забезпечили йому світову першість у творенні фізичної економії як принципово нового напряму світової економічної науки і зробили молодого дослідника фундатором її української школи, знайшли подальший творчий розвиток у працях В.Вернадського і М.Руденка. Акад. В.Вернадський свого часу прийшов до визначального для подальшого існування всього живого, включаючи перспективу життя планетарного людства, висновку про те, що жива речовина існує «протягом усього геологічного часу, тобто геологічно вічно» [3, с. 326]. Доведене ним положення залишається фундаментальною природничою підвалиною, яку належить класти в основу теперішнього та прийдешнього економічного розвитку.

Адже економіка XXI ст. покликана бути гармонійним симбіозом живого, неживого й розумного. Визначальною у забезпеченні цього симбіозу є сфера живого. Проте існує небезпека її руйнування внаслідок недосконалого освоєння сфери неживого, від чого не раз застерігав видатний мислитель і натураліст. Вказуючи, що «перед людиною відкривається величезне майбутнє», учений водночас змушений був застерегти: «якщо вона зрозуміє це і не буде використовувати свій розум і свою працю для самознищення» [3, с. 330]. Бо на людину як носія

розумного, що скеровує працю задля збереження живого, покладається відповідальність за майбутнє.

Важливою науковою підвалиною подальшого розвитку економіки є надбання українського інтелектуала XX-XXI ст. М.Руденка. В його економіко-філософському доробку є найпосутніші положення, що стосуються дії та застосування закону збереження й перетворення енергії. Наш сучасник володів глибоким осягненням значущості цього фундаментального закону природи для економічного розвитку суспільств.

Він також самостійно доводив положення, що підтверджують істинність як ідей С.Подолинського, так і узагальнень акад. В.І.Вернадського про «неперехідну відмінність між живими і заскнілими природними тілами біосфери», «різку, енергетично-матеріальну відмінність живих організмів від усіх заскнілих тіл біосфери» [4, с. 508]. М.Руденко розвивав їхні положення і доводив, що «світи органічний і неорганічний розмежовані тим, що всяка органічна речовина, на відміну від мінеральної, є носієм сонячної енергії» [1, с. 451].

Дослідження М.Руденка є новітнім продовженням засад, які вперше імплементував у світову науку С.Подолинський, вказавши на застосування ідеї енергетичної відмінності живого і мертвого до вивчення економічних явищ. Вони є логічним продовженням доробку акад. В.Вернадського, котрий доводив нездоланність межі між живим і заскнілим.

Таким чином, заснована С.Подолинським українська наукова школа фізичної економії являє собою галузку, котра поряд із класичною континентальною школою фізіократів формує крону першого дерева загальнолюдської економіко-філософської культури [4; 5, с. 722-725]. Що більше: спираючись на положення інших українських подвижників, нині можемо вести мову про економіко-природознавчий симбіоз, яким є національна наукова школа фізичної економії [1, с. 482, 487].

Досягнуті на природничій основі здобутки подвижників української наукової школи утворюють основу новітнього загальнолюдського феномену, котрий також має рятівний вимір - сучасної світової фізико-економічної думки. Підставами для цих тверджень є наступні аргументи. Світовими інтелектуалами, котрі дотримуються гуманістичних засад, визнається новітня наукова галузь, іменована екологічною економікою [6]. Серед її найвидатніших фундаторів – Ф.Содді, К.Боулдінг, Н.Джорджеску-Реген, а також науковці, котрі були чи залишаються нашими сучасниками – Г.Дейлі, Р.Костанза, Х.Мартінес-Алієр та ін.

У досліджуваному контексті важливо відзначити, що єдиним українцем серед них є С.Подолинський: його ім'я стоїть на чолі світової когорти подвижників екологічної економіки [7]. Перелік наукових здобутків українського очільника вони обмежують трьома працями – хоча насправді їх шість: ще за його життя вони видані чотирма європейськими мовами [8, с. 5-19].

Тож сучасна світова фізико-економічна думка являє собою третю галузку життєдайного дерева, а її новітнім науковим напрямом є екологічна економіка. Ознака «фізична» у досліджуваному понятті походить від грецького «physis», тобто «природа» [9, с. 722-725]. У такий спосіб фізична економія як напрям загальнолюдського економічного знання, покликаний досліджувати взаємодію суспільно-господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного, закономірно охоплює і екологічну економіку. Відтак до когорти рушіїв світової фізико-економічної думки поряд із названими подвижниками екологічної економіки, мають входити інші відомі дослідники.

Успадкування парадигм Ф.Кене та Ю.-Р.Майєра, органічне поєднання надбань європейської фізіократії із власним доробком, започаткування національної наукової школи фізичної економії, відкривають здобуткам С.Подолинського, котрий нині постає на чолі світових рушіїв екологічної економіки, перспективу

творення життєствердного каркаса загальнолюдського економічного надбання. Якраз С.Подолинський є тим, чий доробок уособлює рятівне надбання сучасного людства.

У такий спосіб подвижники української школи ініціювали новітнє світоглядне бачення, котре змінило знаннєву дихотомію, якою мають керуватися сучасні суспільства, засновані на знаннях. Вважаємо, що якраз на цій світоглядній основі мають розвиватися сучасний облік, контроль та аналіз як функції забезпечення принципово нового управління економікою. Викладені положення дозволяють вести мову про зовсім нові передумови суспільно-господарського відродження України у повоєнному періоді завдяки розвитку досліджуваних управлінських функцій в реальному секторі економіки.

Усвідомлюючи значущість фактографічного забезпечення для управління економікою, д-р С.Подолинський, акад. В.Вернадський, М.Руденко виклали основоположні засади, визначальні для подальшого розвитку обліку, контролю та аналізу [10, с.64, 66; 11, с. 253; 1, с.296]. З огляду на те, що вказані функції формують найістотнішу складову релевантної для управління фактографічної інформації, слід керуватися тими положеннями українських інтелектуалів, які стосуються названих управлінських функцій, насамперед обліку. Так, д-р С.Подолинський за півстоліття до акад. В.Вернадського заклав світоглядні положення, які нині доречно іменувати засадами ноосферної парадигми обліку.

Своєю чергою творець учень про біо- та ноосферу у часи створення УАН занотував щоденниковий запис про властиве ходу його мислення тотальне охоплення явищ природи обліком (замість їх вибіркового вихоплювання) [11]. Видатний мислитель і натураліст довів вічність еволюції живого та цефалізації розумного: нині у досліджуваному фаховому вимірі це доречно розглядати як найновішу передумову чинних положень МСА 570 «Безперервність» щодо тривалості майбутнього функціонування

господарюючих суб'єктів, передовсім тих, що визнаються об'єктами аудиту. Істотний внесок М.Руденка у розв'язання досліджуваної проблематики полягає у формулюванні природничих, а не політичних засад наукових положень, які нині іменуються інституційною теорією бухгалтерського обліку.

Тож інституційні положення, на основі яких нині належить окреслювати як новітню методологію бухгалтерського обліку, так і передбачуваний суспільно-господарський устрій, адекватний вимогам воєнного та повоєнного періоду, в українській економічній думці викладені ще до проголошення незалежності України. Тоді доведено, що «всі суспільні інститути й сама державність» формуються «у залежності від того, як ми розуміємо природу додаткової вартості». Вказано і зворотній зв'язок: адже «від того, як сформована держава, залежить існування або … відсутність» додаткової вартості [1, с. 383]. У контексті досліджуваної облікової проблематики стає необхідним «розпізнавання» абсолютної додаткової вартості як об'єкта обліку, контролю та аналізу: адже ні чинна облікова практика, ані теорія обліку цього донині не передбачають [12].

Однією із фундаментальних передумов запровадження обліку є адекватна дефініція додаткової вартості, передовсім абсолютної додаткової вартості, котра відповідно до інституційної парадигми обліку має визначатися на природознавчій основі. Звернення до природничих засад цієї парадигми потребує осягнення принципово нової економічної категорії - енергії прогресу, що розуміється як біологічна енергія, яку щорічно виробляє хліборобство [1, с. 128]. Згідно з іншою дефініцією енергія прогресу визначається як фізичний аналог абсолютної додаткової вартості [1, с. 364, 366]. У такий спосіб природничого тлумачення потребують фундаментальні засади як досліджуваного об'єкта обліку - енергії прогресу - так і похідних від неї економічних категорій. Це зумовлюється необхідністю надання релевантної облікової інформації для забезпечення управління як моделлю

енергетичного бюджету д-ра С.Подолинського, так і енергетичною моделлю сучасної цивілізації М.Руденка тощо.

Нині слід виходити із того, що природничий підхід до рекапіталізації енергії прогресу має бути перетворений у стратегічний напрям теперішнього та майбутнього нарощування абсолютної додаткової вартості. Тож визначальними напрямами національної економічної стратегії мусить стати мобілізація існуючих можливостей та упущених вигід, спрямованих на примноження економічного потенціалу господарюючих суб'єктів. Інформаційне забезпечення виявлення наявних резервів має стати реальним економічним пріоритетом досліджуваних функцій управління господарською діяльністю.

Новітні підвалини екологічного обліку, контролю та аналізу належить розвивати на питомо українській інтелектуальній основі. Завдяки зарубіжним науковцям, які поставили українця С.Подолинського на чолі плеяди подвижників екологічної економіки, розвивається цей принципово новий напрям сучасної світової науки, не розкритий і впродовж кількох десятків років майже невідомий в Україні. Беручи до уваги піонерні здобутки д-ра С.Подолинського як засновника української наукової школи фізичної економії та фундатора фізико-економічної парадигми у світовій науці, до когорти науковців, доробок яких є потенційно значущим внеском в еколого-економічне надбання людства, слід ввести подвижників національної економічної школи – мислителя і натураліста акад. В.Вернадського та інтелектуала і правозахисника М.Руденка.

Одна зі значущих заслуг останнього полягає у формулюванні новітнього визначення економічної науки. Згідно з дефініцією М.Руденка це наука, «від якої залежить життя на Землі» [1, с. 481]. З огляду на викладене теоретична основа функцій екологічного обліку, контролю та аналізу являє собою сегмент сучасної теоретичної та прикладної науки, котру необхідно розуміти як детермінанту земного буття. У теперішній і

подальшій перспективі облік, контроль та аналіз належить розглядати як функції ноосферного управління економікою. Призначення цих функцій полягає у наданні знань та інформації, релевантних для екологічного менеджжменту.

Що більше, пропонований природничий підхід дозволяє сформулювати новітнє визначення основоположної управлінської функції, а саме: сучасний облік, передовсім екологічний - це своєрідний світоглядний блокчейн, що являє собою дедуктивний рятівний ланцюжок «знань-інформації-даних», завдяки якому економічний розвиток підпорядковується безумовному дотриманню екологічних вимог. Продовженням облікової парадигми мають стати контроль та аналіз еколого-економічних напрямів діяльності господарюючих суб'єктів, покликаних бути рятівними. Відтак ідеться про фактографічну ідентифікацію об'єктів обліку, контролю та аналізу. І об'єкти, і самі функції ноосферного управління економікою як засоби цієї ідентифікації, мають обгрунтовуватися виключно на життєствердних засадах.

Нині національні господарства більшості країн світу потребують еколого-економічної моделі господарювання і знаннєвого та інформаційного забезпечення її керованості, адекватного сучасним глобальним викликам. Україна володіє новітнім інтелектуальним потенціалом, спроможним пропонувати цю рятівну модель, відповідно надаючи для управління облікову, контрольну та аналітичну інформацію, релевантну для забезпечення керованості господарюючих суб'єктів.

Потрібен подальший розвиток цих положень стосовно до управлінських функцій контролю та аналізу. Так, фундатор української фізико-економічної науки д-р С.Подолинський свого часу заклав природничі основи рятівної для людства парадигми енергетичного бюджету. Спираючись на цю парадигму, він довів, що «війна з усіма своїми атрибутами, тобто регулярними військами, військовими флотами, арсеналами й ін., - є не більш,

ніж розкрадання енергії, що є в розпорядженні людства» [10, с.276].

Український інтелектуал спростував поширювану вже в той час думку про те, ніби «війна, перешкоджаючи надлишку населення, збільшує добробут людей, що залишаються» [Там само]. Сьогодні його викриття смертоносної сутності мальтузіанства стає ще актуальнішим. Учений здійснював наукову критику з фундаментальних природознавчих позицій, яких ні в українській, ані у світовій науці за 144 роки до даного часу ніхто не продовжив [10, с.275].

Він поставив на природничу основу основоположний для контролю принцип компаративності. Інтелектуал наголошував: «стало надто очевидним, що загальна сума воєнних витрат є набагато більшою, ніж сума, потрібна на утримання людей, що гинуть у війнах» [10, с.276]. Акцентування уваги українського науковця сьогодні належить сприймати через зіставлення названих видів витрат, а саме: воєнних витрат та витрат на утримання людей, що гинуть у війнах, вказуючи при цьому, що перший різновид витрат істотно перевищує другий.

Оцінюючи найважливіші здобутки д-ра С.Подолинського, акад. В.Вернадський свого часу особливо наголошував на вказаній його попередником енергетичній відмінності живого і неживого. Збагнути парадигмальну значущість цього положення українського інтелектуала можна знаючи, що більшість натуралістів того часу шукали схожість живого і неживого. Сьогодні знання енергетичної відмінності живого і неживого украй важливе для запровадження природничих засад економічного аналізу господарювання, організованого за принципом так званого «вічного двигуна». Бо якщо «вічний двигун» у сфері неживого є утопією, то у сфері живого його належить вважати цілком реальним. Це можна пояснити термодинамічною відкритістю систем живого, з'ясованою д-ром С.Подолинським.

Для забезпечення безперервності діяльності підприємств в умовах війни та повоєнного часу надзвичайно важливим стає економічний аналіз господарювання на засадах колообігу благ, визначальних для функціонування сфери живого. М.Руденко свого часу вказав 5 із цих найважливіших благ. Йдеться про землю, зерно, солому, худобу і гній, гармонізований колообіг яких здатний істотно примножувати абсолютний капітал у сфері живого. Викладене дозволяє вести мову про новітні передумови суспільно-господарського відродження України у повоєнному періоді завдяки розвитку досліджуваних управлінських функцій в реальному секторі економіки.

З огляду на сукупну здатність вказаних 5 благ примножувати абсолютний капітал у сфері живого, запровадження енергії прогресу як об'єкта обліку, контролю та аналізу сприяє отриманню емерджентного ефекту, котрий забезпечує кожна із досліджуваних управлінських функцій. Так, включення соломи в сукупний облік зібраного врожаю злаків здатне щорічно збільшувати його валовий збір майже в 1,7 рази.

Можливості примноження енергії прогресу в реальному секторі економіки виявляються завдяки контролю упущених вигід, системні втрати від яких не відшкодовуються упродовж майже століття. У той же час вони можуть бути компенсованими завдяки антиентропійним властивостям живого, доведеним д-ром С.Подолинським. Ідеться насамперед про вигоди, упущені ще в часи витіснення робочої худоби машинами у сільському господарстві, коли запровадження машин спричинило втрату органічних речовин та ерозію грунтів. До збільшення упущених вигід пізніше призводило істотне скорочення поголів'я худоби, стихійне чи свідомо здійснюване спалювання соломи та інші причини, втрати від яких продовжують зростати, а не відшкодовуватися.

Істотні резерви примноження енергії прогресу в реальному секторі економіки можна виявити, запроваджуючи аналіз

резервів примноження енергії прогресу. Йдеться спершу про аналіз екстенсивних факторів, передовсім тих, які передбачені чинними положеннями, що врегульовують використання маргінальних та інших малопродуктивних земель, у т.ч. занедбаних унаслідок війни. З огляду на те, що примноженню енергії прогресу сприяють насамперед ареали отримання зернових культур, диких трав, а також аквакультур, комбінації саме цих ареалів мають стати предметною областю аналізу екстенсивних факторів.

Водночас належить вказати на природничі передумови суспільно-господарського відродження України у повоєнному періоді завдяки розвитку названих управлінських функцій у монетарному секторі економіки. Модернізація цього сектора має бути сприятливою для повоєнного суспільно-господарського відродження національної економіки. Вона має відбуватися на новітніх засадах, започаткованих д-ром С.Подолинським, продовжених акад. В.Вернадським і творчо розвинутих М.Руденком.

Монетарний підхід М.Руденка продовжує обгрунтований ним природничий підхід до інтерпретації реального сектора національної економіки, актуальний з погляду її повоєнного суспільно-господарського відродження. Розкриття сутності грошей за М.Руденком пов'язане передовсім зі з'ясуванням їх наповнення, а також із розкриттям природи додаткової вартості, насамперед її джерела (субстанції). У 80-і роки XX ст. він висловив міркування щодо зерна як субстанційного наповнення грошей [1, с.418]. Це тягне за собою ще два завдання, що полягають у наданні природознавчих відповідей на основне питання економічної науки, та формулюванні засад інституційної природи грошей [1, с.103, 481].

Дослідницька позиція М.Руденка, оприлюднена понад 20 років тому, продовжує залишатися актуальною до даного часу, особливо у дискусії щодо сутності грошей. Адже криптовалюти,

які з'явилися за час, що минув після висловлених М.Руденком міркувань, не відповідають новітнім вимогам: вони можуть виконувати роль засобу розрахунків, але не еталона вартості благ. Через півтора десятиліття мислитель конкретно довів: якби «еталоном вартості … зробити тонну або центнер пшениці … сотні мільйонів землян були б врятовані від голодної смерті» [1, с. 482]. У такий спосіб він підтвердив, що висловлені ним фізико-економічні положення є рятівними.

Висновки. Викладені положення є визначальними для питомо національного обгрунтування нашої перемоги та ступенів її досягнення. Шляхом до загальнолюдського миру є тільки українська перемога у повному, а не урізаному розумінні! Бо вихід ЗСУ на кордони 1991 року – це видворення ворога за межі України, але ще не перемога. Проміжним ступенем української перемоги є рішучий демонтаж РФ, якому не повинні перешкодити ані бажання «зазирнути Путіну в очі», ні примус до миру Росії - держави-*терориста.* Остаточним ступенем на шляху досягнення перемоги є запобігання колапсу планети внаслідок екологічних катаклізмів. Належить наголосити, що тільки українські сили, як адекватні викликам ноосфери, здатні запобігти теперішнім глобальним загрозам.

Таким чином, результати дослідження проблеми свідчать, що прикладне застосування пропонованих методик обліку, контролю та аналізу, здійснюваних на природничих засадах, відкриває можливості нарощування потужностей у сфері живого у кілька разів порівняно з досягнутими показниками. Облік, контроль та аналіз, здійснювані за даними фактографічного забезпечення, вибудуваного на природничих засадах, покликані стати інструментами виявлення невикористаних можливостей та упущених вигід, спрямованим на мобілізацію резервів зростання економіки у час війни та повоєнного відродження.

Література:

1. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології. - К.: Кліо, 2015. - 680 с.

2.Вернадский В.И. Очерки геохимии. – Львов: ВК «Арс», 2013. – 488 с.

3. Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера. – Львов: ВК «Арс», 2013. – 416 с.

4. Shevchuk V. CHALLENGES TO ECONOMIC SCIENCE: MAKING SAVING MEANINGS // THE ROLE OF SCIENCE IN SOCIETY SUSTAINABLE DEVELOPMENT. Monograph. - Katowice: Publishing House of Katowice School of Technology, 2020. – P. 223-231.

5. Гальчинський А. С. Політична нооекономіка : начала оновленої парадигми економічних знань. – К. : Либідь, 2013. - 472 с.

6. Екологічна економіка - Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/ Ecological_economics.

7. Сергій Подолинський - Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ru.qwe.wiki/wiki/ Sergei_Podolinsky.

8. Сербин Р. Публікації Сергія Подолинського західними мовами // Учення Сергія Подолинського і цивілізаційна еколого-економічна перспектива. - К.: КНЕУ, 2001. - 160 с.

9. Українська наукова школа фізичної економії / У кн.: Економічна енциклопедія, т. 3. - Т: Академія, 2002. – 952 с.

10. Подолинський С. Вибрані праці. Упорядник Л.Я.Корнійчук. - К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.

11. Вернадский В.И. Дневники 1917-1921. - К.: Наукова думка, 1994. - 272 с.

12. Куцик П., Шевчук В., Дерун І. STEM і становлення новітньої парадигми бухгалтерського обліку // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2022, Том 4 (45).

© В.О. Шевчук

2. КОНЦЕПТУАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сороковий П.М., Пилипенко Л.М.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.1. БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСУВАННЯ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА

Вступ. Процесу житлового будівництва притаманна низка особливостей порівняно із іншими видами економічної діяльності, серед яких довготривалість виробничого процесу, значна вартість готової продукції, необхідність отримання спеціальних дозволів на виконання будівельних робіт, отримання права на забудову земельної ділянки тощо. Складність процесу здійснення житлового будівництва та його фінансування – від перших внесків інвесторів до отримання ними документів, які підтверджують право власності на житлові об'єкти – зумовлюють підвищений рівень ризиків інвестування у цю сферу економічної діяльності. У суспільстві широкому обговоренню піддавалися спекуляції у сфері виділення і засвоєння джерел фінансування, зокрема відомі афери, на кшталт «Еліта-центру» та інших.

Високий рівень ризиків та складність взаємовідносин у сфері фінансування житлового будівництва обумовлюють потребу повноцінного інформаційного розкриття та оцінки прийнятих рішень суб'єктами цієї сфери. Підвищені вимоги щодо інформаційного забезпечення є актуальними для кожної із сторін, що беруть участь у процесі фінансування – інвестора, забудовника, фінансового посередника, банку тощо, і, залежно від використовуваного механізму фінансування, можуть істотно відрізнятися між собою. Переважний обсяг фінансової інформації

суб'єктів господарювання формують в системі їх бухгалтерського обліку, опрацьовують методиками економічного аналізу та забезпечують її достовірність засобами контролю, що актуалізує розроблення проблематики обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва для обґрунтування прийняття рішень зацікавленими сторонами.

Виклад основного матеріалу. Ефективність прийняття управлінських рішень суб'єктами системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва значним чином залежить від якості (зокрема, надійності та правдивості) та інтерпретації інформації, на якій ці рішення базуються. Значний обсяг цієї інформації акумулюється в обліковій підсистемі вказаної системи. Однак не усі суб'єкти взаємовідносин фінансування житлового будівництва мають безпосередній доступ до даних облікової підсистеми, що переважно акумулюються в бухгалтерській базі лише одного із суб'єктів – здебільшого у замовників будівництва, девелоперів чи управителів ФФБ та ФОН. Інші ж суб'єкти системи отримують необхідну інформацію через інструментарій бухгалтерської звітності, користувачами якої вони є. Узагальнено перелік користувачів звітності щодо фінансування житлового будівництва та суб'єктів її формування наведено в табл. 2.1.1.

Таблиця 2.1.1

Суб'єкти формування та користувачі бухгалтерської звітності щодо фінансування житлового будівництва

Способи залучення фінансування на будівництво житла	Суб'єкти формування звітності	Користувачі звітності
1	2	3
Залучення коштів за угодами купівлі-продажу майбутніх об'єктів нерухомості	Замовники будівництва / девелопери	Інвестори – покупці майбутніх об'єктів нерухомості, кредитори та контрагенти на ринку замовників будівництва / девелоперів, державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень

Продовження табл 2.1.1

1	2	3
ФФБ	Управителі ФФБ, забудовники	Довірителі (установники управління майном), кредитори та контрагенти на ринку, НБУ, інші державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень
ФОН	Управителі ФОН, забудовники	Власники сертифікатів ФОН, кредитори та контрагенти на ринку, НБУ, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, інші державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень
Емісія цільових корпоративних облігацій	Забудовники	Власники облігацій (інвестори), кредитори та контрагенти на ринку, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, інші державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень
Створення ЖБК	ЖБК як забудовник	Члени ЖБК, державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень
Залучення коштів через ІСІ	КУА, забудовники	Інвестори ІСІ, менеджери ІСІ, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, інші державні органи регулювання та контролю, органи Державної служби статистики України, суб'єкти реєстрації прав власності та обтяжень

Примітка: сформовано авторами

Теоретичні основи формування бухгалтерської звітності досліджували чимало українських та чужоземних науковців. За цією тематикою варто виокремити монографії та наукові статті Куцика П.О. та Корягіна М.В. [5], Крупки Я.Д. [6], Легенчука С.Ф. [7], Озеран А.В. [10], Яремка І.Й. [19] та багатьох інших. Досліджуючи теорії бухгалтерського обліку у контексті бухгалтерської звітності, у [12] запропоновано їх класифікувати

за такими ознаками, як глибина пізнання, об'єкт вивчення, підхід до побудови, узагальнююча ознака, еволюційна ознака, логіка побудови (лінгвістичний підхід), аргументація. На основі аналізу змісту цих теорій зроблено висновок, що сучасний формат звітності мав би визначатися інформаційними потребами її користувачів. Значний вплив на теоретичні та прикладні засади формування бухгалтерської звітності у контексті задоволення інформаційних потреб її користувачів мають положення теорії стейкхолдерів та груп економічного впливу (детально наукові результати дослідження змісту цих теоретичних розробок розкриті в монографії Олексіва І.Б. [11], а їхній вплив на систему обліково-аналітичного забезпечення менеджменту – в монографії Загороднього А.Г. та Партин Г.О. [1]).

Інформаційні потреби суб'єктів системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва можуть бути задоволені різними видами бухгалтерської звітності. Традиційно в академічних працях з бухгалтерського обліку звітність класифікують за багатьма ознаками та видами, найпоширенішими серед яких є такі:

– за джерелами інформації та показниками (за змістом) – фінансова, податкова, статистична, соціальна звітність тощо;

– за користувачами – зовнішня та внутрішня (управлінська) звітність;

– за змістом звітних даних – типова та спеціалізована звітність;

– за термінами подання – періодична та нерегулярна звітність;

– за періодами подання – місячна, квартальна, річна звітність та звітність на вимогу;

– за регламентованістю – регламентована імперативними документами та нерегламентована звітність;

– за обсягом даних – повна та скорочена звітність;

– за рівнем доступності користувачам – публічна звітність та звітність, призначена для виключного переліку користувачів тощо [5, 12].

Основним видом бухгалтерської звітності, що є публічною та характеризує стан і результати діяльності суб'єкта господарювання у фінансовому контексті, є фінансова звітність. Саме цей вид звітності є доступним для будь-якого користувача, а отже й для будь-якого суб'єкта системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва. Таким чином саме фінансова звітність мала би максимально широко розкривати дані, необхідні цим суб'єктам для прийняття управлінських рішень чи принаймні для підготовки інформації, необхідної для таких рішень.

Фінансову звітність складають за стандартизованим форматом, передбаченим НП(С)БО чи МСФЗ. Очевидно, що перелік узагальнюючих показників, наведених у статтях форм цієї звітності, не завжди повністю чи з достатнім рівнем деталізованості відображає фінансово-майновий стан та результати діяльності надавача звітності з погляду задоволення інформаційних потреб її користувачів. Ба більше, запропоновані елементи методики бухгалтерського обліку операцій із залучення фінансування на будівництво житла охоплюють об'єкти, не описані в імперативних документах з формування фінансової звітності. Насамперед це стосується майбутніх об'єктів нерухомості та спеціальних майнових прав на неї. Однак інформація про стан і динаміку цього об'єкта у вартісному вимірі може бути важливою як для інвесторів, так і для партнерів чи державних органів контролю і регулювання.

Чинний офіційний формат фінансової звітності, зокрема балансу, не передбачає розкриття його статтями даних про майбутні об'єкти нерухомості чи спеціальні майнові права на них. Не можуть ці дані бути відображеними окремими статтями балансу і з погляду таксономії фінансової звітності відповідно до

її затвердженого офіційного перекладу [13]. Таким чином, інформацію про них можна запропонувати подавати у примітках до річної фінансової звітності.

В бухгалтерській системі девелоперів, управителів ФОН та КУА спеціальні майнові права на майбутні об'єкти нерухомості обліковують як нематеріальні активи. Відповідно до чинного формату приміток до річної фінансової звітності, затвердженого Міністерством фінансів України [17], інформацію про нематеріальні активи репрезентують у однойменному розділі I «Нематеріальні активи» за статтями:

– Права користування природними ресурсами (код рядка 010);
– Права користування майном (код рядка 020);
– Права на комерційні позначення (код рядка 030);
– Права на об'єкти промислової власності (код рядка 040);
– Авторське право та суміжні з ним права (код рядка 050);
– Інші нематеріальні активи (код рядка 070);
– Разом (код рядка 080);
– Гудвіл (код рядка 090).

За своїм змістом і характеристиками спеціальні майнові на майбутні об'єкти нерухомості не належать до жодного виду нематеріальних активів, що інформацію про них розкривають у статтях 010-050, недоцільно їх відображати і у складі інших нематеріальних активів (аргументи цієї думки наведені у розділі 2). З огляду на це, дані про стан і динаміку вартості спеціальних майнових прав на майбутні об'єкти нерухомості можна запропонувати подавати за окремою однойменною статтею, для чого використати вільний рядок з кодом 060. Для потреб аналізу чи контролю в описовій частині приміток чи за допомогою окремої таблиці варто навести інформацію про вартість спеціальних майнових прав на майбутні об'єкти нерухомості у розрізі замовників (забудовників) та об'єктів будівництва.

Інші суб'єкти системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва, зокрема управителі ФФБ та забудовники – емітенти корпоративних цільових облігацій, обліковують спеціальні майнові права на майбутні об'єкти нерухомості на позабалансових рахунках. Інформацію про них також доцільно розкривати у Примітках до річної фінансової звітності, зокрема в описовій їх частині, але з поданням аналітичних даних у розрізі об'єктів будівництва (а також забудовників – для управителів ФФБ). Для цього можна використати форму, що її наведено у табл. 2.1.2.

Таблиця 2.1.2

Форма звіту для розкриття даних про спеціальні майнові права на майбутні об'єкти нерухомості

Показники, тис. грн.	Об'єкти будівництва (забудовники)		
	ЖК «Світанок»	*ЖК «Оберіг»*	*ЖК »Карпати»*
Залишок на початок року	*95 741*	*27 947*	–
Проведено первинну державну реєстрацію упродовж року	–	–	*137 581*
Вибуло – зареєстровано за власниками речові права на об'єкти нерухомості упродовж року	*44 287*	*27 947*	*12 694*
Залишок на кінець року	*51 454*	–	*124 887*

Примітка: розроблено авторами, цифрові дані умовні

Ще одним фінансовим показником, який може становити предмет інтересу для інвесторів, насамперед тих, які передали свої кошти в довірче управління, є видатки на таке управління – винагорода управителя. Цей вид винагороди отримують управителі ФФБ та ФОН за здійснення управління коштами фондів. Для установників управління майном – довірителів ФФБ ця винагорода фактично збільшує вартість майбутніх об'єктів нерухомості, а для власників сертифікатів ФОН – зменшує прибуток, який підлягає розподілу між ними, що й обумовлює їхню зацікавленість у цьому показнику. З іншого боку,

винагорода управителя компенсує його витрати та формує економічний потенціал спроможності ефективного провадження своєї діяльності, зокрема щодо управління отриманими коштами для фінансування будівництва житла.

Для управителів ФФБ та ФОН винагорода за управління майном є доходом від основної діяльності, який вони відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма № 2) за НП(С)БО чи Звіті про прибутки і збитки за МСФЗ. Зважаючи на те, що організації, які здійснюють управління майном, можуть виконувати й інші види діяльності, що приносять їм дохід, отримана винагорода від управління конкретним ФФБ чи ФОН у цьому звіті не виокремлюється.

Деталізовано доходи від основної діяльності розкривають в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (надалі – НП(С)БО 29) та Міжнародного стандарту фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (надалі – МСФЗ 8). Однак дотримання вимог цих імперативних документів щодо визначення звітних чи операційних сегментів можуть призвести до об'єднання даних різних ФФБ чи ФОН за видом діяльності (дані окремого фонду не будуть виділені як господарський сегмент), географічним розташуванням чи кількісним критерієм. За НП(С)БО 29 та МСФЗ 8 суб'єкт звітності повинен виокремлювати та розкривати в Додатку до приміток до річної фінансової звітності дані (зокрема й доходи) про звітний сегмент діяльності, якщо він відповідає критеріям:

– географічного сегмента – діяльності, що ведеться в окремій області України чи окремій чужоземній країні (сталому регіональному угрупованні країн);

– господарського сегмента – діяльності з виробництва певного виду продукції (виконання робіт, надання послуг);

– питома вага доходу чи фінансового результату від діяльності сегмента у сукупному аналогічному показнику суб'єкта звітності становить не менше 10% [8, 9].

Зрозуміло, що показники окремого фонду не завжди відповідають цим критеріям – об'єкти будівництва різних фондів здебільшого можуть бути розташовані на території однієї області, вид економічної діяльності у всіх ФФБ чи всіх ФОН однаковий, а питома вага доходу чи прибутку від управління одним фондом, якщо управитель керує багатьма фондами чи провадить ще й інші види фінансової діяльності, навряд чи перевищить 10%. Як наслідок, декілька фондів можуть бути об'єднані в один звітний сегмент, а отже фінансові показники окремого ФФБ чи ФОН не завжди будуть розкриті у стандартизованій формі фінансової звітності управителя, що може свідчити про доцільність її розкриття в описовій частині Приміток до річної фінансової звітності. Ця ж інформація може бути корисною не лише для установників управління майном, але й для внутрішніх користувачів управителя, що здійснюють аналіз прибутковості видів чи сегментів його діяльності. Для її розкриття можна запропонувати форму звіту, що її наведено у табл. 2.1.3.

Таблиця 2.1.3

Форма звіту для розкриття інформації про доходи управителя ФФБ / ФОН як винагороди за управління коштами для фінансування житлового будівництва

Показники, тис. грн.	Фонди в управлінні		
	ФФБ «Лев»	*ФФБ «Оберіг»*	*ФОН «Тиса»*
1	2	3	4
Винагорода управителя ФФБ виду А за управління коштами фонду, отримана від забудовників	–	*2 765*	*X*
Винагорода управителя ФФБ виду Б за управління коштами фонду, отриманими від установників управління майном	*3 912*	–	*X*

Продовження табл. 2.1.3

1	2	3	4
Винагорода за надання додаткових послуг, пов'язаних зі:			*X*
– зміною об'єкта інвестування;	*163*	–	
– уступкою права вимоги за договором про участь у ФФБ третім особам;	–	*263*	
– частковим поверненням коштів з ФФБ та оформленням відмови від участі у фонді	–	–	
Винагорода управителя ФОН за здійснення управління фондом	*X*	*X*	*1 584*
Разом винагороди управителя	*4 075*	*3 028*	*1 584*

Примітка: розроблено авторами, цифрові дані умовні

З погляду стійкості функціонування ФФБ важливою є величина оперативного резерву, що його повинен формувати управитель фонду за рахунок залучених в управління коштів. В балансі цей резерв подають разом з іншими забезпеченнями, що їх формує організація-управитель фонду, за статтею «Поточні забезпечення» розділу III пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення».

У Примітках до річної фінансової звітності дані про резерви подають у розділі VII «Забезпечення та резерви». Перелік статей видів забезпечень і резервів цього розділу не передбачає окремої статті для розкриття інформації про оперативний резерв управителя ФФБ. Водночас форма цього розділу містить вільні рядки, у яких ці дані можна відобразити, а саме 760 чи 770.

Для установників управління майном важливою також є інформація щодо обсягу та динаміки величини оперативного резерву конкретного фонду за певним об'єктом будівництва, в об'єкти інвестування якого вони вклали свої кошти. Аналітичний розріз таких даних можна подавати в описовій частині Приміток до річної фінансової звітності управителя ФФБ за формою, що її наведено у табл. 2.1.4.

Таблиця 2.1.4

Форма звіту для розкриття інформації про оперативний резерв управителя ФФБ

Показники, тис. грн.	Фонди в управлінні / об'єкти будівництва	
	ФФБ «Лев»	*ФФБ «Оберіг»*
Залишок коштів оперативного резерву на початок року	*5 863*	*3 763*
Нараховано оперативного резерву упродовж року	*1 746*	*2 912*
Використання коштів оперативного резерву для: – виплати коштів довірителям; – перерозподілу коштів між об'єктами будівництва через зміну довірителем об'єкта інвестування	*1 464* –	 *879*
Залишок коштів оперативного резерву на кінець року	*6 145*	*5 796*

Примітка: розроблено авторами, цифрові дані умовні

Грошові кошти, які управитель ФФБ чи ФОН отримує від установників управління майном чи емісії сертифікатів ФОН, мають строго цільове призначення на фінансування будівництва житла (за винятком коштів оперативного резерву ФФБ, які управитель перераховує забудовнику, як правило, після завершення будівництва та прийняття об'єкта в експлуатацію). Використання управителем фонду отриманих в управління коштів за цільовим призначенням – один з пріоритетних об'єктів інтересів не лише установників управління майном і власників сертифікатів ФОН, але й державних органів регулювання і контролю. Чинний формат фінансової звітності (що Звіту про рух грошових коштів, що Приміток до річної фінансової звітності) не передбачає формалізованих показників для розкриття цієї інформації, не зважаючи на її актуальність і необхідність для вказаних стейкхолдерів. Для вирішення цієї проблеми необхідні дані можна навести в описовій частині Приміток до річної фінансової звітності, зокрема з використанням форми, що її запропоновано в табл. 2.1.5.

Таблиця 2.1.5

Форма звіту управителя ФФБ чи ФОН для розкриття інформації про цільове використання коштів, залучених в довірче управління для фінансування будівництва житла

Показники, тис. грн.	Фонди в управлінні / об'єкти будівництва	
	ФФБ «Лев»	*ФФБ «Оберіг»*
Обсяг залучених в управління коштів станом на початок року, загалом	*54 832*	*40 172*
з них:		
– спрямовано до оперативного резерву;	*5 863*	*3 763*
– перераховано забудовнику згідно з графіком фінансування;	*32 684*	*25 846*
– перераховано забудовнику поза графіком фінансування.	–	–
Обсяг залучених в управління коштів упродовж року, загалом	*10 823*	*31 365*
з них:		
– спрямовано до оперативного резерву;	*1 746*	*2 912*
– перераховано забудовнику згідно з графіком фінансування;	*2 595*	*10 812*
– перераховано забудовнику поза графіком фінансування.	–	–
Обсяг залучених в управління коштів станом на кінець року, загалом	*65 655*	*71 537*
з них:		
– спрямовано до оперативного резерву;	*6 145*	*5 796*
– перераховано забудовнику згідно з графіком фінансування;	*35 459*	*36 658*
– перераховано забудовнику поза графіком фінансування.	–	–

Примітка: розроблено авторами, цифрові дані умовні

Відповідно до ст. 11 та 25 Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 № 978-IV управитель ФФБ чи ФОН зобов'язаний обліковувати кошти фонду та їхнє використання відокремлено від іншого свого майна та майна інших фондів, якими він управляє. Цей закон не встановлює чи

повинен управитель складати окремий баланс за кожними фондом, яким він управляє. У Листі Міністерства юстиції України «Щодо подання фінансової звітності управителем Фонду фінансування будівництва» від 07.08.2007 р. № 20-5-449 викладена думка про можливість розкриття інформацію щодо майна, переданого в управління, у примітках до звітів [18].

Дослідження практичних аспектів бухгалтерського обліку та звітності управителів ФФБ дало змогу виявити різні підходи до розкриття інформації про майно фондів в управлінні:

– відображення коштів, іншого майна та пасивів ФФБ в окремому звіті у формі балансу, як, наприклад, це здійснюють у КП «Фінансова компанія «Житло-інвест» Виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) [3]. З одного боку, цей підхід мав би бути найбільш інформативним, проте з іншого – Баланс (Звіт про фінансовий стан) ФФБ досліджуваного підприємства охоплює дані про всі ФФБ в управлінні сукупно, що не забезпечує можливості його користувачам задовольнити свої інформаційні потреби щодо фінансового стану окремого фонду в управлінні;

– розкриття інформації про діяльність ФФБ в описовій частині Приміток до річної фінансової звітності. Зокрема, у Примітках до річної фінансової звітності ТОВ «Вінінвестбуд» за 2022 р. наведено коротку характеристику ФФБ в управлінні, інформацію про обсяг залучених в управління коштів у розрізі ФФБ на початок і кінець року, а також дані про закриті фонди у зв’язку з введенням об’єктів будівництва в експлуатацію [2];

– наведення в описовій частині Приміток до річної фінансової звітності балансу всього майна і зобов’язань за залученими в управління коштами, а також короткої характеристики ФФБ в управлінні, як це наприклад подано у фінансовій звітності ТОВ «Фінансова компанія «Еко-дім» за рік, що закінчився 31.12.2019 р. [4].

На нашу думку, важлива не форма подання даних про діяльність із залученими коштами – окремим балансом чи в примітках до фінансової звітності, а рівень деталізації їхнього розкриття. Репрезентація сукупного балансу фондів в управлінні більш цікава стейкхолдерам безпосередньо фінансової компанії, яким необхідно проаналізувати її фінансово-майновий стан відокремлено від мана в управлінні та пов'язаними з ним зобов'язаннями. Натомість для стейкхолдерів саме фондів в управлінні (ФФБ чи ФОН) важливо контролювати фінансовий стан конкретного фонду, до діяльності якого вони мають прямий фінансовий інтерес. З цієї позиції звітність щодо фонду (ФФБ, ФОН чи навіть ІСІ, який бере участь у фінансуванні житлового будівництва) для задоволення інформаційних потреб їхніх стейкхолдерів мала би містити дані про:

– обсяг залучених коштів від установників управління майном (довірителів, власників сертифікатів ФОН тощо);

– величину створеного оперативного чи іншого резерву;

– обсяг грошових коштів на рахунку в банку;

– стан розрахунків із забудовником (сума сплачених йому коштів за об'єктом будівництва) тощо.

Варто відзначити норму ст. 31 Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 № 978-IV, яка визначає обов'язок управителя складати ліквідаційний баланс ФОН у разі припинення його функціонування. Таке пряме встановлення імперативним документом балансу як форми звіту окремого ФОН у разі його ліквідації можна також розглядати як аргумент складання саме балансів за кожним ФОН в управлінні відокремлено і у проміжні звітні періоди, а не лише після закриття фондів. Застосовуючи загальнонауковий метод індукції, на нашу думку, цей аргумент можна поширити і на інші види фондів в управлінні, зокрема й ФФБ.

Окрім фінансової звітності, суб'єкти системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва складають і подають до державних органів регулювання і контролю спеціальну звітність за цими операціями. До цієї звітності зокрема належать:

1. Відповідно до Положення про реєстрацію випуску сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, проспекту емісії, звіту про результати розміщення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, погашення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю та скасування реєстру випуску від 29.11.2016 р. № 1174:

– Звіт про результати емісії сертифікатів ФОН (серії сертифікатів ФОН), який управитель ФОН подає до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку не пізніше 30 днів після завершення терміну розміщення цих сертифікатів згідно із проспектом їхньої емісії [15];

– Звіт про результати погашення сертифікатів ФОН, який управитель ФОН подає до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку не пізніше 15 календарних днів після завершення терміну їхнього погашення [15];

– Звіт про результати викупу та дострокового погашення сертифікатів ФОН, який управитель ФОН подає до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку не пізніше 10 днів після їхнього викупу за результатами прийнятого рішення про дострокове припинення функціонування ФОН [15];

2. Згідно з Положенням про порядок складання та подання звітних даних щодо діяльності управителів до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 09.07.2020 р. № 346 звіти компаній з управління майном для фінансування будівництва житла у формі звітних даних, перелік яких наведено у табл. 2.1.6.

Таблиця 2.1.6

Перелік звітних даних, що їх подають компанії, які провадять діяльність з управління майном для фінансування об'єктів будівництва чи здійснення операцій з нерухомістю

Назва звітних даних	Вид звітності за терміном подання
Довідка про Управителя	Місячна, щорічна
Довідка про ФФБ та ФОН, активами яких управляє Управитель	Місячна
Довідка про діяльність Управителя з управління активами ФФБ	Місячна
Довідка про діяльність Управителя з управління активами ФОН	Місячна
Довідка про кошти на поточних та вкладних (депозитних) рахунках ФФБ та ФОН	Місячна
Довідка про розрахунок коефіцієнта залучення коштів, нормативу поточної ліквідності та нормативу платоспроможності Управителя	Місячна
Довідка про розрахунок показника розміру регулятивного капіталу	Місячна
Довідка про розрахунок нормативу концентрації кредитного ризику	Місячна
Довідка про активи Управителя	Місячна
Довідка щодо відомостей про аудиторський звіт щодо річної фінансової звітності Управителя за звітний рік	Щорічна
Довідка про зміни технічних характеристик об'єкта будівництва та/або об'єктів інвестування	Нерегулярна
Довідка про зростання вартості будівництва	Нерегулярна
Довідка про збільшення строків будівництва	Нерегулярна
Довідка про введення об'єкта / черги будівництва в експлуатацію	Нерегулярна
Довідка про створення ФФБ	Нерегулярна
Довідка про припинення функціонування ФФБ	Нерегулярна
Довідка про встановлення наявності серед установників управління майном осіб, до яких застосовано персональні спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до законодавства про санкції	Нерегулярна

Примітка: узагальнено авторами на основі [14]

3. Звіт про результати емісії облігацій, який замовник будівництва – емітент цільових облігацій, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва, подає Національній комісії з цінних

паперів та фондового ринку упродовж 15 днів з дня затвердження результатів емісії облігацій.

4. Відповідно до Порядку підготовки та надання звітності забудовником управителю ФФБ за кожним об'єктом будівництва, затвердженого Наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 07.07.2009 р. № 275 [16]:

– Інформація про використання коштів, що її щомісяця забудовник подає управителю ФФБ за кожним об'єктом будівництва не пізніше 15 числа наступного за звітним місяця;

– Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в) та Довідку про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3), які також щомісячно забудовник подає управителю ФФБ за кожним об'єктом будівництва.

Аналіз форматів звітів до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку дає змогу зробити висновок, що цей державний орган має інформаційне забезпечення на рівні, достатньому для регулювання і контролю діяльності управителів у сфері фінансування житлового будівництва. Достатньо поінформованими також можуть бути управителі, які залучають кошти в довірче управління для фінансування житлового будівництва: ці суб'єкти мають повне право та повноваження витребувати інформацію у забудовників, ба більше – контролювати їхню діяльність. Найнижчий рівень інформаційного забезпечення щодо діяльності з фінансування та здійснення житлового будівництва мають інвестори, які вклали свої кошти у ці операції – власники майбутніх об'єктів нерухомості, довірителі ФФБ, власники сертифікатів ФОН, засновники ЖБК, що є важливим аргументом запропонованого розширення формату Приміток до річної фінансової звітності суб'єктів системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва з метою деталізованішого розкриття необхідної для стейкхолдерів цієї системи інформації.

Висновки. Управління процесами фінансування житлового будівництва потребує належного рівня інформаційного забезпечення. Важливим і чи не єдиним джерелом інформації для більшості суб'єктів системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва є звітність суб'єктів цієї системи. Здійснивши класифікацію бухгалтерської звітності у контексті досліджуваної проблематики встановлено, що основним видом публічної бухгалтерської звітності, до якого доступ мають усі суб'єкти вказаної системи, є фінансова звітність.

На основі аналізу чинного формату фінансової звітності згідно з НП(С)БО та МСФЗ виявлено, що він недостатньо повно розкриває дані, важливі для суб'єктів системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва. Зокрема, це стосується спеціальних майнових прав на майбутні об'єкти нерухомості, доходів і винагороди управителів ФФБ та ФОН, оперативного резерву ФФБ, цільового використання коштів, отриманих в управління тощо. Для вирішення цієї проблеми запропоновано розширити формат Приміток до річної фінансової звітності та запропоновано відповідні форми для звітування про вказані об'єкти. Крім того, обґрунтовано доцільність репрезентації характеристики фінансово-майнового стану кожного фонду в управлінні окремими балансами.

Встановлено, що окремі суб'єкти системи обліково-аналітичного забезпечення фінансування житлового будівництва з правами державного контролю і регулювання цієї діяльності мають повноваження витребувати в інших суб'єктів цієї системи необхідну їм інформацію через відповідний механізм звітності. З'ясовано, що доволі широко цим механізмом користується Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, яка є реципієнтом звітності від управителів ФФБ, ФОН та ІСІ, емітентів цільових корпоративних облігацій, виконання

зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва.

Література:

1. Загородній, А.Г., Партин, Г.О., 2022. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту підприємства: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 248 с.

2. Звіт незалежного аудитора щодо річної фінансової звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «Вінінвестбуд» станом на 31 грудня 2022 р. URL: https://vininvestbud.koncern-podillya.com.ua/uploads/statement_pdf/xgbmznw0b-aathtpcktyfinzvit-2022compressed.pdf [дата звернення: 04.08.2024].

3. Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності Комунального підприємства «Фінансова компанія «Житло-інвест» Виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) за рік, що закінчується 31.12.2020 року. URL: http://www.zhitlo-invest.kiev.ua/p/pages/original-5-ffbdocs-1619696964.5261.pdf [дата звернення: 09.03.2022].

4. Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «Фінансова компанія «ЕКО-ДІМ» за рік, що закінчився 31.12.2019 р. URL: https://eko-dim.com.ua/wp-content/uploads/2020/05/Титул-Ауд.звіт-обєднано.pdf [дата звернення: 18.12.2020].

5. Корягін, М.В., Куцик, П.О., 2016. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 276 с.

6. Крупка, Я.Д., Назарова, І.Я., 2009. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки, 7, 144-149.

7. Легенчук, С.Ф., 2010. Класифікація теорій бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз, 3 (18).

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти».

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412.

10. Озеран, А.В., 2015. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія. К.: КНЕУ, 471 с.

11. Олексів, І.Б., 2013. Групи економічного впливу в системі управління підприємством: концепція і інструментарій їх відбору та узгодження інтересів: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 292 с.

12. Пилипенко Л.М., 2016. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 336 с.

13. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності 2021 : Наказ Міністерства фінансів України від 12.11.2021 р. № 595.

14. Про затвердження Положення про порядок складання та подання звітних даних щодо діяльності управителів до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 09.07.2020 р. № 346.

15. Про затвердження Положення про реєстрацію випуску сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, проспекту емісії, звіту про результати розміщення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, погашення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю та скасування реєстру випуску : Рішення

Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29.11.2016 р. № 1174.

16. Про затвердження Порядку підготовки та надання звітності забудовником управителю ФФБ за кожним об'єктом будівництва : Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 07.07.2009 р. № 275.

17. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302.

18. Щодо подання фінансової звітності управителем Фонду фінансування будівництва : Лист Міністерства юстиції України від 07.08.2007 р. № 20-5-449.

19. Яремко, І.Й., Федак, Т.В., 2009. Балансознавство у контексті і форматі методології економічної науки. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка», 647, 547-552.

© П.М. Сороковий, Л.М. Пилипенко

Плекан М.В.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.2. БУХГАЛТЕРСЬКІ МЕТОДИКИ ОБЧИСЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Вступ. Разом з тим, оприлюднена у публічній звітності інформація про результативність функціонування підприємства також залежить і від використовуваних бухгалтерських принципів визнання доходів і списання витрат. Тому актуальними стають наукові розробки, спрямовані на створення в бухгалтерській системі достовірної й релевантної інформаційної бази шляхом вироблення адекватної до сучасних умов методики обчислення результативності операційної діяльності підприємства. Загальновизнаним є факт, що «правильно організоване облікове забезпечення процесу формування фінансових результатів підприємства сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень» [1].

Результативність діяльності суб'єктів ринкової економіки на глобальному економічному просторі встановлюють на основі різних критеріїв, зокрема через зміну величини власного капіталу, оцінюють на основі показника приросту чистих активів, визначають традиційним прибутком або збитком. В реальній практиці для бухгалтерської системи майже всі наведені показники є складними економічними категоріями з точки зору їх формалізації. Внаслідок цього виникають ситуації, коли обчисленим за певною бухгалтерською методикою показником про величину отриманих фінансових результатів діяльності не можна однозначно охарактеризувати ефективність діяльності сучасного підприємства. В сучасній стандартизації обліку і звітності передбачені альтернативні підходи до відображення доходів, витрат та, відповідно, формування на їх основі

інформації про фінансові результати економічного суб'єкта. У наукових дослідженнях відзначається проблематика стосовно отримання «деталізованої інформації про фінансові результати, що потребує запровадження класифікації доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування» [2]. Незважаючи на значний внесок науковців в розвиток обліку фінансових результатів, і до теперішнього часу існує неузгодженість методичних підходів до визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Динамізм виробничих технологій і управлінських моделей, перманентна зміна архітектоніки глобальної і національної економіки спричинюють і зміну критеріїв ефективності функціонування ринкових суб'єктів. Під впливом ринків капіталів та інвестицій й погляду на комерційні структури як суспільно-соціальні суб'єкти сформувався складний понятійний і категорійний апарат стосовно ефективності їхнього функціонування. Нові сутнісні і змістові параметри категорійного поняття «результат діяльності» виступають проблематикою для обліково-звітної системи, інформація якої використовується для управлінського впливу на раціональність процесів оптимізації витрат та нарощування обсягів реалізації.

Упродовж тривалого періоду і до теперішнього часу поняття «фінансовий результат» носить неоднозначні змістові параметри і, відповідно, викликає дискусії щодо їх формалізації в рамках бухгалтерської системи. У сфері управління і фінансів це поняття набуло чимало різних трактувань, зміст яких залежить від поглядів на управління господарською діяльністю, запитів різних груп користувачів на інформацію про структуру й джерела утворення фінансових результатів. У словникових виданнях сучасної української мови поняття «дохід» трактують як одержувані внаслідок якої-небудь діяльності грошові кошти або матеріальні цінності. В розвиток цього наводиться визначення

понять, пов'язаних з доходами господарських структур: «валовий дохід», «госпрозрахунковий дохід», «дохід від приросту капіталу», а також такі види як «чисті доходи» та «заявлені і пасивні доходи». Стосовно характеристики операційної діяльності підприємства найбільш використовуваними на практиці є валовий дохід (частина валової продукції, що містить новостворену вартість) та госпрозрахунковий дохід (частина доходу, що надходить у повне розпорядження підприємства) [3, с.324]. На узагальненому рівні найчастіше оперують поняттям «чисті доходи» (доходи за винятком витрат), яке вважається таким, що найбільш виразно характеризує фінансовий результат (прибуток). В умовах перманентно змінюваної і слабо прогнозованої економіки отримання прибутку в багатьох випадках ототожнюється із «платою за ризик», а тому виникає потреба в інформації про разові й кон'юнктурні доходи.

Формування в бухгалтерській системі та наведення у публічній фінансовій звітності інформації про доходи, витрати і результати діяльності підприємства знаходяться в межах регулятивних приписів, що має на меті створити можливості порівняння результатної діяльності різних економічних суб'єктів. Вони регламентуються П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». На основі цих стандартів формуються бухгалтерські дані і синтезована інформація у публічній фінансовій звітності підприємства, яка узагальнено розкриває результативність діяльності підприємства. Результати діяльності підприємства здебільшого встановлюються з дотриманням принципів нарахування і відповідності доходів та витрат. Доходи і витрати в бухгалтерській системі відображаються в момент їхнього виникнення (визнання), незалежно від часу надходження чи сплати грошових коштів. Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що

вже відбулися (тобто були отримані або сплачені грошові кошти), але й про зобов'язання щодо виплати грошових коштів у майбутньому (очікувані грошові кошти - домінування юридичного аспекту над економічним).

Поняття доходу та чистого доходу суб'єкта господарювання розкривається стандартом 15 «Дохід» [4]. У ньому наводиться поняття доходу (виручки) від реалізації з акцентуацією на такі бухгалтерські об'єкти як «загальний дохід (виручка) від реалізації» та «чистий дохід від реалізації». До складу інших операційних доходів включаються й суми деяких особливих надходжень від операційної діяльності підприємства. Характерною ознакою відображення в обліку доходів за міжнародними та національними стандартами відзначається відсутність жорсткої регламентації їх визнання і оцінки [1]. У Міжнародному стандарті (МСБО 18) «Дохід» [5] поняття доходу наведене через критерій отримання суб'єктом господарювання всіх економічних вигід від звичайної діяльності протягом звітного періоду. Суто методичні процедури (систему прийомів) бухгалтерського обчислення доходу кожна країна регламентує приписами в межах своїх національних стандартів, спираючись на дотримання спільних для міжнародного простору критеріїв. Найважливішими з них вважаються ті, які обумовлюють, що сума доходу може бути достовірно визначеною та реально очікується надходження майбутніх економічних вигід.

Основними критеріями визнання і відображення в бухгалтерській системі витрат виступають факти зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу [6]. Обов'язковими є критерії достовірної оцінки цих бухгалтерських об'єктів та принципу визнання витрат одночасно з визнанням доходу (методика зіставлення доходів і витрат). У працях науковців, спрямованих на критичний аналіз законодавчих і нормативних інформаційних джерел, відзначається невідповідність в окремих концептуальних

підходах щодо створення цілісної системи формування показників фінансового результату підприємства та відображення його у фінансовій звітності. Зокрема вказується на певне роздвоєння у тлумаченні поняття доходу, як збільшення активу незалежно від їх джерел (власних і залучених) або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. Така концептуальна основа не дозволяє порівнювати результати діяльності підприємства різних видів економічної діяльності та належним чином відображати дані у системі національних рахунків [7].

Джерела отримання доходів сучасними підприємствами знаходяться в межах широких координат, особливості яких насамперед залежать від виду його економічної діяльності, а специфіка, характер діяльності й економічні умови впливають на структуру інших операційних доходів. Окремо виділяють дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи. Сучасні управлінські концепції потребують виокремленої інформації про дохід від надзвичайних подій та дохід від кон'юнктурних факторів. Управління доходами економічного суб'єкта ґрунтується і на критерії про можливість контролювати доходи (контрольовані та неконтрольовані доходи) та інформації про ступінь оподаткування доходу. Вплив інфляційних процесів інколи спричиняє ілюзорний погляд на величину (обсяг) отриманих підприємством доходів, а тому в процесах фінансової аналітики виділяють номінальний і реальний різновид доходів. На теперішній час аргументується, що для української практики проблемним залишається питання неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків бухгалтерського обліку, на яких формуються і визначаються фінансові результати [2].

Доходи операційної (основної) діяльності обліковуються на рахунку бухгалтерського обліку 70 субрахунку 701. Доходи від іншої операційної діяльності відображають на рахунку 71, інформація якого деталізується за наступним підходом: 710

«Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, введених в систему обліку за справедливою вартістю»; 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»; 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»; 713 «Дохід від операційної оренди активів»; 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»; 716 «Відшкодування раніше списаних активів»; 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»; 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів». Дохід відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню, внаслідок чого часто виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів.

Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунках 90 «Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Результат іншої операційної діяльності формується за доходами рахунку 71 «Інший операційний дохід» і витратами рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 надає інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності. Результат фінансової діяльності формується за доходами рахунку 73 «Доходи від фінансової діяльності» і витратами рахунку 95 «Фінансові витрати». Результат від інвестиційної діяльності формується за доходами на рахунку 74 «Доходи від інвестиційної діяльності» і витратами на рахунку 97 «Інші витрати». Узагальнені дані на рахунку 79 «Фінансові результати» вважаються такими, що достатньою мірою розкривають інформацію щодо результативності господарської діяльності підприємства стосовно всіх її видів та чистого прибутку. За дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються операції стосовно прибутків, суми яких отримані в порядку закриття субрахунків 791, 792, 793, 794, 795. Тут також

відображається нарахований податок на відчуження доходів підприємства за розрахунком податкового прибутку. Сальдо рахунку 79 при його закритті показує суму створеного чистого прибутку (збитку) підприємства і списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Методика формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності підприємства об'єктивно є складною у практичному застосуванні і може суттєво змінювати результати господарювання. Тому, наприклад, аргументується, що результати переоцінки і різницю первісного визнання активів за справедливою вартістю доцільніше включати до додаткового капіталу. Збільшення суми додаткового капіталу не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства, але дасть змогу розкрити складові його вартості і структуру наявного у підприємства економічного потенціалу. Наведемо загальну схему алгоритму формування в бухгалтерській системі інформації про фінансові результати та сукупний дохід підприємства (рис. 2.2.1).

Бухгалтерський методичний арсенал на конкретному підприємстві визначає розроблена ним облікова політика. У зарубіжній і вітчизняній практиці дотримуються позиції, що раціональний вибір елементів облікової політики з урахування галузевої специфіки і особливостей здійснення підприємством своєї діяльності виступає важливим інструментальним засобом відображення в обліку доходної і витратної складової фінансових результатів. МСБО (IAS) 8 [8] декларує, що облікові політики містять у собі конкретні принципи, правила та розкриття бухгалтерської практики, застосованих суб'єктом господарювання для складанні та публічного оприлюднення фінансової звітності. У відповідності до НП(С)БО)1 [9] вітчизняні підприємства повинні висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, зокрема питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів

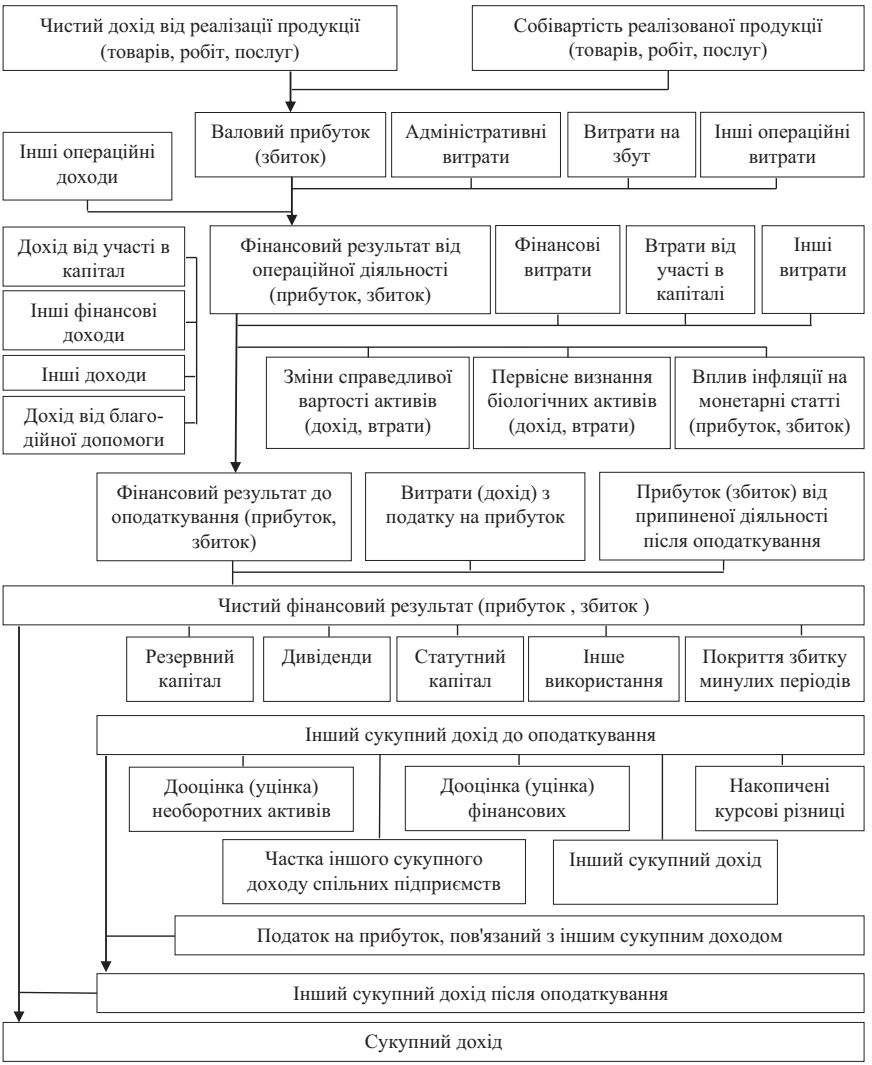


Рис. 2.2.1. Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства

Джерело: 7; НП(С)БО 1

діяльності. Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є витрати (номенклатура статей витрат), склад змінних і постійних загальновиробничих витрат і база їх розподілу. У цьому внутрішньому документі наводиться номенклатура статей доходів діяльності з переліком бухгалтерських субрахунків та аналітичних рахунків. У наказі про облікову політику необхідно розкрити максимально чіткий та ефективний алгоритм визначення фінансових результатів у розрізі видів діяльності. Закріплені обліковою політикою підприємства принципи оцінки й методи обліку інших бухгалтерських об'єктів мають безпосередній вплив на обчислену величину фінансового результату.

У працях науковців відзначається, що чинні законодавчі регламентації ведення обліку на рахунку 79 «Фінансові результати» не забезпечують можливостей деталізованого та об'єктивного розкриття даних про результати операційної діяльності підприємства. Базовим причинним фактором цієї проблематики вважається недостатньо аргументований підхід до формування фінансового результату, яким передбачено здійснювати на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» [7]. Тобто йдеться про те, що в такий спосіб за існуючою методикою об'єднуються по два види діяльності підприємства. Зокрема на субрахунку 791 синтезується інформація про основну та іншу операційну діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. В тематичних розробках критично оцінено діючий порядок відображення доходів від реалізації (продукції, товарів, робіт, послуг) у зарубіжних країнах та вітчизняній практиці. З метою розвитку бухгалтерської методології пропонується введення в систему рахунків бухгалтерського обліку субрахунку 790 «Валовий прибуток» з відповідними субрахунками третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий

прибуток» [10]. Аргументується потреба чітко розмежовувати фінансові результати за видами діяльності з пропонуванням введення аналітичних рахунків 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності» до рахунку 791 «Результат операційної діяльності». Відповідно до цього обґрунтовуються зміни діючої форми Звіту про фінансові результати [11].

Дедалі більшої значимості в бухгалтерській системі загалом і для встановлення результативності діяльності підприємства мають використовувані на практиці програмні продукти. На вітчизняному ринку облікових інформаційних технологій наявні такі програмні продукти як «Парус» та «Інфо-бухгалтер», які, як вважається, відповідають потребам організації регламентованого обліку і забезпечують розроблення деталізованої калькуляції собівартості одиниці продукції. Програмний комплекс «СТАНДАРТ» містить дворівневу систему обліку із загальною базою даних і розподіленими модулями, верхній рівень яких включає формування інформаційних потоків для забезпечення інформаційних потреб апарату управління та аналітичних процесів. Нижній рівень пов'язаний із верхнім модулем за допомогою інтерфейсу і в основному призначений для працівників бухгалтерської служби. Ключовою перевагою цього програмного продукту вважаються можливості формування багаторівневої системи бюджетів та використання інструментів аналізу «витрати – обсяг – прибуток». Відповідно до концепції створення інструментів ефективного управління підприємством загалом розглядаються переваги використання програмного продукту системи ALFA, який створює єдиний інформаційний простір для автоматизації всього бізнес-процесу підприємства, дозволяє організувати облік з доступом до архівної інформації. Інформація в системі бухгалтерського обліку фіксується при введенні первинного документа (оплата, взаємозалік тощо), а тому формуються необхідні для аналізу дані. Підсумкові

результати у цьому програмному продукті формуються за допомогою настроювання типових проведень і автоматично потрапляють у бухгалтерський контур.

Програмний комплекс «Бест» є повнофункціональною системою, дієвою передусім для організації оперативного бухгалтерського обліку. У цьому програмному забезпеченні введено базовий принцип поповнення даних «від первинного документу», а версія «Бест-5» містить модуль «Контролінг», що відповідає потребам управління різних рівнів. Сітьовий комплекс «Галактика» зорієнтований на великі підприємства із системою охоплення всього спектра типових виробничо-економічних функцій. Використання в ньому модуля «Контролінг» забезпечує можливість розрахунку за різними варіантами планування, ведення кількох варіантів цін ресурсів, підтримку кількох варіантів калькулювання. Програмний продукт 1С: Бухгалтерія для України 8 має достатньо широкі аналітичні можливості, а програма ALFA забезпечує ведення корпоративного обліку, повного електронного обліку та управління; ведення бухгалтерського (на рівні проведень) та управлінського (на рівні документів) обліку.

Програмне забезпечення Sales Expert (планування та аудит маркетингу) сфокусоване на управління системою збуту продукції з повним розподілом непрямих витрат, формуванням неповної собівартості й містить можливості застосування альтернативних схем розподілу непрямих витрат й калькулювання у довільному аналітичному розрізі. Відзначені програмні продукти формують, перш за все, облікові інформаційні потоки, обробка та інтерпретація яких дозволяє обгрунтувати певні напрями операційно-тактичного рівня. Причому інформаційною основою для виконання відповідних контрольно-аналітичних процедур є облікові потоки, сформовані відповідно до вимог МСФЗ. Попри наведене на практиці існує потреба сформувати низку вимог до пакетів прикладних програм.

Це стосується таких аспектів, які на практиці можуть застосовуватися в межах системи управлінського обліку. До них відносять: швидкість дії, тобто достатньо малий час реакції системи при введенні, обробці та пошуку інформації; можливість одночасного використання декількох планів рахунків; здатність функціонування системи «від первинного документа». Відсутність прив'язки до рахунків бухгалтерського обліку та можливість обліку від первинного документа притаманна й відзначеній вище програмі «1С: Бухгалтерія для України».

Висновки. Загальний результат діяльності суб'єкта господарювання виступає складною та багатовимірною категорією. Визначена в бухгалтерській системі та наведена у формах фінансової звітності інформація, яка стосується прибутковості підприємства виступає ключовим індикатором оцінки ефективності його функціонування як безпосередньо керівництвом підприємства, так і на ринковому просторі.. На основі даних про величину і структуру фінансових результатів здійснюють оцінку ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства. Актуальність дослідженої тематики пов'язується як з практичною потребою, так і необхідністю адаптації облікової політики до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Загальним напрямком удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта розглядається формування адекватної потребам управління більш деталізованої інформації. Тематичні розробки спрямовуються на набуття бухгалтерською системою методичного інструментарію для формалізованого розмежування доходів, витрат і фінансових результатів за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності. Для таких цілей необхідною основою стає потреба розробка нової класифікації доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування. Удосконалення загальної методології

відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності слід розглядати паралельно з міжнародною практикою. Одночасно слід вдосконалити фінансову звітність за формою «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» в частині формування чистого прибутку (збитку). На основі цих пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на прибуток. Такий підхід виправданий і з економічної точки зору, оскільки зіставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямами їх утворення дає можливість виявити прибуткові і збиткові господарські операції.

Література:

1. Дзюба О.М. Майстер Л.А. Облікове забезпечення формування фінансових результатів підприємства. Приазовський економічний вісник. Електронний науковий журнал. 2021. Вип. 5 (28).

2. Чернікова І.Б., Полулях А.М. Проблемні аспекти організації обліку доходів і витрат. Інфраструктура ринку. 2020. Вип. 43.

3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., доповн. та CD) / уклад. голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТ «Перун», 2007. 1736 с.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov. ua/laws/main/z0860-99.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/ 929_025.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0027-00 13.

7. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2013. № 2 (64). С. 135—141.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки». [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 929_020.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. Режим доступу: http:// buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx.

10. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с.

11. Олійничук О.І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.

© М.В. Плекан

Яремко І.Й.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА ПРЕЗЕНТАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВОМ СОЦІАЛЬНОЇ СКЛАДОВОЇ У СКЛАДІ СВОЄЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Вступ. Сучасні цивілізаційні процеси висувають нові вимоги з боку громадянського суспільства до змістових параметрів діяльності компаній, знаходячи вираз у зростанні значимості соціальних і суспільних критеріїв. Такі критерії стають важливими індикаторами і для самих компаній, оскільки, як вважається, сприяють набуттю ними іміджу та конкурентних переваг. Впровадження у практику компаній засадних положень соціально орієнтованого бізнесу вимагать надійної формалізованої інформаційної бази. Визнається, що «соціальний облік та звітність є дієвими інструментами управління соціальною відповідальністю, презентуючи результати виконання соціальних програм та доведення їх до заінтересованих сторін» [1]. Понятійний апарат у сфері «соціально-орієнтований (відповідальний) бізнес» носить «розмитий» характер, у якому використовувані економічні категорії не мають чіткої артикуляції. З цієї причини й бухгалтерське інформаційне поле про таку складову діяльності підприємства не має конкретно визначених (формалізованих) параметрів. Це зумовлює «потребу вирішення на рівні облікової науки перспективи розвитку методології обліку соціального капіталу» [2, с.131].

Важливість та існуючу проблематику фіксації бухгалтерською системою інформації про соціальну складову в діяльності підприємства відображено в багатьох монографіях українських науковців [наприклад, 3;4;5] та чисельних тематичних публікаціях. Існуюча проблематика розглядається в координатах змістового наповнення і кількісного виразу

економічної і бухгалтерської категорії «соціальний капітал». Складність виділення (бухгалтерський принцип визнання) суто соціальних об'ктів для потреб бухгалтерського обліку спричиняє проблему їх чіткої формалізації, а тому у звітах більшою мірою представляють узагальнену інформацію про соціальну діяльність підприємства як таку (інвестиції в проекти із ознаками соціальної спрямованості).

Підприємство (компанію) потрібно розглядати як соціальну систему, якому набуття соціального капіталу надає низку конкурентних переваг. За своєю економічною природою соціальний капітал носить складну декомпозиційну побудову і являється проблемним об'єктом для його верифікації за сучасною бухгалтерською методологією; він є груповим ресурсом і не може бути виміряний на індивідуальному рівні. Тому традиційні бухгалтерські методи ідентифікації інших компонентів капіталу та принципи їх оцінки не містять у собі відповідного інструментарю для встановлення і кількісного виразу величини соціального капіталу.

Виклад основного матеріалу. Трансформація архітектоніки світової економіки, перманентні економічні кризи та висунуті соціальні критерії з боку ринкових регуляторів зумовлюють впровадження у практику суб'єктами рииикової економіки нової моделі ведення своєї діяльності. Це стосується й представлення ними публічно доступної формалізованої інформаці, в. т. ч. і про соціальну складову, що мала місце в діяльності компаній. Попри те, на рівні міжнародного регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності відсутні норми, які б містили у собі достатньо чітко обумовлені принципи імплементації в базові засади бухгалтерської системи відображення фінансово-госпадарських операцій соціального характеру.

Сучасні наукові розробки орієнтовані на гармонізацію (стандартизацію) фінансового обліку та звітності на міжнародному рівні, що є цілком закономірним з точки зору

сформованої архітектоніки глобального фінансово-економічного простору. Відсутність єдиного стандарту нефінансової звітності та методичних рекомендацій для формування даних про соціальну відповідальність підприємства зумовлюють мультиваріантність підходів до бухгалтерсько-звітної презентації такого виду діяльності. У більшості досліджень дотримується позиція, що впровадження у практику соціально орієнтованої корпоративної стратегії та зростаючі запити на публічну презентацію компаніями такого виду діяльності вимагає надійної формалізованої інформаційної бази. Передумови і напрямки розвитку соціально орієнтованої підсистеми бухгалтерського обліку переважно розглядаються «з точки зору формування в той чи інший спосіб інформаційної бази для управлінських рішень на підприємстві» [6].

У багатьох вітчизняних і зарубіжних дослідженнях аргументується, що «соціальний облік має стати не окремим видом обліку, а структурним елементом системи традиційного бухгалтерського обліку» [1]. Подальший розвиток тієї чи іншої форми соціального обліку розглядають через призму «розробки відповідної теорії, методології бухгалтерського обліку та методики формування соціальної звітності з урахуванням складених у сучасному суспільстві економічних, політичних та соціальних факторів» [7]. У деяких публікаціях наводяться більш конкретизовані напрямки подальших досліджень, зокрема шляхом розробки методики соціального обліку та формулювання способів стандартизації нефінансової звітності» [8].У тематичній статті «для оцінювання соціально відповідальної діяльності та відображення її результатів в обліковій системі компанії запропоновано систему показників, зокрема індикатори за критеріями залучення компанії до життя громадськості» [9].

Найбільш відповідними для такого виду діяльності слід вважати дослідження бухгальерських систем за інституційним підходом. які «базуються на соціальній, правовій та політичній

площинах. На такій основі розкривається пристосування бухгалтерської методології до нових вимог, що висуваються суспільством з урахуванням ролі і значення окремих інститутів» [10]. Інституційний характер набуття суб'єктами господарювання «соціального капіталу» впливає і на зміст та роль бухгалтерсько-звітної системи «в реалізації всіх принципів корпоративного управління та її розгляду як активного інструменту впровадження соціальної (інституційної) практики» [11].

На рівні підприємства ту чи іншу систему індикаторів у сфері соціальної відповідальності розглядають такою, що знаходяться в рамках критеріїв концепції сталого розвитку. З цієї точки зору вважається, що «компанії, які обрали стратегію соціальної відповідальності, отримують ряд переваг, зокрема таких як формування позитивного іміджу компанії, підвищення інтересу інвесторів та поліпшення взаємовідносин із громадськістю та місцевою владою» [8]. Впровадження у практику учасниками ринку капіталу нової парадигми звітності «ESG» (Environmental, social and governance) показує, що її інформаційні параметри передбачають урахування факторів, подібних як і при оцінюванні компанії за критеріями парадигми сталого розвитку За визначенням Глобальної ініціативи зі звітності GRI (стандарт G4), термін «звітність зі сталого розвитку» означає інформацію, яка охоплює економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності організації. Базисна основа відзначеного виду звітності спрямована на розкриття компанією інформації про її вплив на навколишнє середовище й участь у вирішуванні соціальних проблем.

Соціальний облік і звітність від своїх витоків і до теперішнього часу носять переважно описовий характер, а показники в бухгалтерській системі формуються за різними підходами і наводяться у звітності в умоглядній варіативності. Тому практикою об'єктивно висувається вимога удосконалення

такого виду обліку (методологія, методика), посилена підвищенням потреби зовнішніх контрагентів в інформації щодо ділової етики і соціальної відповідальності корпорацій й питаннями етичності інвестування [4]. Дані соціальної звітності реально можуть поліпшити розуміння користувачами таких важливих факторів як формування людського капіталу чи стратегію корпоративнго управління, зокрема в напрямку соціальної діяльності. За своєю формою соціальну звітність переважно розглядають одним з різновидів нефінансової звітності – інструментом публічного оприлюднення соціальної політики, виробленої і реалізованої бізнес-структурами.

У світовій практиці умовно виділяють довільну форму, комплексні й стандартизовані звіти при формуванні та оприлюдненні нефінансової звітності: Стандартні форми визнаються такими, що містять у собі можливості їх порівняння з подібними за спрямуванням звітами інших компаній, Соціальний звіт також слід розглядати й під таким кутом зору наскільки він дає можливість встановити «соціальний рейтинг» компанії в межах національного суспільно-економічного середовища. Окремо виділяється критеріальне визнання компанії у міжнародній діловій спільноті на основі інформації публічного соціального звітування. Найбільш розповсюдженими міжнародними стандартами ведення соціального обліку та підготовки нефінансової звітності сьогодні виступають: стандарти Саншайн; GRI; AA1000; SA8000. Звіт за стандартом AA1000 (Звіт із корпоративної – соціальної відповідальності (Corporate Responsibility Reporting) заснований на діалозі із стейкхолдерами.

Формування чітко вираженої (формалізованої) системи «соціальних» показників у тій чи тій формі нефінансової звітності цими стандариами не наводиться. В параметри звітування прийнято включати різні за значимістю і слабо верифіковані соціальні фактори: умови праці та розвиток

людського капіталу; доброчинність і благодійництво; співпраця з місцевими громадами та інше. Найбільш поширеними стандартами ведення соціального обліку та підготовки нефінансової звітності на теперішній час вважається GRI та AA1000, вибір яких залежить від потреб компанії. Кожна компанія, яка складає нефінансовий звіт, має власну методику, вироблену з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці правил і стандартів.

Аналітичні огляди стосовно звітування вітчизняних компаній і підприємств показують, що інформація, представлена ними на своїх офіційних сайтах у розділі корпоративної соціальної відповідальності переважно лише лише декларує напрямки розвитку соціальної відповідальності. У таких звітах домінує наведення даних про витрати соціального характеру; соціальне звітування на вітчизняному просторі підприємствами здійснюється в основному шляхом публікації ними нестандартизованих звітів.

Нефінансове звітування для українських компаній характеризується таким, що приносить вигоди самому підприємству за рахунок розкриття ним своєї соціальної та екологічної політики (впливу компанії на вирішення проблем довкілля, регіонального економічного та соціального розвитку) й опосередкованої демонстрації управління людськими ресурсами. На теперішній час у сфері соціальної відповідальності перебуває низка питань з вирішування проблем розроблення адаптивної методології для організації соціального обліку й підготовки та оприлюдненні нефінансової звітності. Для інфориаційного забезпечення прикладних управлінських сценаріїв використовують позаоблікову інформацію, що дозволяє додатково розкрити виконання соціальних завдань, які неповною мірою відображені в системі бухгалтерського обліку.

Практика показує дієвість такого підходу для налагодженню зав’язків із громадськістю та завоюванню довіри заінтересованих

сторін завдяки відкритому та об'єктивному висвітленню їхнього внеску в розв'язання економічних, соціальних, екологічних питань. Більшість вітчизняних дослідників соціального обліку основним його об'єктом акцентують соціальні витрати, які зрештою і знаходять вираз у соціальних звітах українських підприємств. До складу таких витрат відносять й видатки на регульований законодавством соціальний пакет і розвиток персоналу, фінансування заходів з охорони праці та техніку безпеки. Включаються і витрати на утримання власних об'єктів соціальної сфери і забезпечення якості продукції чи гарантійне обслуговування. Акцентованими все ж повинні стати витрати на охорону навколишнього природного середовищ та участь у регіональних програмах розвитку території, підтримку спортивного й культурного життя територіальних громад.

Особливістю соціально відповідальної діяльності є те, що економічні вигоди внаслідок впровадження соціальних заходів, відобразити в обліку під час їх реалізації неможливо. Навіть володіючи інформацією про величину пов'язаних з соціальним аспектом витрат, визначити точний розмір доходу внаслідок соціальних дій є дуже сумнівним, а сформувати фінансовий результат від цієї діяльності взагалі можливо лише теоретично [12]. Для розвитку нефінансового звітування в Україні важливим кроком слід вважати нові вимоги закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», якими регламентується обов'язкове складання «Звіту про управління» (https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14) щодо доцільності презентації підприємствами такого типу звітів є потреба доповнити показники річної фінансової звітності інформацією, яка повинна допомогти користувачам з'ясовувати перспективи розвитку та напрямки досягнення задекларованих цілей тим чи тим підприємством.

Чітко регламентована форма цього звіту, як і соціального, відсутня. Законодавчо передбачена імперативна норма, за якою

підприємство повинно самостійно визначити зміст, форму і структуру звіту. Проте, на відміну від соціального звіту, Мінфін затвердив Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [13]. Вони визначають напрями, за якими доцільно розкривати інформацію у звіті з метою можливості зіставлення їхньої інформації на різних рівнях, зокрема й тієї, що стосується екологічних й соціальних аспектів. Відзначено, що для підвищення якості «Звіту з управління» необхідно керуватись західними практиками для можливостей проведення порівняльниого аналізу нефінансових звітів українських та світових компаній

В міжнародній практиці найбільш поширеннми є підходи до формування нефінансових звітів, засновані на базовій основі Глобального договору, який передбачає складання Звіту про прогрес та декларацію принципів такого типу звітування. Розповсюдженим на практиці є підхід, що базується на системі Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) і передбачає розкриття інформації про діяльність підприємства не тільки з позиції економічної ефективності, але ще й дані про екологічну та соціальну сфери. Поширеним також є підхід, який передбачає складання Звіту із корпоративної соціальної відповідальності за стандартом AA1000, заснований на діалозі із стейкхолдерами [14]. Нерозробленість адаптивного для вітчизняних умовметодологічного інструментарію в системі різного типу міжнародних стандартів спричиняє появу різноманітності видів звітів. Міжнародні організації рекомендують урядам зробити таку звітність обов'язковою, а тому більшість компаній тільки позиціонують себе соціально відповідальними. Окремим напрямом досліджень виступає так звана «критична соціологічна теорія», суть якої полягає в тому, що на рівні національних та віднедавна глобальних економік використовують так званий соціальний матричний облік (система національних рахунків), Матриця соціального обліку (SAM) являє собою організовану

структуру з набором рахунків, що відображають потоки коштів (доходів) у ринковій економіці; у неї ключають як виробничі, так і інституційні рахунки[15].

Складена в тому чи тому форматі Інтегрована звітність своїм набором інформації дещо покриває публічне представлення підприємством своєї соціальної діяльності. На це вказують міжнародні аналітичні огляди, проведені стосовно розкриття інформації у нефінансовій звітності. У них відзначається, що на початкових етапах перевага віддавалася екологічним аспектам (80% від загального обсягу наведеної інформації), а згодом почали домінувати соціальні аспекти (70% інформації). Рада з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) опублікувала переглянутий варіант Міжнародних стандартів інтегрованої звітності, спрямований на поліпшення процесів складання звітності. Концептуально зміни стосуються поглиблення розуміння необхідності якості та цілісності основного процесу звітності, окреслення більш чіткої різниці між підсумками та результатами та акцентування уваги на збалансованому звітуванні. З практичної точки зору при підготовці звіту підприємству важливо визначитись із його формою, яка об'єктивно впливає на розширення кола користувачів і, як наслідок, закріпленню позитивної репутації підприємства на ринках капіталу та інвестицій.

Світові тренди розвитку звітності свідчать про набуття широкої популярності інтегрованих видів звітності. Вважається, що її багатоаспектна інформація дає змогу більш достовірно встановлювати результат про створення вартості в контексті різних компонентних складових наявного у підприємства капіталу, включаючи й соціальний. Тому «Соціальний звіт» та «Звіт з управління» вітчизняних підприємств за умови надання їм більш формалізованих параметрів суттєво сприятимуть розвитку інтегрованого звітування. Імперативні приписи та законодавчі і нормативні акти у сфері звітування економічних суб'єктів

національної економіки все ж повинні відповідати міжнародним. Передусім мова повинна йти про приципи і організаційні підходи дозвітування, які використовуються країнами ЄС відповідно до Директиви 2013/34/ЄС (Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council) про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній.

При дослідженні зарубіжного досвіду встановлено, що йдеться не про соціальний бухгалтерський облік, а лише про одну із складових бухгалтерського обліку в частині виділення вимірюваних та ймовірних витрат на соціальні потреби. Методологія бухгалтерського обліку може бути легко адаптована до потреб складання соціальної (нефінансової звітності). Ці проблеми є актуальними і заслуговують на подальший науковий супровід у питаннях розробки національного стандарту обліку соціальної відповідальності[15].

Висновки. Соціальна відповідальність та соціально-екологічні аспекти загалом дедалі більше стають об'єктами та суб'єктами ринкової економіки, а вимірювані складники таких процесів знаходять вираз у формі нових чи переосмислених об'єктів бухгалтерського обліку.Закріплення на законодавчому рівні обов'язкового введення у практику вітчизняних підприємств оприлюднення нефінансових звітів, в т.ч. соціальної звітності, слід розглядати суттєвий кроком наближення до європейських стандартів ведення бізнесу. Такого типу звітування, крім суто інформаційної складової, потрібно також розглядати й через призму подання суб'єктами вітчизняної економіки сигналу іноземним інвесторам про прозорість та відповідальність свого функціонування, декларуючи довгострокові плани розвитку й піклування про власну репутацію. Вітчизняна практика організації соціального обліку, формування соціальних звітів та споріднених форм нефінансової звітності в основному спирається на приписи, наведені в міжнародних стандартах. Існуючі

практичні труднощі зумовлюють потребу подальших науково-прикладних розробок організації соціального обліку і форм звітування, адекватних особливостям і специфіці національної економіки.

Впровадження національних стандартів соціальної звітності слід також розглядати важливим інструментів в системі державного і регіонального управління та контролю ефективності господарських суб'єктів у сфері соціальної відповідальності (державної соціальної політики). Стандартизована нефінансова звітність створить можливості вітчизняним пілприємствам на більш формалізованій основі зіставляти інформацію нефінансових показників з іншими даними, зокрема з'ясовувати взаємозв'язок процесів реалізації соціально-трудових відносин і практику управління. Досвід зарубіжних країн щодо складання і публічної презентації соціальної звітності з розкритими механізмам взаємодії підприємств з державою, некомерційними установами та громадськістю є важливою базисною основовою для запровадження у вітчизняну практику організації соціального обліку і звітності.

Соціальний облік за узагальненою характеристикою є процесом формування та надання внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації про екологічний і соціальний вплив суб'єкта діяльності на суспільство. Соціальний облік на макрорівні органічно входить до системи статистичного обліку, який узагальнює явища та процеси в межах системи національних рахунків. Найважливішим орієнтиром для організації соціального обліку та звітності слугують соціальні пріоритети підприємства (організації) згідно з наявною соціальною політикою, тобто створити інформаційну систему, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити з соціальними потребами працівників, акціонерів та суспільства. В багатьох розробках пропонується і формувати відокремлений напрям соціального обліку з виділенням у такій

системі уже усталених статей соціальних витрат підприємства для складання нефінансової звітності.У контексті посилення соціальної відповідальності соціальний облік слід розглядати таким, що повинен бути структурним елементом системи традиційного бухгалтерського та управлінського обліку.

Література:

1. Годнюк І.В., Семенишена Н.В. Соціальний облік та звітність, як інструменти соціальної відповідальності. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. Вип. 26. С. 131-140.

2. Садовська І.Б. Облік соціального капіталу: проблеми та перспективи удосконалення методології. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. 2019. Вип. 16 (61). С.131-142.

3. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010.-.496с.

4. Король С.Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку: монографія. Київ: КНТЕУ, 2016. 416 с.

5. Пушкар М.С., Голінач Л.І. Соціальна відповідальність бізнесу: терія і практика. – Тернопіль: Карт-бланш, 2018. – 215 с.

6. Будько О.В. Облік відповідальності діяльності як інформаційна основа управління сталим розвитком. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 20. С. 33-38.

7. Камінська І., Хома С., Чучук Ю. Соціальний облік як інформаційна база реалізації концепції соціально відповідального бізнесу. Галицький економічний вісник, 2019. Том 60. № 5. С. 121–128.

8. Руденко О. В., Кондратюк О. М., Горєва А. С. Соціальна відповідальність бізнесу: сутність, обліковий аспект та нефінансова звітність. Ефективна економіка. 2020. № 11.

9. Покиньчереда В. В., Копняк К. В. Обліково-інформаційне забезпечення корпоративної соціальної відповідальності бізнесу. Ефективна економіка. 2021. № 10.

10. Канцедал Н.А. Наукова інтерпретація методології обліку у працях корифеїв бухгалтерської думки. Облік і фінанси. 2018. №2 (80). С. 16-23.

11. Царук В. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення корпоративного управління: теорія і методологія. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису на здобуття наукового ступеня д. е. н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2021.

12. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2014. №797. С. 255-262.

13. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, затв. наказом Мінфіну від 07.12.2018 № 982.URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text

14. Мулик Т.О. Інтегрована звітність підприємства: стан та перспективи розвитку. Ефективна економіка: електронне фахове видання. 2019. №11.

15. Правдюк Н.Л. Соціальні аспекти бухгалтерського обліку. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 12. С. 91-101

© І.Й. Яремко

Ясінська А.І.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.4. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Вступ. Управлінська звітність – це одним з найважливіших джерел отримання достовірної інформації про результати діяльності підприємства, яка сформована на основі сукупності фінансових, виробничих, трудових, матеріальних, збутових, маркетингових та інших показників. Інформація відображена в системі управлінського обліку слугує для аналізування результатів діяльності, прийняття управлінських рішень, і основним інструментом який дає змогу сформувати інформацію оперативно, зрозуміло, інтерпретувати враховуючи запити зацікавлених осіб є саме управлінська звітність. З огляду на те, що управлінська звітність носить непублічний характер, інформація відображена в ній не є загальнодоступною – доцільність методики її формування є предметом дослідження науковців та практиків.

Дослідженню теоретико-методичних аспектів та методологічних підходів щодо формування управлінської звітності присвячені праці багатьох вітчизняних науковців. Науковці досліджують питання сутності управлінської звітності, її складу, форми, призначення, побудову структури, класифікацію, критерії оцінки ефективності, а також проектування певних її форм в умовах застосування інформаційних технологій.

Виклад основного матеріалу. Автори Осадча Г.Г., Синявська Ю. [7] визначають сутність управлінської звітності і наголошують, що бухгалтерська управлінська звітність – це інструмент управління діяльністю господарюючого суб'єкта, а показники, що відображаються у звітності – є засобом оцінки ефективності управління. Крім того, на їхню думку важливим є

визначення критеріїв оцінки ефективності управлінської звітності.

Поліщук О.Т., Шимко Н.О. [11] досліджують інформаційне забезпечення й оптимальну структуру управлінської звітності, орієнтованої на інформаційні потреби менеджерів для забезпечення стабільності та ефективності господарювання. Автори наголошують також, що види та структура управлінської звітності залежатимуть від рівня управління. А також, що єдиних форм звітів, які б задовольняли потреби всіх установ і організацій, не існує; оптимально вони поділяються на ті, що стосуються фінансового стану та результатів діяльності, ключових показників роботи, виконання різноманітних бюджетів.

Автори Скрипник М.І., Григоревська О.О. [15] пропонують задля зрозумілості та чіткості управлінської звітності розподіляти процес формування на декілька етапів, зокрема: визначення видів, форм та форматів звітності; визначення бази використання інформації; формування показників звітності, що відображаються у звітах; розробка методики формування показників; визначення суб'єктів з урахуванням їх інформаційних потреб; урахування допущень на майбутні періоди; визначення періоду представлення даних у розрізі видів звітів.

Професор Король С.Я. [5] зазначає, управлінська звітність є засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до управлінського обліку, і основою створення цієї звітності має бути інтегрована обліково-аналітична база даних. Крім того, авторка стверджує, що подальший розвиток теорії та практики формування управлінської звітності слід спрямувати на автоматизацію обліково-звітної роботи на підприємстві та створення єдиного інформаційного простору як основи забезпечення внутрішніх користувачів своєчасною, достовірною і релевантною інформацією.

Гевлич Л.Л., Гевлич І.Г. [2] досліджуючи управлінську фінансову звітність наголошують на ідентифікації маркерів

розмежування фінансової та управлінської звітності вітчизняних суб'єктів господарювання задля оптимізації процесу прийняття управлінських рішень на її основі.

Пилипенко Л., Тивончук О. [12] стверджують, що управлінська звітність є основним інструментом інформаційного забезпечення управління, і для забезпечення ефективності цієї звітності її побудова та формат мають відповідати низці якісних критеріїв, її впровадження вимагає стандартизації відповідних обліково-звітних процедур, може також потребувати удосконалення чи перебудови організаційної структури, фінансової архітектури та низки бізнес-процесів.

Аналіз публікацій свідчить про різноманітність поглядів щодо змісту й характеру інформації відображеній в управлінській звітності, водночас спільним є твердження, що управлінська звітність є основним інструментом формування інформації для користувачів різних рівнів управління та на основі цієї звітності здійснюється контроль, і як наслідок, це дає змогу визначити результативність та ефективність діяльності підприємства.

Налагодження системи управлінського обліку залежить від застосування інструментів автоматизації, які використовуються для відображення всіх облікових процесів, що дають змогу формувати, зберігати та оперативно передавати інформацію користувачам. Крім того, теоретичні аспекти формування системи управлінської звітності повинні враховувати чітку організацію бізнес-процесів, специфіку діяльності підприємства, особливості роботи структурних підрозділів, рівень автоматизації та програмного забезпечення. Загальних правил чи єдиних форм формування звітності не визначено, кожне підприємство встановлює самостійно, враховуючи можливості сучасних інформаційних технологій та потреби користувачів. Змістовне наповнення управлінської звітності, зокрема значимість показників, які відображені не повинні бути надлишковими, щоб не ускладнювати оперативність їх підготовки, тому важливим є

дотримання певних вимог – принципів, задля належної корисності звітності. Більшість науковців в основу принципів формування управлінської звітності закладають принципи притаманні управлінського обліку [10]:

принцип адресності – усі звіти повинні бути адресними і конкретними, а також враховувати терміни подання, обсяги та форми;

принцип методологічної незалежності – обліково-аналітична інформація для підготовки і складання управлінської звітності повинна враховувати порядок організації і ведення системи управлінського обліку на підприємстві;

принцип комунікаційності – форми та показники управлінської звітності повинні формувати з урахуванням комунікаційних зв'язків між різними рівнями управління, а також враховувати інформаційні потоки, які мають забезпечити збір та обробку інформації для складання управлінської звітності, та рівень підготовленості конкретного менеджера, для якого складено звіт; принцип систематизації – при формуванні управлінської звітності необхідно враховувати методику розрахунку показників, тобто інформація, що відображена у звітах не повинна містити надлишкові дані, належним чином систематизована та корисна для прийняття управлінських рішень;

принцип економічності – сукупні витрати на підготовку управлінської звітності (на різних рівнях планування та управління) не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання;

принцип орієнтації – показники управлінської звітності повинні містити дані, які враховують стратегічні напрямки розвитку підприємства і сприятимуть розв'язанню поточних завдань;

принцип релевантності – будь-яка форма управлінської звітності повинна бути корисною для прийняття управлінських рішень;

принцип аналітичності – інформація, яка відображена в управлінській звітності, повинна забезпечувати можливість здійснення на її основі аналіз даних;

принцип своєчасності – будь-яка форма управлінської звітності повинна бути підготовлена в той момент часу, коли виникає необхідність для прийняття оперативних управлінських рішень.

Варто зазначити, що принципи формування управлінської звітності повинні також враховувати специфіку діяльності окремого підприємства, особливості роботи його структурних підрозділів, організаційну структуру тощо. Крім того варто також брати до уваги вплив чинників, які суттєво впливають як на організацію управлінського обліку, так і на формування звітності, зокрема:

загальноорганізаційні чинники: вид діяльності, галузь, форма спеціалізації, структура підприємства, тип виробництва, масштаби діяльності;

обліково-організаційні чинники: склад калькуляційних статей витрат, методи оцінювання об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, повнота віднесення витрат, використання нормативів тощо;

технічні чинники: особливості технології виробництва, рівень автоматизації, перервність (неперервність) технологічного циклу, характер організації робочих місць, особливості продукції (складність, віднесення до основної чи допоміжної).

Враховуючи групи факторів впливу на формування управлінської звітності, а також форми та види звітності, призначення, основних користувачів, закладається основа для розробляння класифікації звітності. Незважаючи на унікальність системи управлінської звітності, розробляння класифікації на кожному окремому підприємстві є індивідуальним. Напрацювання науковців щодо класифікації управлінської звітності дозволяє виокремити такі загальні класифікаційні

ознаки, які дають можливість зрозуміти її призначення (табл. 2.4.1).

Таблиця 2.4.1

Класифікація управлінської звітності [10]

Ознаки класифікації	Види звітності
За обсягом	загальна
	часткова
За змістом	комплексна (центрів відповідальності)
	тематична
	аналітична
За користувачами	внутрішня
	зовнішня
За періодичністю подання	періодична (щотижнева, місячна, квартальна, річна)
	за вимогою
За формою подання	паперова (текстова, таблична, графічна, комбінована)
	електронна
	усна
	відео-, аудіо-
	презентація
За призначенням	інформаційна
	планова
	контрольна
За рівнем конфіденційності	для використання конкретною особою
	для використання визначеною групою осіб
	для всіх зацікавлених осіб
За рівнем управління	оперативна
	поточна
	зведена

Обґрунтована класифікація управлінської звітності дає можливість усвідомити підходи до її формування, подання та використання, а також є ключовою при розроблянні методології, яка в свою чергу повинна максимально відповідати потребам керівництва та інших зацікавлених користувачів.

Методологія розробки системи управлінського обліку включає в себе: аналізування потреб компанії, визначення ключових показників ефективності, розробку системи

управлінської звітності, впровадження програмного забезпечення для ведення обліку, аналізу та контролю даних, з урахуванням специфіки галузі діяльності компанії, та її стратегічні цілі при розробці методології.

Методологія управлінської звітності – це побудова та організація системи управлінської звітності, включаючи сукупність принципів, правил і методів формування інформації про діяльність компанії для прийняття управлінських рішень. Розробляння методології системи управлінської звітності дає змогу: підвищити рівень точності і достовірності облікової та управлінської звітності, забезпечити оперативну інформативність для керівництва та власників підприємства, отримати максимальну ефективність ухвалення управлінських рішень менеджментом підприємства.

Управлінська звітність – це система показників (облікова інформація) для оцінювання результатів господарської діяльності підприємства та перспектив його розвитку, яка надається внутрішнім користувачам для прийняття стратегічних тактичних і оперативних управлінських рішень [10]. Узагальнюючи наукові дослідження з даної тематики можна зробити висновок, що методологія управлінської звітності повинна включати в себе послідовність етапів, на кожному з яких доцільним є визначення основних завдань, вирішення яких дасть змогу чітко і правильно визначити, яку мету переслідує система управлінського обліку, і чому потрібно зробити акцент саме на управлінській звітності (табл.2.4.2).

Таблиця 2.4.2

Основні етапи та завдання побудови методології управлінської звітності [21]

Етапи		Характеристика та завдання
1		2
Етап 1	Діагностика та аналіз існуючої системи управління	- аналізування організаційної структури підприємства, її оптимізація та удосконалення; - аналізування існуючих бізнес-процесів з

Продовження табл. 2.4.2

1		2
		врахуванням специфіки підприємства, їх опис, оптимізація документообігу; -моделювання бізнес-процесів, їх оптимізація.
Етап 2	Побудова методології управлінської звітності	- створення центрів відповідальності, визначення їх повноважень; - вибір методів, правил, принципів, облікових процедур щодо формування інформації; - формування та консолідація бюджетів.
Етап 3	Проектування та затвердження фінансової структури	- формування класифікаторів бюджетів, розробляння форм бюджетів; - визначення взаємозв'язку бюджетного планування та організаційної структури.
Етап 4	Формування бюджетної моделі	- розробляння оптимальної структури управлінської звітності з врахування специфіки підприємства; - визначення та врахування вимог користувачів щодо ступеню деталізації та аналізування інформації відображеної в управлінській звітності.
Етап 5	Затвердження бюджетної політики і розробка регламенту	- затвердження бюджетної політики з врахуванням принципів формування і консолідації показників звітності: методів оцінки, терміни, процедури планування, форми бюджетів, методи бюджетування, програма дій бюджетного процесу.
Етап 6	Аудит облікових систем	- оцінювання ефективності облікової системи; - оптимізація процесів щодо формування звітності; - виявлення можливих ризиків та помилок в обліковій системі - удосконалення облікової системи.
Етап 7	Автоматизація	- вибір та впровадження програмного продукту; - формування технічного завдання та супровід системи автоматизації облікових процесів.

Основна мета управлінської звітності полягає в оперативному формуванні релевантної інформації про діяльність підприємства, підрозділу, центру відповідальності тощо, для прийняття ефективних управлінських рішень. Мету складання і подання управлінської звітності доцільно встановлювати у відповідності до поставлених завдань, які в подальшому визначатимуть періодичність, форми представлення, набір показників тощо, наприклад:

- визначення та досягнення конкретних ключових показників ефективності (КПЕ) діяльності підприємства;
- підвищення рівня контролю та посилення відповідальності результатів діяльності підрозділів підприємства;
- забезпечення прозорості руху грошових потоків;
- забезпечення збалансованості між плановими та фактичними показниками;
- зміцнення платіжної дисципліни;
- удосконалення системи мотивації працівників;
- оперативне реагування на зміни зовнішнього середовища;
- виявлення внутрішніх резервів підприємства;
- оцінювання та аналіз ризиків;
- оперативне виявлення та розробка заходів щодо усунення несприятливих відхилень;
- вдосконалення організаційної структури підприємства;
- забезпечення інформаційного взаємозв'язку різних рівнів управління;
- забезпечення оперативності підготовки інформації для прийняття рішень;
- забезпечення релевантності, корисності та аналітичності інформації для прийняття рішень.

Враховуючи специфіку господарської діяльності окремого підприємства, мету ведення управлінського обліку, фактори, які впливають на побудову, як обліку так і звітності важливим є також врахування основних її користувачів та їхніх запитів.

Типову структуру управлінської звітності підприємства, склад та основних її користувачів наведено у табл. 2.4.3. [допрацьовано на основі 10].

Обліково-звітна інформація для формування фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності відображає показники, які формуються на основі даних бухгалтерського та оперативно-технічного, виробничого обліку для визначення загальнодержавних показників. Відображені показники за певний

Таблиця 2.4.3

Приклад типової структури управлінської звітності підприємства

Склад управлінської звітності	Основні користувачі управлінської звітності
1	2
Управлінська звітність про фінансові результати підприємства	
Звіт про рух грошових коштів (прямим методом)	Керівництво підприємства, власники, інвестори, кредитори, бюджетний комітет
Звіт про рух грошових коштів (непрямим методом)	
Звіт про прибутки і збитки	
Прогнозований баланс (управлінський баланс)	
Аналіз динаміки, складу і структури доходів та видатків компанії, оцінка їх співвідношення	Керівництво підприємства, власники, акціонери, кредитори, менеджери
Аналіз динаміки показників прибутку (горизонтальний аналіз)	
Аналіз рентабельності	
Управлінська звітність по використанню операційних бюджетів різних напрямків	
Звіт про дебіторську заборгованість	Керівник відділу реалізації, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про кредиторську заборгованість	Керівник відділу постачання, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про закупівлю сировини, матеріалів	Керівники відділів постачання, реалізації, відділ виробництва
Звіт про реалізації готової продукції	
Звіт про запаси сировини і готової продукції	Керівники відділів постачання, реалізації, завідувач складом
Звіт про виробництво продукції (робіт, послуг)	Керівники відділів реалізації, відділ виробництва, головний інженер
Звіт про обсяги незавершеного виробництва	
Звіт про оплату праці	Керівництво підприємства, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про фінансові результати операційної діяльності	Керівництво підприємства, менеджери різних рівнів управління
Управлінська звітність про виконання фінансових бюджетів	
Звіт про капітальні вкладення	Керівництво підприємства, власники, акціонери, інвестори
Звіт про власний капітал	
Звіт про рух грошових коштів	
Звіт про фінансові результати фінансової діяльності	

Продовження табл.2.4.3.

1	2
Управлінська звітність за центрами відповідальності	
Звіт про результати центру відповідальності (доходів, витрат, прибутку (збитку), інвестицій, збуту тощо)	Керівники центрів відповідальності, менеджери різних рівнів управління
Управлінська звітність про нефінансові показники підприємства	
Звіт про ліквідність та зобов'язання	Керівництво підприємства, бухгалтерія, фінансовий відділ, акціонери, інвестори
Звіт про соціальні напрямки та кадрову політику	Керівництво підприємства, власники, акціонери, інвестори, менеджери
Звіт про дослідження та інновації	Керівництво підприємства, фінансовий відділ, акціонери, інвестори
Звіт про управління ризиками	Керівництво підприємства, акціонери, власники, інвестори, фінансовий відділ, бухгалтерія
Звіт про фінансові інвестиції	
Звіт про перспективи розвитку	
Звіт про екологічні аспекти	Керівництво підприємства, менеджери, головний інженер
Звіт про корпоративне управління	Керівництво підприємства, власники, фінансовий відділ, бухгалтерія, менеджери
Звіт про управління трансакційними витратами	

звітний період у зовнішній (публічній) звітності можуть використовуватися, як внутрішньо – для аналізу ефективності управління, так і зовнішньо – для визначення ринкових тенденцій. Інформація відображена в управлінській звітності включає в себе дані, які використовуються менеджментом для внутрішнього прийняття оперативних та стратегічних рішень. Взаємозв'язок між цими видами звітності полягає в тому, що вони взаємно доповнюють один одного. Наприклад, дані фінансової звітності можуть бути використані для підготовки податкової звітності, а статистична звітність може надати додаткову інформацію для аналізу фінансових та управлінських показників. Управлінська звітність може використовувати дані з усіх інших видів звітності для прийняття ефективних оперативних та стратегічних рішень, задля контролю та виконання поставлених завдань.

Взаємозв'язок між показниками різних форм звітності з управлінською звітністю можна виокремити таки аспектами:

фінансова звітність та стратегічне управління: фінансові звіти відображають інформацію про фінансове стан та результативність підприємства. Керівники та менеджери використовують цю інформацію для розробляння стратегії розвитку підприємства, ризик-менеджменту та прийняття рішень щодо інвестицій;

операційні звіти та оптимізація процесів: операційні звіти містять дані про продуктивність та ефективність операцій підприємства. Ці дані дають змогу менеджерам ідентифікувати слабкі місця в процесах та вжити заходи щодо їхньої оптимізації;

бюджетування та контролювання витрат: бюджети визначають плани витрат на певний звітний період. Порівнюючи фактичні витрати з бюджетними показниками, менеджери мають змогу виявити відхилення та вжити заходів для контролю витрат;

показники продуктивності та управління персоналом: звітність, яка відображає показники продуктивності, оборотність активів, прибутковість праці, може використовуватися для оцінки ефективності роботи персоналу та визначення стратегій мотивації та навчання;

звіти з показниками якості та управління якістю: звіти надають інформацію про якість продукції або наданих послуг. Керівництво підприємства може використовувати цю інформацію для вдосконалення процесів виробництва та задоволення клієнтів.

Варто зазначити, що взаємозв'язок складу показників фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності зі складом показників управлінської звітності є ключовим для забезпечення ефективного управління фінансами, грошовими потоками, дотримання податкових вимог та прийняття стратегічних управлінських рішень підприємства. Основними аспектами такого взаємозв'язку можна виокремити наступні:

облікова інформація для формування фінансової звітності: фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан та результативність господарської діяльності підприємства. Інформація відображена у фінансовій звітності використовуються для складання податкових звітів та податкового планування;

податкові вимоги: фінансова інформація відображена у податковій звітності формується у відповідності до вимог податкових органів, і включає в себе розрахунки податків та податкових платежів, застосування податкових ставок, розміри податкових нарахувань у відповідності до виміру бази оподаткування, винятки щодо оподаткування тощо;

оптимізація оподаткування: вибір методів податкової оптимізації, законних способів зменшення податкового навантаження. На основі аналізу фінансової та податкової звітностей можна виявити можливості для оптимізації оподаткування, і це може включати використання податкових вирахувань, знижок, розробку стратегій щодо мінімізації податкових зобов'язань у відповідності до податкового законодавства.

дотримання вимог законодавства: фінансова, податкова, статистична та управлінська звітність повинні бути сформовані у відповідності до законодавчих вимог: виконання вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкового кодексу та інших нормативних актів.

прийняття управлінських рішень: управлінська звітність надає інформацію для внутрішнього використання підприємством для прийняття стратегічних та оперативних рішень, і може включати аналіз витрат, прибутку, оборотності капіталу, грошових коштів та інші показники, які в свою чергу дають змогу керівництву та менеджерам ефективно використовувати ресурси.

Крім того, між показниками фінансової, податкової, статистичної, та інших видів звітності взаємозв'язок з показниками управлінської звітності полягає в наступному:

фінансова звітність та стратегічне управління: фінансові звіти надають інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, менеджери використовують дану інформацію для розробляння стратегії розвитку, ризик-менеджменту та прийняття рішень щодо інвестицій;

операційні звіти та оптимізація процесів: операційні звіти містять дані про продуктивність та ефективність операцій підприємства, допомагають управлінцям ідентифікувати слабкі місця в процесах та здійснювати заходи щодо їхньої оптимізації;

бюджетування та контроль витрат: бюджети визначають плани витрат на певний період часу. Порівняння фактичних витрат з бюджетними показниками, менеджери мають змогу виявити відхилення та вжити заходи для контролю витрат;

Показники продуктивності та управління персоналом: звіти в яких відображено показники продуктивності, такі, як оборотність активів, прибутковість праці, можуть використовуватися для оцінки ефективності роботи персоналу та визначення стратегій мотивації та навчання;

Звіти з показниками якості та управління якістю: звіти надають інформацію про якість продукції, робіт чи послуг. Менеджери можуть використовувати цю інформацію для вдосконалення процесів виробництва та задоволення клієнтів.

Загалом взаємозв'язок показників різних форм звітності з управлінською полягає в тому, що інформація, яку надають ці звіти, слугує керівництву в прийнятті обґрунтованих рішень, встановленні стратегії та контролі за виконанням поставлених завдань. Управлінська звітність включає в себе дані, які використовуються менеджментом для внутрішнього користування та прийняття рішень, і це можуть бути різноманітні звіти про виробництво, фінансові аналізи, звіти про ринкові

дослідження тощо. Взаємозв'язок між цими видами звітності полягає в тому, що вони взаємно доповнюють один одного. Наприклад, дані фінансової звітності можуть бути використані для підготовки податкової звітності, а статистична звітність може надати додаткову інформацію для аналізу фінансових та управлінських показників.

Управлінська звітність може використовувати дані з усіх інших видів звітності для прийняття ефективних стратегічних рішень. Таким чином, всі ці види звітності є важливими складовими управління підприємством і взаємопов'язані між собою. Крім того, важливим аспектом є якість аналітичної інформації, та певні вимоги до інформації, дотримання яких при формуванні аналітичних звітів, матимуть високу цінність, і можуть бути отримані в короткі терміни, будуть відображати інформацію у вигляді, який максимально відповідає потребам користувачів, для прийняття рішень на основі цих звітів.

Підвищення аналітичної цінності інформації полягає у застосуванні системного підходу до введення і зберігання інформації, в іншому випадку, несистемність може призвести до того що, не дивлячись на те, що в базу даних введено великі обсяги інформації, представити цю інформацію у вигляді звітів практично неможливо. Під системністю розуміється введення інформації співробітниками без розробки загальних правил, що призводить до ситуації, коли за змістом однакова інформація представлена для різних співробітників в відмінному один від одного вигляді.

У разі нечіткої визначеності в питанні поділу між співробітниками обов'язками і правами щодо введення інформації найчастіше відбувається багатократне введення однієї і тієї ж інформації в різних структурних підрозділах підприємства. У сукупності з несистемним підходом факт дублювання інформації буває навіть неможливо визначити. Подібне дублювання призводить до неможливості отримати

повний звіт в розрізі введеної інформації. Підвищення передбачуваності для отримання певного результату полягає в тому, що прийняття рішень практично завжди засноване на оцінці інформації минулих періодів. Але найчастіше буває, що потрібна інформація просто ніколи не вводилася. У більшості випадків, інформації якої бракує зберігати не представляло б ніякої складності, якби хтось заздалегідь припустив то, що вона коли-небудь знадобиться.

Контроль та аналіз показників відображених в управлінській звітності є важливою складовою процесу управління підприємством, який дозволяє керівництву ефективно відстежувати виконання стратегічних цілей та приймати вчасні рішення на основі отриманих даних. Методика його здійснення повинна включати в себе такі види робіт:

вибір ключових показників ефективності (КПЕ):

- ідентифікація основних показників ефективності, за якими вимірюється досягнення цілей; - - визначення кількісних індикаторів, які можна виміряти і відслідкувати за певний період часу;

встановлення цільових значень показників:

- визначення діапазону значень для кожного КПЕ, які відображають досягнення стратегічних цілей;
- встановлення досяжних цілей, які використовуватимуться для оцінки ефективності;

збір даних:

- систематичний збір даних для кожного з ключових показників ефективності;
- використання автоматизованих систем, які дозволяють збирати оперативно дані в реальному часі;

аналіз отриманих результатів:

- систематичний аналіз даних для кожного з ключових показників ефективності;

- виявлення відхилень та можливих проблем, які потребують вирішення;

порівняння з цільовими значеннями:

- порівняння фактичних значень ключових показників ефективності зі встановленими цілями;
- визначення рівня досягнення цілей та заходи щодо їхнього досягнення;

прийняття управлінських рішень:

- аналіз результатів прийняття управлінських рішень щодо коригування, зміни, удосконалення стратегії в процесі алокації;

моніторинг та звітність:

- систематичний моніторинг ключових показників ефективності та регулярне формування звітності для різних рівнів управління;
- забезпечення прозорості та комунікації з усіма зацікавленими сторонами.

Висновки. Інформація відображена в управлінській звітності повинна бути економічно цікавою та систематично використовуватися менеджерами, керівниками, засновниками та власниками бізнесу. Розкриті в управлінській звітності дані є важливими і необхідними для аналізу та прийняття управлінських рішень пов'язаних діяльністю підприємства, як загалом так і окремих його структурних підрозділів. Саме ця інформація допомагає вчасно виявити причини можливих відхилень від параметрів, які задані стратегією бізнесу, а також показати внутрішні резерви (фінансові, матеріальні, трудові інші), які можливо до цього часу не використовувалися підприємством.

Важливим є також, врахування функціональних можливостей наявних програмних продуктів для автоматизації обліку, які в свою чергу постійно розширюються та удосконалюються, і це значною мірою впливає на побудову системи управлінського обліку та формування управлінської звітності зокрема.

Програмне забезпечення, яке використовується для ведення бухгалтерського обліку повинно бути адаптованим для потреб управлінського, що дозволить забезпечити взаємодію всіх учасників та користувачів бізнес-процесів, оперативно аналізувати та інтерпретувати інформацію, формувати змістовну та у зрозумілому форматі управлінську звітність. Варто зазначити, що в основі процесу побудови автоматизованого управлінського обліку повинна бути саме його методологія, яка включає в себе організацію, засоби, принципи, методи, способи тощо. Правильно організований та впроваджений автоматизований управлінський облік дозволить керівництву бачити реальну картину бізнесу, а системний підхід, уніфікація операцій, документів і розрахунків мінімізує помилки та підвищить ефективність роботи бухгалтерів-управлінців.

Література:

1. Гаркуша С.А. Запровадження управлінської звітності в системі управлінського обліку на підприємстві. Інфраструктура ринку. Вип. 39. 2020. URL:

2. Гевлич Л.Л., Гевлич І.Г. Фінансова та управлінська звітність вітчизняних підприємств. Економіка і організація управління. №1 (37). 2020. - С. 49-59.

3. Гладій І.О. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Вип. 38. 2020. - С. 92-95.

4. Задорожний З.-М.В., Омецінська І.Я. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. Вісник Тернопільського національного економічного університету. №4. 2020. - С. 169-184.

5. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. БізнесІнформ. №7. 2014. - С. 325-330.

6. Легенчук С.Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. Облік і фінанси. – 2020. – № 2 (88). – С. 29–38.

7. Осадча Г.Г., Синявська Ю.С. Управлінська бухгалтерська звітність та критерії оцінки її ефективності. Бізнес-навігатор. – 2018. – Вип. 6. – С. 223–227. URL: https://dspace.nuft.edu.ua/handle/123456789/30719

8. Орєхова А.І. Управлінська звітність як інструмент корпоративного управління та контролю. Підприємництво і торгівля. 2020. №27. – С. 58-61.

9. Павелко О. В., Гарапко Н. І. Інтегрована звітність підприємств як ключове джерело інформації для стейкхолдерів. Вісник НУВГП, Вип. 1(93), 2021. URL: https://visnyk.nuwm.edu.ua/index.php/econ/article/view/ve1202114

10. Партин Г.О. Управлінський облік / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська, Н.О. Микитюк. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2023. 672 с.

11. Поліщук О.Т., Шимко Н.О. Управлінська звітність підприємства: інформаційне забезпечення й оптимальна структура. Економіка та суспільство. №32. 2021. URL: htpp://www.

12. Пилипенко Л., Тивончук О. Розвиток методики формування управлінської бухгалтерської звітності в системі корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Вип. 2. 2020. - С. 61-70.

13. Пилипенко Л., Тивончук О. Особливості формування електронної інформаційної системи управлінського обліку та управлінської звітності корпорацій. Економіка та суспільство, №64. 2024. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-145

14. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. 336 с.

15. Скрипник М.І., Григоревська О.О. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування. Національна економіка. Інтелект XXI. №6. 2016. - С. 111-115.

16. Шепель Т.П. Роль і місце управлінської звітності в підвищенні ефективності функціонування підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2018. №16. – С. 31-34.

17. Яремко І.Й., Заворітній М.В. Управлінська звітність в системах управління та планування на підприємстві: особливості формування та змістові параметри. Ефективна економіка. 2022. №5. URL: htpp://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10282.

18. Штуфт П., Артюх О. Внутрішньогосподарська звітність як інструмент для прийняття управлінських рішень Економіка та суспільство, 2021. № 26. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-82

19. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». №862. 2017. - С. 305-312.

20. Ясінська А.І. Етапи впровадження автоматизованої системи управлінського обліку. Вісник НУ «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів. – 2023. – №2(9). – С. 152-159.

21. Ясінська А., Река В. Побудова методології управлінської звітності: етапи та завдання. Управління інноваційним процесом в Україні: завдання під час війни та у період післявоєнної відбудови: тези доповідей X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 16–17 травня 2024 р.) – 2024. – С. 98–100.

© А.І.Ясінська

Скаско О.І., Дмишко Я.Г.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.5. КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БАНКУ

Вступ. На нинішньому етапі людство потребує інструментів, що дозволяють отримувати не лише актуальну, але й стратегічну фінансову інформацію про діяльність комерційних і некомерційних організацій, а також держави в цілому. Особливо важливою є така інформація для інвесторів, які прагнуть аналізувати стратегію розвитку, стратегічну звітність і перспективи інвестування у певні проекти.

У світі бізнесу не існує універсального шляху до успіху, оскільки кожна компанія має унікальні характеристики – сильні та слабкі сторони, цілі та ресурси. Для досягнення поставлених цілей банк повинен чітко усвідомлювати свої можливості, вибрати правильний напрямок розвитку та стратегії його реалізації [1]. У зв'язку з цим стратегічний аудит, зокрема стратегічний внутрішній аудит в банках, набуває особливої актуальності. Він дозволяє не тільки оцінювати поточний стан справ, але й визначати довгострокові перспективи та ризики, що сприяє ефективному плануванню та управлінню фінансовими ресурсами.

Стратегічний внутрішній аудит у банку відіграє критичну роль у забезпеченні послідовного та стійкого розвитку організації. Основоположним принципом цього процесу є узгодженість між запланованими, реалізованими, контрольованими та коригованими аспектами стратегічного управління. Важливою складовою є регулярний моніторинг і оцінка, які дозволяють оцінювати ефективність змін і вчасно виявляти необхідність коригування стратегії. Контроль за дотриманням цієї узгодженості здійснюється через формалізовані процеси, такі як підготовка та аналіз звітів про виконання

стратегії, а також оцінка її загальної ефективності. Це дає змогу банку швидко реагувати на зміни як у внутрішньому середовищі, так і на ринку, забезпечуючи тим самим стійкість і конкурентоспроможність [2].

Виклад основного матеріалу Стратегічний внутрішній аудит відіграє ключову роль у побудові ефективної та прозорої структури управління банком. Завдяки комплексному підходу, цей вид аудиту дозволяє забезпечити гармонійний розвиток усіх функціональних підрозділів банку, підтримуючи їхню узгодженість зі стратегічними цілями організації.

Стратегічний внутрішній аудит дає змогу чітко визначити та структурувати процеси управління банком. Це включає формалізацію процедур прийняття рішень, розподіл відповідальності між підрозділами та встановлення чітких каналів комунікації. Завдяки цьому, управлінська структура стає більш прозорою, що сприяє кращій координації дій між різними рівнями управління.

Аудит дозволяє банку оцінити ефективність використання своїх ресурсів – фінансових, людських, технологічних. Аналіз витрат та прибутків, розподілу ресурсів між різними проектами та підрозділами допомагає виявити неефективні витрати та області, де ресурси використовуються нераціонально. На основі цих даних керівництво може вжити заходів для оптимізації використання ресурсів, що призводить до підвищення рентабельності та ефективності діяльності.

Загалом, грамотний стратегічний план, підкріплений ефективним внутрішнім аудитом і тісною співпрацею функціональних підрозділів, є запорукою успіху банку в довгостроковій перспективі.

Стратегічний аудит банку охоплює аналіз та оцінку ключових аспектів його діяльності, які мають вирішальне значення для досягнення довгострокових цілей та збереження конкурентоздатності. В першу чергу, він визначає, чи

сформульовані в банку місія, цілі та система стратегічних пріоритетів, які повинні слугувати орієнтирами для банківської установи в цілому. Далі, стратегічний аудит перевіряє, чи реалізуються місія та цілі банку на практиці, чи узгоджується поточна діяльність з обраною стратегією розвитку.

Також важливим питанням є аналіз перешкод, які заважають банку досягати своїх стратегічних цілей. Це може включати в себе внутрішні проблеми, такі як неефективне управління ресурсами, або зовнішні виклики, наприклад, зміни в економічному середовищі.

Стратегічний аудит оцінює здатність банку адаптуватися до змін в оточуючому середовищі, забезпечуючи свою конкурентоспроможність у довгостроковій перспективі. Крім того, аудит аналізує необхідність створення альянсів, банківських груп або інших об'єднань для ефективного досягнення цілей банку. В рамках цього процесу також визначаються потенційні стратегічні партнери та оцінюється робота, що ведеться у цьому напрямку.

Таким чином, стратегічний аудит дає комплексне уявлення про те, наскільки банк готовий досягати своїх довгострокових цілей, а також які заходи слід вжити для зміцнення його позицій на ринку. Внутрішній аудит як і внутрішньо технологічний контроль забезпечує моніторинг процесу та результатів стратегічних рішень (рис. 2.5.1.) [5].

Внутрішній аудит та внутрішньо технологічний контроль відіграють ключову роль у забезпеченні ефективного моніторингу процесу прийняття та реалізації стратегічних рішень у банку. Вони є взаємодоповнюючими інструментами, які спрямовані на забезпечення відповідності діяльності банку його стратегічним цілям, а також на підтримання високого рівня ефективності та прозорості у всіх операційних процесах [4].



Рис. 2.5.1. Місце внутрішнього аудиту в системі стратегічного управління банком

Внутрішній аудит – це незалежний і об’єктивний процес оцінки діяльності банку, який забезпечує керівництво об'єктивною інформацією про стан справ у різних сферах діяльності.

Основні завдання внутрішнього аудиту у контексті стратегічних рішень включають:

1. Перевірка відповідності стратегії**:** аудитори аналізують, чи відповідають прийняті рішення стратегічним цілям банку. Це включає оцінку узгодженості дій керівництва з довгостроковими планами і перевірку, чи забезпечують вони досягнення поставлених цілей.

2. Оцінка ефективності реалізації стратегії**:** внутрішній аудит проводить аналіз ефективності реалізації стратегічних

ініціатив. Це включає перевірку того, чи використовуються ресурси банку раціонально, чи досягаються заплановані результати, і чи немає відхилень від наміченого курсу.

Мета стратегічного аудиту - перевірка ефективності підтримки стратегічного потенціалу банку. Стратегічний аудит принципово відрізняється від операційного (табл. 2.5.1).

Таблиця 2.5.1

Порівняльна характеристика операційного та стратегічного аудиту в банку

Критерії	Операційний аудит	Стратегічний аудит
Мета	Аудит банківської діяльності, яка забезпечує отримання доходу	Аудит банку щодо його виживання у перспективі
Напрямки концентрації уваги	Увага концентрується на законності, ефективності, правомірності внутрішньої діяльності банку	Увага зосереджується на використанні можливостей банку сьогодні для перемоги у конкурентній боротьбі, а також здійсненні контролю за адаптацією банку до змін в оточуючому середовищі.
Часовий інтервал	Охоплює минулі і теперішні події	Орієнтується в основному на майбутнє
Основні об'єкти	Види основної і допоміжної банківської діяльності	Об'єктами контролю є ринок та конкуренти, системи інформаційного забезпечення, кадровий потенціал
Критерії оцінки результатів аудиту	Правомірність здійснених операцій; Прибутковість діяльності; Економне та ефективне використання ресурсів	Контроль за своєчасністю і точністю реакції банку на можливості ринку та зміни в оточуючому середовищі
Складова	Оперативного менеджменту – забезпечує перетворення потенціалу банку в його реальний прибуток	Контроль за забезпеченням постійного потенціалу прибутковості банку
Оцінка ефективності	Поточної діяльності банку	Контроль з боку аудитора за втратою або завоюванням нової ринкової позиції

Стратегію банку можна подати у вигляді сукупності бізнес - стратегій, тобто стратегій по окремих типах банківського бізнесу та певних агрегованих видів їх діяльності. Тип банківського

бізнесу може існувати автономно, тобто бути відокремлений як окремий тип спеціалізованого банку [5].

По кожному типу бізнесу та агрегованому виду діяльності розробляється окрема стратегія, яка є органічною частиною загально - банківської стратегії. У випадку, коли банк здійснює один тип бізнесу, його стратегія збігається із загально банківською. Для кожного типу бізнесу та виду діяльності здійснюється оцінка майбутніх темпів росту ринку та визначається частка ринку.

Завдання внутрішнього аудитора:

– з'ясувати, чи розроблені банком стратегії окремих типів бізнесу та видів банківської діяльності;

– проаналізувати, чи сформульовані ринкові позиції для конкретного бізнесу в заданій стратегічній перспективі;

– оцінити, наскільки вдало визначені напрямки вкладення коштів банку в конкретні типи бізнесу в заданий стратегічний період;

– розглянути, чи приймається стратегічне рішення з трьох основних питань: зміна частки ринку; мобілізація коштів та їх розміщення в активні операції; зміна стратегічної позиції банку;

– з'ясувати, чи здійснюється в банку оцінка зовнішнього та внутрішнього середовища.

Розробка стратегії банку покладається тією чи іншою мірою на всі функціональні підрозділи банку. Планово економічний чи маркетинговий відділ здійснюють координаційні функції щодо підготовки стратегічного плану, а також поточний контроль за його реалізацією.

Внутрішній аудитор може, за необхідності, брати участь у розробці стратегічного плану, а також проводити оцінку роботи планово - економічної служби банку [5].

У разі невиконання стратегічного плану або виникнення проблем в процесі стратегічного управління Рада банку може доручити внутрішньому аудитору провести аналіз та з'ясувати причини труднощів. Але це не означає, що внутрішній аудитор повинен виконувати поточну аналітичну роботу, яку здійснює відповідний підрозділ банку. Завдання внутрішнього аудитора полягає лише у тому, щоб допомогти планово - економічній чи маркетинговій службі банку при виникненні певних проблем.

До стратегій функціональних підсистем належать: маркетингова стратегія, стратегія управління персоналом, фінансова стратегія та інші.

Стратегія маркетингу - це вибір перспективної виробниче - збутової політики банку відповідно до очікуваної ситуації на конкурентному ринку банківських послуг. Тактика маркетингу це оперативна діяльність, спрямована на реалізацію маркетингових програм. Тактичні маркетингові рішення слід приймати оперативно, у короткі терміни [7].

Внутрішній аудитор при перевірці служби маркетингу має переконатися у тому, що її працівники: здійснюють аналіз оточуючого середовища і збір інформації про ринки; вивчають попит на банківські продукти; визначають та регулюють ціни на банківські послуги; управляють споживчим попитом клієнтів; планують та організовують збут банківських продуктів.

Успішне функціонування маркетингової служби банку потребує чіткого визначення процесу управління маркетингом, який складається з таких етапів:

Етап 1 - аналіз ринкових можливостей банку, де внутрішній аудитор з'ясовує чи:

1) збирається у повному обсязі та аналізується внутрішня звітність, а також зовнішня інформація про стан маркетингового середовища банку;

2) надаються керівництву банку необхідні відомості про конкретні сегменти банківського ринку;

3) організовано в банку проведення маркетингових досліджень;

4) проводиться аналіз мікро та макросередовища діяльності банку;

5) здійснюється аналіз мотивів придбання банківських продуктів і поведінки клієнтів, які є споживачами цих продуктів.

Етап 2 - відбір цільових ринків. Внутрішній аудитор повинен з'ясувати чи:

1) проводився аналіз попиту на банківські послуги і виявлялися у разі його падіння причини та вживалися заходи щодо їх ліквідації;

2) відбувалося вивчення лише поточного рівня попиту на банківські послуги чи також і прогнозного.

Етап 3 - розробка комплексу маркетингових заходів. Завдання внутрішнього аудитора переоцінці комплексу маркетингу полягають у з'ясуванні наявності цих стратегій, а також труднощів та проблем, які виникають під час їх реалізації у практичній банківській діяльності.

Етап 4 - реалізація маркетингових заходів. На даному етапі для внутрішнього аудитора важливо знати: чи здійснює відділ оцінку поточного стану та тенденцій розвитку ринків, на яких працює банк; чи визначені стратегічна кон'юнктура банку, банки-лідери на стратегічну перспективу із зазначенням банківських продуктів та конкурентних переваг; чи досліджена рентабельність окремих продуктів та послуг, конкурентноздатність традиційних і нових банківських послуг та можливість їх широкого запровадження.

Для того щоб система стратегічного маркетингового аудиту була ефективною, вона має відповідати таким вимогам:

1) надходження інформації має бути своєчасним, щоб можна було прийняти відповідні управлінські рішення з коригування маркетингової стратегії;

2) інформація має містити точні достовірні дані у достатньому обсязі та адекватно відображати стан об’єктів контролю;

3) має бути вказаний час отримання інформації .

За результатами аудиту маркетингової діяльності відповідних служб банку складається звіт, який подається на розгляд керівництву банку.

У кожному банку має бути розроблена стратегія управління персоналом, яка визначає стратегічні та оперативні засади управління людськими ресурсами. Стратегія полягає у здійсненні стратегічного планування та управління персоналом банку.

У плані та стратегії мають бути визначені процедури набору, відбору, навчання, оплати праці, оцінки ефективності управління персоналом, подальшого розвитку персоналу.

Завданням внутрішнього аудиту є визначення об'єктів аудиту залежно від рівня ризику на основі аналізу існуючої документації та проведення співбесіди із працівниками служби управління персоналом та оцінка достатності контролю за реалізацією стратегії управління персоналом з боку відповідного підрозділу [7].

Внутрішній аудитор повинен приділяти увагу таким аспектам:

– Відповідність комплексної програми підготовки персоналу цілям діяльності банку.

– Наявність трудових конфліктів і скарг, а також реакція служби управління персоналом і керівників функціональних підрозділів на такі ситуації.

– Способи вирішення спірних питань, що виникають у роботі окремих підрозділів банку.

– Проведення профілактичних заходів для запобігання конфліктам у трудових колективах.

– Наявність опису робочих місць.

– Визначення функціональних обов'язків працівників банку.

– Розробка кваліфікаційних вимог для кожної категорії спеціалістів банку, таких як економісти, начальники відділів і управлінь.

– Оцінка ефективності роботи підрозділів банку та стимулювання їхніх працівників на основі результатів діяльності.

– Періодичний перегляд функціональних обов'язків і кваліфікаційних характеристик.

– Визначення критеріїв ефективності роботи службою управління персоналом разом з іншими підрозділами банку відповідно до функціональних обов'язків працівників.

– Аналіз плинності кадрів, виявлення причин і розробка заходів для її зниження.

– Наявність плану підвищення кваліфікації для всіх категорій спеціалістів банку.

– Існування програми просування і розстановки кадрів на ключові позиції в банку.

– Функціонування системи мотивації, яка забезпечує адекватну компенсацію за виконану працю.

– Чітке визначення вигод для співробітників на основі результатів їхньої роботи.

Якщо об'єктом уваги внутрішнього аудитора є підвищення кваліфікації персоналу, то необхідно з'ясувати чи: визначається потреба у навчанні; встановлені цілі навчання; розроблені критерії оцінки персоналу; порівнюються результати навчання із критеріями оцінки.

Також, внутрішній аудитор має переглянути особові справи співробітників банку, базу даних щодо управління персоналом, інформацію щодо обліку робочого часу, матеріали атестації співробітників банку, штатний розклад, документи, що засвідчують право співробітників на пільги та компенсації та умови відряджень працівників банку тощо [8].

Фінансова стратегія це підсистема корпоративної стратегії, яка представлена у вигляді довгострокової програми конкретних дій щодо мобілізації та використання фінансових ресурсів як в цілому банком, так і окремими його підрозділами.

План руху грошових потоків -- це різниця між грошовими припливом та відтоком в певний період часу.

План руху акціонерного капіталу це процес планування джерел формування капіталу банку.

Основне завдання внутрішнього аудиту оцінити систему контролю за виконанням вищезазначених планів. Аналіз цих планів здійснює відповідний функціональний підрозділ банку. Внутрішній аудитор має лише уточнити, чи існують проблеми, пов'язані з реалізацією фінансової стратегії. Якщо такі проблеми є, то доречно з'ясувати причини їх появи та запропонувати систему і заходів щодо їх ліквідації.

У процесі стратегічного аудиту внутрішній аудитор може скористатися такою анкетою [5]:

№	Перелік питань	так	ні
1	Чи здійснюється в банку аналіз зовнішнього середовища?		
2	Чи проводиться оцінка сильних та слабких сторін діяльності банку?		
3	Чи досягає банк поставлених цілей?		
4	Чи дотримується банк визначеної місії?		
5	Чи розробляються та оцінюються альтернативні стратегії по основних підсистемах банку?		
6	Чи здійснюється контроль за реалізацією стратегічних завдань окремими підрозділами банку?		
7	Чи існує та реалізується в банку система конкретних бізнес-планів?		
8	Чи існує механізм контролю за реалізацією бізнес-планів?		
9	Чи стратегія банку є: правильною; ситуаційною; унікальною?		
10	Чи враховуються загрози та додаткові можливості банку, пов'язані зі змінами зовнішнього середовища?		
11	Чи досягає банк конкретних переваг на ринку: сьогодні; у майбутньому.		

Анкета, яку внутрішній аудитор може використовувати під час стратегічного аудиту, слугує важливим інструментом для систематичного оцінювання різних аспектів стратегічного управління банком. Вона допомагає аудитору зібрати структуровану інформацію, яка може бути використана для аналізу стратегічної діяльності банку. Ось кілька ключових аспектів, які анкетування дозволяє аудитору з'ясувати:

1. Аналіз зовнішнього середовища**:** питання проаналізувати зовнішнє середовище допомагають визначити, наскільки банк уважно слідкує за ринковими змінами, конкурентами та іншими зовнішніми факторами, які можуть впливати на його діяльність.

2. Оцінка сильних та слабких сторін**:** анкета допомагає визначити, чи банк проводить SWOT-аналіз для виявлення своїх внутрішніх переваг та слабких місць, що є основою для формування ефективної стратегії.

3. Досягнення цілей і дотримання місії**:** питання, що стосуються цілей і місії банку, дозволяють аудитору оцінити, наскільки банк успішно виконує свою стратегічну програму і чи відповідає вона його основним завданням.

4. Альтернативні стратегії**:** оцінювання наявності альтернативних стратегій дозволяє зрозуміти, наскільки банк готовий до різних сценаріїв розвитку подій і чи має він плани на випадок непередбачуваних змін у зовнішньому середовищі.

5. Контроль за реалізацією стратегічних завдань**:** анкета допомагає з'ясувати, чи існує в банку ефективний механізм моніторингу та контролю за виконанням стратегічних рішень і бізнес-планів.

6. Оцінка конкурентних переваг**:** питання, що стосуються досягнення конкурентних переваг, допомагають визначити, наскільки банк готовий зберігати або посилювати свої позиції на ринку як у теперішній час, так і в майбутньому [9].

Загалом, анкета дозволяє внутрішньому аудитору отримати комплексне уявлення про стан стратегічного управління в банку,

виявити сильні та слабкі сторони, оцінити відповідність стратегії банку поточним умовам і ризикам, а також надати рекомендації для покращення управлінських процесів.

Висновки. Стратегічний внутрішній аудит у банку – це комплексний процес, який виходить за межі традиційного фінансового контролю і охоплює всі аспекти діяльності банку, від стратегічного планування до оцінки ефективності управлінських рішень. Важливість цього інструменту зростає в умовах глобалізації, жорсткої конкуренції та швидких змін на фінансових ринках.

Проведення стратегічного аудиту дозволяє банку не тільки оцінювати свою поточну діяльність, але й передбачати можливі виклики та ризики, що можуть виникнути в майбутньому. Це забезпечує банку здатність своєчасно реагувати на зміни, зберігаючи свою конкурентоспроможність і стійкість на ринку.

Зокрема, внутрішній аудит допомагає банку:

1. Узгоджувати діяльність із довгостроковою стратегією: аудит оцінює, наскільки поточні операції та рішення відповідають стратегічним цілям банку. Це дозволяє уникнути розбіжностей між планами і реальними діями, що може знизити ефективність організації.

2. Ідентифікувати стратегічні ризики: внутрішній аудит виявляє потенційні загрози та перешкоди, що можуть вплинути на досягнення стратегічних цілей. Це включає аналіз як внутрішніх проблем, так і зовнішніх факторів, таких як економічні зміни або нові конкурентні виклики.

3. Оцінювати ефективність управлінських рішень: аудит дозволяє оцінити, наскільки вдало були прийняті рішення щодо розподілу ресурсів, інвестицій та управління персоналом. Це допомагає банку оптимізувати процес прийняття рішень і покращити ефективність управління.

4. Покращувати адаптивність банку: аудит сприяє підвищенню здатності банку адаптуватися до швидко змінюваних

умов ринку. Завдяки своєчасному аналізу та коригуванню стратегії, банк може краще підготуватися до майбутніх викликів.

5. Забезпечувати прозорість і відповідальність: стратегічний аудит підвищує прозорість управлінських процесів і сприяє створенню культури відповідальності в організації. Це особливо важливо для залучення інвесторів та зміцнення довіри з боку клієнтів і партнерів.

Отже, стратегічний внутрішній аудит не тільки підсилює управлінські процеси, але й забезпечує стабільний розвиток банку в довгостроковій перспективі. Завдяки цьому інструменту, банк може краще реалізовувати свої стратегічні плани, підвищувати ефективність діяльності та підтримувати конкурентоспроможність у мінливих умовах ринку.

Література:

1. Дячек С.М., Володимирівна С.С., Яремчук І.М. Стратегічний аудит як вид предметної діяльності Рахункової палати України. »Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу»: міжнар. зб. наук. пр. – Житомир: Державний університет «Житомирська політехніка», Вип. 2 (46). – 2020. С.9–17. URL: https://doi.org/10.26642/pbo-2020-2(46)-9-17.

2. Peter M. Senge. The Fifth Discipline: The Art & Practice of the Learning Organization / Peter M. Senge. – Doubleday Business; 1st edition, 1994. – 424 с.

3. Scott D. Anthony, Matt Eyring, and Lib Gibson. Mapping Your Innovation Strategy [Електронний ресурс] : Harvard Business Review. May 2006, – Режим доступу до журн. : http://hbr.org/2006/05/mapping-your-innovation-strategy/ar/1

4. Сарахман О.М. Внутрішній аудит у банку: навч. посібник /О.М. Сарахман, О.І. Скаско, О.Д. Вовчак, О. К. Волкова. – К. : УБС НБУ, 2015. – 239 с.

5. Кіреєв О.І., Шульга Н.П., Полєтаєва О.С. Внутрішній аудит у комерційному банку: Навч. посіб. / Київський нац. торг.-екон. ун-т.-К.:КНТЕУ,2001. – 295 с.

6. Стратегічне управління: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей /Н.С. Краснокутська, І.А. Кабанець. – Харків: НТУ «ХПІ», 2017. – 460с.

7. Аудит у банках: Навчальний посібник /Національний банк України; За заг. ред. О.М. Сарахман. – К.: УБС НБУ, 2007. – 334 с.

8. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.

9. Сарахман О.М. Шурпенкова Р. К. Вплив війни на аудиторську професію. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/35505/1/S_MEYNSTRYM-TENDENTSIYI_267-268.pdf

© О.І. Скаско, Я.Г. Дмишко

Шепель Т.П.
Національний університет «Львівська політехніка»

2.6. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО СИСТЕМАТИЗАЦІЇ РИЗИКІВ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

Вступ. Аграрна сфера є високоризиковим сектором економіки. Саме вміле управління ризиками, ідентифікація та їх систематизація, дає можливість значно підвищувати стабільність доходів від аграрного бізнесу. Підсилення конкурентоспроможність вітчизняних товаровиробників як на зовнішньому так і на внутрішньому ринках, у свою чергу сприяє більш інтенсивному залученню іноземних інвестицій в аграрний сектор економіки України. У нинішніх умовах розвитку аграрного підприємництва існує необхідність пошуку більш гнучких інструментів управління, які б дозволили знизити імовірність потенційних економічних втрат господарюючих суб'єктів і забезпечити ріст прибутку на одиницю вкладеного капіталу. В умовах ринку сільськогосподарські підприємства завдяки економічній свободі мають значні можливості для власного розвитку й удосконалення. Однак, у процесі своєї діяльності агросектор неминуче зіштовхується із незапланованими або непередбачуваними подіями. на які необхідно адекватно реагувати, щоб уникнути збитків. виникнення ризикогенності. Очевидно, що процес прийняття рішень на всіх рівнях управління відбувається із урахуванням невизначеності й ризику.

Слід відмітити, сільськогосподарські підприємства можна визначити як еколого, соціо-економічну систему, яка динамічно та синхронно взаємодіє із зовнішнім середовищем, створеної для конкретної цілі – підвищення добробуту власників, що проявляється у підвищенні вартості організації, а також забезпеченні сталого розвитку сільських територій. При

здійсненні виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства як загальна система, проявляє свою динамічну сутність шляхом постійної адаптації до мінливо-примхливих умов. Власне, процес адаптації до таких умов, які постійно змінюються, включається тотальний контроль виникнення загроз, котрі виникають у зовнішньому середовищі, координація внутрішньої діяльності в умовах невизначеності.

Нині ризики виникають практично у всіх сферах господарської діяльності аграрного підприємництва і торкаються інтересів різних підрозділів, що вимагає комплексного і скоординованого впливу на них. Щоб оптимізувати функціонування окремих підприємств такий вплив зазвичай здійснюється безперервно і об'єднує низку процесів виявлення, оцінки, мінімізації та контролю ризиків. Тому на рівні окремих господарюючих суб'єктів цей процес перетворюється у систему управління підприємницькими ризиками, характерною рисою якої є комплексний характер і націленість на досягнення конкретних результатів. Задачі управління ризиками і забезпечення економічної стійкості аграрного підприємництва доцільно вирішувати за сферами прояву ризику: виробничий, маркетинговий, фінансовий, інвестиційний [1].

Виклад основного матеріалу. Сьогодення нам диктує відсутність теоретичного обґрунтування, а відтак і комплексно-практичного запровадження системи управління ризиками на сільськогосподарських підприємствах, відсутність єдиної і чіткої загальноприйнятої системи їх класифікації. Дослідженням встановлено, незважаючи на те, що єдина система класифікації ризиків не розроблена однак існує безліч напрямів, підходів, тенденцій до їх ідентифікації та класифікації.

Слід зауважити, наукова та обґрунтована систематизація ризиків сприятиме точному визначенню кожного виду ризику аграрного підприємства у загальній класифікації та зумовлює виникнення потенційних можливостей для ефективного управління ризиками, як такими.

У вітчизняній та зарубіжній літературі існують різні думки щодо сутності ризику. Це пояснюється складністю та багатогранністю цього феномену, яким часто обґрунтовують виникнення різних економічних явищ, а також відсутністю заходів, які б стимулювали використання ризику у господарській та управлінській діяльності [2].

Відомо, що в економічній теорії проблема ризику тривалий період часу ігнорувалася. Так, питання забезпечення ефективного використання обмежених ресурсів в економіці досліджувалося без урахування фактора ризику, який у теоретичних дослідженнях просто залишався без уваги, хоча категорія «ризик» зустрічається у наукових працях представників ранньої класичної політекономії Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. Мілля. На думку представників цієї школи, прибуток має включати винагороду за ризик. Однак, визнаючи це, вони трактують ризик як математичне очікування втрат, яких можна зазнати у результаті вибраного рішення, не піддаючи більш детальному аналізу [3].

Нині в економічній літературі існує безліч думок щодо проблематики ризику, і це зумовлює різноманітність визначень поняття «ризик», які запропоновано різними авторами (табл. 2.6.1).

Таблиця 2.6.1

Визначення категорії «ризику» за трактуванням різних авторів

Автор	Визначення
1	2
Балабанов І.Т.	Ризик є можливою небезпекою втрат, що зумовлюється проявом специфіки тих або інших явищ природи та видів діяльності суспільства [4, с. 21]. 5
Бардиш Г.О.	Ризик – економічна категорія, що може як бути, так і не бути, в основі якої лежить невизначеність конкретної господарської чи іншої ситуації і яка зумовлена браком повної інформації [5, с. 136].
Бланк І.А.	Ризик – імовірність настання події, пов'язаної із можливими фінансовими втратами або іншими негативними наслідками [6 с. 394].

Продовження табл. 2.6.1

1	2
Варченко О.М. та ін.	Під ризиком розуміється можливість (імовірність) виникнення умов, які призведуть до негативних економічних наслідків.
	Негативними наслідками можуть стати втрата частини ресурсів, недоодержання доходів, поява додаткових видатків, збитки, закриття інвестиційних проектів і т.д. Ризик пов'язаний із настанням ризикових ситуацій, тобто із сукупністю подій (обставин) і умов, що створюють обстановку невизначеності, яка може як сприяти, так і перешкоджати досягненню цілей [7, с. 172].
Вітлінський В.В.	Ризик – це економічна категорія, яка відображає особливості сприйняття заінтересованими суб'єктами економічних відносин об'єктивно існуючих невизначеності та конфліктності, іманентних процесів цілепокладання, управління, прийняття рішень, оцінювання, що обтяжені можливими загрозами і невикористаними можливостями [8, с. 5].
Горфінкель В.Я. та ін.	Ризик – це загроза того, що підприємець зазнає втрат у вигляді додаткових витрат або отримає доходи нижче за ті, на які розраховував [9, с.137].
Гриньова В.М., Коюда О.П.	Ризик – це ймовірність виникнення подій, що призводить до певних результатів (позитивного або негативного) при прийнятті рішення. [10, с. 251].
Денисенко М.П., Домрачев В.М., Кабанов В.Г., Ігнатенко А.В. Чигирик К.О.	Ризик: 1) ситуаційна характеристика діяльності будь-якої юридичної особи, що складається із невизначеності її виходу та можливих несприятливих наслідків у разі неуспіху. Ризик відбивається ймовірністю отримання таких небажаних наслідків, як втрати прибутку та виникнення збитків внаслідок будь-яких небажаних змін зовнішніх і внутрішніх факторів; 2) це вірогідність виникнення збитків або недоодержання доходів у порівнянні із варіантом, що прогнозується. [11, с. 458].
Коваленко Л.О., Ремньова Л.М.	Ризик означає імовірність виникнення непередбачуваних втрат (зменшення або повна втрата прибутку, недоотримання запланованих доходів, втрата частини доходів, виникнення непередбачуваних витрат, втрата частини доходів або всього власного капіталу) в ситуації невизначеності умов фінансово-господарської діяльності [12, с. 289].
Малишев Ю.	Ризик зазвичай визначають як можливість настання якоїсь, найчастіше несприятливої для певного бізнесу події [13, с. 33].
Поддєрьогін А.М. та ін.	Ризик: ймовірність виникнення будь-яких відхилень (незалежно від того, позитивне чи негативне таке відхилення) від очікуваного рівня фінансово-економічних показників та індикаторів прийнято визначати як ризик. Невизначеність, притаманна реалізації тих чи інших господарських операцій підприємства, формує його сукупний ризик [14, с. 326].
Райзберг Б.А.	Ризик – загроза того, що економічний суб'єкт зазнає втрат у вигляді додаткових витрат понад передбачених прогнозом, програмою його дій або отримає доходи нижче за ті, на які він розраховував [15, с. 323].

Закінчення табл. 2.6.1

1	2
Родіонова Н.В.	Ризик – це вірогідність виникнення невдач, матеріальних та інших втрат, пов'язаних із здійсненням підприємницької діяльності [16, с. 178].
Станіславчик Є.М.	Під ризиком розуміють усі внутрішні і зовнішні передумови, які можуть негативно вплинути на досягнення стратегічних цілей протягом певного відрізку часу спостереження [17, с. 69].
Стоянова О.С. та ін.	Ризик — це вірогідність виникнення збитків або недоотримання доходів порівняно з прогнозованим варіантом. Пізніше цей же автор додає, що «це втрати, повязані зі специфікою тих чи інших явищ природи та видів діяльності» [18, с. 103].
Ілляшенко С. М.	Ризик – це можливість настання події в умовах невизначеності, яка призводить до непередбачуваних збитків або додаткових доходів. Економічний ризик як діяльність суб'єктів господарської діяльності, що пов'язана із подоланням невизначеності, у процесі якої є можливість оцінити імовірність досягнення бажаного результату, невдачі та відхилення від цілі, які містяться у вибраних альтернативах [19, с. 38].

Джерело: складено автором

Розглянувши різні визначення і тлумачення ризику, можна чітко стверджувати, що ризик у більшості авторів асоціюється із настанням тієї чи іншої події або визначається із урахуванням імовірності. Однак, подібне трактування робить управління ризиком неможливим, оскільки, за наведеними визначеннями, воно є тотожним управлінню імовірністю, що надає процесу управління підприємством стихійності.

У більшості визначень ризику виділяється така характерна його риса, як безпека, можливість невдачі як такої. Таке трактування дають І.Т. Балабанов, О.М. Варченко, М.П. Денисенко, Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньова, які акцентують увагу на імовірності виникнення лише негативних наслідків економічної діяльності внаслідок існування ризику. Слід зауважити, таке твердження не характеризує усього змісту категорії ризику. Тому для більш повного визначення ризику доцільно встановити зміст супутнього із ним поняття «ситуація ризику», оскільки саме ситуація може або

сприяти здійсненню, або стримувати певну дію [4, 7, 11, 12].

Ситуація ризику посідає особливе місце серед різних видів ситуацій, оскільки пов'язана із більшістю економічних процесів, яким властиві елементи невизначеності і в яких відсутні однозначні рішення. При цьому, якщо існує можливість кількісно та якісно визначити рівень імовірності того чи іншого варіанта, то це і буде ситуація ризику. Звідси випливає, що ризикова ситуація пов'язана зі статистичними процесами і характеризується наступними умовами:

1) наявність невизначеності;

2) необхідність вибору альтернативи (при цьому необхідно мати на увазі, що відмова від вибору також є різновидністю вибору);

3) можливість оцінити імовірність здійснення альтернатив, що вибираються.

Відповідно до цього, ситуація ризику якісно відрізняється від ситуації невизначеності. Ситуація невизначеності характеризується тим, що імовірність настання наслідків рішень або події складно встановити [20].

Отже, ситуацію ризику можна охарактеризувати як ситуацію відносної невизначеності, в якій настання події імовірно і може бути визначено. У цьому випадку об'єктивно існує можливість оцінити імовірність подій, які виникають у результаті спільної діяльності партнерів, конкурентів, вплив природного середовища на розвиток економіки, впровадження науково-технічних досягнень і прогресів. Намагаючись «зняти» ризикову ситуацію, суб'єкт робить вибір і прагне реалізувати його. Цей процес знаходить своє вираження у понятті «ризик». Останній існує як на стадії вибору рішення (плану дій), так і на стадії його реалізації.

І в тому, і в іншому випадку ризик постає моделлю зняття суб'єктом невизначеності, способом практичного вирішення суперечностей при нечіткому (альтернативному) розвитку протилежних тенденцій у конкретних обставинах.

Однак, окремі питання потребують доопрацювання, зокрема необхідна ідентифікація і відповідна систематизація галузевих

ризиків підприємницької діяльності аграрного підприємництва. Тому на ранній стадії дослідження необхідно провести аналіз виникнення та виявлення ризику. Дослідженням встановлено, процес аналізу виникнення та виявлення ризику включає наступні етапи (рис. 2.6.1).

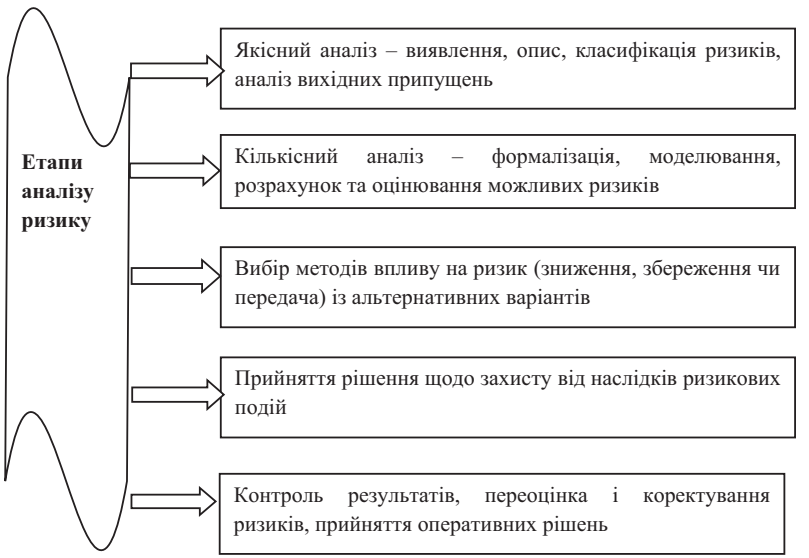


Рис. 2.6.1. Основні етапи аналізу ризику аграрного підприємництва

Дослідженням встановлено, першим етапом, від якого значною мірою залежність успіх управління ризиками, є їх аналіз, який може бути якісним або кількісним. Якісний аналіз виявляє джерела та причини потенційних ризиків, види ризиків на різних етапах певної діяльності, прогнозує можливі негативні наслідки прояву виявлених ризиків. Якісна оцінка передбачає встановлення орієнтиру в нечисловому, термінологічному вираженні, наприклад, «мінімальний ризик», «помірний ризик», «граничний ризик», «неприпустимий ризик». Підставою для

віднесення до тієї чи іншої групи є система параметрів, встановлена для кожного портфеля ризику [7].

Якісний аналіз має описовий характер і за своєю сутністю підводить аналітика до кількісного аналізу ризику. Основна задача якісного аналізу полягає у виявленні та ідентифікації усіх можливих видів ризиків. Окрім того, необхідно описати і дати вартісну оцінку усіх можливих наслідків гіпотетичної реалізації виявлених ризиків.

Задача кількісного аналізу полягає у чисельному вимірі впливу змін ризикових факторів на критерії ефективності аграрного виробництва. Створити ефективно діючий механізм господарювання в умовах мінливого зовнішнього середовища можна лише при комплексному вивченні явищ і процесів за допомогою числових величин.

Узагальнюючи вищезазначене можна зробити висновок, що фактори виникнення ризику це події, явища або дії, котрі передують його виникненню. Основні елементи ризиків аграрного підприємництва повинні включати у себе зовнішнє та внутрішнє середовище функціонування сільськогосподарських підприємств, управлінські рішення, невизначеність та ймовірність. Класифікація факторів ризиків сільськогосподарських підприємств обов'язково повинна поєднувати у собі позитивні сторони існуючих класифікацій, а саме:

– зберігати у своїй основі принцип середовища його прояву;

– враховувати поділ факторів на прямі та не прямі;

– відображати елементи управління ризиками, зокрема, поділ факторів на об'єктивні та суб'єктивні (ті, що піддаються управлінню та не піддаються);

– пропонувати класифікувати фактори на ймовірнісні та реальні (прогнозні та фактичні), оскільки як було виявлено раніше, категорія ризик є ймовірнісною величиною.

Оцінка ризику – це комплекс процедур, які дозволяють ідентифікувати його, визначити якісні та кількісні характеристики, виявити ризикові фактори та вплив окремих факторів на загальний рівень ризику. Вона базується на всебічному вивченні діяльності підприємства та середовища його функціонування, аналізі зовнішніх і внутрішніх факторів ризику, визначенні показників оцінки рівня ризику.

В ході дослідження встановлено, ризик необхідно розглядати з точки зору явища та сутності. Як явище, ризик – це зазвичай неочікувані втрати. На рівні сутності ризик – це економічні відносини господарюючих суб'єктів, які в умовах ринку завжди мають стохастичний, невпорядкований, імовірний характер, що дозволяє назвати їх ненадійними. Кожне підприємство перебуває в оточенні інших суб'єктів, вплив яких на діяльність підприємства передбачити неможливо. Процес пізнання, як відомо, безмежний – від явища до сутності, від сутності першого порядку до сутності другого порядку і т.д. Серед складових зовнішнього середовища можна виділити: конкуренти, постачальники, покупці; регіональні та місцеві органи влади, із якими економічні відносини більш або менш упорядковані та прогнозовані, і, як наслідок, їх вплив на господарські ризики мінімальний. Ці відносини більш стохастичні для конкретного підприємства і прогнозувати їх вплив складно або зовсім неможливо, що проявляється у ризикових ситуаціях у вигляді неконтрольованих втрат і доходів.

У понятті «ризик» виділимо наступні основні елементи, які формують його зміст:

1) можливість відхилення від передбачуваної цілі, заради якої здійснюється вибрана альтернатива;

2) імовірність досягнення очікуваного результату;

3) можливість матеріальних та інших втрат, пов'язаних зі здійсненням вибраної в умовах невизначеності альтернативи.

Дослідженням встановлено, важливим елементом ризику є наявність імовірності відхилення від вибраної цілі. При цьому

можуть бути відхилення як негативного, так позитивного напряму дії. Можливість позитивного відхилення у результаті ризику в економічній літературі часто характеризується як шанс. Отже, ризик – це втрати, негативне відхилення, збиток; а шанс – позитивне відхилення, прибуток. При цьому позицію, яка припускає існування «шансу», підтримують такі вітчизняні та зарубіжні економісти, як І.Т. Балабанов, І.А. Бланк, В.М. Гриньова, О.П. Коюда, П. Самуельсон, П. Хейне [4; 5; 10; 22; 33].

Суперечливість як риса ризику проявляється у різних аспектах. Являючи собою різновид діяльності, ризик, із одного боку, орієнтований на одержання суспільно значимих результатів неординарними, новими способами в умовах невизначеності і ситуації вибору. Із іншого боку, ризик призводить до авантюризму, суб'єктивізму, стримування соціального прогресу, до тих чи інших соціально-економічних і моральних витрат, якщо в умовах неповної вихідної інформації про ситуацію ризику альтернатива вибирається без належного урахування об'єктивних закономірностей розвитку явища, відносно якого приймається рішення.

Узагальнюючи викладене вище, можна визначити економічний ризик як діяльність суб'єктів господарської діяльності, пов'язану із подоланням невизначеності, у процесі якої є можливість оцінити імовірність досягнення бажаного результату, невдачі та відхилення від цілі, яка міститься у вибраних альтернативах.

Розуміння сутності економічного ризику пов'язано із виділенням функцій, які він виконує при здійсненні господарської діяльності в умовах невизначеності. До таких функцій можна віднести регулятивну та захисну функції.

Регулятивна функція має суперечливий характер і може виступати у двох формах – конструктивній та деструктивній. Конструктивність проявляється, зокрема, у тому, що ризик при здійсненні економічних задач виконує роль каталізатора, оскільки йому притаманні активність, цілеспрямованість на перспективу, пошук новаторських рішень. Особливо наглядно це проявляється на

прикладі так званого венчурного капіталу та діяльності інноваційних банків. Деструктивний характер регулятивної функції проявляється у тому, що прийняття і реалізація рішень із необґрунтованим ризиком призведуть до авантюризму та волюнтаризму. У цьому випадку ризик виступає як дестабілізуючий фактор і представляє собою сумнівне підприємство [22].

Захисна функція ризику також має два аспекти – історико-генетичний і соціально-правової. У першому випадку мова йде про те, що уже на ранніх етапах розвитку цивілізації люди стихійно шукали засоби і форми захисту від можливих небажаних наслідків. Нині така передбачуваність проявляється у формі створення і функціонування фондів ризику, які сприяють стабілізації економічної, господарської та виробничої діяльності. Стабільність забезпечується також через механізм перерозподілу ризику. Наприклад, держава повністю або частково відшкодовує сільськогосподарським підприємствам збитки від посухи, урагану або паводків за рахунок спеціальних резервів чи накопичень від доходів у інших галузях народного господарства [23].

Сутність соціально-правового аспекту захисної функції полягає у забезпеченні права новатора на ризик. Ініціативним підприємцям необхідний захист, правові, політичні та економічні гарантії.

Подальша характеристика сутності та функцій економічного ризику пов'язана з вивченням його різновидів, які виділяються залежно від ряду класифікаційних ознак. Аналіз економічної літератури показав, що нині відсутня чітка класифікація ознак, оскільки існує безліч думок щодо цілей і задач класифікації. Проте можна виділити два основні загальні підходи до її побудови.

Згідно з першим підходом виділяють видові класифікації ризику, сформовані науковцями та організаціями, які відрізняються залежно від поставлених цілей. Нині найбільш детальні класифікації складаються міжнародними організаціями (Global Association of Risk Professionals (GARP), the Institute of Risk Management (IRM) та ін.), консалтинговими і фінансовими компаніями, а також

дослідниками, які займаються питаннями управління ризиком. Наприклад, асоціація GARP у своєму документі Generally Accepted Risk Principles виділяє 6 основних груп ризиків, до складу яких входять спеціалізовані їх різновиди: кредитний ризик; ринковий ризик; ризик концентрації портфеля; ризик ліквідності; операційний ризик; ризик бізнес-події [24].

Організації банківського сектору найбільш часто оперують ризиками, які виділяються Базельським комітетом по банківському нагляду в Угоді про достатність капіталу Basel II (кредитний, ринковий, операційний і ризик ліквідності). Другий підхід пов'язаний зі складанням так званих оглядових або систематичних класифікацій, які формуються залежно від ряду базових ознак [25].

Таблиця 2.6.2

Класифікація ризиків діяльності підприємств аграрного сектора

Ознака класифікації	Різновид ризиків
1	2
За характером наслідків	Чистий ризик – означає можливість одержання лише негативного або нульового результату. Спекулятивний ризик – проявляється в одержанні як негативного, так і позитивного результату.
За джерелами виникнення	Зовнішній (систематичний) ризик – зумовлений факторами зовнішнього середовища, які не залежать від діяльності підприємства. Внутрішній (несистематичний) ризик – пов'язаний із діяльністю конкретного підприємства.
За видами діяльності	Економічний ризик – зумовлений несприятливими змінами в економіці підприємства або країни. Політичний ризик – пов'язаний з політичною діяльністю держави і політичною нестабільністю в країні. Соціальний ризик – зумовлений зміною якості трудових ресурсів, виникненням національних, релігійних і трудових конфліктів та зміною соціальної лояльності населення. Комерційний ризик – являє собою небезпеку втрат у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Екологічний ризик – пов'язаний із забрудненням навколишнього середовища.

Продовження табл. 2.6.2

1	2
За сферою виникнення	Виробничий ризик – пов'язаний із можливістю зменшення прибутку в результаті зниження ефективності виробничого процесу. Маркетинговий ризик – відображає можливість одержання збитків у ході процесу реалізації продукції або перепродажу товарів. Фінансовий ризик – пов'язаний із можливістю втрати фінансових ресурсів.
	Організаційний ризик – зумовлений помилками менеджменту підприємства, її співробітників, проблемами системи внутрішнього контролю, недостатньо розробленими правилами роботи, тобто ризики, пов'язані із внутрішньою організацією роботи підприємства. Кредитні ризики – ризик того, що контрагент не виконає взятих зобов'язань у визначені терміни. Техніко-виробничі ризики – ризик заподіяння шкоди навколишньому середовищу.
За рівнем допустимості збитків	Допустимий ризик – пов'язаний із втратами прибутку у ході підприємницької діяльності (характеризується рівнем можливих втрат розрахункового прибутку в межах 0–25%). Підвищений – не перевищує можливі втрати розрахункового прибутку в розмір 25–30%. Критичний фінансовий ризик – відображає загрозу втрати прибутку і недоодержання прогнозованої виручки, яка зумовлює покриття збитків за власний рахунок (характеризує можливі втрати розрахункового прибутку в 50–70%). Катастрофічний фінансовий ризик – призводить до банкрутства підприємства, втраті інвестицій та майна підприємця.
За комплексністю дослідження	Простий ризик – види ризику, які можуть бути поділені на окремі підвиди (наприклад, інфляційний, податковий). Складний ризик – об'єднує групи, які складаються із комплексу різновидів (наприклад, фінансові).
За характером прояву у часі	Постійний ризик – пов'язаний із дією постійних факторів і характерним є для всього періоду здійснення операцій. Тимчасовий ризик – ризик, який має перманентний характер і виникає лише на окремих етапах функціонування підприємства.
За можливістю страхування	Ризик, що піддається страхуванню – може бути переданий у порядку зовнішнього страхування відповідно страховим організаціям. Ризик, що не піддається страхуванню – ризик, за яким відсутні пропозиції відповідних страхових продуктів на ринку страхових послуг.
За природою виникнення	Суб'єктивний ризик – зумовлюється особистісними та фаховими характеристиками підприємця, управлінців підприємства (недостатність досвіду, знань, професійності, порушенням правил поведінки на ринку і т.д.).

Закінчення табл. 2.6.2

1	2
	Об'єктивний ризик – зумовлюється недостатністю інформації; стихійними лихами, непередбачуваними змінами кон'юнктури ринку, рівнем інфляції, законодавством.
Залежно від етапу вирішення проблеми	Ризик на етапі формування уявлення про проблему. Ризик етапу обґрунтування та прийняття рішення. Ризик етапу реалізації рішення. Ризик оцінки якості реалізації.
За можливістю диверсифікації	Систематичний (загальний) – ризик, зумовлений дією різних, загальних для всіх господарюючих суб'єктів факторів; зниження/підвищення ділової активності в національній економіці, регіоні, галузі діяльності; інфляція, яка супроводжується зростанням цін і зниженням купівельної спроможності грошей. Несистематичний – ризик, який зумовлений дією факторів, повністю залежних від діяльності суб'єкта господарювання.

Джерело: узагальнено автором

Наведена вище класифікація ризиків характерна для вітчизняних економістів, а специфікою зарубіжних класифікацій є наявність у провідних країнах стійкої банківської системи, а також розвинених валютних ринків і ринків цінних паперів. Саме тому більшість зарубіжних авторів дотримується класифікації ризиків залежно від належності їх до бізнес-процесів. Виходячи із цього, виділяються наступні ризики: операційний ризик; ринковий ризик; кредитний ризик; діловий ризик; ризик ліквідності; юридичний ризик; ризик, пов'язаний із регулюючими органами.

Отже, можна виділити безліч ризиків, із якими стикається суб'єкт господарювання, причому їх класифікація найчастіше залежить від ряду факторів і є унікальною для кожного конкретного підприємства.

Невизначеність зовнішнього середовища господарюючих суб'єктів АПК та особливості їх внутрішнього функціонування потребують забезпечення конкурентоспроможного виробництва, на рівень якого впливають існуючі ризики. Зазначимо, що питання, пов'язані із ризиком, мають відображатися при виконанні усіх управлінських функцій (планування, організація, регулювання,

контроль і т.д.), при вирішенні різних задач.

В основу розробки державної політики щодо забезпечення продовольчої безпеки країни покладено принцип розвитку базової галузі АПК – сільського господарства. Реалізація продовольчої безпеки країни потребує урахування ризиків та загроз, які можуть істотно її послабити. При розробці продовольчої політики держави важливо брати до уваги наступні загрози: перевищення порогової величини імпорту; низький платоспроможний попит населення; цінові диспропорції на продовольчому ринку; дефіцит кваліфікованих кадрів; нерозвиненість системи моніторингу і прогнозування продовольчого ринку; негативні політичні фактори [23].

В управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств проблема ризику загострюється. Це пов'язано із посиленням контролю вітчизняних і зарубіжних експертів за якістю сировини та готової продукції, посиленням нагляду за додержанням обов'язкових вимог до технічних регламентів [24]. Доказом посилення контролю є численні відвідування вітчизняних сільськогосподарських підприємств іноземними експертами. Усі ці передумови потребують об'єктивного вивчення ризику в умовах діяльності агробізнесу, оскільки впровадження нових технічних вимог непрямо позначається на собівартості, а відповідно, на ціні сільськогосподарської продукції, що в першу чергу впливає на інтенсивність економічних відносин між суб'єктами господарювання.

Очевидно, що вирішення проблеми ризику у виробничій сфері дозволить сільськогосподарським підприємствам стабільно функціонувати, ефективно використовувати та нарощувати виробничий потенціал. Безперечно, що в основі підвищення результативності діяльності сільськогосподарських підприємств і забезпечення темпів росту аграрного сектору економіки лежить кваліфіковане управління ризиком.

Виділяючи джерела виникнення ризиків в аграрному секторі

економіки, не можна не відзначити саме специфічні риси їх прояву. Вони зумовлені технологічними, економічними та організаційними особливостями сільськогосподарського виробництва. Окрім того, важливою особливістю можна вважати використання у процесі праці, землі та сезонність виробництва.

Нині реальний економічний стан більшості сільськогосподарських товаровиробників є нестійким. Рівень ризику довгострокових і короткострокових вкладень у виробництво дуже високий, політичний стан у країні недостатньо стабільний, можливість державних структур йти на ризик і давати потенційним інвесторам необхідні гарантії низькі. Усе це зумовлює низьку інвестиційну привабливість сільськогосподарського виробництва та високу ризиковість.

До основних ризиків агропромислового комплексу можна віднести: [7]

– макроекономічні ризики, зумовлені погіршенням внутрішньої та зовнішньої кон'юнктури світового ринку на окремі товари вітчизняного експорту і зниженням можливості досягнення цілей розвитку агропромислового комплексу, зниженням темпів росту економіки та рівня інвестиційної активності і кризою банківської системи, які не дозволяють перевести на інтенсивні принципи розвиток агропромислового виробництва та посилюють залежність галузі від державної підтримки. У результаті негативних макроекономічних процесів може знизитися попит на продукцію агропромислового комплексу, а також можуть скоротитися реальні доходи сільського населення;

– природно-кліматичні ризики, зумовлені тим, що сільське господарство належить до галузей, які значною мірою залежать від погодно-кліматичних умов. Залежність функціонування галузі від природно-кліматичних умов також знижує її інвестиційну привабливість;

– соціальні ризики, зумовлені посиленням соціальної непривабливості сільської місцевості та збільшенням розриву між

рівнями життя у місті та селі, які створюють серйозну загрозу демографічної кризи у сільській місцевості і нестачу працездатного населення, а також ставлять під загрозу зриву реалізацію програми розвитку аграрного сектору;

– міжнародні торгово-політичні ризики, зумовлені діяльністю експортерів та імпортерів сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках, зміною кон'юнктури світового ринку, що може вплинути на кінцеві фінансово-економічні результати, істотним посиленням конкуренції на внутрішньому ринку внаслідок вступу України до СОТ та введенням обмежень щодо прийняття заходів державної підтримки товаровиробників галузі;

– законодавчі ризики, які проявляються через недостатню досконалість законодавчої бази щодо регулювання сільськогосподарського виробництва та не узгодженості реалізації оформлення прав власності на землю. При цьому складності юридичного оформлення прав власності на земельні ділянки обмежують можливість сільськогосподарським підприємствам використовувати землю як заставу [46];

– технологічні ризики: при інвестуванні коштів у процесі реалізації різних варіантів виникає невизначеність, яка зумовлена безпосередньо технологічним процесом. Ця невизначеність не обов'язково пов'язана із технічними факторами. Вибір постачальників сировини, склад витрат – все це зумовлено характером виробництва, його технологією. Невизначеність такого характеру зумовлює можливі втрати коштів на будівництво і монтаж обладнання.

– кредитні ризики, існує там, де інвестиції в основні фонди формуються позичковими коштами. Він полягає у тому, що позичальник, який здійснює проект, буде неспроможний погасити ані основний борг, ані проценти внаслідок відсутності ліквідних коштів на рахунках або недостатньої ефективності проекту.

– ризики банкрутства і неплатоспроможності: при аналізі ризику за наслідками окремо може бути виділено ризик припинення діяльності. Цей ризик відрізняється тим, що якщо наслідки зниження доходності проекту можна виправити або частково компенсувати у наступні роки, то припинення діяльності означає втрату усіх подальших доходів.

Зазначимо, що ризики в аграрному секторі меншою мірою зумовлені суб'єктивними факторами (помилковість рішення, неефективне господарювання і т.д.) і більшою мірою – об'єктивними (природно-кліматичними умовами, диспаритетом цін на продукцію промисловості та сільського господарства, недосконалістю державної підтримки тощо). Це зумовлює підвищений, порівняно із іншими галузями, рівень участі держави в організації та управлінні сільським господарством, і як наслідок, забезпечення частини ризиків державними зобов'язаннями.

Огляд економічної літератури свідчить, що не існує єдиної позиції науковців щодо питання класифікації ризиків, які виникають у діяльності сільськогосподарських підприємств. Ця ситуація негативно впливає на вирішення питання управління ризиками.

Узагальнюючи результати дослідження щодо класифікації господарських ризиків сільськогосподарських підприємств можна зробити висновок про те, що їх систематизація повинна проводиться відповідно до загальної системи їх класифікації, а також відповідно до спеціалізованої класифікації, яка характеризує специфічні особливості галузі.

Дослідженням встановлено, що в основу систематизації ризиків сільськогосподарських підприємств необхідно покласти специфічні особливості цієї галузі, а саме поділ на дві взаємодоповнюючі підгалузі – рослинництва та тваринництва. Такий підхід дозволить повною мірою розкрити специфіку ризиків даних підгалузей. Оскільки сільськогосподарська діяльність як й будь-який інший вид економічної активності

зорієнтований на одержання та максимізацію прибутку, то відповідно, у якості ознак групування при розробці системи класифікації господарських ризиків сільгосппідприємств доцільно використати ознаки, що використовуються у інших сферах, а також урахувати специфіку ведення ними господарської діяльності. На основі цього нами узагальнено систему класифікації господарських ризиків сільськогосподарських підприємств (табл.2.6.3).

Таблиця 2.6.3

Класифікація ризиків за галузевими особливостями аграрного підприємництва

Ризик господарської діяльності сільськогосподарських підприємств	
1	2
Ризик у рослинництві	*Ризик у тваринництві*
Ризик порушення технологічних операцій вирощування культур	Ризик порушення технології вирощування тварин та птиці
Ризик відсутності всходів	Ризик захворювання тварин
Ризик захворювання посівів	Ризик падежу
Ризик псування посівів шкідниками	Ризик невірного вибраковування тварин
Ризик неналежного перезапилення (схрещування) і змішування сортів	Ризик вимушеного забою
Ризик порушення технології та термінів збирання урожаю	Ризик порушення технологічних процесів
	Ризик порушення раціону годівлі
	Ризик травмування тварин
Загально-виробничі ризики	*Фінансово-інвестиційні ризики*
Природно - кліматичний ризик	Ризик нестачі грошових коштів
Ризик стратегічного, тактичного планування діяльності	Ризик власного капіталу
Ризик використання неякісних вхідних матеріальних ресурсів	Ризик втрати інвестиційного капіталу
Ризик нестачі виробничих запасів	Ризик інвестування фінансових ресурсів
Ризик низького фахового рівня менеджменту	Ризик ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості
Ризик низької кваліфікації персоналу, нестача персоналу	Ризик морального та фізичного старіння необоротних активів

Продовження табл. 2.6.3

1	2
Ризик втрати родючості ґрунту, деградації	Ризик структури капіталу

його структури, ерозії, просторового розміщення ділянок	
Макроекономічні ризики	*Маркетингово-логістичні ризики*
Політико-правовий ризик (державного регулювання сільського господарства)	Ризик цінової політики
Соціально-демографічний ризик	Ризик якості та безпечності продукції
Економічний ризик (податковий, інформаційний, фінансовий)	
Ризик зовнішньо - економічної діяльності	Ризик обсягу реалізації
Ризик міжгалузевої взаємодії	Ризик втрати довіри споживачів
	Ризик незбалансованості товарного асортименту
	Ризик зберігання сільськогосподарської продукції
	Ризик транспортування сільськогосподарської продукції
	Ризик нормування виробничих запасів
	Ризик збутової політики
	Ризик ланцюга поставок
	Ризик споживчого попиту

Джерело: узагальнено автором

Запропонована класифікація представляє собою групування ризиків, які найбільш часто проявляються у діяльності сільськогосподарських підприємств за такими напрямами: макроекономічні ризики; загальновиробничі ризики; ризики рослинництва; ризики тваринництва; фінансові та інвестиційно-інноваційні ризики; маркетингові та логістичні ризики. У діяльності сільгосппідприємства виникають численні види ризиків, при цьому кожний із них має різну ступінь впливу на результати господарської діяльності при ідентичних, а іноді й загальних факторах виникнення. Так, наприклад, такі фактори як недостатній рівень кваліфікації працівників та низький рівень технічного забезпечення можуть привести до формування більшої частини вищезазначених ризиків. Також класифікація є універсальною для всіх організацій агробізнесу, оскільки з одного боку, ураховують специфіку їх діяльності на основі використання, з другого боку, представляють організації

агробізнесу як елемент економічної системи, що не відрізняється від інших за рахунок використання загальних класифікаційних ознак. Отже, дана класифікаційна модель при проведенні моніторингу господарських ризиків сільськогосподарських підприємницьких структур дозволяє: систематизувати та ідентифікувати ризики підприємств агробізнесу ґрунтуючись на диференціації напрямів діяльності, які ними здійснюються;

– розробляти та приймати ефективні управлінські рішення по нейтралізації та мінімізації ризиків або наслідків, пов'язаних із ним;

– своєчасно та обґрунтовано вибирати методи та фактори евальвації ризиків;

– розробити системи попередження господарських ризиків, і як наслідок, підвищити ефективність сільгосппідприємства у цілому, на основі попередження настання господарських ризиків і відповідно мінімізація їх наслідків.

Із метою ідентифікації виробничих ризиків сільськогосподарських підприємств необхідно виокремити три стадії кругообігу коштів у процесі виробництва, наприклад: заготівельну, виробничу і товарну для того, щоб усі види ризиків, які виникають у діяльності сільськогосподарських підприємств, об'єднати у відповідні цим стадіям групи [25].

Перша, заготівельна стадія, пов'язана із вкладенням капіталу та придбанням сировини, насіння посадкового матеріалу і відповідно допоміжних матеріалів. Ця ж стадія характеризується закупівлею технологічного обладнання, як у галузі рослинництва так і відповідно в галузі тваринництва якщо організовується нове виробництво або проводиться його модернізація, реконструкція, технічне переозброєння.

Очевидно, на цій стадії необхідно виділити наступні види ризиків.

Ризик незабезпеченості сировинними ресурсами підприємства. Причинами виникнення цього виду ризику можуть

бути такі: відмова підприємства від сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших засобів виробництва, які надійшли у невідповідній кількості, якості, а також у випадку надходження сировини на інших умовах, відмінних від передбачених укладеними договорами із постачальниками. Невисока якість сировини може бути зумовлена значною мірою технологічною відсталістю підприємств галузі, високим рівнем зношення обладнання і низькою якістю продовольчої бази. Знизити цей вид ризику не можливо без активної державної підтримки товаровиробників.

Важливу роль на стадії кругообігу коштів сільськогосподарських підприємств відіграє ризик фінансової структури капіталу. Цей ризик пов'язаний із проблемою нераціональної структури позичкових джерел фінансування підприємств відносно власного капіталу, тобто зниження фінансової стійкості.

Наступна виробнича стадія створює нову вартість шляхом перенесення вартості основних фондів, робочої сили, спожитих сировини, матеріалів, палива і напівфабрикатів на собівартість готової продукції.

На цій стадії виробництва виділимо наступні види ризиків.

Ризик виникнення матеріальних втрат. Причиною цього виду ризику є поява непередбачених виробничою програмою додаткових витрат і прямих втрат сировини, енергії, палива, обладнання та іншого майна сільськогосподарського підприємства.

Ризик виникнення втрат праці. Розглядаються можливі втрати робочого часу в результаті простою технологічного обладнання. До того ж, цей вид ризику може бути зумовлений помилками в оцінці якості робочої сили. Неукомплектованість підприємств якісною робочою силою призводить до збільшення збитків, оскільки виникає необхідність її навчання, підвищується імовірність поломки, неефективного використання обладнання.

Ризик нанесення шкоди майну сільськогосподарського підприємства. Наприклад, у ході процесу переробки, виробництва продукції може виникнути небезпека завдання шкоди машинам і обладнанню, комп'ютерним базам даних, запасам сировини і матеріалів, готової продукції на складах, грошовим коштам тощо. Цей вид ризику зумовлений можливістю розкрадання, диверсії, халатності, перевантаження технічної та технологічної систем, аварії, пожежі, паводків, механічного або радіаційного впливу та ін.

Ризик випуску неконкурентоспроможної сільськогосподарської продукції. Цей вид ризику зумовлений збільшенням надходження низькоякісної сировини, необґрунтованою економією матеріалів, високим рівнем зношення технологічного обладнання, порушенням послідовності технологічного у процесі переробки, високою ціною на сільськогосподарську продукцію на внутрішньому ринку.

Ризик критичного обсягу виробництва. Це один із найбільш вагомих видів ризиків у діяльності АПК оскільки зумовлений різким зростанням постійних і змінних витрат, що може збільшити загальні витрати виробництва. Саме критичний обсяг виробництва спроможний зумовити виникнення ризику банкрутства і неплатоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Ризик банкрутства і неплатоспроможності підприємства. Критичний обсяг виробництва характеризує діяльність, яка забезпечує підприємству нульовий фінансовий результат. Цей показник в економічній літературі називається беззбитковим обсягом виробництва. Слід зауважити, беззбитковість переробного підприємства не може вважатися гарантією збереження його як самостійного господарюючого суб'єкта, оскільки необґрунтована інвестиційна політика, низька ефективність організаційно-управлінської структури та інші фактори можуть призвести до стійкого зниження рентабельності.

У результаті цього може виникнути ситуація, за якої підприємство, зберігаючи дієздатність виробничо-технічного потенціалу, виявиться неспроможним як господарська одиниця.

На третій, товарній стадії кругообігу коштів здійснюється реалізація готової сільськогосподарської продукції та власне її оплата. Охарактеризуємо основні види ризиків сільськогосподарських підприємств, які виникають на цій стадії.

Ризик відсутності попиту на готову продукцію. До основних причин його виникнення можна віднести тривале зниження попиту на вітчизняну продукцію або зміна функції попиту на продукцію цього підприємства. Ці дії спроможні змінити ціни до рівня нижче середніх витрат.

Ризик зміни кон'юнктури ринку, посилення конкуренції. На зміну кон'юнктури ринку впливає посилення конкуренції на ринку і недосконала маркетингова політика. Необґрунтований підбір цільових ринків збуту, недостовірна інформація про потенційні та реальні потреби кінцевих груп споживачів, їх вимоги та уподобання, переваги конкурентів, порушення комерційної та ділової тайни та інші недозволені методи негативно впливають на фінансово-економічні результати сільськогосподарських підприємств.

Ризик виникнення втрат готової сільськогосподарської продукції в процесі її реалізації. Сільськогосподарське підприємство ризикує зазнати збитків у процесі зберігання, навантажувально-розвантажувальних робіт, транспортуванні готової продукції. Це пояснюється можливістю настання подій, пов'язаних із пошкодженням продукції через відсутність досвіду та можливостей організації належного її зберігання посередниками.

Ризик підвищення позареалізаційних витрат. Зумовлюється виникненням непередбачених податків, відрахувань, штрафів, пені, неустойки, інших додаткових витрат. Такі ризики характерні для випадкових зобов'язань, пов'язаних із настанням

терміну виконання зобов'язань сільськогосподарських підприємств перед третіми особами, сторонами.

Ризик зниження ціни реалізації готової продукції. Негативне відхилення фактичної ціни реалізації від планової зумовлює втрати обсягу реалізації готової сільськогосподарської продукції. Це дуже актуально для періоду різкого стрибка загального рівня цін.

Ризик ліквідності. Цей вид ризику зумовлений можливістю втрат у результаті оперативної конвертації активів сільськогосподарських підприємств у готівку. Реалізувати активи підприємства не завжди можливо, особливо якщо вони є не абсолютно ліквідні. Тому єдиним способом залучення готівки в умовах максимальної терміновості реалізації активів є їх продаж за зниженими цінами.

Ризик неплатежів. Зменшення доходів підприємства може бути результатом не виконання зобов'язань третіми особами. Ризик характерний для підприємств, які мають неплатоспроможних або неспроможних дебіторів. Такі борги визначаються терміном «сумнівні», що передбачає встановлення неплатоспроможних підприємств з метою мінімізації можливих втрат.

Узагальнення вищесказаного дозволяє систематизувати ризики сільськогосподарських підприємства (рис. 2.6.2). Зазначимо, що настання неочікуваних і несприятливих обставин, які зумовлюють порушення неперервності обороту засобів виробництва, впливає на сукупний ризик діяльності сільськогосподарських підприємств.

Отже, можна зробити висновок, що ризики сільськогосподарських підприємств різняться за своєю сутністю, характером виробничого циклу, за причинами виникнення неочікуваних і несприятливих подій, за наслідками.

Вважаємо, що використання запропонованої системи класифікації виробничих ризиків сільськогосподарських підприємств сприяє ідентифікації можливих передумов

виникнення ризикових ситуацій на кожній стадії виготовлення продукції і дозволяє визначити пріоритетні напрями управління сукупним ризиком виробничого підприємства.

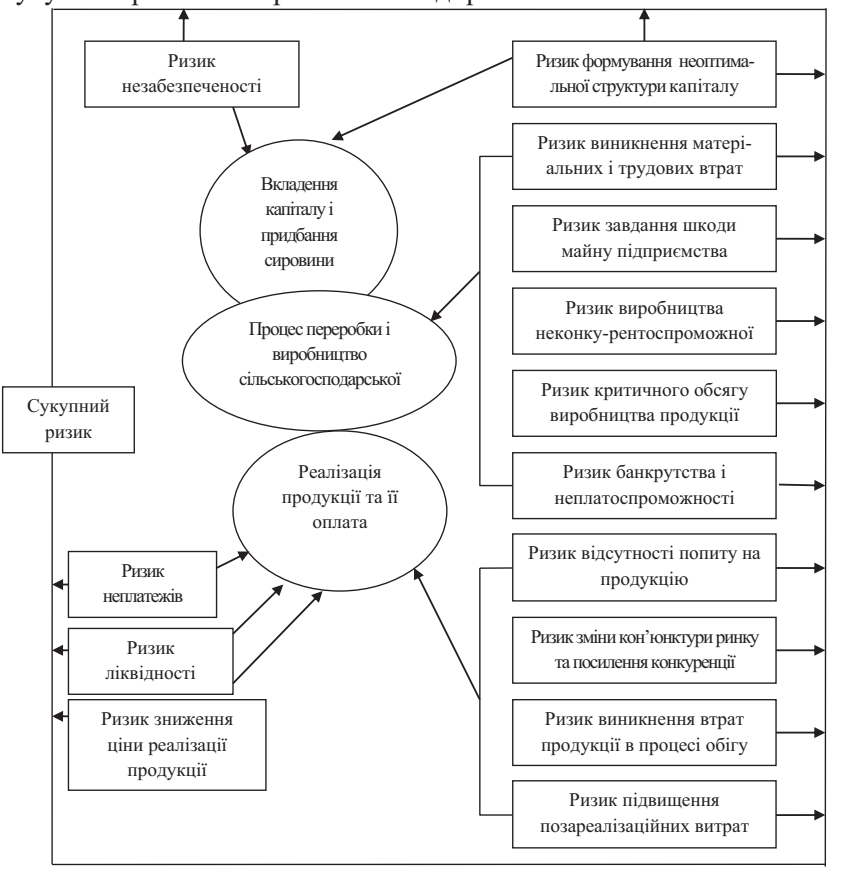


Рис. 2.6.2. Система ризиків, які виникають у діяльності аграрного підприємництва

Специфіка та особливості аграрного бізнесу формують низку специфічних ризиків агропідприємництва. Ці специфічні ризики зумовлені залежністю ефективності аграрного виробництва від впливу природних (біологічних) чинників, особливою роллю у виробничому процесі земельних ресурсів, тривалістю

виробничого циклу, складністю технологічних процесів тощо.

Ризик як явище – супроводжується неочікуваними втратами, а за сутністю ризик – це економічні відносини господарюючих суб'єктів, які в умовах ринку завжди мають стохастичний, невпорядкований, імовірний характер, що дозволяє назвати їх ненадійними. Це зумовлено тим, що підприємство перебуває в оточенні інших суб'єктів, вплив яких на діяльність підприємства передбачити неможливо. Можна виділити такі складові зовнішнього середовища: конкуренти, постачальники, покупці; регіональні та місцеві органи влади, з якими економічні відносини більш або менш упорядковані та прогнозовані, і, як наслідок, їх вплив на господарські ризики мінімальний. Ці відносини більш стохастичні для підприємства і прогнозувати їх вплив складно або зовсім неможливо, що проявляється у ризикових ситуаціях у вигляді неконтрольованих втрат і доходів.

Висновки. Серед основних складових, котрі формують зміст категорії «ризик», можна виділити наступні: 1) можливість відхилення від передбачуваної цілі, заради якої здійснюється вибрана альтернатива; 2) імовірність досягнення очікуваного результату; 3) можливість матеріальних та інших втрат, пов'язаних зі здійсненням вибраної в умовах невизначеності альтернативи.

Невизначеність зовнішнього середовища господарюючих суб'єктів АПК та особливості їх внутрішнього функціонування вимагають забезпечення конкурентоспроможного виробництва, на рівень якого впливають існуючі ризики. Зазначимо, що питання, пов'язані з ризиком, мають відображатися при виконанні усіх управлінських функцій (планування, організація, регулювання, контроль і т.д.), у вирішенні різних завдань.

Література:

1. Бандурка О. М. Основи економічної безпеки / О.М.Бандурка, В. Є. Духов, К. Я. Петрова, І. М. Червяков. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2013. – 236 с.

2. Логвінова О. П., Семененко І. М. Обґрунтування господарських рішень і оцінювання ризиків: навч. посіб. Харків: Лідер, 2015. 370 с.

3. Жмурко І. Ризики в аграрному секторі та необхідність їх страхування // Економічний дискурс. 2017. Вип. 1. С. 42–49.

4. Балабанов І. Т. Ризик-менеджмент / И. Т. Балабанов. – К.:Фінанси статистика, 2016. – 213 с.

5. Бардиш Г. О. Проектне фінансування: підручник / Г.О.Бардиш. – К.: Хай-Тек Прес, 2008. – 463 с.

6. Бланк И.А. Основи інвестиційного менеджменту / І.А.Бланк. – К.: Ельга-Н, Ніка-Центр, 2011. – Т. 1. – 536 с.

7. Варченко О. М. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. / О. М. Варченко, А. С. Даниленко, Д. Ф. Крисанов, І. О. Бистрова, А. М. Карпенко. – К. Хай-Тек Прес, 2011.– 396 с.

8. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємництві / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К.: КНЕУ, 2004. – 480 с.

9. Горфінкель В. Я. Економіка підприємства / В.Я.Горфінкеля, Є. М. Купрякова. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 367 с.

10. Гриньова В. М. Інвестиційний менеджмент / В.М.Гринькова, В. О. Коюда, Т. І. Лепейко та ін.; під заг. ред. В.М. Гринькової. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 368 с.

11. Денисенко М. П. Кредитування та ризики: навч. посіб. / М. П. Денисенко, В. М. Домрачев, В. Г. Кабанов, А. В. Ігнатенко, А. О. Чигирик. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 480 с.

12. Коваленко Л. О. Фінансовий менеджмент: навч.посіб. / Л.О. Коваленко, Л. М. Ремньова. – К.: Знання, 2005. – 485 с.

13. Малишев Ю. М. Моделювання економічних ризиків і ризикових ситуацій / Ю.М. Малишев. – К.: ЦУЛ, 2007. – 344 с.

14. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент: підручник / А. М. Поддєрьогін, Л. Д. Буряк, Н. Ю. Калач. – К.: КНЕУ, 2001. – 294 с.

15. Райзберг Б. А. Сучасний економічний словник/ Б.А.Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – К.: Основи, 1995. – 574 с.

16. Родіонова Н. В. Антикризисный менеджмент / Н. В. Родионова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 223 с.

17. Станіславчик Є. М. Ризик-менеджмент на підприємстві: теорія і практика / Є. М. Станіславчик. – К.: «Вісь-89», 2002. – 80 с.

18. Стоянова Є. С. Фінансовий менеджмент / Є. С. Стоянова, М. Г. Штерн. – К.: Перспектива, 2008. – 238 с.

19. Ілляшенко С. М. Економічний ризик. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 220 с.

20. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Books I, II, III, IV and V / ed. by Soares S. M. MetaLibri Digital Library, 2007. URL: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA

21. Marshall A. Principles of Economics // Labrary of Economics and Liberty. London:Macmillan and Co., Ltd, 1920. URL:http://www.econlib.org/library/Marshall/marP.html

22. Knight F. H. Risk, Uncertainty, and Profit. Hart, Schaffner, and Marx Prize Essays, no. 31 // Labrary of Economics and Liberty. Boston and New York: Houghton Mifflin, 1921. URL: http://www.econlib.org/library/Knight/knRUP.html

23. Назарчук Т. В., Косіюк О. М. Менеджмент організацій: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 560 с.

24. Зоріна О. А. Методи аналізу фінансових ризиків. Електронний ресурс // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку контролю і аналізу. 2011. № 2 (20). С. 221–229.

25. Єпіфанова І. Ю. Сутність антикризового управління підприємства. Економіка та суспільство. 2016. No 2. С. 265–269.

© Т.П. Шепель

Шурпенкова Р.К., Сарахман О.М.
Львівський національний університет імені Івана Франка

2.7. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ АГРЕГОВАНОЇ ОЦІНКИ

Вступ. У ринкових умовах господарювання особливої важливості набуває об'єктивна оцінка фінансового стану підприємства. Вона становить інтерес для інвесторів, кредиторів, постачальників, державних органів управління та аудиторських компаній. Для її визначення розроблено велику кількість методик поглибленого аналізу та експрес-аналізу, що ґрунтуються на використанні абсолютних та відносних показників. Завдяки цим методикам надається можливість виявити проблемні напрями діяльності підприємства та дослідити причини їх виникнення. Але вони не дають можливість обґрунтувати висновки про фінансовий стан підприємства в цілому.

Основним напрямом забезпечення досягнення точки фінансової рівноваги підприємством в кризових умовах є скорочення об'єму споживання фінансових ресурсів. Перелік заходів з покращення фінансового стану є індивідуальним для кожного з підприємств та залежить від сфери в якій ведеться бізнес, груп продукції, кон'юнктури ринку, регіональної інфраструктури, системи управління підприємством, структури витрат на виробництво і управління, техніко-технологічних особливостей та інших факторів.

Проблема аналізу фінансового стану підприємства та його оцінки є актуальною на сьогодні, оскільки, з одного боку, він є результатом діяльності підприємства, тобто його досягнення, а з іншого – визначає передумови розвитку підприємства. Потребу такого аналізу можна пояснити, насамперед, тим, що досить часто підприємства не здатні правильно аналізувати свій фінансовий стан, що в майбутньому створює серйозні перешкоди для здійснення його ефективної діяльності. Тому це питання

досліджували багато вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема Г. В. Савицька, М. Г. Чумаченко, Т. А. Обущак, О. Л. Хотомлянський, П. А. Знахуренко, Є. В. Мних, О. М. Я. Коробов тощо. Зазначимо, що особливу увагу приділено питанням, пов'язаним не тільки з аналізом фінансового стану, а й з його оцінкою та управлінням.

Особливого значення набуває своєчасна та об'єктивна оцінка фінансового стану підприємств за виникнення різноманітних форм власності, оскільки власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку (доходу) підприємства, які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості необхідний ще й тому, що дохідність будь-якого підприємства і розмір його прибутку багато в чому залежать від його платоспроможності [1, 31-36].

Оцінка фінансового стану може мати фактичний і стратегічний контекст. У першому з'ясовують, що має місце на підприємстві у даний звітний період. Визначення поточного фінансового стану, безумовно, має важливе значення для прийняття тактичних управлінських рішень. Нормативний зміст оцінки означає визначення того, куди «рухається» підприємство і яких змін слід очікувати у майбутньому. Це створює прецедент визначення тенденцій і розуміння системних змін фінансового стану для прийняття рішень стратегічного характеру.

Зарубіжна наукова і емпірична практика трактує оцінку фінансового стану переважно у стратегічному контексті. Менеджери і підприємці зобов'язані передбачати і пристосувати їх рішення до змін і можливостей в оточенні. Отже, вважається, що для інституцій зовнішнього середовища, як і для самого підприємства, значно важливішим є визначення і передбачення тенденцій формування фінансового стану.

Щодо визначення підходів до формування моделі фінансового стану, то тут йдеться про модель якісного характеру, що визначає найбільш суттєві зв'язки між основними фінансово-економічними аспектами діяльності підприємства. Відтак її зміст випливає з уявлення про фінансовий стан підприємства та ті контексти, що пов'язують із задачею оцінки.

Виклад основного матеріалу. У науковій літературі зустрічаються декілька концептуальних структур, що відображають уявлення про фінансовий стан підприємства.

Теоретична структура, представлена У. Бівером [2, 71-111], була заснована на русі грошових коштів. Він розглядав підприємство як резервуар ліквідних активів, що постачають на вході і вичерпуються на виході. Погіршення фінансового стану підприємства може визначатися в термінах ймовірності того, що резервуар буде вичерпано, і з того моменту підприємство не в змозі буде своєчасно сплачувати за зобов'язаннями. В рамках такого уявлення було запропоновано чотири групи фінансових показників, що відображають: розмір «резервуару», чистий потік ліквідного активу від операцій, боргові зобов'язання фірми і фонд операційних витрат. Це означає, що У. Бівер розглядає модель фінансового стану підприємства у визначенні коефіцієнтів ліквідності.

Уявлення про підприємство як резервуар фінансових ресурсів з ймовірністю невдачі в термінах очікуваного руху грошових коштів запропонував М. Блюм. Конструкція його моделі неуспішної фірми (FCM – failing company model) була призначена для оцінки параметрів руху грошових коштів і включала фінансові показники, об'єднані трьома загальними чинниками, що лежать в основі структури руху грошових коштів: ліквідністю, прибутковістю і варіативністю [3].

Д. Скотт вважав, що підприємство збанкрутує, якщо сума ліквідаційної вартості активів і зміни в цих активах будуть негативними [4, 317-344].

Якщо вважати поточний грошовий потік гарним провісником майбутнього фінансового стану, то минулі і поточні грошові потоки мають бути добрими індикаторами як вартості підприємства, так і ймовірності фінансової невдачі.

Дещо схожу концептуальну структуру фінансового стану запропонував Уїлкокс Д. Він представляв, що за будь-якої комбінації причин, підприємство може виснажити свої резерви ліквідності протягом ряду послідовних років. Якщо скорочення ліквідності призупиняють ще до остаточного виснаження всіх ліквідних резервів, підприємство залишається ліквідним, інакше в результаті стає неплатоспроможним [5, 70-74].

Природним є те, що потреба в оцінці фінансового стану підприємств виникає у доволі широкого кола зацікавлених сторін – від власне підприємства до власників та сторонніх організацій, таких, як фінансово-кредитні установи, державні органи та ін. Задачі, що постають у кожному випадку, суттєво різняться між собою. Крім того, неоднаковими можуть бути й задачі, що ставить перед собою, здійснюючи оцінки, навіть менеджмент підприємства. Можна припустити, що зміст поставлених задач, суттєво впливає на особливості конструкції методики оцінки фінансового стану.

У різних ситуаціях розвитку економіки та виникнення тих чи інших проблем теоретичними й емпіричними дослідженнями вирішувані неоднакові задачі. Втім це формувало загальний напрям розвитку теорії аналізу фінансового стану.

При побудові формалізованого виразу моделі через фінансові коефіцієнти важливим слід вважати, по-перше, методологічно виважену структуру або систему показників, по-друге, обґрунтовану їх побудову, яка б враховувала особливості вітчизняної практики обліку та фінансової діяльності.

Опис моделі зустрічається з трьома основними проблемами, що потребують вирішення. Перша з них стосується побудови наукової ієрархії показників. Друга належить до конструювання

форми моделі, третя пов'язана з конструкцією власне фінансових показників.

Традиційною є побудова фінансових коефіцієнтів як відношення показника, що відображає ефект діяльності або результат, до показника ресурсного характеру (активи, пасиви, загальна сума запозичених коштів тощо).

Інструментальні характеристики методики оцінки фінансового стану забезпечують ті чи інші можливості використання результатів аналізу для прийняття ефективних управлінських рішень [6]. В цілому в науковій літературі принципи формування інструментальних характеристик моделі лише формуються. В різних джерелах можна побачити неоднакові інструментальні властивості моделей, що застосовують.

Так, серед інструментальних характеристик, що забезпечують певний рівень функціональності методик, називають такі можливості :

- здійснення горизонтального і вертикального аналізу, а також аналізу трендів ;
- порівняння значень фінансових показників з нормативами та з показниками офіційної бухгалтерської звітності підприємств лідерів у галузях ;
- прогнозування значень показників ;
- ранжирування підприємств тощо.

У зарубіжній літературі зустрічаються такі інструментальні характеристики :

- практична простота та привабливість ;
- легкість для розуміння практиками ;
- наявність в результатах інформаційного контексту, що дозволяє приймати відповідні рішення .

Заключним та вкрай важливим етапом є формування загального алгоритму інтерпретації результатів. Цей алгоритм має представляти собою послідовне коло етапів, виконання яких

дозволяє аналітику оцінити достовірність передбачення та «розгорнути» результати аналізу до рівня взаємопов'язаних оцінок значимих сторін фінансово-економічної діяльності підприємства.

Оцінка дозволяє оцінити достовірність поточного фінансового обліку та звітності, створює базу для висування гіпотез про закономірність та можливість нестійкого фінансового стану. Оцінка також дозволяє виявити причинно-наслідкові зв'язки у функціях менеджменту, а потім переходити до побудови пояснювальної і прогнозної моделей функціонування та розвитку підприємства, здійснюючи при цьому попередження його банкрутства.

Для проведення оцінки важливим є вибір інформативних ознак для описання аналізованих соціально-економічних систем. У багатьох випадках це пов'язано з вартістю діагностичного дослідження або труднощами одержання інформації, та її оброблянням. При цьому параметри елементів системи, що діагностують, не рівноцінні за кількістю інформації про її стан.

Залежно від мети фінансового аналізу досліджують різні показники. Однак окремо жоден із них не дає достатньої інформації про умови функціонування та прибутковість підприємства. Тільки оцінка певної групи показників дає підстави для ґрунтовних висновків.

Існує кілька класифікацій показників аналізу фінансового стану підприємства. Більшість економістів виділяє такі групи відносних показників, як коефіцієнти прибутковості (рентабельності), ліквідності, стабільності та акціонерного капіталу. Інші аналітики схильні до такої класифікації: показники ліквідності, управління активами й управління пасивами, прибутковості та ринкової вартості акцій. Існує також думка, згідно з якою виділяють коефіцієнти ліквідності, зобов'язань кредиторам, прибутковості та покриття [7].

Первинні показники формують безпосередньо за даними обліку, планової інформації, похідні розраховують на основі первинних даних, синтетичні (інтегральні) дають узагальнюючу характеристику складних економічних явищ – прибутку, собівартості тощо.

Усі економічні показники взаємопов'язані та взаємозумовлені. Досягнути поставленої мети аналітик може тільки при їх вивченні.

Суть того чи іншого процесу можна розкрити з різним ступенем повноти, оскільки мислення рухається від менш глибокої до все більш глибокої сутності, тобто від сутності першого порядку до сутності другого порядку. Залежно від потреби фактори можна вивчати з різним ступенем глибини. На результати фінансово-господарської діяльності мають вплив різноманітні фактори, що перебувають у взаємному зв'язку, залежності та обумовленості [8].

У процесі аналізу необхідно прагнути до найбільш докладного кількісного вимірювання факторів, а в тих випадках, коли сучасні методи розрахунків не дають змоги цього зробити, слід установлювати напрями впливу (позитивний або негативний) цього фактора.

Слід підкреслити, що оцінку фінансового стану можна об'єктивно здійснити не через один, навіть найважливіший, показник, а тільки за допомогою комплексу системи показників, що детально й всебічно характеризують господарський стан підприємства.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто перебуває з підприємством в економічних відносинах, могли отримати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер фінансово, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин підприємством. Тому показники

оцінки фінансового стану мають бути такими, щоб кожний партнер зміг зробити вибір виходячи з власних інтересів [9].

Отже, необхідно систематично, детально і в динаміці аналізувати платоспроможність підприємства, оскільки від поліпшення фінансового стану підприємства залежить його економічна перспектива. Тому залежно від мети та завдань аналізу в кожному конкретному випадку вибирають оптимальний комплекс показників та напрямів аналізу фінансового стану підприємства.

На думку О. А. Сметанюка [10, 34-41], оптимальна економіко-математична модель оцінки фінансового стану повинна враховувати усі складові фінансового стану підприємства, тому в якості вхідних параметрів потрібно включити показники, що характеризують кожну з наведених груп фінансових показників.

Основним недоліком більшості методик, як вітчизняних, так й іноземних авторів, є ігнорування галузевих особливостей. Такий підхід є виправданим для аналізу показників, значення яких можна інтерпретувати без урахування галузевої специфіки (наприклад, показники покриття, швидкої та абсолютної ліквідності тощо).

Однак, існують показники, значення яких суттєво залежать від галузі, до якої належить підприємство, й тому їх інтерпретування неможливе без урахування цих особливостей. Мова йде, передусім, про показники оборотності, прибутковості, а також структури капіталу. Тому є доцільним виділення підприємств в окремі аналітичні групи та розроблення для них індивідуальних моделей оцінки фінансового етапу [11].

Перейдемо тепер безпосередньо до розгляду методики визначення фінансового стану підприємства на основі агрегованої оцінки.

Подана методика є альтернативною. Відмінними рисами пропонованої методики є :

- комплексна оцінка декількох напрямків діяльності підприємства з метою побудови агрегованої оцінки фінансового стану підприємства ;

- застосування широкого набору показників з метою всебічного вивчення фінансового стану підприємства ;

- використання експертних методів при виявленні кількісних критеріїв оцінки діяльності підприємства і їх значимості ;

- можливість застосування отриманих результатів у керівництві підприємством ;

- можливість використання невизначених даних.

Застосування методики агрегованої оцінки фінансового стану підприємства складається з декількох етапів (рис.2.7.1).

Відбирають показники, за якими буде розрахована агрегована оцінка фінансового стану підприємства. Ці показники необхідно розділити на змістовні групи, що складуть структуру агрегованої оцінки. Аналітик може використовувати будь-який набір показників, при цьому необхідною умовою є не використання взаємозалежних показників.

Також на цьому етапі розробляється анкета для опитування експертів. Розробці анкет слід приділяти особливу увагу. Анкети повинні містити питання, що дозволяють виявити всі необхідні для розрахунків відомості, тобто дозволяють провадити всі необхідні розрахунки й тим самим досягати кінцевої мети. Розроблювач або група розроблювачів анкет повинна бути добре знайома із самим досліджуваним підприємством і з умовами його функціонування.

Тут же експертами здійснюють вибір методу оцінки важливості показників. В [12] пропонують використовувати метод оцінки важливості показників у балах.

Далі створюють репрезентативну з погляду якості й кількості групу експертів. Її формують з осіб, компетентних у даній галузі, що й представляють різними зацікавленими групами (акціонери,

саме підприємство, незалежні аудитори, ділові партнери, банки, органі державного керування й контролю).



Рис. 2.7.1. Спрощена схема процесу застосування агрегованої оцінки фінансового стану підприємства

Доцільно виділити наступні напрямки використання агрегованої оцінки фінансового стану підприємства :

- агрегована оцінка фінансового стану підприємства може застосовуватися для порівняння фінансового стану й результатів діяльності підприємств, що функціонують у різних умовах; у цьому випадку застосування методу експертних оцінок дозволяє врахувати відмінності в умовах функціонування підприємств; на підставі результатів порівняння підприємства можна ранжувати за різними критеріями (платоспроможність, фінансова стійкість, інвестиційна привабливість тощо); при цьому чим вище агрегована оцінка, тем вище ранжується підприємство ;

- якщо спрогнозувати зміну бухгалтерського балансу (Звіту про фінансовий стан), то можна розрахувати прогнозну агреговану оцінку фінансового стану підприємства, тобто спрогнозувати фінансовий стан підприємства; такий підхід до використання агрегованої оцінки дозволяє оцінити ефективність різних варіантів управлінських рішень; в даному випадку перспективним є використання інструментарію нечітких множин, але можна виконувати розрахунки з даними в традиційній формі ;

- оптимізація фінансової стратегії підприємства; розрахунки також можна проводити як з даними в традиційній формі, так і з використанням інструментів теорії нечітких множин ;

- виявлення найбільш ефективних важелів впливу на фінансовий стан підприємства й вироблення ефективних управлінських рішень щодо поліпшенню фінансового стану підприємства.

Для розрахунку агрегованого показника фінансового стану використовувалися наступні п’ять блоків оцінки та відповідні їм групи показників (рис. 2.7.2).

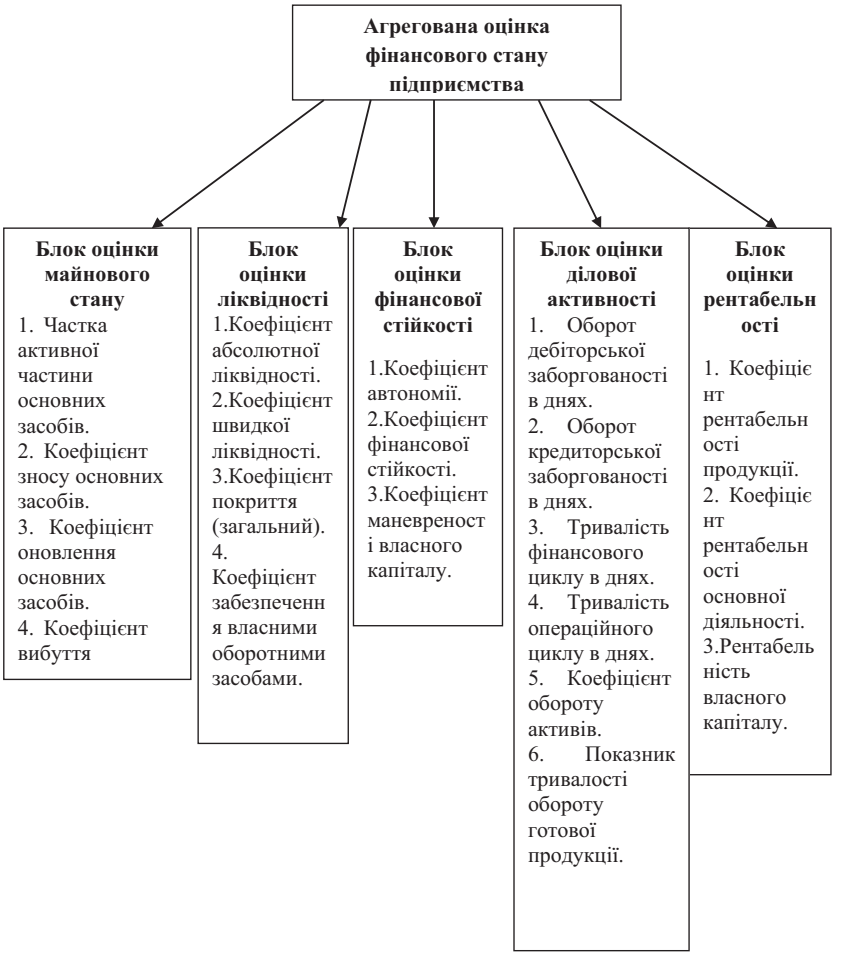


Рис. 2.7.2. Групування набору показників оцінки фінансового стану підприємства

Діапазони значень показників задавалися, спираючись на нормативні значення показників. Межі зміни (максимальні та мінімальні значення) показників оцінки фінансового стану підприємства наведено в табл.2.7.1.

Таблиця 2.7.1

Максимальні та мінімальні значення обраних показників

Показники	Мінімальне значення	Макимальне значення	Позитивна тенденція
Частка активної частини основних засобів	0,3	0,6	зростання
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,3	0,5	зменшення
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,15	0,3	зростання
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,15	0,3	зростання
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2	0,35	зростання
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6	0,8	зростання
Коефіцієнт покриття (загальний)	1	2	зростання
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0.1	0,5	зростання
Коефіцієнт автономії	0,5	1	зростання
Коефіцієнт фінансової стійкості	1	2	зростання
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,4	0,6	зростання
Оборот дебіторської заборгованості в днях.	30	60	зменшення
Оборот кредиторської заборгованості в днях.	10	30	зменшення
Тривалість фінансового циклу в днях.	10	30	зменшення
Тривалість операційного циклу в днях.	20	40	зменшення
Коефіцієнт обороту активів.	0,4	1,2	зростання
Показник тривалості обороту готової продукції.	6	10	зростання
Коефіцієнт рентабельності продукції.	0,08	0,15	зростання
Коефіцієнт рентабельності основної діяльності.	0,1	0,2	зростання
Рентабельність власного капіталу.	0,1	0,2	зростання

Застосування методики агрегованої оцінки не обмежується тільки областю дослідження фінансового стану підприємства. Її можна застосовувати як для оцінки конкретних напрямків діяльності підприємства, так і для оцінки всієї господарської діяльності підприємства в цілому.

Для визначення найбільш ефективних важелів впливу на фінансовий стан підприємства необхідно провести детермінований факторний аналіз зміни агрегованої оцінки.

На практиці можлива ситуація, коли зміна показника була значною, а його значимість була невелика. У підсумку його внесок у зміну агрегованої оцінки був незначний. І навпаки, показник, маючи високу значимість, змінився незначно, а в підсумку його внесок виявився більшим. Проведення факторного аналізу дозволить виявити ті фактори, що виявляються найбільш значимими, і абстрагуватися від тих факторів, вплив яких виявився не настільки значимим.

Модель агрегованої оцінки є адитивною, тому взаємозв'язок зміни агрегованої оцінки й змін її складових відображають формулою:

$$\Delta J = \sum_{i=1}^{n} \Delta j_i, \qquad (2.7.1)$$

де ΔJ – зміна агрегованої оцінки; i – номер поточної складової агрегованої оцінки; n – кількість складових агрегованої оцінки; Δj_i – зміна i-ї складової агрегованої оцінки.

Складові агрегованої оцінки розраховують за формулою:

$$j_i = x_i \cdot a_i \cdot k_l, \qquad (2.7.2)$$

де j_i – i-я складова агрегированной оцінки; x_i – перетворене значення i-го показника; a_i – питома вага i-го показника; k_l – питома вага l-й групи показників; i – номер поточного показника; l – номер поточної групи показників.

Для детермінованого факторного аналізу адитивних моделей застосовують метод прямого рахунку, сутність якого виражають формулою:

$$\Delta J_{j_i} = \Delta j_i, \qquad (2.7.3)$$

де ΔJ_{j_i} – зміна агрегованої оцінки під впливом зміни складової і; Δj_i – зміна складової j_i.

Ухвалюючи певні управлінські рішення, менеджер тим самим ініціює зміни фінансової звітності, а, отже, здійснює певні впливи на чисельник і знаменник досліджуваного коефіцієнта. Тим самим менеджер змінює його величину, що в підсумку приводить до відповідної зміни агрегованої оцінки. Таким чином, менеджер одержує на озброєння найбільш ефективні важелі впливу на фінансовий стан підприємства.

Висновки. Проблема аналізу фінансового стану підприємства та його оцінки є актуальною на сьогодні, оскільки, з одного боку, він є результатом діяльності підприємства, тобто його досягнення, а з іншого – визначає передумови розвитку підприємства. Виникнення потреби в оцінці фінансового стану підприємства пояснюється, насамперед, тим, що досить часто підприємства не здатні правильно оцінити свій фінансовий стан, що в майбутньому створює серйозні перешкоди для здійснення його ефективної діяльності. Особливого значення набуває своєчасність та об'єктивність оцінки фінансового стану підприємств.

Чим глибше досліджується підприємство, тим більше виявляється нових джерел невизначеності. Ряд параметрів виявляється недоступним для точного виміру, і тоді в його оцінці неминуче з'являється суб'єктивний компонент, тобто з'являється те, що в науці описується як лінгвістична змінна зі своєю терм-множиною значень, а зв'язок кількісного значення деякого фактору з його якісним комплексний показник фінансового аналізу на підставі результатів теорії нечітких множин, а саме агрегований показник фінансового стану.

Показники дають можливість здійснювати комплексну оцінку декількох напрямків діяльності підприємства з метою побудови агрегованої оцінки фінансового стану підприємства; застосовувати широкий набір показників з метою всебічного

вивчення фінансового стану підприємства; використовувати експертні методи при виявленні кількісних критеріїв оцінки діяльності підприємства і їх значимості; застосовувати отримані результати у керуванні підприємством; використовувати невизначені дані.

Можна виділити наступні напрямки використання агрегованої оцінки фінансового стану підприємства: агрегована оцінка фінансового стану підприємства може застосовуватися для порівняння фінансового стану й результатів діяльності підприємств, які функціонують у різних умовах; прогнозування фінансового стану підприємства; оптимізація фінансової стратегії підприємства; розрахунки також можна проводити як з даними в традиційній формі, так і з використанням інструментів теорії нечітких множин; виявлення найбільш ефективних важелів впливу на фінансовий стан підприємства й вироблення ефективних управлінських рішень щодо поліпшення фінансового стану підприємства.

Література:

1. Шурпенкова Р.К. Прогнозування фінансового стану та розміщення фінансових ресурсів суб'єкта господарської діяльності.// Вісник Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ): Сучасна наукова економічна думка. – 2015. - №.1 (22) – с. 31-36.

2. Бівер, В. (1966.). Фінансові коефіцієнти як пре диктори краху. Journal 0f Accounting Research, 4, 71-111.

3. Altman, Edward I. (1993) Corporate Financial Distress and Bankruptcy: a Complete Guide to Predicting & Avoiding Distress and Profiting from Bankruptcy. John Wiley & Sons Inc., Canada.

4. Scott, J. (1981). The probability of bankruptcy: a comparison of empirical predictions and theoretical models. Journal of Banking and Finance, 5(3): 317-344.

5. Katz, S., Lilien, S. & Nelson, B. (1985). Stock market behavior around bankruptcy model distress and recovery predictions. Financial Analysis Journal, 41(1): 70-74.

6. Шурпенкова Р.К. Організація і методика економічного аналізу: навч. посібник/ Р.К.Шурпенкова,І.І. Демко .- К.: УБС НБУ, 2011.- 287 с.

7. Удосконалення організації обліку, аналізу і аудиту фінансового стану суб'єктів господарювання: монографія/ авт.кол.; за ред. д-ра екон.наук, проф. Б.Ф. Усача.- К.: УБС НБУ, 2011.-352с.

8. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю як інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання: монографія/ авт.кол.; за ред. д-ра екон.наук, проф. В.С. Рудницького- Львів, «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2018.- 275 с.

9. Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: монографія / авт. кол. ; за ред. д-ра екон. наук, проф. В. С. Рудницького. – Львів : «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2021. - 196 с.

10. Сметанюк О. А. До питання багатофакторної системи діагностики фінансового стану підприємства // О. А. Сметанюк Вісник Вінницького політехнічного інституту, 2014, №3.- С.34-41.

11. Transformation of Ukraine's economy: formation of an inclusive economy system and functionality of financial inclusion : Scientific monograph. Riga, Latvia : «Baltija Publishing», 2023. 428 p. DOI https://doi.org/10.30525/978-9934-26-321-7-5 ISBN 978-9934-26-321-7

12. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій : Затв . наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств і організацій від 27.06.97 р. № 81 // www.rada.gov.ua.

© Р. К. Шурпенкова, О. М. Сарахман

Головчак Ю.В., Раделицький Ю.О.
Львівський національний університет імені Івана Франка

2.8. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЦИФРОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ

Вступ. Цифрова трансформація стала трендом 21 століття, який зі сфери бізнесу перейшов у всі аспекти суспільного життя усіх країн світу. Така тенденція охопила і сферу публічного управління. При цьому цифровізація за «Ініціативи розвитку і співпраці G20 в області цифрової економіки визначено як провідний фактор зростання продуктивності та оптимізації структури економіки. Однак впродовж останніх п'яти років жодна країна у статусі перехідної економіки не змогла досягнути рангу розвиненої країни та прирівнятись по соціально-економічної складової Німеччини, Австрії чи Франції.

Метою дослідження є оцінка трансформаційних змін публічного управління у перехідних економіках європейського континенту на базі цифровізації та обґрунтування потенційної можливості цього процесу. Методологією дослідження є застосування економіко-математичних підходів у виявленні загальних закономірностей розвитку цифрових трансформацій публічного управління в умовах перехідної економіки. Зокрема застосовані положення теорії ігор у формуванні економетричної матриці, пояснено складність розрахунку такої моделі через ряд об'єктивних чинників. Подано математичний розрахунок та визначено максимальну віддачу у впровадження моделі цифрових технологій публічного управління.

Виклад основного матеріалу. Публічність стала загальним трендом сучасного соціально-економічного розвитку всіх країн світу. Сам термін публічність розуміється як відкритість перед масою народу. В системі державного управління публічність розуміється як система управління за участю народу. Однак в

юридичному полі публічне управління не пояснюється, а замінюється терміном «публічна влада» та «публічне право». Юридичні словники відзначають, що публічне право узагальнене поняття галузей права і окреслює питання регулювання відносин, які забезпечують загальнодержавні інтереси домінуючої частини суспільства. На жаль, домінуюча частина будь-якого демократичного сучасного суспільства – це особи, які мають право у голосуванні. Тому волевиявлення домінуючої частини суспільства тільки раз в п'ять років може приймати рішення в державному управлінні, а ці рішення стосуються виключно фіксування певного вектора політично-соціального розвитку держави з ряду альтернативних варіантів.

Цифровізація публічного управління стосується змін у системі державного управління. Реалізація такої трансформації стає пріоритетом національної політики всіх країн світу. Ця політика здійснюється на виклик глобального розширення демократичних підходів у секторі державного управління. Для країн з перехідною економікою реалізація політики цифровізації є результатом політичного тиску міжнародних фінансових інститутів. Відповідні впровадження цифрових трансформацій публічного управління передбачає отримання зиску в системі господарювання, який називають цифровими дивідендами. Сам термін цифрові дивіденди багатовекторний і пояснюється досить масштабно (Digital Dividends. World Development Report, 2016).

За останні кілька років цифрова трансформація стала новим актуальним напрямком досліджень. Так, Cortet et. al, 2016 оцінюють можливості зміни концепції платіжних послуг (PSD2), які прискорюють трансформації у структурі фінансової індустрії завдяки цифровізації. При цьому банки розробляють та впроваджують інтерфейси прикладного програмування (API). Huang (2017) доводять, що більшість урядів країн не повністю використовують переваги цифровізації. Цифровий уряд автори визначають як використання інформаційно-комунікаційних

технологій для підтримки державних функцій, послуг та участі громадян у соціально-економічному розвитку, політичних процесах та якості життя в цілому. Mergel et al. (2018) вказують на зародження цифровізації державного сектору. Тому доцільно здійснити перегляд політики, процесів і послуг з метою спрощення користувацьких можливостей для громадян і працівників у сфері зв'язку. Також відзначено, що початкові зусилля цифровізації були зосереджені на переході від аналогових до (паралельних) цифрових послуг для підвищення ефективності державних послуг. Сучасний етап спрямований на перепроектування та реінжиніринг державних послуг для задоволення мінливих потреб користувачів.

Mergel et al. (2019) емпірично доводять, що цифрова трансформація - це безперервний процес, який потребує пристосування процесів, послуг та продуктів до зовнішніх потреб та його результатом є покращення відносин між державними адміністраціями та зацікавленими сторонами, підвищення рівня задоволеності громадян, зміни бюрократичної та організаційної культури державних та місцевих адміністрацій.

Schenk et. al. (2020) досліджує можливість університетів державного управління щодо внеску у цифрову трансформацію через співпрацю з муніципалітетами. Raso (2021) аналізує ініціативи з цифровізації в адміністративних умовах, на прикладах Великобританії (Universal Credit), Канади (Система управління соціальною допомогою Онтаріо) та Австралії (Ініціатива з дотримання вимог онлайн Robodebt). Цифровізація посилює та віртуалізує взаємодію між чиновниками та громадськістю, при цьому величезна кількість людської праці, необхідної для підтримки ініціатив цифрового уряду явно не проявляється. Сам процес цифровізації часто є подрібненим, безперервним та відтворює дилеми, які виникають щоразу, коли нові технології використовуються для вирішення інституційних

проблем, тому переваги «цифрових ініціатив за замовчуванням» рідко реалізуються.

Hliborob (2022) аналізує європейські принципи (відкритість, прозорість, технологічна нейтральність даних, орієнтованість на користувача, доступність, безпека та конфіденційність, адміністративне спрощення, збереження інформації, оцінка ефективності) цифровізації в державному секторі та доводить необхідність формування правового регулювання цифрової трансформації у сфері державних послуг та відповідної стратегії, яка повинна випливати з концепції «людоцентризму» в діяльності органів державної влади.

Castillo (2021) відзначає складність дослідження цифровізації державного сектора. При цьому відзначає, що державне управління не є однорідним ні за масштабом, ні за обсягом. Тому в дослідженнях вказано на необхідності реагувати на складні інституційні фактори, економічні та фіскальні обмеження у країні. Автором доведено, що цифровізація позитивно корелює із загальною часткою зайнятих у державному секторі. В той же час виявлена негативна кореляція, зумовлена працівниками публічної сфери управління.

У дослідженні Alvarenga et. al (2020) цифровізація державного управління розглядається з позиції управління знаннями через аналіз даних опитування в державному управлінні. Результати дослідження відзначають слабку ефективність управління знаннями в громадськості щодо сприйняття цифрового уряду. При цьому подається висновок, що такий напрямок дослідження знаходиться на стадії пошуку через відсутність розуміння такої проблеми.

Mergel (2019) досліджуючи вплив цифровізації на національні уряди Великобританії, США, Канади, Італії та Фінляндії, відзначає підхід у створенні груп цифрових послуг (DST) – IT-підрозділи за межами централізованого офісу CIO з метою реагування складних урядових та соціальних викликів

через оперативний спосіб. Відзначають, що електронне урядування DST з'являється як інформаційний простір між централізованими та децентралізованими IT-відділами, що викликаниймасштабними IT-збоями та необхідністю відмовитися від IT-проектів, з якими традиційні офіси IT не могли впоратися.

Collington (2021) на прикладі Данії впродовж 2002–2019 років доводить, що цифровізація державного сектора спричинила передачу відповідальності за ключову інфраструктуру приватним суб'єктам, а самі реформи проводилися не лише з метою покращення та ефективності державного сектору, але й для зростання зароджуваних галузей цифрових технологій як частини ширшої експортної стратегії зростання, прийнятої у відповідь на функціональний тиск на модель держави добробуту. З метою забезпечення фіскальної стабільності в кінцевому підсумку призвело до скорочення критичних активів і можливостей державної влади.

Schiavi&Behr (2018) вважають, що цифровізація змінює діяльність державного сектору організації тому менеджери державних організацій та структур вимушені ставати більш відкритими до інновацій. Громадські організації вимушені впроваджувати інновації у бізнес-модель. Саме структура цифрової бізнес-моделі державного підприємництва поєднує поняття з іншими сферами державного управлінням та дає уявлення про подальше поєднання концепції з іншими галузями.

Fischer et. al. (2021) дослідили різні теоретичні підходи до цифровізації, включаючи теорію суспільної цінності, економічну оцінку або інформаційні системи та виявили відсутність цілісної точки зору для вивчення впливу, особливо щодо суспільних цінностей процесу цифровізації публічного управління.

Результати дослідження Alenezi (2022) відзначили, що цифрова трансформація уряду створює цінність, покращує відносини, обслуговування запитів громадян, загалом розвиває економіку, прискорює економічну діяльність, посилює залучення

громадян, збільшує впровадження політики та їх ефективність, а також позитивно впливає на зростання бізнесу.

Pūraitė et. al. (2020) відзначають проблему переходу права людини від юридичної та політичної дискурсі до ідеологічних, політичних, економічних, соціальних і культурних основ громадської безпеки.

Загалом розвиток цифровізації економіки та зокрема публічного управління оцінюється кількісним підходом за різними індексами. З 2000-х років ООН оцінювала цифрові трансформації через індекс розвитку електронного урядування (EGDI), що включає три субіндекси: онлайн-сервісів, телекомунікаційної інфраструктури, людського капіталу (EGDI, 2022).

Крім того, існує глобальний індекс відкритих даних (Global Open Data Index), який оцінює портал відкритих даних з різних аспектів на основі відкритого визначення відкритих (Global Open Data Index, 2022).

Індекс мережевої готовності (Networked Readiness Index) запропонований Всесвітнім економічним форумом з 2001 року включає розвитку ІКТ, готовність громадян, підприємців, бізнес-струкутр, державних органів влади до використання ІКТ, рівень ІКТ в суспільстві, підприємницькій та державних секторах, вплив інформаційних технологій на економіку (Networked Readiness Index, 2022).

Глобальний індекс кібер-безпеки (Global Cybersecurity Index), розроблений Міжнародним союзом електрозв'язку, оцінює рівень використання ІКТ та захист технологій від кіберзлочинності (Global Cybersecurity Index,2022).

Індекс цифрової економіки та суспільства (DESI) створений у 2016 році Світовим банком, що узагальнює відповідні показники з ефективності цифрових технологій в Європі і відстежує еволюцію держав-членів ЄС в області цифрової конкурентоспроможності (DESI 2022).

Індекс відкритості, корисності та повторного використання даних (OUR), розроблений Організацією економічної співпраці та розвитку, оцінює наявність та доступність до відкритих державних даний і можливість їх використання (OUR,2022).

Вказані індекси охоплюють великий спектр чинників державного публічного управління. Однак безпосередньо вони не враховують рівень продуктивності праці, що визначає економіко-інноваційний розвиток національної економіки та її потенціал. Тому метою дослідження є оцінка трансформаційних змін публічного управління у перехідних економіках європейського континенту на базі цифровізації та обґрунтування потенційної можливості цього процесу.

Реалізація мети дослідження передбачає залучення таких методів:

- систематизація, узагальнення наукових публікацій щодо вивчення проблем впровадження цифровізації публічного управління в країнах з перехідною економікою європейського континенту.

- метод порівняльного аналізу варіантів реалізації цифрових трансформацій публічного управління з позиції діючих інформаційно-комп'ютерних технологій.

- системний аналіз, метод синтезу інформації, що дозволило здійснювати аналітичні порівняння та узгодження різнопланових тенденцій та подавати логічні конструкції у ході національної трансформації публічного управління на основі цифрових технологій.

- кількісний метод щодо визначення динаміки індексу цифрових державних послуг для країн з перехідною економікою європейського континенту.

Оцінку рівня продуктивності праці проведемо з врахуванням основних макроекономічних показників по країнах з перехідною економікою європейського континенту (ВВП на душу населення, мінімального рівня заробітної плати, річного затраченого часу та

коефіцієнта інфляції). Ці показники найбільш близько відображають стан економіки та окреслюють рівень державного регулювання економіки країни. Крім того, використані мінімальні значення заробітних плат відзначають рівень продуктивності праці у країні. Визначаємо кількість мінімальних заробітних плат у ВВП на душу населення з коригуванням коефіцієнта безробіття і розраховуємо рівень продуктивності праці на 1 годину витраченого робочого часу.

Застосовано підходи економіко-математичного моделювання функціональної залежності в реалізації цифрових трансформацій публічного управління. Зокрема, застосовано матричний підхід моделювання чинників впливу на реалізацію процесів цифрових трансформацій публічного управління. Розрахунок матричної моделі вирішується через використання концепції дискретного відгуку з врахуванням різнопланових рядів стохастики. Однак практичний розрахунок несе ряд проблем. По-перше, технічна проблема, яка стосується обчислювальної потужності сучасних комп'ютерів. За прогнозами експертів така потужність може бути досягнута щонайменше через 5 років. По-друге, економіко-математичний апарат не в змозі багаточисленні параметри матриці перевести у числові коефіцієнти. При можливості розв'язку запропонованої можна досягти розрахунку, який чітко вкаже ранг зон впливу на цифрову трансформацію публічного управління через підпорядковану ієрархію систем масивів електронних хмар. Однак загальний хід розв'язку може вказати лише на певні сценарії, за якими логічно та структурно стає зрозуміло хід розвитку цифрової трансформації публічного управління країн з перехідною економікою європейського континенту.

У спрощенні дана матриця прорахована через експоненту функцію ex. Початкове положення окремо взятої країни з перехідною економікою приймаємо за точку з координатами (0;1). Одиниця - це умовний стан економіки при сучасному її

положенні, а нуль - початок відліку трансформації управління. Зміна економіки при трансформації державного управління буде у точці відмінній від нуля (початку відліку) при цьому її значення буде на функції ex, де x - час після започаткування таких змін. Тоді градієнт в цій точці рівний ex (grad ex = ex). Зміна трансформації прийме значення одиниці (це умовна величина зміни стану економіки за рахунок трансформації). Фактично необхідно вирахувати градієнт функції y=ex. Адже саме градієнт вказує найбільше зростання цього процесу. Розв'язок цієї функції вказує на єдине оптимальне рішення.

Цифрові трансформації сфери державного регулювання та управління стали глобальним трендом. Загальна світова тенденція цифровізації стала можлива у зв'язку з діловими світовими циклами, коли бізнес-структури направили приватне інвестування у розвиток комп'ютерної техніки. Наступним етапом розвитку інвестування став перехід на електронні платежі, що забезпечило миттєве переведення капіталів по світовим регіонам. І останній інфраструктурний захід – це переведення світової мережі Інтернет на платформу 5-G.

Подальше поєднання комп'ютерної техніки та інформаційних фінансових технологій започаткувало епоху цифровізації, яка через миттєвість передачі інформації щодо об'єкта управління визначає новітню специфіку управлінської системи, що починає функціонувати у віддаленому режимі. Цим самим стає привабливим та необхідною і достатньою умовою функціонування публічного управління.

Даний розрахунок дозволив згрупувати країни з перехідною економікою європейського континенту за критерієм продуктивності праці щодо величини мінімальної заробітної плати цих країн. Проведений розрахунок відзначив, що цифрова трансформація публічного управління забезпечує низький рівень продуктивності праці. Якщо міжнародні фінансові інститути такий стан економіки пояснюють через ризик підвищення

цифрового розриву, то реальна ситуація відображає неефективність цифровізації публічного управління вирішити нагальні проблеми економіки за рахунок цифрових трансформацій державного управління. Тобто, сама цифрова трансформація публічного управління не дозволяє автоматично збільшувати продуктивність праці економіки та забезпечувати економічне зростання окремої країни.

Щодо розвитку глобальної економіки прослідковується загальна тенденція у скороченні продуктивності праці, що засвідчує графік ковзного середнього медіанного зростання питомої погодинної продуктивності праці у 87 країнах світу (Ismail, 2014). Відповідно нами проведено розрахунок рівня продуктивності праці у країнах з перехідною економікою європейського континенту (табл.2.8.1).

Таблиця 2.8.1

Рейтинг країн перехідної економіки за критерієм продуктивності праці цифровізації публічного управління у 2021 році

Рейтинг	Країна	ВВП на душу населення, дол.	Мінімальна заробітна плата, дол.	Кількість мінімальних заробітних плат на душу населення	Рівень безробіття, %	Середня кількість робочих годин	Оплата за годину, дол.
1	2	3	4	5	6	7	8
Група явних лідерів	Чеська Республіка	21940	647	33,94	1,90	1705	0,0105
	Естонія	23200	652	35,58	2,10	1654	0,0102
Група лідерів	Росія	11260	154	73,08	4,60	1980	0,0080
	Угорщина	16500	494	33,43	3,40	1660,3	0,0059
Основна група країн	Польща	15350	686	22,39	3,50	1766	0,0036
	Словенія	25940	1143	22,69	4,20	1547	0,0035
	Румунія	12630	511	24,70	4,00	1795	0,0034
	Словач-чина	19210	696	27,61	5,60	1572	0,0031
	Латвія	17740	558	31,77	6,50	1577	0,0031
	Болгарія	9570	371	25,81	4,30	1984	0,0030
	Литва	19080	717	26,62	6,40	1595	0,0026
Група відстали х країн	Хорватія	14980	629	23,83	6,90	1834	0,0019
	Молдова	4590	330	13,91	5,50	1950	0,0013

Продовження табл. 2.8.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Група явно відстали х країн	Україна	3370	203	16,56	8,90	1994	0,0009
	Чорногорія	9060	370	24,51	14,90	1835	0,0009
	Албанія	5220	300	17,40	12,30	1872	0,0008
	Сербія	7030	409	17,20	12,70	1872	0,0007

Джерело: розраховано автором на основі The World Bank, 2022; OECDStat, 2022 Eurostat, 2022

Отримані результати вимагають більш детально охарактеризувати цифрові трансформації публічного управління в розглянутих країнах. Так, для Чехії цифровізація державного управління розпочалася з 2008 року з прийняттям закону «Про електронні операції і автоматизовані конверсії документів» (Act No. 300/2008 Coll., on electronic transactions and authorised conversion of documents), згідно якого прирівнювалися державні документи як паперової, так і електронної форми та гарантувалась безпечна електронна комунікація через електроні скриньки. Вони визначали, що документи передані державній структурі через десять днів являються прийнятими до розгляду. Крім того, були створені так звані контактні місця Chesh Point, що стало формою взаємодії громадян з представниками місцевих та державних органів управління. З 2018 року реалізується цифровий проект Цифрова Чехія (Innovation Strategy of the Czech Republic 2019-2030). Впродовж останніх трьох років в країні впроваджено банківська ідентифікація. Згідно прогнозів цей захід дозволить долучити понад 5 млн. потенційних клієнтів онлайн-послуг державного управління. Окремим напрямком цифрової трансформації публічного управління стала освіта, яка посилилася в період пандемії коронавірусної хвороби. Згідно заяв чеського уряду повноцінне функціонування електронної освіти розпочнеться з кінця 2026 року. Заходи електронного урядування у Чехії виявили базову проблему трансформаційних змін, а саме - так звану цифрову нерівність (digital divide). Ця проблема посилиться з впровадженням цифрових технологій. Для Чехії

цифрова нерівність проявляється в двох аспектах. По-перше, це групи осіб, переважно старшого покоління, які мають початкову або середню освіту та є малозабезпеченими і не бажають подавати свої персональні дані. Відповідно зазнають дискримінації за віком, станом здоров'я та майновим становищем. По-друге, це так звані чеські гетто, де умови проживання громадян близькі до бідності та зон соціального виключення. При цьому статистичні дані вказують, що рівень безробіття в таких районах сягає 80-85%. По країні нараховано 297 населених пунктів, які мають статус соціального виключення, і загалом в них проживає близько 115 тис. осіб, 50% з яких це цигани (OECD, 2022). На даний період спроби уряду вирішити дану соціальну проблему через працевлаштування не дає позитивних результатів. Тому розрахунок рівня ефективності цифрових трансформацій публічного управління за критерієм продуктивності праці забезпечує першу позицію серед інших країн з перехідною економікою.

Згідно офіційно визнаних світових рейтингів серед країн Центральної та Східної Європи Естонія посідає перше місце за цифровою трансформацією публічного управління. З 1998 року в країні започаткувалися трансформаційні процеси, які зорієнтували населення на цифровізацію через прийняття закону «Принципи естонської інформаційної політики» (Principles of Estonian Information Policy, 1998). Цей закон визначав, що 1% ВВП країни направляється на інформаційні технології. Це дозволило впровадити унікальну ID-систему для розпізнання громадян. З 2000 року в країні прирівняли електронний підпис до паперового. Естонія стала першою у світі, яка запровадила е-урядування. З 2005 року запрацювала система електронного голосування на місцевих виборах. З 2014 року в країні запроваджено систему E-Residenc. Фактично громадянин будь-якої країни в онлай режимі може отримати статус е-резидента Естонії (тобто можна отримати цифровий паспорт та

зареєструвати бізнес), що дозволило залучити 75 тис. іноземних громадян, які відкрили бізнес і сплачують податки за європейським законодавством. Такі заходи дозволили країні щорічно заощаджувати біля 2% ВВП. На даний період 99% державних послуг надається в он-лайн режимі (Digital Agenda 2020 for Estonia, 2020).

Станом на 2022 рік інформатизація в Естонії зорієнтована на шкільну освіту. Зокрема освітні зусилля зорієнтовані на вивчення інформаційних компетенцій: управління інформацією; комунікації в цифровому середовищі; створення цифрового контенту; безпека та вирішення проблем. Публічне цифрове управління в Естонії сформовано за рахунок взаємодії інформаційних систем:

1. е-Кабінет – закрита система, яка використовується виключно для урядових сесій;
2. е-Консультація - відкрита система для суспільства, в якій подаються документи та їх проекти, а також часткове обговорення;
3. X-Road – система, яка забезпечує інформаційний обмін;
4. Центр обміну електронними документами забезпечує електронний документообіг в уряді;
5. Система цифрової ідентифікації, що визначає ідентифікацію членів уряду та державних службовців.

Загалом така побудова системи електронного урядування дозволяє уряду приймати рішення в 90% випадках без дискусій. Така система була впроваджена протягом 5 років із залученням 170 тис. дол. з державного бюджету (European Commission, 2022).

Однак за авторською методикою Естонія посідає друге місце (табл. 2.8.1). Така диспозиція зумовлена тим, що в країні не існує проблеми бідності. Адже переважна більшість працездатного населення виїхала в країни Західної Європи та Скандинавії, тим самим забезпечує грошову допомогу родинам.

Урядова цифровізація Угорщини формується за рахунок бюджетних коштів у розмірі 20 млн. євро та залучення іноземних коштів через гранти та міжнародні проекти. З 2020 року Угорщина започаткувала нову стратегію цифрової трансформації (National Digitalization Strategy 2021-2030, 2020), яка зорієнтована на забезпечення домогосподарств доступом до Інтернету та збільшення використання послуг електронного уряду. При цьому передбачено, що за рахунок цієї програми доступ до електронного врядування отримують 95 % угорських домогосподарств. З 2020 року в країні продовжується розбудова інфраструктури цифрової освіти.

Для Польщі нагальним завданням цифрової трансформації публічного управління є впровадження сучасних технологій для спрощення спілкування громадян з державними органами та держслужбовцями, а також система автоматизованого цифрового створення та ведення бізнесу в країні. З 2015 року згідно програми «Цифрова Польща» (Operational Programme Digital Poland for 2014-2020) прослідковується повна цифровізація державних послуг. Так, створено електронну платформу служб державного управління ePUAP, яка надає громадські адміністративні послуги. Крім того, створено єдиний державний сервіс DanePubliczne.pl, що дозволяє публічно контролювати державні дані загального доступу, від виконання бюджету до контролю за роботою окремих чиновників. Реалізовується проект mObywatel, що дозволяє використовувати електронні документи та перевіряти їх чинність (Kuchta-Leśniak & Kucia, 2020).

Аналогічні підходи відбуваються в країнах цієї групи (Румунія, Хорватія, Молдова тощо). Проте затрати на реалізацію цих програм нижчі в порівнянні з Польщею через їх нижчий економічний розвиток. Для інших країн з перехідною економікою урядова цифрова трансформація розвивається виключно з орієнтацією на такі країни як Польща та Чехія, а сам напрямок зорієнтований на спрощення надання адміністративних послуг.

Така ситуація є логічною, адже ці країни не мають власних великих бізнес-структур. Для них характерно, що 25% підприємств належать європейському капіталу, 58% - іноземному, і лише 17% державному.

Можна узагальнити, що цифрові трансформації публічного управління започаткувалась в 1990-2000-х років і приймали форму електронного документування, яке впроваджувалось в систему державного управління через відповідну оргтехніку та ПК. Подальший розвиток розгортався за рахунок впровадження відповідних інформаційних технологій, які формували бази даних та відповідні інформаційні центри публічного доступу, що послужило умовою розробки концепції публічного відкритого уряду. В цей період сформувалась концепція електронного урядування, яке на даний період визначається як система організації державної влади, що в реальному часі забезпечує через систему глобальної інформаційної мережі спілкування органів влади з громадянами, юридичними особами та нерядовими організаціями. Такий процес був започатковано в таких країнах як Австрії, Індії, Канаді, Німеччині, Норвегії Південній Кореї, Канаді, Сінгапур та США. Тому з 2001 року ООН сформувало відповідні рейтинги розвитку електронного врядування у країнах світу через наступні показники: індекс розвитку електронного урядування (e-Government Development Index); індекс он-лайн послуг та їх компонентів (Online Service Index and its Components); індекс телекомунікаційної інфраструктури та її компонентів (Telecommunication Infrastructure Index and its Components); індекс участі в електронному урядуванні (e-Participation).

Саме такий хід розвитку електронного врядування характерний для країн Східної Європи. Однак для розвинених країн процес електронного врядування реалізувався у впровадженні електронного голосування та контролю за діяльністю окремих владних структур і посадових осіб.

Проведемо оцінку динаміки зміни цифрової трансформації публічного управління для країн з перехідною економікою (табл. 2.8.2).

Відзначається те, що впродовж останніх трьох років процеси цифрових трансформацій публічного управління інтенсивно нарощуються. Якщо у 2020 році темпи показника цифрових державних послуг складали від % до 57%11,1, то у 2021 році найнижчий темп склав 50%, а найвищий 900%. Це підтверджує тезу про глобальну тенденцію цифровізації публічного управління країн з перехідною економікою. Враховуючи розрахунки табл. 2.8.1 та табл. 2.8.2, можна стверджувати, що така цифровізація не відображає основну економіку складову розвитку країни з перехідною економікою, тобто ріст продуктивності праці в таких країнах не відповідає темпам нарощення цифрових трансформацій публічного управління.

Таблиця 2.8.2

Темпи зміни індексу цифрових державних послуг для країн з перехідною економікою впродовж 2019-2021 років

Країна	2019	2020	2020/2019		2021	2021/2020	
	Digital public services	Digital public services	Відхилення	Темп приросту, %	Digital public services	Відхилення	Темп приросту, %
Чеська Республіка	9	13	4	44,4	15	2	50
Естонія	12	14	2	16,7	19	5	250
Польща	7	11	4	57,1	13	2	50
Словенія	9	10	1	11,1	19	9	900
Румунія	7	8	1	14,3	9	1	100
Словаччина	6	7	1	16,7	13	6	600
Латвія	12	13	1	8,3	20	7	700
Болгарія	9	10	1	11,1	14	4	400
Литва	10	13	3	30,0	20	7	233,3
Хорватія	6	8	2	33,3	12	4	200
Україна	9	11	2	22,2	13	2	100

Джерело: розраховано автором на основі DESI (2022)

Впровадження цифрового елементу в систему публічного управління повинно підвищити економіку країни, відповідно і її соціальну складову. Визначимо величину можливого росту економіки окремої країни у зв'язок з переходом на цифрову платформу державного управління. Розв'язок такої економічної задачі досить складна, адже потрібно врахувати не численні дані різного характеру, а масиви специфічних даних по різнонаправлених показниках економічного та соціального характеру, а також чисто управлінські показники.

Фактично, впровадження цифровізації це - теорія гри, але необхідно врахувати, що сама теорія це є перетин математики та соціальних наук. В той же час, цифрова трансформація державного управління формує масив, де зв'язки тісно переплетені та залежить від сприйняття цього процесу всіма учасниками. При цьому найбільша множина учасників - це громадяни, які певним чином пов'язані сімейними, політичними та трудовими відносинами. Тому на вході задачі є матриця коефіцієнтів, які повинні враховувати масив основних та другорядних показників і їх силу впливу на цифрові трансформації публічного управління. Спрощену систему цих показників можна показати як кожен член суспільства впливає на саме суспільство та одне на одного. Крім того, необхідно враховувати окремі типи зв'язку по соціальним групам і політичним партіям. Це підприємці, бізнесмени, громадські організації, які мають безпосередній вплив від управлінського апарату (податки, збори, штрафи).

Тому така матриця задає соціально-економічну структуру окремо взятої перехідної економіки з врахуванням вище вказаної специфіки зв'язків та відносин. Крім того, враховуються специфічні зв'язки міжнаціонального впливу та урядової політики різних країн.

Узагальнений вигляд матриці подано формулою:

$$\begin{pmatrix} a_{11} & a_{12} & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & a_{2n} \\ a_{m1} & a_{m2} & a_{mn} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} b_{11} \\ b_{22} \\ b_{mn} \end{pmatrix}$$

де: a_{mn}– параметри моделі цифровізації внутрішнього національного характеру (технологічний рівень, кількість населення, видатки на публічне управління, рівень держбюджету, рівень зарплат тощо) окремої перехідної економіки;

b_{mn} - параметри моделі цифровізації зовнішнього національного характеру (іноземні інвестиції, гранти, фінансова допомога, валютний курс тощо) окремої розвинутої економіки або зовнішнього фінансово-управлінського інституту.

Однак у спрощеному вигляді запропонована нами матриця математично вирішується просто. Для цього задамо математичну умову - необхідно визначити швидкість зміни певної функції, у нашому випадку швидкість впровадження цифрових змін у публічній сфері управління. При умові, що ріст буде здійснюватись експонентно через функцію ex. Такий напрям вирішення завдання підтверджується загальною світовою тенденцією, що відзначає, що економіки країн розвиваються експонентно (Ismail, 2014).

Математичний розв'язок експонентної функції y=ex вказує, що максимально можливий ріст досягається у точці дотику кутової прямо при кутовому значенні цієї прямої 45o. Ця точка забезпечує величину інтегральної зміни економічно-соціальних складових країни. Тому така трансформація управління може забезпечити економічно-соціальний розвиток країни не більше, ніж у 2,7 рази (рис 2.8.1). В технологічному плані цифровізація є ні чим іншим, як впровадження відповідних інформаційно-комунікаційних технологій та подальше переведення їх під управління штучного інтелекту. Щодо інформаційних технологій, які активно застосовуються в системі державного управляння, то їх можна умовно поділити на декілька груп.

Перша група інформаційних технологій публічного управління зорієнтована на зміну умов роботи державних службовців та роботу з відповідною інформацією. Сюди включено технології які стосуються мобільності діяльності чиновників через спільну роботу та взаємодію з іншими службовцями різних рівнів, перехід на застосування креативних методів у рутинній діяльності. В економічному підході - це скорочення витрат на опрацювання інформації та відрядження. І головне це виведення службовця з кола рутинності та повторюваності посадових дії у спектр ініціативної та динамічної роботи.

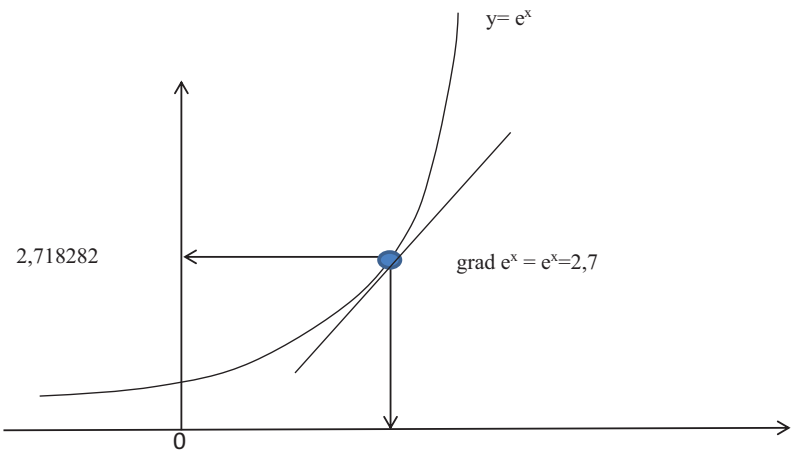


Рис.2.8.1. Графічне зображення розв'язку максимальної потенційної можливості цифрової трансформації публічного управління окремо взятої країни з перехідною економікою через експоненту функцію e^x

Джерело: побудовано автором

Подальшим розвитком концепції «Цифрове» робоче місце стала система «розумні» машини та засоби». За рахунок доступних глибоких нейронних мереж розвиваються так звані

«розумні» радники, «віртуальні» секретарі», віртуальні помічники, які інтелектуально взаємодіють із іншими машинами та людьми.

В цю групу слід віднести і систему так званої потокової аналітики, яка дозволяє отримувати та працювати не з стандартизованою аналітичною звітністю, а автономної системи збору та аналізу даних, що забезпечує отримання структурованої та релевантної інформації – фактично працювати зі знаннями. А це дозволяє автоматизувати процеси розробки планів дій, ініціатив та програми.

Друга група інформаційних технологій публічного управління зорієнтована на громадян. Це набір процесів і технологій, що дозволяють ідентифіковувати громадян, спрощувати їх авторизацію та підтверджувати особу в онлайн-режимі через електронну (e-ID) систему, а головне забезпечувати юридичну вірність таких дій громадянина у електронній системі його обслуговування. Фактично визначають правове коло відносин громадянина з службовцем чи чиновником. Для прикладу система, яка діє в адмінпослугах та податковій адміністрації - «Єдине вікно». Крім того, дана група включає і систему «Відкриті дані». Фактично це інструмент оцінки та контролю роботи влади та державних органів через відкриті програмні інтерфейси неопрацьованих («похідних») даних із джерел при найнижчому рівні деталізації.

Третя група інформаційних технологій публічного управління - це технічне забезпечення процесу управління. Перш за все, це «Інтернет речей». Тобто це мобільні та оргтехнічні засоби зв'язку з відповідними ІКТ, що дозволяють проводити моніторинг та обробляти інформацію у реальному часі. Для прикладу, системи «оплата за використання» або моделі оподаткування за передплатою та так звані «розумні збори та сплати». По друге - «Цифрові» платформи, які спрощують та оптимізують внутрішніх процеси управління та взаємодію з

громадянами. Для прикладу - системи класу ERP, CRM. Сюди ж слід віднести і програмно-конфігуровані архітектури, які дозволяють значно розширювати коло діяльності відділів та департаментів у зв'язку реалізації певних державних управлінських проектів сфери «електронного» урядування без суттєвих капіталовкладень та видатків. І найголовніший інструмент - Blockchain (блокчейн). Це мережева система, яка найбільш захищена криптографічними засобами і дозволяє розширювати управлінський державний сектор через механізм електронного голосування, переведення петицій та референдуму у електронний варіант. Ця система дозволяє постійно зберігати без зміни дані про транзакції (правочини). Вони впроваджуються у держзакупівлі, електронних фінансах та електронному бюджетуванні.

З проведеного дослідження слід відзначити загальні тенденції. Активне впровадження цифрових трансформацій публічного управління дозволяє скоротити час передачі та отримання відповідних даних різнопланового характеру (фінансового, судового, правового). Саме це ставиться в основі позитивного бачення реалізації цифровізації публічного управління. В економічному плані впровадження цифрових технологій завжди несе значні витрати. Для перехідних економік вони перекриваються за рахунок зовнішньої фінансової допомоги та частини державного бюджету. Хоча в концептуальному баченні такі видатки стали можливі за період експонентного розвитку світової економіки, що сформувалась за рахунок надлишкових інвестицій в інформаційно-комунікаційні технології. Тому повернення інвестицій залежить від їх впровадження, а публічне управління стало одним із сфер його застосування.

Розвинутість публічного управління здійснюється за певними характеристиками, серед яких домінує:

- зростаюча кількість надання адміністративних послуг;

- доступ до відкритих баз даних адміністративно-управлінської інформації державного та місцевого рівня;

- організація центрів отримання адміністративних послуг через електронні майданчики.

Вказані характеристики виступають структуроутворюючими у формуванні відповідних рейтингів щодо рівня цифрового адміністративного управління. Основна проблема публічного управління проявляється в правовому колі, яке посилюється за рахунок груп населення старшого віку та малозабезпечених осіб. Правовою основою публічного управління залишається пріоритет взаємовідносин уряду та громадянина, що стосується податково-правових відносин щодо матеріальних цінностей. З цієї позиції цифровізація стимулює уряди країн пришвидшувати процеси обміну матеріальних цінностей з метою повного контролю податкових надходжень від передачі прав власності. Коли цей процес відпрацьовано розпочинається інша проблема, яка зациклюється на самому процесі цифровізації, тобто сам процес стає головнішим за результат. Тому у всіх країнах спостерігається стрімка тенденція впровадження цифрових трансформацій публічного управління. Проте ця тенденція завуальована умовною дійсністю, яка відображає звітність використання бюджетів, що характеризує значну продуктивність управлінської діяльності відомств, міністерств та чиновників. При цьому реальна задоволеність громадян не оцінюється офіційною статистичною звітністю. Це призводить до того, що громадянин втрачає право бенефіціара у системі державного управління. Формується парадокс, що впровадження цифрових технологій в публічне управління призводить до ситуації, коли окремі держслужбовці відсторонюється від нагальної потреби окремого громадянина.

Іншим аспектом такої відірваності є створення цифрових додатків, за якими стоять особи, які здійснюють технічну підтримку та їх наповнення. Це формує окремий прошарок так

званої цифрової бюрократії, яка бачить лише монітор, а не людину з її проблемами. Крім того, технічна підтримка вимагає додаткових зусиль на дублювання аналогових програмно-апаратних платформ управління. В недалекій перспективі виокремиться проблема формування спеціалістів права, які будуть мати вузьку спеціалізацію в кіберпросторі.

Ще одним позитивним елементом цифрової трансформації публічного управління залишається корупційна складова. За рахунок стандартизації цифрових процесів та технологій у державному управлінні, бюрократичні аспекти мають тенденцію до скорочення в традиційному розумінні.

Цифрові технології управління дозволяють формувати та званий процес приємливості управління та управлінських знань, які досить легко застосовують новими посадовими особами та не вимагають напрацювання адміністративно-управлінських компетенцій. Основна оцінка цифрових трансформацій публічного адміністрування в наукових дослідженнях здійснюється через індексові показники, які формуються міжнародними інститутами (ООН, Світовий банк, Світовим економічним форумом). В основу цих індексів закладено загальні макроекономічні показники країни (Mergel et. al, 2019; Wang et. al, 2020; Kraus et.al., 2021; Raso, 2021; Luis et. al, 2021). Проте оцінка цифрових трансформацій не відображає значимий показник, який відзначає не лише стан економіки, але й суспільний розвиток – продуктивність праці. На нашу думку, зміна продуктивності праці реально відображає стан цифрових трансформацій публічного управління. Крім того, похідною від продуктивності праці є низка ознак цифровізації (доступ до мережі Інтернет, доступ до баз даних та швидкість і рівень надання адміністративних послуг). Щодо законодавчого забезпечення реалізації цифрового публічного управління, то концепція її впровадження для країн перехідної економіки загальна, і втілюється у відповідні програми, які є запозиченими

від високорозвинених країн. При цьому ці програми описують загальний напрям впровадження цифрового публічного управління (Alt et. al,2018; Mergel et. al, 2019). Однак різні країни з перехідною економікою мають відмінну законодавчу база щодо державного регулювання потоку публічних даних. Їх законодавчі ініціативи залежать від технологічних, соціальних, інституційних, економічних, політичних і культурних особливостей країни. Ряд науковців (Barbosa, 2017; Attour& Chaupain-Guillot, 2020; Seo&Myeong, 2020) зазначають, що численні національні законодавчі акти та програми, які стосуються потокової публічної інформації формують певну невизначеність. З даною тезою ми згоджуємось, але уточнимо, що невизначеність стосується намагань уряду здійснювати цифрові трансформації публічного управління на вимогу міжнародних фінансових інститутів та прагненням бути в тренді міжнародних політичних відносин. При цьому опускається нагальна необхідність та об'єктивність процесів трансформації публічного управління з врахуванням національних особливостей та пріоритетів. Міжнародні публікації (Gërguri-Rashiti et al., 2017; Bouwman et. al, 2018; Pradhan et.al.,2019; щодо цифрових трансформацій національної економіки враховують лише інвестиційну складову щодо впровадження цифрових технологій. Віддачу від таких інвестицій оцінюють виключно від так звані цифрові дивіденди. Такий підхід традиційно визначають для інститутів, які здійснюють інвестування. А в межах національної економіки інвестиційну віддачу пояснюють через якість та доступність наданих державних послуг. Видаткова складова на подібні трансформації досліджено не достатньо, та не враховується бюрократичні та корупційні складові.

При цифровізації висуваються нові вимоги щодо правового забезпечення відповідних процесів. Hobbs (2020) відзначає, що цифрові трансформації приводять до розмиву традиційного розуміння права власності та національного суверенітету.

Науковець відзначають, що вказані права переходять в право на отримання публічних даних та контроль над ними. У правовому полі формується категорія цифровий суверенітет, що пояснюється значно ширше, ніж в межах державних кордонів. Тому публічні дані пояснюються не з позиції обміну та торгівлі, а з позиції їх спільного використання. Ми погоджуємось на дану тезу у загальному розумінні, одна для перехідних економік в першу чергу для малозабезпечених громадян, отримання таких прав є не нагальними. Основні бажання та потреби малозабезпечених верств населення – це отримання гарантованих доходів та зростання соціальних виплат. Це означає, що для перехідних пріоритетом у процесі цифрових трансформацій повинні виступати не правові, а економічні детермінанти.

Міжнародна практика цифрових трансформаційних процесів випрацювала три базових підходи щодо практики регулювання потоку публічних даних (Hobbs (2020). Зокрема, американський, який формує пріоритет у контролі публічної інформації через приватний сектор; китайський, що характеризується повним контролем комуністичної партії країни; європейський, який відзначає контроль приватних осіб на базі права та цінностей. Для перехідних економік Центральної та Східної Європи таке регулювання орієнтується на європейську модель, тому в реалізації трансформаційних процесів виникають юридичні труднощі, які проявляються у прийнятті нормативно-правових актів , які суперечать конституційним нормам національних країн. В свою чергу це спричиняє конкурентність на інформаційному ринку. В той же час, вплив транснаціонального капіталу породжує олігархічні структуру загального європейського інформаційного ринку. З іншого боку, інформаційний обмін створює труднощі в державному регулюванні окремо взятих країн через орієнтири громадян на здобутки урядів сусідніх країн.

Згідно управлінського підходу, цифрові дивіденди пояснюються через вигоди та пониження ризиків. Зокрема, вигоди від інтеграції, ефективності та інновацій, а пониження ризиків за рахунок контролю, концентрації та нерівності. Так, світові фінансові інститути (Міжнародний банк реконструкції і розвитку, Всесвітній банк) цій проблемі присвятили окремий огляд. В ньому відзначили те, що цифрові дивіденди не мають такого поширення як цифрові технології через відсутність Інтернету у 60% населення планети. Однак економічна позиція відзначає, що дивіденди – це не що інше як дохід, отриманий від розподілу прибутку на володіння певної частки власності. Тому цифрові дивіденди слід вважати прибутком від впровадження цифрових технологій. У публічному управлінні – це прибуток, за рахунок володіння та використання відповідних цифрових технологій, що отримують власники програмного забезпечення інформаційних технологій, які надають відповідні інформаційні продукти у використання та державні структури, які реалізують та використовують відповідні інформаційні продукти в інформаційному управлінні.

При цьому користувачі, тобто громадяни, фізичні та юридичні особи являються споживачами цих продуктів. Тому здійснюють відповідну плату, натомість отримують вигоди у вигляді швидкості отримання зворотної інформації, різних документів, довідок та реалізації своїх громадських прав (голосування). Відтак цифрові дивіденди – це різниця доходів від застосованих цифрових технологій у публічному управлінні та державних видатків на їх реалізацію.

Ефект цифровізації визначається міжнародними фінансовими інститутами трьома критеріями, що стосується бізнесу, населення та державних органів влади. Так, для бізнесу цей ефект проявляється як підвищення продуктивності моделі бізнесу. Для населення – це розширена можливість працевлаштування та

інформаційна обізнаність. Для уряду ефект цифровізації зорієнтований на надання якісних публічних послуг.

Проте з економічної теорії економічне зростання характеризується єдиним критерієм – це зростання продуктивності праці економічної системи. Тому наше дослідження концентрує увагу на даному аспекті, а саме яким чином цифровізація публічного управління може підвищити глибоко не розглядається в наукових публікаціях. продуктивність праці окремої країни з перехідною економікою.

Висновки. Цифрові трансформації сфери публічного управління стали глобальним трендом та повністю охопили практично всі країни світу. Такі процеси започаткувались у розвинених країнах світу та інтенсивно активізувались у країнах з перехідною економікою. Процес цифровізації став продовженням е-врядування. Процеси цифровізації державного управління мають стрімку тенденцію до активного впровадження та розширення в продовж останніх трьох років. Згідно проведених досліджень темпи впровадження цифрових трансформацій публічного управління оцінюються від 50 %до десятки разів в порівнянні з 2019 роком.

Попри позитивні оцінки цифрових трансформацій публічного управління породжують соціально-економічну проблему, яка характеризується загостренням так званого цифрового розриву. Цифрові трансформації публічного управління не в змозі автоматично вирішити проблеми соціальної нерівності тому стає причиною прояву ефекту цифрового розриву. Адже процес цифрової трансформації публічного управління не забезпечує базис економіки, тобто не гарантує зростання продуктивності праці окремої економіки країни. Однак такі трансформації призводять до автоматизації управлінських функцій та процесів, що дозволяє скорочувати часові виміри в прийнятті управлінських рішень та миттєво реагувати на нові виклики суспільства.

В технологічному плані цифрові трансформації публічного управління поділено на три прикладні сфери. Перша сфера - технології публічного управління, що зорієнтовані на зміну умов роботи державних службовців та опрацювання відповідної інформації. При цьому відбувається зниження рутинності та повторюваності посадових дій та переведення їх у спектр ініціативної та динамічної роботи. Друга сфера інформаційних технологій публічного управління зорієнтована на громадян, що дозволяє юридично ідентифікувати громадян та забезпечувати правову відповідність інформаційних дій громадянина у електронній системі обслуговування. Третя сфера поєднує дві попередні і забезпечує технічну базу процесу управління, формуючи відповідну логічну програмно-конфігуровану архітектуру задіяних цифрових платформ, тим самим розширюючи державні управлінські проекти сфери «електронного» урядування без суттєвих капіталовкладень.

Для країн з перехідною економікою, в яких рівень соціального розшарування досить значний, трансформація процесів публічного управління вимагає додаткових зусиль та грошових видатків. Загалом, якщо більш розвинені в економічному плані країни перехідної економіки зусилля націлюють на оцінку розширення спектру та якості надання державних послуг, то для країн з різкою диференціацією соціальної складової оцінка успішності цифровізації публічного управління сприймається через зростання рівня соціальних допомог та виплат.

В чисто економічному плані трансформаційні процеси цифровізації публічного управління можуть забезпечити ріст економіко-соціального становища країни максимум у 2,7 рази. Проте, це можливо при ідеальних умовах публічного управління, які на жаль в реальності досягти не можливо через так званий людський фактор та посилення цифрового розриву.. Для перехідних економік переведення державного управляння у межі

цифрових технологій автоматично не забезпечить економічне чудо 21 століття, адже в основі економічного розвитку завжди стоїть зростання продуктивності праці, а не процес цифровізації.

Результати дослідження збагачують теоретичні здобутки теорії цифровізації та відзначають окремі невирішені проблеми цифрових трансформацій публічного управління. Крім того, дослідження вказує на посилення соціальної нерівності у країнах з перехідною економікою з гострим соціальним розшаруванням. Основний здобуток дослідження - це доведення того, що рейтинги процесу цифрових трансформацій публічного управління безпосередньо не враховують перспективу збільшення продуктивності праці країни, а концентруються на самому процесу цифровізації. Подальші дослідження слід зорієнтувати на оцінці цифрових трансформацій публічного управління з позиції продуктивності праці економіки країни.

Література

1. Alenezi M. (2022). «Understanding digital government transformation». Computers and Society (cs.CY)doi.org/10.48550/arXiv.2202.01797

2. Alt, R., Beck, R., and Smits, M. T. (2018). «Fintech and the Transformation of the Financial Industry», Electronic Markets (28:3), 235-243

3. Alvarenga, A.; Matos, F., Godina, R., Matias, J. «Digital Transformation and Knowledge Management in the Public Sector». Sustainability 2020, 12(14), 5824 doi.org/10.3390/su12145824

4. Barbosa, L. S. (2017). Digital Governance for Sustainable Development. 276–288. https://doi.org/10.1007/978-3-319-68557-1

5. Bouwman, H., Nikou, S., Molina-Castillo, F., de Reuver, M. (2018). The impact of digitalization on business models Digital Policy, Regulation and Governance,, 20 (2) (2018), 105-124

6. Castillo A. (2021). «Digital Transformation and the Public Sector Workforce:: An exploration and research agenda». ICEGOV

2021: 14th International Conference on Theory and Practice of Electronic Governance, 471-475 doi.org/10.1145/3494193.3494257

7. Collington R. «Disrupting the Welfare State? Digitalization and the Retrenchment of Public Sector Capacity» New Political Economy,27:2, 312-328,doi:10.1080/13563467.2021.1952559

8. Cortet, M., Rijks, T., Nijland, S. (2016). PSD2: «The digital transformation accelerator for banks». Journal of Payments Strategy & Systems, 10, 13–27.

9. Czech Republic Economic Snapshot. (2021). Retrieved from https://www.oecd.org/economy/czech-republic-economic-snapshot/

10. DESI (2022). Retrieved from https: https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi-digital-public-services

11. EGDI. (2022). Retrieved from https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/About/Overview/-E-Government-Development-Index

12. Estonia in the Digital Economy and Society Index. (2022). Retrieved from https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi-estonia

13. Eurostat. (2022). Retrieved from https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Unemployment_statistics

14. Federal Target Program: Electronic Russia (2002-2010) (2002). Retrieved from https://www.unapcict.org/resources/ictd-infobank/federal-target-program-electronic-russia-2002-2010

15. Fischer, C., Heuberger, M., Heine M. (2021). «The impact of digitalization in the public sector: a systematic literature review». Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management, 14. Jg., Heft 1/2021 3-23. doi.org/10.3224/dms.v14i1.13

16. Gërguri-Rashiti, S., Ramadani,V., Abazi-Alili, H., Dana,L., Ratten, V.(2017). ICT, innovation and firm performance: The transition economies context Thunderbird International Business Review, 59 (2017), 93-102

17. Global Open Data Index. (2022). Retrieved from https://index.okfn.org/

18. Hliborob, N. (2022). «Digitalization of public services: legal regulation in the context of European principles». Administrative Law and Process, (1(32), 28-40. https://doi.org/10.17721/2227-796X.2021.1.03

19. Hobbs, C. (Ed.). (2020). Europe's digital sovereignty: From rulemaker to superpower in the age of US-China rivalry. European Council on Foreign Relations. Retrieved from https://ecfr.eu/publication/europe_digital_sovereignty_rulemaker_su

20. Huang J., Henfridsson O., Liu M. J., Newell S. (2017). «Growing on steroids: rapidly scaling the user base of digital ventures through digital innovation». MIS Q. 41, 301–314. doi:10.25300/MISQ/2017/41.1.16

21. Innovation Strategy of the Czech Republic 2019–2030 Retrieved from https://www.mzv.cz/file/3569261/Innovation_Strategy_of_the_CR_2019_2030._The_Country_for_the_Future.pdf

22. Ismail, S., Malone, M., Van Y. (2014). Exponential Organizations: Why new organizations are ten times better, faster, and cheaper than yours (and what to do about it). Diversion Publishing Corp. Retrieved from http://scaling4growth.com/wp-content/uploads/2016/06/Exponential-Organizations.pdf

23. Kraus, P. Jones, N. Kailer, A. Weinmann, N. Chaparro-Banegas, N. Roig-Tierno (2021) Digital Transformation: An Overview of the Current State of the Art of Research SAGE Open, 11 (3) (2021), doi:10.1177/21582440211047576

24. Luis, S., Alonso, N., Forradellas, R., Jorge-Vazquez, O. (2021). Digitalization, Circular Economy and Environmental Sustainability: The Application of Artificial Intelligence in the Efficient Self-Management of Waste Sustainability 2021, 13(4), 2092; https://doi.org/10.3390/su13042092

25. Mergel I. (2019). «Digital service teams in government». Government Information Quarterly Volume 36, Issue 4, 101389 doi.org/10.1016/j.giq.2019.07.001

26. Mergel, I. (2018). «Open innovation in the public sector: drivers and barriers for the adoption of Challenge.gov» Public

Management Review. Volume 20, 2018 - Issue 5 doi.org/10.1080/14719037.2017.1320044

27. Mergel, I., Edelmann, N., Haug, N. (2019). «Defining digital transformation: Results from expert interviews». Government Information Quarterly, 36(4), 101385. https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.06.002

28. Ministry of Economic Affairs and Communications DIGITAL AGENDA 2020 FOR ESTONIA. (2020). Retrieved from https://www.mkm.ee/sites/default/files/digital_agenda_2020_estonia_engf.pdf

29. National Digitalization Strategy 2021-2030. (2020). Retrieved from https://knowledge4policy.ec.europa.eu/sites/default/files/Andras_Hlacs.pdf

30. Networked org/

31. OECD.(2022). Retrieved from https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=RMW

32. On electronic transactions and automatic conversion of documents, Act No. 300/2008 Coll. (2008). Retrieved from https://www.ctu.eu/acts

33. OURdata Index. (2019). Retrieved from https://www.oecd.org/gov/digital-government/ourdata-index-policy-paper-2020.pdf

34. Pradhan, R., Arvin, M., Nair, M., Bennett, S.,Bahmani, B. (2019). Short-term and long-term dynamics of venture capital and economic growth in a digital economy: A study of European countries Technology in Society, 57 (2019), 125-134 doi: 10.1016/j.techsoc.2018.11.002

35. Principles of Estonian Information Policy, RTI (1998): Retrieved from ega.ee/publication/principles-of-estonian-information-policy/

36. Pūraitė, A., Adamonien, R., Žemeckė, A. (2020). «Sustainable Digitalization in Public Institutions: Challenges for Human Rights». European Journal of Sustainable Development (2020), 9, 3, 91-102 doi: 10.14207/ejsd.2020.v9n3p91

37. Raso, J. (2021) «Implementing Digitalization in an Administrative Justice Context» (April 6, 2021). Oxford Handbook of Administrative Justice (2021 Forthcoming), 10.1093/oxfordhb/9780190903084.013.27

38. Schenk, B. and Mateusz, D. (2020). «Facilitating digital transformation through education: A case study in the public administration». In: Proceedings of the 53rd Hawaii International Conference on System Sciences, Maui, Hawaii, US https://doi.org/10.5167/uzh-182784

39. Schiavi, G., & Behr, A. (2018). «Emerging technologies and new business models: A review on disruptive business models». Innovation & Management Review, 15(4), 338-355. doi.org/10.1108/inmr03-2018-0013

40. The Digital Economy and Society Index. (2022). Retrieved from https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi

41. The GC Index. (2022). Retrieved from https://www.thegcindex.com/

42. The program «Digital Economy of the Russian Federation» approved by the Order of the Government of the Russian Federation (2017). №1632. - Ministry of Digital Development, Communications and Mass Communications of the Russian Retrieved from https://digital.gov.ru/ru/activity/directions/858

43. The World Bank Group. (2016). Digital Dividends. World Development Report 2016. Retrieved from http: https://unctad.org/system/files/non-official-document/dtl_ict4d2016_01_WDR_pptWorldBank_en.pdf

44. The Worlds Bank. (2022). Retrieved from https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=UA

45. Wang, K. K., Wu, G. B., & Zhang, G. J. (2020). Has the development of the digital economy improved production efficiency? The Economist, 32(10), 24–34. doi:10.16158/j.cnki.51-1312/f.2020.10.004

© Ю.В. Головчак, Ю.О. Раделицький

3. ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Загородній А.Г., Партин Г.О.
Національний університет «Львівська політехніка»

3.1. СПРЯМУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА РЕАЛІЗАЦІЮ СТРАТЕГІЧНОЇ МЕТИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ

Вступ. Розширення масштабів бізнесу, його продуктова і територіальна диверсифікація й ускладнення організаційної структури, необхідність зосередження уваги на реалізації бізнес-стратегії та адаптації діяльності до впливу чинників зовнішнього ринкового середовища зумовили потребу у передачі частини повноважень з ухвалення управлінських рішень, а відтак і відповідальності за їхні результати, від топ-менеджерів на інші рівні управління підприємством та формування системи відповідних центрів відповідальності [1]. За умов децентралізації управління зросла потреба у координації діяльності окремих центрів відповідальності, її спрямуванні на досягнення поточних і стратегічних завдань економічного розвитку підприємства. Таку координацію можна забезпечити в системі фінансового контролінгу, сформувавши для кожного центру фінансової відповідальності перелік цільових завдань та показників оцінювання результатів їх виконання. Проблема забезпечення чіткої координації діяльності центрів фінансової відповідальності є сьогодні особливо актуальною для багатьох підприємств України, що функціонують в умовах воєнного стану і керівники яких змушені зосереджувати всю увагу на вирішенні складних стратегічних завдань щодо підтримки бізнесу, його адаптації до значних безпекових ризиків, радикальних змін підприємницького

середовища, логістичних збоїв, обмеженого доступу до багатьох видів ресурсів, втрати частини кваліфікованих працівників тощо.

Виклад основного матеріалу. Подальше ведення підприємницької діяльності в умовах війни в Україні потребує зосередження уваги не тільки на пошуку резервів підвищення ефективності використання обмежених обсягів матеріально-технічних, фінансових і трудових ресурсів, але й на забезпеченні інтегрованого і скоординованого на результат управління структурними підрозділами підприємства. Тому важливе завдання служби фінансового контролінгу на сучасних українських підприємствах полягає у підвищенні рівня узгодженості завдань і координації діяльності окремих центрів відповідальності та її спрямування на досягнення глобальної мети функціонування підприємства на ринку.

Центр відповідальності – це сегмент діяльності (здебільшого структурний підрозділ) підприємства, який повністю контролює певні аспекти формування і використання прибутку, а його керівник (менеджер) самостійно приймає управлінські рішення в межах цих аспектів та повністю відповідає за виконання доведених йому нормативних чи планових показників. Як правило, менеджери відповідають за фінансові показники діяльності центрів відповідальності, зокрема такі як витрати, доходи, прибуток, інвестиції. Тому ці центри називають центрами фінансової відповідальності [2]. Сукупність центрів фінансової відповідальності у їхній ієрархічній та функціональній залежності формує фінансову структуру підприємства.

Контролінг за центрами фінансової відповідальності передбачає:

виокремлення в структурі управління діяльністю підприємства певних центрів відповідальності;

визначення повноважень та обов’язків керівників цих центрів щодо здійснення контрольних функцій;

координацію й оцінювання діяльності кожного центру відповідальності.

Організація фінансового контролінгу за центрами фінансової відповідальності характеризується рядом переваг, зокрема: сприяє звільненню вищого керівництва від необхідності вирішення поточних оперативних проблем; дає їм можливість зосередитися на стратегічних питаннях щодо підвищення ефективності бізнес-процесів, нарощення обсягів формування цінності та підтримання належного рівня конкурентоспроможності на ринку. Водночас децентралізація управління може ускладнювати процеси координації функціонування окремих структурних підрозділів, вплинути на зростання обсягу витрат на управління, зумовити появу нездорової внутрішньої конкуренції між керівниками підрозділів та знизити їхню лояльність до підприємства.

Узгодити діяльність окремих центрів відповідальності та спрямувати її на забезпечення реалізації стратегічних завдань розвитку підприємства можна, сформувавши для кожного центру систему основних завдань (цілей), узгоджених з глобальною метою підприємства та ключовими результатами їх виконання (англ. Objectives and Key Results або OKR). Її було розроблено у 1970-х роках в американській компанії Intel. В подальшому вона була успішно запроваджена в багатьох провідних компаніях світу, таких як Google, Netflix, Amazon, Adobe, Gap Inc., Uber, LinkedIn, Amazon, Meta, Target, Walmart та інших [3]. Складовими цієї системи є три основних елементи, зображених на рис. 3.1.1.

Мета (Objectives) – це певний аспект щодо діяльності підприємства загалом чи окремого центру відповідальності, якого за певний період часу необхідно досягти. Вона визначає орієнтир для нарощення певної цінності для бізнесу. Мета кожного окремого центру відповідальності має бути узгодженою з глобальною метою підприємства і вказувати напрям, куди має

бути спрямована його діяльність та до чого необхідно прагнути упродовж певного періоду часу. Як правило, таким періодом є квартал або рік.

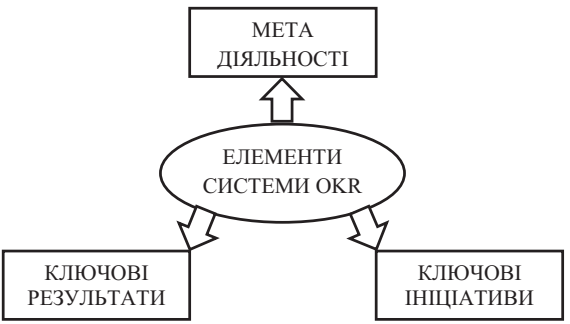


Рис. 3.1.1. Основні елементи системи OKR

Ключові результати (Key Result) – це система показників, значення яких мають бути досягнуті на етапах наближення до глобальної мети [4; 5]. Для визначення ключових результатів використовують кількісні показники.

Ключові ініціативи є третім основним елементом системи OKR. Вони охоплюють перелік заходів що їх необхідно здійснити у процесі досягнення ключових результатів. Цей елемент не є обов'язковим у системі OKR, проте багато суб'єктів господарювання його використовують нарівні з першими двома елементами.

Формуючи систему OKR необхідно насамперед визначити загальну мету підприємства і деталізувати її до рівня центрів відповідальності та індивідуальних завдань (цілей) окремих працівників. Після цього для кожного завдання (цілі) важливо встановити набір ключових результатів та скласти перелік ключових ініціатив. Відтак, за допомогою OKR можна побудувати дерево цілей, організувати та узгодити індивідуальну

та командну роботу й зосередити увагу на пріоритетних завданнях діяльності підприємства.

Для того, щоб впровадження OKR у діяльність підприємства позитивно вплинуло на його фінансово-господарські результати, при формуванні мети та ключових результатів необхідно дотримуватися певних принципів. Так, у компанії Google основними принципами формування OKR є такі [4]:

мета і завдання мають бути складними, спонукати до розвитку креативності та нестандартного мислення працівників центрів відповідальності;

досягнення мети і завдань не має бути пов'язане з отриманням матеріальної винагороди, оскільки це може зумовити фальшування показників та результатів діяльності центрів відповідальності;

дерево цілей в OKR необхідно формувати таким чином, щоб можна було прослідкувати зв'язок між метою діяльності конкретного центру відповідальності та глобальною метою підприємства загалом;

усі центри відповідальності мають мати можливість отримати інформацію щодо того, над чим працюють суміжні з ними центри;

очікувані результати виконання завдань повинні мати відповідні вимірники (метрики).

Показники, які характеризують ключові результати, мають бути конкретними і реалістичними, а також адекватними щодо етапів і термінів досягнення певних завдань. Наприкінці заздалегідь визначених періодів часу необхідно оцінювати рівень досягнення ключових результатів і, за необхідності, здійснювати відповідні коригування.

Залежно від рівня складності досягнення результатів виокремлюють два типи OKR: бажані (аспіраційні) – прагнення наблизитися до недосяжної мети і таке наближення розцінюється

як вдалий результат; обов'язкові – це завдання (цілі), що є досяжними для виконання [5; 6];

Основні етапи процесу запровадження на підприємстві ефективної системи OKR наведено на рис. 3.1.2.

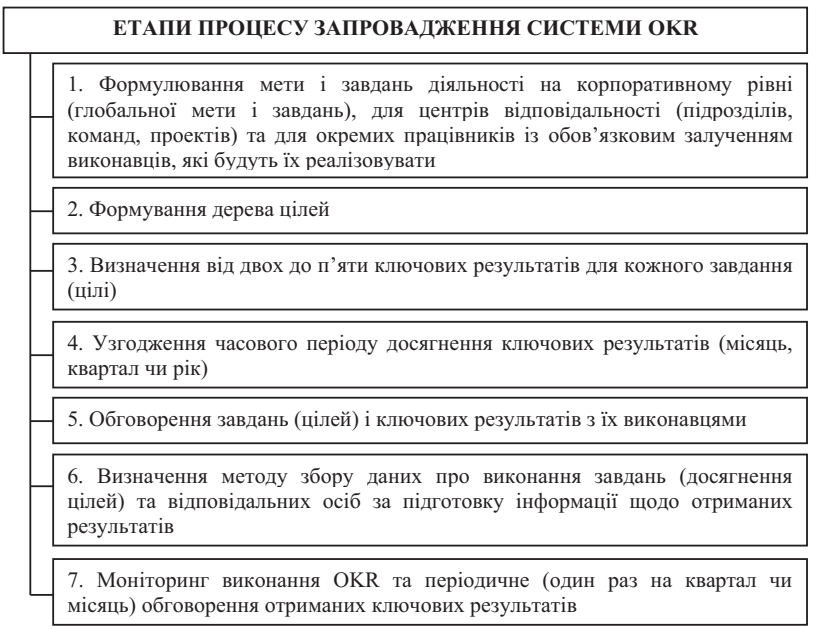


Рис. 3.1.2. Етапи процесу запровадження на підприємстві системи OKR

Варто відмітити, що згідно філософії OKR, якщо підприємство чи його центри відповідальності досягли глобальної мети на 100%, то весь їхній потенціал не було розкрито. Тому часто завдання навмисне завищують. Оптимальним вважається досягнення завдань на рівні 60-70%. Відтак, працюючи над складними завданнями, працівники розвивають свої компетентності та забезпечують постійний розвиток підприємства. За даними американського інституту дослідження громадської думки Gallup при ринстонському

університеті поліпшення взаємозв'язку цілей працівників з метою організації навіть на 10% призводить до зниження плинності кадрів на 8,1% і збільшення прибутковості на 4,4% [7].

Для того, щоб система OKR була ефективною, під час її формування необхідно уникати помилок, якими є:

відсутність узгодженості та чіткості у формулюванні мети і завдань (цілей) та обмежень щодо тривалості періоду їх досягнення;

встановлення надто великої кількості завдань (цілей), оскільки це заважає зосередженню на виконанні найважливіших із них;

встановлення нереалістичних або неоднозначних за змістом ключових результатів. Нереалістичні ключові результати можуть демотивувати команди працівників, а нечітко визначені результати ускладнюють точне вимірювання прогресу в їх досягненні;

відсутність регулярного коригування і оновлення завдань (цілей) відповідно до зміни умов бізнес-середовища. Якщо зовнішні чинники або внутрішні пріоритети підприємства змінюються, необхідно відповідно коригувати завдання (цілі) та ключові результати;

відсутність прозорості та підзвітності щодо виконання OKR, що негативно впливає на мотивацію їх виконавців;

Приклад формування ОКР для центру фінансової відповідальності саме, центру витрат наведено в табл. 3.1.1.

формування OKR для центрів відповідальності без залучення їхніх працівників;

зосередження всієї уваги на досягненні OKR, оскільки OKR – це не тільки орієнтир щодо досягнення кінцевих результатів, але й інструмент навчання та вдосконалення бізнес-діяльності [5; 8].

Таблиця 3.1.1

Глобальна мета, ключові показники ефективності та ініціативи центру фінансової відповідальності (на прикладі центру витрат – відділу маркетингу і реклами)

Основні компоненти OKR	Мета, склад ключових показників ефективності та перелік ініціатив
Глобальна мета (ціль) діяльності центру фінансової відповідальності.	Підвищити впізнаваність компанії на ринку
Ключові показники ефективності	1. Досягти 100000 нових переглядів сайту компанії на YouTube-каналі до кінця 4 кварталу поточного року
	2. Залучити 10000 нових підписників на профіль компанії в Instagram
	3. Підвищити трафік органічного пошуку на корпоративному сайті на 20%
Ініціативи	1. Створення нового корпоративного ролика про компанію
	2. Побудова контент- та SMM-стратегії для постів в соціальних мережах і на сайті
	3. Поліпшення існуючого контенту на корпоративному сайті на основі розміщення 5 нових відеороликів про продукти компанії

Складено на основі [7].

Завдяки OKR менеджери і працівники центрів відповідальності можуть простежити і оцінити свій внесок у досягнення глобальної мети підприємства. Це сприяє підвищенню їхньої продуктивності, заохочує до самостійності й покращує якість внутрішніх комунікаційних зв'язків. Водночас, на основі OKR керівники підприємства отримують актуальну інформацію, яка допомагає їм приймати стратегічні рішення.

Ще одне важливе завдання фінансового контролінгу полягає в оцінюванні конкретного внеску центрів відповідальності та їхніх працівників у досягнення поточних та стратегічних завдань розвитку підприємства. Для цього визначають ключові показники ефективності (KPI від англ. Key Performance Indicators). KPI – це сукупність фінансових та нефінансових показників, на основі яких можна оцінити чи досягло підприємство, його окремі центри

відповідальності або певні працівники встановлених завдань щодо ефективності діяльності. Основна відмінність між KPI та OKR полягає в їхньому призначенні. OKR базуються на формулюванні мети (цілей) діяльності підприємства та заохоченні до її досягнення. Окрім цього, при формуванні OKR враховують пріоритети бізнес-діяльності підприємства, які з часом можуть змінюватися. Основне ж призначення KPI полягає в оцінюванні ефективності виконання конкретних завдань та існуючих щодо цього обмежень. Відтак, KPI є постійними, а OKR можуть змінювати відповідно до нових завдань (цілей) підприємства.

До основних переваг використання KPI для координації і оцінювання діяльності центрів відповідальності підприємства можна віднести можливості зрозуміти, які чинники впливають на розвиток бізнесу, розробити чіткі нормативи щодо виконання бізнес-процесів, об'єктивно оцінити ефективність діяльності центрів відповідальності та роботи їхніх працівників та ін.

Система KPI має включати такі основні групи показників:

результат (чого досягнуто);

витрати (скільки ресурсів витрачено);

функціонування (наскільки процес відповідає встановленому алгоритму його виконання);

продуктивність (яке співвідношення між отриманим результатом й витраченим часом на його досягнення);

ефективність (наскільки отриманий результат співвідноситься з ресурсами, витраченими на його досягнення).

Окрім цього KPI можуть бути фінансові та нефінансові, кількісні та якісні, колективні та індивідуальні. Формуючи систему KPI важливо, щоб усі показники бути зрозумілими, чіткими, реалістичними, мали одиниці вимірювання і сприяти досягненню завдань.

Процес формування системи KPI передбачає:

дослідження стратегічної мети діяльності підприємства, завдань для центрів відповідальності та їхніх окремих працівників;

вибір KPI щодо виконання кожного завдання та визначення складу KPI з урахуванням особливостей етапу розвитку підприємства та галузі, в якій воно здійснює свою діяльність;

встановлення нормативних (стандартних) значень KPI на певний період часу (наприклад, прагнемо до результату X через Y часу);

ознайомлення працівників з методологією визначення KPI – тобто, працівники мають знати свої KPI та вміти відстежувати їхнє значення;

періодичне оновлення нормативного (стандартного) значення показників, для мотивування працівників на досягнення кращих результатів.

Приклади KPI роботи працівників міжнародної EdTech-компанії Laba Group, яка займає провідні позиції на ринку онлайн-освіти у Східній Європі, подано в табл. 3.1.2.

Таблиця 3.1.2

Ключові показники ефективності роботи працівників міжнародної EdTech-компанії Laba Group

Професія працівника	Основні KPI
1	2
Менеджер з продажу	Кількість угод, сума продажу за місяць, середня сума угоди
Бухгалтер	Дотримання дедлайнів, відсутність штрафів та помилок
HR-спеціаліст	Якість та швидкість закриття вакансій, кількість відгуків на вакансію, якість підготовки кадрового резерву
Маркетолог	Кількість нових залучених клієнтів, кількість повторних покупок від існуючих клієнтів, кількість позитивних відгуків про компанію.
PR-менеджер	Кількість згадувань у цільових ЗМІ, тональність, обсяг публікацій, рівень довіри та лояльності.
Дизайнер	Термін виконання роботи, обсяг та складність роботи, використання нових технологій.

Продовження табл. 3.1.2

1	2
Маркетинг у соціальних мережах (SMM, від англ. social media marketing)	Ріст кількості підписників, ріст впізнаваності бренду.
Таргетолог	Максимальна вартість кліку, заявки, підписника
Копірайтер	Кількість написаних текстів, швидкість написання тексту, кількість переглядів публікації
Офіс-менеджер	Швидкість виконання доручень, якість обробки вхідних запитів.

Складено на основі [9].

За допомогою KPI можна визначати змінну частину заробітної плати працівників окремих центрів відповідальності. Найчастіше так встановлюють доплати для таких центрів відповідальності, як відділ збуту та відділ маркетингу. За фактичними результатами KPI визначають суму бонусів та премій працівникам цих відділів. Для працівників інших центрів відповідальності KPI можуть використовувати для контролю результативності їхньої роботи і надання їм винагород у формі додаткових страхових послуг, оплати за житло або паркування автомобіля, надання знижок на товари чи послуги компанії, надання додаткових оплачуваних вихідних тощо.

У процесі виконання завдань фіксують заплановане та фактичне значення результатів, а також розраховують коефіцієнти результативності діяльності (індекси KPI) підприємства, центрів відповідальності та їхніх працівників. Значення індексу KPI, як правило, визначають співвідношенням фактичного та запланованого їх значень. Однак, різні цілі часто мають різний вплив на досягнення глобальної мети підприємства. Тому значення індексу доцільно коригувати на ваговий коефіцієнт важливості певного KPI. Відтак, індекс KPI (I_{KPI}) можна розрахувати за формулою:

$$I_{KPI} = \frac{P_{ф}}{P_{пл}} \cdot ВК_{KPI}, \qquad (3.1.1)$$

де $Р_ф$, $Р_{пл}$ – відповідно фактичний та плановий результати; $ВК_{KPI}$ – ваговий коефіцієнт важливості певного KPI.

Як було зазначено вище, ваговий коефіцієнт KPI визначають з врахуванням важливості певного виконуваного завдання. При цьому сума вагових коефіцієнтів KPI для окремого центру відповідальності чи працівника має дорівнювати одиниці.

Підсумовуючи значення всіх індексів KPI можна розрахувати коефіцієнт результативності менеджера і працівників центру відповідальності та визначити рівень їхнього преміювання.

Так, якщо коефіцієнт результативності дорівнює:

1 – план виконано, премію буде сплачено у повному обсязі;

> 1 – план перевиконано, крім премії, будуть додаткові бонуси;

< 1 – план не виконано і сума премії буде меншою або її не буде зовсім.

Розглянемо приклад. Відділ збуту продукції підприємства (центр доходу) має за місяць залучити 5 нових покупців, оформити 10 повторних замовлень на продукцію від наявних покупців і отримати 30 позитивних відгуків про продукцію підприємства. Залучення нових клієнтів є пріоритетним завданням.

Значення коефіцієнта результативності діяльності відділу збуту продукції підприємства на основі KPI розраховано у табл. 3.1.3.

Згідно даних, наведених у табл. 3.1.3 коефіцієнт результативності діяльності центру відповідальності (відділу збуту) – 1,073. Відтак, працівники підрозділу можуть претендувати на премію та додаткові бонуси до своєї заробітної плати.

Водночас, за неналежного обґрунтування значення KPI, їхнє впровадження може навпаки негативно впливати на рівень мотивації працівників. Це може бути зумовлене такими причинами:

Таблиця 3.1.3

Визначення коефіцієнта результативності центру відповідальності (відділу збуту продукції) підприємства на основі KPI

KPI маркетолога підприємства	Ваговий коефіцієнт показника	Планове значення показника	Фактичне значення показника	Індекс KPI
Залучення нових клієнтів, осіб	0,5	5	6	0,6
Кількість повторних покупок від існуючих клієнтів, од.	0,3	10	8	0,24
Кількість позитивних відгуків про компанію, од.	0,2	30	35	0,233
Коефіцієнт результативності відділу				1,073

значення KPI сильно завищені й демотивують своєї нереальністю;

їх встановлено для центрів відповідальності, працівники яких виконують творчу, інноваційну роботу або вони не можуть впливати на досягнення цільових показників. Тому працівники можуть відчувати стрес через необхідність досягнення недостатньо обґрунтованих цільових показників;

у центрів відповідальності не вистачає ресурсів для досягнення встановлених для них цільових показників або розуміння того, навіщо вони потрібні та як їх можна досягти;

схема постановки цільових завдань занадто складна і незрозуміла;

KPI центрів відповідальності не узгоджені з цільовими завданнями на рівні підприємства.

Висновки. Отже, формування OKR в системі фінансового контролінгу забезпечать окремі центри відповідальності інформацією, необхідною для узгодження їхньої діяльності, відстеження динаміки отримуваних ними результатів, підвищення рівня їх підзвітності щодо виконання встановлених завдань. Завдяки OKR керівники і працівники центрів

відповідальності можуть простежити і оцінити свій внесок у досягнення глобальної мети діяльності підприємства на ринку, що сприятиме підвищенню їхньої продуктивності, заохочуватиме до самостійності й покращення якості внутрішніх комунікаційних зв'язків. Водночас, на основі OKR керівники підприємства отримають актуальну інформацію, яка допоможе їм приймати правильні стратегічні рішення.

Оцінити результати як підприємства загалом, так і окремих центрів відповідальності можна на основі формування системи ключових показників ефективності (KPI). Ставити конкретні цільові завдання та мотивувати працівників центрів відповідальності на їх досягнення вкрай важливо для українських підприємств, що функціонують за умов довготривалої війни. Формуючи систему KPI необхідно встановлювати реальні й зрозумілі завдання і обґрунтовувати значення цільових показників з врахуванням специфіки роботи фахівців різних центрів відповідальності. Впровадження системи KPI забезпечить можливість об'єктивніше оцінити ефективність функціонування окремих центрів відповідальності, їхній внесок у досягнення мети підприємства та виявити існуючі резерви нарощення обсягів формування цінності.

Література:

1. Бобиль В.В. Управлінський облік доходів та витрат за центрами відповідальності в умовах фінансової кризи. / В.В. Бобиль, Ю.С. Лавренюк // Ефективна економіка. 2022. № 10. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.10.10.

2. Партин Г.О. Фінансовий контролінг: навч.посібник / Г.О. Партин, Р.І. Задерецька. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. 232 с.

3. Сомова О. Значення OKR для сучасного бізнесу. Як правильно встановити цілі та ключові результати?

URL:https://web-promo.ua/ua/blog/znachennya-okr-dlya-suchasnogo-biznesu-yak-pravilno-vstanoviti-cili-ta-klyuchovi-rezultati/

4. Єлісєєва Л. Що таке OKR: як ставити цілі, щоб отримати потрібний результат. URL: https://happymonday.ua/wp-content/uploads/2021/05/OKR-ukr-3.png

5. Цілепокладання по методу OKR в компанії Google. URL:https://inteltech.com.ua/uk/blogs/cilepokladannya-po-metodu-okr-v-kompaniyi-google

6. Hennigan L., Main K. What Is An OKR? Definition & Examples. URL:https://www-forbes-com.translate.goog/advisor/business/what-is-an-okr-definition-examples/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc

7. Кушнірук М. 10 хвилин про OKR: універсальний гід по найважливіших цілях компанії. URL:https://peopleforce.io/uk/blog/10-hvilin-pro-okr-universalnij-gid-po-najvazhlivishim-tsilyam-kompaniyi

8. Cullu E. Best OKR Examples for Growth Teams – 2023 Guide. URL: https://teamflect-com.translate.goog/blog/performance-management/okr-examples-for-growth/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc

9. Гріньова А. Мірило успіху: навіщо потрібні KPI та як їх розрахувати. URL:https://happymonday.ua/navishho-potribni-kpi-ta-yak-yih-rozrahuvaty

© А.Г. Загородній, Г.О. Партин

Сокіл О.Г.
Національний університет «Львівська політехніка»

3.2. ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРАЛЬНОГО ІНДЕКСУ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТА СТАЛОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Вступ. Фіскальна політика є фундаментальним інструментом державного управління, який впливає на економічне зростання, розподіл доходів та стабільність національної економіки. Від ефективності фіскальної політики залежить не тільки макроекономічна стабільність, а й соціальний розвиток та інвестиційна привабливість країни. В умовах глобальної економічної невизначеності та змін у світових економічних тенденціях, актуалізується потреба у дослідженні впливу податкових індексів на ефективність фіскальної політики.

Особливий інтерес представляє вивчення цього аспекту для країн із перехідною економікою, таких як Україна, де фіскальна політика часто перебуває під тиском політичних змін, економічних шоків та зовнішніх впливів. Важливість адаптації податкових структур під потреби сталого розвитку та гармонізації з міжнародними стандартами стає ключовою для забезпечення довгострокової стабільності та прогресу. Податковий індекс як комплексний показник, що відображає ефективність податкової системи країни, може стати базою для аналізу та порівняння фіскального режиму на різних етапах розвитку та в різних умовах.

Зростання уваги до податкових питань відбувається на тлі змін у глобальній економіці, де важливу роль відіграють фактори сталого розвитку та економічної безпеки. Інтеграція сталості в податкову політику може сприяти не тільки досягненню екологічних цілей, але й забезпеченню соціальної справедливості та економічної ефективності. Актуальність дослідження також підкреслюється потребою адаптації податкових систем до

викликів цифрової економіки, що змушує країни переглядати своє податкове законодавство, впроваджувати нові технології та інноваційні підходи до збору та адміністрування податків.

У контексті України, актуальність теми зумовлена відсутністю стабільності у фіскальному регулюванні, що постійно перебуває під впливом політичних змін та економічних трансформацій. Дослідження впливу податкового індексу на сталий розвиток має на меті не тільки виявлення проблем, але й розроблення рекомендацій для поліпшення системи податкового регулювання, що стане в нагоді при формуванні ефективної, прозорої та справедливої фіскальної політики.

Виклад основного матеріалу. Аналіз досліджень та публікацій в області податкових індексів та їх впливу на сталий розвиток фіскальної політики вказує на значний інтерес до цієї тематики як в Україні, так і за кордоном. В Україні значна увага до податкової політики і її впливу на економічне зростання зумовлена необхідністю адаптації до глобальних економічних стандартів та викликів. Буцька О.Ю. [1] та Шевчук О.В. [2] запропонувала моделі оцінки ефективності податкових змін, які допомагають зрозуміти динаміку податкових надходжень та їх вплив на економіку країни. Однак, на нашу думку, потрібно більше уваги приділяти не лише кількісним показникам, а й якості податкових реформ, враховуючи їх соціальний та екологічний вплив.

На міжнародному рівні, особливо в країнах з розвиненою економікою, також спостерігається значний інтерес до оптимізації податкових систем. Дослідження Ян К. [3] з Китаю висвітлює важливість податкової адаптації до потреб сучасного економічного розвитку, аналізуючи реформи податкової системи Китаю та їхній вплив на сталий економічний ріст. Це дослідження вказує на те, що правильно структуровані податкові стимули можуть сприяти інноваціям та технологічному розвитку. Проте ми вважаємо, що важливо також розглядати і соціальні

аспекти податкових ініціатив, що часто відсутні в китайському контексті.

Дослідження Європейського Союзу, як показано в працях [4; 5; 6], зосереджені на гармонізації податкових систем між країнами-членами з метою запобігання податковій конкуренції та уникненню податків. Ці зусилля підкреслюють значення прозорості та справедливості в міжнародному податковому регулюванні. На нашу думку, Україні слід брати приклад з таких підходів, але з обережністю, враховуючи специфіку національної економіки.

У контексті податкових індексів, які є важливими інструментами для аналізу та порівняння ефективності податкових систем, дослідження часто зосереджуються на впливі цих індексів на інвестиції та економічне зростання. Роботи [7; 8] демонструють, як зміни в податковому індексі можуть вплинути на економічні рішення корпорацій та індивідуальних інвесторів. Втім, ми вважаємо, що такий аналіз потрібно розширювати, включаючи довгострокові соціальні та екологічні наслідки податкових змін.

Податкова невизначеність та постійні зміни в податковому законодавстві є основними викликами, які бізнес в Україні висвітлює як ключові перешкоди для розвитку та інвестицій. Згідно з дослідженням, проведеним Європейською Бізнес Асоціацією, 70% опитаних компаній вважають, що податкова політика в Україні є непередбачуваною та складною у застосуванні [9]. Ці результати підкреслюють критичну потребу в стабілізації податкового кодексу та забезпеченні прозорості у його застосуванні. Проте, на нашу думку, важливо також враховувати, що стабілізація не повинна призводити до жорсткої негнучкості системи, яка може перешкоджати швидкій адаптації до мінливих економічних умов.

В індексі податкового клімату Європейської Бізнес Асоціації 2023 року, який аналізує сприйняття податкової системи серед

бізнес-спільноти, зазначено, що значна частина респондентів вказала на покращення у певних аспектах податкової політики, таких як скорочення часу на податкові перевірки та зменшення числа податкових спорів [10]. Це свідчить про певний прогрес у вдосконаленні податкової системи України, але одночасно висвітлює існування значних проблем, таких як відсутність довгострокової консистенції та передбачуваності податкових реформ. На нашу думку, для подолання цих викликів потрібен комплексний підхід, який би поєднував покращення регулятивної ясності з адаптивністю до економічних і технологічних змін.

Дослідження в інших країнах також підкреслюють важливість стабільності та передбачуваності в податковій політиці [11]. Наприклад, у США та країнах Європейського Союзу великий наголос робиться на прозорість податкових змін та залучення бізнес-спільноти до дискусії про податкові реформи. Розуміння того, як законодавчі зміни вплинуть на різні сектори економіки, допомагає знижувати ризики для підприємств та сприяє створенню стабільного інвестиційного клімату [12]. На нашу думку, Україні слід розглянути можливість впровадження подібних практик, щоб забезпечити більш ефективне та справедливе податкове регулювання.

Таким чином, аналіз останніх досліджень та публікацій демонструє важливість податкового індексу як інструмента для оцінки ефективності фіскальної політики та її впливу на сталий розвиток [13]. Втім, для більшої ефективності потрібно не лише вимірювати існуючі показники, але й розвивати механізми для їх поліпшення на основі об'єктивних даних та включення широкого спектра зацікавлених сторін у процес формування податкової політики.

Інтегральні індекси відіграють важливу роль у аналізі ефективності фіскальної політики та її впливу на сталий розвиток [14]. Вони дозволяють оцінювати комплексні аспекти податкової системи, інтегруючи різноманітні показники в один зрозумілий і

зручний для аналізу індекс. Це особливо корисно для оцінки збалансованості податкових політик, які впливають на економічне зростання, соціальну справедливість та екологічну стійкість.

Інтегральні індекси дозволяють вимірювати взаємозв'язки між податковими реформами та ключовими аспектами сталого розвитку та економічної безпеки. Наприклад, індекс може включати показники, що відображають податкове навантаження на бізнес, ступінь сприятливості податкового клімату для малого та середнього бізнесу, ефективність адміністрування податків, прозорість податкових процедур, а також їх вплив на рівень бідності та екологічну стійкість.

В контексті сталого розвитку, інтегральні індекси можуть допомогти урядам краще розуміти, як зміни в податковій політиці впливають на досягнення цілей у таких сферах, як зниження бідності, забезпечення освітніх та медичних послуг, а також охорона навколишнього середовища. Наприклад, індекс, що оцінює вплив податкової політики на рівні емісії вуглецю, може виявити потенційні користі або недоліки податкових стимулів для екологічно чистих технологій.

Дослідження, проведені в країнах, таких як Данія та Швеція, демонструють, як комплексні інтегральні індекси можуть бути використані для оцінки ефективності податкових заходів, спрямованих на зниження вуглецевого сліду [15; 16]. Ці країни використовують індекси для моніторингу прогресу у впровадженні зелених податків та оцінки їх впливу на економічну активність та екологічні цілі.

На нашу думку, в Україні існує потреба в подальшому розвитку та застосуванні інтегральних індексів для більш дієвого моніторингу і аналізу впливу податкових політик на сталий розвиток. Це має стати основою для прийняття обґрунтованих рішень, здатних забезпечити баланс між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю, сприяти

зменшенню бідності та підтримувати сталий екологічний розвиток.

Для розробки інтегрального податкового індексу, який відображає вплив фіскальної політики на сталий розвиток в Україні, використовується методологія, що базується на комплексному аналізі економічних показників і інтеграції різноманітних індексів. Дослідження здійснюється в кілька етапів, включаючи збір даних, їх аналіз, формування індексу та перевірку його ефективності.

1. Збір та аналіз даних. На першому етапі здійснюється збір статистичних даних про основні економічні показники, такі як ВВП, надходження до бюджету у вигляді сплачених податків та зборів, зокрема, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, єдиного податку, податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, екологічного податку, рентної плати та плата за використання інших природних ресурсів. Ці дані аналізуються для визначення тенденцій і кореляцій між різними аспектами економіки, що впливають на фіскальну політику та її сталість.

2. Формування інтегрального індексу. На другому етапі використовується методика інтеграції індексів, де основні економічні показники об'єднуються в єдиний інтегральний індекс за допомогою математичних методів, таких як регресійний аналіз та кореляційні розрахунки. Це дозволить оцінити загальний вплив фіскальної політики на економічний розвиток і сталість.

3. Перевірка ефективності інтегрального індексу. Останній етап включає верифікацію і валідацію розробленого інтегрального індексу. Для цього буде проведене порівняння індексу з реальними економічними змінами та аналіз його здатності передбачати та відображати впливи фіскальних політик [17].

Сталий розвиток, який є фундаментальним принципом сучасних економічних стратегій, базується на трьох основних

стовпах: економічній стабільності, соціальній відповідальності та екологічній безпеці. Ця триєдина концепція передбачає, що сталий розвиток можливий тільки тоді, коли досягнуто балансу між економічними інтересами, соціальним благополуччям громадян та збереженням навколишнього середовища [18]. Фіскальна політика держави, що включає механізми справляння та стягування податків, відіграє ключову роль у досягненні цієї рівноваги.

Податкова система має безпосередній вплив на сталий розвиток, оскільки через податкові інструменти держава може стимулювати або регулювати економічну активність, сприяти соціальній справедливості та впроваджувати заходи щодо охорони довкілля [19]. Наприклад, податкові пільги для підприємств, що впроваджують зелені технології, можуть сприяти зниженню рівня забруднення та підвищенню екологічної безпеки. В той же час, соціально орієнтовані податкові заходи, такі як знижені ставки ПДВ на товари першої необхідності, можуть сприяти підвищенню життєвого рівня малозабезпечених верств населення, тим самим відповідаючи на виклики соціальної відповідальності.

Таким чином, ефективне застосування фіскальної політики в контексті сталого розвитку вимагає від урядів не лише реактивного вирішення поточних економічних чи соціальних проблем, а й стратегічного підходу до формування податкових механізмів, які б сприяли довгостроковому екологічному благополуччю та економічній стабільності [20]. Для глибокого розуміння та ефективного аналізу фіскальної політики з точки зору її впливу на сталий розвиток, наш підхід полягає у використанні комплексного набору індикаторів, які відображають ключові аспекти економічної стійкості, соціальної відповідальності та екологічної безпеки. Це дозволяє не тільки оцінити поточний стан фіскальної політики, але й зрозуміти її довгострокові впливи на розвиток суспільства та довкілля.

Економічна стійкість визначається через аналіз прибутковості суб’єктів господарювання, що є критичним показником економічного здоров'я нації. Податки такі як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та єдиний податок не тільки формують основу податкових надходжень, але й відіграють ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності та безпеки. За допомогою цих індикаторів ми можемо аналізувати, наскільки ефективно фіскальна політика сприяє економічному зростанню та стабілізації.

Соціальний напрямок фіскальної політики оцінюється через такі показники як податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок. Ці податки та збори мають безпосередній вплив на якість життя громадян, регулюючи розподіл доходів та фінансування соціальних програм. Вони є важливими інструментами для досягнення більшої соціальної справедливості та забезпечення соціального захисту населення.

Екологічна безпека враховується через такі інструменти, як рентна плата та плата за використання природних ресурсів, а також екологічний податок. Ці збори стимулюють збереження природних ресурсів, відіграючи ключову роль у захисті довкілля та забезпеченні сталого використання природних багатств. Вони допомагають зменшити негативний вплив промислової діяльності на екосистему, сприяючи реалізації політик сталого розвитку.

Застосування цих інтегральних показників у формуванні податкового індексу дозволить нам не тільки оцінити ефективність фіскальної політики в різних сферах, але й виявити потенційні напрямки для її вдосконалення, забезпечуючи більш збалансований та сталий розвиток країни.

Для об'єктивної оцінки впливу фіскальної політики на економіку України було сформовано детальний масив даних, що охоплює період з 2017 по 2024 роки. Основу цього масиву становлять офіційні дані про стягнуті податки, зокрема, дані за 2024 рік відображають актуальну інформацію станом на 01 липня

2024 року [21]. Це дозволяє аналітично оцінити поточні тренди у податкових надходженнях та їх вплив на фінансову стабільність держави.

Аналіз впливу фіскальної політики доповнено прогнозними показниками валового внутрішнього продукту (ВВП) за 2024 рік. Розрахунок ВВП заснований на прогнозі, що економічне зростання України за підсумками 2024 року складе 3,2%, тоді як у 2025 році очікується зростання на рівні 6,5%. Ці дані взяті з доповіді «Перспективи світової економіки» (WEO), яка була презентована на Весняних зустрічах Міжнародного валютного фонду (МВФ) та Світового банку у Вашингтоні [22]. Дані прогнози є важливими для розуміння потенційного впливу фіскальної політики на майбутнє економічне зростання та для планування подальших кроків у сфері фіскального регулювання. Такий підхід до збору та аналізу даних дозволяє не тільки відстежувати зміни у фіскальній політиці, але й адаптувати управлінські рішення з урахуванням макроекономічних прогнозів та світових економічних тенденцій. Це сприяє формуванню обґрунтованої та прогнозованої фіскальної стратегії, яка забезпечує стабільність та сталий розвиток економіки країни.

Агреговані дані, які були зібрані та аналізовані у контексті вивчення впливу фіскальної політики на сталий розвиток економіки України, представлені у табл.3.2.1. Ця таблиця містить ключові показники, зокрема статистику податкових надходжень за визначений період, а також прогнозні дані по ВВП України.

Аналіз представлених у табл.3.2.1. даних дозволяє оцінити динаміку податкових надходжень з різних напрямків фіскальної політики України за період з 2017 по 2024 роки, що вказує на значні зміни та їх вплив на економічне та соціальне середовище країни. Зафіксовано значне зростання податкових надходжень з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість до 2023 року, що вказує на збільшення бізнес-активності та покращення умов ведення бізнесу. Однак, у 2024 році

спостерігається зниження, що може вказувати на регуляторні зміни або економічні труднощі.

Таблиця 3.2.1

Аналіз податкових надходжень та податкового навантаження в Україні у період 2017-2024 рр.

Показники	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Податки та збори економічного напрямку:								
Податок на прибуток підприємств, млн.грн	66911,93	96882,30	107086,32	108695,04	147751,75	117049,86	143837,12	142012,76*
Податок на додану вартість, млн.грн	63450,36	79130,86	88929,80	126486,6	155774,75	213947,96	214639,29	112410,12*
Єдиний податок, млн.грн	24612,65	28139,93	35270,21	38030,97	46282,39	47226,06	55805,35	31179,92*
Податки та збори соціального напрямку:								
Податок та збір на доходи фізичних осіб, млн.грн	75033,40	214720,92	275458,46	295107,21	349785,82	420672,56	496342,99	119284,2*
Єдиний соціальний внесок, млн.грн	180805,21	228024,98	273479,99	294381,43	349039,07	425250,6	478070,07	208162,33*
Податки та збори екологічного напрямку:								
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, млн.грн	34372,65	39817,43	41258,48	47122,10	75569,22	81011,73	56056,86	20087,34*
Екологічний податок, млн.грн	2558,20	2779,61	2820,08	3307,22	3915,85	3322,36	3667,85	2118,35*
Загалом податкових надходжень, млн.грн	**447744,43**	**689496,05**	**824303,36**	**913130,59**	**1128118,9**	**1308481,1**	**1448419,6**	**635255,02***
ВВП реальний, млн.грн	**2445587**	**3083409**	**3675728**	**3818456**	**4363582**	**3865780**	**5518062**	**2847320****
Податкове навантаження, %	**18,3%**	**22,4%**	**22,4%**	**23,9%**	**25,9%**	**33,8%**	**26,2%**	**22,3%**

* дані на 01.07.2024 року;

** з урахуванням прогнозу зростання ВВП України на 3,2% за висновками Міжнародного валютного фонду (МВФ) та Світового банку [22].

У соціальному напрямку податки на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок показали ріст, що відображає зростання зайнятості та заробітних плат. Проте, різке падіння цих показників у 2024 році може свідчити про зниження доходів населення або зміни в податковій політиці, які негативно вплинули на соціальну стабільність.

У напрямку екологічної безпеки рентна плата та екологічний податок також відображають зміни, пов'язані з державною регуляцією використання природних ресурсів та захистом довкілля. Зниження цих показників у 2024 році може вказувати на зменшення економічної активності, що впливає на екологічні податки.

Загальне зростання податкових надходжень та ВВП до 2023 року відображає позитивні тенденції в економічному розвитку. Проте, спостережене у 2024 році падіння ВВП, при високому рівні податкових надходжень, може свідчити про надмірне податкове навантаження, що може призвести до економічних складнощів і негативно вплинути на економічний розвиток у довгостроковій перспективі. Це вказує на потребу подальших коректив у фіскальній політиці для забезпечення більш збалансованого та сталого розвитку країни.

Податкове навантаження [23] — це показник, який вимірює співвідношення податків та зборів, стягнутих державою, до валового внутрішнього продукту (ВВП) країни. Цей показник виражається у відсотках і допомагає зрозуміти, яка частка національної економіки віддається у вигляді податків. Формула для його розрахунку зазвичай виглядає так:

$$ПН = \frac{СПН}{ВВП_Р} \quad (3.2.1)$$

де СПН – сума податкових надходжень, грн.; $ВВП_Р$ – реальний валовий внутрішній продукт, грн.

Аналізуючи динаміку податкового навантаження за період з 2017 по 2024 роки, можна відмітити кілька ключових трендів. У 2017 році показник податкового навантаження становив 183%, що вказує на високий рівень податкових вимог у порівнянні з ВВП. Це може свідчити про значні податкові надходження у відношенні до розміру економіки або про відносно невеликий ВВП на той час.

Протягом наступних років спостерігається зростання податкового навантаження, досягаючи піку у 2022 році з показником у 338%. Таке різке зростання може вказувати на значне збільшення податкових надходжень та/або на зменшення ВВП через економічні складнощі, які могли включати рецесію або інші фінансові виклики. Високий рівень податкового навантаження може створювати тиск на економіку, обмежуючи інвестиції та споживання через високі податкові ставки.

У 2023 році відбувається зниження до 262%, і у 2024 році податкове навантаження знижується до 223%, що може вказувати на стабілізацію фіскальної політики або на зростання ВВП. Зменшення податкового навантаження зазвичай сприяє покращенню інвестиційного клімату і може допомогти стимулювати економічний ріст, якщо воно відбувається у контексті збалансованої фіскальної політики.

Для наступного етапу нашого дослідження буде використаний індексний метод аналізу даних. Індексний метод — це кількісний спосіб аналізу, який дозволяє агрегувати різні дані в єдиний показник або індекс. Цей метод використовується для об'єднання даних різної природи (економічні, соціальні, екологічні та інші показники) в один індикатор, що дозволяє легше аналізувати та порівнювати їх [24].

Індекс, який розраховується шляхом порівняння поточних значень показника з його значеннями в попередні періоди називається індексом динаміки або зростання. Цей метод

дозволяє оцінити відносні зміни показника з часом. Формула для розрахунку такого індексу виглядає наступним чином:

$$I = \frac{X_t}{X_{(t-1)}} \quad (3.2.2)$$

де: Xt — значення показника в поточному періоді; $X_{(t-1)}$ — значення показника в попередньому періоді.

Цей підхід використовується для визначення темпу зростання або спаду показника між двома часовими точками. Результатом є коефіцієнт, який показує, в якій пропорції змінилось значення показника. Якщо індекс більше 1, це означає зростання показника; якщо менше 1 — спад; якщо дорівнює 1 — стабільність показника відносно попереднього періоду.

Один з найпоширеніших способів розрахунку інтегрального індексу — це використання формули середньої квадратичної. Формула середньої квадратичної дозволяє врахувати відмінності між різними показниками, збільшуючи вагу більших відхилень. Це особливо корисно, коли деякі показники можуть мати більший вплив на загальний результат. Такий інтегральний індекс дає змогу виявити основні тенденції та визначити ключові області для вдосконалення фіскальної політики, забезпечуючи більш ефективне та збалансоване управління у сфері сталого розвитку.

Формула середньої квадратичної (RMS) для розрахунку індексу виглядає наступним чином:

$$\text{Індекс RMS} = \sqrt{\frac{1}{n}\sum_{i=1}^{n} x_i^2} \quad (3.2.3)$$

де: n — кількість показників, x_i — значення кожного індивідуального показника.

Переваги індексного методу полягають в тому, що він дозволяє об'єктивно оцінити складні багатовимірні явища, зведення різноманітних даних до уніфікованого формату, що

спрощує порівняння та аналіз. Це дуже важливо для оцінки фіскальної політики в контексті сталого розвитку, де необхідно враховувати економічні, соціальні та екологічні аспекти.

Візуалізація даних табл.3.2.1 та отриманих індексів основних показників представлена на Рис.3.2.1.

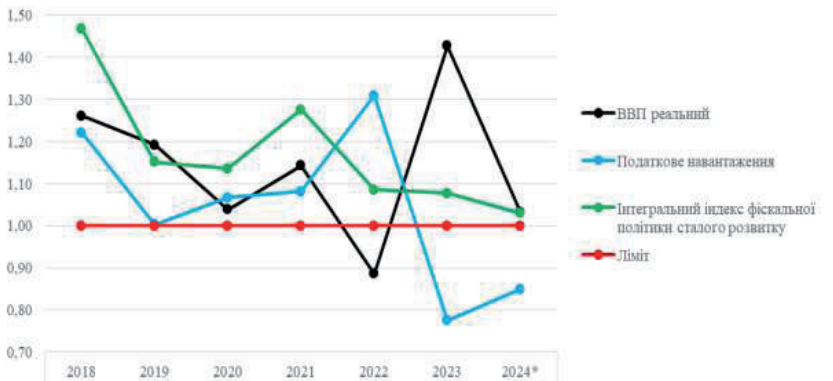


Рис.3.2.1. Динаміка індексів фіскальної політики України за період 2017-2024 рр.

На основі аналізу графічних даних з рис. 3.2.1, можна відмітити відповідні зміни в індексах, що відображають динаміку фіскальної політики та її вплив на сталий розвиток України. Індекси, зокрема індекс реального ВВП, індекс податкового навантаження, та інтегральний індекс фіскальної політики сталого розвитку, демонструють різноманітні тренди, особливо під час та після 2022 року, коли Україна зазнала повномасштабного вторгнення росії.

Зокрема, індекс реального ВВП показує значне коливання з відносно високим значенням у 2023 році (1,42), що може свідчити про економічну адаптацію до воєнних умов або про надзвичайні економічні заходи, вжиті у відповідь на кризу. Однак, індекс податкового навантаження в цей же період показує зниження до

0,77, що може бути викликане зниженням економічної активності та втратою податкових надходжень через військові дії.

Інтегральний індекс фіскальної політики сталого розвитку залишається відносно стабільним навіть під час кризи, з легким зниженням до 1,07 у 2022 році і поверненням до 1,02 у 2024 році. Це вказує на те, що незважаючи на серйозні виклики, фіскальна політика продовжує бути пріоритетом для уряду у напрямку сталого розвитку.

Лінія ліміту, встановлена на рівні 1, служить критерієм для оцінки динаміки індексів. Всі показники, що перевищують цю межу, свідчать про позитивну динаміку відповідних аспектів економіки, тоді як значення нижче 1 вказують на негативну тенденцію. За період спостереження більшість показників перебували вище лінії ліміту, що свідчить про загальну ефективність фіскальної політики до і під час військового конфлікту, з відносним зниженням показників у післявоєнний період.

На рис. 3.2.2 представлено динаміку реального ВВП України з 2017 по 2024 рік, а також прогноз на 2025 рік.

Цей графік демонструє зміни індексу реального ВВП, де базове значення (ліміт) встановлено на рівні 1. Індекс, що перевищує цю відмітку, свідчить про зростання ВВП порівняно з попереднім роком, тоді як значення нижче 1 вказує на його зниження.

Аналізуючи представлені дані, спостерігається коливання індексу реального ВВП з тенденцією до відновлення після спаду у 2022 році, коли індекс знизився до 0.88. Найвище зростання індексу було зафіксовано у 2023 році, коли воно досягло показника 1,42, що може бути пов'язано з економічними адаптаціями до воєнних умов або з особливими економічними програмами, спрямованими на підтримку економіки.

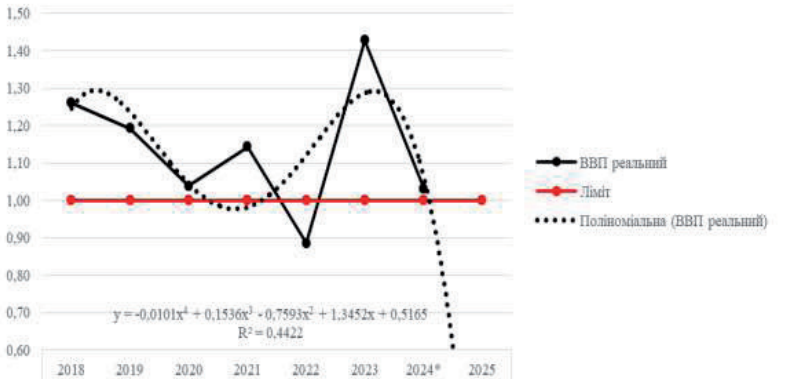


Рис. 3.2.2. Динаміка та прогноз індексів реального ВВП України (2017-2025)

Прогноз на 2025 рік показує індекс на рівні 1,03, що вказує на помірне відновлення економіки після зниження у 2024 році. Цей прогноз передбачає стабілізацію економічних умов і невелике зростання ВВП. Такий розвиток подій може позитивно вплинути на інвестиційний клімат, споживчий попит та загальну економічну впевненість в країні.

Лінія тренду на графіку реального ВВП була побудована на основі поліноміальної регресії четвертого ступеня, що дозволяє краще відобразити потенційні коливання та тренди в динаміці економічного зростання. Поліноміальна регресія четвертого ступеня була обрана для аналізу через її здатність моделювати складні взаємозв'язки та нелінійні тенденції, що можуть відбуватися в економічних показниках.

Коефіцієнт детермінації R^2, який становить 44,22%, вказує на те, що близько 44% варіацій у реальному ВВП можуть бути пояснені за допомогою цієї моделі поліноміальної регресії. Цей показник є корисним для оцінки якості апроксимації моделі: чим вище значення R^2, тим краще регресійна модель відповідає реальним даним. Однак, з іншого боку, значення 44,22% також

свідчить про те, що існує значний обсяг варіації, тобто інша частина вірогідності – 55,78%, який не пояснюється цією моделлю, підкреслюючи потребу в додаткових дослідженнях чи більш складних моделях для точнішого прогнозування та аналізу.

Враховуючи ці дані, можна зробити висновок, що попри поточні виклики, є перспективи для економічного зростання України у 2025 році. Вірогідність при цьому складає 55,78%. Це має стати основою для оптимізації фіскальної політики та подальшої підтримки ключових секторів економіки, щоб забезпечити сталий розвиток і підвищити життєвий стандарт населення.

Наступним етапом дослідження є аналіз та прогноз індексу податкового навантаження України у період 2017-2025 рр., що представлено на рис. 3.2.3.

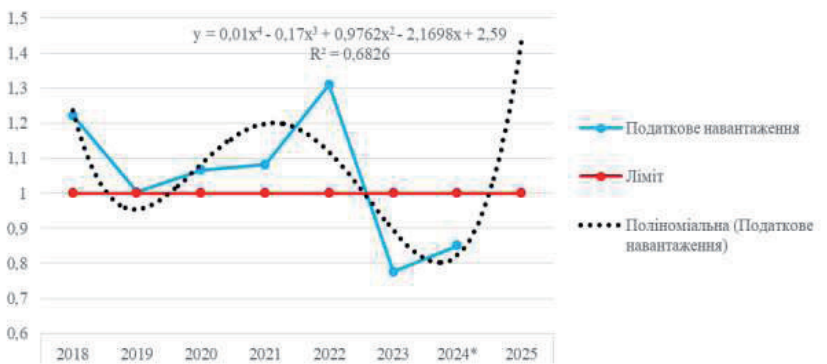


Рис. 3.2.3. Динаміка та прогноз індексу податкового навантаження України у 2017-2025 рр.

На рис. 3.2.3 представлено динаміку індексу податкового навантаження за період з 2017 по 2025 рік. Лінія тренду для цього індексу також була побудована використовуючи поліноміальну регресію, яка допомагає визначити загальні тренди в даних.

Аналіз графіка показує, що індекс податкового навантаження має коливання навколо встановленої лінії ліміту, яка дорівнює 1.

Високе значення індексу було досягнуто в 2022 році (1,30), що свідчить про підвищене податкове навантаження, можливо, пов'язане з фіскальними заходами для підтримки економіки під час військового конфлікту. Значення індексу нижче 1,0 в 2023 та 2024 роках (0,77 та 0,84 відповідно) вказують на зниження податкового навантаження, що може бути відповіддю на потребу стимулювання економічної активності.

Коефіцієнт детермінації R^2 для поліноміальної регресії, що використовувалась для побудови лінії тренду на цьому рисунку, вказує на те, скільки відсотків варіацій у податковому навантаженні може бути пояснено за допомогою даної моделі. Якщо припустити, що цей коефіцієнт детермінації є порівняно високим (0,6826), можна зробити висновок, що поліноміальна модель добре адаптується до існуючих даних і ефективно відображає загальні тренди.

На основі аналізу цих даних можна робити висновки щодо впливу різних політичних та економічних подій на податкове навантаження. Зниження податкового навантаження в останні роки свідчить про потенційні зміни у фіскальній політиці, спрямовані на підтримку економічного зростання та залучення інвестицій. Але лінія тренду свідчить по імовірне підвищення податкового навантаження для покриття державних витрат та дефіциту бюджету, що є рекордним у 2023 році. Заходи по підвищенню податкового навантаження з боку державних фіскальних органів повинні бути збалансовані для встановлення оптимального рівня та балансу між завданнями фіскальних заходів та можливостей платників податків. При цьому рівень детінізації економіки повинен мати позитивну тенденцію.

На рис. 3.2.4 представлено динаміку та прогноз інтегрального індексу фіскальної політики сталого розвитку.



Рис. 3.2.4. Динаміка та прогноз інтегрального індексу фіскальної політики сталого розвитку України у 2017-2025 рр.

Аналізуючи графік на рис. 3.2.4, можна зробити висновок, що інтегральний індекс фіскальної політики сталого розвитку коливається з певною тенденцією до зменшення протягом останніх років. Зокрема, індекс мав значення 1,46 у 2018 році, що свідчить про дуже позитивну динаміку в цьому році, але з часом він плавно знижувався, досягнувши 1,02 у 2024 році. Це зниження може вказувати на те, що фіскальна політика стає менш сприятливою для сталого розвитку, або що виклики, з якими зіткнулася Україна у цей період, могли вплинути на здатність уряду ефективно підтримувати цілі сталого розвитку.

Крім того, лінія ліміту, встановлена на рівні 1, допомагає візуально оцінити, коли індекс перевищує базовий рівень, що відображає позитивну динаміку, і коли він знаходиться нижче, що вказує на негативні тенденції. На графіку бачимо, що значення індексу в більшість років тримається вище встановленої межі, що загалом можна вважати позитивним сигналом.

Стосовно рівня детермінації, який може бути розрахований для оцінки адекватності моделі поліноміальної регресії, використаної для прогнозування індексу, його висока величина

важлива для оцінки достовірності отриманих результатів (0,9126). Відповідно коефіцієнт детермінації R^2 має значення наближене до 1,00, яке підкреслює хорошу узгодженість даних з моделлю регресії, це підсилює впевненість у прогнозах індексу і його динаміці на 2025 рік і далі.

Ця інформація дозволяє зробити висновок, що, незважаючи на деяке зниження індексу в останні роки, загальна політика залишається зорієнтованою на підтримку сталого розвитку, що є критично важливим для довгострокового економічного та соціального добробуту країни. Але достовірність такої тенденції потребує подальшого дослідження, що буде проведене у наступному розділі статті.

Проаналізований інтегральний індекс фіскальної політики сталого розвитку України. Тепер потребує підтвердження (валідації) його прогнозу на 2025 рік. Для більш точної оцінки ми розділили наші показники на три основні групи: економічну, соціальну та екологічну складові, кожна з яких відображена на відповідних рисунках 3.2.5, 3.2.6 та 3.2.7.

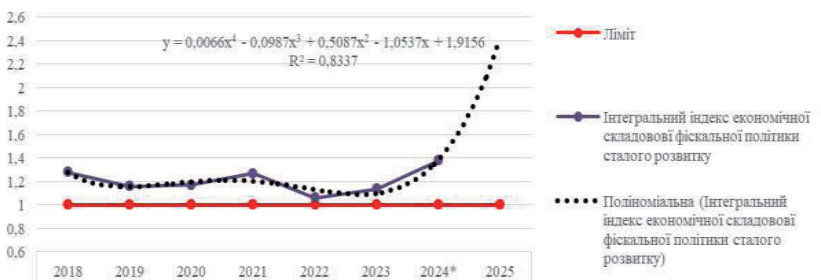


Рис. 3.2.5. Динаміка та прогноз інтегрального індексу економічної складової фіскальної політики сталого розвитку України у 2017-2025 рр.

На рис. 3.2.5 представлено динаміку та прогноз інтегрального індексу економічної складової фіскальної політики сталого розвитку України в період з 2017 по 2025 рік. Цей графік демонструє варіативність індексу протягом зазначеного періоду

та висвітлює як короткострокові, так і довгострокові тренди у розвитку економічної компоненти фіскальної політики.

Індекс показує стійке перевищення позначки 1,0 протягом усього часу, починаючи з 1,27 у 2017 році та злегка коливаючись до 1,13 у 2024 році. Це вказує на позитивну динаміку в економічній складовій, де фіскальні механізми взаємодіяли ефективно з економічними процесами, сприяючи сталому розвитку. Найбільше значення індексу у 2024 році досягає 1,37, що свідчить про прогнозоване зростання впливу фіскальної політики на економіку у цей період.

Важливим аспектом аналізу є висока вірогідність цього прогнозу, оцінена за коефіцієнтом детермінації R^2, що складає 0,8337. Це вказує, що 83,37% варіативності індексу може бути пояснена використаними в моделі змінними. Такий рівень детермінації є досить високим для економічних моделей, де зазвичай важко досягти високих значень R^2 через велику кількість неконтрольованих зовнішніх впливів.

На основі цього аналізу можна зробити висновок, що інтегральний індекс економічної складової фіскальної політики сталого розвитку ефективно відображає вплив урядових фінансових інструментів на економічне зростання та розвиток. Прогноз на 2025 рік виглядає оптимістичним, пропонуючи сприятливі умови для подальшого зміцнення економічної стабільності в країні.

Наступним етапом є оцінка екологічної складової фіскальної політики, що представлена на рис. 3.2.6. На рис. представлено динаміку та прогноз інтегрального індексу екологічної складової фіскальної політики сталого розвитку України від 2017 до 2025 року. Графік демонструє, що індекс мав позитивну динаміку у більшості років до 2021 року, за винятком останніх років аналізованого періоду. Починаючи з 1,12 у 2017 році, індекс коливався, досягаючи піку в 1,39 у 2023 році, що свідчить про активні зусилля уряду в області екологічної політики. Однак,

починаючи з цього піку, спостерігається зниження індексу, яке досягає 0,93 у 2024 році, що може вказувати на зменшення ефективності або зниження пріоритетів екологічних ініціатив в рамках загальної фіскальної політики.

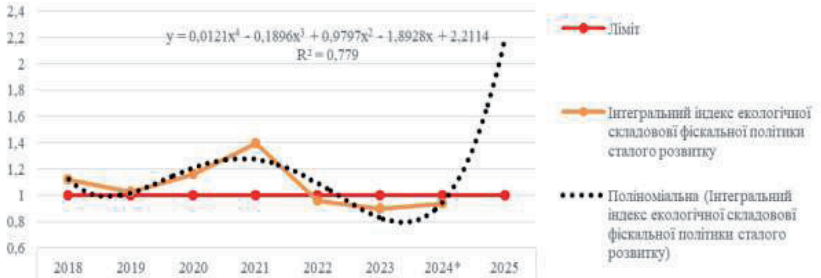


Рис. 3.2.6. Динаміка та прогноз інтегрального індексу екологічної складової фіскальної політики сталого розвитку України у 2017-2025 рр.

Коефіцієнт детермінації R^2 (0,779), вказує на вірогідність моделі, що використовується для прогнозування підвищення рівня індексу екологічної складової фіскальної політики.

Одним із важливих складових фіскальної політики та сталого розвитку є соціальна складова, аналіз якої представлено на рис. 3.2.7.

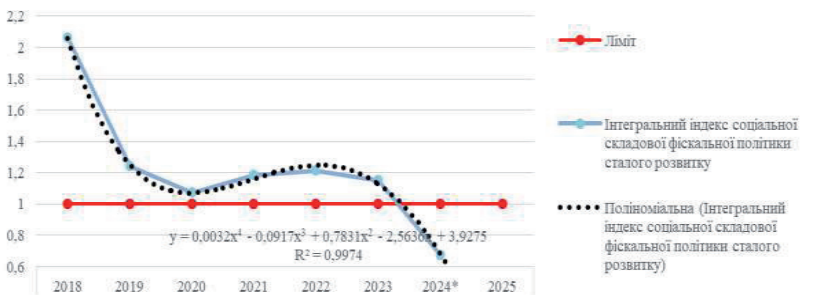


Рис. 3.2.7. Динаміка та прогноз інтегрального індексу соціальної складової фіскальної політики сталого розвитку України у 2017-2025 рр.

На рис. 3.2.7 представлено динаміку та прогноз інтегрального індексу соціальної складової фіскальної політики сталого розвитку України від 2017 до 2025 року. Графік показує, що індекс мав змішану динаміку протягом досліджуваного періоду. Значення індексу починалося від дуже високого рівня 2,06 у 2017 році, що вказує на певну увагу держави до соціальних аспектів у той період. Після цього індекс знижувався, досягнувши 0,67 у 2024 році, що може свідчити про зменшення фокусу або ефективності соціальної політики в останні роки.

Це зниження індексу може бути пов'язане з бюджетними обмеженнями, зміною пріоритетів урядової політики або зовнішніми економічними та політичними викликами, які Україна зазнала протягом цих років. Періоди зниження в соціальному індексі, особливо в останні роки, вимагають уважного аналізу з боку політиків та розробників політик, щоб забезпечити, що соціальна стабільність і благополуччя громадян залишаються на чільному місці у порядку денному уряду.

Коефіцієнт детермінації R^2, який дорівнює 0,9974, підтверджує, що модель якісно відображає динаміку індексу, оскільки значна частина варіацій в індексі може бути пояснена використаними в моделі змінних. Це вказує на достатню вірогідність моделі для використання в прогнозуванні і аналізі соціальної складової фіскальної політики. Прогноз майбутнього зниження даного показника може бути наслідком критичної ситуації з населенням та зайнятістю. Адже фіскальна політика, податкове навантаження та наповнення бюджету за рахунок «соціальних» податків напряму залежить від кількості працюючих та рівня їх офіційних доходів.

В результаті проведеного дослідження постає можливість узагальнити напрямки векторів прогнозів на 2025 рік на основі запропонованої методики позитивного і негативного прогнозу [25] (рис. 3.2.8).

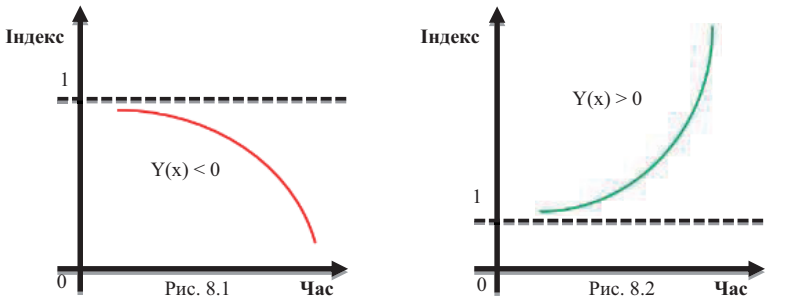


Рис. 3.2.8. Модель позитивної (8.1) та негативної (8.2) динаміки прогнозування інтегрального індексу фіскальної політики задля сталого розвитку України

На рис. 3.2.8 представлені два варіанти розвитку фіскальної політики України задля забезпечення сталого розвитку через інтегральні індекси. Ці варіанти ілюструють можливі сценарії зміни інтегрального індексу у майбутньому, що допомагає оцінити ефективність різних політичних стратегій:

- на рис. 3.2.8.1 представлено негативний розвиток ситуації, де індекс знижується нижче ліміту. Це свідчить про потенційні ризики або недоліки у фіскальній політиці, які можуть перешкоджати досягненню сталого розвитку. Така динаміка може бути зумовлена недостатнім фінансуванням важливих секторів, неефективним управлінням ресурсами, або зовнішніми економічними чинниками.

- на рис. 3.2.8.2 показує позитивну динаміку розвитку, де інтегральний індекс перевищує встановлений ліміт значення 1,0. Це свідчить про те, що застосовані міри є ефективними і сприяють досягненню цілей сталого розвитку. Зокрема, цей графік може відображати зростання таких аспектів, як економічна стабільність, соціальна інтеграція, та екологічна безпека.

Коефіцієнт детермінації для обох варіантів, який оцінює якість апроксимації даних поліноміальною регресією, необхідний

для підтвердження вірогідності кожного з сценаріїв. Якщо R^2 високий, це свідчить, що модель ефективно описує взаємозв'язки і дозволяє робити достовірні прогнози. Це дуже важливо для формування подальшої політики та вибору стратегічних напрямків для розвитку України.

Висновки. У даному розділі проаналізовано аспекти фіскальної політики України з використанням індексного методу аналізу, що дозволило інтегрувати складні багатовимірні дані у зрозумілі та об'єктивні показники. Оцінка інтегрального індексу фіскальної політики сталого розвитку засвідчила його придатність для моніторингу ефективності державного управління в контексті сталого розвитку.

Результати дослідження підтвердили, що індексний метод є ефективним інструментом для прогнозування та аналізу фіскальної політики, надаючи змогу виявляти ключові тренди та виклики, з якими стикається країна. Особливо цінною є можливість адаптації методу до змінних умов та потреб країни в період військового конфлікту та політичної нестабільності.

Аналіз вказав на певні неефективності в існуючій фіскальній політиці, які особливо помітні у сфері соціальної відповідальності та екологічної безпеки. Виявлені слабкі місця вимагають негайного перегляду та коригування з метою забезпечення більш справедливого та ефективного розподілу ресурсів.

На основі аналізу можна рекомендувати ряд заходів для оптимізації податкового навантаження:

- зниження податкового тягаря для стимулювання економічної активності та інвестицій.
- посилення соціальних програм з метою підтримки вразливих верств населення.
- запровадження та фінансування цільових екологічних ініціатив для збереження природних ресурсів та зниження забруднення.

Це дослідження може стати важливим ресурсом для урядових установ, дослідників, політичних аналітиків та міжнародних організацій, що працюють над реформуванням фіскальної політики та забезпеченням сталого розвитку. Використання отриманих висновків і рекомендацій може сприяти розробці більш ефективних стратегій управління та відновлення економіки України у після воєнний період.

Література:

1. Буцька О.Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. Агросвіт. 2013. № 24. С. 25-27. http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2013_24_6.
2. Шевчук О.А. Оцінка ефективності податкового контролю. Економіка та держава. 2013. № 1. С. 28–31.
3. Yuan Q. Optimization of Teaching Design for 'Chinese Tax System' Based on the Integration of Law and Business Background. Journal of Education and Educational Research. 2024. №7. p. 1-4. https://doi.org/10.54097/kktk2a11.
4. Bustos-Contell E., Climent-Serrano S., Serer G. Tax Incentives: An Effective Mechanism to Achieve EU Harmonization?. Journal of Business Accounting and Finance Perspectives. 2020. №2. p. 1. https://doi.org/10.35995/jbafp2020012.
5. Miškufová M., Korečko J., Jenčová S., Jusková M. Analysis of selected indicators of tax competition and tax harmonization in the EU. Entrepreneurship and Sustainability Issues. 2020. №8. p. 123-137. https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(8).
6. Morina F., Peci B. Harmonization of Corporate Income Tax (CIT) in the EU - Achievements and Challenges. AUDOE. 2023. Vol. 13, no. 6, p. 323-333.
7. Walasik A. The Size of Tax Jurisdiction and Tax Density. Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska sectio H Oeconomia. 2023. 57. p. 201-215. https://doi.org/10.17951/h.2023.57.4.201-215.
8. Zhang G. Exploring the Application of Financial Indicator Prediction Models in Optimizing Tax Burden. Applied Mathematics and Nonlinear Sciences. 2024. №9. https://doi.org/10.2478/amns-2024-1752.

9. Європейська бізнес асоціація. Бізнес скаржиться на постійні податкові зміни та нестачу часу на адаптацію. 2023. https://eba.com.ua/biznes-skarzhytsya-na-postijni-podatkovi-zminy-ta-nestachu-chasu-na-adaptatsiyu/.

10. Європейська бізнес асоціація. Індекс податкового клімату Європейської Бізнес Асоціації 2023. 2023. https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2023/12/EBA_Tax_Index_2023-UKR.pdf.

11. Holovai N., Bei S. Harmonization of the Tax Policy of Ukraine in the Terms of European Integration: Challenges, Opportunities and Prospects. Empirio. 2024. №1. p. 76-83. https://doi.org/10.18523/3041-1718.2024.1.2.76-83.

12. Manning C. The US Tax State and the Limited Social Contract. In book: Taxing Democracy: Local Taxation and the Social Contract in America. 2024. https://doi.org/10.46692/9781529215588.003.

13. Monaienko A., Atamanchuk N., Soldatenko O., Vlasenko V., Striiashko G. Legal foundations of stimulating fiscal policy in the EU. Social Legal Studios. 2024. №7. p. 56-64. https://doi.org/10.32518/sals1.2024.65.

14. Shevchuk O., Martynenko V. An integrated approach to assessing the level of fiscal policy decentralization. Investment Management and Financial Innovations. 2020. №17. p. 49-63. https://doi.org/10.21511/imfi.17(1).2020.05.

15. Böcker T., Finger R. European Pesticide Tax Schemes in Comparison: An Analysis of Experiences and Developments. Sustainability. 2016. №8. p. 378. https://doi.org/10.3390/su8040378.

16. Dashoor Z., Abdullah A. The environmental and economic role of green taxes in Denmark for the period 2000-2019. Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences. 2023. №15. p. 190-214. https://doi.org/10.29124/kjeas.1547.10.

17. Sokil O., Podolchak N., Kniaz S., Sokil Y., Kucher L. Sustainable Development Prediction of Start-ups in Ukraine. Journal of Environmental Management and Tourism, (Volume XIII, Winter). 2022. №7(63). pp. 1902 - 1911. https://doi.org/10.14505/jemt.v13.7(63).10.

18. Alrowwad A. M., Alhasanat K. A., Sokil O., Halko S., & Kucherkova S. Sustainable transformation of accounting in agriculture. Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal. 2022. №8(2). p. 5-29. https://doi.org/10.51599/10.51599/are.2022.08.02.01.

19. Петруха Н.М., Палійчук Т.В. Концептуальні засади фіскальної децентралізації в країнах-членах ЄС. Облік і фінанси. 2017. № 2(76). С. 99-106. https://afj.org.ua/pdf/478-konceptualni-zasadi-fiskalnoi-decentralizacii-v-krainah-chlenah-es.pdf.

20. Zolkover A. Fiscal Measures and Their Consequences: European Experience Against Ukrainian Perspectives. Archives des Sciences. 2024. №74. p. 146-151. 10.62227/as/74324.

21. Державна податкова служба України. Надходження податків і зборів. https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatkiv-i-zboriv--obovyaz/nadhodjennya-podatkiv-i-zboriv/.

22. Укрінфрм. МВФ прогнозує економічне зростання України цьогоріч до 3,2%. https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3853081-mvf-prognozue-ekonomicne-zrostanna-ukraini-cogoric-do-32.html.

23. Живко З., Родченко С. Податкове навантаження: сутність, методи вимірювання та оцінка рівня. Економічний простір. 2020. №158. С. 23-27. https://doi.org/10.32782/2224-6282/158-4.

24. Погорєлова Т.В., Тарасова К.І. Індексний метод у сучасних дослідженнях грошового обігу України.Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2021. No1 (76). С. 100–112.

25. Sokil, O., Kucherkova, S., Kostyakova, A., Podolchak, N., Sokil, Y., Shkvyria, N. (2022). The Context of «Globalization Versus Localization» After the World Pandemic and Quarantine. In: Yaseen, S.G. (eds) Digital Economy, Business Analytics, and Big Data Analytics Applications. Studies in Computational Intelligence, vol 1010. Springer, Cham. p. 77-85. https://doi.org/10.1007/978-3-031-05258-3_8.

© О.Г. Сокіл

Воскресенська Т.І.
Національний університет «Львівська політехніка»

3.3. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Вступ. Нестабільні і практично непередбачувані політичні, фінансово-економічні, соціальні та екологічні умови діяльності підприємств, головним чином, визначають можливості провадження суб'єктами господарювання виробничо-господарської та фінансової діяльності. За таких суперечливих фінансово-економічних умов функціонування підприємств, які виникли, в тому числі і, через ведення активних бойових дій на території України, важливими результатами діяльності, на основі яких здійснюється управління підприємствами, є прибуток, доходи, витрати. Серед перелічених результатів діяльності підприємств, які впливають на ведення діяльності суб'єктами господарювання визначальними є витрати, адже основна частина з них формує виробничу собівартість випущеної продукції, інша частина витрат є додатковими, які виникають внаслідок різних обставин і подій, в тому числі і господарських. Водночас такі результати діяльності підприємств, які впливають на управління підприємствами як прибуток і доходи є похідними від витрат, адже вони плануються, визначаються на основі величини витрат.

При формуванні витрат суб'єкта господарювання важливими поряд з основними витратами є врахування додаткових витрат, які, зазвичай, виникають при створені додаткових характеристик продукції, покращення її дизайну, пошуку і освоєння відповідних сегментів ринку, створені комфортних умов для роботи як керівництва підприємства, так і працівників. Якщо витрати, які формують собівартість продукції передбачають обов'язковість їх понесення, то величина додаткових витрат змінюється, вона може бути більшою, або, навпаки, меншою за витрати, що

включаються в собівартість продукції. Коливання величини додаткових витрат будь якого досліджуваного підприємства залежить, першочергово, від індивідуальних особливостей діяльності цього підприємства, галузевої специфіки, рівня розвитку техніки і технологій, які можуть використовуватися ним при виробництві продукції. Зважаючи на важливість витрат і їх визначальний характер при формуванні прибутку керівники підприємств намагаються управляти їх розміром, структурою та динамікою, а тому важлива увага приділяється формуванню обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства. Саме завдяки формуванню обліково-аналітичного забезпечення підприємства створюється інформаційна платформа для реалізації процесу управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу. Адаптування діяльності сучасних промислових підприємств до постійних змін зовнішніх умов функціонування потребує від їх керівництва дієвих управлінських технологій, зокрема й обліково-аналітичного інструментарію. Відведення важливої ролі обліково-аналітичному інструментарію, в тому числі й управління витратами, зумовлене тим, що цей інструментарій управління є основою підтримки прийняття управлінських рішень. Саме тому обліково-аналітичний інструментарій управління витратами є невід'ємною складовою системи управління підприємством, яка повинна мати реакційний характер, використовуючи симбіоз превентивних заходів, сприятиме забезпеченню подальшого функціонування суб'єкта господарювання. Для забезпечення обґрунтованого управління величиною, складом та динамікою витрат керівництву підприємства потрібна відповідна інформація, яка акумулюється системою обліково-аналітичного забезпечення. Тільки на основі якісної інформації про витрати можна забезпечити управління ними, приймаючи обґрунтовані управлінські рішення.

Питанням управління витратами, їх обліково-економічного забезпечення присвячені праці науковців Г.О. Партин [1,2], А.Г. Загороднього [2], О.Г. Мельник [3], А.І. Ясінської [4], Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелова [5], Р. С. Квасницької [11], В.І. Захарченка М. О. Акулюшиної, Л. М. Лінгур [12] та інших. У своїх працях науковці неодноразово наголошують на необхідності формування цілісної системи управління витратами підприємства, що і є виправданим рішенням для підприємств, оскільки така система враховує особливості діяльності підприємства, на якому вона створена та сприяє вирішенню відповідних завдань. Проте, не всі суб'єкти господарювання мають фінансову спроможність сформувати власну систему управління витратами з урахуванням індивідуальних особливостей діяльності, тому можуть обмежитися систематизацією інформації про витрати підприємства в розрізі окремих рахунків бухгалтерського обліку, окремих відділів чи видів продукції.

Детальніше досліджуючи особливості обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства розглянемо джерела інформації, яка використовується в цьому процесі. За доцільне відзначити, що значна частина інформації про витрати підприємства, переважно, формується в системі бухгалтерського обліку про це наголошує в своєму дослідженні Н. Голяйчук «Провідна роль в загальній її сукупності належить обліково-аналітичній економічній інформації, що обумовлено специфікою бухгалтерського обліку, який охоплюючи процеси виробництва, обігу та розподілу продукту, формує повну інформацію про кругообіг засобів» [6, с. 409] .

Витрати, інформація про які акумулюється в системі бухгалтерського обліку, підтверджуються відповідними первинними та зведеними документами. До первинних документів, які відображають понесені підприємством витрати належать: лімітно-забірні картки; акти-вимоги на заміну

(додатковий відпуск) матеріалів; накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; розрахунково-платіжні відомості на працівника; табель обліку використання робочого часу; розрахунок розподілу загальновиробничих витрат; акти виконаних робіт (наданих послуг); рахунки спожитих послуг (водопостачання та водовідведення, газопостачання, електропостачання); звіти про використання коштів наданих на відрядження чи під звіт із супровідними документами; наряди (індивідуальні, колективні) на роботу; акти про брак; маршрутні листи водія; вантажно-митні декларації; СМР; страхові поліси; бухгалтерські довідки про списання і нарахування інших витрат.

Первинні документи відображають факти понесених витрат в розрізі дат, відповідних відділів, працівників, підприємства загалом. Інформація з первинних документів, що підтверджують витрати систематизується та переноситься у зведені документи, де відображається в узагальнених показниках. До зведених підтверджуючих витрати документів, належать: відомості нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів; звітні калькуляції, кошториси; відомості розподілу витрат за видами продукції (за замовленнями, переділами); відомості обліку матеріальних витрат за видами продукції, замовленнями; звіт про виробіток та прийняття робіт. Наведений перелік первинних та зведених витрат є узагальненим, відповідно до галузевих особливостей підприємств використовують і специфічні документи, а також у відповідності до чинного законодавства можуть використовувати власні, розроблені з урахуванням всіх обов'язкових реквізитів, документи.

Інша частина інформації для управління витратами акумулюється із зовнішнього середовища. В умовах війни інформація із зовнішнього середовища може бути навіть важливішою і більш кориснішою в управлінських цілях, ніж інформація із внутрішнього середовища підприємства.

Інформація із зовнішнього середовища, переважно, представлена у вигляді зведених статистичних даних, результатів спеціального дослідження (на замовлення відповідного підприємства), аналітичних відомостей відповідних державних структур (податкової служби, митної служби, антимонопольного комітету) та інших відомостей оприлюднених відповідними засобами інформації (телебачення, радіо, журнали, газети, збірники). Обов'язковість дослідження, виокремлення та, при можливості, врахування інформації із зовнішнього середовища спричинена значними економічними змінами як в Україні, так і закордоном.

Зміщення акцентів керівництва підприємства, при прийнятті рішень стосовно управління витратами, на зовнішню інформацію, зазвичай, зумовлене нестабільністю зовнішньоекономічного середовища функціонування підприємства. Такі деструктивні зміни у виборі джерел формування інформаційного забезпечення для управління витратами є вимушеними і обов'язковими для врахування, так як без них не можливе належне управління витратами суб'єкта господарювання. Навіть при врахуванні інформації із зовнішнього середовища при управлінні витратами керівництво підприємства не завжди отримує очікувані результати від управління через швидкі зміни умов функціонування, викликані воєнним діями на території України та реакції світової спільноти на них (ухвалення відповідних рішень на рівні держав, їх об'єднань, які стосуються оборонних, економічних та соціальних аспектів).

Доцільно відзначити, що не вся інформація з системи бухгалтерського обліку та зовнішнього середовища використовується при управлінні витратами. У більшості суб'єктів господарювання (представників середнього і великого бізнесу) є розроблені власні методики для управління витратами, під які чітко формується інформаційна база для управління витратами. Потреба в систематизації інформації, необхідної для формування інформаційного-аналітичної бази управління

витратами зумовлена наявністю значних обсягів інформації, яка для цього непридатна, крім того дані із зовнішнього середовища не завжди є затребуваними підприємством через їх невисоку інформативність для прийняття відповідних рішень, в тому числі і тих, що стосуються управління витратами. Саме тому, формуючи інформаційну базу для управління витратами підприємства його фінансово-аналітичному персоналу необхідно ретельно відбирати джерела інформації, щоб запобігти її нестачі, або навпаки - надлишку. Адже як нестача інформації, так її надлишок можуть спотворити отримані результати, необхідні для прийняття управлінських рішень при управлінні витратами. Тому при формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства потрібно певним чином виокремлювати інформацію необхідну для таких цілей.

Формуючи обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємств фінансові аналітики відводять важливе значення проведенні поточного спостереження (моніторингу) за діяльністю суб'єкта господарювання. Проводячи моніторинг діяльності підприємства вони, зазвичай, оцінюють теперішнє становище підприємства, встановлюючи фактори, які вплинули на фінансово-майнову і стратегічну позицію суб'єкта господарювання. Отриману при проведенні моніторингу витрат підприємства інформацію, яка оперує, в переважній більшості, ретроспективними показниками використовують для визначення прогнозованого розвитку підприємства на поточний рік. В умовах війни прогнозований розвиток діяльності того чи іншого підприємства проводити вкрай складно, так як негативні наслідки воєнних дій не очікувано можуть призвести до зупинки роботи цілого підприємства.

Проведені результати дослідження вітчизняних науковців доводять, що проведення моніторингу витрат на підприємстві дає змогу виявити ймовірність настання кризової ситуації ще до її виникнення. Завдяки таким прогнозам менеджери підприємства,

на основі системи прийняття управлінських рішень, мають змогу розробити альтернативні методи впливу на ймовірність настання кризової ситуації, які унеможливлюють її настання або дають можливість пониження негативного впливу на підприємство. Водночас науковці зазначають, що не завжди ретельне спостереження і встановлення закономірностей в динаміці середовища функціонування підприємства забезпечить його менеджерів релевантною для управління витратами і діяльністю суб'єкта господарювання інформацією. Тому для формування інформаційного забезпечення з метою управління витратами на підприємствах розробляють систему, яка на відміну від моніторингу, поряд з ретроспективними оперує і стратегічними показниками.

При формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами використовують різні методи, зазвичай їх поєднане використання призводить отримання більш якіснішої інформації для прийняття рішень стосовно управління витратами суб'єкта господарювання. Згідно наукових досліджень вітчизняних вчених [1-12] визначено методи, які використовуються при формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства. До таких методів належать: стандарт-кост (standart–costing), нормативний метод, директ-кост (direct –costing), маржинал-кост (marginal-costing) верибел –костинг, абзоршен-костинг, «витрати-випуск» (CVP-аналіз), бюджетування, АВС-аналіз, функціонально-вартісний аналіз, метод за місцями виникнення витрат, якраз вчасно (just-in-time), бенчмаркінг витрат, за центрами відповідальності, за стадіями життєвого циклу (life-cycle costing), за принципом зворотного потоку, аналіз ланцюга вартості (value chain analysis), тотальне управління якістю (total quality management (TQM)), таргет-костинг (цільове планування), реінжиніринг, система збалансованих показників, безперервне удосконалення (continuous impprovement) (kaizen costing). теорія

обмежень (theory of constrains) XYZ-аналіз, аутсорсинг, кост-кліринг, SWOT- аналіз, економіко-математичні методи. Обираючи один з перелічених методів або їх поєднання управління витратами, відповідно до поставлених завдань (рис. 3.3.1.) акумулюється відповідне обліково-аналітичне забезпечення. При цьому доцільно обрати найбільш ефективні для конкретного підприємства методи, тому що надмірне використання їх кількості може призвести до викривлення інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.

При управлінні витратами підприємства використання відповідних методів доцільно проводити з урахуванням наявних недоліків та обмежуючих факторів їх використання, які достатньо добре розкриті у тематичних публікаціях. [1-12]. Синтезуючи висвітлені в економічній літературі недоліки відповідних методів для аналізування витрат нами узагальнено наступні: надмірний акцент на оцінюванні та аналізуванні ретроспективних витрат підприємства; недостатність врахування: кон'юнктурних змін на товарних ринках, загальних політичних, економічних та фінансових, соціальних, екологічних умов функціонування суб'єктів господарювання; обмеженості інформаційно-аналітичних розрізів внутрішньої формалізованої бази; використання зарубіжних методів управління витратами без належної їх адаптації до індивідуальних умов діяльності підприємства, специфіки вітчизняної економічної системи; необхідності налагодженої взаємодії між підрозділами та працівниками підприємства з метою збору необхідної інформації; неможливості чітко поділити витрати за певною ознакою з метою аналізу; негативних наслідків воєнних дій на території України.

Крім необхідності вибору методів для формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства менеджери мають враховувати обмеження (рис.3.3.1.), які впливають на це, зокрема: ресурсні можливості, цілі і завдання управління витратами та законодавчі регламентації.



*Рис. 3.3.1. Загальні підходи до побудови методики управління витратами підприємства**

*Примітка: узагальнено автором

З урахуванням того, що більшість вітчизняних дослідників рекомендують використовувати системний підхід до управління витратами, нами на основі цього підходу до управління витратами, виділяють такі рівні: оперативний, тактичний, стратегічний. У розрізі зазначених підходів на кожному з пропонованих рівнів управління витратами формуються інформаційні потоки, на основі яких проводиться їх аналізування та приймаються рішення, що стосуються коригування витрат внаслідок їх скорочення чи навпаки - збільшення (рис. 3.3.2).

Наведений на (рис. 3.3.2) поділ системи управління витратами є умовним, внаслідок відсутності можливості чіткого

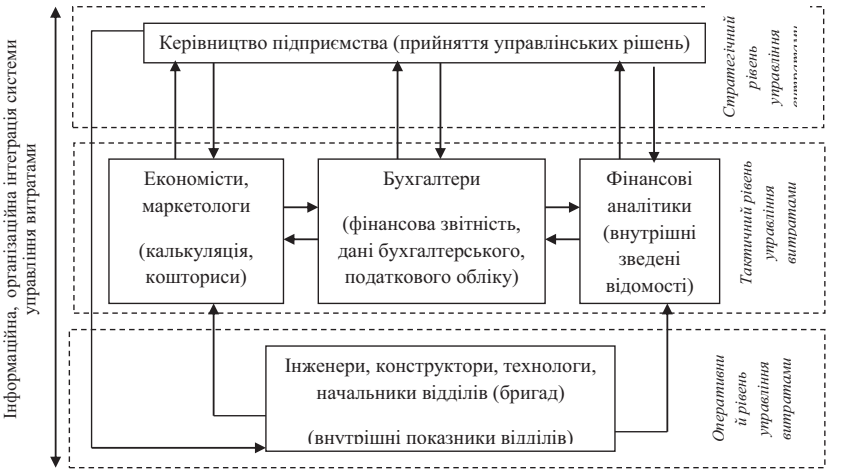


*Рис. 3.3.2. Комплексний підхід до формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами підприємства відповідно до рівнів управління**

*Примітка: узагальнено автором на основі опрацювання джерел [1, 3, 5, 7-10]

встановлення меж того чи іншого рівня управління. Так, наприклад, приймаючи рішення стосовно витрат на стратегічному рівні використовується інформація з тактичного та оперативного рівнів управління витратами. З оперативного рівня обліково-аналітична інформація структурується за відповідними критеріями і передається відповідним відділам на тактичний рівень, де проводиться її обробка. Значні масиви інформації, яку обробляють на тактичному рівні управління є конфіденційною, інша частина, як правило інформація, наведена у фінансовій звітності підприємства, є публічною, за якою зовнішні користувачі оцінюють ефективність діяльності підприємства [13]. На оперативному і тактичному рівнях управління акумулюється, систематизується та продукується інформація про витрати підприємства як в якісному, так кількісному вираженні, натомість

на стратегічному рівні вона, як правило, аналізується у вартісному виразі.

З наведеної на рис. 3.3.2 інформаційної схеми видно, що окремі функції управління витратами на оперативному рівні здійснюються й інженерами, начальниками цехів (дільниць). Наведений рівневий розподіл системи управління витратами для забезпечення його дієвості предбачає визначення чіткого розподілу обов'язків між підрозділами з метою акумулювання, продукування та подання інформації необхідної для прийняття рішення (стратегічний рівень) для загального управління витратами підприємства. Наведена на рис. 3.3.2. інформаційно-аналітична схема відображає ієрархію розподіл основних завдань серед тих хто безпосередньо продукує інформацію для управління витратами (економічні відділи), так і виробничих та допоміжних підрозділів, де інформація про витрати формується в натуральних вимірниках, а також інформаційні взаємозв'язки між ними. Така ієрархічність зумовлюється з тим, що найбільш деталізована інформація про витрати є на оперативному рівні, на якому вона відображається у низці первинних документів, які засвідчують факт виникнення витрат (накладні, технологічні карти, наряди). А найбільш узагальнена інформація міститься у звітності (фінансовій, податковій, статистичній) на тактичному рівні і передається відповідним чином згрупована на стратегічний рівень (управлінська звітність), на якому з її допомогою приймаються відповідні управлінські рішення, що визначають перспективи провадження подальшої діяльності підприємства. Тобто деталізація інформації про витрати зменшується від у міру просування від оперативного до стратегічного рівня управління витратами суб'єкта господарювання.

Висновки. З наведеної інформації можна констатувати, що формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства є доволі складним процесом, тому для гарантування дієвості використовуваної інформації менеджерам

підприємства необхідно враховувати як зовнішні, так і внутрішні чинники, що впливають на якісні параметри формування та використання інформаційної системи управління витратами підприємства. Крім того, доказовим фактом, з точки зору практичного використання обліково-аналітичної системи управління витратами суб'єкта господарювання, є необхідність її інкрустації в загальну інформаційну систему підтримки прийняття управлінських рішень. Така інкрустація має забезпечувати налагоджену роботу усієї інформаційно-аналітичної системи підтримки управлінських рішень.

Література:

1.Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія / Г.О. Партин. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.

2. Партин Г.О. Інформаційне забезпечення, контролінг та економічне оцінювання взаємовідносин підприємства з групами економічного впливу: монографія/ Г.О. Партин, А.Г. Загородній//. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. – 88с.

3. Мельник О.Г. Формування системи бюджетування та збалансованої системи індикаторів діяльності підприємства: теоретичні засади та методичні положення (на прикладі машинобудування): [монографія] / О.Г. Мельник. – Львів: Видавництво ДП «Видавничий дім «Укрпол», 2008. – 240с.

4. Ясінська А.І. Системно-орієнтоване управління витратами машинобудівного підприємства: дис. … на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (машинобудування та приладобудування) / Алла Іванівна Ясінська. – Львів, 2009. – 230с.

5. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства: монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьонов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.

6. Голячук, Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством [Текст] / Н.Голячук: Економічний аналіз. 2010 –С. 408-410.

7. Гарін О.Л. Управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства: дис. … кандидата економ. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / Олег Леонідович Гарін. – Харків, 2002. – 199 с.

8.Метеленко Н.Г. Підвищення ефективності функціонування підприємств на базі розробки комплексної системи управління витратами: дис. … канд.. економ. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / Наталя Георгіївна Метеленко. – Дніпропетровськ, 2002. – 267 с.

9. Карлова І.О. Формування системи управління прямими виробничими витратами на автотранспортних підприємствах: дис. … кандидата економ. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / Ірина Олександрівна Карлова. – Київ, 2006. – 175 с.

10. Кошевецька Г.С. Облік витрат в системі управління операційною діяльністю підприємства: дис. … кандидата економ. наук: спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Ганна Станіславівна Кошевецька. – Київ, 2005. – 194 с.

11. Квасницька Р. С. Теоретичний базис управління витратами підприємства [Електронний ресурс]. Modern Economics. 2022. № 34(2022). С. 50-54. Режим доступу до ресурсу: https://doi.org/10.31521/modecon.V34(2022)-07.

12. Захарченко В.І. Моделювання процесів управління витратами підприємства в умовах невизначеності [Електронний ресурс]/ В.І. Захарченко, М.О. Акулюшина, Л. М. Лінгур // Економіка та суспільство. № 64. -2024 Режим доступу до ресурсу: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4212/4139

13. Свідрик Т.І. 13. Формування систем діагностування витрат машинобудівних підприємств: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Тетяна Ігорівна Свідрик. – Львів.- 2011. - 273 с.

© Т.І. Воскресенська

Коваль З.О.
Національний університет «Львівська політехніка»

3.4. СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

Вступ. Стратегічний аналіз управління персоналом дасть змогу оцінити наявний кадровий потенціал, дослідити його здатність реалізувати стратегічну мету діяльності підприємства, розробити відповідні зміни у системі управління персоналом. Такі зміни повинні забезпечити підприємству стійку ринкову позицію, економічну стабільність і стратегічний розвиток. Стратегія управління персоналом, яка враховуватиме усі необхідні зміни, що забезпечать ефективне функціонування і розвиток підприємства у довготерміновій перспективі є одним із найважливіших інструментів виконання основних функцій системного управління. У зв'язку з цим, у сучасних умовах господарювання значної актуальності набуває вивчення можливостей ефективного управління персоналом підприємства, що зумовлює необхідність формування системи стратегічного управління персоналом, яка б забезпечувала відповідний рівень результативності і конкурентоздатності підприємства.

Стратегія управління персоналом є перспективним планом забезпечення потреб підприємства у конкурентоздатному персоналі. Підґрунтя формування цієї стратегії становлять цілі, завдання та принципи управління персоналом, що дадуть змогу у повній мірі реалізувати загальну стратегію підприємства. Важливими елементами кадрової стратегії є система цілей (загальні та специфічні цілі), пріоритетів (головні принципи розподілу ресурсів) та правил здійснення управлінських дій. Характер зазначених елементів залежить від загальної стратегії підприємства, розвиває, деталізує і реалізує її.

Перш за все, стратегія управління персоналом визначає істотні кількісні та якісні зміни в структурі персоналу на перспективу:

- збільшення або скорочення чисельності персоналу;
- зміни в професійно-кваліфікаційний структурі персоналу;
- зміни в системі стимулювання персоналу;
- зміни в обсягах інвестицій у персонал тощо.

При формуванні стратегії управління персоналом основним завданням є визначення та врахування майбутніх змін і тенденцій, обґрунтування змін, що сприяють стійкому його розвитку. Це також пріоритетний якісно і кількісно визначений напрям дій у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства, необхідний для досягнення довгострокових цілей зі створення високопрофесійного, відповідального і згуртованого колективу з урахуванням стратегічних цілей розвитку підприємства і його ресурсних можливостей.

Виклад основного матеріалу. У найбільш широкому розумінні під стратегією управління персоналом підприємства розуміють систему довгострокових цілей управління персоналом, які визначаються ідеологією і загальними завданнями розвитку підприємства, а також найбільш ефективні шляхи їх досягнення.

Стратегію управління персоналом можна розглядати як план дій підприємства у сфері кадрової діяльності, що визначає її форми і напрями, джерела і способи формування персоналу, які забезпечують досягнення стратегічних цілей розвитку підприємства. Стратегія управління персоналом підприємства дає змогу пов'язати численні аспекти управління персоналом з метою оптимізації їх впливу на персонал підприємства, в першу чергу, на трудову мотивацію працівників та їх освітньо-професійні характеристики.

Основними характеристиками стратегії управління персоналом є:

- довгостроковий характер, що пояснюється її спрямованістю на розроблення і зміну психологічних установок, мотивації,

структури персоналу, всієї системи управління персоналом або її окремих елементів;

- цілі стратегічного управління персоналом мають відповідати загальній стратегії розвитку підприємства;

- стратегічне управління персоналом повинне враховувати дію факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства, що може викликати необхідність коректування загальної стратегії розвитку підприємства, а відповідно і змін структури та чисельності персоналу, його навичок і кваліфікації, стилю і методів управління персоналом.

Напрями, які визначають завдання кадрової політики підприємства з урахуванням стратегічних цілей його розвитку, стосуються:

- формування і ефективного використання кадрового потенціалу підприємства;

- маркетингу персоналу, що включає аналіз ринку праці, формування системи найму і використання персоналу, дослідження суб'єктів цього ринку, визначення вимог до персоналу;

- формування форм і методів підбору, оцінки й атестації персоналу;

- розроблення концепції розвитку персоналу підприємства, яка включає нові форми і методи навчання персоналу, планування ділової кар'єри, формування кадрового резерву з метою випереджувального проведення цих заходів відносно до термінів появи потреби в них;

- вдосконалення форм і методів регулювання трудових відносин;

- формування напрямів соціального розвитку підприємства;

- удосконалення інформаційного забезпечення персоналу підприємства;

- покращення досягнутого рівня стратегічного управління персоналом підприємства.

Формування стратегії управління персоналом передбачає послідовне виконання відповідних етапів (рис. 3.4.1).

Стратегічні цілі кадрової стратегій передбачають застосування принципів персоналізації, персоніфікації стратегічного менеджменту підприємства, а також визначення місця і ролі підсистеми управління персоналом як частини загальної системи управління. Крім цього, від обраних цілей залежатиме процес формування кадрової стратегії, політики, кар'єрних стратегій з урахуванням особливостей трудового потенціалу підприємства, створення системи підготовки фахівців відповідно до специфіки діяльності і напрямів розвитку підприємства. Вони також визначатимуть зміст процесів управління персоналом, оплати праці і трудової дисципліни, безпеки та гігієни праці тощо; формування ефективних комунікацій, заснованих на позитивних відносинах усередині і за межами підприємства.

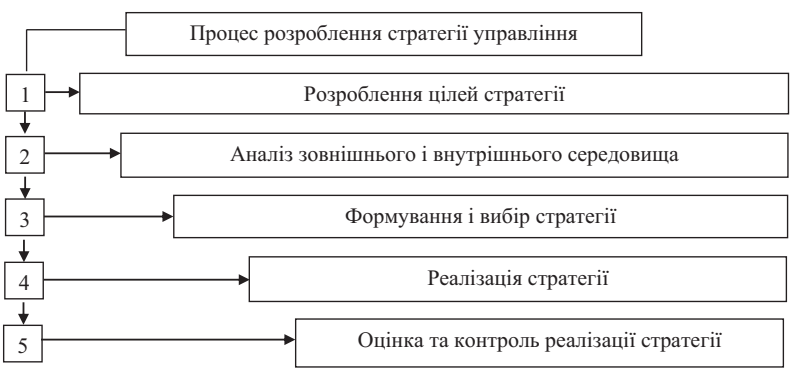


Рис. 3.4.1. Етапи розроблення стратегії управління персоналом

Завдання стратегії персоналу можна сформулювати так:

- кадрове забезпечення корпоративної, конкурентних та функціональних стратегій підприємства;

- розроблення заходів з адаптації наявного трудового потенціалу до нових вимог, передбачених новою стратегією підприємства;

- одночасне розроблення нової, адекватної новій стратегії, концепції забезпечення підприємства працівниками і системи заходів з її реалізації;

- підготування до змін, які передбачає впровадження стратегій підприємства.

Розроблення стратегії управління персоналом здійснюється на основі сформованої концепція розвитку персоналу, що, в свою чергу, потребує глибокого систематичного аналізу факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства.

До типових стратегій управління персоналом за функціональною характеристикою відносять:

- стратегію добору і навчання (добір і навчання персоналу, переміщення співробітників відповідно до загальних і функціональних стратегій, організація безперервного навчання; організація роботи аналітичних центрів добору і розвитку персоналу тощо);

- стратегію винагороди і мотивації (формування корпоративних цінностей, оцінювання персонального внеску в загальні результати, система участі у прибутках; впровадження нематеріальних важелів мотивації тощо);

- стратегію формування трудових відносин (участь персоналу в управлінні, відносини із профспілками, адаптація до системи державного регулювання трудових відносин тощо);

- стратегію управління персоналом (план добору, найму, навчання, перекваліфікації, стимулювання працівників відповідно до потреб, зумовлених організаційними змінами).

Умовно стратегії управління персоналом розділяють на дві групи:

- стратегії функціонування (лідерство в низьких витратах, диференціація й фокусування);

- розвитку (зростання, помірного зростання, скорочення та комбінована).

Складовою стратегічного аналізу ефективності управління працівниками є визначення стратегічної потреби підприємства в кадрах (якісної та чисельної), шляхи та рівень забезпечення цієї потреби. Якісна потреба в кадрах проявляє себе через необхідність в певних категоріях персоналу, професіях, спеціальностях, а також у встановленні рівня кваліфікаційних вимог до персоналу.

Комплексний стратегічний аналіз ефективності управління персоналом передбачає оцінку показників, що містить табл. 3.4.1.

Таблиця 3.4.1

Показники оцінювання управління персоналом підприємства

Групи	Показники
1	2
Трудові показники (характеризують результати праці)	продуктивність праці (виробіток у вартісному, трудовому і натуральному вимірі) та трудомісткість продукції, обсяг виробництва у вартісних і натуральних вимірниках, прибуток, рентабельність персоналу, фондоозброєність праці, віддача праці, коефіцієнт якості праці, рівень конкурентоспроможності персоналу
Показники використання робочого часу	показники балансу робочого часу (корисний фонд робочого часу, середня тривалість робочого дня, втрати робочого часу), коефіцієнт використання номінального робочого часу, коефіцієнти використання максимально можливого та табельного фондів, коефіцієнт використання ефективного робочого часу
Кадрові показники (характеризують персонал)	показники чисельності персоналу (облікова чисельність, середньооблікова і явочна, а саме фактичні та планові їх значення); показники структури персоналу (структура за окремими категоріями, віком, освітою, статтю); показники руху персоналу (коефіцієнт обороту з прийняття, обороту зі звільнення, загального обороту, коефіцієнт внутрішнього обороту, коефіцієнт посадового досвіду тощо)
Показники витрат на розвиток персоналу	витрати на професійне навчання, витрати на перепідготовку та підвищення кваліфікації, витрати на формування кадрового резерву та кар'єрне просування, атестацію та оцінювання персоналу

Продовження табл.3.4.1

1	2
Показники мотивації персоналу	коефіцієнт плинності кадрів, стабільність персоналу, заміщення робочої сили, коефіцієнт постійності кадрів, коефіцієнт виконання трудової дисципліни, лояльність персоналу, частка інших заохочувальних виплат, частка додаткової заробітної плати в фонді оплати праці
Показники загальних витрат на персонал	витрати на пряму оплату праці (винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників; вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці); виплати, що входять до фонду додаткової заробітної плати (надбавки та доплати до тарифних ставок (посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за: суміщення професій (посад), виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці, інтенсивність праці, роботу в нічний час, високу професійну майстерність, науковий ступінь; оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством; оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу; оплата за невідпрацьований час: оплата основних і додаткових відпусток, оплата передбачених законодавством перерв у роботі та пільгового часу підліткам, оплата робочого часу, невідпрацьованого у зв’язку з виконанням державних або громадських обов’язків, оплата простоїв не з вини працівника); витрати, що входять до інших заохочувальних та компенсаційних виплат (винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер (винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи), премії за виконання важливих та особливо важливих завдань, одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі)); матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом); виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі)

Закінчення табл.3.4.1.

1	2
	витрати на управління персоналом та професійне навчання (витрати на оплату навчання працівників, посланих до вищих навчальних закладів, на підвищення кваліфікації, професійну підготовку, перепідготовку, суми заробітної плати за основним місцем роботи, нараховані працівникам підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів, оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються без відриву від виробництва); соціальний пакет підприємства (компенсація витрат на харчування, витрати на транспортні перевезення працівників, частка витрат на соціальне забезпечення в загальних витратах на персонал, витрати на соціальне та медичне страхування)
Якісні показники витрат на персонал	частка витрат на персонал у загальних витратах підприємства та структура витрат на персонал, зарплатомісткість продукції, рентабельність витрат на оплату праці; податки, що відносять до витрат на робочу силу
Показники умов праці	середній рівень травматизму та професійних захворювань, рівень дисципліни
Показники організації праці	структура робіт за рівнем важкості праці, середній рівень важкості робіт, атестація робочих місць, межа допустимого відхилення в рівні виконання норм, рівень напруженості норм, середній рівень виконання норм, рівень використання обладнання, коефіцієнт завантаженості обладнання, коефіцієнт змінності роботи
Показники соціально-трудових відносин	соціально-психологічний клімат в колективі, кількість конфліктних ситуації та їх структура за причинами виникнення, наявність колективного договору й системи участі працівників у розподілі прибутку
Показники розвитку корпоративної культури	витрати на адаптацію працівників, витрати на організацію відпочинку та корпоративів, цінності, соціальні установки, що панують на підприємстві, моральні принципи й ділова етика, стиль керівництва, способи прийняття рішень, комунікації

Така система є більш структурованою, інформативною оскільки розглядає персонал підприємства як основний фактор його розвитку тобто враховує усі новітні показники сфери праці. Зокрема, перша група містить показники, які характеризують ефективність роботи персоналу та підприємства. Інші групи не

менш важливих показників, характеризують чисельність персоналу та його структуру, ефективність використання робочого часу, витрати підприємства на персонал та його розвиток, виробниче та психологічне середовище підприємства.

Стратегічний аналіз ефективності використання трудового потенціалу є вагомим елементом загальної системи стратегічного управління і безпосередньо пов‘язаний з оцінкою масштабів реалізації цілей стратегії трудового потенціалу. Цілі і завдання стратегічного аналізу кадрового потенціалу полягають у:

- узгодженні місця та функціонального призначення цієї стратегії в загальній системі стратегічного управління підприємством;

- розробленні та реалізації стратегічного плану щодо трудового потенціалу відповідно до стадії життєвого циклу підприємства;

- узгодженні його з основними стратегіями підприємства, можливостями і загрозами зовнішнього середовища;

- формуванні реальної стратегії управління персоналом та моніторингу її реалізації з урахуванням впливів зовнішнього і внутрішнього середовищ;

- оптимальному поєднанні поточного і стратегічного управління компонентами трудового потенціалу з урахуванням потреб і умов бізнес–процесів підприємства;

- формуванні ефективної системи найму, поповнення персоналу, його навчання та підвищення кваліфікації;

- орієнтації на інноваційність роботи персоналу;

- розрахунку та запровадженні ефективної системи моральної та матеріальної мотивації персоналу підприємства;

- забезпеченні високого рівня продуктивності праці.

До показників ефективності використання трудового потенціалу підприємства варто віднести:

- кваліфікацію персоналу (частку керівників і спеціалістів із вищою і середньою спеціальною освітою),

- інноваційність персоналу (частку молоді до 30 років із вищою і середньою спеціальною освітою),

- соціальні витрати на одного працівника,

- інвестиції в навчання (підвищення кваліфікації);

- продуктивність праці.

Оскільки успішне функціонування сучасних підприємств потребує урахування можливостей і загроз з боку зовнішнього ринкового середовища, тому застосування у цій сфері порівняльного конкурентного аналізу (бенчмаркінгу) дасть змогу досягти значних конкурентних переваг. Цей метод орієнтує підприємство на постійний систематичний пошук можливостей підвищення продуктивності працівників з врахуванням досягнень конкурентів. Тобто, це процес забезпечення відповідності стратегії підприємства ключовим факторам успіху в галузі і стратегіям поведінки конкурентів, що стосується різних функціональних напрямів його діяльності, а саме: виробництва, ефективності продажу, досліджень і інновацій тощо. Порівняльний аналіз у цьому випадку повинен охопити такі параметри, як ринкова частка, якість та ціна продукції, технологія її виробництва та собівартість, рентабельність і рівень продуктивності праці, обсяг продаж та канали збуту продукції, близькість до джерел сировини, якість менеджерської команди, інноваційність продукції, співвідношення світових і внутрішніх цін, репутація підприємства. Як бачимо, усі з зазначених показників прямо чи опосередковано стосуються персоналу. Доцільно об'єднати усі ці показники за допомогою загального показника ефективності управління персоналом підприємства.

Оскільки ефективність менеджменту персоналу – це показник, що надає характеристику якості, корисності управління кадрами на підприємстві, як здатність забезпечувати потрійний ефект у вигляді економічної вигоди для організації, удосконалення організації виробництва, праці та соціальної вигоди для працівників, то загальний стратегічний показник ефективності управління

персоналом ($E_{заг}$) доцільно розподілити на три складові і представити у вигляді функції:

$$E_{заг} = f(E_o, E_e, E_c), \quad (3.4.1)$$

де E_e, E_o, E_c –організаційна, економічна та соціальна складові ефективності управління персоналом.

Організаційна ефективність менеджменту персоналу займає особливе місце серед інших складових ефективності. Це пов'язано з тим, що цей показник узагальнює характеристику результативності, оптимальності і доцільності використання ресурсів організації (в першу чергу, трудових). Ефективно проведені організаційні заходи мають вагомий вплив на економічні та соціальні сфери менеджменту персоналу, а тому є передумовою досягнення відповідного рівня економічної і соціальної ефективності менеджменту персоналу.

Організаційну складову ефективності менеджменту персоналу доцільно проаналізувати за критеріями:

- якості інформаційного забезпечення (нормативно-правові акти, стандарти, організаційно-розпорядчі документи, норми, ліміти, правила, положення, інструкції, плани, графіки, договори, угоди, методичні рекомендації, довідкова література);
- ефективності комплектування й розстановка кадрів, поділ і кооперування праці, делегування повноважень;
- оптимальності організації та обслуговування робочих місць;
- сприятливості умов праці;
- ефективного моніторингу ритмічності діяльності підприємства;
- об'єктивності звітних показників, обліку і контролю результатів виробництва в усіх структурних підрозділах.

Зважаючи на зазначені критерії, серед найважливіших показників організаційної ефективності менеджменту персоналу варто виокремити:

- стан забезпечення потреб організації в персоналі за професіями, спеціальностями, посадами та освітньо-кваліфікаційними рівнями працівників;

- ефективність використання робочого часу, кваліфікації та творчого потенціалу всіх категорій персоналу;

- рівень ритмічності діяльності (виробництва, реалізації тощо);

- якість продукції, робіт та послуг.

Економічна ефективність менеджменту персоналу є найбільш важливою для власників та інвесторів, тобто тих, хто зацікавлений у високих фінансових результатах діяльності підприємства. Загальними критеріями економічної ефективності управління персоналом є: прибуток, рентабельність, продуктивність, матеріалоємність, енергоємність продукції тощо.

У процесі оцінювання ефективності менеджменту персоналу здійснюють оцінку співвідношення прибутку і сукупних витрат на оплату праці, а також зміну частки витрат на оплату праці відносно загальної сукупності витрат організації. Якщо за декілька періодів спостерігається позитивна динаміка співвідношення цих показників, то це свідчить про ефективність політики стимулювання працівників.

Роль соціальної ефективності менеджменту персоналу є не менш важливою, ніж попередні складові ефективності, оскільки характеризується такими показниками та критеріями, які відображають різні аспекти привабливості чи непривабливості роботи в даному трудовому колективі, задоволеності чи незадоволеності людей роботою.

Загальними критеріями соціальної ефективності менеджменту персоналу є:

- якість трудового життя персоналу;

- динаміка реальної заробітної плати;

- зміст і умови праці;

- плинність кадрів;

- соціально-психологічний клімат у структурних підрозділах і організації в цілому.

Таким чином, добуток наведених критерії, що характеризують організаційну, економічну та соціальну складові ефективності управління персоналом на їхні важливості дасть змогу отримати значення інтегрального показника ефективності:

$$I = \sum_{i=1}^{n} B_i Ko_i + \sum_{j=1}^{m} B_j Ke_j + \sum_{z=1}^{k} B_z Kc_z, \qquad (3.4.2)$$

де B_i, B_j, B_z – важливості критерії відповідно в організаційній, економічній та соціальній складовій ефективності, n, m і k – кількість критеріїв, що застосовуються для стратегічного аналізу відповідних складових, $j=1;m$, $z=1;k$;

Ko_i, Ke_j, Kc_z – критерії оцінки організаційної, економічної та соціальної складової ефективності управління персоналом.

Зазначені складові ефективності менеджменту персоналу тісно пов'язані та взаємодіють. Управлінські рішення трансформуються у відповідні організаційні заходи. Завдяки впровадженню результативних організаційних заходів досягають кращого використання усіх ресурсів, а отже, і зростання економічних показників діяльності організації. Це сприяє виникненню можливостей для підвищення якості трудового життя персоналу (зростання трудових доходів, поліпшення умов праці тощо), що є проявом соціальної ефективності менеджменту персоналу. А покращання матеріальних, організаційних, соціально-психологічних, морально-етичних та інших умов роботи персоналу, створює умови для зростання організаційної і економічної ефективності менеджменту персоналу.

Запропонована методика стратегічного аналізу на основі розрахунку та оцінки ефективності управління персоналом дасть змогу дослідити вплив факторів (виміряних за допомогою відповідних критеріїв) на формування загального показника ефективності у довгостроковій перспективі, а також потребу в

покращенні відповідних складових ефективності, розробити потрібні коригувальні заходи.

Висновки. Отже, для підприємств при проведенні стратегічного аналізу ефективності управління персоналом доцільно оцінити:

- узгодження показників кадрової стратегії з показниками загальної стратегії підприємства;
- рівень використання трудового потенціалу підприємства;
- ймовірність виникнення проблем у процесі управління персоналом, заходи з їх усунення або запобігання;
- критерії оцінювання ефективності управління персоналом, важливості кожного критерію;
- загальний показник ефективності управління персоналом (очікуваний і потрібний для успішної реалізації стратегії, ймовірність виникнення стратегічного розриву між цими показниками);
- стратегічні заходи з підвищення загального показника ефективності управління персоналом.

У випадку встановлення відхилень від запланованого рівня показника ефективності управління персоналом необхідно сформувати відповідні коригуючі заходи для запобігання виникненню стратегічного розриву. Застосування запропонованої методики стратегічного аналізу дасть змогу підприємству визначити та впровадити ефективні заходи щодо посилення конкурентних переваг, мінімізації слабких сторін у формуванні та використанні трудового потенціалу, зменшення ризиків неякісного стратегічного управління.

Цільова спрямованість управлінської праці на досягнення результату в усіх сферах діяльності підприємства зумовила багатоаспектність поняття ефективності менеджменту персоналу. Стратегічний аналіз ефективності управління персоналом в розрізі його окремих складових (організаційної, економічної та соціальної) дасть змогу отримати оцінку кожної з них, а також

дослідити узагальнюючий показник ефективності та його особливості формування.

Література:

1. Коваль З.О. Менеджмент персоналу: навч. посіб. Львів. Львівська політехніка, 2014. 452 с.

2. Загородній А.Г., Кіндрацька Г.І., Коваль З.О., Тивончук О.І. Теорія економічного аналізу: навч. посібник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. 328 с.

3. Коваль З.О. Стратегічний аналіз управління персоналом підприємства. Збірник тез ІІІ Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференція «Управління персоналом у системі менеджменту організацій: тенденції та перспективи розвитку». 31 травня 2024. Львів. 235 с.

4. Петрова, І. Л. Стратегічне управління людськими ресурсами : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2013. 466 с.

5. Богацька Н.М., Ковальчук Д. Стратегічний потенціал підприємства. Режим доступу : http://www.rusnauka.com/33_DWS_2010/33 _DWS_2010/ Economics/73229.doc.htm

6. Шаповал О. А. Кадрова політика та шляхи її покращення. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 9. С. 712–715.

7. Поняття та види кадрових стратегій. Кадрові стратегії. Gameasphalt: веб-сайт. URL: https:// gameasphalt.ru/uk/ponyatie-i-vidy-kadrovyh-strategii-kadrovye-strategii (дата звернення: 10.12.2021).

© З.О. Коваль

Замкова І.В., Дубініна М.В., Лугова О.І.
Миколаївський національний аграрний університет

3.5. РОЛЬ ТА ЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ

Вступ. Одним із центральних державотворчих процесів, які почали відбуватися в Україні після набуття нею незалежності у 1991 році, стало формування незалежного державного контролю, як і належало демократичній інституціональній системі. Сьогодні основною метою діючого механізму державного фінансового контролю ресурсів бюджетів усіх рівні є дотримання принципу їх цільового використання. Разом з тим, у практичній діяльності установ державного сектору та органів місцевого самоврядування достатньо часто виникають ситуації, коли незважаючи на цільове та законне витрачання ними бюджетних коштів заплановані результати не досягаються. В зв'язку з цим, ключову роль у підвищенні ефективності та спроможності державного фінансового контролю відіграє його складова – аудит ефективності використання бюджетних коштів.

Впровадження аудиту ефективності в державний сектор є одним із інноваційних нових доповнень до загальноприйнятої ролі аудитора в частині виконання ним фінансового аудиту. Під час проведення фінансового аудиту аудитор зіставляє те, наскільки сформована фінансова звітність бюджетної установи складена відповідно до діючого механізму підготовки такої документації. Натомість під час здійснення аудиту ефективності аудитор висловлює думку про результативність та дієвість рішень управлінської ланки бюджетних установ при виконанні ними своїх функцій або реалізації конкретних бюджетних програм.

Виклад основного матеріалу. Аудит ефективності представлено міжнародними стандартами аудиту INTOSAI. Його

поява стала відповіддю на запит платників податків в інформованості щодо ефективності та економічності використання бюджетних коштів державними менеджерами, які діють від імені виконавчої влади.

У Лімській декларації про керівні принципи контролю було відзначено прогресивну роль аудиту ефективності. У цьому документі підкреслено, що, окрім фінансового аудиту, який залишається важливим, існує інший вид контролю, спрямований на перевірку того, наскільки державні бюджетні кошти використовуються ефективно, результативно та економно [1].

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при здійсненні аудиту ефективності керуються, насамперед, ревізійними стандартами ISSAI 300, в яких сутність аудиту ефективності визначається як перевірка економічності, результативності та продуктивності, з якою об'єкт аудиту (замовник) використовує бюджетні ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань, по державних закупівлях зокрема [2, с. 169-180].

В Україні, відповідно до Порядку № 1017, аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, що спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають [3]. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Основною метою аудиту ефективності витрат держави і органів місцевого самоврядування полягає у визначенні того, наскільки результативно, продуктивно і ощадливо бюджетними установами використовуються державні асигнування в ході здійснення їх функцій і виконання завдань, які поставлені перед

ними. Аудит ефективності в бюджетних установах надає можливість контролювати рішення таких питань, як:

1. Економічність використання бюджетних коштів, яка визначається за допомогою зіставлення обсягу тих коштів фінансових ресурсів, що були використані, з реально отриманими результатами.

2. Результативність діяльності певної бюджетної установи перевіряється за рівнем вирішення завдань, поставлених перед нею, а саме, досягненню фактичних результатів в порівнянні із запланованими показниками з урахуванням обсягу ресурсів, які виділені для цього.

3. Продуктивність використання бюджетною установою, що перевіряється, фінансових, трудових та інших ресурсів під час здійснення своєї операційної діяльності, а також ступінь використання інформаційних технологій і цифрових продуктів [4, с. 21-29].

Таким чином, аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану речей та надання оцінки щодо своєчасності та повноти бюджетних надходжень; економності продуктивності, результативності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами; законності, своєчасності прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [5, с. 130].

Зазвичай у міжнародній аудиторській діяльності виділяють три форми здійснення аудиту ефективності:

- спрощений аудит ефективності, який повинен дати відповідь на питання «Чи справляється управлінська система з поставленими завданнями?»;

- традиційний аудит ефективності, який дає відповідь на питання «Чи відповідають результати встановленим критеріям?»;

- розширений аудит ефективності, який відповідає на питання «Які перешкоди стоять на шляху досягнення результату?» [6, с. 151-158].

Аналіз досвіду аудиторської діяльності в публічному секторі Європейського Союзу дозволяє стверджувати, що головним завданням аудиту ефективності є створення дієвого механізму контролю виконання органами державної влади своїх функцій, впершу чергу це стосується контролю за ефективним використання фінансових ресурсів державного бюджету. Таким чином можемо стверджувати, що аудит ефективності повинен здійснюватись органами фінансового контролю і аудиту, які мають право давати оцінку економічності, результативності та продуктивності використання бюджетних коштів та інших державних активів. Це передбачає створення єдиних нормативно-правових засад і методологічної бази проведення аудиту ефективності, уніфікованого для всієї системи державного управління.

Функції аудиту ефективності включають виявлення та аналіз фактичного стану справ, зіставлення його з наміченими цілями, оцінку діяльності, що контролюється, та вжиття заходів щодо усунення виявлених недоліків. Саме ця багатофункціональність дозволяє говорити про сутнісну самостійність аудиту ефективності, відокремити його від інших видів аудиту і в у науковому, і в організаційному плані. Аудит ефективності установ державного сектору є самостійним інструментом бюджетного менеджменту, і не замінюючи інші подібні інструменти, через синергію активно впливає на ефективність їх використання [7, с. 6-15].

Рахункова палата в системі органів державного фінансового контролю України. Відповідно до статті 98 Конституції України контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Закон України «Про Рахункову

палату» передбачає, що повноваження, покладені на неї Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що забезпечуються Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [8].

Рахункова палата України з 1998 року є членом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), а з 1999 року – членом Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI). У рамках діяльності в INTOSAI Рахункова палата бере участь у роботі таких комітетів, як комітет професійних стандартів та комітет інституційного розвитку. Як член INTOSAI та EUROSAI Рахункова палата також значну увагу приділяє обміну досвідом, підвищенню кваліфікації свого персоналу та імплементації кращої світової практики проведення аудитів, демонструє значні досягнення у сфері розроблення та імплементації керівних принципів аудиту, зокрема у сфері охорони довкілля, запобігання та подолання наслідків техногенних катастроф [8]. Узагальнення виявлених Рахунковою палатою України порушень у плануванні та використанні коштів державного, а також бюджетного законодавства у 2020-2022 роках наведено у табл.3.5.1.

Аналіз даних, приведених у табл.3.5.1 свідчить, що протягом одного 2021-2022 фінансового року бюджетним установам вдалося у 83 рази скоротити витрати, допущені при плануванні публічних фінансів; у 8,4 рази знизились витрати, пов’язані з порушенням бюджетного законодавства.

Основним обов’язком Рахункової палати України перед платниками податків зокрема, і громадянським суспільством в цілому, є здійснення контролю за використанням коштів державного бюджету для забезпечення їх ефективного менеджменту. Одним із ключових інструментів реалізації цієї місії є проведення аудиту ефективності.

Таблиця 3.5.1

Узагальнений опис виявлених Рахунковою палатою України порушень у плануванні та використанні коштів державного, а також бюджетного законодавства, 2020-2022 роки

Показник	Роки		
	2020	2021	2022
Порушення, допущені при плануванні публічних фінансів, млрд грн	*	83,8	1,0
Порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, млрд грн	4,8	8,8	45,9
Порушення бюджетного законодавства, млрд грн	9,6	38,0	4,5
Неефективне управління бюджетними коштами і майном, їх неефективне використання, млрд грн	11,9	27,7	7,2
Загалом виявлено порушень і недоліків під час управління публічними фінансами, загальна сума млрд грн	26,3	179,9	58,6

* показник не досліджувався у 2020 році

Джерело: [9]

У Законі України «Про Рахункову палату» надається визначення аудиту ефективності та принципів, на яких він базується, а саме зазначається що «…аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів» [10]. Нижче у табл. 3.5.2 наведено тлумачення принципів.

Таблиця 3.5.2

Порівняння принципів аудиту ефективності в ЗУ «Про Рахункову палату» і ISSAI 300

Закон України «Про Рахункову палату»	
Принципи	Тлумачення
Оцінка продуктивності	використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету
Оцінка результативності	встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам
Оцінка економності використання бюджетних коштів	передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів
Принципи ISSAI 300	
Принцип економічності	означає мінімізацію ресурсозатрат. Використовувані ресурси повинні надаватися вчасно, в потрібному обсязі, потрібного якості і за найкращою ціною
Принцип ефективності	означає отримання максимальної віддачі від доступних ресурсів. Він відноситься до взаємозв'язку задіяних ресурсів та результатів, з точки зору обсягу, якості та своєчасності
Принцип результативності	відноситься до досягнення поставлених цілей і бажаних результатів

Джерело: [2].

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при здійсненні аудиту ефективності керуються, насамперед, ревізійними стандартами ISSAI 300, в яких сутність аудиту ефективності визначається як перевірка економічності, результативності та продуктивності, з якою об'єкт аудиту (замовник) використовує бюджетні ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань, по державних закупівлях зокрема.

Важливою відмінністю у приведеній табл. 3.5.2 є принцип ефективності, що запропонований ISSAI 300. Цей принцип найбільш повно розкриває завдання аудиту ефективності, тобто максимізацію віддачі від отриманих ресурсів. Більш того, у Бюджетному кодексі надається наступне тлумачення принципів ефективності та результативності: «…при складанні та виконанні

бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів» [2].

Протягом 2022 року Рахункова палата перевірила 355 об'єктів, а обсяг перевірених коштів Державного бюджету України становив 351,3 млрд грн *(11,6% видатків або 22,6% доходів бюджету).* За результатами перевірок Рахункова палата опублікувала 39 звітів, з яких 16 – звіти за результатами аудиту ефективності. За результатами перевірок у 2023 році було опубліковано 49 звітів, з яких 24 – звіти за результатами проведеного аудиту ефективності (рис. 3.5.1).

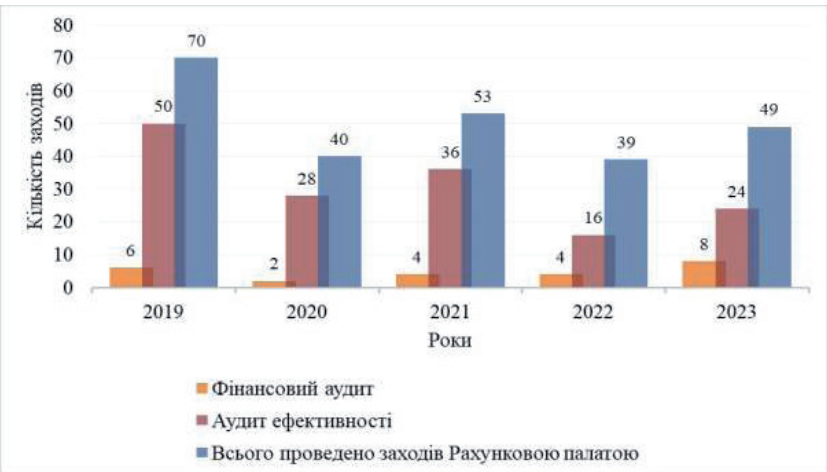


Рис. 3.5.1. Структура та динаміка заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункової палати України

Джерело: сформовано авторами з використанням [9]

У 2023 році аудитори Рахункової палати загалом виявили порушень і недоліків під час управління публічними фінансами у 2022 році на загальну суму 58,6 млрд грн, із них: 1 млрд грн – порушення, допущені при плануванні публічних фінансів; 45,9 млрд грн – порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету; 11,7 млрд грн – порушення законодавства, а також неефективне управління публічними фінансами і майном та їх неефективне використання (рис. 3.5.2).

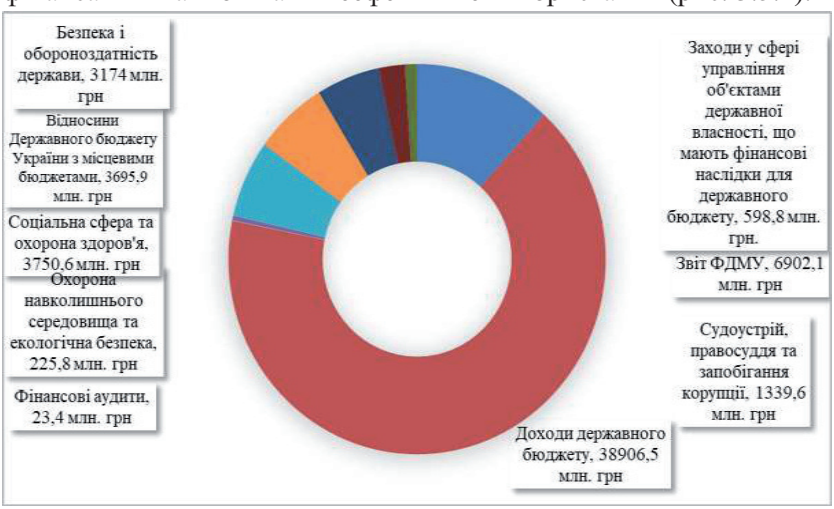


Рис. 3.5.2. Структура виявлених у 2022 році порушень та недоліків за напрямками

Джерело: сформовано авторами з використанням [9]

Структура порушень та недоліків, що виникли при адмініструванні дохідної частини державного бюджету за видами порушень (загальна сума 45 млрд 857,5 млн грн) у 2022 році, та були виявлені аудиторами Рахункової палати у 2023 році, наведена на рис.3.5.3.

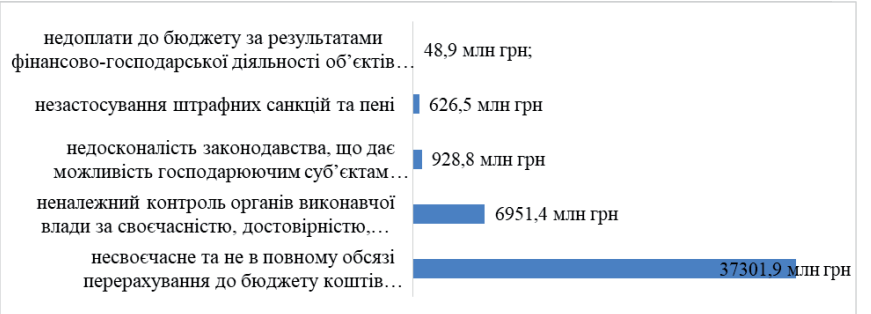


Рис. 3.5.3. Структура порушень та недоотримань в адмініструванні дохідної частини державного бюджету за видами порушень

Джерело: [9]

Вагомим здобутком Рахункової палати є отримання схвальних відгуків щодо виконання функції зовнішнього аудитора для Організації безпеки та співробітництва Європи, здійснення аудитів ефективності впровадження в Україні проектів, що підтримуються Світовим банком.

Представники відповідних регуляторів США рекомендують українським колегам внести зміни до законодавства, які посилять контроль за витратами державного бюджету, зокрема і з боку Рахункової палати. Необхідно, на їх думку, підвищити самостійність та професіоналізм цього органу: за допомогою прозорого й конкурентного конкурсу добирати до РПУ незалежних, компетентних і доброчесних членів. Також варто розширити повноваження РПУ з питань аудиту органів місцевого самоврядування, державних підприємств і комунальних підприємств, а також міжнародної допомоги та діяльності у сфері державних закупівель [11].

З метою імплементації вимог ЄС у Верховній Раді України групою народних депутатів було зареєстровано законопроєкт №10044 про Рахункову палату України. Він передбачає розширення мандату Рахункової палати на всі публічні кошти.

Тобто Палата зможе проводити аудит не лише коштів державного бюджету, а й місцевих бюджетів. Також проєкт пропонує запровадити в Рахунковій палаті інститут державних аудиторів та вивести їх з-під дії закону про державну службу (співробітники неаудиторських підрозділів залишаться держслужбовцями) (табл. 3.5.3) [11].

Таблиця 3.5.3

Переваги і недоліки запровадження законопроєкту №10044

Переваги	Недоліки
Збільшення незалежності аудитів РПУ від політичних впливів	Розрив у оплаті праці між співробітниками Рахункової, що є держслужбовцями, і тими, хто виведений з держслужби, може створювати ризики напруження та поганої взаємодії під час роботи
Скорочення бюрократії, пов'язаної з призначенням, просуванням по службі та звільненням працівників аудиторських підрозділів	На співробітників, виведених із держслужби, не будуть поширюватися вимоги закону про запобігання корупції, зокрема щодо декларування майнового стану.

Джерело: [11]

Висновки. Фінансовий аудит, який є базою для діяльності контролюючих органів, здійснює суттєвий вплив на ефективність фінансового управління в державному секторі, забезпечуючи використання бюджетних коштів у точній відповідності до законодавчо встановлених норм, та основними принципами їх цільового використання. Разом з тим цей вплив є певною мірою обмеженим. Натомість аудит ефективності має більш масштабні горизонти застосування, що робить його впливовим інструментом у механізмі підвищення ефективності управління. Впровадження аудиту ефективності у систему державного фінансового контролю (аудиту) України є важливим викликом для усього громадянського суспільства. Його результати нададуть можливість усім зацікавленим сторонам оцінити рівень досягнення органами виконавчої влади цілей соціально-

економічного розвитку країни та/або регіону, дотримання нею норм діючого законодавства та зробить її діяльність більш прозорою.

Література:

1. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima, Peru. 1977. URL: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf (дата звернення: 30.07.2024).

2. Кулик Н. О. Вдосконалення практики аудиту ефективності агента інституту контролю від законодавчої гілки влади. Соціальна економіка. Випуск 60, 2020. С. 169-180.

3. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017, в редакції від 17 грудня 2016 р., підстава 950-2016-п. / Кабінет міністрів України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF (дата звернення: 30.07.2024).

4. Бугай Н. Аудит ефективності як сегмент державного фінансового контролю: необхідність сучасності та міжнародні орієнтири. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації Міжнародний науковий журнал. Випуск 3-4. 2017. С. 21-29. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/28899/1/%D0%91%D1%83%D0%B3%D0%B0%D0%B9.pdf (дата звернення: 31.07.2024).

5. Гордієнко М. І. Аудит ефективності та його роль в умовах децентралізації. Випуск 3-2 (46) 2018. С. 130. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/29.pdf (дата звернення: 31.07.2024).

6. Хаблюк О., Будник Л. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. Галицький економічний вісник. 2013. № 4(43). С. 151-158.

7. Симоненко В. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения. Вісник КНТЕУ. 2014. № 2. С. 6-15.

8. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки : рішення Рахункової палати від 29.07.2019 № 18-1. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf

9. Звіти Рахункової палати за 2020 рік. URL: https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/?id=851 (дата звернення: 15.08.2024).

10. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text (дата звернення: 15.08.2024).

11. Іванов О. Незалежність та підзвітність: мета реформи Рахункової палати. URL: https://voxukraine.org/nezalezhnist-ta-pidzvitnist-meta-reformy-rahunkovoyi-palaty (дата звернення: 26.08.2024)

© І.В. Замкова, М.В. Дубініна, О.І. Лугова

Мішанчук А.В.
Національний університет оборони України імені Івана Черняховського
Пугачова Д.С.
Військова академія м. Одеса

3.6. ЦИФРОВА ТРАНСФОРМАЦІЯ МЕХАНІЗМУ ЛОГІСТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБРОЙНИХ СИЛ УКРАЇНИ: ВИКЛИКИ, РИЗИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Вступ. Метою дослідження є аналіз і узагальнення викликів, ризиків та перспектив цифрової трансформації механізму логістичного забезпечення збройних сил України. Щоб досягти успіху, Збройним Силам України (далі – ЗСУ) потрібен гнучкий та стійкий механізм логістичного забезпечення життєдіяльності армії, який зможе перевищити її поточні можливості та потужності. В епоху стрімкого розповсюдження інформаційно-комунікаційних технологій застосування цифрових інструментів є запорукою успішності розвитку і функціонування різних галузей, і армія не є виключенням. Цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення ЗСУ оптимізує розподіл ресурсів, прискорить процеси матеріально-технічного забезпечення армії та дозволить підвищити її боєздатність для домінування над супротивниками як на полі бою, так і поза ним у мультидоменних операціях.

В умовах посилення відповідності національної військової доктрини діючим стандартам НАТО, необхідно відмітити, що існуючий рівень цифровізації логістичної системи, яка функціонує як інструмент підтримки прийняття управлінських рішень в армії, є недостатнім, певною мірою застарілим і нездатним відобразити значний портфель іноземних військових матеріальних ресурсів, що надходять у розпорядження ЗСУ. Крім того, повномасштабні бойові дії вимагають від Міністерства оборони України (далі – МОУ) модернізації логістики поставок,

щоб забезпечити необхідну швидкість взіємодії у сучасному мультидоменному бою між кількома бойовими командуваннями. Таким чином, цифрова трансформація логістичного механізму є зміною парадигми ЗСУ в управлінні своїми операціями продовольчого і матеріально-технічного забезпечення. Однак із появою передових технологій і можливостей аналізу даних армія тепер має можливість збирати, аналізувати та використовувати величезні обсяги даних для прийняття обґрунтованих рішень, прогнозного обслуговування та ефективного розподілу ресурсів.

Виклад основного матеріалу. Дослідження проблеми створення інформаційної системи логістичного забезпечення в ЗСУ, що відповідає стандартам НАТО, проводили Степанюк М., Сініцин І., Котеля О. [1, с. 101-110]. Загальний аналіз логістичного забезпечення країн-членів НАТО з метою дослідження засобів організації їх логістичних систем і процесів для досягнення оптимальної ефективності здійснювали у своїх наукових дослідженнях Толстоносов Д., Манжос О., Андрусенко С. [2, с. 106-118]. Теоретичні і практичні засади розвитку системи кібербезпеки оборонного відомства висвітлено Равлюком В. [3, с. 317-331].

Військова логістика є критично важливою компонентою ЗСУ в цілому, і військових операцій зокрема, і, в умовах напруженості глобальних ланцюгів постачання, вдосконалення планування, виконання та надзвичайних ситуацій стає пріоритетною галуззю для міністерств оборони усіх країн світу. На військово-стратегічному рівні завдяки цифровій трансформації військової логістики забезпечується швидке збирання інформації в режимі реального часу, що веде до прийняття точних, виважених, узгоджених рішень. Цифрові технології також є критично важливим чинником для логістичного забезпчення військових операцій в частині командування персоналом, управління та захисту інформаційних активів, а також співпраці з партнерами

по місії. Крім того, сьогодні темпи цифрової трансформації логістичних процесів значно перевищують очікувані [4].

Рішення щодо реформування системи логістики та стандартизації ЗСУ було прийнято ще на Уельському (2014 р.) та Варшавському (2016 р.) самітах НАТО, в яких приймало участь вище військово-політичне керівництво України [5, с. 26-50]. За їх підсумками було досягнуто домовленостей між Україною та державами-членами НАТО про заснування п'яти нових цільових фондів для допомоги Україні [6]. Метою діяльності даних цільових фондів мало стати досягнення трьох ініціатив в інтересах: підвищення національної спроможності з кодифікації; поліпшення можливостей управління системою постачань; покращення можливостей управління стандартизацією [1, с. 101-110].

Разом із тим, в Указі Президента України № 473/2021 «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 серпня 2021 року «Про Стратегічний оборонний бюлетень України»« [7] наголошується про потребу у запровадженні сучасної системи автоматизованого управління та моніторингу логістичних процесів (поставки, зберігання, розподілу і споживання матеріально-технічних засобів) [5, с. 26-50].

Необхідно відмітити, що ще у 2019 році за погодженням із державами-членами НАТО на прохання Міністерства оборони України ЗСУ була надана можливість часткового використання інформаційної системи (далі – ІС) LOGFAS. Тому вже під час повномасштабної війни МОУ та ЗСУ використовують ІС LOGFAS для підтримки логістичного механізму на національному та міжнародному рівнях шляхом формування заявок, обліку постачання та прозорого розподілу матеріально-технічної допомоги, яка надходить від партнерів держав-членів НАТО [5, с. 26-50].

Сервіс підтримки логістичних операцій LOGFAS (Logistic Functional Area Services) представляє собою інтегрований набір

програмних систем, що розроблений для підтримки логістичного забезпечення НАТО. Сервіс дозволяє користувачам збирати, зберігати, обробляти, аналізувати, відображати та розповсюджувати інформацію для підтримки логістичних операцій. LOGFAS взаємодіє з системами НАТО та національними системами, такими як інформаційні системи оперативного планування TOPFAS для планування медичної підтримки, управління подіями JOCWatch, текстових повідомлень JChat, трекінгу NIRIS, ІС ситуаційної обізнаності IGeoSit та NCOP [8].

Використання ІС LOGFAS потребує наявності ряду базових сервісів (Standard Workplace Services including, Network Services, Desktop Services, Windows Platform Services, Core-GIS, Active Directory, Symbology Server, Track Management and COP Management Services). Тобто для використання ІС LOGFAS необхідна належна інформаційна інфраструктура, зокрема комп'ютерні мережі передачі даних [8]. Формування такої інфраструктури, яка б повноцінно виконувала закріплені за нею функції, можливо лише за умови проведення масштабної цифрової трансформації усіх систем, процесів і механізмів забезпечення життєдіяльності Збройних Сил України, в першу чергу механізму логістичного забезпечення.

Сервіс підтримки логістичних операцій LOGFAS складається з низки програмних продуктів (рис. 3.6.1), які знаходяться в постійній взаємодії та доповнюють один одного.

Цифрові компоненти сервісу підтримки логістичних операцій LOGFAS, приведені на рис. 3.6.1 та рис. 3.6.2, є носіями наступного диджитал-функціоналу:

- Цифрова платформа ACROSS створена для підтримки прийняття рішень в плануванні запасів, зокрема боєприпасів та амуніції, що є критичними для здійснення мультидоменних операцій.



Рис. 3.6.1. Цифрові компоненти сервісу підтримки логістичних операцій LOGFAS

Джерело: узагальнено авторами з використанням [8]

- Цифрова платформа GEOMAN використовується для відображення географічних (картографічних) даних.

- Цифрова платформа LDM призначена для управління даними не географічного характеру (предмети, підрозділи і сили, організація сил та підпорядкованість, запаси та профілі поповнення запасів сил, план операції, визначення вимог та ін.).

- Цифрова платформа SPM розроблена для оперативного планування логістичного забезпечення структурних підрозділів. Використовується для планування довготермінових запасів, логістичного забезпечення підрозділів під час операцій.

- Цифрова платформа ADAMS створена для планування, оцінки та моделювання (симуляції) переміщення та транспортування для підтримки мультидоменних операцій. Вона призначена оптимізації часу на планування, розгортання та

надання засобів для обміну між країнами даними та планами розгортання.

- Цифрова платформа CORSOM призначена для планування, моніторингу і усунення конфліктів при діях з прийому, організації та переміщенні далі (RSOM) сил при розгортанні. Передбачає виконання та управління розгортанням сил використовуючи детальні плани розгортання (DDP) з ADAMS.

- Цифрова платформа SDM розроблена і впроваджена для верифікації та моделювання (симуляції) спланованого логістичного забезпечення.

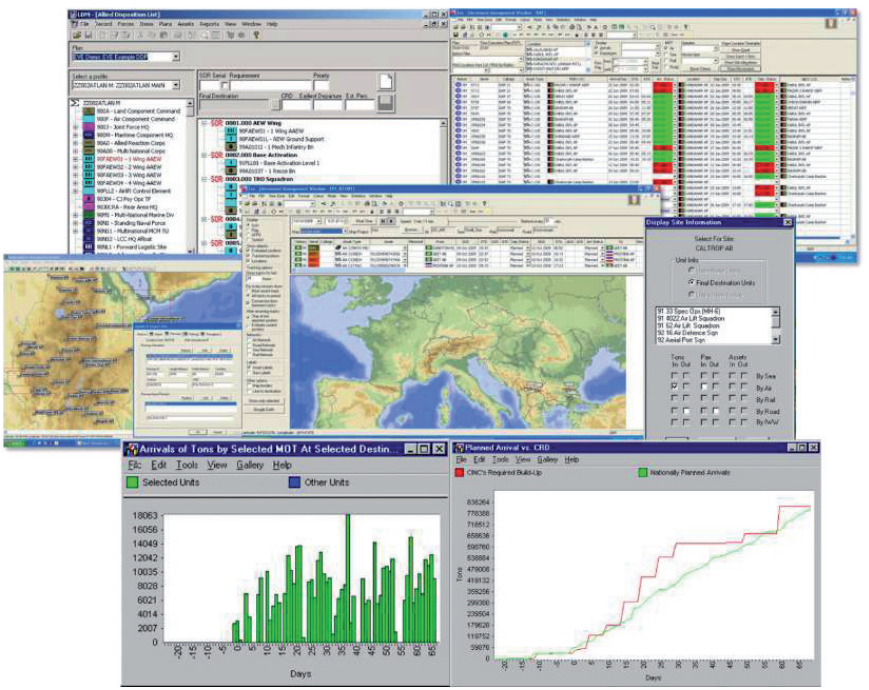


Рис. 3.6.2. Функціонал сервісу підтримки логістичних операцій LOGFAS

Джерело: [9]

- Цифрова платформа EVE використовується для оперативного контролю логістичного забезпечення виконання операцій.

- Цифрова платформа LCM створена для управління базами даних.

- Цифрова платформа LOGREP використовується для створення зокрема стандартних звітів LOGUPDATE та LOGASSESSREP, а також аналізу карт та мереж, створення та управління профілями сил, наявними запасами (holdings) та списками предметів (постачання, RIL) [8].

На шляху від «паперової» логістики до цифрової є проміжний етап, пов'язаний із систематизацією та структуруванням даних. Для цього призначена IT-система німецького походження SAP – S/4HANA. За задумом Міністерства оборони України, у SAP може вестися облік і планування загалом усіх матеріальних ресурсів. Потім дані передаватимуться в бази LOGFAS, де плануватимуть логістичні операції. Налаштування і кастомізацію SAP S/4HANA (останню версію, що може розгортатись у хмарній архітектурі) для тестування для України було погоджено і профінансовано в НАТО ще у 2022 році. Планується, що процес оцифровки даних займе від двох до чотирьох років [10].

До проблем, що гальмують процес цифровізації механізму логістичного забезпечення ЗСУ, відносяться:

1. Значна кількість цифрових програмних продуктів, що використовувались Міністерством оборони України та ЗСУ ще до війни.

2. Надмірна засекреченність інформації, наслідком чого є ведення офіцерами логістики обліку матеріальних ресурсів в паперових журналах, оскільки використання незахищених IT-систем є незаконним [11].

3. Недостатня структурованість та уніфікованість даних (в першу чергу складського обліку).

4. Низький рівень цифрової компетентності, цифрової грамотності, медіаграмотності відповідальних осіб.

Після початку повномасштабного вторгнення МОН і ЗСУ пришвидшили впровадження новітніх ІТ-продуктів і систем для покращення мобільності, ефективності і захищенності своєї роботи. Сьогодні диджиталізація облікових і управлінських інструментів в логістичному механізмі ЗСУ успішно просувається.

Затверджена дорожня карта масштабування LOGFAS в ЗСУ на 2022 та 2023 роки була реалізована повністю. Сьогодні ця програма є одним з головних інструментів цифровізації логістики у Збройних Силах України і забезпечує логістичне планування не тільки міжнародної допомоги, а і повного переліку наявних в ЗСУ ресурсів [12].

Цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення ЗСУ повинна в обов'язковому порядку охопити наступні сфери:

1) Управління матеріально-технічним забезпеченням.

Підтримка повністю функціональних систем у війську має вирішальне значення для забезпечення безперебійної роботи. Керівництво відповідних структурних підрозділів ЗСУ відповідає за технічне обслуговування та ремонт військового чи цивільного обладнання, що використовується в повсякденних операціях, і потребує технологій, які сприяють точному збору даних і підвищенню ефективності їх опраюцвання. Цифрові платформи та інструменти є частиною технології, яка використовується, щоб допомогти військовим залишатися організованими, забезпечити своєчасне виконання потреб у профілактичному або коригуючому технічному обслуговуванні, ремонті транспортних засобів, управлінні запасними частинами та витратними матеріалами, а також для інших завдань. Захищені цифрові продукти допомагають командам логістики

відстежувати, контролювати та звітувати про всі завдання, пов'язані з обслуговуванням, ремонтом і поставками.

2) Управління пересуванням і транспортуванням.

Цифрові продукти, що призначені для задоволення потреб військової логістики мають розширені функції безпеки, які дозволяють лише уповноваженому військовому персоналу відстежувати транспортування та переміщення військового майна.

3) Управління послугами.

Спеціалізовані цифрові продукти є унікальним інструментом для обслуговування, планування та управління базовою логістикою, керування транспортними засобами та запасами постачання. Дані вводяться та записуються безпосередньо в планшет за допомогою низки різних способів, включаючи дрони, 3D-камери, сканери, зчитувачі штрих-кодів, або вводяться персоналом безпосередньо на планшет вручну. До всіх даних можуть легко отримати доступ військові.

4) Підтримка медичних послуг.

Цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення також підтримує військову систему охорони здоров'я, надаючи інформацію про напрямки, ресурси, постачальників медичних послуг та інші засоби, необхідні для зміцнення здоров'я військовослужбовців та їхніх сімей.

Крім безпосереднього впровадження інноваційних цифрових інструментів у діяльність МОУ та ЗСУ, триває також процес подальшої інституалізації діяльності з цифрової трансформації, зокрема в останні три роки відбулося створення Центру інновацій та оборонних технологій, Ситуаційного центру Міністерства оборони України, реформування органу управління з питань автоматизації в Збройних Силах України [13].

Таким чином цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення, що базується на вищевказаних підходах, створить сучасний технологічний ландшафт реалізації положень Стратегії

національної безпеки України, передусім шляхом використання уніфікованих цифрових сервісів у складі автоматизованих інформаційних систем. Запропонований шлях дасть змогу в осяжні терміни не лише отримати принципово нову ситуацію у сенсі цифровізації логістики Збройних Сил, а й досягнути сумісності, необхідної для інтеграції України в євроатлантичні та європейські безпекові структури, вийти на принципово новий рівень диджиталізації оборонного відомства, спеціалізованної підготовки людського капіталу [13].

Разом з перевагами, цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення приносить нові ризики та загрози для національної безпеки, а саме:

✓ кібершпигунство процесів забезпечення життєдіяльності і обслуговування військ (сил), коли інші держави використовують цифрові канали для здійснення шпигунської діяльності;

✓ кібертероризм;

✓ кібератаки на критичну військову інфраструктуру і на інтернет-підключені пристрої, використання шкідливих програм;

✓ кіберзагрози національній обороні, персональним даним військовослужбовців;

✓ використання військовими частинами російських IT-продуктів та їх похідних варіацій (UA-Бюджет, Комплексні бюджетні системи, Эльба, AmoCRM, Bitrix24, Мегаплан тощо), а також цих же продуктів, які були перейменовані та зареєстровані в Європі (BAS).

Ці та інші ризики є щоденною реальністю, з якою стикаються IT-фахівці відповідних департаментів МОН і Збройних Сил Україні в умовах диджиталізації. Тому актуальною є проблема розробки і створення більш складних систем кібербезпеки.

Попередження кіберзагроз також включає в себе ефективну кібергігієну та навчання персоналу щодо заходів кібербезпеки. Широкомасштабні кампанії навчань та тренінги забезпечують кінцевих користувачів і відповідальних фахівців необхідними

знаннями та навичками для ефективного управління кіберзагрозами [14].

Висновки. Цифрова трансформація механізму логістичного забезпечення змінює парадигму військового менеджменту і комунікацій, надаючи ЗСУ нові інструменти та можливості, змінюючи не лише технічні аспекти, але й стратегію національної оборони України. Повна цифровізація механізму логістичного забезпечення займе роки. Втім поразки російської армії, повязані з проблемами логістичного забезпечення, чітко показали важливість цифрової трансформації логістичних процесів в умовах активних бойових дій.

Впровадження цифрової платформи LOGFAS у ЗСУ дозволить створити єдину автоматизовану систему управління логістичним забезпеченням і допоможе обмінюватися інформацією між штабами ЗСУ й НАТО. Сервіс дозволить військовим логістам планувати мультидоменні операції, здійснювати аналіз доступних варіантів їх реалізації, пришвидчить розгортання військ і спростить логістику, забезпечить повний контроль над процесами, уніфікує та стандартизує їх.

Загрозливі реалії кіберпросторового середовища, ймовірно, представляють найскладніший виклик і найбільший ризик для військової логістики. Саме тому модернізація інформаційних систем зміцнює кібербезпеку, забезпечує більшу ефективність цифрових продуктів, об’єднує загальновійськові спільні служби, покращує їх здатність співпрацювати з партнерами та покращує час реагування на виникаючи виклики.

Література:

1. Степанюк М. Ю., Сініцин І. П., Котеля О. В. Проблема створення інформаційної системи логістики в Збройних Силах України, що відповідає стандартам НАТО. Проблеми програмування. 2018. № 4. С. 101–110. Бібліогр.: 11 назв. укр.

URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/150912 (дата звернення 02.08.2024).

2. Толстоносов Д., Манжос О., Андрусенко С. Загальний опис логістичного забезпечення держав-членів НАТО. Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України. Серія: Військові та технічні науки. № 2(91), 2023, С. 106-118.

3. Равлюк В. Кібербезпека прикордонного відомства: пріоритетні напрями забезпечення в умовах збройної агресії. Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України. Серія: Технічні науки. № 3(88). 2022, С. 317-331.

4. Domingo Galindo, L. The Challenges of Logistics 4.0 for the Supply Chain Management and the Information Technology (Masteŕs thesis, NTNU). 2016.

5. Купрієнко Д., Саган В., Фролов О. Аналіз доцільності впровадження інформаційної системи логістичного забезпечення НАТО LOGFAS у діяльність Державної прикордонної служби України. Військові науки. № 4(89), 2022. С. 26-50.

6. Стислий огляд допомоги НАТО Україні. URL: https://eesri.org/wp-content/uploads/2017/07/NATO-support-to-Ukraine_2017-EESRI-NIDC_UKR. pdf (дата звернення 13.08.2024).

7. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 серпня 2021 р. «Про Стратегічний оборонний бюлетень України»: Указ Президента України № 473/2021. URL: https://www.president.gov.ua/documents/4732021-40121 (дата звернення 13.08.2024).

8. Україна наближається до стандартів НАТО у сфері логістичних операцій. URL: https://www.ispc.org.ua/archives/5421 (дата звернення 15.08.2024)

9. НАТО дозволило ЗСУ використовувати систему LOGFAS – що це? URL:

https://www.ukrmilitary.com/2019/08/logfas.html (дата звернення 26.08.2024)

10. Міст між арміями НАТО. URL: https://forbes.ua/innovations/mist-mizh-armiyami-nato-ukraina-perevodit-viyskovu-logistiku-z-paperu-na-nativsku-it-sistemu-logfas-naskilki-skladniy-tsey-shlyakh-07092022-8129 (дата звернення 26.08.2024).

11. Мельник Т. Міст між арміями НАТО. URL: https://forbes.ua/innovations/mist-mizh-armiyami-nato-ukraina-perevodit-viyskovu-logistiku-z-paperu-na-nativsku-it-sistemu-logfas-naskilki-skladniy-tsey-shlyakh-07092022-8129 (дата звернення 31.08.2024)

12. Україна успішно інтегрується в НАТО на рівні логістики: URL: https://bit.ly/3VS3qWK (дата звернення 31.08.2024)

13. Савченко-Галушко Т. URL: https://armyinform.com.ua/2021/11/13/czyfrova-transformacziya-zsu-zavdannya-yake-dast-zmogu-realizuvaty-strategiyu-naczionalnoyi-bezpeky-ukrayiny-yulij-gere/ (дата звернення 01.09.2024)

14. Цифрова трансформація як фактор покращення національної безпеки України. URL: https://censs.org/digital-transformation-as-a-factor-in-improving-the-national-security-of-ukraine/ (дата звернення 01.09.2024).

© А.В. Мішанчук, Д.С. Пугачова

Раделицький Ю.О., Бандура З.Л., Фіалка Ю.Є.
Львівський національний університет імені Івана Франка

3.7. РОЛЬ ШТУЧНОГО ІНТЕЛЕКТУ В ПОБУДОВІ СУЧАСНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Вступ. Дослідження визначає ШІ як трансформаційний інструмент в управлінні запасами, що підвищує точність, ефективність та стратегічну цінність. У дослідженні використовуються методи огляду літератури, аналіз різних джерел для обґрунтування переваг і викликів інтеграції штучного інтелекту. Основні висновки свідчать про те, що системи управління запасами на основі штучного інтелекту перевершують традиційні методи, забезпечуючи обробку даних у режимі реального часу, предиктивну аналітику та автоматизацію, тим самим зменшуючи кількість помилок і покращуючи процес прийняття рішень. До ключових сфер, де ШІ суттєво впливає на управління запасами, належать прогнозування попиту, оптимізація ланцюгів постачання та управління ризиками. У висновках підкреслюється, що впровадження штучного інтелекту є необхідним для торговельних підприємств для підтримки конкурентоспроможності на ринку, що швидко розвивається. Однак впровадження штучного інтелекту в Україні стикається з такими перешкодами, як регуляторні неузгодженості та недостатня державна підтримка. Вирішення зазначених проблем має вирішальне значення для використання повного потенціалу штучного інтелекту в управлінні запасами, що в кінцевому підсумку сприятиме економічному зростанню країни та наближенню до стандартів Європейського Союзу.

Управління запасами завжди було фундаментальною складовою діяльності торговельних підприємств, впливаючи на все – від грошових потоків і задоволеності клієнтів до загальної прибутковості бізнесу. Традиційні методи управління запасами,

які значною мірою покладаються на ручні процеси та історичні дані, часто виявляються застарілими в сучасному швидкозмінному середовищі, що ґрунтується на даних. Ці традиційні підходи можуть призвести до створення надлишку або ж навпаки дефіциту товарних запасів, а головне загальної неефективності бізнес-моделей, що коштує суб'єкту господварювання часу та грошей. Проблема ще більше обтяжується зростанням складності глобальних ланцюгів поставок, де затримки або збої можуть мати каскадний ефект на рівні запасів.

Штучний інтелект (ШІ) пропонує багатообіцяючі рішення цих проблем, дозволяючи точніше прогнозувати попит, відстежувати запаси в режимі реального часу та автоматизувати процеси прийняття рішень. Однак весь потенціал штучного інтелекту в управлінні запасами ще не повністю реалізований, а його впровадження створює як можливості, так і виклики, які потребують ретельного вивчення. Вказане робить дослідження ролі штучного інтелекту в управлінні запасами актуальним питанням як для дослідників, так і для практиків.

Вивчення ролі ШІ в управлінні запасами перетинається з вагомими науковими та практичними завданнями. З наукової точки зору, це вивчення розробки та вдосконалення алгоритмів, здатних обробляти великі масиви даних, прогнозувати ринкові тенденції та приймати рішення в режимі реального часу. Це також зачіпає ширшу сферу етики штучного інтелекту, зокрема щодо прозорості та підзвітності систем, керованих штучним інтелектом, у бізнес-операціях. Сьогодні торговельні підприємства все частіше впроваджують ШІ, щоб залишатися конкурентоспроможними, знижувати операційні витрати та покращувати якість надання послуг. Розуміння того, як ШІ можна ефективно інтегрувати в системи управління запасами, має вирішальне значення для підприємств, які прагнуть оптимізувати свої ланцюги поставок, мінімізувати втрати та

підвищити рівень задоволеності клієнтів. Крім того, здатність точніше прогнозувати попит і управляти запасами в режимі реального часу може значно зменшити вплив перевиробництва і надлишкових запасів на навколишнє середовище, що відповідає зростаючій увазі до сталого розвитку в діловій практиці.

Зростаюче значення штучного інтелекту для соціально-економічного ландшафту, як на рівні держави, так і на рівні окремого підприємця, стає все більш очевидним. Відповідно, нюанси його застосування та майбутній потенціал часто досліджуються в багатьох публікаціях. Ю. В. Ковтуненко ґрунтовно заглиблюється у виклики та потенційні переваги інтеграції технологій штучного інтелекту в управління підприємством [7]. Н. І. Черненко оцінила доцільність застосування систем штучного інтелекту в бізнес-процесах, які мають зв'язок з управлінням людськими ресурсами, зокрема у сферах планування, оцінки та контролю ефективності діяльності [9]. Г. Й. Островська, О. Т. Островський [8] та О. Г. Брінцева [2] провели дослідження та здійснили систематизацію різноманітних аспектів використання штучного інтелекту, фокусуючи увагу на його впливі на маркетинг, управління персоналом та ін. Питанням використання штучного інтелекту у торгівлі присвячені роботи В. І. Загарчука [13], В. В. Воробйової, Т. А. Чернявської [3], Н. Р. Іванечка, Ю. Т. Процишина, Т. В. Никитишина [4] та інших. Вплив штучного інтелекту на розвиток міжнародної торгівлі розкрито в роботі О. А. Кашуби та О. В. Гроня [5]. Різні аспекти використання цієї технології і її можливості вивчали такі закордонні економісти, як Абельсон Гарольд, Бледсоу Вудро Вільсен, Гарнер Робі, Гац Борис Гершевич, Мінський Марвін Лі, Хасабіс Деміс, Шелькопф Бернхард й інші. Головний доробок сучасних досліджень криється в тому, що було окреслено вагомість оптимізації й поліпшення існуючих, сталих процесів у компаніях за рахунок запровадження штучного інтелекту. При цьому,

недостатньо уваги приділено визначенню потенційних переваг штучного інтелекту в побудові сучасних облікових систем управління запасами на підприємствах торгівлі, що обумовлює актуальність теми нашої роботи.

Виклад основного матеріалу. Управління запасами є наріжним каменем успішних торговельних підприємств, що безпосередньо впливає на задоволеність клієнтів, операційну ефективність та прибутковість. У сучасному мінливому ринковому середовищі традиційні методи управління запасами стають дедалі менш ефективними. Поява штучного інтелекту (ШІ) здійснила революцію у даній галузі, надавши передові можливості, які значно підвищують точність, ефективність і стратегічну цінність систем управління запасами.

Охарактеризуємо поняття штучного інтелекту. Як стверджує Г. Андрощук, штучний інтелект – це «галузь комп'ютерної лінгвістики та інформатики, що займається математичним описом проблем і завдань, котрі мають подібні характеристики з діями, що виконуються людиною» [1, с. 86]. Ю. В. Ковтуненко вважає, що штучний інтелект представляє «науку й технологію, котра спроможна відтворити процеси мислення людського мозку та направити їх на створення та обробку різноманітних комп'ютерних програм, до того ж й інтелектуальних машин, спроможних у повній мірі замінити та спростити людську роботу» [7, с. 94].

Метою запровадження штучного інтелекту до процесу управління господарюючим суб'єктом виступає задоволення усіх інформаційних потреб співробітників різноманітних структур, підрозділів і рівнів. Одержана штучним інтелектом інформація не потребує подальшої обробки, вона формується у вигляді регулярних чи спеціальних звітів управлінського характеру, які містять дані щодо минулого становища суб'єкта господарювання, поточного становища останнього й імовірного майбутнього господарюючого суб'єкта. Широке застосування елементів

штучного інтелекту дозволить стандартизувати представлення і розповсюдження потрібної для управління інформації з можливістю її подальшої реалізації залежно від конкретних вимог одержувачів інформації. Використання штучного інтелекту у торгівлі, згідно з В.І. Загарчуком, має значний потенціал для покращення процесів управління товарними запасами, логістики, персоналізації обслуговування та інших аспектів діяльності у цій галузі [13]. Традиційні системи управління запасами покладаються на ручні процеси, такі як підрахунок і відстеження рівня запасів, прогнозування попиту та оптимізація рівня запасів. Ці методи схильні до помилок, забирають багато часу і часто призводять до дефіциту, затоварювання та марного витрачання ресурсів. Крім того, традиційні системи не враховують зовнішні фактори, такі як погода, сезонність та економічні тенденції, які можуть впливати на попит.

Основними вимогами до сучасних облікових систем управління запасами на підприємствах торгівлі можуть бути такі:

1) точність і надійність – система на основі штучного інтелекту повинна бути здатна обробляти великі обсяги даних з високим ступенем точності, знижуючи ризик помилок, які можуть призвести до розбіжностей у запасах, фінансових втрат або незадоволення клієнтів, також система повинна мати можливість стабільно працювати за різних умов, гарантуючи, що дані про запаси завжди актуальні та доступні;

2) обробка та інтеграція даних в режимі реального часу – торговельним підприємствам необхідно мати актуальну інформацію про рівень запасів, щоб приймати обґрунтовані рішення щодо їх поповнення, виконання замовлень і управління ланцюгами поставок;

3) інтеграція з іншими системами – сучасні системи обліку для управління запасами повинні мати змогу інтегруватися із іншими системами, як-от системи планування ресурсів суб'єкта господарювання, системи управління взаємовідносинами із

клієнтами та системи управління ланцюгами поставок. Системи на основі штучного інтелекту можуть інтегруватися з іншими системами, дозволяючи компаніям отримувати цілісне уявлення про свою діяльність і приймати обґрунтовані рішення;

4) автоматизація є критично важливою особливістю сучасних облікових систем для управління запасами на основі штучного інтелекту. Система повинна мати можливість автоматизувати рутинні завдання, такі як введення даних, підрахунок запасів і обробка замовлень. Вказане не лише зменшує ризик людських помилок, але й вивільняє цінний час для працівників, щоб вони могли зосередитися на більш стратегічних завданнях;

5) масштабованість і гнучкість дозволить бізнесу адаптуватися до мінливих ринкових умов та вимог клієнтів. Незалежно від того, чи керує компанія одним магазином, чи глобальним ланцюгом поставок, система повинна мати можливість масштабуватися відповідно до її потреб. Системи на основі штучного інтелекту можуть надавати масштабовані та гнучкі рішення, які можуть розвиватися разом з бізнесом, дозволяючи компаніям швидко реагувати на мінливі ринкові умови;

6) зручний інтерфейс – інтерфейс має бути інтуїтивно зрозумілим, аби користувачі могли з легкістю орієнтуватися в системі, отримувати доступ до даних і виконувати завдання. Вказане особливо важливо для торговельних підприємств, де працівники можуть не мати спеціальних технічних знань, але все одно повинні регулярно взаємодіяти з системою;

7) безпека та відповідність вимогам – дані про запаси є критично важливим активом для будь-якого торговельного підприємства, і їхній захист має першорядне значення. Сучасна система обліку повинна включати в себе передові заходи безпеки для захисту даних від несанкціонованого доступу, кіберзагроз і витоку даних. Це включає шифрування, багатофакторну автентифікацію та регулярні оновлення безпеки;

8) економічна ефективність – хоча такі системи можуть вимагати значних інвестицій, довгострокові вигоди, такі як підвищення ефективності, зниження витрат на робочу силу та оптимізація рівня запасів, повинні переважати початкові витрати. Компанії повинні оцінити загальну вартість оновлення, включаючи програмне забезпечення, обладнання, навчання та технічне обслуговування, щоб переконатися, що система забезпечить високу рентабельність інвестицій;

9) безперервне навчання та вдосконалення облікових систем управління запасами дозволить бізнесу випереджати конкурентів. Системи зі штучним інтелектом можуть аналізувати дані, виявляти закономірності та надавати рекомендації, які допоможуть бізнесу оптимізувати рівень запасів, знизити витрати та підвищити рівень задоволеності клієнтів [3; 4].

Головні напрямки застосування можливостей ШІ в системах управління запасами на підприємствах торгівлі включають наступні:

1) предиктивна аналітика та прогнозування попиту;

2) відстеження запасів в режимі реального часу;

3) оптимізація операцій ланцюга поставок;

4) оптимізація запасів і скорочення витрат;

5) покращений клієнтський досвід;

6) автоматизація та ефективність;

7) управління ризиками та виявлення шахрайства;

8) сталий розвиток та вплив на довкілля.

Одним з найбільш значущих внесків ШІ в управління запасами є предиктивна аналітика. Алгоритми на базі штучного інтелекту можуть аналізувати великі обсяги історичних даних про продажі, ринкові тенденції і навіть зовнішні фактори, такі як економічні умови і погодні умови, щоб передбачити майбутній попит з надзвичайною точністю. Вказане дає змогу торговельним підприємствам оптимізувати рівень запасів, гарантуючи, що вони матимуть потрібну кількість товару в потрібний час. Точніше

прогнозуючи попит, підприємства можуть знизити ризик затоварення, що зв'язує капітал і збільшує витрати на зберігання, і дефіциту, який може спричинити втрати продажів та незадоволення клієнтів. Спроможність штучного інтелекту безперервно навчатися й адаптуватися до нових даних гарантує, що прогнози попиту з часом стають все більш точними, забезпечуючи надійну основу для стратегій управління запасами [1, с. 88].

ШІ покращує відстеження запасів у реальному часі, надаючи компаніям оперативну інформацію про рівень запасів. Завдяки інтеграції ШІ з пристроями Інтернету речей (IoT), такими як «розумні» полиці та RFID-мітки, компанії можуть автоматично відстежувати рух запасів, зменшити кількість людських помилок і гарантувати, що записи про запаси завжди актуальні. Таке розуміння в режимі реального часу дозволяє компаніям швидше реагувати на зміни в рівнях запасів, наприклад, на раптові сплески попиту або несподівані збої в ланцюжку поставок. Крім того, штучний інтелект може автоматизувати процес повторного замовлення, надсилаючи замовлення постачальникам, коли рівень запасів падає нижче певного порогового значення, таким чином забезпечуючи оптимальну підтримку рівня запасів без ручного втручання [10].

Штучний інтелект допомагає здійснити оптимізацію операцій ланцюга поставок, які тісно пов'язані з управлінням запасами. Завдяки аналітиці на основі штучного інтелекту торгові підприємства можуть отримати інформацію про ефективність роботи постачальників, терміни виконання замовлень і логістичні витрати. Ця інформація дає змогу обирати найнадійніших постачальників, планувати більш ефективні маршрути доставки та ефективніше управляти відносинами з постачальниками. ШІ також може допомогти виявити потенційні вузькі місця або неефективність у ланцюжку поставок і запропонувати вдосконалення, які можуть покращити загальне управління

запасами. Наприклад, аналізуючи транспортні дані, ШІ може рекомендувати найкращі методи доставки, щоб скоротити час виконання замовлення або мінімізувати витрати, що безпосередньо впливає на швидкість і ефективність поповнення запасів [12, p. 966].

ШІ відіграє вирішальну роль в оптимізації рівня запасів у різноманітних місцях, особливо для великих торговельних підприємств зі складними ланцюгами поставок. Алгоритми штучного інтелекту можуть визначити оптимальний рівень запасів для кожного товару в кожній точці, беручи до уваги такі фактори, як швидкість продажів, сезонні коливання та місцеві особливості попиту. Це забезпечує ефективний розподіл запасів, зменшуючи потребу в дорогих екстрених поставках або перевезенні запасів. До того ж, штучний інтелект може допомогти торговельним підприємствам скоротити витрати, пов'язані з управлінням запасами. Оптимізуючи рівень запасів, ШІ мінімізує витрати на складування, псування (для товарів, що швидко псуються) і застарівання. Він також може виявляти товари із низькими показниками оборотності або застарілі запаси, дозволяючи підприємствам вживати коригувальних заходів, таких як надання знижок або об'єднання товарів у пакети, щоб ліквідувати надлишкові запаси [10].

Системи управління запасами на основі штучного інтелекту сприяють підвищенню рівню якості обслуговування клієнтів, гарантуючи, що продукти будуть доступними тоді і там, де вони потрібні клієнтам. Завдяки точному прогнозуванню попиту та відстеженню запасів у режимі реального часу компанії можуть зменшити ймовірність дефіциту товарів і підвищити рівень виконання замовлень. Також, штучний інтелект може допомогти персоналізувати досвід покупок, аналізуючи вподобання клієнтів і їхню купівельну поведінку, що призводить до кращих рекомендацій продуктів та цільових рекламних акцій. Для інтернет-магазинів штучний інтелект може інтегруватися з

платформами електронної комерції, щоб надавати точну інформацію про наявність товару, передбачувані терміни доставки і навіть пропонувати альтернативні товари, якщо їх немає на складі. Такий рівень обслуговування допомагає підвищити лояльність клієнтів і стимулює повторні покупки [11, p. 253].

Автоматизація на базі штучного інтелекту трансформує управління запасами, беручи на себе повторювані завдання, зокрема такі як введення даних, підрахунок запасів і обробка замовлень. Автоматизація зменшує ймовірність людських помилок, прискорює операції та звільняє працівників, щоб вони могли зосередитися на більш стратегічних завданнях, таких як персоналізоване обслуговування клієнтів або планування запасів. Крім того, ШІ може легко керувати складними системами інвентаризації, обробляючи великі обсяги даних і приймаючи рішення швидше, ніж будь-яка людина. Вказане призводить до підвищення ефективності операцій, зниження витрат на робочу силу та можливості масштабування операцій без пропорційного збільшення робочої сили.

ШІ також відіграє важливу роль в управлінні ризиками та виявленні шахрайства в системах управління запасами. Безперервно відстежуючи рівень запасів і транзакцій, ШІ може виявити незвичайні оперції, які можуть свідчити про крадіжки, шахрайство або інші порушення. Раннє виявлення таких проблем може запобігти значним фінансовим втратам і захистити цілісність процесу управління запасами. Також, штучний інтелект може оцінювати ризики, пов'язані з перебоями в ланцюжку поставок, такі як стихійні лиха, геополітичні події або неплатоспроможність постачальників, і пропонувати плани на випадок непередбачених обставин, щоб зменшити ці ризики. Такий проактивний підхід допомагає торговельним підприємствам підтримувати стабільність запасів навіть у невизначених умовах [12, p. 967].

В епоху сталого розвитку штучний інтелект може допомогти торговельним підприємствам управляти запасами більш екологічно. Оптимізуючи рівень запасів і зменшуючи кількість відходів, ШІ сприяє створенню більш стійких ланцюгів поставок. Наприклад, штучний інтелект може допомогти бізнесу мінімізувати перевиробництво, скоротити надлишкові запаси та оптимізувати логістику, щоб зменшити викиди вуглецю, пов'язані з транспортуванням. До того ж, штучний інтелект може допомогти відстежувати життєвий цикл продукції та керувати ним – від виробництва до утилізації після закінчення терміну експлуатації, забезпечуючи дотримання екологічних норм і впровадження сталих практик [5, с. 50].

Наразі рівень автоматизації систем управління запасами в Україні не на найкращому рівні. Оскільки Україна рухається до членства в Європейському Союзі, однією з її першочергових цілей має бути розвиток численних підприємств з різноманітними технологічними процесами, що сприятиме зміцненню економіки країни. Створення нових організацій має супроводжуватися впровадженням інноваційних технологій та передових методів управління виробничими процесами. Україні необхідно підвищити рівень автоматизації та комп'ютеризації підприємств до рівня провідних компаній розвинених країн. Для цього необхідно залучати іноземних інвесторів, які сприятимуть промисловому зростанню країни [8, с. 78].

Однак впровадження штучного інтелекту в системи управління запасами в Україні стикається з низкою проблем, які перешкоджають просуванню цих систем у національній економіці:

1) сектор інформаційних технологій страждає від непослідовної регуляторної політики;

2) урядові стратегії не забезпечують стимулів та сприятливого середовища для інвестицій у розвиток цього сектору;

3) відсутнє єдине державне бачення цілей розвитку ІТ-сектору;

4) ключові підприємства сектору ще не досягли необхідного рівня ефективності;

5) процес прийняття державних рішень відстає від швидких темпів технологічного прогресу;

6) недосконале законодавство щодо інтелектуальних систем стримує як попит, так й пропозицію на ринку;

7) експорт комп'ютерних систем вітчизняного виробництва обмежується кількома перешкодами, зокрема, об'ємною документацією, необхідною для отримання дозволу на експорт;

8) відсутність в нашій країні сучасних виробничих потужностей для виробництва електронних компонентів призводить до залежності українського комп'ютерного приладобудування від іноземних технологій [6, с. 214].

У розвинених західних країнах інформаційні системи із застосуванням штучного інтелекту прийнято відносити до класу «інтелектуальних» систем. Такі системи представляють особливу категорію інформаційних сучасних технологій, які об'єднують різні методи, як-от: нейронні мережі; генетичні алгоритми, нечіткі системи; експертні системи; системи динамічного структурного моделювання. Загальною спільною властивістю вище наведених інтелектуальних систем виступає те, що вони імітують процеси, подібні до тих, які мають місце у природі. До прикладу, застосування штучних нейронних мереж, дозволяє максимально наближено змоделювати властивості, котрі є характерними для нервових ланцюгів людського організму, що поєднують біологічні нейрони. У розвинених країнах світу здійснюється активне запровадження штучного інтелекту у різних сферах людського життя [7, с. 96].

Деякі торгові підприємства вже впровадили системи управління запасами на базі штучного інтелекту, отримавши значні переваги. Наприклад: 1) Walmart використовує систему

управління запасами зі штучним інтелектом для оптимізації рівня запасів, зменшуючи дефіцит і затоварення на 25%; 2) Amazon застосовує прогнозування попиту на основі ШІ для прогнозування попиту і коригування рівня запасів, що дозволяє компанії пропонувати своїм клієнтам швидку і надійну доставку; 3) Home Depot користується системою управління запасами на базі штучного інтелекту задля оптимізації рівня запасів, зменшення відходів та підвищення рівня задоволеності клієнтів.

Висновки. Штучний інтелект – це вже не футуристична концепція, а життєво важливий інструмент у сучасних системах управління запасами. Для торговельних підприємств інтеграція ШІ в процеси управління запасами пропонує безліч переваг, включаючи підвищення точності та ефективності у прийнятті стратегічних рішень. Оскільки технологія штучного інтелекту продовжує розвиватися, її роль в управлінні запасами буде тільки зростати, надаючи компаніям інструменти, необхідні для збереження конкурентоспроможності в умовах все більш складного і динамічного ринкового середовища. Використовуючи штучний інтелект, торгові підприємства можуть не тільки оптимізувати процеси управління запасами, а й підвищити загальну операційну ефективність, знизити витрати і забезпечити чудовий клієнтський досвід. У світі, де швидкість і точність управління запасами можуть створити надійні та стійкі конкурентні переваги, штучний інтелект є ключовим фактором успіху.

Перспективним напрямком досліджень є інтеграція ШІ з технологією блокчейн, що може забезпечити безпечний і прозорий запис транзакцій, зменшуючи ризик шахрайства і помилок, для підвищення точності та безпеки систем управління запасами.

Література:

1. Андрощук Г. Тенденції розвитку технологій штучного інтелекту: економіко-правовий аспект. Теорія і практика інтелектуальної власності. 2019. № 3. С. 84-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpiv_2019_3_11 (дата звернення: 09.08.2024)

2. Брінцева О. Г., Біловус О. С. Інформаційні технології в управлінні персоналом підприємства: сучасні тенденції. Соціально-трудові відносини: теорія та практика. 2018. №1. С. 264–271. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/stvttp _2018_1_28 (дата звернення: 08.08.2024)

3. Воробйова В. В., Чернявська Т. А. Вплив штучного інтелекту на торгівлю: можливості та виклики для українського ринку. Виклики та проблеми сучасної науки. 2023. Т. 1. С. 374-378. URL: https://fti.dp.ua/conf/2023/05227-1324/ (дата звернення: 09.08.2024)

4. Іванечко Н. Р., Процишин Ю. Т., Никитишин Т. В. Цифрові технології в роздрібній торгівлі: зарубіжний та український досвід. Food Industry Economics. 2020. Vol. 12. №. 1. С. 77-85. DOI: https://doi.org/10.15673/fie.v1 2i1.1671 (дата звернення: 08.08.2024)

5. Кашуба О. А., Гронь О. В. Вплив штучного інтелекту на розвиток міжнародної торгівлі. Digital Transformations of Modernity: Proceedings of the Multidisciplinary International Scientific-Practical Conference (January 24, 2022. Coimbra, Portugal). Cernihiv: REICST, 2022. С. 49-52. URL: http://repository.hneu.e du.ua/bitstream/123456789/28176/1/11-42-PB.pdf (дата звернення: 09.08.2024)

6. Кизим М. О., І. Ю. Матюшенко, І. В. Шостак Перспективи розвитку інформаційно-комунікаційних технологій і штучного інтелекту в економіках країн світу та України: монографія. Харків: ВД «Інжек», 2012. 492 с.

7. Ковтуненко Ю. В. Застосування штучного інтелекту у системі управління підприємством: проблеми та переваги. Економ. журн. Одес. політехн. ун-ту. 2019. № 2 (8). С. 93–99.

8. Островська Г. Й. Островський О. Т. Штучний інтелект в умовах сучасних підприємств та маркетингових кампаній: ефективні інструменти та перспективи розвитку. Маркетинг і цифрові технології. 2023. Т. 7. №3. С. 66-82. URL: https://mdt-opu.com.ua/index.php/mdt/article/view/316 (дата звернення: 09.08.2024)

9. Черненко Н. Штучний інтелект в управлінні персоналом. Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка, 2022. №12. С. 76-83. https://doi.org/10.32851/2708-0366/2022.12.11 (дата звернення: 08.08.2024)

10. Cantu D. What is the Role of Artificial Intelligence in Business in 2024? Redapt. April 22, 2024. URL: https://www.redapt.com/blog/role-of-artificial-intelligence-in-business (date of access: 09.08.2024)

11. Jin H., Jin L., Qu C., Xiao W., Fan C. The Role of Artificial Intelligence in the Accounting Industry. Proceedings of the 2022 International Conference on Artificial Intelligence, Internet and Digital Economy. 2022. P. 248-257. URL: https://www.researchgate.net/publication/366660116_The_Role_of_Artificial_Intelligence_in_the_Accounting_Industry (date of access: 08.08.2024)

12. Prasanth A., Vadakkan D., Surendran P., Thomas B. Role of Artificial Intelligence and Business Decision Making. International Journal of Advanced Computer Science and Applications. 2023. Vol. 14. No. 6. P. 965-969. URL: https://www.researchgate.net/publication/372183238_Role_of_Artificial_Intelligence_and_Business_Decision_Making (date of access: 09.08.2024)

13. Zaharchuk V., Klym O., Antokhova I. The use of artificial intelligence in trade. ΛΌГОΣ мистецтво наукової думки. 2020. URL: https://www.ukrlogos.in.u a/10.11232-2663-4139.15.23.html (дата звернення: 09.08.2024)

© Ю.О. Раделицький, З.Л. Бандура, Ю.Є. Фіалка

Селецька Д.О.
Державний університет «Житомирська політехніка»

3.8. ПОНЯТТЯ «ESG-ЗВІТНІСТЬ» У КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Вступ. Зміна клімату, виснаження природних ресурсів, забруднення навколишнього середовища та соціальна нерівність є проблемами, що вимагають негайного вирішення. У відповідь на ці виклики світова спільнота дедалі більше звертається до концепції сталого розвитку, яка вимагає від бізнесу не лише економічної ефективності, але й відповідального ставлення до екологічних та соціальних аспектів своєї діяльності. В цьому контексті ESG-звітність стає ключовим інструментом, що дозволяє підприємствам демонструвати, яким чином виконуються зобов'язання перед суспільством та навколишнім середовищем.

Виклад основного матеріалу. Для початку розглянемо, в чому полягає сутність концепції сталого розвитку. У своєму дослідженні Soner Gokten, Yıldız Ozerhan та Pınar Okan Gokten дійшли висновку, що передумови формування ідеї сталого розвитку беруть свій початок з 1962 року, що пов'язано з появою екологічних загроз, початком розвитку соціально-екологічної свідомості, а також пошуком взаємозв'язку між економічним зростанням та станом навколишнього середовища [10]. Авторами виокремлено фундаментальні праці, які стали основою розвитку та дослідження концепції сталого розвитку – деякі з них розглянемо детальніше (рис. 3.8.1).

Рейчел Карсон у книзі «Тиха весна» підняла питання згубного впливу неконтрольовано застосовуваних отрутохімікатів на навколишнє природне середовище, особливо на птахів, звинувативши підприємства хімічної промисловості у дезінформації, а представників влади – у необґрунтованому прийнятті на віру заяв виробників агрохімікатів [3]. Тобто праця

Рейчел Карсон сприяла підвищенню обізнаності громадськості про проблеми навколишнього середовища та стала поштовхом для формування суспільного руху, що ставить за мету обмежувати діяльність компаній, які шкодять екології.

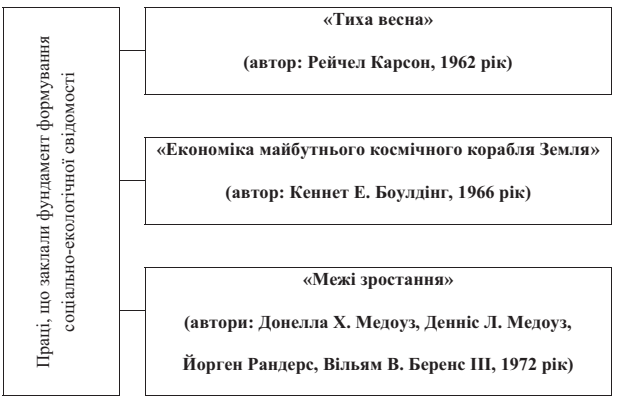


Рис.3.8.1. База періоду зародження звітності зі сталого розвитку

Джерело: сформовано за [10].

Кеннет Е. Боулдінг у есе «Економіка майбутнього космічного корабля Земля» вперше ввів термін «ковбойська економіка», порівнюючи відкриту економіку з рівнинами та необдуманим використанням ковбоями їх благ, тим самим акцентуючи увагу на економічних рішеннях в частині виробництва, що не враховують ресурсних обмежень навколишнього середовища. Паралельно автор порівнював життя на Землі з життям космонавтів на космічному кораблі, оскільки в обох ситуаціях усі ресурси є обмеженими, а виробництво потребує інтенсифікації [0]. Тож «космічна економіка», висунута Кеннетом Е. Боулдінгом, набула популярності в літературі, а есе стало одним з перших досліджень, що теоретично обґрунтувало економічний розвиток

як такий, що не може відбуватися незалежно від факторів довкілля.

Звіт «Межі зростання» був сформований на замовлення Римського клубу – міжнародної неурядової організації, учасники якої стурбовані перспективами розвитку людства. За результатами було встановлено, що у разі відсутності значних змін у виростанні природних ресурсів, навколишнє середовище зазнає катастрофічного рівня забруднень, людство чекає некероване скорочення населення, а промислове виробництво значно зменшиться. У звіті зазначено, що задля запобігання такому сценарію людству необхідно досягти екологічної та економічної стабільності [18].

Вважаємо, що появі та просуванню ідеї сталого розвитку передувало не тільки розуміння згубності впливу діяльності людини на навколишнє середовище та екологію, а й соціальні рухи, такі як боротьба за права національних меншинств, рас, жінок та інші соціальні ініціативи. Саме вони стали запорукою формування однієї з ключових ідей сталого розвитку – справедливість та рівноправ'я усім.

Варто згадати Рух за екологічну справедливість у Сполучених Штатах Америки [12], який виник у 1980-х роках як реакція на дискримінаційні екологічні практики, включаючи викиди токсичних відходів, розміщення сміттєзвалищ та рішення щодо землекористування, які негативно впливали на громади темношкірих людей. Такі дії від тогочасного уряду сприймались як «екологічні атаки на громадянські права» [12]. Витоки його пов'язані з Рухом за громадянські права 1960-х років [5], що значно змінив суспільні уявлення про соціальну справедливість та рівноправність, оскільки висунув питання про нерівність у правах «білих і темношкірих» та терміновість його вирішення на перший план.

Не менш важливим був Рух за права жінок 1960-1980-х років [16] та, зокрема, праця Бетті Фрідан «Загадка жіночності» [9], в

якій авторка підняла питання ро гендерну нерівність та роль жінок у суспільстві. Хоча ця книга безпосередньо не стосується сталого розвитку, вона сприяла формуванню соціальної складової сталого розвитку, зокрема акцентуючи на важливості рівності та справедливості. Таким чином, її можна розглядати як один із проявів факторів впливу на формування концепції сталого розвитку.

Тож поступово, під впливом нових соціальних віянь та наукових досліджень, на перетині економічних, екологічних та соціальних підходів, що формували глобальне бачення розвитку людства, з'явилась ідея сталого розвитку. Відтак, у 1987 році Організації Об'єднаних Націй у звіті «Наше спільне майбутнє» (також відомого як Звіт прем'єр-міністра Норвегії Гру Харлем Брундланд) вперше прозвучало поняття «сталий розвиток» яке визначалось як «задоволення потреб сьогодення без шкоди здатності майбутніх поколінь задовольняти свої потреби» [19, 20]. Ідея сталого розвитку прямо суперечила парадигмі існуючого економічного розвитку, яка характеризувалась ігнорування екологічних та соціальних проблем, що виникали в ході економічного зростання.

Григорієм Букановим у дослідженні «Концепція сталого розвитку як основа формування державної екологічної політики на державному та регіональному рівнях» [2] було сформовано хронологічний опис появи та укорінення концепції сталого розвитку (рис. 3.8.2).

Крок за кроком, ідея сталого розвитку набувала все більшого значення, активно зростала кількість суб'єктів господарювання та громадських організацій, що усвідомлювали важливість інтеграції екологічних, соціальних та економічних аспектів у свою діяльність.

Як стверджує економіст Alan S. Gutterman [11], ще у 1970-х роках інтерес інвесторів до нефінансової інформації був незначним, однак ідея сталого розвитку спонукнула більшість з

5-16 червня 1972 року	Конференція ООН з проблем середовища, оточуючого людину (Стокгольмська конференція)
1983 рік	Створення Міжнародної (Світової) комісії з довкілля і розвитку (Комісія Брундтланд)
1987 рік	Публікація доповіді Комісії Брундтланд у вигляді книги «Наше спільне майбутнє» («Звіт Брундтланд») та офіційний розпуск Комісії
3-14 червня 1992 року	Конференція ООН з питань довкілля та розвитку (Саміт Землі)
20-22 червня 1994 року	Друга Європейська конференція з навколишнього середовища та охорони здоров'я
24 червня – 3 липня 1994 року	Форум «Міста і сталий розвиток» (Глобальний манчестерський форум)
3-14 червня 1996 року	Друга конференція з населених пунктів (Habitat II)
23-27 червня 1997 року	19-а спеціальна сесія Генеральної Асамблеї ООН (Ріо +5) та підбиття перших підсумків Саміту Землі
1998 рік	Проведення форуму «Здорове середовище міста» за підтримки ООН
16-18 червня 1999 року	Третя міністерська конференція з навколишнього середовища та здоров'я (Форум «Здорова планета»)
6-8 вересня 2000 року	Саміт Тисячоліття, що був зустріччю голів 189 держав світу та затвердження Декларації Тисячоліття ООН, прийняття зобов'язання досягти Цілей розвитку тисячоліття до 2015 року
2002 рік	Всесвітня зустріч на вищому рівні зі сталого розвитку («Саміт Землі – 2002») та прийняття Йоганнесбурзької декларації зі сталого розвитку та Плану виконання рішень
20-22 червня 2012 року	Конференція з питань сталого розвитку (Ріо +20)
2015 рік	Саміт зі сталого розвитку, на якому було схвалено план дій на період після 2015 року, що включає 17 глобальних Цілей та 169 завдань зі сталого розвитку

Рис.3.8.2. Події, що стали підґрунтям для формування концепції сталого розвитку

Джерело: сформовано за [2].

них зрозуміти, що нефінансова інформація є ключовою у процесі прийняття інвестиційних рішень; значно зросла кількість орієнтованих на довгострокову перспективу інституційних інвесторів як власників найбільших публічних компаній у США та ЄС, і разом з цим – зростала прихильність до інтеграції принципів відповідальності, сталого розвитку у діяльність підприємств та імпакт-інвестування; велика кількість інвесторів була незадоволена обсягом та якістю розкриття соціальної та екологічної інформації суб'єктами господарювання.

Крок за кроком, ідея сталого розвитку набувала все більшого значення, активно зростала кількість суб'єктів господарювання та громадських організацій, що усвідомлювали важливість інтеграції екологічних, соціальних та економічних аспектів у свою діяльність.

Як стверджує економіст Alan S. Gutterman [11], ще у 1970-х роках інтерес інвесторів до нефінансової інформації був незначним, однак ідея сталого розвитку спонукнула більшість з них зрозуміти, що нефінансова інформація є ключовою у процесі прийняття інвестиційних рішень; значно зросла кількість орієнтованих на довгострокову перспективу інституційних інвесторів як власників найбільших публічних компаній у США та ЄС, і разом з цим – зростала прихильність до інтеграції принципів відповідальності, сталого розвитку у діяльність підприємств та імпакт-інвестування; велика кількість інвесторів була незадоволена обсягом та якістю розкриття соціальної та екологічної інформації суб'єктами господарювання.

До 2015 року Цілі сталого розвитку (далі – ЦСР) замінили Цілі розвитку тисячоліття (далі – ЦРТ), так як вони окреслили сімнадцять цілей сталого розвитку та встановили глобальний порядок денний сталого розвитку з надією на покращення якості життя та досягнення більш сталого майбутнього до 2030 року. Таким чином, ЦСР відзначили зміну соціально-політичного

Таблиця 3.8.1

Місце ESG в концепції сталого розвитку

Показник ESG	*Характеристика*	*Цілі сталого ровзитку*
Аспект навколишнього середовища *(Environmental)*	Оцінка впливів підприємства на навколишнє середовище, екологію та розробка заходів з мінімізації таких впливів, включаючи: викиди парникових газів, скидання стічних вод, використання природних ресурсів, контроль інших відходів тощо та паралельне впровадження механізмів і екологічних інновацій для поліпшення стану навколишнього середовища та контролю діяльності підприємства у сфері екологічного впливу.	ЦСР 6 «Чиста вода та належні санітарні умови» – управління використання водних ресурсів та скорочення рівня забруднення води. ЦСР 7 «Доступна та чиста енергія» – підвищення рівня енергоефективності, використання відновлюваних джерел енергії. ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» – розробка механізмів утилізації токсичних і забруднюючих речовин, ефективне використання спільних ресурсів ЦСР 13 «Пом'якшення наслідків зміни клімату» – скорочення викидів парникових газів, впровадження кліматично стійких практик ЦСР 14 «Збереження морських ресурсів» – зменшення забруднення океанів і морів, захист морських екосистем ЦСР 15 «Захист та відновлення екосистеми суші» – збереження та відтворення біорізноманіття, боротьба з деградацією земель, зупинка обезлісення
Соціальний аспект *(Social)*	Фокус на питаннях пов'язаних з правами людини, гендерною й соціальною рівністю, умовами праці, здоров'ям та безпекою людей, взаємодії з місцевими громадами і впливом тощо на них з паралельним впровадженням у бізнес-стратегію практик підтримки соціальної справедливості та забезпечення добробуту людей.	ЦСР 1 «Подолання бідності» – створення робочих місць, підтримка малозабезпечених верств населення, створення доступу до освіти ЦСР 3 «Міцне здоров'я і благополуччя» – проведення кампаній імунізації, заходів попередження хвороб, освіта в сфері охорони здоров'я ЦСР 4 «Якісна освіта» – інвестиції в початкову, середню, вищу освіту та забезпечення професійного розвитку працівників ЦСР 5 «Ґендерна рівність» – попередження сексуального насилля, експлуатації, припинення дискримінації, надання рівних прав чоловікам і жінкам ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» – створення гідних умов праці, підвищення рівня продуктивності, викорінення примусової праці, рабства та торгівлі людьми ЦСР 10 «Скорочення нерівності» – сприяння безпечній міграції, вдосконалення регулювання фінансових ринків, розробка політики розширення прав та можливостей усім для отримання гідного доходу
Управлінський аспект *(Governance)*	Моніторинг та контроль належного корпоративного управління, що включає дотримання принципів прозорості звітування та підзвітності, слідування етичним нормам, здійснення заходів протидії корупції, постійну взаємодію з внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами з паралельним впровадженням заходів дотримання балансу інтересів усіх заінтересованих сторін.	ЦСР 16 «Мир, справедливість та сильні інститути» – забезпечення верховенства права, прозорого, підзвітного та етичного управління, боротьба з корупцією, зміцнення прав людини ЦСР 17 «Партнерство заради сталого розвитку» – глобальне партнерство і співпраця з іншими підприємствами, урядом та громадськими організаціями, надання допомоги країнам, що розвиваються

Джерело: сформовано автором.

мислення: якщо раніше серед інвесторів вимірювання екологічного та соціального впливу організації (ESG) було лише темою для розмов, то з 2015 року це стало ключовою необхідністю [14].

Термін «ESG» вперше набув широкого розголосу у звіті 2004 року під назвою «Who Cares Wins» («Хто дбає, той виграє»), який був спільною ініціативою фінансових установ за запрошенням Організації Об'єднаних Націй [17]. І станом на 2023 рік, рух ESG виріс із ініціативи ООН у сфері корпоративної соціальної відповідальності до глобального феномену.

ESG (англ. «Environmental, Social, Governance» – Аспект навколишнього середовища, Соціальний аспект, Управлінський аспект) – це якісні та кількісні чинники, які дозволяють виміряти вплив діяльності суб'єкта господарювання на довкілля, суспільство та якість управління підприємством.

Саме вони займають центральне місце у концепції сталого розвитку (табл. 3.8.1), оскільки дозволяють керівним апаратам підприємств інтегрувати принципи сталого розвитку в управлінські стратегії, тим самим досягаючи і короткострокові фінансові цілі, і досягаючи довгострокову стійкість бізнесу.

Було введено нормативні акти, як-от Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку (CSRD) [7], яка вимагає від підприємств звітувати про екологічний і соціальний вплив їхньої господарської діяльності, а також про вплив своїх зусиль на бізнес

На Всесвітньому економічного форумі 2017 року в м. Давос, Швейцарія понад 140 керівників компаній підписали Компакт про чуйне та відповідальне лідерство [13,15], згідно якого взяли на себе зобов'язання узгодити свої цілі з ЦСР, визнаючи, що досягнення довгострокових цілей суспільства приносить користь

як підприємствам, так і громадськості та навколишньому середовищу. Такі публічні заяви керівників підприємств свідчать про перехід до прогресивного управління на користь усіх заінтересованих сторін, а не тільки свої акціонерів.

У міру того, як світ стикається з усе більш серйозними викликами, пов'язаними зі зміною клімату та соціальними проблемами, аспекти ESG залишатимуться ключовими для діяльності підприємств та інвесторів в частині оцінки їхньої ефективності.

Варто зазначити, що ЦСР 2 «Подолання голоду, розвиток сільського господарства», ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура», ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» також пов'язані з аспектами ESG, хоча їхня взаємодія менш пряма (табл. 3.8.2).

Таблиця 3.8.2

Зв'язок аспектів ESG з ЦСР 2, 9 та 11

×	*ЦСР 2 «Подолання голоду, розвиток сільського господарства»*	*ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура»*	*ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад»*
1	2	3	4
Аспект навколишнього середовища *(Environmental)*	Сприяння сталому сільському господарству через раціональне використання земель, водних ресурсів та захист біорізноманіття. Зменшення впливу на довкілля при виробництві продуктів харчування, включаючи зниження викидів парникових газів і скорочення відходів у харчовому ланцюгу.	Впровадження екологічно чистих технологій у промисловості для зменшення викидів та відходів. Розвиток стійкої інфраструктури, яка враховує екологічні ризики та сприяє збереженню природних ресурсів.	Впровадження рішень, спрямованих на зменшення забруднення повітря, води та ґрунтів у містах. Підтримка зеленої інфраструктури та розвиток стійких транспортних систем, що зменшують вплив на навколишнє середовище.
Соціальний аспект	Підтримка місцевих громад, що займаються	–	Підвищення якості життя міських

(Social)	сільським господарством, через створення робочих місць і розвиток соціальної інфраструктури. Забезпечення гідних		жителів через забезпечення доступу до безпечного житла, соціальних послуг і зелених зон. Підтримка

Продовження табл. 3.8.2

1	2	3	4
	умов праці для працівників сільськогосподарського сектору.		ініціатив, спрямованих на зменшення нерівності та сприяння інклюзивності в міських громадах.
Управлінський аспект *(Governance)*	–	Підтримка інновацій через ефективне управління та інвестиції в дослідження та розробки, спрямовані на підвищення сталості промислових процесів. Прозорість у розробці та впровадженні інфраструктурних проектів, з урахуванням довгострокових екологічних і соціальних впливів.	Розробка та впровадження міських політик, що враховують принципи сталого розвитку, зокрема управління відходами, розвиток громадського транспорту та управління ресурсами. Забезпечення підзвітності та прозорості у прийнятті рішень, що стосуються сталого розвитку міст і громад.

Джерело: сформовано автором.

Наприклад, ЦСР 2 «Подолання голоду, розвиток сільського господарства» головним чином спрямована на забезпечення продовольчої безпеки, стимулювання сільського господарства, забезпечення доступу до відповідних земель та технологій. Аспект навколишнього середовища може торкатися

раціонального використання природних ресурсів (насамперед землі та води), тоді як основний акцент ЦСР 2 зосереджений на питаннях харчування, доступу до їжі (що відповідає соціальному аспекту) та розвитку агропромисловості. Тобто Взаємодія між ЦСР 2 та ESG може бути менш очевидною для суб'єктів господарювання, види діяльності яких не пов'язані безпосередньо з сільським господарством або харчовим сектором.

ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» фокусується на подоланні так званого «цифрового розриву», що передбачає стимулювання інновацій, розвитку інфраструктури, енергоефективних галузей промисловості, а також забезпечення доступу до знань та інформації усім бажаючим. Хоча управлінський аспект може підтримувати інновації через ефективне управління та інвестиції, основний фокус ЦСР 9 зосереджений на технологічному прогресі та створенні якісної інфраструктури. Так само аспект навколишнього середовища може бути забезпечений через розвиток та підтримку інноваційних технологій. Однак зв'язок ЦСР 9 і ESG може не бути врахований підприємствами, які не залучені до виконання проєктів, пов'язаних з налагодженням інфраструктури або створенням інноваційних стартапів у інформаційно-комунікаційній сфері.

ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» прямо пов'язана із забезпеченням громадяни доступним житлом, зеленими територіями, зручними комунікаціями – тобто всім, що передбачає удосконалення інклюзивності та зручності міст. Звичайно, взаємозв'язок між ЦСР 11 та ESG існує, однак зазначена ціль більше орієнтована на макрорівень – національні та регіональні політики, а не рівень операційної діяльності

суб'єктів господарювання. Підприємства можуть створювати та реалізовувати свої проєкти, що допоможуть модернізувати місто, але взаємодія з аспектами ESG може бути непрямою і менш інтегрованою в щоденні бізнес-процеси суб'єкта господарювання, що не має прямого впливу на міський розвиток.

Як висновок – ЦСР 2, 9 і 11 мають галузеву специфіку і менш універсальні для широкого кола підприємств, тож їх інтеграція в ESG вимагатиме більш спеціалізованого підходу.

Розглянувши еволюцію та сутність концепції сталого розвитку, а також проаналізувавши зв'язок ESG-аспектів з ЦСР можемо визначити, яке місце ESG-звітування у концепції сталого розвитку. Термін «ESG-звітність» не закріплений у жодному з нормативних актів, а у вітчизняній науковій та періодичній літературі часто ототожнюється з поняттями «звітність зі сталого розвитку», що створює суперечності у розумінні його трактування. Розглянемо, в чому полягає відмінність між ними.

Звітність зі сталого розвитку – це форма нефінансової звітності, яка дозволяє підприємствам інформувати заінтересовані сторони та суспільство про їх прогрес у досягненні цілей сталого розвитку за різними параметрами, а також ризики та впливи, з якими вони можуть зіткнутися зараз або в майбутньому.

Загалом, звіт про сталий розвиток розкриває інформацію у трьох напрямках, хоча підприємства на власний розсуд можуть звітувати лише в контексті впливів на навколишнє середовище [8]. Три основні напрямки звітування:

1) екологічний – екологічна стійкість, задоволення потреб навколишнього середовища;

2) соціальний – задоволення потреб заінтересованих сторін, включаючи громаду, працівників, споживачів та інших зацікавлених сторін;

3) економічний – економічна стійкість, задоволення потреб самого бізнесу, у т.ч. аналіз бізнес-моделі і те, чи є вона стійкою в поточному економічному контексті [8].

Особливість звітності зі сталого розвитку полягає у тому, що її часовий фокус – минуле, теперішнє та майбутнє, а цільова аудиторія – широке коло осіб, включно з працівниками підприємства, клієнтами, інвесторами тощо [8].

В той самий час ESG-звітність – описується як практика вимірювання, розкриття результатів діяльності підприємства у сфері екологічних, соціальних та управлінських аспектів, ризиків та політик (наприклад, викидів, трудових відносин, антимонопольної поведінки тощо) [4]; вона є формою комунікації з заінтересованими сторонами щодо досягнення цілей сталого розвитку у розрізі ESG-аспектів.

На відміну від звітності зі сталого розвитку, ключовий фокус ESG-звітності у часі – теперішнє (за деякими показниками – з перспективою на майбутнє), а цільова аудиторія – здебільшого інвестори [8].

На цьому етапі варто прояснити, що сталий розвиток та ESG – це окремі, але пов'язані концепції, які стосуються того, як робота підприємства впливає на навколишній світ. Тут варто звернутися до коментаря Девіда В. Даффі, генерального директора Інституту корпоративного управління. За його словами: «Сталий розвиток, по суті, охоплює довгострокову життєздатність операцій компанії, враховуючи її вплив на довкілля, соціальну сферу та економіку. Це цілісний підхід, який враховує взаємодію між цими трьома вимірами, визнаючи, що

стійке підприємство не лише економічно процвітає, але й робить позитивний внесок у суспільство та зменшує свій екологічний слід. З іншого боку, ESG – це набір конкретних критеріїв, які використовуються для оцінки діяльності та поведінки компанії у трьох ключових сферах: екологічній, соціальній та управлінській» [6]. Тобто «три стовпи» (аспект навколишнього середовища, соціальний аспект, управлінський аспект) «надають структуровану основу для оцінки того, наскільки добре компанія управляє ризиками та можливостями, пов'язаними з питаннями сталого розвитку» [6].

Тобто ESG являє собою більш точну структуру або набір дій, які підприємство вживає для вимірювання та оцінки своєї нефінансової діяльності та впливу, що вони здійснює на суспільство та планету, з паралельним інформуванням та залученням інвесторів. Ініціативи ESG складаються зі специфічних, вимірюваних цілей та процесів, які використовуються для їх досягнення. Як було зазначено вище, цілі підприємства у розрізі аспектів ESG часто узгоджуються з більш широкими ЦСР – таким чином суб'єкти господарювання демонструють свою прихильність до практик сталого розвитку, що може вплинути на рішення заінтересованих сторін щодо інвестування, працевлаштування або іншого роду співпраці.

Відповідно й звіти зі сталого розвитку є ширшими та охоплюють більш комплексні показники впливу підприємства на суспільство й навколишнє середовище (наприклад: вплив на здоров'я та добробут місцевих громад; внесок компанії у боротьбу соціальними нерівностями; внесок у досягнення ЦСР тощо). Тоді як ESG-звіти містять конкретні і вузькоспрямовані метрики, які зосереджені на вимірюванні впливу підприємства на навколишнє середовище, суспільство та управління (наприклад:

обсяг використання води, рівень відходів, гендерна різноманітність, порівняння зарплат чоловіків та жінок, структура ради директорів, антикорупційні програми тощо). Тобто показники ESG-звіту є більш вимірюваними, порівнюваними та спрямованими на конкретні значущі для заінтересованих сторін аспекти, тоді як звітність зі сталого розвитку охоплює більш широкі питання та враховують глобальний соціальний, екологічний і економічний вплив компанії (її показники більше зосереджені на довгостроковій стратегії та впливі на суспільство в цілому).

Спираючись на викладене вище, можемо сформувати порівняльну оцінку звітності зі сталого розвитку та ESG-звітності (табл. 3.8.3).

Як бачимо, ESG-звітність та звітність зі сталого розвитку значно узгоджені між собою, однак ESG-звіти характеризуються висвітленням більш конкретних вимірюваних показників, що цікавлять інвесторів, тоді як звітність зі сталого розвитку має ширший часовий і тематичний фокус, включаючи опис впливу діяльності підприємства, у тому числі, на економічні аспекти.

Таблиця 3.8.3

Порівняльна характеристика ESG-звітності та звітності зі сталого розвитку

Порівняльний аспект	*ESG-звітність*	*Звітність зі сталого розвитку*	*Висновок*
Мета формування	Оцінка та висвітлення ключових впливів підприємства на навколишнє середовище (E), соціальні аспекти (S), та корпоративне управління (G)	Інформування заінтересованих сторін про прогрес у досягненні цілей сталого розвитку за екологічними, соціальними та економічними параметрами	ESG-звітність зосереджується на трьох основних аспектах (екологія, соціум, управління), а звітність зі сталого розвитку включає також економічні аспекти і має ширший часовий фокус.

Цільові стейкхолдери	Здебільшого інвестори	Широкий коло заінтересованих сторін: працівники, клієнти, інвестори, громади тощо.	ESG-звітність орієнтована переважно на інвесторів, тоді як звітність зі сталого розвитку враховує інтереси більш широкого кола стейкхолдерів.
Основні аспекти формування	Екологічні, соціальні аспекти та управлінські практики	Екологічні, соціальні та економічні аспекти	Звітність зі сталого розвитку в економічному аспекті зосереджується на фінансових та економічних показниках діяльності підприємства, тоді як ESG-звітність більше зосереджена на управлінських практиках (система корпоративного управління, дотримання етичних норм, підзвітність та прозорість діяльності).
Часовий фокус	Переважно теперішнє	Минуле, теперішнє, майбутнє	ESG-звітність більше сфокусована на поточних показниках, тоді як звітність зі сталого розвитку охоплює аналіз минулих результатів і прогноз на майбутнє.
Цілі сталого ровзитку	Може бути узгоджена з ЦСР	Чітко орієнтована на досягнення ЦСР	Звітність зі сталого розвитку є більш пов'язаною з ЦСР, тоді як ESG-звітність може не завжди охоплювати всі ЦСР.

Джерело: сформовано автором.

Висновки. З огляду на проведений аналіз ESG-звітності та її місця в концепції сталого розвитку, пропонуємо наступне трактування поняття «ESG-звітність»: це вид нефінансової звітності у сфері сталого розвитку (або підвид звіту зі сталого розвитку), який формується з метою надання інвесторам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення відповідних показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням.

Вважаємо, що пропоноване визначення висвітлює, яке саме місце ESG-звітність посідає у концепції сталого розвитку – вона призначена для демонстрації участі підприємства у досягненні Цілей сталого розвитку, з паралельним інформування інвесторів щодо наявних і потенційних ризиків суб'єкта господарювання.

Література:

1. Boulding K.E. The economics of the coming spaceship Earth. Environmental Quality in a Growing Economy. Baltimore : Johns Hopkins University Press, 1966. 12 p.

2. Bukanov G. M. The concept of sustainable development as a basis for the formation of state environmental policy at the state and regional levels. «Scientific notes of taurida V.I. vernadsky university», series «public administration». 2020. No. 3. P. 71–76. URL: https://doi.org/10.32838/tnu-2663-6468/2020.3/13.

3. Carson R. Silent spring. Boston: Houghton Mifflin, 1962. 368p.

4. Christensen H. B., Hail L., Leuz C. Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. Review of accounting studies. 2021. URL: https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5.

5. Civil rights movement. Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Civil_rights_movement.

6. Conmy S. What's the difference between sustainability and ESG?. The Corporate Governance Institute. URL: https://www.thecorporategovernanceinstitute.com/insights/guides/difference-between-sustainability-and-esg/?srsltid=AfmBOoomUk9qwBM3u8ME0FSJGH0-CxnuMMUkvzV39WtRy-p2d1FKeT1A.

7. Corporate sustainability reporting. An official website of the European Union. URL: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-

union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#legislation.

8. ESG, CSR, sustainability reporting – what's the difference?. Connect Earth. URL: https://connect.earth/esg-csr-sustainability-reporting-whats-the-difference/.

9. Friedan B. The feminine mystique. W.W. Norton & Company, Inc., 1963. 410 p.

10. Gokten S., Ozerhan Y., Gokten P. O. The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. Zeszyty teoretyczne rachunkowości. 2020. Vol. 107, no. 163. P. 99–118. URL: https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.2466.

11. Gutterman A. S. The long journey and evolution of sustainability reporting. LinkedIn. URL: https://www.linkedin.com/pulse/long-journey-evolution-sustainability-reporting-alan-s-gutterman-202xc/.

12. History. Congressional Black Caucus Foundation. URL: https://avoice.cbcfinc.org/exhibits/environmental-justice/history/.

13. International Business Council of the World Economic Forum. The compact for responsive and responsible leadership. World Economic Forum. URL: https://www3.weforum.org/docs/Media/AM17/The_Compact_for_Responsive_and_Responsible_Leadership_09.01.2017.pdf.

14. Krantz T. The history of environmental social and governance (ESG). IBM. URL: https://www.ibm.com/think/topics/environmental-social-and-governance-history.

15. Macesar A. F. The history of ESG & timeline infographic. The Sustainable Agency. URL: https://thesustainableagency.com/blog/the-history-of-esg/#Present.

16. Second-wave feminism. Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Second-wave_feminism.

17. The Global Compact. Who cares wins. United Nations. URL: https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.pdf.

18. The limits to growth: A report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind / ed. by M. D. Hager, Project on the Predicament of Mankind. New York, NY : Universe Books, 1972. 205 p.

19. World Commission On Environment and Development. Our common future (oxford paperbacks). Oxford : Oxford University Press, 1987. 416 p. URL: https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf.

20. Лелеченко А. П. Феномен поняття «сталий розвиток». Державне управління: удосконалення та розвиток. 2017. № 12. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1649.

© Д.О. Селецька

Куцик П. О., Сенчук Т. Я.
Львівський торговельно-економічний університет

3.9. СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Вступ. Витрати на дослідження та розробки є неоднозначною і специфічною обліковою категорією. Діюча практика обліку на підприємствах, що займаються створення нових або значним вдосконаленням існуючих видів продуктів, свідчить про низький рівень організації обліку витрат на дослідження та розробки. Труднощі, які існують, насамперед пов'язані з нехтуванням такими витратами. У результаті не реально забезпечити формування об'єктивної й адекватної запитам управлінського апарату інформації про витрати на дослідження та розробки.

Фінансова стійкість і розвиток підприємства в сучасних умовах функціонування економіки залежить насамперед від ефективності управління витратами на дослідження та розробки, які безпосередньо впливають не лише на собівартість інноваційного продукту, а й на інші фінансові показники суб'єктів господарювання. Тому на сучасному етапі для системи управління підприємством стоїть нагальна проблема обґрунтування росту витрат і здійснення контролю за ними. Для вирішення поставлених питань важливим є розробка програми за їх управлінням.

Ефективне управління витратами на дослідження та розробки, повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи

перетворень, правила організації бази даних, методики кодування й пошуку інформації. При цьому необхідно враховувати, щоб споживач отримував необхідну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку.

Виклад основного матеріалу. З метою розгляду системного підходу до управління витратами на дослідження і розробки необхідно визначити, що мається на увазі управління витратами і цілісна система управління ними.

Управління витратами – це створення єдиної, раціональної, чітко та безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками і взаємопов'язаними елементами [1].

Цілісна система управління витратами – це сукупність взаємозалежних методів, елементів і механізмів, що функціонують в межах обов'язків та акумулюють певну цілісність, за допомогою яких здійснюється узагальнення інформації за процесами, приймаються рішення відповідно до поставлених цілей, відбувається реалізація тактичних і стратегічних планів підприємства (рис. 3.9.1). Результати дослідження дають підстави стверджувати, що управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій менеджменту. Метою цієї системи є надання управлінцям повноважень із здійснення контрольних процедур, прогнозування витрат, вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства та прийняття оперативних управлінських рішень [2].

Інформаційні та якісні процеси, що відбуваються в національній економіці, продиктовані необхідністю застосування системного підходу щодо вдосконалення організації системи управління витратами на дослідження та розробки, а також у розв'язанні наукових і практичних проблемних аспектів систем обліку та контролю з метою розробки перспективних напрямів щодо

структурної перебудови підприємств різних видів економічної та господарської діяльності.

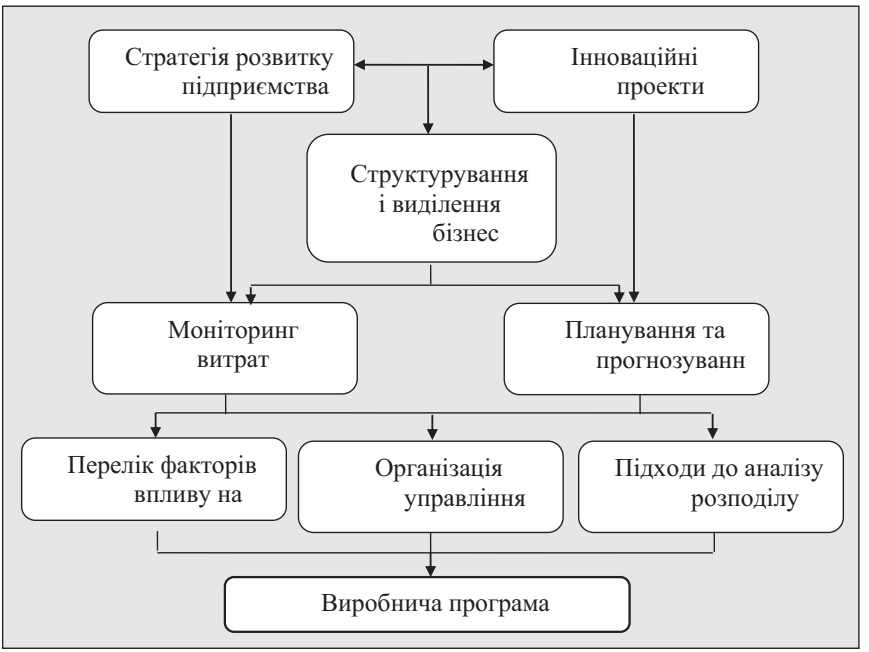


Рис. 3.9.1. Система управління витратами підприємства (систематизовано авторами)

Доцільність використання системного підходу в процесі удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, безсумнівно, впливає на цілеспрямованість і ефективність певних теоретичних й концептуальних рішень, які спонукають до ефективного пошуку та наукового напрацювання практичних шляхів поглиблення інтеграційних процесів у системі управління формуванням витратами. З огляду на це важливо проаналізувати

сутність кожного підходу, їх переваг та недоліків, визначивши, таким чином, оптимальний доцільний підхід та його складові частини.

Системний підхід – пріоритетний напрям методології методів дослідження систем, що здійснює дослідження об'єкта як цілісну множину його елементів, які забезпечують отримання результатів відповідно до діяльності системи. При цьому, система розглядається як сукупність взаємопов'язаних елементів, яка має вхід (ресурси), вихід (мету), зв'язок як з зовнішнім середовищем, так і внутрішній.

Системний підхід – це сукупність методологічних принципів і положень, які дають можливість розглядати систему як єдине ціле з узгодженим функціонуванням усіх її елементів [3]. Б. М. Мізюк наголошує, що системний підхід є дослідженням методів організації елементів системи в єдине ціле та взаємодії процесів функціонування системи, її підсистем і елементів [4, с. 86-87].

На нашу думку, основним завданням системного підходу є виявлення й вивчення зв'язків між елементами (підсистемами) будь-якого об'єкта управління. При цьому, важливою складовою є чітке формулювання основних цілей та завдань для визначення оптимальних шляхів найбільш ефективного їх вирішення як для окремих її елементів, так і для системи в цілому.

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що сутність системного підходу до управління полягає в наступному: накопичення завдань та встановлення їхньої структури до початку здійснення будь-якої діяльності, пов'язаної з системою управління; отримання максимально-оптимального ефекту, тобто реалізація поставлених керівництвом цілей шляхом застосування порівняльного аналізу щодо альтернативних шляхів та методів досягнення цілей та здійснення вибору. Поява системного підходу до управління витратами підприємства дозволила інтегрувати позитивні моменти

всіх наукових досліджень, які в різний час домінували в менеджменті [5].

Об'єктами системи управління витратами є понесенні витрати на дослідження та розробку продукції в розрізі центрів відповідальності (центрів витрат) підприємства. Суб'єктами системи управління такими витратами є керівники і спеціалісти підприємства та підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок). Об'єкти системи, досліджують за допомогою особливих властивостей – системних параметрів, таких як: простота, складність, надійність, гомогенність тощо [6].

За системного підходу як окремий об'єкт організації розглядають структуру зв'язків між елементами системи, між певною системою і суміжними системами, які взаємодіють з нею. При цьому, основним критерієм побудови ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку і контролю витрат на дослідження та розробки є належна побудова організаційної і технологічної структур підприємства. На наш погляд, побудова системного підходу з метою удосконалення обліку і внутрішнього контролю витрат на нашу думку має містити три блоки рішень: теоретичні. концептуальні та методичні (рис. 3.9.2).

В економічній літературі виділяють такі основні підходи до виокремлення завдань системи управління витратами:

1) згідно з класичною теорією основною метою системи управління витратами підприємства є мінімізація витрат і максимізація прибутку;

2) відповідно до теорії стійкого економічного зростання головною метою системи управління витратами підприємства є забезпечення його без кризового розвитку, під яким розуміють мінімізацію ризиків підприємницької діяльності;

3) сучасна економічна теорія передбачає, що основним завданням системи управління витратами підприємств є

максимізація вартості підприємства, з метою задоволення інтересів власників, акціонерів та інших економічно зацікавлених осіб [7].

На нашу думку, завданням системи управління витратами на дослідження та розробки є поєднання усіх вищенаведених завдань із створенням відповідного обліково-контрольного механізму оптимізації таких витрат. Результати дослідження дають підстави стверджувати, що управління витратами на основі системного підходу – це, втілення певних дій щодо забезпечення ефективності функціонування, як єдиної складової системи управління, реалізації політики постійного удосконалення, що зумовлені методичним дослідженням елементів системи, постійного пошуку взаємозв'язків між наявними підсистемами, а також між зовнішнім і внутрішнім середовищами, перетворення вхідних активів на вихідний результат у процесі оперативного та стратегічного управління промисловим підприємством.

Слід відмітити, що вченими не приділено достатньої уваги питанням належного вирішення проблемних аспектів обліку і внутрішнього контролю витрат на дослідження та розробки у системі управління підприємством з врахуванням впливу на них макросередовища.

На сучасному етапі до теорії організації системи управління витратами системний підхід увійшов як затребувана методика наукового аналізу [8, 9, 10, 11, 12]. Здатність системно мислити – одна з вимог сучасного управління. Більшість вітчизняних і зарубіжних вчених розуміє під системним підходом напрям методології наукового пізнання та соціальної практики, основа якого лежить у розгляді об'єктів як систем. Стверджуємо, що основою системного підходу є розробка методів дослідження та конструювання складно організованих об'єктів, тобто систем різних видів і класів.

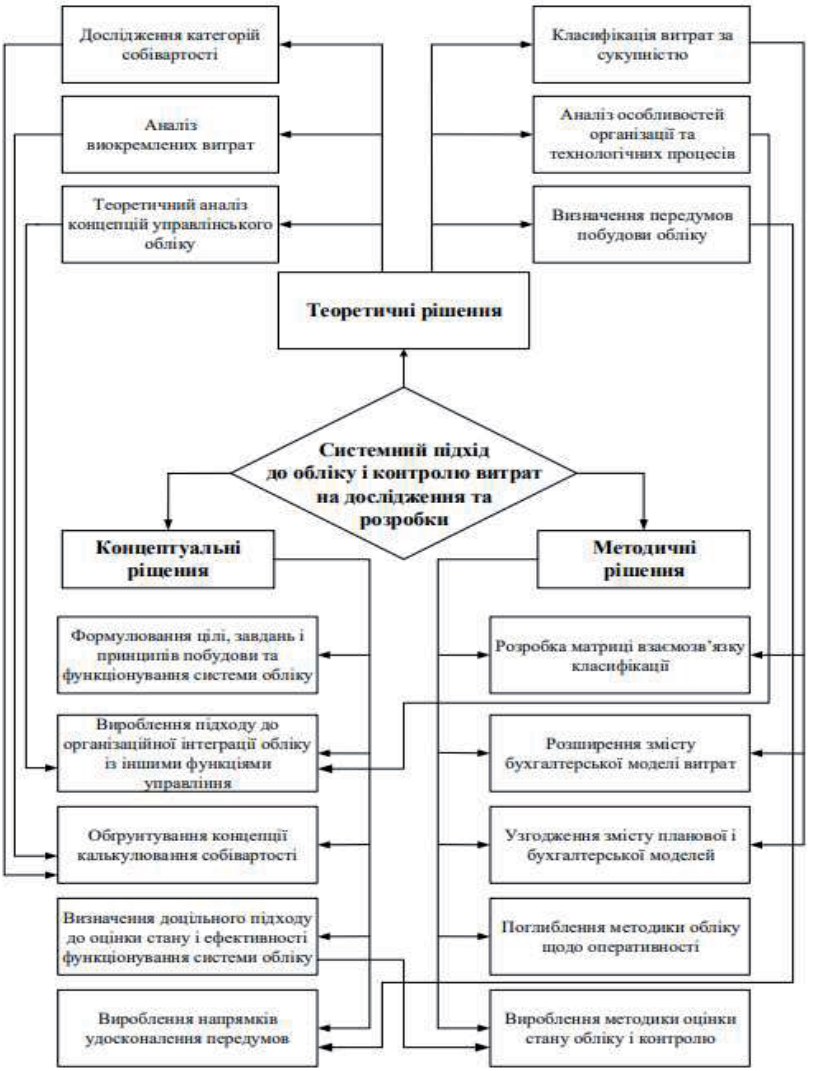


Рис. 3.9.2. Схема системного підходу в управлінні витратами на дослідження та розробки (розроблено авторами)

Особливістю системного підходу в системі управління промисловим підприємством на наш погляд, полягає в тому, що у відповідних межах об'єкт досліджується як єдине ціле з врахуванням внутрішніх взаємозалежних зв'язків між певними складовими елементами та зовнішніх зв'язків з іншими елементами й об'єктами. Засади формування системного підходу щодо управління підприємством пов'язані з використанням загальної теорії систем для вирішення управлінських завдань та прийняття рішень. У науковій літературі виділено наступні особливості системного підходу:

− процеси і явища спостерігаються як окремі складові системи з відповідними якостями і функціями, яких позбавлені інші складові цієї системи. Тобто для систем характерними є емерджентні властивості;

крім цього, також визначаються:

– ефект енергії, тобто системний. Його суть у тому, що система, як єдине ціле, завжди якісно відрізняється від простої суми частин – її складових;

− негативні зміни та обмеження системи, а також результати їх взаємодії;

− діяльність системи та окремих її елементів розглядається з погляду досягнення заданої мети [13, с. 76].

На наш погляд, призначення системи управління витратами на дослідження та розробки за умов системного підходу, полягає у вирішенні певних проблем, зокрема, у визначені взаємозв'язку між складовими підсистемами та визначенні ризику неефективних витрат і втрат й доцільності постановки правильної мети, формування програми та вибору інструментарію для їх досягнення.

Тому, особливість застосування системного підходу в управлінні витратами на дослідження та розробки полягає: у

складності об'єкта і ці особливості потрібно враховувати при його дослідженні; враховуючи притаманні системі управління властивості, можна виявити нові та їх взаємозв'язки з конкретним об'єктом дослідження; відповідність системи методам і засобам щодо розв'язання проблеми, а також правильне визначення, постановка та формування завдання гарантує 50 % ймовірності його вирішення.

Вважаємо, що система управління витратами на дослідження та розробки – сукупність взаємозалежних між собою елементів, які ґрунтуються на потенціалі суб'єкта господарювання й орієнтується на досягнення певних цілей, змінюючи свій стан у процесі фінансово-господарської та інноваційної діяльності, взаємодіють між собою під впливом зовнішнього й внутрішнього середовищ з метою отримання належного результату від здійснення даних витрат.

На думку Н. С. Брохун [19], проблемним аспектом в управлінні витратами є те що вони розпочинаються здебільшого після того, як матеріальні, трудові та фінансові ресурси вже залучені, і завершується в момент реалізації. Порушення менеджерами цих процесів управління призводить до того, що підприємство втрачає значні резерви щодо оптимізації витрат на етапі їх залучення (постачальників, підрядників, кредитних установ, кадрових агентств тощо).

В умовах сучасного розвитку виробництва вченими ще не визначено взаємозв'язків окремих елементів і підсистем у структурі системи управління витратами на дослідження та розробки. Тож пропонуємо використовувати запропоновану нами схему (рис. 3.9.3) для дослідження особливостей управління даними витратами на засадах системного підходу.

Щодо взаємозв'язку підсистеми управління витратами на дослідження та розробки, то в його основі – взаємодія між усіма

елементами системи, зовнішнім і внутрішнім середовищем прямого та непрямого впливу на підприємство. Дана модель взаємозв'язків у процесі її реалізації надає можливість без значних затрат коштів і часу здійснити оцінку та виявити потенційні ризики щодо підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для цього, суб'єкти управління повинні мати конкретно поставлене завдання, які відповідають меті, довго- і короткостроковій стратегії та політиці промислового підприємства. На основі вищеописаного центри відповідальності вибирають і застосовують відповідні методи та засоби управління витратами, як в перерізі стратегічного, так і оперативного управління. Виходячи з функцій, що виконуються елементами системи управління витратами, пропонуємо їх групувати за такими основними групами: витрати, які використовуються в системі обліку та калькулювання витрат; при плануванні витрат; для контролю й аналізу. За результатами проведеного дослідження нами систематизовано методи управління витратами залежно від виконуваних ними функцій (табл. 3.9.1).

Виходячи з даних, що систематизовані у табл. 3.9.1 можна стверджувати, що жоден метод управління витратами не є універсальним. Більшість виділених методів управління застосовується для реалізації однієї з функцій, або в обмеженій мірі може використовуватись для вирішення інших поставлених завдань.

Окрему групу в запропонованій класифікації складають такі методики, як стандарт-костинг, директ-костинг та бюджетування. Їх можна віднести до підсистем управління витратами, так як їх використання при певному доповненні іншими інструментами може реалізувати майже весь спектр задач і функцій систем управління витратами.

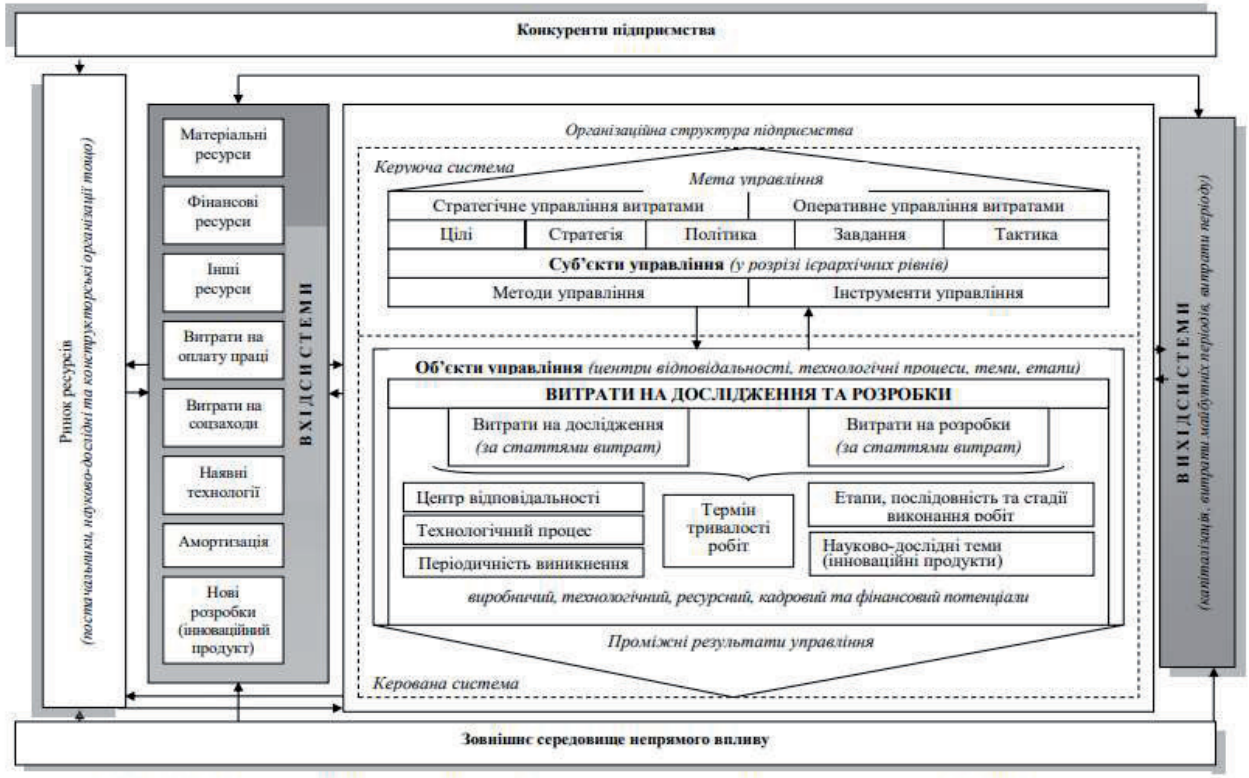


Рис. 3.9.3. Схема управління витратами на дослідження та розробки на засадах системного підходу (розроблено авторами)

Між елементами системи управління витратами на дослідження та розробки існує безліч прямих і зворотних зв'язків. Керуюча і керована підсистеми взаємозалежні та взаємодіють між собою за допомогою руху інформаційних потоків, які рухаються через відповідні канали зв'язку. Мета керуючої підсистеми – розробка та прийняття рішень для системи управління, які в подальшому надаються для виконання керованій підсистемі відповідними каналами прямого зв'язку. Відповідно, керована підсистема зобов'язана забезпечити впровадження прийнятих управлінських рішень, а інформація, яка свідчить про відхилення від планових результатів на виході системи управління витратами на дослідження та розробки передається відповідними каналами зворотного зв'язку керуючій підсистемі. Через інформаційні потоки, які рухаються за допомогою відповідних зворотних зв'язків, керуюча підсистема впливає на активи, які формуються на вході системи. Таким чином здійснюється взаємозв'язок між входом і виходом системи. Система управління, на наш погляд, є поєднаною певними взаємними зв'язками зі зовнішнім середовищем непрямого та прямого впливу на ефективність результатів інноваційної діяльності промислового підприємства.

Системний підхід в управлінні витратами на дослідження та розробки передбачає методологію створення центрів витрат і центрів відповідальності (додаток К), яка заснована на розгляді об'єктів центрів як цілісної множини елементів у сукупності відносин і зв'язків між ними, тобто розгляд об'єкта як системи [14]. При цьому слід зазначити, що виділення центрів витрат обумовлено організаційною структурою підприємства та технологічними процесами (особливості проведення фундаментальних досліджень та розробок в залежності від виду продукції). Кожен виділений центр відповідальності (цехи, бригади, відділи, дільниці) об'єднує всі функції і види діяльності, необхідні для проведення досліджень та розробки нових або удосконалення старих видів продукції, що дозволяє швидко реагувати на зміни у розмірі витрат та доцільності

їх понесення. Центрам витрат і відповідальності, які були створені на основі системного підходу, притаманні характерні ознаки, які систематизовані нами у табл. 3.9.2.

Таблиця 3.9.1

Класифікація методів управління витратами на дослідження та розробки[1]

Методи управління витратами	Функція управління, що реалізовується в рамках методу							
	організація управління витратами		планування та регулювання		облік та калькулю-вання		контроль та аналіз	
	застосування							
	основне	обмежене	основне	обмежене	основне	обмежене	основне	обмежене
Позамовний метод				+	+			
Попередільний метод				+	+			
Попороцесний метод				+	+			
Нормативний метод					+			
Директ-костинг				+	+		+	
Стандарт-костинг				+	+		+	
Облік повних витрат					+			
Облік витрат за системою "JIT" (just-in-time)		+			+		+	
Метод калькулювання цільової собівартості		+		+		+		+
Метод безперервного вдосконалення		+				+	+	
Управління витратами за центрами відповідальності						+	+	
Бюджетування	+		+				+	

[1]*Примітка.* Сформовано авторами за результатами проведеного дослідження

При цьому, слід враховувати, що неправильне формування центрів відповідальності може призвести до відсутності реальних важелів управління витратами підприємства, помилок в системі обліку та внутрішнього контролю, як наслідок – прийняття помилкових управлінських рішень.

Проведене дослідження дає змогу стверджувати, що управління витратами на дослідження та розробки за центрами

відповідальності передбачає виділення класифікаційних ознак самих витрат, центрів їх формування і центрів відповідальності, організаційно-технологічної структури, організації системи аналітичного обліку витрат та побудови ефективної системи контролю. Центри відповідальності за формуванням і контролем витрат на дослідження та розробки виділено за виробничими цехами і відділами, які здійснюють дослідження та проводять розробки. Витрати у центрі відповідальності формуються за кожним окремим проектом. Це дає можливість проводити оперативне управління витрат і здійснювати ефективний контроль за виконанням бюджетів.

Таблиця 3.9.2

Особливості центрів витрат і центрів відповідальності, які створенні на основі системного підходу[1]

Назва особливості	Характеристика
Цілісність	дозволяє розглядати одночасно об'єкти того чи іншого центру відповідальності як одне ціле і в той же час як підсистему для вищих рівнів керівництва
Ієрархічність	являє собою взаємодію двох підсистем: керуючої і керованої
Структуризація	дозволяє аналізувати елементи системи та їх взаємозв'язок у рамках конкретної організаційної структури
Множинність	дозволяє використовувати безліч економічних і математичних моделей для опису окремих елементів й системи в цілому

[1]*Примітка.* Сформовано автором за результатами проведеного дослідження

Вважаємо, що при плануванні витрат слід враховувати поведінку підприємства в різних ситуаційних умовах: певності, непевності, ризику та нестабільності ситуації. Такий підхід зведе ризик до мінімуму і дасть змогу підприємствам ефективніше використовувати незадіяні резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Важливим аспектом в застосуванні системного підходу в управлінні витратами на дослідження та розробки є визначення переліку єдиних статей витрат за якими і здійснюватиметься їх формування за кожним центром відповідальності. Це дасть можливість мати обліково-контрольної служби адекватну систему

інтегрованого аналітичного обліку витрат за якою здійснюється ефективний контроль, регулювання та аналіз відхилень від встановлених норм і бюджетів за центрах їх відповідальності.

Один з найважливіших аспектів в процесі прийняття управлінських рішень – збір інформації. Для формування належного інформаційного забезпечення, спеціально підготовленого для прийняття того чи іншого управлінського рішення, і для забезпечення комунікацій, які виникають у процесі управління витратами необхідно вирішити такі питання як: організація збору первинної інформації про витрати та їх подальша систематизація, зберігання, розподіл між центрами відповідальності; підготовка первинної інформації для подальшої обробки; проведення обробки та аналіз інформації; надання системі управління вторинної систематизованої і структурної інформації [15; 16].

Основними складовими системи обліку витрат на дослідження та розробки можна визначити види і елементи витрат, робочий план рахунків, який деталізує інформацію та узагальнює її у системі, а також інформацію, яку в якості вхідних даних формують на основі первинних документів, узагальнюють в реєстрах, як результат обліку та акумулюють в подальшому у звітності.

Система сучасного обліку є складовою структурних елементів, зв'язків та дій. Функція зворотного зв'язку дає змогу зрозуміти, що система обліку акумулює та передає інформацію зворотного зв'язку (інформація про фактичні витрати на дослідження та розробки). Основними складовими інформаційної системи зворотного зв'язку в обліку в якості входу є неупорядковані дані, процесу – обробка даних, виходу – впорядкована на замовлення відповідного рівня користувачів інформація.

Запропонована методика системного підходу в управлінні витратами на дослідження та розробки є ефективною також в застосуванні при організації внутрішнього контролю. Це на нашу думку, сприятиме розмежуванню відповідальності за виникненням

витрат, а отже і його посиленню, що позитивно впливатиме на кінцеві показники діяльності.

На об'єктах дослідження, на нашу думку, потрібно запровадити управління елементами внутрішнього контролю за витратами на дослідження та розробки, насамперед при формуванні інформаційного простору збору і використання інформації в прийнятті управлінських рішень. Внутрішній контроль має істотний вплив на виявлення та мобілізацію внутрішніх резервів підприємства, що є важливим фактором підвищення ефективності і покращення якості роботи, виявлення причин виникнення тих чи інших невиробничих втрат, зменшення їх впливу на результативність фінансово-господарської діяльності підприємства [16].

Важливою складовою системного підходу є системний аналіз, під яким розуміють важливий метод у системному підході як ефективний засіб розв'язання складних, недостатньо чітко сформульованих проблем. Саме тому системний аналіз спрямований на уточнення проблеми та її структуризацію у контексті конкретних завдань, які потрібно вирішувати за допомогою спеціальних методів, пошук критеріїв їх вирішення, деталізації цілей. Отже, системний аналіз можна вважати сукупністю методів і засобів дослідження та конструювання складних об'єктів, насамперед методів обґрунтування рішень при створенні й управлінні економічними системами загалом і витратами зокрема.

Виходячи з вище зазначеного, можна зробити такі висновки. У системі управління відбувається збір, формування та узагальнення необхідної інформації за якою здійснюється обробка одержаних даних із застосуванням методів обліку та внутрішнього контролю. На виході з системи з акумульована інформація передається і використовується для прийняття управлінських рішень за допомогою регулятивних та інформаційно-комунікативних методів [4]. Відповідно за прийнятими управлінськими рішеннями за допомогою каналів

зворотного зв'язку проводиться оцінка якості всієї системи і здійснюються відповідні коригування та зміни в системі обробки інформації (рис. 3.9.4).

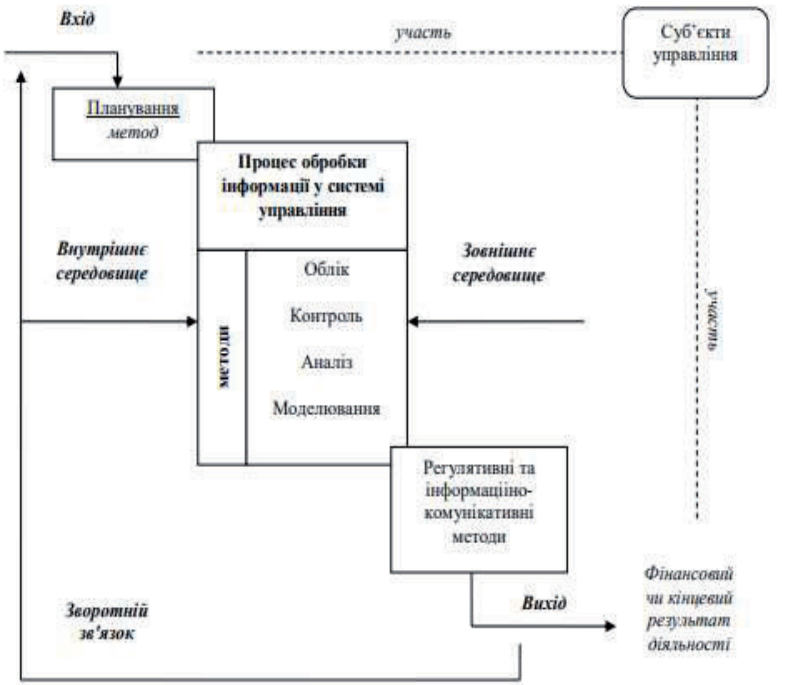


Рис. 3.9.4. Елементи системи управління витратами на дослідження та розробки у структурі системного підходу (розроблено автором)

При цьому, управління витратами на дослідження та розробки на засадах системного підходу має окремі недоліки [17]. З поміж них можна виділити: неможливість чіткого визначення меж системи. Доцільніше б сказати, достеменно невідомо звідки саме починаються та де завершуються межі системи управління витратами, що унеможливлює чітко визначити ефективність та важливість кожного елемента підсистеми в рамках системи управління витратами, а

ігнорування принципів самоорганізації та можливостей призводить до ускладнення системи через виникнення внутрішніх конфліктів. Водночас процесний підхід до управління витратами є більш комплексним та гнучким, відтак поєднує у собі як елементи системного, так і функціонального підходів. Тому такі недоліки потрібно враховувати при управлінні даними витратами. Враховуючи зазначене актуальним є вдосконалення організації обліку витрат на дослідження та розробки як невід'ємної складової системи управління.

Етап організації є першим і найважливішим. Організація та методика обліку визначає якість облікової інформації для оцінки діяльності промислового підприємства, формуванні достовірної фінансової та внутрішньої звітності. Облікова інформація повинна відповідати меті управління, бути корисною під час прийняття управлінських рішень в умовах недосконалості законодавчого поля, нестабільності розвитку ринку, економіки країни в цілому.

Організація бухгалтерського обліку – це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів [21; 22].

Н. А. Остап'юк стверджує, що найвдаліше виконання функцій обліку забезпечується в системі управління певним комплексом заходів, що і дає змогу визначати раціональну побудову обліку [23].

На наш погляд, під організацією обліку витрат на дослідження та розробки необхідно розуміти комплекс заходів зі встановлення порядку і методів збору, обробки, накопичення вихідної інформації про витрати на дослідження та розробки і здійснення контролю за

виконанням кошторису витрат з метою прийняття управлінських рішень. Раціональність та оптимальність бухгалтерського обліку як складної, багаторівневої системи забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового процесу у цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації [16].

Враховуючи викладене, система обліку витрат на дослідження та розробки має бути цілісною, що базується на взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способах і методах, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур (виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації).

Передумовами належної організації обліку витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах є: раціональна організація робіт у процесі проведення досліджень та розробок; обґрунтована класифікація досліджуваних витрат; вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком досліджуваних витрат; розробка і запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації; розробка та запровадження раціональної схеми документообороту, що дозволить із найменшими затратами забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань; розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.

Оскільки не встановлено конкретних вимог, то процес побудови обліку можна вважати індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання. Водночас потрібно враховувати особливості діяльності та організаційну структуру. Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка, у свою чергу, являється важливим інструментом системи управління [22]. Тому основні положення щодо ведення

обліку витрат на дослідження та розробки як окремого об'єкту необхідно зазначати в обліковій політиці підприємства.

Насамперед, на підприємстві приймають рішення про необхідність створення інноваційного продукту, що призводить до виникнення першого етапу – дослідження. Ну звичайно, якщо в цьому є потреба. А успішні дослідження, як правило, переростають в наступний етап – розробку. Підготовка до проведення досліджень та/або розробок передбачає: видачу наказу про початок виконання дослідницьких (зазвичай прикладних) та/або проектно-конструкторських робіт, визначення етапів (стадій) і термінів, затвердження складу виконавців і керівника, який координуватиме процес, форму подання результатів, складання бюджету витрат.

Облік витрат на дослідження та розробки включає сукупність робіт з групування і відображення у аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів здійснених у звітному періоді в процесі створення інноваційного продукту. Зауважимо, що визначальний вплив на побудову обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту мають: спосіб виконання робіт, пов'язаних з дослідженнями та розробками; організаційна структура підприємства й місце, яке в ній займають дослідження та розробки; характер етапів виконуваних робіт у процесі дослідження та розробки і їх послідовність; особливості досліджуваних витрат тощо.

Дослідження та розробки можуть виконуватись власними силами підприємства або під замовлення – за договором із сторонніми суб'єктами господарювання, що спеціалізуються на розв'язанні науково-технічних проблем і розробках (науково-дослідними інститутами, центрами, експериментальними заводами та ін.), для яких здійснення досліджень та розробок є основною діяльністю. Власне від способу створення інноваційного продукту (внутрішній чи зовнішній) залежить склад витрат і порядок формування його вартості.

У разі самостійного проведення підприємством досліджень та розробок на побудові обліку витрат позначаються склад виконавців,

які ними займаються, а також підхід до організації роботи над інноваційним процесом. Зокрема, зазначені чинники впливають на рух інформаційних потоків про витрати на дослідження та розробки. Так, перший варіант передбачає участь окремих працівників, бригад, дільниць безпосередньо у процесі основного виробництва. Другий варіант полягає у формуванні тимчасової проектної групи шляхом залучення експертів з потрібних функціональних підрозділів. Третій варіант – наявність спеціально створеного підрозділу на підприємстві, за яким закріплюються певні проекти: науково-дослідний відділ,дослідно-конструкторське бюро, експериментальний відділ, лабораторія тощо. Такі підрозділи можуть або перебувати у складі виробничих цехів, або бути відокремленими. Відповідно їх доцільно ідентифікувати як окремі об'єкти обліку витрат. У даному випадку структура досліджуваних витрат є більш складною.

Відсутність обліку за центрами виникнення витрат впливає на низький рівень їх контролю за центрами відповідальності і прийняття управлінських рішень [15, 21]. Удосконалення діючої практики обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту має здійснюватися в напрямі організації обліку витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності (рис. 3.9.5). Це дасть можливість підвищити рівень достовірності й аналітичності про кожен підрозділ, який займається дослідженнями та розробками.

Організація обліку витрат на дослідження та розробки за центрами відповідальності дозволить ефективніше виявляти причини відхилень фактичних витрат від планових, винуватців допущених перевитрат, розподіляти непрямі витрати між інноваційними продуктами, що створені у конкретному структурному підрозділі, й забезпечує інформаційні потреби менеджменту досліджуваних підприємств.

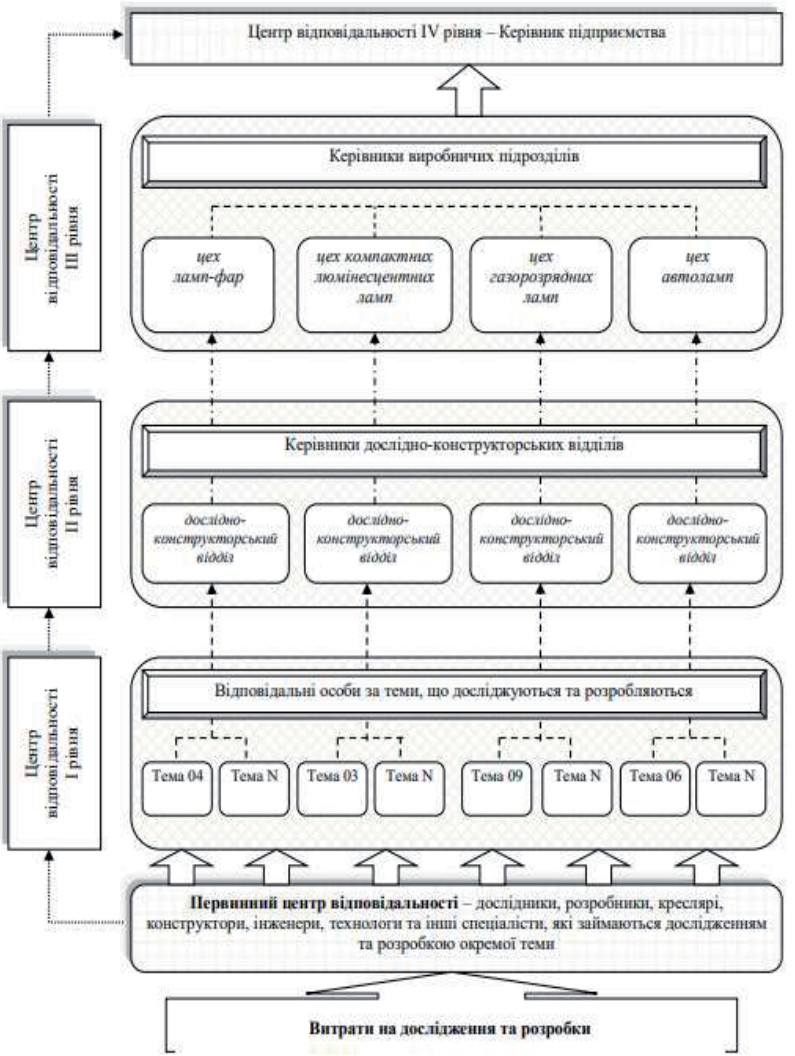


Рис. 3.9.5. Модель організації обліку витрат на дослідження та розробки за центрами відповідальності на ПрАТ "Львівський електроламповий завод "Іскра" (запропоновано автором)

Виокремлення центрів відповідальності, як об'єктів обліку, дасть змогу проводити більш ефективний контроль за витратами на дослідження та розробки, що пояснюється наявним взаємозв'язком між спожитими ресурсами у відповідному центрі відповідальності і показниками результатів діяльності їх керівників, а також оптимізації функцій контролю та контрольних процедур за виконанням прийнятих рішень кожним центром, що посилить організацію самоконтролю суб'єктів за витратами.

Вважаємо, що центри відповідальності за здійснюваними процесами найбільш логічно поділити на п'ять рівнів, але при цьому слід враховувати ступінь узагальнення інформації, яка в них формується. Найнижчим рівнем є первинний центр відповідальності, що являє собою початкове формування витрат на дослідження та розробки в розрізі робочих місць дослідників, розробників, креслярів, конструкторів, інженерів, технологів і інших працівників, які задіяні в процесі дослідження та розробки. На усіх робочих місцях встановлюється відповідальність перед особами, відповідальними за дослідження та розробку окремого інноваційного продукту (теми), які формують центр відповідальності першого рівня.

Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що йдуть від керівників дослідно-конструкторських відділів згідно дорученого кола виконуваних функціональних обов'язків, які в свою чергу звітують та отримують завдання (замовлення) від керівників виробничих підрозділів (цехів) – центрів відповідальності третього рівня. Четвертий рівень очолюється керівником підприємства і є найвищим, так як призначений для акумулювання інформації, отриманої з попередніх рівнів, аналізу прийнятих на них управлінських рішень з метою визначення ефективності

Як влучно зауважив В. В. Гик, розукрупнення об'єктів обліку витрат, а також збільшення їх числа у залежності від завдань

управління дозволить значно удосконалити систему обліку витрат на інновації [27].

Вважаємо, що досліджувані витрати, які виникають в процесі створення інноваційного продукту, повинні фіксуватися у системі обліку в розрізі двох основних етапів, таких як дослідження та розробка. А в межах розробки необхідно виділяти окремі підетапи – комплекси однорідних робіт. По-перше, це пов'язано зі спрямованістю етапів життєвого циклу інноваційного продукту: дослідження мають наукову спрямованість, а розробки – технічну. В результаті різний характер, ступінь ризику та рівень складності виконуваних робіт, а також ресурсна витратність кожного етапу, яка може значно варіюватися. По-друге, термін створення інноваційного продукту може бути доволі тривалим. Відображення в обліку досліджуваних витрату цілому за темою не дасть змоги оцінити економічну ефективність понесених витрат у ході виконання робіт і своєчасно приймати рішення щодо їх фінансування. По-третє, результат, отриманий в процесі дослідження, в подальшому може бути використаний як основа для кількох розробок. У даному випадку необхідно чітко розмежовувати витрати з метою визначення собівартості конкретного інноваційного продукту. По-четверте, роботи над інноваційним проектом на етапах (підетапах) дослідження та розробки можуть виконуватися не одним структурним підрозділом підприємства. В таких умовах принцип поетапного накопичення досліджуваних витрат є особливо актуальним. Хоча на досліджуваних нами підприємствах не спостерігається формування витрат на дослідження та розробку одного інноваційного продукту за участі різних підрозділів.

Відтак необхідною умовою аналізу, контролю й управління витратами на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах є їх групування за етапами виникнення [25]. Практичне впровадження даного підходу до організації обліку сприятиме чіткій локалізації витрат на дослідження та розробки;підвищить аналітичність та інформаційні можливості

обліку для прийняття оперативних рішень керівництвом, зокрема, посилить управлінський вплив на розмірі доцільність досліджуваних витрат на різних етапах. Враховуючи довготривалість та ряд специфічних стадій, які проходить інноваційний продукт, за об'єкт обліку доцільно приймати витрати конкретного етапу (підетапу).

Кінцевим результатом проведення досліджень та розробок на досліджуваних підприємствах може бути як створення інноваційного продукту, так і відсутність такого результату. Тому під час організації обліку необхідно враховувати форму та вид створеного активу. Від цього залежатиме порядок розподілу і списання понесених витрат за окремими об'єктами, що виникають в результаті завершення досліджень та розробок.

З метою групування даних бухгалтерського обліку необхідно розробляти робочий план рахунків як один з елементів облікової політики підприємства. Сукупність бухгалтерських рахунків визначає структуру облікової інформації, на основі якої будуть прийматись управлінські рішення.

Розробка робочого плану рахунків у частині відображення витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту залежить від мети формування інформації, її призначення та обсягу, заданого користувачами для прийняття відповідних управлінських рішень. В основу побудови робочого плану рахунків витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах варто покласти сукупність показників управлінської звітності, формування якої він призначений забезпечити, беручи до уваги специфіку виконуваних робіт і організаційну структуру підприємства.

Комплексність витрат на дослідження та розробки обумовлює важливість деталізації рахунку, на якому вони обліковуватимуться. З одного боку, рівень деталізації відомостей про досліджувані витрати майже не обмежується, а, з іншого, надмірна деталізація призводить лише до ускладнення та громіздкості облікових робіт.

Тому, при деталізації рахунків бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки інноваційного продукту потрібно слідкувати за її оптимальністю.

Результати проведених досліджень підтверджують відсутність на законодавчому рівні типових форм первинних документів та регістрів для облікового відображення витрат на дослідження та розроби. Відповідно пріоритетним напрямом вдосконалення організації обліку досліджуваних витрат є підвищення інформативності та розробка електронних первинних документів [24], в окремих випадках традиційних (паперових) і регістрів обліку.

В загальному, як показали результати досліджень, для первинного відображення витрат на дослідження та розробки в момент їх виникнення можна використовувати діючі форми документів. Але за умови їх доповнення певними реквізитами. Лише тоді існуюча система документування відповідатиме потребам формування повноцінної інформації. Як наслідок, спроститься процедура ідентифікації досліджуваних витрат шляхом їх виокремлення із загальних і розширяться можливості аналітичного обліку.

Для здійснення контролю за раціональністю витрачання ресурсів на роботи в процесі досліджень та розробок і закріплення відповідальності за їх розмір за відповідальною особою, вважаємо цілком логічним запровадження управлінської звітності в розрізі окремих дослідно-конструкторських відділів. При цьому, склад, строки та періодичність подання такої звітності самостійно встановлюють на досліджуваних підприємствах.

У процесі створення інноваційного продукту перехід до кожного наступного етапу (підетапу) повинен відбуватись після остаточного завершення попереднього. Так як жодним нормативно-правовим актом не передбачено регламентованої документації, якою оформляється закриття (списання) суми накопичених витрат у розрізі етапів дослідження та розробки, нами розроблено Акт

закриття етапів дослідження та розробки інноваційного продукту. В акті слід вказувати наступну інформацію: назву та код інноваційного продукту (теми); підрозділ, що займається дослідженням та/або розробкою; етап (підетап) виконання робіт; термін виконання робіт; суму понесених витрат; отриманий результат і рекомендований спосіб його використання; заключний висновок щодо можливості капіталізації витрат; членів комісії. Запропонований носій первинної облікової інформації є підставою для закриття (списання) накопичених витрат за окремим етапом і відображення даної операції на рахунках обліку.

Кожного місяця на основі носіїв первинної облікової інформації на окремих аналітичних рахунках повинні формуватися відомості за кожною із калькуляційних статей про всі понесені витрати за етапами дослідження та розробки, а також їх закриття. Тому інформація про досліджувані витрати, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, підлягає реєстрації і групуванню в облікових регістрах як передумова одержання потрібної результативної інформації.

З урахуванням пропозицій щодо організації обліку досліджуваних витрат доцільними для використання на підприємствах, які займаються дослідженнями та розробками є ІТ-реєстри: Відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки; Відомість обліку витрат за успішно закритими етапами; Відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за темами; Відомість обліку витрат за успішно закритими етапами у розрізі тем; Відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за підрозділами; Зведену відомість обліку витрат на дослідження та розробки.

Вважаємо, що з метою формування коректної інформації та здійснення контролю відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки повинна відповідати таким вимогам: охоплювати період часу створення інноваційного продукту; групувати інформацію про витрати в розрізі етапу дослідження та етапу розробки; формуватися за центрами виникнення витрат у

розрізі видів інноваційних продуктів (тем); накопичувати витрати за встановленою номенклатурою статей калькуляції та підетапами виконуваних робіт у процесі розробки; відображати напрямки закриття (списання) витрат.

Інформація про витрати на дослідження та розробки повинна бути деталізована таким чином, щоб було можливим відображення відомостей про: суму витрат на початок і кінець відповідного періоду; суму понесених (накопичених) витрат; суму витрат, пов'язаних з: успішно завершеними роботами, тимчасово призупиненими роботами, припиненими роботами.

Інформація про витрати, відображена у відомостях обліку, підлягає подальшому групуванню та систематизації у відомостях обліку витрат на дослідження та розробки за темами і дослідно-конструкторськими відділами виробничих підрозділів. Відомості відкриваються за дослідно-конструкторським відділом кожного виробничого підрозділу, в складі якого він існує, на всі види інноваційних продуктів, над якими виконуються роботи, у відповідності до передбаченої номенклатури статей витрат. Вони призначені для збору інформації в розрізі дослідно-конструкторських відділів, а також в цілому по підприємству.

Внесення інформації з відомостей до зведеної відомості обліку витрат на дослідження та розробки є завершальним етапом. Вони є інструментом системного, своєчасного і повного відображення понесених витрат на дослідження та розробки і їх закриття (списання) на відповідні рахунки.

Висновки. Раціональна організація обліку витрат на дослідження та розробки сприяє формуванню оптимальної за складом й обсягом інформації з відповідним рівнем деталізації, яка є важливою передумовою для пошуку шляхів підвищення ефективності управління інноваційними проектами. Розглянутий порядок формування та узагальнення витрат на дослідження та розробки за центрами витрат і центрами відповідальності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності

досліджуваних підприємств забезпечує отримання інформації про роботу структурних одиниць, дозволяє закріпити відповідальність за працівниками за виконання робіт, підвищити інформативність, корисність і точність даних для прийняття адекватних управлінських рішень. Використання відомостей обліку, розроблених на основі принципу поетапного накопичення витрат, дає змогу в оперативному порядку контролювати та управляти процесом створення інноваційного продукту від моменту витрачання ресурсів до отримання кінцевих результатів і достовірно визначати його собівартість.

Таким чином, запровадження до чинної системи обліку витрат на дослідження та розробки пропозицій з удосконалення методики системного підходу в управлінні витратами дозволить сформувати для користувачів інформації сучасну систему бази даних на основі принципу системності для прийняття керівним персоналом підприємства адекватних рішень, здатних ефективно змінити практику управління щодо формування даних витрат, що сприятиме підвищенню результативності функціонування інноваційних підприємств.

Література:

1. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики [Текст] : монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. –Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

2. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 11-18.

3. Куцик П. О. Бухгалтерський облік у період глобалізації економіки та розвитку інформаційного суспільства / П. О. Куцик // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – Полтава : ТОВ АСМІ, 2010. – С. 147-151.

4. Мізюк Б. М. Системне управління [Текст] : монографія / Б. М. Мізюк. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2004. – 338 с.

5. Мізюк Б. М. Інформаційні засади системного управління: природа та характерні риси / Б. М. Мізюк // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету : зб. наук. техн. праць. – Львів, 2004. – Вип. 13.5. – С. 170-192.

6. Мізюк Б. М. Моделювання механізму системного управління підприємством / Б. М. Мізюк // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць Науково-дослідного інституту Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України. – Вип. 4(35). – К., 2004. – С. 86-92.

7. Павлова В. А. Інноваційний розвиток підприємств: організація, оцінка потенціалу, ефективність [Текст] : монографія / В. А. Павлова, В. В. Татарінов, А. Г. Жукова. – Дніпропетровськ : Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, 2013. – 200 с.

8. Бєляєва Н. С. Адаптація концепції стратегічного управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах / Н. С. Бєляєва : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ecj.oa.edu.ua

9. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика [Текст] : монографія / О. Г. Біла, І. Л. Боднарюк, Т. В. Мединська. – Львів : Вид-во ЛКА, 2012. – 200 с.

10. Волкова М. В. Система управління витратами промислового підприємства / М. В. Волкова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, 2013. – № 3 (23). – С. 25-33.

11. Олійник О. В. Системний підхід до управління витратами / О.В. Олійник // Стратегія економічного розвитку України . – 2013. – № 33. – С. 258-264.

12. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства [Текст] : монографія /

П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. − 288 с.

13. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій [Текст] : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

14. Ясінська А. І. Системно-орієнтоване управління витратами машинобудівного підприємства : автореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.00.04 – економіка та управління підприємствами / А. І. Ясінська // НУ “Львівська політехніка”. – Львів, 2010. – 26 с.

15. Яремко І. Й. Передумови розвитку науково-теоретичних основ і методологічних засад системи бухгалтерського обліку / І. Й. Яремко // Вісн. нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2012. – № 721. – С. 265-268.

16. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств [Текст] : монографія / С. А. Кошкаров, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.

17. Сенчук Т. Я. Система бюджетування як основа контролю витрат на дослідження та розробки на підприємстві / Т. Я. Сенчук // Економічні науки : зб. наук. праць Луцького національного технічного університету / [відп. ред. д.е.н., проф. З. В. Герасимчук]. – Луцьк, 2010. – Вип. 8 (29) – Ч. 3. – С. 161-167.

18. Куцик П. О., Яремко І. Й. Інформаційна функція обліково-аналітичного забезпечення процесів фінансування та виконання робіт у сфері житлового будівництва. *Науково-виробничий журнал “Бізнес-навігатор”, 2(72), 2023. –С.132-136.* DOI: https://doi.org/10.32782/business-navigator.72-20

19. Куцик, П., Шевчук, В., & Дерун, І. (2022). STEM і становлення новітньої парадигми бухгалтерського обліку. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, *4*(45), p. 22–35. https://doi.org/10.55643/fcaptp.4.45.2022.3804

20. Kutsyk, P., Redchenko, K., & Voronko, R. (2020). MANAGEMENT CONTROL AND MODERN DECENTRALIZED

TECHNOLOGIES. *Baltic Journal of Economic Studies*, *6*(4), 98-102. https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-4-98-102 (0,9 print. ark.).

21. Куцик, П., Бачинський, В., Кузьмінська, К., & Чабанюк, О. (2022). Особливості застосування методу цільового калькулювання собівартості продукції у процесноорієнтованому виробництві. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, *2*(43), p. 25–32. https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.43.2022.3363

22. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні : монографія / П. О. Куцик. − Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 408 с.

23. Остап'юк Н. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління накладними витратами підприємства // Н. А. Остап'юк, О. В. Іванюта // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3. – С. 235-240.

24. Пилипенко, Л., Воськало, В., & Яцук , Т. (2023). Переваги та недоліки запровадження електронного документообігу в системі бухгалтерського обліку підприємств України. *Цифрова економіка та економічна безпека*, (8 (08), 178-182. https://doi.org/10.32782/dees.8-30

25. Яремко І. Й. Класифікація витрат як основа організації обліку і контролю логістичної діяльності підприємства. *Економіка та суспільство*, 2024. Випуск № 64.

26. Гик В. В. Облікове відображення витрат на інновації у підприємствах будівельної галузі / В. В. Гик : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16476/1/270-Gik-460-461.pdf.

© П. О. Куцик, Т. Я. Сенчук

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ РОЗВИТКУ

Колективна монографія

За редакцією проф. Петра Куцика
та проф. Ігоря Яремка

Технічне редагування
і ком'ютерна верстка – Левик Ірини

Підписано до друку 04.11.2024 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Умовн. друк. арк. 25,81. Обл.-вид. арк. 21,25.
Наклад 100 прим.

Видавець і виготовлювач: ТОВ «Растр-7»
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа, 9/1.
Тел./факс: (032) 235 72 13. E-mail: rastr.sim@gmail.com
www.rastr-7.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ЛВ № 22 від 19.11.2002 р.



РАСТР·7

ISBN 978-617-8537-22-7