

**МИРОСЛАВА КУЛИНИЧ
АЛЛА ФАТЕНОК-ТКАЧУК
КАТЕРИНА МЕЛЬНИК**

**ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ
І ОПОДАТКУВАННЯ
В УПРАВЛІННІ РОЗВИТКОМ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЦИФРОВІЗАЦІЇ**



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ

**МИРОСЛАВА КУЛИНИЧ
АЛЛА ФАТЕНОК-ТКАЧУК
КАТЕРИНА МЕЛЬНИК**

**ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ І ОПОДАТКУВАННЯ
В УПРАВЛІННІ РОЗВИТКОМ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЦИФРОВІЗАЦІЇ**

Монографія

Луцьк
Вежа-Друк
2021

УДК 657:334.72]:005.91/.93

К 90

*Рекомендовано до друку вченою радою
Волинського національного університету імені Лесі Українки
(протокол № 10 від 30.09.2021 року,
наказ про рішення вченої ради № 319-з від 30.09.2021 року)*

Рецензенти: *Дерій В. А.* – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного університету;

Лінич Л. Г. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри підприємництва торгівлі та логістики Луцького національного технічного університету.

Кулинич М. Б.

К 90 Облік, аналіз, аудит і оподаткування в управлінні розвитком суб'єктів господарювання через призму цифровізації : монографія / Мирослава Богданівна Кулинич, Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук, Катерина Петрівна Мельник. – Луцьк : Вежа-Друк, 2021. – 140 с.

ISBN 978-966-940-381-0

У монографії досліджено підприємство, як економічну систему, що має складну внутрішню структуру, а розвиток підприємства залежить від розвитку внутрішніх механізмів, з яких складається дана система.

Правильна і адекватна оцінка діяльності підприємства на певну дату дає змогу здійснювати оптимальне планування його економічного розвитку на майбутні періоди, і система показників, яка оцінюється відіграє при цьому важливу роль, оскільки саме від сформованої системи залежить, які напрями діяльності підприємства найбільше потребують цілеспрямованого управлінського впливу.

Монографія призначена для науковців, викладачів, аспірантів, докторантів, студентів економічних спеціальностей, керівників, менеджерів, бухгалтерів, фінансистів, та економістів підприємств і всіх хто цікавиться питаннями економічного розвитку підприємств.

УДК 657:334.72]:005.91/.93

ISBN 978-966-940-381-0

© Кулинич М. Б., Фатенок-Ткачук А. О.,
Мельник К. П., 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ I Розвиток бухгалтерського обліку і аналізу в умовах цифровізації економіки: управлінські аспекти (<i>Кулинич М. Б.</i>)..	5
1.1. Цифрова трансформація вітчизняних підприємств і її вплив на побудову бухгалтерського обліку	5
1.2. Формування обліково-аналітичної інформації менеджерами підприємства в умовах впровадження цифрових технологій	14
1.3. Поглиблення змісту об'єктів і методу бухгалтерського обліку на етапі цифровізації економіки	23
РОЗДІЛ II Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного планування у системі стратегічного управління розвитком підприємства (<i>Фатенок-Ткачук А. О.</i>)	32
2.1. Поняття стратегічного планування розвитку підприємства...	32
2.2. Організація обліково-аналітичного забезпечення процесу формування стратегії розвитку	44
2.3. Стратегічний аналіз, як основа довгострокового планування у системі стратегічного управління	60
2.4. Аналіз конкурентного середовища з метою визначення конкурентної ніші підприємства	71
РОЗДІЛ III Трансформація методології аудиту: від наукових досліджень до практики цифровізації (<i>Мельник К. П.</i>)	102
3.1 Аудит у забезпеченні цілей сталого розвитку: тенденції трансформації методології	102
3.2 Цифровізація як фактор трансформації об'єктно-методичних основ методології наукових досліджень з аудиту	117
3.3 Трансформаційні процеси в аудиторській практиці	125

ВСТУП

Для кожного підприємства виникає необхідність створення власних гнучких інформаційних систем, які залежать від специфіки їх діяльності та покликані забезпечити ефективне управління. Це передусім стосується найбільш традиційної з інформаційних систем - бухгалтерського обліку.

В процесі повсякденної господарської діяльності підприємства виникає значна кількість оперативної інформації. Вона є вихідним матеріалом для підсумкової інформації, яка відображається в обліку. Для менеджера важлива будь-яка інформація, незалежно від того, чи є вона об'єктом бухгалтерського обліку чи ні, піддається кількісній оцінці, чи тільки вартісній.

Надання самостійності підприємствам у вирішенні поточних питань їх виробничої діяльності в визначенні шляхів їх подальшого розвитку зумовлює необхідність створення інформаційної системи для того, щоб прийняті управлінські рішення були обґрунтованими. А це в свою чергу приводить до необхідності розвитку управлінського обліку, широкого використання його методів у всіх сферах діяльності підприємства.

Суттєві зміни відбулися в організації, техніці та технології виробництва, з'явилося більше різновидів продукції, способів її виготовлення, значно зросла кількість варіантів рішень, одночасно зросла ціна неправильно прийнятого управлінського рішення. Основним обов'язком керівництва за цих умов є управління діяльністю найбільш ефективними способами. Для забезпечення сучасної системи управління необхідно принципово нова система формування інформації, яка б задовольняла потреби всіх рівнів управління підприємством в обґрунтованій корисній, своєчасно отриманій і конкретній інформації, оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються в зовнішньому та внутрішньому середовищі. Для цього на підприємствах розвинених країн світу створено систему управлінського обліку, що дає змогу спеціалісту вільно вибирати форми, методи і прийоми аналізу та контролю, а також методи обліку та аналізу для прийняття управлінських рішень. Головне в цій системі – правильно визначити суть економічних процесів і тенденцій, що відбуваються на підприємстві, та своєчасно дати кваліфіковані поради керівникові.

РОЗДІЛ 1. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ: УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ

1.1. Цифрова трансформація вітчизняних підприємств і її вплив на побудову бухгалтерського обліку

В умовах збереження конкурентоспроможності і виживання в епоху цифрових зрушень підприємства усвідомлюють необхідність змін і використання сучасних технологій. Економіка підприємства трансформується під впливом глобальних процесів проникнення цифровізації у всі сфери господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Розвиток цифрової економіки приводить до перетворень всього економічного середовища: змінюється розмір компаній, способи здійснення транзакцій, рівень зв'язків між підприємствами, основні економічні інституції. Відповідно набувають нового змісту ключові завдання економіки підприємства та управління бізнесом, а також інші фактори відтворення на підприємстві. Цьому сприяє рівень інформаційних технологій, які на основі можливостей Інтернету створюють платформу суб'єктам діяльності для продажу товарів, розширення маркетингових дій, збору даних, вибору і порівняння контрагентів, проведення фінансових операцій.

Для підвищення конкурентоспроможності компаній акценти бізнесу зосереджуються на клієнтах (кастомізація сервісу), визначаються всі можливі точки взаємодії й канали на шляху до покупця (омніканальна логістика), можливість гнучкого ціноутворення і, як наслідок, необхідність, автоматизація та спрощення бізнес-процесів. Особливу значимість в управлінні підприємством набуває робота з великими масивами даних. Як наслідок, розширюється спектр сучасних інформаційних інструментів операційного управління бізнесом, управлінські технології стають цифровими.

Поряд із традиційними підприємствами, економіка яких суттєво трансформується, з'явилася велика кількість підприємств з новими, цифровими бізнес-моделями. Таким чином, формується величезний, постійно зростаючий пласт цифрової економіки, що взаємодіє з економікою традиційною, офлайновою. Відповідно, все більше вчених присвячують свої напрацювання темі трансформації підприємств в умовах цифрової економіки. Це праці вітчизняних науковців, як: Подчасова Т. П. [2], Танасійчук В. [12], Падерін І. Д., Романов О. В., Савельєв І. В. [14], Гавриленко А. І. [15], науковців ближнього зарубіжжя, як: Кокорев А. С. [1], Арєнков І. А., Смирнов С. А., Шарафутдинов Д. Р., Ябурова Д. В. [3], Гілева Т. А. [4], Мосьяков М. П. [5], Гумєрова Г. І., Шаймієва Э. Ш. [11], Коблова Ю. А. [13], Бойко І. П., Евневич М. А., Колишкін А. В. [16], науковців дальнього зарубіжжя: Девідоу У., Мелоун М. [10], Дон Тапскот [17], Рональд Коуз [18], та інших.

Незважаючи на високу практичну значимість та актуальність вивчення трансформації економіки підприємства в умовах цифровізації, в колах науковців немає однозначно складених визначень цифрової трансформації підприємства та його цифрових бізнес-процесів. Це зумовлено в першу чергу

тим, що цифрові практики мають випереджальний характер, багато з них змінюються до того, як виявляються зафіксованими.

Цифрова трансформація для кожного суб'єкта господарювання це - зміна організаційної культури і впровадження нових цифрових технологій та комунікацій, які розширюють можливості і дозволяють формувати власну так звану «екосистему» у взаємодії зі своїми контактними аудиторіями [1]. Така трансформація виявляється як на зовнішньому рівні взаємодії - між підприємствами, так і у середині кожного окремого підприємства - на рівні відносин між працівниками. Т. П. Подчасова, вважає, що «підприємство сьогодні - це не просто сукупність процесів бізнесу з жорсткою структурою, коефіцієнт корисної дії яких необхідно підвищувати. Мета сьогоднішніх економічних перетворень – це зміна самої моделі підприємства». [2]. Якщо в умовах ринкової економіки для оцінки і стратегії подальшого розвитку необхідно було розраховувати точку беззбитковості і оптимальні розміри фірм і компаній, то для цифрової економіки - це не важливо: підприємство може бути дуже маленьким і при цьому успішно розвиватися.

В умовах сьогодення основним пріоритетом в діяльності підприємства вважається розвиток і поширення корпоративних знань, гнучка зміна організаційної структури, клієнтоспрямованість, впровадження інновацій, тощо.

Цифрова трансформація здійснюється в різних площинах організації. Змінюються технології та бізнес-процеси побудовані на них, що в свою чергу, призводить до модифікації структури, системи управління і культури організацій [3].

Цифрова трансформація бізнесу - це організаційні зміни за рахунок використання цифрових технологій і бізнес-моделей для підвищення продуктивності. Як основу цифрової трансформації, яка визначає фокус перетворень та цільовий рівень цифрової зрілості підприємства, Гілева Т. розглядає стратегію. Інструментами деталізації і реалізації стратегії є бізнес-модель, дорожня карта і портфель проектів, збалансований з позицій реалізації технологічних і нетехнологічних інновацій, спрямованих на зростання цифрової зрілості підприємства [4].

На першому етапі цифрової трансформації механізмів управління підприємством необхідно: впровадження єдиних програм для використання в різних підрозділах підприємства; уніфікація операційних процесів в корпоративному центрі і на виробничих підрозділах; пілотне впровадження окремих цифрових технологій управління [1]. Автоматизація бізнес-процесів на основі послідовного розвитку інформаційних технологій включає:

- ERP - система планування ресурсів підприємства (1985 р.);
- SFA - система автоматизації продажів (1990 р.);
- CRM - система управління взаємодій з клієнтами і SCM - управління ланцюжками поставок (1995 р.);
- BPM - управління бізнес-процесами (2000 р.);
- BI - бізнес – аналітика (2005 р.) [5].

Наступним етапом цифрової трансформації управління підприємством має бути розвиток організаційних процесів у всіх структурних підрозділах. Для

активізації інноваційного розвитку швидка, уніфікована, безпечна і комфортна загальна система обміну інформацією вкрай важлива, особливо для оперативного прийняття рішень [1].

Головною «цінністю» підприємства в цифровій економіці є клієнт, який стає ключовою фігурою в процесі економічної діяльності, тому що без нього немає сенсу в ній самій. Клієнт вибирає товар покладаючись на поради, особистий досвід і рекламу, продавець не має можливості особисто контактувати з покупцем. При цьому реклама, так само має свою значимість, оскільки наповнюється з інтернет-середовища: інтернет-реклама, інтернет-мода, інтернет -друзі, інтернет-захоплення і т. д. Як вважає Кокорев А. закономірним у розвитку цифрової економіки із зміною векторів в управлінні підприємством, є:

- орієнтація на конкретного споживача і всебічне використання інформації як рушійного ресурсу;
- облік конкретних особливостей клієнта у певному місці;
- широке впровадження технологій цифрових перетворень реальних бізнес-процесів.

Таким чином, цифрові проекти підприємств можуть стати предметом стандартизації та іншої регламентації тільки при накопиченні позитивних результатів в економічному плані, конкретних обставинах їх реалізації, в конкретному місці [1].

Потреба у збільшенні рівня задоволення клієнтів, удосконалення постійних зв'язків із споживачами та розвиток сучасних ринків за умов глобалізації приводять до створення такої організаційної форми, як віртуальне підприємство. Актуальність даної проблеми виходить із невинного росту глобальних мереж, цифрових та інформаційних технологій, який стимулює розвиток нового виду економічних відносин, що веде до неминучої зміни традиційних понять ведення бізнесу.

Сучасні цифрові тенденції в економіці стали підґрунтям для виокремлення підприємств наступних типів:

1. *Підприємства традиційного складу*, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні (фізичні) особи, які ведуть свій бізнес і використовують активи в реальній фізичній матеріальній, нематеріальній чи фінансовій формі. Такі підприємства використовують у своїй господарській діяльності елементи цифровізації, проте вони не є цифровими (Рис 1.1).

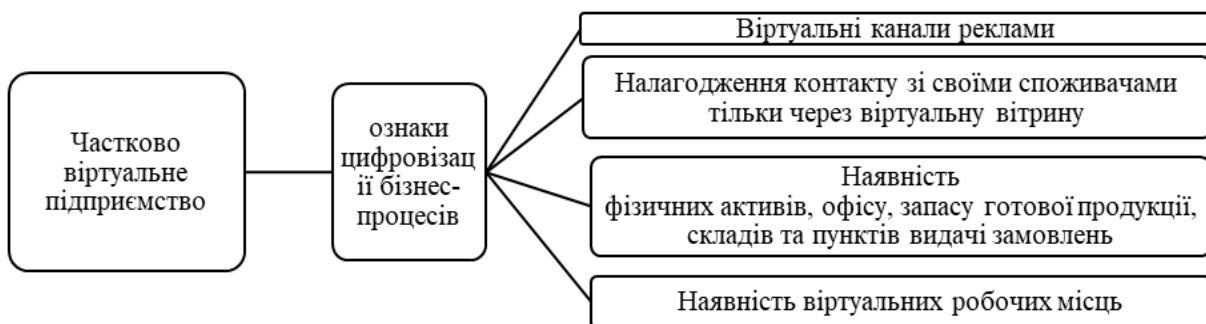
Традиційні підприємства (середні і великі), в прагненні протистояти сучасним викликам, впроваджують цифрові технології. Їх уміння перебудуватися на цифровий ландшафт є найважливішою конкурентною перевагою. Проте для малих підприємств традиційного складу все, що пов'язане із автоматизацією та інформаційними рішеннями, є дорогим та не настільки необхідним у силу ручного управління.



Джерело: розроблено автором

Рис. 1.1. Сутність підприємств традиційного складу в умовах цифрової економіки

2. Частково віртуальні підприємства, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні (фізичні) особи, які можуть мати фізичні матеріальні, нематеріальні чи фінансові активи, проте способи просування цих активів у цих підприємств віртуальні, цифрові. (Рис. 1.2). Як правило, такі підприємства, маючи запаси товарів, вбачають найоптимальніший шлях їх просування до клієнта тільки через мережу Інтернет. Ці підприємства більшою мірою ніж традиційні інтегровані в цифрову економіку, оскільки Інтернет - це основний канал їх продажів, місце, де вони генерують виручку. Відповідно способи просування своєї продукції і канали реклами у цих підприємств теж віртуальні, цифрові.



Джерело: розроблено автором

Рис. 1.2. Сутність частково віртуальних підприємств в умовах цифрової економіки

3. Віртуальні підприємства, умовні організаційні структури, мережеве існування яких, складається з неоднорідних агентів, що взаємодіють в комп'ютерно-опосередкованому середовищі і розташовані у різних місцях.

У наукових дослідженнях часто зустрічаються поняття «віртуальна організація», «віртуальне підприємство». Це викликає необхідність з'ясування суті цих понять та їх співвідношення.

Вперше концепція віртуальної організації була запропонована Яном Хопландом, та Роджером Нагелем, які визначили віртуальну організацію (strategic alliance) як угоду між двома або більше організаціями для досягнення спільних стратегічних цілей для задоволення їх бізнес-потреб, компанію, яка знає, як використовувати партнерські відносини як всередині, так і за її межами [6].

У сучасному формулюванні віртуальна організація означає тимчасове об'єднання незалежних суб'єктів, які поділяють між собою ресурси та функціонують через телекомунікаційні засоби на базі єдиного інформаційного простору. При цьому виділяють такі ознаки віртуальної організації:

- об'єднання економічно незалежних ринкових агентів;
- комбінування ресурсів підприємств для отримання синергетичного ефекту;
- територіальна віддаленість елементів віртуальної організації;
- розподілення функцій між підприємствами-партнерами;
- координація дій через єдиний інформаційний простір [7].

В Україні визначення поняття «віртуальна організація» міститься у Положенні про Український Національний Грід (УНГ), яке було розроблено з метою реалізації Постанови Кабінету Міністрів України від 23.09.2009 № 1020 «Про затвердження Державної цільової науково-технічної програми впровадження і застосування грид-технологій на 2009-2013 роки». Відповідно до цього положення, Віртуальна Організація (ВО) (Virtual Organization) - це динамічне співтовариство людей і установ, котрі спільно використовують обчислювальні ресурси відповідно до погоджених між ними та власниками ресурсів правилами, що регулюють доступ до всіх типів засобів, включаючи комп'ютери, програмне забезпечення і дані. Для того, щоб мати можливість використовувати послуги і ресурси УНГ, ВО має бути зареєстрована в національній грид-інфраструктурі, працювати за правилами УНГ і виконувати вимоги елементів централізованого управління УНГ [8].

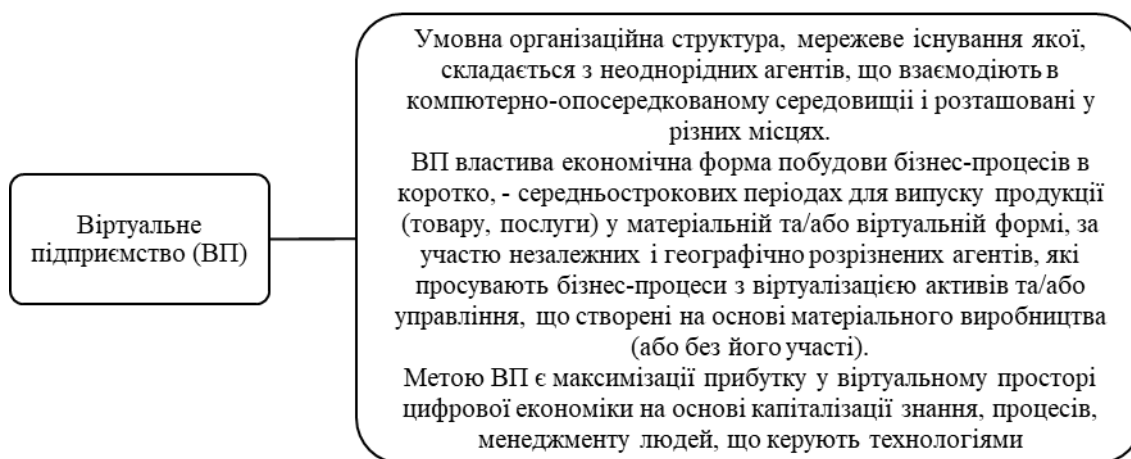
Проте у економічних колах широко використовується термін «віртуальне підприємство». Як зазначають дослідники, слід розрізняти поняття «віртуальна організація» та «віртуальне підприємство», оскільки поняття «віртуальна організація» є більш широким і охоплює різні види утворень, що існують у віртуальному просторі [9].

Термін «віртуальне підприємство» було започатковане У. Девідоу та М. Мелоуном у праці «Віртуальна корпорація», автори розглядали його як компанію майбутнього, яка використовуватиме технології ощадливого виробництва, гнучкі індивідуальні виробництва, рушієм якої будуть клієнти. Револьюційні зміни при переході до віртуального підприємства ґрунтувалися на нових інформаційних технологіях, підвищеній якості і прискореному створенню продукту, зміні методів управління на основі нових взаємозв'язків між управлінням і персоналом, нових якісних зв'язках постачальник-підприємство-клієнт, підприємство-держава [10]. Ознакою такого підприємства є те, що його діяльність не зупиняється зі зміною офісу, серверної компанії, тощо (рис. 1.3).

Узагальнюючи дослідження науковців, Гумерова Г. І. і Шаймієва Е. Ш. об'єднали віртуальні підприємства в класифікаційні групи за окремими критеріями [11]. Оцінюючи таке групування можна зробити висновок, що для віртуальних підприємств є характерним наявність фізичних субстанцій і матеріального управління, а отже формуючи бізнес-модель віртуального підприємства не можна повністю відмовитися від матеріальних активів і матеріального управління (табл. 1.1).

Віртуальному підприємству притаманні такі риси:

- об'єднання реально існуючих, територіально віддалених партнерів – агентів віртуального підприємства, автономних робочих груп; [2,12];
- використання новітніх інформаційних технологій та централізованої системи управління [12];



Джерело: розроблено автором

Рис. 1.3. Сутність віртуального підприємства в умовах цифрової економіки

- мобільність, відсутність тісного фізичного контакту структурних підрозділів між собою [1];
- інтеграція кращих технологій, засобів виробництва й досвіду агентів віртуального підприємства, їх об'єднання навколо ключових бізнес-процесів [2, 12];
- тимчасовий характер партнерських відносин із високим рівнем гнучкості і можливості переструктуризації [2, 12], гнучкість і відповідна реакція, віртуальні підприємства можуть створюватися із окремих елементів для реалізації певної і мети і розпадатися після її досягнення. [13, 14];
- розмиті межі віртуальних організацій, об'єднують постачальників, дистриб'юторів, клієнтів в ланцюги поставок, що не мають меж [1].

Таблиця 1.1

Групування віртуальних підприємств

Критерій	Групування в межах критерію
Віртуалізація активів і управління підприємством	Віртуальні активи і віртуальне управління
	Віртуальне управління і матеріальні активи
	Віртуальні активи і матеріальне управління

Віртуалізація відомчих форм управління	Внутрішньовідомчі віртуальні форми управління
	Міжвідомчі віртуальні форми управління
Віртуалізація простору віртуальних підприємств	Віртуальний ринок
	Віртуальна реальність
	Віртуальні організаційні форми
Організаційно-технічні умови віртуального підприємства	Відкритість
	Розподілена мережева структура
	Пріоритет горизонтальних зв'язків
	Технології ресурсозберігання
	Гнучкість і адаптивність
	Об'єднання компонентів: технології, знання, люди

Джерело: побудовано на основі [11].

- переважають координаційні зв'язки з елементами централізованої та децентралізованої системи управління [2, 12, 14];
- накопичення ресурсів навколо ключових бізнес-процесів [2], незначна фізична структура і висока віртуальна наявність активів (мережеві об'єднання); [1];
- широкий розподіл і перерозподіл повноважень влади [2];
- організація взаємодії спеціалістів на основі використання обчислювальної техніки [2];
- розробка неоднорідних комп'ютерних мереж і середовищ, застосування різноманітних програмних засобів, використання інформаційних і комунікаційних технологій для динамічного зв'язку людей і активів [1, 2, 12];
- змішана форма організації, віртуальне підприємство можна розглядати як агентства для спільної діяльності, які об'єднують основні компетенції, ресурси і можливості, не зв'язані структурними обмеженнями [1];
- розмиті межі віртуальних організацій, об'єднують постачальників, дистриб'юторів, клієнтів в ланцюги поставок, що не мають меж [1];
- самоврядне підприємство, яке ефективно працює і розвивається без безперервних, шаблонних управлінських дій. [5].
- саморегулювання та самоорганізація, координація та взаємодія на основі раніше оговореного з партнерами управління бізнес-процесами та ресурсами [14].
- клієнтоорієнтованість;
- висока кваліфікація персоналу, уміння здобувати знання;
- максимізації прибутку у віртуальному просторі цифрової економіки на основі капіталізації знань, процесів, менеджменту людей.

Основний економічний потенціал віртуального підприємства, з точки зору організації виробництва, полягає в якісно нових можливостях управління ланцюгом виробництва або обслуговування та процесами створення вартості на основі концентрації великої кількості ресурсів на єдиній базі [14].

Таким чином, віртуальне підприємство – це нова, якісно вища форма організації підприємства, яка замінить фізичну структуру комунікативними технологіями, основною метою якого є швидка адаптація до вимог ринку, максимальне використання інтернет-ресурсів. Впроваджуючи інноваційні рішення, віртуальне підприємство матиме можливість оптимізувати бізнес-процеси, скоротити витрати, і знайти нові джерела доходів.

Проте здійснювати свою діяльність задля досягнення основної мети – отримання прибутку – вітчизняне віртуальне підприємство зможе тільки набуваючи статусу юридичної особи, тобто здійснивши усі правові чинні процедури. Тобто є ряд ознак, які є спільними і одночасно відрізняють віртуальне підприємство (віртуальну організацію), від інших вітчизняних суб'єктів господарської діяльності у набутті статусу юридичної особи (табл. 1.2).

А. Гавриленко звертає увагу на те, що поступово і юридична особа вже пересувається у віртуальний простір. Так, реєстраційна служба на сьогодні провадить зберігання реєстраційних документів юридичних осіб в електронній формі, що ставить під питання необхідність збереження статутних документів в паперовій формі, з якими ми маємо можливість ознайомитись за допомогою електронних сервісів. Однак здійснити державну реєстрацію юридичної особи без зазначення поштового місцезнаходження на сьогодні є неможливим [15].

Таблиця 1.2

Спільні і відмінні ознаки віртуального підприємства (віртуальної організації) та інших вітчизняних суб'єктів господарської діяльності у процедурі набуття статусу юридичної особи

суб'єкт господарської діяльності	віртуальне підприємство (віртуальна організація)
Організаційна єдність (документ, що регулює діяльність)	
Установчі документи, СГД створений для задоволення своєї мети, що є єдиною для їх структурних складових, має єдиний центр координації прийняття рішень.	Договір між учасниками, ВП, (ВО) створена для задоволення своєї мети, що є єдиною для їх структурних складових, має єдиний центр координації прийняття рішень
Майнова відокремленість, самостійна майнова відповідальність	
Володіє власним відокремленим майном, яким він відповідає за своїми зобов'язаннями перед кредиторами.	ВП, (ВО) власного майна не має, майно, що використовується для досягнення мети віртуальної організації залишається у власності її учасників, і, відповідно, вони несуть самостійно відповідальність за зобов'язаннями, що виникають в процесі їх спільної діяльності
Місцезнаходження	
Статтею 93 ЦК України визначено, що місцезнаходженням	Місцезнаходження юридичної особи може бути перенесене до Інтернету визначення поняття віртуального офісу, та можливості провадження

юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку.	діяльності через такий офіс. Термін віртуальний офіс не є сталим та включає в себе послуги віддаленого адміністратора, віртуального помічника, послуги колл-центру, послуги автовідповідача, послуги голосової пошти, віртуальне офісне приміщення. Воно дає можливість користуватись поштовою адресою без необхідності оренди такого приміщення, при цьому кореспонденція, що надходить за такою адресою може бути переадресована на іншу поштову адресу, можуть бути надані послуги із сканування та розміщення на хмарних сервісах таких листів. Додатково можуть надаватись на короткостроковій основі приміщення для проведення ділових зустрічей, та інші послуги, як то створення та підтримання веб-сайту, візитних карток, бухгалтерський супровід, надання консультацій адвокатів.
Здатність бути позивачем або відповідачем у суді	
Є можливість	Відсутня
Державна реєстрація	
Реєструються у встановленому порядку, в органах державної реєстрації.	Реєструються у встановленому порядку у центрі реєстрації віртуальних організацій. процедура відмінна від реєстрації юридичної особи і проводиться на підставі договору про спільну діяльність (Положення про Український Національний Грід (УНГ)).

Звичайно, відсутність реальної адреси, на перший погляд може призвести до низки проблем, зокрема юридична адреса важлива для визначення місця укладення договору відповідно до положень ст. 647 ЦК України, місця виконання зобов'язання відповідно до положень ст. 532 ЦК України, вона має значення при визначенні підсудності спору, визначення органу, до якого необхідно сплачувати податки, постає відповідно й питання можливого притягнення до відповідальності осіб, які ведуть таку діяльність [15]. В сучасних умовах як місцезнаходження, так і ведення діяльності юридичної особи може бути перенесено до всесвітньої мережі. В той же час для осіб, які мають на меті здійснення підприємницької діяльності, актуальним є можливість провадження такої діяльності у формі юридичної особи. Це дозволяє обмежити відповідальність за зобов'язаннями, які виникають під час здійснення такої діяльності, майном юридичної особи, що робить актуальним розроблення та формулювання поняття віртуальної юридичної особи [15].

Таким чином, цифрова трансформація зумовлює втілення нових бізнес-моделей на вітчизняних підприємствах в рамках нових організаційних форм підприємств. Проте, Бойко І. П., Евневич М. А., Колишкін А. В. зосе-

реджуються на думці, що цифрову економіку не можна розглядати виключно у вигляді комплексу цифрових або віртуальних підприємств. Необхідний більш широкий підхід. Вони розуміють цифрову економіку як сукупність видів діяльності, що базуються на цифрових технологіях, а також на інфраструктуру, що забезпечує функціонування цифрових технологій [16]. Вітчизняні підприємства традиційного типу опрацьовують шляхи трансформації бізнес-процесів у цифрові бізнес- моделі з огляду на свої можливості для забезпечення своїх конкурентних переваг.

Кількість бізнес-моделей цифрової економіки зростає, з'являються нові способи монетизації і ведення бізнесу, створюються нові ринки. Деякі бізнес-моделі так само швидко зникають, структура цифрової економіки дуже динамічна. Таким чином, вільний ринок автоматично приймає і тиражує будь-рентабельні інновації, не має значення цифрові чи аналогові.

Невпинний ріст глобальних мереж, цифрових та інформаційних технологій, стимулює розвиток нового виду економічних відносин, що веде до неминучої зміни традиційних понять ведення бізнесу. Необхідність задоволення клієнтів, удосконалення постійних зв'язків із споживачами та розвиток сучасних ринків за умов глобалізації приводять до створення такої організаційної форми, як віртуальне підприємство.

Віртуальне підприємство може стати новою, якісно вищою формою організації підприємства, яка разом з комунікативними технологіями, замінить фізичну структуру. Його основною метою і відмінною рисою швидка адаптація до вимог ринку, максимальне використання інтернет-ресурсів. Впроваджуючи інноваційні рішення, віртуальне підприємство матиме можливість оптимізувати бізнес-процеси, скоротити витрати, і знайти нові джерела доходів.

Але здійснення діяльності задля отримання прибутку на теренах вітчизняної економіки віртуальне підприємство зможе тільки набуваючи статусу юридичної особи, що потребує подальших напрацювань у розробленні та формулюванні норм.

1.2. Формування обліково-аналітичної інформації менеджерами підприємства в умовах впровадження цифрових технологій

В умовах динамічного розвитку бухгалтерського обліку проходить процес активної інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, контролю та аудиту з методами менеджменту в єдину обліково-аналітичну систему отримання даних та обробки інформації. Наріжним каменем цієї системи є наукове обґрунтування теоретичних гіпотез і принципів формування обліково-аналітичної інформації в системі управління підприємством. Актуальною є концепція побудови обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством в розрізі звітної, аналітичної та контрольної складових, що враховує принцип системності і отримання «синергетичного ефекту». Така система дозволить зробити облікові і аналітичні процеси керованими, сприятиме забезпеченню безперервності об'єднання облікових і аналітичних

операцій в один процес, проведення управлінського аналізу, аудиту та використання їх результатів для прийняття управлінських рішень, а також зможе позитивно впливати на формування якості підсумкової обліково-аналітичної інформації та прийнятих управлінських рішень. Значимість обліково-аналітичної інформації при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень в умовах швидко мінливого зовнішнього середовища, невизначеності поведінки господарюючих суб'єктів ринку істотно зростає і залежить від якості обліково-звітного простору, що забезпечується за допомогою використання цифрових технологій.

Побудова комплексної обліково-аналітичної системи управління фінансово-господарською діяльністю, яка має «синергетичні властивості», дасть можливість успішно управляти підприємством в повному масштабі, сформувати єдину інформаційну базу, на якій ґрунтується процес прийняття управлінських рішень.

Сучасні економічні відносини, в яких функціонують підприємства, настійно вимагають використання ефективних управлінських технологій аналізу інформації, що сприяють збереженню їх фінансової стійкості і платоспроможності. У такій ситуації прийняття управлінського рішення як тактичного, так і стратегічного характеру має базуватися на достовірності оперативної інформації в необхідних аналітичних розрізах, забезпечити яку традиційна система бухгалтерського обліку не може у повній мірі. Ефективність обліково-аналітичної інформації підприємства, її результативність для оцінки менеджерами досягається при використанні цифрових технологій.

Теоретичні і практичні питання, пов'язані з використанням цифрових технологій у практиці управління, досить широко висвітлені в роботах багатьох зарубіжних (Т. Мейора, І. Стікула, А. Коберна) та українських вчених (З. Варналій, М. Македонський, М. Матвєєв, Ю. Петров, Ю. Румянцев, А. Матвієнко). Проте, незважаючи на широкий спектр дослідження можливостей впровадження таких технологій у господарську діяльність, недостатньо уваги приділяється проблемам, пов'язаним з конкретними кроками щодо впровадження сучасних цифрових технологій у практику управління підприємством, зокрема в систему бухгалтерського обліку. Тому систематизація конкретних технологій та можливостей їх застосування в опрацюванні обліково-аналітичної інформації в процесі управління підприємством в сучасних умовах стають особливо затребуваними.

Ухвалення обґрунтованого управлінського рішення має базуватися на адекватному обліково-аналітичному забезпеченні. Обліково-аналітичне забезпечення дозволяє ефективно реалізувати основні функції управління, під якими розуміють відокремлені напрями управлінської діяльності, що відрізняються за видами і обсягами управлінської праці, а також термінами їх виконання.

Конкретний зміст і послідовність даних видів управлінської діяльності визначається різними авторами неоднозначно, але основними функціями управління визначені такі взаємопов'язані елементи (етапи, блоки єдиного

процесу управління) - бухгалтерський облік і звітність, контроль і регулювання, аналіз і планування, що представляють собою процес безперервних, взаємопов'язаних дій і утворюють замкнутий цикл управління (Рис 1.4).

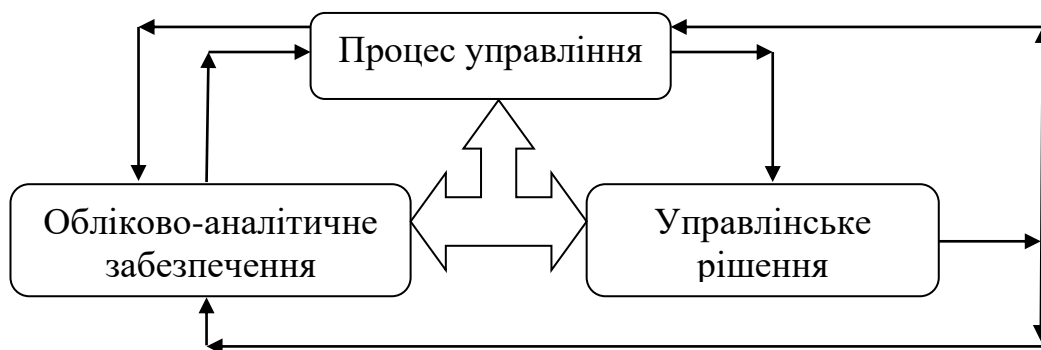


Рис. 1.4. Місце обліково-аналітичного забезпечення в системі управління підприємством [19].

Технології великих даних, машинного навчання, розподілених реєстрів, роботизації, розумних речей, віртуальної і доповненої реальності, бездротового зв'язку та багато інших, в тому числі і ті, про які поки тільки розмірковують, засновані на безумовному і масштабному застосуванні цифрових наборів даних, визначають наше найближче і віддалене майбутнє вже сьогодні [19].

У доповіді Світового банку про світовий розвиток 2016 г. «Цифрові технології» виділяється три механізми впливу на компанії, населення і уряд - інтеграція, конкуренція та інновації. Відносно компаній це проявляється в розширенні торгівлі, так як руйнуються бар'єри між країнами і на глобальний ринок торгівлі отримують доступ всі компанії незалежно від їх розмірів. Використання Інтернету і цифрових технологій знижує час на пошук якісної інформації, зводить транзакційні витрати практично до нуля, що істотно підвищує продуктивність праці і ефективність використання капіталу. Доступність інформації про ціни на продукти змушує конкурувати компанії за покупців, впроваджуючи все нові інновації, що сприяє зростанню ефективності всіх бізнес-процесів і створення вартості [20].

Говорячи про цифрову економіку, слід розуміти, що «це нова форма ведення бізнесу, спрямована на зміну моделі управління економікою, - від програмно-цільової до програмно-прогностичної - має на увазі зміну економічного укладу, зміну традиційних ринків, соціальних відносин, державного управління, пов'язаного з проникненням в них цифрових технологій» [21, с. 4].

Технічні можливості для реалізації різних рішень в галузі побудови інформаційних систем нині надзвичайно широкі і цілком доступні. Все більша кількість виробників підтримують роботу своїх систем на різних платформах і гарантують підключення до систем різних пристроїв. Сьогодні є можливість підключитися до локальної мережі компанії в будь-який момент. Керівник може контролювати роботу підлеглого звідки завгодно в режимі реального часу.

Важливим елементом інформаційної системи сучасного підприємства є IT-інфраструктура. Вона є єдиним комплексом програмних, технічних, комунікаційних, інформаційних та організаційно-технологічних засобів забезпечення функціонування підприємства, а також засобів управління ними.

Для забезпечення ефективної діяльності сучасні підприємства потребують IT-інфраструктуру, що складається з інтегрованого комплексу систем, програм і служб. IT-інфраструктура повинна бути цілісною, максимально надійною, грамотно спроектованою, володіти великим запасом міцності, не тільки відповідати поточному стану бізнесу, але й враховувати його розвиток у майбутньому. Саме для «правильного проектування» IT-інфраструктури необхідне створення IT-стратегії, що є комплексом системних рішень, спрямованих на довгострокове вдосконалення технологічної та технічної складових інформаційної системи підприємства.

Інформаційні технології та системи (IT/C) – насамперед інструмент управління. Як і будь-який інший, він служить для координації та контролю ходу бізнес-процесів під час досягнення цілей. Просте володіння цим інструментом, як і будь-яким іншим, не гарантує успіху, але його відсутність на підприємстві, яке націлене на зростання, може призвести до втрати конкурентоспроможності, зменшення частки ринку та низької ефективності.

Коли можна реалізувати практично будь-який запит, ключовим завданням в галузі створення релевантних та ефективних інформаційних систем є чітке уявлення необхідного результату.

Автоматизація бізнесу важлива для фінансового обліку та аналізу, ведення бухгалтерії, супровідної документації. Використання інформаційних, інноваційних систем у цій сфері здатне значно підвищити конкурентоспроможність підприємства на ринку, а також ідентифікувати і нейтралізувати наявні проблеми.

Комплексне рішення цієї проблеми можна знайти завдяки системам ERP (Enterprise Resource Planning). На вітчизняному ринку найбільш популярними є такі програмні продукти як «1С», «Галактика», «Парус», «SAP» та «Navision». Але через відсутність гнучкості та адаптивності у «Галактики», «Navision» та «Парусу», а також високу ціну як ліцензії, так і обслуговування «SAP» найбільше поширення отримала «1С». Також особливостями «1С», що дають змогу компанії закріпити лідерство на пострадянському ринку ERP, є помірна ціна, врахування вітчизняних законодавчих особливостей, широкий функціонал та франчайзингова система, яка забезпечує велику кількість спеціалістів (1С-програмістів) [22].

Слід відзначити, що під час вибору ERP-системи необхідний глибокий аналіз підприємства, адже існує широкий спектр конфігурацій, які забезпечують автоматизацію відповідно галузі, специфіки діяльності, масштабу, пріоритетам та технологіям підприємства. Можливість інтеграції з іншими сервісами та ПЗ забезпечує цілісність та більш високу ефективність управління підприємством.

Новим напрямом розробки сучасного ERP-забезпечення є розробка зручних мобільних додатків, які допомагають в мобільному обліку фінансів та веденні документації. До інформаційних систем цього типу відносяться такі

програмні інструменти, як «Mint.com» (забезпечує не тільки фінансовий облік, але й потужну систему безпеки), «Financisto», «Toshl». Специфікою «Toshl» є його оформлення: у гумористичному стилі додаток нагадує про перевищення бюджету та надає поради для оптимізації власних витрат [23]. Всі ці три інструменти є безкоштовними. За помірну плату можна скористатися і іншими додатками. Так, перевагами «Money», що є одним з найпопулярніших у світі серед аналогів, є не тільки ілюстративність руху грошей за рахунок інфографіки, але й можливість супроводу транзакцій чеками та голосовими коментарями. Такий додаток, як «BilliBox», не потребує механічного занесення інформації, адже достатньо лише фотографій чеків, з яких він «витагує» усю необхідну інформацію.

Цікавими для оптимізації процесу управління фінансами є безкоштовні додатки «DebtControl» та «BillMinder», які допомагають контролювати кредиторську заборгованість за допомогою системи нагадування та визначення пріоритетності напрямів сплати [24].

Цифрова трансформація бізнесу може бути реалізована за умови створення певної матеріально-телекомунікаційної бази, програмних, інформаційних продуктів для розробки, зберігання, передачі та отримання цифрової інформації; навчання персоналу для роботи з цими продуктами і активного їх використання в професійній діяльності. На рівні підприємства це відбувається за допомогою формування або перебудови його обліково-аналітичної системи з використанням цифрових технологій.

Якщо розглядати синергетичний ефект в контексті фінансово-господарської діяльності, то можна уявити його як результуючий ефект, що виявляється в значному зростанні ефективності бізнес-діяльності в процесі взаємодії, інтеграції, злиття розрізнених процесів в потужну, злагоджену систему.

З огляду на це побудова комплексної обліково-аналітичної системи управління господарською діяльністю, яка має «синергетичні властивості», дасть можливість менеджерам успішно управляти підприємством в повному масштабі, сформувати єдину інформаційну базу, на якій ґрунтується процес прийняття управлінських рішень.

Тому, на наш погляд, розробка і впровадження методологічно обґрунтованих управлінських систем обліку і контролю, заснованих на цифрових технологіях, надасть неоціненну допомогу менеджерам в процесі бізнес-планування та управління бізнес-процесами.

Обліково-аналітична система є складною системою, сукупністю взаємопов'язаних і самостійних підсистем: облікової, аналітичної та аудиторської (рис. 1.5). Вона базується як на обліковій, так і на поза обліковій інформації, що дозволяє забезпечити поточне, оперативне і стратегічне управління організацією.

Як видно з рис. 1.5, управлінська обліково-аналітична система - це основа, фундамент, завдяки якому на підприємствах менеджери вищої та середньої ланки приймають управлінські рішення. Тому дана система необхідна, в першу чергу, для збору і якісної обробки спеціальними методами і

прийомами обліку і аналізу інформації, яка потрібна для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень і їх моніторингу.

Саме обліково-аналітична система «відповідальна» за організацію обліку на підприємстві, здійснення внутрішнього контролю і аудиту, проведення аналізу. Управлінська обліково-аналітична система використовує методи бухгалтерського обліку: документацію, оцінку, калькуляцію, балансове узагальнення, рахунки і подвійний запис, звітність, інвентаризацію, методичну базу управлінського аналізу, а також необхідні процедури аудиту.



Рис. 1.5. Схема взаємозв'язку елементів обліково-аналітичної системи підприємства*

* Джерело: (власна розробка автора)

Облікова інформація повинна бути своєчасною, точною, об'єктивною, аналітичною, якісним чином оброблятися і оцінюватися, так як саме на її основі здійснюється: аналіз господарської діяльності підприємства, що показує, наскільки ефективна його діяльність за певний (звітний) період; аудиторська перевірка бухгалтерської звітності; обґрунтування прийняття тих чи інших рішень керівництвом. Таким чином, перераховані вище головні взаємопов'язані елементи (бухгалтерський облік, аналіз і аудит), що є функціями управління підприємством і мають спільні цілі, об'єднуються в одну єдину обліково-аналітичну систему.

Призначення обліково-аналітичної системи як однієї зі складових загальної системи управління, в першу чергу, - в синергії (об'єднанні) облікових і аналітичних операцій в один безперервний процес, проведенні управлінського аналізу і використанні його результатів для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень. Іншими словами, відбувається активна інтеграція обліку, аналізу, аудиту і контролю, так як одне без іншого існувати не може.

Вважаємо, що для більш ефективної організації обліково-аналітичної системи слід упорядкувати документацію, максимально автоматизувати обробку інформації, її пошук, чому безпосередньо залежить успіх і результативність діяльності підприємства, а також зменшити терміни прийняття рішень, що дасть можливість значно вдосконалити систему управління. Виходячи з цього пропонуємо авторську концепцію обліково-аналітичної системи управління комерційною організацією (рис. 1.6).

На нашу думку, ключовим моментом, що дозволяє обліково-аналітичній системі досягати поставлених цілей, є безперервність взаємопов'язаного функціонування її складових: обліку, аналізу та аудиту, що досягається за допомогою використання цифрових технологій.

Підсумовуючи вищесказане, відзначимо, що кожен з сформульованих принципів, навіть окремо взятий, при своєму практичному здійсненні може дати певний ефект. Але ефект зростає, якщо вони застосовуються в комплексі, в синергії. Тоді ці принципи перетворюються в певну систему прийняття рішень, яка здатна і готова до чіткого виконання поставлених завдань та ефективного управління підприємством.

Для керівництва даними на підприємствах варто застосувати блокчейн (англ. blockchain - ланцюжок блоків) - розподілену базу даних, у якій пристрої зберігання даних не підключені до загального сервера, тобто така база даних є децентралізованою. Вона зберігає постійно зростаючий список упорядкованих записів, званих блоками. Блокчейн — це не тільки децентралізована система зберігання даних але і цифровий реєстр транзакцій, угод, контрактів. Складається з набору записів. Головна відмінність і незаперечна перевага — те, що цей реєстр не зберігається в одному місці. Він розподілений серед кількох сотень і навіть тисяч комп'ютерів у всьому світі. Будь-який користувач цієї мережі може мати вільний доступ до актуальної версії реєстру, що робить його прозорим абсолютно для всіх учасників [25].

Блокчейн працює наступним чином: усі транзакції за допомогою складних математичних алгоритмів об'єднуються в «блоки», які потім зв'язуються криптографічно і хронологічно в «ланцюг» та мають певний хеш (цифровий пароль) попереднього блоку. Транзакція при цьому здійснюється лише тоді, коли вважається підтвердженою [26].

Це зручно і надійно, якщо йдеться про здійснення платежів чи передачу конфіденційних даних. При операціях із криптовалютами, наприклад, у ланцюжку блоків міститься інформація про всі вчинені коли-небудь операції з біткойнами.

Велика кількість комп'ютерів, що працюють в одній мережі здійснюють хешування, тобто шифрування. Кожен блок пов'язаний з попереднім і містить у собі набір записів. Кожний блок має свій унікальний хеш. Всі транзакції знаходяться у мережі [27]. Нові блоки завжди додаються в кінець ланцюжка. Якщо в результаті їх розрахунків всі вони отримують однаковий результат, то блоку присвоюється унікальна цифрова сигнатура (підпис). Як тільки реєстр буде оновлено і утворений новий блок, він вже не може бути змінений. Таким чином, підробити його неможливо. До нього можна тільки додавати нові записи. Важливо врахувати те, що реєстр оновлюється на всіх комп'ютерах в мережі одночасно. Таким чином, можна назвати одну з переваг блокчейн —

неможливими є хакерські проникнення в систему, оскільки для цього необхідно мати доступ до баз даних на всіх комп'ютерах одночасно. Процес гешування є незворотнім і навіть, якщо документ буде змінений, він отримає інший цифровий підпис, що буде сигналізувати про невідповідності в системі.

Концепція обліково-аналітичної системи підприємства

Мета – моделювання інформації, що забезпечує результативність бізнес-планування, обліку, аналізу, контролю та аудиту, тобто необхідної менеджерам для прийняття управлінських рішень

Предмет – всі господарські процеси та бізнес-процеси підприємства в цілому

Об'єкти - підприємство в цілому, його структурні підрозділи, конкретні бізнес-процеси, сегменти діяльності, центри відповідальності

Функції – інформаційно-облікова, контрольна, аналітична, управлінська

Принципи: системності, оптимальності, ієрархії, інтеграції, взаємозв'язку, хронології, формалізації, безперервності взаємопов'язаного функціонування складових

Завдання: забезпечення управлінського апарату необхідною інформацією; реалізація основних функцій управління: бізнес-планування, обліку, аналізу і контролю прибутку, витрат, ресурсного потенціалу підприємства; аналіз ефективності діяльності підприємства і його підрозділів; оцінка тенденцій та вибір пріоритетних напрямків розвитку

Рис. 1.6. Концепція обліково-аналітичної системи підприємства

Блокчейн є специфічним способом запису даних, подібному архівам в Excel. Але всі записи робляться не в одному місці, а всюди: в мережі та на всіх комп'ютерах учасників створення і модифікації цього блоку, які не можуть бути доступні будь-кому без дозволу. Це дозволяє усім учасникам забезпечити захист цілісності документа.

Основні переваги використання блокчейн:

- усунення посередника. Принцип, за яким функціонують блоки, полягає в тому, що він дозволяє перевіряти транзакції без втручання людини, тобто без посередника, що мінімізує ризики помилок. За цим принципом укладаються так звані «розумні контракти», автоматично, відповідно до заздалегідь визначених правил. Завершення транзакції відзначається подією або діями, які можуть мати форму дати, суми або дозволу, наданого певною кількістю обраних представників.

- зменшення витрат. Інвестиційні банки можуть вдосконалити діяльність свого back office, одночасно зменшуючи витрати. Сорок п'ять банків, у тому числі BNP Paribas та Societe Generale, об'єдналися в рамках проекту R3 CEV, який передбачає впровадження взаємопов'язаних блокчейн для заміни існуючих систем реєстрацій даних. Сьогоднішні міжбанківські біржі управляються платформою Swift або кліринговими установами, такими, як Clearstream [28].

- захищеність. Незворотність створеного ланцюгу та можливість перевірки також дає очевидні переваги для учасників створення та модифікації блоку та всіх зацікавлених сторін.

Основним ризиком для існування блокчейн та біткоїн є залежність від коливань кількості активних користувачів, і число підприємств, які, використовують біткоїн як спосіб оплати [29]. Не слід забувати і про стереотипи щодо використання криптовалют в шахрайських цілях, або взагалі для відмивання грошей або торгівлі наркотиками [30].

Блокчейн дає можливість не тільки функціонувати крипто валютам, але і створити будь-який інший сервіс. Взагалі технології блокчейн можуть використовуватися в різних сферах: кібербезпека, освіта, продажі та лізинг машин та навіть сервіси для прослуховування музики онлайн.

Обліково-аналітичне забезпечення господарюючих суб'єктів дозволяє ефективно реалізувати основні функції управління, під якими розуміють відокремлені напрями управлінської діяльності, що відрізняються за видами і обсягами управлінської праці, а також термінами їх виконання.

В умовах фінансової кризи обліково-аналітичне забезпечення процесу управління господарюючими суб'єктами та методи його вдосконалення за допомогою цифрових технологій виступає одним з визначальних чинників підвищення ефективності їх діяльності.

Залежно від цілей довгострокового розвитку підприємства і стратегії по їх досягненню, а також інформаційних потреб менеджерів різних рівнів і напрямків, побудова системи обліку в різних господарюючих суб'єктах має

свої особливості і вимагає застосування різноманітних цифрових технологій. Зокрема, автоматизація бізнес-процесів підприємства, впровадження електронного документообігу і електронної подачі звітності, створення віртуальних робочих місць підприємства, тощо за допомогою блокчейна.

Блокчейн робить передачу даних швидше, безпечніше та дешевше. Крім того, блокчейн забезпечує безпеку даних, діє автоматизовано, тим самим усуваючи потребу в посередниках, а відтак, знижується і ризик людської помилки. У цій прозорій базі даних, дані захищені від маніпуляцій, зміни або зламування частин блокчейн, бо для цього необхідно було б контролювати усі комп'ютери, які працюють у мережі над створенням блоків та ланцюгів. Тим не менш, все ж таки існують ризики: маніпуляції із фальшивими угодами з метою обману системи буде можливим, але складним, крім того, конкретно в контексті крипто валюти блокчейн та біткоїн є залежними від коливань кількості активних користувачів, і числа підприємств, які, використовують біткоїн як спосіб оплати. Але в цілому, блокчейн є надзвичайно революційним явищем. Принцип блокчейн дозволить розвиватися не тільки банківській сфері, але і іншим, зокрема, медицині, освіті, бізнесу, захищеності людей від шахрайських схем та маніпуляцій, тому має велике майбутнє, зокрема в Україні.

Обліково-аналітична система на підприємстві організовується для забезпечення зовнішніх та внутрішніх споживачів інформацією, достатньою для прийняття ефективних управлінських рішень в умовах невизначеності конкурентного середовища. При цьому необхідні ідентифікація інформаційних потреб з метою встановлення конкретних вимог користувачів обліково-звітної інформації, включення в процес формування системи менеджменту якості обліково-звітного простору і вдосконалення механізму зворотного зв'язку, швидкість і повнота якого досягається за допомогою ІТ-технологій. Задоволеність користувачів обліково-звітної інформації, на нашу думку, необхідно розглядати як важливий фактор в системі мотивації облікових працівників і як один з основних показників ефективності і результативності обліково-аналітичної системи господарюючого суб'єкта.

1.3. Поглиблення змісту об'єктів і методу бухгалтерського обліку на етапі цифровізації економіки

Новим етапом розвитку суспільства є цифрова економіка. Вона характеризується великою кількістю як нових технологічних засобів, що активно використовуються підприємствами для виробництва продуктів і послуг, так і появою цифрових каналів комунікації і переосмисленням підходу до використання інформації. Саме інформація вважається основним ресурсом і мірилом цифрової економіки. Навіть дуже маленьке підприємство, що не володіє на старті потужними фінансовими ресурсами, але вміє грамотно працювати з інноваціями і потребами клієнтів в умовах цифрової економіки

може домогтися успіху у порівнянні з «традиційними» і часто консервативними підприємствами. Застосування цифрових стартапів, зумовлює необхідність цифрової трансформації – адаптації бізнес-моделі, корпоративної культури та IT-інфраструктури компанії – до нових реалій. Потреба в цифровій трансформації зумовлюється бажанням керівника покращити свій бізнес і закріпитися на сучасному ринку, не відкидаючи при цьому напрацьованих підприємством цінностей.

Будучи природним наслідком технічного прогресу, цифрова економіка є тією моделлю взаємодії всіх учасників економічних процесів, яка заснована на використанні сучасних електронних каналів зв'язку, способів обліку і зберігання інформації, з використанням електронного документообігу, максимальній автоматизації бізнес-процесів усередині підприємства і у взаєминах з контрагентами і державними органами.

В контексті економічних перетворень цифровізація – «насичення фізичного світу електронно-цифровими пристроями, засобами, системами та налагодження електронно-комунікаційного обміну між ними, що фактично уможливорює інтегральну взаємодію віртуального та фізичного, тобто створює кіберфізичний простір» [34] має на меті перенесення в електронний простір різних явищ, процесів, об'єктів таких як попит і пропозиція, документообіг, різні моделі управління, товари, послуги тобто все широкомасштабне функціонування господарюючого суб'єкта.

Одним з пріоритетних напрямів уряду в даному контексті є прийняття Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки. Вона визначила основні напрямки державної політики щодо формування цифровізації економіки для реалізації національних пріоритетів і повноцінної участі в глобальній економічній екосистемі. Даним документом передбачено «здійснення заходів щодо впровадження відповідних стимулів для цифровізації економіки, суспільної та соціальної сфер, усвідомлення наявних викликів та інструментів розвитку цифрових інфраструктур, набуття громадянами цифрових компетенцій, а також визначає критичні сфери та проекти цифровізації, стимулювання внутрішнього ринку виробництва, використання та споживання цифрових технологій» [34].

Вектор економіки завжди направлений у сторону більшої ефективності, тому неминучою є трансформації сфер життєдіяльності у нові більш ефективні та сучасні. Ці перетворення є можливим лише тоді, коли ідеї, дії, ініціативи та програми, які стосуються цифровізації, будуть інтегровані, зокрема, в національні, регіональні, галузеві стратегії і програми розвитку.

Цифрова епоха змінює підхід до ведення бізнесу, а також вимоги до використовуваних інформаційних технологій: систем управління маркетингом, продажами і сервісом; телефонії і месенджером; системам документообігу і управління персоналом; облікових систем і безлічі інших корпоративних додатків [38]. Ці зміни торкаються усієї системи інформаційного забезпечення соціально-економічних процесів, в якій традиційно значиму роль відіграє бухгалтерський облік з його функціоналом збору, обробки та надання економічної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта. З огляду на

це, набувають актуальності питання переосмислення ролі і місця бухгалтерського обліку в інформаційній системі, зокрема при переході на цифрову економіку, дослідження зміни його змістовних, методологічних і концептуальних основ під впливом технологічних можливостей цифровізації і вимог до інформаційного контенту.

Аспекти становлення і розвитку цифрової економіки і впровадження її у різних сферах людської діяльності були і є предметом широких досліджень. Зарубіжні науковці Роберт Інклаар, М. Тіммер, Б. Ван Арк [47] визначили вплив інформаційних і комунікаційних технологій на інвестиції та продуктивність, Т. Нібель проаналізував вплив інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) на економічне зростання в розвинених країнах та таких, що розвиваються [49], Д. Тапскот присвятив свої дослідження трьом основним напрямкам: новій економіці та чинникам, що її формують, міжмережевому зв'язку і тому, як він стосується бізнесу та урядів, і необхідності сильного прогресивного керівництва, яке буде відповідати за трансформації у цій новій ері, де мережа людей через технології, їх знання та творчість прийде до створення нових соціальних норм [50]. Вчені Е. Бриниольфсон та Б. Кахін оцінили поточні дослідження в галузі цифрової економіки, закликають залучити приватний сектор до розробки досліджень, які інформують про інвестиційні та політичні рішення, сприяти кращому розумінню зростання та соціально-економічних наслідків інформаційних технологій та електронної комерції. Аспекти цифрової економіки включають макроекономічну оцінку, організаційні зміни, малий бізнес, доступ, структуру ринку та конкуренцію, а також зайнятість і робочу силу [46].

Проблеми впровадження цифрових технологій на теренах української економіки висвітлюються в працях вітчизняних науковців і дослідників [32-42]. Зокрема Лавриненко А. А. і Шульга О. М. досліджують розвиток сучасних інформаційних технологій в економіці як системний елемент дигіталізації [39], Новікова О. Ф. та Остафійчук Я. В. вважають, що запорукою трансформацій у соціально-трудовій сфері стане цифровізація суспільства [41], Руденко М. В. розглядає нові можливості та перспективи цифровізації економіки [42], Краус Н. М., Голобородько О. П., Краус К. М. узагальнюють характерні особливі тренди цифрової економіки та аргументують, що цифрова епоха змінює підхід до ведення бізнесу [38], Гулей , А. І., Язлюк Б. О., Гулей С. А. синтезують основні підходи до формування нової цифрової ери на межі реального та віртуального соціально-економічного простору взаємодії [33].

Швидкість трансформаційних процесів, що відбуваються в сучасному світі, обумовлює стрімку зміну багатьох аспектів розвитку цифрової економіки, у тому числі в інформаційному забезпеченні господарюючого суб'єкта - системі бухгалтерського обліку, що стає предметом досліджень вітчизняних дослідників-науковців Кизенко О. О., Допілко О. В., Кулинич М. Б., Волошан І. Г. [32, 35, 37] науковців ближнього зарубіжжя таких як Рожнова О. В., Одинцова Т. М., Рура О. В., Минковська А. А. [43-45].

Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління.

Таким продуктом є оброблена інформація, яка має властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва [36].

В умовах цифрової економіки бухгалтерський облік, зберігаючи свою актуальність і запитуваність створеного продукту, повинен стати чіткою складовою системи отримання, обробки, і передачі економічної інформації. В іншому випадку він підлягає суттєвому ризику «розчинитися» в сучасних електронних інформаційних системах, що динамічно розвиваються і розширюють сферу свого застосування [44].

За останні десятиліття виявилися проблеми, пов'язані зі зниженням функціональності обліку та корисності звітної інформації для ряду стейкхолдерів. Це стало причиною численних досліджень, як на фундаментальному рівні - уточнення положень теорії обліку, концепцій та парадигм, аналізу його ролі в формуванні інформаційного середовища для управління економічними процесами, так і на практичному рівні - пошуку конкретних шляхів актуалізації обліку та підвищення релевантності його інформацією.

Діяльність підприємства, фірми, де використовуються цифрові технології є більш ефективною, ніж традиційні, з точки зору продуктивності праці і можливих витрат на одиницю виробництва. Крім того вони активно використовують інформаційно-комунікаційні технології з метою здійснення різних видів взаємодій, в тому числі юридично-значимих, між усіма учасниками економічних процесів. Це зумовлює безперервну взаємодію облікової сфери з іншими напрямками економіки: маркетингом, менеджментом, фінансами і т.п.

За останні двадцять років у розвитку інформаційних технологій зроблено великий поступ вперед, що дає змогу бізнесу постійно вдосконалюватися: оптимізувати витрати, створювати нові продукти і послуги, підвищувати якість життя, відкрились нові можливості обміну інформацією (електронний документообіг), продажу товарів та надання послуг (електронна комерція). За рахунок активного розвитку інтернет-технологій, зростання обчислювальної потужності процесорів, повсюдного поширення мобільних пристроїв і глибокої інтеграції в життя соціальних мереж ті, хто створюють інформацію, мають до всього цього набагато швидший і комфортний доступ. Постачальники послуг, в свою чергу, можуть акумулювати й аналізувати великі обсяги даних, які дозволяють їм підвищувати якість продукції, скорочувати терміни її розробки та виведення на ринок, позбавлятися від непотрібних ланок у ланцюжках поставок, а також краще розуміти своїх споживачів. Це зумовлює гнучкість і адаптивність бізнес-структур на споживчому ринку B2C, що має на меті прямі продажі для споживача. Концепція побудови бізнес-процесів підприємства разом з комплексом Інтернет-технологій та інструментів, що забезпечують підвищення прозорості підприємства, полегшують його взаємодію з клієнтами (наприклад, Інтернет-магазин). Цифровізація також дає потужний поштовх

сектору ринку, який працює не на кінцевого, рядового споживача, а на такі ж компанії, тобто на інший бізнес (B2B).

Досить часто господарюючі субєкти (зокрема, на споживчому ринку B2C) працюють в умовах обмежених ресурсів (матеріальних, трудових). Наявність кількох компютерів, компютерних програм, декількох працівників може сприяти ефективному веденню бізнесу. Об'єкти обліку можуть набувати іншої форми - віртуальної (віртуальні гроші, гаманці). Для фірми, що функціонує у цифровому світі «основною валютою» є інформація про клієнта. Це своєрідний віртуальний показник діяльності фірми, який характеризує її масштабність і ефективність. Саму по собі базу даних про клієнтів не можна оцінити у грошовій вартості з точки зору понесених витрат. Але її значимість є очевидною з точки зору визнання «ресурсом», що приносить економічну вигоду.

«Клієнтоспрямованість» стане у майбутньому тим визначальним вектором, по якому буде рухатися фірма.

Бізнес-клієнти і звичайні покупці тепер очікують персональної взаємодії як онлайн, так офлайн в комплексі з індивідуальними, мережевими продуктами, пропозиціями та послугами на основі проаналізованого значного обсягу даних.

В зв'язку цим виникла необхідність впровадження електронного документообігу (ЕДО), основу якого становить електронний документ. Цифровізація в бухгалтерському обліку неможлива без ЕДО, перевагою якого є прискорене обертання грошових коштів та економія ресурсів. Документація у бухгалтерському обліку є способом первинної реєстрації інформації. Наступним, узагальнюючим етапом є звітність. Тому на основі первинних електронних документів формується документ вищого рівня - електронна звітність, і як зазначає Минковская А. А. кінцевий продукт бухгалтерського обліку виходить на принципово новий і більш високий рівень, що значно дозволяє розширити коло його «споживачів» - внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації. Варто зазначити, що інтегрована звітність також ґрунтується на дигілізації документів та звітності, оскільки подання звітів у паперовому вигляді позбавлене системності і доступності у сприйнятті [43].

Вплив цифрових технологій прослідковується як у змісті об'єктів обліку, так і у способах їх дослідження. Впровадження ЕДО покращує усю систему бухгалтерського обліку, включаючи як окремі аспекти діяльності так і узагальнюючи дані про діяльність через складання звітності. Виникає необхідність розширення змісту облікової інформації за рахунок нефінансових параметрів діяльності компанії, що включають соціальну відповідальність, екологічну безпеку бізнесу, організаційний, інноваційний, людський, репутаційний капітал, стратегію і якість управління, що відображає і внутрішні процеси і стан зовнішнього середовища. Під впливом сучасних інформаційних і, в першу чергу, цифрових технологій здійснюється зміна методології і методики бухгалтерського обліку, визначення змін в елементах методу, уточнення їх типології, можливостей розширення і модернізації. Особливої уваги набувають:

- визначення і систематизація кола об'єктів бухгалтерського обліку в умовах крипто-економіки і цифровізації соціально-економічних процесів;
- створення віртуальних одиниць вартості;
- капіталізація нематеріальних чинників економічного і соціального зростання, соціальної відповідальності та екологічної безпеки бізнесу;
- виявлення особливостей і важливих для стейкхолдерів інформаційних характеристик об'єктів обліку, уточнення критеріїв їх визнання.

Джерела і література

1. Кокорев А. С. Цифровая экономика: смена ценностей и ориентиров в управлении предприятием. *Московский экономический журнал*. 2019. № 1. С. 252-259, DOI 10.24411/2413-046X-2019-11028.
2. Подчасова Т. П. Віртуальні підприємства як сучасна форма організації виробництва. *Економіко-математичне моделювання соціально-економічних систем*. Збірник наукових праць МННЦ ІТіС, Київ. 2009. Випуск 14. С. 24-45.
3. Аренков И. А., Смирнов С. А., Шарафутдинов Д. Р., Ябурова Д. В. Трансформация системы управления предприятием при переходе к цифровой экономике. *Российское предпринимательство*. 2018. №5. С. 1711 - 1722 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/transformatsiya-sistemy-upravleniya-predpriyatiem-pri-perehode-k-tsifrovoy-ekonomike> (дата звернення: 04.08.2019).
4. Гилева Т. А. Цифровая зрелость предприятия: методы оценки и управления. *Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия: Экономика*. 2019. №1 (27). С. 38-52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovaya-zrelost-predpriyatiya-metody-otsenki-i-upravleniya> (дата звернення: 04.08.2019).
5. Мосьяков И. В. Реинжиниринг бизнес-процессов виртуального предприятия. *Вопросы инновационной экономики*. 2011. № 2. С. 36-42. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.creativeconomy.ru/articles/14463/> (дата звернення 10.08.2019 р.)
6. Віртуальна організація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uk.wikipedia.org/wiki/Віртуальна_організація. (дата звернення 16.08.2019 р.)
7. IT-право: теорія та практика : навч. посіб. / авт. Кол. ; за ред. Є. О. Харитонов, О. І. Харитонові. - Одеса : Фенікс, 2017. - 472 с.
8. Положення про Український Національний Грід (УНГ) Режим доступу : http://ung.in.ua/upload/user_files/BCC_Policy/ung_fin.pdf (дата звернення 15.08.2019 р.)
9. Никоненко А. Г. Формирование виртуальной организации (теоретические и методические аспекты): автореф. дис. ... канд. экон. наук. Москва 2007. 22 ст. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу :: <http://economy-lib.com/formirovanie-virtualnoy-organizatsii> (дата звернення 17.08.2019 р.)
10. Davidow W. H. The virtual corporation: Structuring and revitalizing the corporation for the 21st century. New York : Harper business, 1993.
11. Гумерова Г. И., Шаймиева Э. Ш. Виртуальная организация цифровой экономики как объект исследования теории менеджмента. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018. Т. 7. № 1(22) С.108-113.
12. Танасійчук В. Особливості віртуальних підприємств. *Вісник КНТЕУ*. 2009. №4 С. 113-117. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2009/06/14.pdf> (дата звернення 12.08.2019 р.)
13. Коблова Ю. А. Виртуальные организации как новейшая форма сетевых структур. *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2013. №3. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/virtualnye-organizatsii-kak-noveyshaya-forma-setevyh-struktur> (дата звернення: 04.08.2019).

14. Падерін І. Д. Віртуальне підприємство як резерв підвищення ефективності у нових умовах. *Вісник економічної науки України*. 2014. № 3 (27). С. 85–88.
15. Гавриленко А. І. Щодо правової природи віртуальних організацій та можливості існування віртуальних юридичних осіб. *IT право: Проблеми і перспективи розвитку в Україні* (Друга міжнародна щорічна конференція) [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://aphd.ua/publication-361> (дата звернення 25.07.2019 р.)
16. Бойко І. П., Евневич М. А., Колышкин А. В. Экономика предприятия в цифровую эпоху. *Российское предпринимательство*. 2017. Том 18. № 7. С. 1127-1136. doi: 10.18334/rp.18.7.37769.
17. Tapscott, Don The digital economy : promise and peril in the age of networked intelligence. New York: McGraw-Hill – 1997.
18. Ronald H. Coase The Institutional Structure of Production The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel. Nobelprize.org. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1991/coase-lecture.html. (дата звернення 16.08.2019 р.)
19. Цифрова економіка. Глобальні зміни на основі нових цифрових технологій та інноваційних бізнес-моделей. ФЦП (лого) Фонд «Цифрові Платформи» Цифрова економіка Глобальні зміни на основі нових цифрових технологій та інноваційних бізнес-моделей. [Електронний ресурс]. URL: <http://fidp.ru/research/digital>.
20. Всесвітній банк. 2016 рік. Доповідь про світовий розвиток 2016 «Цифрові дивіденди». Огляд. Всесвітній банк / Вашингтон, округ Колумбія. Ліцензія: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Open Knowledge Repository. [Електронний ресурс]. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/>.
21. Черненко В.А. Фінансова система в умовах формування цифрової економіки: колективна монографія. - СПб: Изд-во СПбГЕУ, 2018. - 119 с.
22. Конкуренти і альтернатива 1С [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://programmist1s.ru/est-li-analog-1s>
23. 10 мобільних додатків, які контролюють особисті фінанси [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://qps.ru/5qJOP>
24. 10 кращих програм квітня для iPhone [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://lifehacker.ru/2015/04/30/best-apps-for-iphone-april>
25. What is Blockchain Technology? A Step_by_Step Guide For Beginners [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://blockgeeks.com/guides/what_is_blockchain_technology/
26. What is Blockchain Technology? [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.coindesk.com/information/what_is_blockchain_technology/
27. What is a blockchain, and why is it growing in popularity? [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://arstechnica.com/information_technology/2016/what_is_blockchain/
28. A chain of opportunities for blockchain [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://cargemini.ft.com/trend_checking/a_chain_of_opportunities_for_blockchain_f_55.html?mhq5j=e1
29. Cryptomonedas: riesgos y oportunidades (II) ? [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://blogs.elconfidencial.com/mercados/aprender_a_invertir/2016_12_09/cryptomonedas_riesgos_opportunidades_inversion_1301092/
30. El bitcoin sigue dando de qu? hablar [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://criptonoticias.com/opinion/el_bitcoin_sigue_dando_de_que_hablar/#axzz4m_hwoyurc
31. Кулинич М. Б., Шепелюк Н. Використання цифрових технологій у формуванні обліково-аналітичної інформації менеджерами підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки : журнал*. Луцьк : Вежа-Друк, 2019. – № 4(19). – С.189-197
DOI: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2019-04-189-197>
32. Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. *Глобальні та національні проблеми економіки*,

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, випуск 16, 2017 – URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/164.pdf>

33. Гулей А. І., Язлюк Б. О., Гулей С. А. Формування нової цифрової ери на межі реального та віртуального соціально-економічного простору взаємодії [Текст]. *Український журнал прикладної економіки*. – 2018. – Том 3. – № 2. – С. 17–26. – ISSN 2415-8453.

34. Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-p>.

35. Кизенко О. О., Допілко О. В. Трансформація системи калькулювання собівартості послуг під впливом цифровізації економічних процесів. *Стратегія економічного розвитку України* : зб. наук. пр. - Київ : КНЕУ, 2018. – Вип. 43. – С. 140–150. DOI 10.33111/sedu.2018.43.140.150

36. Кулинич М. Б. Оцінка ефективності обліково-аналітичного забезпечення доходів і витрат. *Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Серія: Економічні науки*. – 2011. – № 4. – С. 53–54.

37. Кулинич М. Б. Документування як методичний інструментарій у бухгалтерському обліку: перспективи впровадження електронного документообігу. *Екон. часоп. Східноєвроп. нац. ун-ту ім. Лесі Українки*. Луцьк, 2018. № 4(16). С. 148–154. DOI: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2018-04-148-154>

38. Краус Н.М., Голобородько О.П., Краус К. М. Цифрова економіка: тренди та перспективи авангардного характеру розвитку. *Ефективна економіка* - №1 , 2018, с. – URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2018/8.pdf дата звернення 14.05.2019

39. Лаврененко В. В., Шульга О. М. Розвиток сучасних інформаційних технологій в економіці як системний елемент дигіталізації. *Економіка та підприємництво* : зб. наук. пр. – Київ : КНЕУ, 2018. – № 40. – С. 26–33. <http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/26029>

40. Новікова О. Ф. Цифровізація економіки: оптимістичні та песимістичні перспективи для соціально-трудої сфери [Електронний ресурс]. *Соціально-трудова сфера в умовах інформаційної економіки: сучасний стан, проблеми та стратегічні напрями розвитку* : зб. тез доп. учасників Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 26–29 листоп. 2018 р – Електрон. текст. дані. – Київ : КНЕУ, 2018. – С. 8–10. – Назва з титул. екрану. <http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/26742>

41. Новікова О. Ф., Остафійчук Я. В. Цифровізація суспільства та сталий розвиток – запорука трансформацій у соціально-трудої сфері. *Цифрова економіка* : зб. матеріалів Нац. наук.-метод. конф., 4–5 жовт. 2018 р., – Київ : КНЕУ, 2018. – С. 277–282. <http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/26000>

42. Руденко М. В. Цифровізація економіки: нові можливості та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 11. С. 61–65. DOI: 10.32702/2306-6806.2018.11.61.65

43. Минковская А. А. Дигитализация бухгалтерского учета и отчетности, и возможность ее развития в Республике Беларусь. *Фізико-математична освіта*. 2018. Випуск 4(18). С. 112-114. DOI 10.31110/2413-1571-2018-018-4-018

44. Одинцова Т.М., Рура О.В. Развитие видов, объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2018. Т. 11, № 4. С. 120—131. DOI: 10.18721/JE.11409

45. Рожнова О. В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):16-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23

46. Brynjolfsson E., Kahin B. Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research. *MIT Press*. Cambridge. MA. 2000.

47. Market services productivity across Europe and the US Robert Inklaar Marcel P. Timmer Bart van Ark Economic Policy, Volume 23, Issue 53, 1 January 2008, Pages 140–194, <https://doi.org/10.1111/j.1468-0327.2007.00194.x>

48. Mesenbourg T. L. Measuring the Digital Economy. *US Bureau of the Census, Suitland, MD*. 2001. URL: <https://bit.ly/2JPcw3U>

49. Niebel, Thomas, ICT and Economic Growth – Comparing Developing, Emerging and Developed Countries (December 15, 2014). *ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper* No. 14-117. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2560771>

50. Кулинич М. Б., Жиленко Л. Поглиблення змісту об'єктів і методу бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економіки / М. Б. Кулинич, Л. Жиленко // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки : журнал. – Луцьк : Вежа-Друк, 2019. – № 2(18). – С. 128-135

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Поняття стратегічного планування розвитку підприємства

Однією з істотних умов стратегічного планування розвитку підприємства є ефективне функціонування його обліково-аналітичної системи. Раціональна організація процедур спостереження, збору, реєстрації, контролю, аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється на всіх рівнях системи управління підприємством і сприяє ефективному використанню його економічного потенціалу, створюючи тим самим передумови для стійкого розвитку.

Організація обліково-аналітичного забезпечення формування стратегії розвитку підприємства, як і в цілому забезпечення управлінської діяльності, носить дискретний характер. Він визначає необхідність розробки відповідного теоретико-методичного апарата, покликаного забезпечити сприятливе середовище для формування обліково-аналітичної інформації, адекватної цілям управління, що буде сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень, спрямованих на стратегічний розвиток підприємства. Тому доцільність обґрунтування теоретичних основ та прикладних засад обліково-аналітичного забезпечення формування стратегії розвитку підприємства є своєчасним та актуальним питанням.

Протягом останніх років теоретичним та методологічним аспектам стратегічного планування розвитку підприємства присвячено чимало наукових праць таких вчених-економістів: Божкова В. В., Івасюк О. З., Кіндрацька Г. І., Корецький М. Х., Кузьмін О. Є., Панченко Н. Г., Протасова Л. В., Скібіцький О. М., Швайка Л. А., Швець Л. М., Шершньова З. Є. та інші. Теоретико-методичні питання інформаційного забезпечення стратегічного планування підприємства розглядалися в працях таких вчених-економістів: Базилевича В. Д., Голячук Н. В., Лупенко Ю. О., Луценко Е. В., Назарова Г. В., Осецького В. Л., Черваньова Д. М. Чухна А. А. та інших. Розвитку теорії і практики питань обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування присвячені роботи Власюк С. В., Герсамії Р. Р., Гнилицької Л. В., Довбенка В. І., Кіндрацької Г. І., Пилипенка А. А., Радченка О. Д., Сардачук І. І., Синькевич Н. І., Федорович Р. В., Шершньової З. Є., та ін.

При всій цінності наукового внеску вчених, як і раніше існує ряд невирішених теоретичних і практичних питань, пов'язаних з невідповідністю методики і організації обліково-аналітичного забезпечення цілям стратегічного планування розвитку підприємства.

У сучасних умовах українські підприємства функціонують у постійно змінному середовищі, що потребує нових підходів до управління їх діяльністю. Нестабільність економічної кон'юнктури, жорсткість конкуренції, підвищення вимог споживачів до продукту, що виробляється, скорочення життєвого циклу

товару значно ускладнюють процес управління, а перспективи розвитку підприємств стають все менш передбаченими. У цих умовах оперативних заходів щодо адаптації до нових реалій недостатньо. З метою збереження та посилення свого положення на ринку необхідно займатися стратегічним плануванням. Сьогодні це – одна з найважливіших управлінських технологій, використання якої дозволить досягти скоординованості дій підрозділів підприємства з реалізацією його стратегічних цілей, збільшити можливості в забезпеченні підприємства необхідною інформацією, сприяти раціональному розподілу ресурсів, поліпшити контроль в організації.

Управління підприємством доцільно розглядати як процес, тому що робота для досягнення мети – це не одноразова дія, а серія безперервних взаємопов'язаних дій. Ці дії дуже важливі для успіху організації. Їх називають управлінськими функціями. Кожна управлінська функція також є процесом, оскільки складається із серії взаємопов'язаних дій. Процес управління – це загальна сума всіх функцій.

Е. Я. Уткіна виділяє такі функції управління: планування, у межах якого визначають мету ринкової діяльності, необхідні для цього засоби, розробляють методи, найбільш ефективні в конкретних умовах; організація, яка спрямована на створення необхідних умов для досягнення запланованої мети; мотивація, що передбачає організацію працівників, спонукаючи їх до ефективної праці, щоб досягти поставленої мети; контроль, головним завданням якого є кількісна та якісна оцінка й облік результатів роботи підприємства та координація, яка допомагає досягти узгодженості у роботі усіх ланок підприємства шляхом встановлення між ними оптимальних [5, с. 18].

Таким чином, планування – це функція, за допомогою якої в ідеальній формі реалізується мета управління підприємством, а стратегічне планування – своєрідний вид безупинної планової роботи, що складається з обґрунтування на довгострокову перспективу шляхів досягнення конкурентних переваг підприємства, які щорічно уточнюються розрахунками, реалізуються на основі гнучкої адаптивної тактики стратегічного управління.

Успіх роботи управлінського персоналу підприємства залежить від того, наскільки вдало вони використовують інформацію як засіб організації процесу виробничої діяльності підприємства та розв'язують питання його фінансового становища. Важлива роль при цьому відводиться бухгалтерському обліку та аналізу, що є важливими функціональними компонентами інформаційної системи підприємства. Обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління підприємством, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. При цьому облік є базою для аналізу, а результати аналізу, у свою чергу, є підставою для проведення синтезу та надання відомостей потенційному користувачеві цієї інформації. Саме наявність своєчасної обліково-аналітичної інформації, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів підприємства, дозволяє оперативно стежити за станом зовнішнього середовища та оцінювати внутрішню ситуацію, отримувати інформаційну підтримку при прийнятті рішень, що в результаті підвищує показники діяльності підприємства [10].

Том Лемберт, автор багатьох книг з менеджменту та професійний консультант, говорить: «Єдиний шлях довідатися про майбутнє – це винайти його». І стратегічне планування якраз ставить собі це за мету [25].

Процес стратегічного планування посідає центральне місце в системі стратегічного управління. Більшість західних і східних фірм використовують стратегічне планування для того, щоб змінити себе, вийти з безнадійних ситуацій, які сформувались зовні та в середині підприємства. Основні передумови переходу до стратегічного планування такі:

1. Необхідність реакції на зміни умов функціонування підприємств.
2. Потреба в об'єднанні різних напрямків діяльності підприємства в умовах розвитку процесів децентралізації та диверсифікації (насамперед конгломератної).
3. Наявність яскраво виражених конкурентних переваг і необхідність їхньої підтримки (у підприємств, що їх мають) або створення їх (в аутсайдерів); посилення конкуренції.
4. Інтернаціоналізація бізнесу, розвиток зв'язків з підприємствами, які використовують систему стратегічного планування.
5. Наявність висококваліфікованих менеджерів, здатних вирішувати складні питання, застосовуючи систему стратегічного управління.
6. Розвиток теорії та практики стратегічного планування, які допомагають перейти від методу «проб і помилок» до наукових методів передбачення й підготовки майбутнього та до майбутнього.
7. Наявність доступної інформації (глобальних інформаційних мереж) для вивчення сильних і слабких сторін підприємства, зовнішнього середовища та умов конкуренції.
8. Посилення інноваційних процесів, генерація та швидке освоєння підприємствами нових ідей [16].

Термін «стратегічне планування» у літературних джерелах та на практиці має досить неоднозначне трактування. Це зумовлює необхідність дослідження семантики цієї категорії. Різноманітність та різноплановість поглядів авторів на тлумачення терміну подано в табл. 2.1.

Стратегічне планування є головним засобом визначення, розроблення курсу розвитку організації з метою реалізації її місії, досягнення цілей тощо.

Таблиця 2.1

Трактування терміну «стратегічне планування» у літературних джерелах

Автор (джерело)	Трактування терміну «стратегічне планування»
1	2
Кузьмін О. Є.	Різновид управлінської діяльності, який полягає в реалізації комплексу заходів, пов'язаних із визначенням стратегії діяльності організації, тобто комплексного плану перспективного розвитку організації.

Стадник В. В.	Розроблення стратегії розвитку - перший етап процесу планування на підприємстві. Зазвичай таке планування розраховане на тривалий період.
Орлов О. О.	Це, по суті, перспективне планування, але в нього вкладено зовсім інші зміст і методика розробки. Це і визначення місії підприємства, яким повинно бути підприємство через 5-15 років, це і визначення стратегічного становища підприємства, аналіз його конкурентного середовища, визначення стратегічних альтернатив і, нарешті, формалізація самої стратегії з урахуванням зовнішнього середовища і внутрішніх особливостей підприємства.
Тян Р. Б.	Стратегічне планування забезпечує основу для всіх управлінських рішень. Його ключовими компонентами є цілі і вказівки для прийняття рішень, а також основні етапи планування.
Кіндрацька Г. І.	Сутність процесу стратегічного планування зводиться до розроблення стратегії організації і за своїм змістом є підсистемою стратегічного менеджменту. Таке планування оцінює перспективи організації, виявляє можливості й загрози зовнішнього середовища та сильні й слабкі сторони внутрішнього, а також аналізує зміни конкурентної позиції організації на ринку.
Швайка Л. А.	Це інструмент, з допомогою якого формується система цілей функціонування підприємництва та об'єднуються зусилля всього колективу з їх досягнення.
Шершньова З. Є	Це систематизовані та більш-менш формалізовані зусилля всього підприємства, спрямовані на розробку та організацію виконання стратегічних планів, проектів і програм.

*Примітка: сформовано автором.

Враховуючи вищенаведені твердження вчених, пропонуємо під стратегічним плануванням своєрідний вид безупинної планової роботи, що складається з обґрунтування на довгострокову перспективу шляхів досягнення конкурентних переваг підприємства, які щорічно уточнюються розрахунками, реалізуються на основі гнучкої адаптивної тактики стратегічного управління. За своїм змістом стратегічне планування передбачає формулювання місії; визначення цілей організації; аналіз її стану на засадах оцінки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ; оцінку стратегічних альтернатив (можливостей) і вибір стратегії діяльності [24].

Завдання стратегічного планування у контексті розвитку підприємства такі:

1) Оцінка поточної ситуації, що, в свою чергу, дозволяє планувати майбутнє. Так як рівень мінливості навколишнього середовища зростає, відповідно роль стратегічного планування підвищується.

2) Оцінити потенціал підприємства на довгострокову перспективу, визначаючи при цьому можливі способи та шляхи виживання і стратегічні напрямки їхнього розвитку. Це в свою чергу забезпечує зростання ефективності функціонування підприємницьких структур на майбутнє.

3) Запобігти негативному впливу зміни умов господарювання [32].

Основною метою стратегічного планування є моделювання майбутньої успішної діяльності підприємства та забезпечення своєчасної і адекватної реакції на зміну ринкових умов, комплексне наукове обґрунтування проблем з якими зіткнеться підприємство, розробка показників розвитку на плановий період. Реалізація мети стратегічного планування можлива, якщо воно відповідатиме основоположним методологічним принципам [2].

Визначенню сутності стратегічного планування, сприятиме розуміння його функцій. В дослівному перекладі з латинської мови слово функція» (functio) означає «діяльність», «виконання», «звернення». Стратегічне планування є багатомірною категорією, що виконує в організації ряд функцій. Кожна функція стратегічного планування спрямована на вирішення ряду проблем, що мають місце в процесі функціонування підприємницьких структур та їх взаємодії з оточуючим середовищем. Це в свою чергу вимагає від управлінського персоналу здійснення комплексу конкретних заходів та дій [29].

Серед основних функцій стратегічного планування розвитку підприємства, на нашу думку, слід виділити методологічну, цілевстановлення, внутрішньої координації, адаптації до зовнішнього середовища, організаційних змін та контрольну функції.

Методологічна функція – спрямована на формування теоретичного базису стратегічного планування, а саме особливої методології, що являє собою сукупність методів та методичних прийомів, які застосовуються в процесі розробки та реалізації обраної стратегії. З врахуванням того, що стратегічне планування спрямоване на дослідження перспективного стану підприємства, виявлення тенденцій та закономірностей його розвитку, впливу факторів на кінцеві показники його діяльності, постає необхідність у розробці нового методологічного інструментарію (а в деяких випадках адаптації існуючої методології) стратегічного планування для практичного використання вітчизняними підприємствами. В свою чергу, теоретичні знання та досвід практичного застосування прийомів та методів стратегічного планування, забезпечують формування стратегічного мислення управлінців. Серед основних ознак стратегічного мислення слід виділити здатність до формування альтернативних варіантів розвитку, до своєчасного прийняття управлінських рішень та прогнозування можливих наслідків їх реалізації, спрямування діяльності підприємства відповідно до визначених орієнтирів, створення умов для творчого вирішення проблем підприємства, узагальнення та синтез різних точок зору керівників структурних підрозділів щодо визначення перспективних напрямів розвитку підприємства, забезпечення адекватної реакції підприємства на зміни зовнішнього середовища.

Функція встановлення цілей – спрямована на визначення місії підприємства, відповідно до якої формуються стратегічні цілі і завдання, які

досягаються шляхом реалізації обраної стратегії. Цілі підприємства є вирішальним критерієм при розробці та ухваленні управлінських рішень, основою управлінського процесу в цілому. Від їх реалізації залежить не лише ефективність функціонування, а і саме існування підприємства. При цьому ключовим є: розробка взаємозалежних цілей підприємства з обов'язковою конкретизацією ряду цілей на нижчих рівнях управління; врахування необхідності внесення коректив до обраних цілей в залежності від реальних та прогнозованих можливостей підприємства на кожному етапі його розвитку; ознайомлення та сприйняття визначених цілей працівниками підприємства, які безпосередньо забезпечують реалізацію даної функції шляхом виконання завдань, визначених на основі обраних цілей.

Функція внутрішньої координації – встановлює відповідність між обраними пріоритетними напрямками діяльності і розвитку підприємства та його внутрішніми процесами. Суттєву роль при цьому відіграє: аналіз внутрішнього середовища підприємства з метою забезпечення ефективного використання сильних сторін та виявлення і послаблення впливу слабких сторін підприємства; забезпечення найбільш раціонального розподілу та використання наявних і майбутніх ресурсів між різними сферами діяльності підприємства, як в поточній діяльності, так і в перспективі; узгодження зусиль структурних підрозділів підприємства; встановлення сприятливих взаємовідносин з високим рівнем корпоративної культури між працівниками; координація і узгодження дій управлінців усіх рівнів щодо прийняття рішень та їх виконання. Реалізація даної функції забезпечує раціональне використання внутрішнього потенціалу підприємства, можливостей в конкурентній боротьбі, якими можуть скористатися управлінці для досягнення стратегічних цілей [18].

Функція адаптації до зовнішнього середовища. Підприємство в ринкових умовах господарювання являє собою відкриту соціально-економічну систему, відповідно, ефективність функціонування в довгостроковій перспективі визначається його місцем у бізнес-середовищі. З врахуванням цього факту, дана функція передбачає визначення та узгодження системи дій та заходів щодо своєчасного передбачення і адаптації підприємства до зміни ринкових умов господарювання з метою використання сприятливих зовнішніх можливостей і переваг, зниження впливу загроз і небезпек для підвищення ефективності діяльності підприємства та збереження конкурентних позицій.

Функція організаційних змін – спрямована на удосконалення (в окремих випадках перебудову) виробничої структури підприємства та організаційної структури управління з метою забезпечення інтеграції та координації зусиль керуючої та керованої підсистем для досягнення стратегічних цілей. Необхідність впровадження нововведень та організаційних змін залежить від спроможності підприємства адекватно реагувати на зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі.

Функція контролю. Реалізація даної функції є неперервним процесом, і здійснюється з моменту визначення місії та стратегічних цілей підприємства.

Це в свою чергу забезпечує прямий та зворотній зв'язок між стратегічними цілями та оперативною діяльністю підприємства щодо їх досягнення. Забезпечення ефективного контролю за виконання стратегічних планів та завдань можливе шляхом встановлення стандартів, критеріїв, розрахункових показників, що характеризують результативність діяльності підприємства, їх співставлення з плановими; виявлення відхилення, внесення коригувань в разі необхідності; виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства, розробки програми заходів та контролю щодо їх впровадження [33].

Вимоги, яких необхідно дотримуватися в процесі стратегічного планування представлені в таблиці 2.

Таблиця 2.2

Вимоги до процесу стратегічного планування

Вимоги	Характеристика вимоги
1	2
Масовість	Залучення до процесу планування і реалізації розробленої стратегії представників всіх рівнів управління
Перспективність	Стратегічний план повинен розроблятися з точки зору перспектив розвитку всього підприємства а не одного індивідууму
Науковість	Стратегічний план повинен ґрунтуватися на дослідженнях і фактичних даних
Гнучкість	Стратегічний план повинен бути достатньо гнучким, щоб у випадку необхідності можна було б його модифікувати або переорієнтувати

П. Лоранж визначає процес стратегічного планування, як «такий, що забезпечує нововведення та зміни в організації в достатній мірі». Він класифікував чотири основні види управлінської діяльності в межах функції планування: розподіл ресурсів, адаптація до зовнішнього середовища, внутрішня координація та організаційно-стратегічне передбачення.

Процес розподілу ресурсів полягає у розподілі обмежених організаційних ресурсів, таких як фонди, дефіцитні управлінські таланти і технологічний досвід.

Адаптація до зовнішнього середовища. Адаптація охоплює всі дії стратегічного характеру, що поліпшують відносини підприємства з його оточенням. Підприємствам потрібно адаптуватися як до зовнішніх сприятливих можливостей, так і небезпек виявити відповідні варіанти і забезпечити ефективне пристосування стратегії до навколишніх умов.

Внутрішня координація. Охоплює координацію стратегічної діяльності для відображення переваг і вад підприємства з метою досягнення ефективної інтеграції внутрішніх операцій. Забезпечення ефективних внутрішніх операцій на підприємстві є невід'ємною частиною управлінської діяльності.

Організаційне стратегічне передбачення – це діяльність, що передбачає здійснення систематичного розвитку мислення менеджерів. Здатність вчитися на попередньому досвіді дає змогу підприємству правильно скоригувати свій стратегічний напрямок і підвищити професіоналізм у сфері стратегічного управління. Роль керівництва вищої ланки полягає у більшому, ніж просте ініціювання процесу стратегічного планування, вона також пов'язана зі здійсненням, об'єднанням і оцінкою цього процесу [27].

Стратегічне планування є складним процесом, який охоплює декілька етапів (рис. 2.1).

Етап 1. Інформаційне забезпечення стратегічного планування. Полягає в підборі, класифікації та підготовці до використання інформації щодо розроблення стратегії, яка надасть достатньо повну та об'єктивну характеристику факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, можливих стратегій, методичного забезпечення.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління представляє собою інтегровану систему стратегічного обліку і стратегічного аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних і стратегічних управлінських рішень.



Рис. 1.1. Схематична модель стратегічного планування

* Примітка: сформовано автором.

Етап 2. Встановлення місії та цілей організації. Місія – це чітко виражена причина існування організації. Формулювання, усвідомлення місії організацією

є важливим орієнтиром і критерієм оцінки її діяльності. Місія може охоплювати такі напрями:

- а) турботу про працівників;
- б) турботу про виробництво;
- в) політику зростання та фінансування фірми;
- г) виробничі технології;
- д) методи виходу і функціонування на ринку, пошуку потенційних ринків;
- е) задоволення потреб споживачів;
- є) публічне оголошення переконань і цінностей тощо [12].

Цілі – це конкретний очікуваний стан організації. Вони бувають довгостроковими (5 і більше років), середньостроковими (1-5 років) і короткостроковими (до 1 року) (рис. 2.2).

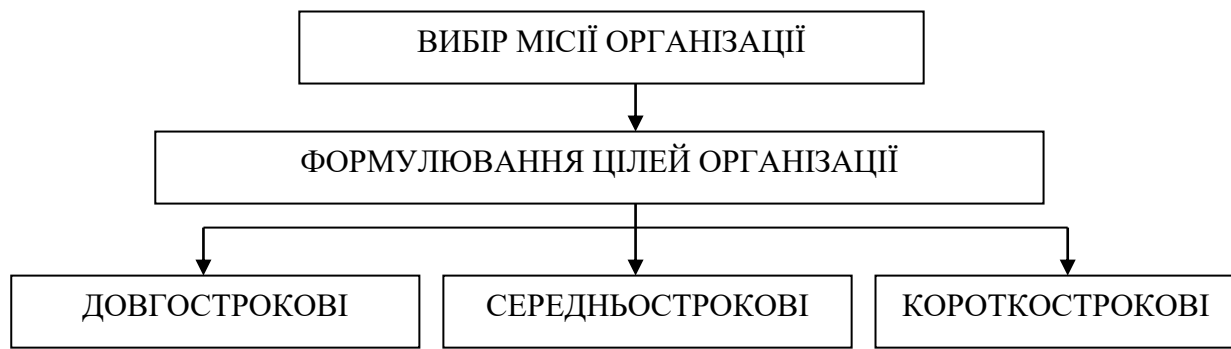


Рис. 2.2 Схema формування цілей організації

* Примітка: сформовано автором.

Цілі охоплюють усі сфери організаційного, виробничо-господарського, економічного функціонування організації. Формуючи системи цілей, слід мати на увазі, що вони повинні: бути конкретними і підлягати вимірюванню; охоплювати всі рівні організації; мати різну тривалість; бути досяжними і зрозумілими; бути взаємодоповнюючими та взаємоузгодженими тощо [9].

Етап 3. Вибір методів аналізу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. На цьому етапі використовують такі методи дослідження як порівняння, експертних оцінок, системного аналізу, статистичного і соціологічного дослідження, сукупної думки збутовиків, споживачів тощо.

Етап 4. Оцінка та аналіз факторів зовнішнього середовища.

Етап 5. Оцінка та аналіз факторів внутрішнього середовища.

Етап 6. Виконання розрахунків, обґрунтувань, проектних рішень. Сутність його полягає у визначенні найважливіших показників (економічних, технічних, соціальних тощо), які найповніше характеризують очікувані стратегії та виявлені тенденції їх зміни, а також у добору необхідних проектних заходів, що забезпечують формулювання стратегії.

Етап 7. Формування варіантів стратегій (стратегічних альтернатив).

Особливість цього етапу полягає у розробленні можливих для організації варіантів стратегічних планів, тобто базових стратегій або окремих складових одного стратегічного плану.

Етап 8. Вибір стратегії на засадах формування управлінського рішення. Є найважливішим етапом стратегічного планування. Полягає у виборі оптимальної стратегії діяльності організації на основі оцінювання таких факторів: очікувана ефективність, рівень ризику, ринкова ситуація, вплив минулих стратегій, вплив власників, залежність від фактора часу, вплив зовнішнього і внутрішнього середовища тощо.

Етап 9. Оцінка стратегії на предмет відповідності встановленим критеріям. Полягає у з'ясуванні її відповідності місії і цілям організації, а також у перевірці правильності добору методів аналізу зовнішнього і внутрішнього середовища. Це забезпечує, з одного боку, очікувану цілеспрямованість стратегії, а з іншого – достовірність аналізу вихідної інформації [26].

Виходячи з різноманітності характеристик підприємств, можливі різні підходи до організації системи стратегічного планування. Світовий досвід свідчить: на основі загальних принципів кожне підприємство обирає ту чи іншу систему, робить акцент на окремих сторонах діяльності підприємства, вводячи цей орієнтир як основу планування.

Порівняльна характеристика моделей стратегічного планування, які використовуються на виробничому підприємстві представлена в таблиці 3.

Головні переваги стратегічного планування:

1) зв'язок поточних рішень з майбутніми результатами, організоване осмислення рішень (усупереч спонтанному прийняттю) з прогнозуванням їхніх наслідків;

2) орієнтація на пошук альтернативних варіантів досягнення цілей, тобто допустимих цілей у межах визначених цілей та наявних обмежень;

3) визначення можливостей і загроз, сильних та слабких сторін діяльності підприємства, врахування їх при встановленні цілей і формулюванні стратегій для забезпечення впливу на ці аспекти вже сьогодні;

4) свідома підготовка майбутнього і до майбутнього;

5) розподіл відповідальності не лише між напрямками діяльності, а й між поточною та майбутньою діяльністю [7].

Переваги стратегічного планування не реалізуються самі по собі. Як кожне явище, стратегічне планування має характеристики, які в разі їх невдалого використання можуть зашкодити розробці та впровадженню стратегічних планів.

Основні недоліки практичного застосування системи стратегічного планування:

1) відсутність необхідної інформації для прийняття стратегічних рішень та розробки стратегічних планів; як наслідок, спостерігається низький рівень обґрунтованості планових документів;

2) відсутність альтернативних планів;

3) недостатнє використання науково-методичного арсеналу планування: сценаріїв і методів ситуаційного планування (застосування моделі типу «Що буде, якщо...») тощо;

4) слабо розвинена система поточного аналізу, контролю та коригування стратегічних планів;

5) догматична гіперболізація значення цифрових показників;

6) недосконала система стимулювання працівників, які беруть участь у розробці та виконанні стратегічних заходів;

7) недостатній рівень організаційного, соціально-психологічного та фінансового забезпечення стратегічного планування [1].

Таким чином, стратегічне планування – це планування від майбутнього до теперішнього виходячи з глобальних ідей та поставлених цілей підприємства. Завжди треба пам'ятати, що застосування стратегічного планування створює найважливіші переваги у функціонуванні підприємства: готує підприємство до змін у зовнішньому середовищі; пов'язує його ресурси зі змінами зовнішнього середовища; прояснює проблеми, які виникають; координує роботу його різних структурних підрозділів; покращує контроль на підприємстві.

Стратегічне планування відіграє роль об'єднуючої методології, що складає базис для використання всіх існуючих стратегічних підходів в управлінні. Система стратегічного планування забезпечує формування перспективних цільових рішень, в основі якої лежить вибір адекватної моделі стратегічного управління й обґрунтування змісту стратегічних напрямів розвитку підприємства, характеру стратегічних дій та засобів їх реалізації, що разом складають змістовну основу його стратегії.

На наш погляд, саме стратегічне планування може стати тим, завдяки чому багато вітчизняних підприємств зможуть стабілізувати свою діяльність і одержати необхідний імпульс для подальшого розвитку.

Порівняльна характеристика моделей стратегічного планування

Характерні ознаки Моделі	На що робиться акцент	Методологія аналізу	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
Модель на основі «стратегічної прогалини»	- на наявні тенденції розвитку - на показники діяльності	- розрахунок верхньої та нижньої межі «стратегічної прогалини»	- приведення у відповідність «того, що можливо» з «тим, чого треба досягти» - розробка поля стратегічних рішень	- витрати часу - витрати грошей на розробку варіантів заповнення «стратегічної прогалини»
Модель, що базується на врахуванні ринкових переваг	- на врахування інтересів акціонерів	- SWOT-аналіз - прийняття рішень акціонерами	- врахування інтересів акціонерів - визначення ринкових переваг бізнесу	- обмеження через складність у визначенні та балансуванні інтересів великої кількості акціонерів
Модель, орієнтована на створення та підтримку конкурентоспроможності підприємства	- на довгострокову конкурентоспроможність	- визначення ключових факторів успіху та заходи щодо їх реалізації	- підвищення інноваційного рівня підприємства - детальний аналіз діяльності конкурентів - розвиток міжнародних зв'язків	- складний багатоплановий процес - потребує детальної інформації про конкурентів
Модель, орієнтована на створення позитивного іміджу	- на надійну репутацію - на створення «доброго імені»	- розробка та впровадження заходів щодо створення якісної продукції	- використання концепції соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством - це варіант інвестування в забезпечення довгострокового функціонування	- спрямування всієї уваги підприємства лише на імідж - неврахування діяльності конкурентів
Модель, яка враховує розміри підприємств	- на розміри підприємства	- впровадження системи стратегічного управління - діагностика середовища	- врахування розміру підприємства - скорочення витрат на аналіз та процес планування	- витрати коштів на формування системи планування

2.2. Організація обліково-аналітичного забезпечення процесу формування стратегії розвитку

Успішна діяльність підприємств в умовах ринкових відносин передбачає обов'язкове володіння потрібною інформацією і на її основі вчасне прийняття управлінських рішень. Основним засобом отримання такої інформації є використання комп'ютерної та телекомунікаційної техніки, відповідних інформаційних технологій, програмного забезпечення, тобто створення інформаційних систем підприємств.

Сукупність інформаційних ресурсів, які сприяють ефективному проведенню процесу стратегічного управління, у тому числі розробці та реалізації стратегічних управлінських рішень, формує сутність інформаційного забезпечення стратегічної управлінської діяльності. Інформаційне забезпечення – це якісне інформаційне обслуговування управлінського персоналу підприємства шляхом створення динамічної системи збору даних, їх обробки, зберігання та перетворення на достовірну, своєчасну, актуальну, точну, достатню інформацію для ефективного проведення процесу стратегічного управління та прийняття відповідних стратегічних управлінських рішень [28]. Успіх роботи управлінського персоналу підприємства залежить від того, наскільки вдало вони використовують інформацію як засіб організації процесу виробничої діяльності підприємства та розв'язують питання його фінансового становища. Важлива роль при цьому відводиться бухгалтерському обліку. Наявність своєчасної обліково-аналітичної інформації, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів підприємства, дозволяє оперативно стежити за станом зовнішнього середовища та оцінювати внутрішню ситуацію, отримувати інформаційну підтримку при прийнятті рішень, що в результаті підвищує показники діяльності підприємства.

Інформація як ресурс являє собою формалізовану сукупність знань наукового, технічного, виробничого, управлінського або іншого характеру. Як економічний ресурс інформація має власника, є предметом і продуктом праці, має технологію обробки, є предметом захисту від насанкціонованого доступу до неї, має сфери комерційного використання [16].

Джерелами інформації про організацію, беручи насамперед зарубіжний досвід, можуть бути:

1) інформація про організацію, яка публікується спеціалізованими видавництвами, спілками підприємців, торговельними палатами;

2) інформація по фірмах: товарно-фірмова, адресна, загально-фірмова, галузева, про персональні зв'язки, про фінансові зв'язки фірми, біографічні довідники;

3) інформація, що публікується самими фірмами: щорічні звіти про діяльність фірм; балансові звіти фірм; проспекти фірми, виставочні та ярмаркові каталоги, монографії про діяльність фірми;

4) періодична преса, що публікує спеціалізовану інформацію про фірму; інформація, що публікується у вигляді окремих випусків або додатків до економічних журналів та газети про діяльність найбільших національних фірм;

5) інформація про фірми, що надається спеціалізованими організаціями та закладами, кредитно-довідковими бюро, консультаційними фірмами на основі абонементів та замовлень;

6) інформація про фірми, надана на підставі замовлень урядовими установами, спілками підприємств, торговими палатами, іншими організаціями, які сприяють розвитку зовнішньоекономічної діяльності [20].

Види інформації ми систематизували на рис. 3. Але нас в даному випадку найбільше цікавить стратегічна інформація під якою розуміють набір визначених даних про стан та перспективи розвитку виробничо-господарських систем різного рівня й конфігурації, які необхідні для вироблення оптимальних цільових стратегічних програмних рішень.



Рис. 2.3. Класифікація видів інформації

Стратегічна інформація, яка вилучається з облікових носіїв, характеризується рядом відмінностей, що зумовлені характером процесу прийняття управлінських стратегічних рішень:

1) орієнтованість не стільки «всередину» організації, скільки на її зовнішнє та проміжнє середовище;

2) аналіз інформації в умовах репрезентативної ймовірності;

3) прогнозний характер результатів обробки інформації;

4) велика ймовірність суб'єктивного тлумачення інформативних показників;

5) міжфункціональний характер інформації (необхідність інформаційного забезпечення окремих бізнес-процесів), що призводить до необхідності

оперування великими обсягами аналітичної та фінансової інформації [79].

На базі стратегічної інформації приймаються стратегічні рішення, які потім втілюються в стратегії та організаційні, фінансово-економічні соціально-психологічні, методичні та інші інструменти, за допомогою яких здійснюється стратегічний процес.

Стратегічні рішення безпосередньо визначають долю підприємства, впливають на його розвиток і життєздатність. Обґрунтованість рішень, що приймаються, залежить від інформації, на якій вони базуються, а ціна помилок постійно зростає [13].

Інформаційна база стратегічного планування – це постійно діюча система взаємозв'язків фахівців, обладнання і концептуальних моделей, призначених для збору, класифікації, аналізу та оцінки інформації, необхідної для стратегічного управління підприємством. Джерелом такої інформації є середовище. За ступенем зв'язків елементів середовища зі стратегічним управлінням підприємства розрізняють такі його складові частини: макро оточення, безпосереднє оточення, внутрішнє середовище [9].

Взаємозв'язок організаційних рівнів середовища та їх елементів наведено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Рівні організації середовища та їх елементи

* Примітка: джерело [9].

Стратегічна інформація може бути первинною та вторинною. Первинна стратегічна інформація представляє собою щойно отримані дані для вирішення конкретної досліджуваної проблеми або питання. Вони необхідні в тих випадках, коли досконалий аналіз вторинних даних не в змозі забезпечити необхідну інформацію.

Вторинна стратегічна інформація являє собою дані, зібрані раніше для цілей, що відрізняються від тих, які пов'язані з вирішенням проблеми.

Незалежно від того, достатня вона для вирішення проблеми чи ні, її низька ціна і відносно швидка доступність потребують, щоб первинні дані не збиралися до завершення ретельного пошуку вторинної інформації [23].

Основні джерела первинної і вторинної стратегічної інформації наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Джерела стратегічної інформації

Внутрішні	Зовнішні
Фінансова, управлінська і статистична звітність, реєстри обліку	Законодавчо-нормативні акти
Плани і прогнози розвитку підприємства	Засоби масової інформації, зокрема глобальні інформаційні мережі
Установчі документи, методично-інструктивні	Монографічна, методична і навчальна література
Явища і процеси на підприємстві	Погляди фахівців (фінансових аналітиків, керівників фінансових установ, органів державної влади, науковців тощо)
Судження працівників підприємства	Офіційні відповіді організацій на запити керівників підприємств, зокрема щодо підтвердження або спростування факту реалізації господарських операцій

* Примітка: джерело [12].

Переваги та недоліки первинної та вторинної стратегічної інформації

Стратегічна інформація	
Первинна	Вторинна
1	3
Переваги	<ul style="list-style-type: none"> – збирається у відповідності з точними цілями даної досліджуваної задачі; – методологія збору даних контролюється і відома компанії; – всі результати доступні для компанії, яка може забезпечити їх секретність для конкурентів; – надійність може бути визначена; – якщо вторинна інформація не відповідає на всі питання, то збір і аналіз первинних даних – єдиний спосіб отримати необхідні відомості.
Недоліки	<ul style="list-style-type: none"> – збір первинних даних може потребувати багато часу; – можуть потребуватися великі витрати; – деякі види інформації не можуть бути отримані; – підхід компанії може носити обмежений характер; – фірма може бути нездатною збирати первинні дані.
Характеристики	<ul style="list-style-type: none"> – багато її видів недорого, оскільки не потрібний збір нових даних; – інформація зазвичай збирається швидко, в той час як для отримання первинної інформації може знадобитись більше часу; – джерела інформації (наприклад, урядові) можуть містити дані, які фірма не може сама отримати; – інформація, зібрана з незалежних джерел, як правило, досить достовірна; – вона допомагає в ситуаціях, коли потребується попередній аналіз. – інформація може не підходити для цілей виконаного дослідження в силу своєї неповноти, загального характеру тощо. – вторинна інформація може бути застарілою; – методологія, що полягала в основі збору даних може бути невідомою; – можуть публікуватися не всі результати досліджень; – можуть існувати протирічливі дані, що може потребувати збору нової (первинної) інформації; – оскільки багато дослідницьких проектів не можуть бути повторені, надійність інформації не завжди відома.

Переваги та недоліки первинної та вторинної стратегічної інформації наведені в табл. 2.5. Так, до переваг первинної стратегічної інформації відносять: збирається у відповідності з точними цілями даної досліджуваної задачі; методологія збору даних контролюється і відома компанії; всі результати доступні для компанії, яка може забезпечити їх секретність для конкурентів; надійність може бути визначена; якщо вторинна інформація не відповідає на всі питання, то збір і аналіз первинних даних – єдиний спосіб отримати необхідні відомості.

До переваг вторинної стратегічної інформації відносять: багато її видів недорогі, оскільки не потрібний збір нових даних; інформація зазвичай збирається швидко, в той час як для отримання первинної інформації може знадобитись більше часу; джерела інформації можуть містити дані, які фірма не може сама отримати; інформація, зібрана з незалежних джерел; вона допомагає в ситуаціях, коли потребується попередній аналіз.

Практичне розв'язання проблем, пов'язаних із необхідністю забезпечення ефективної роботи підприємства, насамперед залежить від ступеня освоєння методів інформування та стратегічної інформації в управлінні діяльністю підприємства Структура витрат на одержання інформації наведена в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Структура витрат на одержання інформації

Тип	Структура витрат	Нецінові переваги й недоліки
1	2	3
Купівля інформації	витрати на пошук постачальника; витрати на придбання інформації; витрати на декодування	«+» - швидкість отримання інформації; «-» - невизначеність якості інформації, необхідність її декодування
Самостійне виробництво інформації	витрати на пошук вихідних даних; витрати додаткового робочого часу; витрати на забезпечення необхідної технічної бази	«+» - забезпечення необхідного рівня якості інформації; «-» - тривалість виробництва: потреба в додаткових інвестиціях

* Примітка: джерело [18].

Як видно із таблиці 2.6. швидше придбати необхідну інформацію, ніж самостійно виробити, але її якість і достовірність буде сумнівною, в той час, як самостійно вироблена інформація буде набагато якіснішою і достовірнішою.

Інформаційне забезпечення компанії в процесі стратегічного планування має здійснюватися на всіх без винятку стадіях. У той же час, інформаційне забезпечення процесу розробки стратегій, по-різному на всіх стадіях. Зведені дані про використання інформації при різних методах і етапах стратегічного планування та управління доцільно представити у вигляді таблиці

Потреба в інформації стратегічного управління і планування наведена в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Потреба в інформації стратегічного управління і планування

№	Найменування	Необхідна інформація
1	2	3
Стратегічне планування		
1	Визначення місії та цілей	Загальна інформація про навколишнє середовище, потенційні ринки, наявність ринкових ніш, власних ресурсів
2	Аналіз зовнішнього середовища	Інформація про можливості і загрози, сильні та слабкі сторони підприємства. Оцінка динаміки розвитку, частки ринку, рентабельності, життєвого циклу, аналіз використовуваних технологій, конкурентний аналіз
3	Аналіз внутрішнього середовища	Інформація про фінансово-економічні результати діяльності підприємства
4	Вибір стратегії	Рекомендації стратегічного аналізу, особистий досвід керівника, інформація із закритих каналів, поради фахівців
5	Оцінка вибраної стратегії	Інформація про відповідність обраної стратегії життєвим реаліям через певний проміжок часу (можуть бути використані дані стратегічного аналізу)
6	Реалізація стратегії та контроль	Інформація про заходи, пов'язані із виконанням стратегії; інформація про результати діяльності компанії на ринку, які стали наслідком виконання стратегії
Стратегічне управління		
1	Ранжування стратегічних завдань	Визначення конкретних першочергових напрямків діяльності на базі виробленої стратегії розвитку, а також з урахуванням найбільш істотних змін, що відбулися у зовнішньому середовищі в період планування
2	Управління по слабких сигналах	Інформація про слабкі сигнали, дані оцінки ступеня впливу тих чи інших загроз на компанію з урахуванням обраної раніше стратегії
3	Управління в умовах стратегічних несподіванок	Постійний моніторинг зовнішнього середовища на предмет можливостей і загроз у процесі здійснення такого управління (через відсутність часу на побудову моделей, рішення приймається спеціально створеним відділом)

* Примітка: джерело [7].

З таблиці видно, що стратегічне управління в реальному масштабі часу спирається, переважно, на суто спеціальну інформацію, яка необхідна тільки в конкретний момент виникнення тієї чи іншої загрози з боку зовнішнього середовища. На відміну від нього, стратегічне планування є періодичним інструментом в руках багатьох керівників. Тому воно вимагає періодичних спостережень за одним і тим же набором основних параметрів з метою складання

рекомендацій для вибору стратегій, оцінки і контролю обраної стратегії [20].

Відповідно до системи стратегічного планування, керівники, в процесі прийняття рішень спираються на періодичну інформацію, яка, головним чином, представляється їм у вигляді рекомендаційних матриць стратегічного аналізу, аналізу можливостей та загроз, сильних і слабких сторін організації, а також на інформацію про внутрішній стан компанії, наявності стратегічних резервів, дані про ефективність роботи, кадрах. Враховуючи специфіку стратегічного управління і планування і спираючись на вищевикладені дані, всю інформацію про навколишнє середовище компанії, яку керівники використовують для прийняття рішень, доцільно розділити на зовнішню і внутрішню. До зовнішньої інформації відноситься як інформація про всіх учасників того чи іншого ринку, так і про безпосереднє оточення. При цьому матриці стратегічного аналізу будуються, в основному, за даними про зовнішнє середовище (або безпосередньому оточенні), в той час як аналіз можливостей і загроз, сильних і слабких сторін організації передбачає дослідження як зовнішніх, так і внутрішніх факторів [32]. Показники, що характеризують стан навколишнього середовища підприємства в системі стратегічного планування див. табл. 8.

Процес здійснення цільових підбірок інформації, що надходить з багатьох джерел (табл. 8.) і являє собою по суті процес перетворення сукупності даних у стратегічну інформацію, об'єкти та джерела якої наведені в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Об'єкти та джерела стратегічної інформації

Об'єкти дослідження	Середовище	Джерела інформації
Органи законодавчої влади	Зовнішнє	Законодавство, підзаконні акти, інструкції
Уряд і його органи		Результати досліджень і розробок
Місцеві органи влади		Преса, радіо, телебачення
Громадські організації		Конференції, ярмарки
Міжнародні організації і їхні філії		
Політичні партії		
Підсистеми підприємства	Внутрішнє	Форми звітності
Процеси виробництва та збуту		Внутрішня нормативна документація
Зв'язки усередині та поза підприємством		Власні НДДКР
Споживачі	Проміжне	Огляди періодичної літератури
Постачальники (одиничних партій та оптові)		Власні дослідження
Конкуренти (вітчизняні та закордонні)		Замовлення цільових досліджень спеціалізованим організаціям
Партнери (торгові асоціації, банки, консалтингові й аудиторські фірми)		

* Примітка: сформовано автором.

Таблиця 2.8

Показники, що характеризують стан навколишнього середовища підприємства в системі стратегічного планування

Інформація	
Зовнішня	Внутрішня
Темпи зростання галузі	Кадри фірми, їхній потенціал, кваліфікація, інтереси
Ціна покупок	
Прихильність покупця до торгової марки	
Відносна стабільність галузевої норми прибутку	
Технологічні бар'єри для входження в галузь	
Рівень ділової дисципліни в галузі	Виробництво, включаючи організаційні, операційні і техніко-технологічні характеристики, наукові дослідження і розробки
Вплив постачальників в галузі	
Вплив держави в галузі	
Рівень використання галузевих потужностей	
Унікальність продукції (наявність товарів-аналогів та товарів-замінників)	
Суспільний імідж галузі	
Перспективи розвитку	
Диференціація продукції	Фінанси фірми
Особливості конкуренції	Маркетинг
Норма прибутку в галузі	
Відданість споживача торговій марці	Організаційна культура
Покупці - географічне положення, демографічні характеристики, соціально-психологічні характеристики, відношення покупців до продукту	Ефективність дистрибуторської мережі
Постачальники - вартість товару, що поставляється, гарантія якості, часовий графік поставок, пунктуальність і обов'язковість виконання умов постачальником	Ширина і глибина товарної лінії
Конкуренти - виявлення слабких і сильних сторін	
Ринок робочої сили	
Економічні чинники - величини ВВП, темпів інфляції, рівня безробіття, процентної ставки, продуктивності праці, норм оподаткування, платіжного балансу, норм нагромадження.	Місце розташування
Політичні фактори - чітке уявлення про наміри органів державної влади щодо розвитку суспільства та про засоби, за допомогою яких держава має намір здійснити свою політику	Ефективність виробництва

Ринкові чинники - численні фактори, які можуть здійснити безпосередній вплив на успіхи і провали організації	Виробничі запаси
Технологічні фактори - можливість, які наука відкриває для виробництва нової продукції	Якість продукції
Міжнародні чинники - загрози і можливості можуть виникнути в результаті простоти доступу до сировинних матеріалів, діяльності іноземних картелів (наприклад, ОПЕК), змін валютного курсу та політичних рішень в країнах, що вступають у ролі інвестиційних об'єктів або ринків	Науково-дослідний потенціал
Правові фактори - вивчення законів та інших нормативних актів, дієвість правової системи	Кадри
Соціальні фактори - ставлення людей до роботи і якості життя, звичаї та вірування, демографічна структура, поділ цінностей, зростання населення, рівень освіти і т.д.	Економія масштабу виробництва
	Післяпродажне обслуговування

* Примітка: сформовано автором.

Облік та аналіз є важливими функціональними компонентами інформаційної системи підприємства. Функцією обліку є оперативність збору та обробки виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення зацікавлених користувачів об'єктивною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Аналіз - функція, яка за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує наявність, структуру, динаміку економічних показників, вивчає ефективність їх використання, розглядає вплив різних факторів на фінансовий стан підприємства. Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації, необхідної для проведення аналізу з метою прийняття управлінських рішень.

Облікова та аналітична інформація є ядром інформаційного забезпечення системи управління, що об'єднує всі господарські процеси та забезпечує взаємодію різних структурних підрозділів будь-якого підприємства [3]. Місце облікової та аналітичної інформації у інформаційній системі підприємства зображено на рис. 2.5.

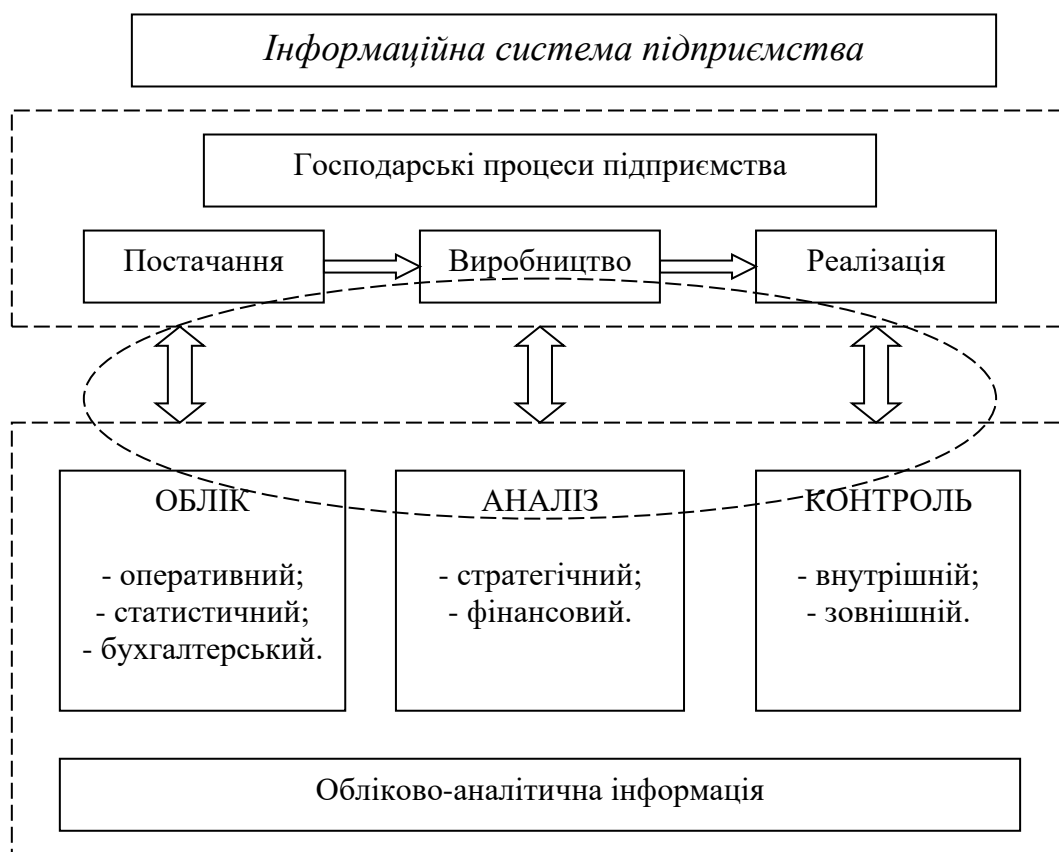


Рис. 2.5. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі підприємства

* Примітка: сформовано автором.

При ретельному розгляді функцій обліку та аналізу в системі стратегічного управління підприємствами в них можна встановити загальні для всіх двох функцій особливості: по-перше, всі вони мають спільний об'єкт дослідження і багато в чому єдиною первину базу даних; по-друге, всі вони

мають спільне завдання отримати і подати інформацію про діяльність корпорації її менеджерам; по-третє, є сервісними функціями управління, тобто їх виконують працівники апарату управління, але вони не є функціями з розпорядчими, управлінськими властивостями, оскільки рішення на підставі їх інформації приймають інші посадові особи.

Використовуючи єдину базу даних обліку та аналізу можливо сформувані обліково-аналітичну інформацію, під якою розуміють економічні відомості про осіб, факти, явища та процеси, що відбуваються у будь-якому господарюючому суб'єкті, отримані в результаті обліку, аналізу і синтезу [14, с. 5].

Обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління підприємством, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. При цьому облік є базою для аналізу, а результати аналізу, у свою чергу, є підставою для проведення синтезу та надання відомостей потенційному користувачеві цієї інформації [2].

Характеристика категорії «обліково-аналітична інформація» розкривається, головним чином, через зміст понять «облікова інформація» та «аналітична інформація» (рис. 2.6).

Згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, облікова інформація являє собою інформацію про стан, структуру та рух майна організації і джерела його утворення, господарські процеси та результати фінансової та виробничо-господарської діяльності організації [26].

Відповідно до теорії аналізу господарської діяльності під аналітичною інформацією розуміють відомості про забезпеченість і використання ресурсів підприємства та ефективну організацію його процесів [28]. Аналітичні дані слугують основою для економічного обґрунтування тактичних та стратегічних управлінських рішень підприємства.

Формування аналітичної інформації відбувається на основі даних фінансового та управлінського обліку, а також інформації, отриманої з альтернативних джерел, серед яких найбільш розповсюдженими є:

- видання центральних та регіональних органів управління статистики України. У них наводяться середньогалузеві показники за окремими напрямками діяльності;

- періодичні офіційні видання державних органів та структур, видання Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, відомчі збірники, що містять інформацію про фінансові та економічні показники;

- офіційні сайти державних структур, комітетів та міністерств, на яких публікується річна фінансова звітність тощо [23].

За джерелами надходження обліково-аналітична інформація поділяється на зовнішню та внутрішню. Своєю чергою, система зовнішніх інформаційних показників на чотири основні групи:

1. Показники, що характеризують загальноекономічний розвиток країни. Вони слугують основою здійснення моніторингу зовнішнього фінансово-економічного середовища функціонування підприємства при прийнятті

стратегічних рішень. Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних, що публікуються органами державної статистики.

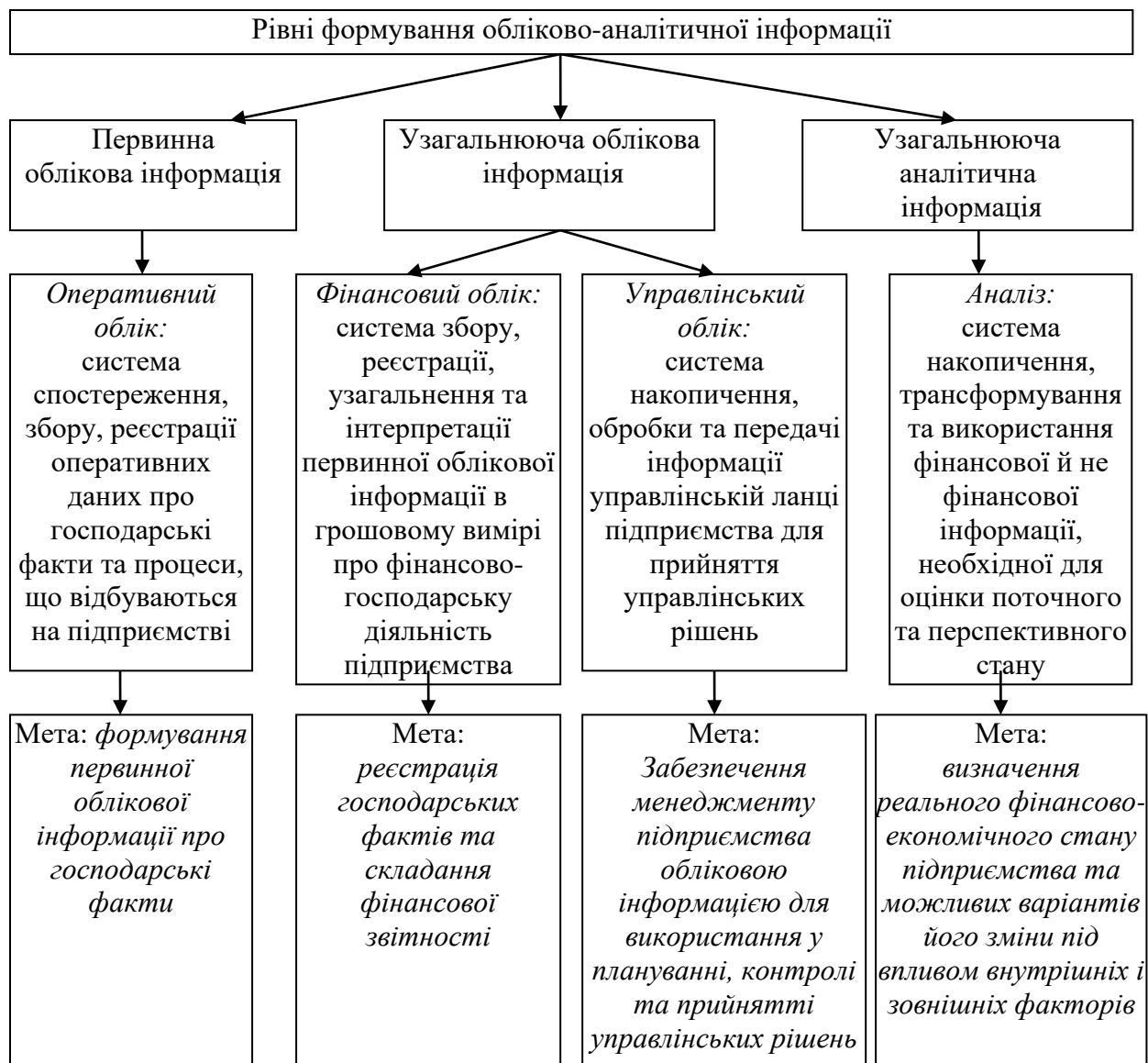


Рис. 6. Рівні формування обліково-аналітичної інформації

Показники, що входять до складу цієї групи, діляться на дві категорії:

- а) показника макроекономічного розвитку;
- б) показники розвитку напрямку економічної діяльності.

2. Показники, що характеризують кон'юнктуру фінансового ринку. Формування системи показників цієї групи базується на публікаціях періодичних комерційних видань, фондової та валютної біржі, а також на відповідних електронних джерелах інформації.

Показники, що входять до складу цієї групи, діляться на три категорії: а) показники, що характеризують кон'юнктуру окремих сегментів фондового ринку; б) показники, що характеризують кон'юнктуру окремих сегментів кредитного ринку; в) показники, що характеризують кон'юнктуру окремих сегментів валютного ринку.

3. Показники, що характеризують діяльність контрагентів і конкурентів. Ці показники формуються в розрізі таких блоків: «Банки»; «Страхові компанії»; «Інвестиційні компанії та фонди»; «Постачальники»; «Покупці»; «Конкуренти». Джерелами формування показників цієї групи є дані публічної фінансової звітності, відповідні рейтинги з основними результативними показниками діяльності («Банки», «Страхові компанії»), а також платні бізнес-довідки, що надаються окремими інформаційними компаніями.

4. Нормативно-регулюючі показники. Джерелами формування показників цієї групи є нормативно-правові акти, прийняті різними органами державного управління [8].

Система внутрішніх інформаційних показників формування стратегії розвитку підприємства поділяється на три групи.

1. Показники фінансової звітності підприємства, що широко використовується як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Вони застосовуються в процесі фінансового та стратегічного аналізу, планування, розробки стратегії і надають найбільш агреговане уявлення про результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

2. Показники управлінського обліку підприємства. Вони відображають інформацію про обсяги діяльності, суму і склад витрат та доходів тощо. Ці показники формуються зазвичай за такими блоками:

- а) в розрізі видів діяльності підприємства;
- б) в розрізі сегментів ринку та груп клієнтів;
- в) в розрізі центрів відповідальності (центрів витрат, доходу, прибутку та інвестицій).

3. Нормативно-планові показники пов'язані з фінансовим розвитком підприємства. Вони формуються безпосередньо на підприємстві за такими двома блоками: а) внутрішні нормативи, що регулюють фінансово-економічний розвиток підприємства (наприклад, нормативи використання окремих видів ресурсів, нормативи співвідношення окремих видів активів і структури капіталу, нормативна питома вага використання витрат); б) система планових показників фінансово-економічного розвитку підприємства, до складу яких включається сукупність показників операційних та фінансових бюджетів усіх видів.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління представляє собою інтегровану систему стратегічного обліку і стратегічного аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Метою обліково-аналітичного забезпечення формування стратегії розвитку має стати поєднання процедур стратегічного обліку і аналізу таким чином, щоб сформувати інформації наступного характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого стратегічних управлінського рішення.

За словами О. В. Пархоменка інформаційно-аналітичне забезпечення

системи стратегічного управління – це поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [17, с. 11]. Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення формування стратегії розвитку підприємства:

- 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- 2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;
- 3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного, фінансового і стратегічного аналізу діяльності підприємств [7].

Завдання організації обліково-аналітичного забезпечення формування стратегії розвитку підприємства:

- 1) визначити оптимальну послідовність виконуваних інформаційних функцій;
- 2) оптимізувати використання інформаційних ресурсів та скоротити витрати на збереження й передачу інформації;
- 3) оптимізувати інформаційний супровід логістичних процесів;
- 4) організувати оперативний моніторинг та поглиблений аналіз динаміки показників розвитку;
- 5) зменшити негативні прояви асиметрії надходження інформації;
- 6) забезпечити багатоваріантне прогнозування показників розвитку;
- 7) розробити багаторівневу номенклатуру даних, потрібних для відстеження траєкторії розвитку підприємства;
- 8) забезпечити підтримку прийняття рішень через розробку структурованого набору аналітичних звітів;
- 9) формування єдиного інформаційного простору для всіх підприємств;
- 10) стимулювання розвитку інформаційної інфраструктури на основі створення відповідних правових, економічних й технічних умов для здійснення ефективного інформаційного обміну;
- 11) формування системи нормативно-довідкової інформації та баз даних;
- 12) формування систем забезпечення обміну цільовою інформацією;
- 13) впровадження елементів системи менеджменту знань і бази даних ситуаційного управління;
- 14) формування підсистеми попередньої аналітичної обробки даних;
- 15) підтримка гнучкості виробничих процесів через забезпечення інформаційної прозорості й узгодженості рішень;
- 16) планування розвитку й удосконалення обліково-аналітичної системи;
- 17) автоматизувати збір та збереження даних щодо соціально-економічного розвитку підприємства;
- 18) усунення інформаційних бар'єрів у взаємодії між підрозділами підприємства;
- 19) розвинути потенційні можливості взаємного обміну даними в реальному часі між підприємством та контрагентами [19, с. 97].

Сучасна облікова система повинна відповідати стратегічним цілям підприємства. Тому при її побудові до уваги слід брати не тільки внутрішні фактори мікросередовища, але й враховувати вплив зовнішніх факторів

макросередовища. Такий підхід можливо реалізувати на базі концепції стратегічного обліку. Під стратегічним обліком слід розуміти облікову систему, яка покликана забезпечувати фахівців підприємства усією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, направлених на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання в цілому та в розрізі окремих стратегічних господарських центрів відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної стратегії.

Стратегічний облік враховує зовнішні фактори макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляються підприємством. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. У той же час, у стратегічному обліку формується інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища [8].

Сам стратегічний облік лише відображає факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без проведення аналізу дуже складний і трудомісткий процес, крім того для підприємства це може мати негативні наслідки. Стратегічний облік дає необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, під яким розуміють безперервний процес дослідження об'єкта (системи), результатом виконання якого є формування інформаційно-аналітичної бази для прийняття управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей, формування конкурентних переваг та зростання вартості господарських одиниць. Такий аналіз передбачає вчасне коригування обраної стратегії з метою швидкого реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, що є однією із основних умов ефективного функціонування підприємства та його конкурентоспроможності. Стратегічний аналіз має подвійне спрямування: в майбутнє (чого ми хочемо досягти – формування стратегічних цілей) та з майбутнього до сучасного (що ми маємо зробити сьогодні, щоб отримати бажаний результат у майбутньому).

Таким чином, поєднання даних стратегічного обліку та аналізу дасть нам можливість сформулювати надійне обліково-аналітичне забезпечення формування стратегії розвитку підприємства, що виступає як компонент інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством, дозволяє розв'язувати функціональні задачі стратегічного управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем. У такий спосіб стає ясно, що вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств є необхідною умовою прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень, спрямованих на реалізацію стратегії розвитку і додання їй сталого характеру.

2.3. Стратегічний аналіз, як основа довгострокового планування у системі стратегічного управління

Входження України до світового економічного простору зумовлює необхідність опанування нових для вітчизняних підприємств моделей та методів аналізу, необхідних для прийняття виважених, доцільних і, що дуже важливо, вчасних та адекватних зовнішній ситуації управлінських рішень. Слід зазначити, що за радянських часів сформувалася колосальна база наукових підходів, методів та інструментів оцінки економічного потенціалу та ефективності діяльності господарюючих суб'єктів. Мова йде про методи економічного, статистичного, фінансового, програмно-цільового аналізу. Водночас виникає питання: чому маючи такий багатий аналітичний арсенал вітчизняні підприємства залишаються неспроможними вирішувати складні завдання довгострокового (стратегічного) зростання і характеризуються низьким рівнем конкурентоспроможності як на внутрішніх так і на зовнішніх ринках. Досвід показує, що застосовувані до теперішнього часу у вітчизняній практиці методичні підходи до аналізу зосереджуються на дослідженні внутрішніх факторів, що обмежують або сприяють росту підприємства на ринку, і значно менше уваги приділяється вивченню різних зовнішніх чинників впливу на конкурентне становище підприємства. В таких умовах, у системі управління підприємством, орієнтованій на стратегічний розвиток винятково актуального значення набуває стратегічний аналіз, який розглядається як виконання відповідної функції управління, орієнтованої на перспективу і такої, що має високий ступінь невизначеності [20].

Термін «стратегічний аналіз» у літературних джерелах та на практиці має досить неоднозначне трактування. Це зумовлює необхідність дослідження семантики цієї категорії. Різноманітність та різноплановість поглядів авторів на тлумачення терміну подано в табл. 2.10.

З урахуванням наведених визначень, можна виділити такі підходи до трактування стратегічного аналізу:

- 1) спосіб перетворення інформації, отриманої у результаті аналізу середовища, на стратегію (стратегічний план) підприємства;
- 2) виконання функції управління, яка спрямована на перспективу;
- 3) аналіз внутрішнього та зовнішнього середовищ з метою визначення напрямку розвитку підприємства;
- 5) метод, що забезпечує процес стратегічного планування та контролінгу інформаційно-аналітичними даними;
- 6) оцінка стратегічного потенціалу підприємства;
- 7) етап стратегічного управління.

Стратегічний аналіз не можна розглядати як спосіб чи метод, оскільки йому притаманний значний перелік інструментарію, який включає методи, моделі, способи, прийоми тощо. Його слід виділяти як самостійний напрям дослідження, як окрему систему, оскільки його елементи присутні на всіх етапах стратегічного управління: від визначення стратегічних цілей до реалізації стратегії та оцінки її ефективності [29].

Ми пропонуємо доповнити існуючі підходи до трактування сутності стратегічного аналізу такими підходами:

а) аналіз можливих змін у середовищі функціонування з метою управління ними та визначення варіантів перетворення загроз на можливості;

б) аналіз ефективності стратегії, яка реалізується на підприємстві зараз та можливості її модифікації чи заміни з метою прискорення досягнення стратегічних цілей.

Ми вважаємо, що під стратегічним аналізом підприємства слід розуміти безперервний процес дослідження об'єкта (системи), результатом виконання якого є формування інформаційно-аналітичної бази для прийняття управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей, формування конкурентних переваг та зростання вартості господарських одиниць. Такий аналіз передбачає вчасне коригування обраної стратегії з метою швидкого реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, що є однією із основних умов ефективного функціонування підприємства та його конкурентоспроможності.

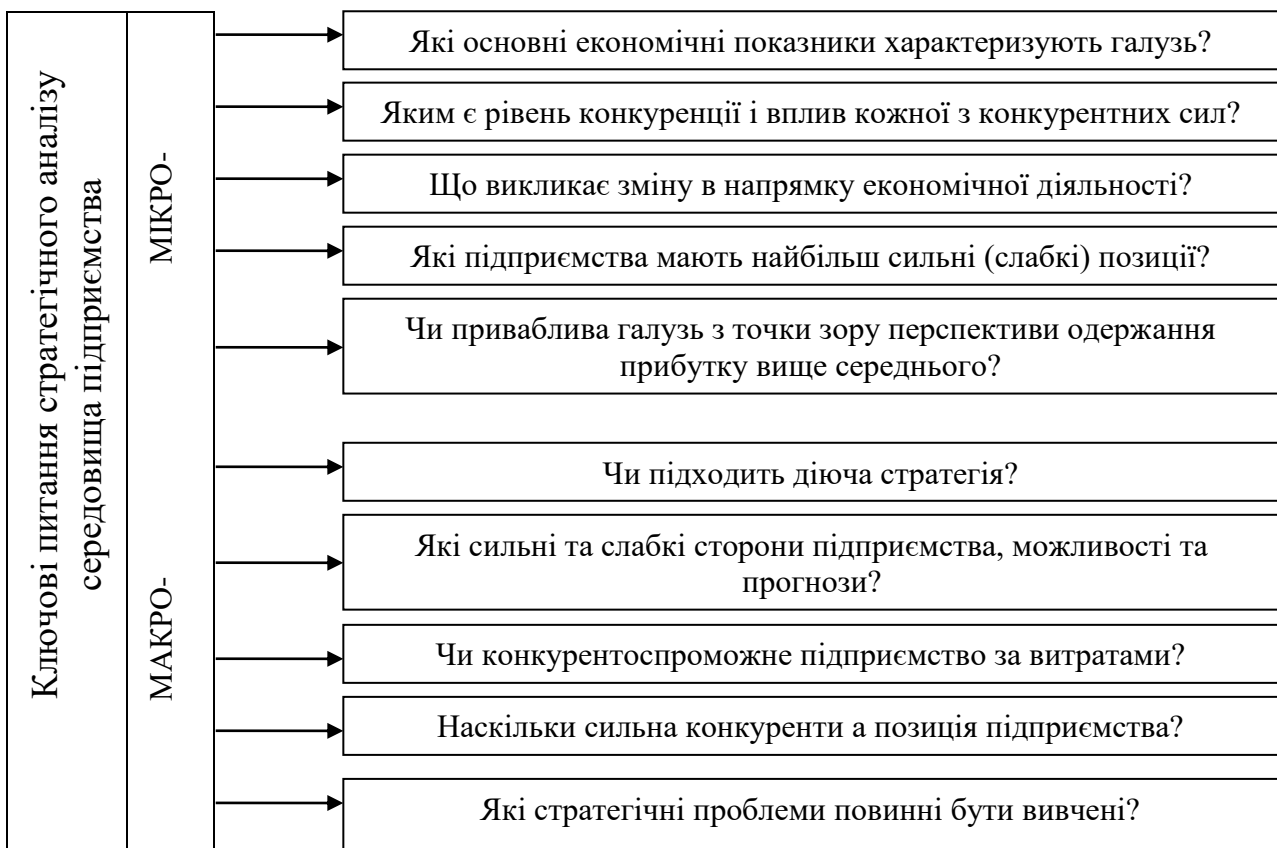


Рис. 2.7. Ключові питання стратегічного аналізу макро- і мікросередовища підприємства

Стратегічний аналіз має подвійне спрямування: в майбутнє (чого ми хочемо досягти – формування стратегічних цілей) та з майбутнього до сучасного (що ми маємо зробити сьогодні, щоб отримати бажаний результат у майбутньому).

Трактування терміну «стратегічний аналіз» у літературних джерелах

Автор (джерело)	Визначення поняття стратегічний аналіз
1	2
З. І. Галушка, І. Ф. Комарницький	«... аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища організації (підприємства) з метою визначення стратегії подальшого розвитку»
Т. В. Головка	«... це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства. Стратегічний аналіз є початковим етапом розробки стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні та оцінюванні внутрішнього та зовнішнього середовища, в якому знаходиться підприємство, і дає змогу виявити: які в дійсності стратегічні можливості підприємства? Яка стратегія найкраща?»
М. В. Володькіна	«... один із методів визначення майбутніх тенденцій розвитку фірми»
М. І. Ковальчук	«... сукупність способів вивчення досягнутого рівня й стану господарської діяльності, а також її варіантів на основі даних обліку, звітності, нормативних даних з метою визначення ефективніших варіантів стратегії ведення господарства»
З. Є. Шершньова, С. В. Оборська	«... вивчення окремих напрямів впливу середовища на організацію»
Е. А. Уткін	«... це засіб перетворення бази даних, отриманих у результаті аналізу середовища, у стратегічний план організації»
Є. В. Мних	«... це насамперед процес визначення критично важливих ситуацій зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть впливати на досягнення підприємством перспективних цілей»
В. А. Вінокуров	«... дослідження економічної системи за параметрами, які визначають її майбутній стан»
О. В. Дем'янова	«... це спосіб реалізації системного і ситуаційного підходів при вивченні різних факторів впливу на процес стратегічного управління»
І. І. Івакіна	«... логічний та змістовний метод, суть якого полягає в інформаційно-аналітичному забезпеченні процесів стратегічного планування і стратегічного контролю»
Н. С. Пласкова	«... вивчення навколишнього середовища підприємства, його внутрішніх процесів та культури» «... це початок управління стратегічними зміними на підприємстві»
К. І. Редченко	«... це представлення стратегічних фінансово-економічних та інших цілей підприємства, які сприяють досягненню основної цілі - максимізації ринкової вартості підприємства, у формалізованому та системному вигляді, на основі комплексного вивчення поточного та майбутнього характеру впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на його діяльність» «... один із інструментів перспективного управління бізнесом»
	«... комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на хід досягнення стратегічних цілей підприємства»

* Примітка: сформовано автором.

Ключові питання стратегічного аналізу наведені на рис. 2.7.

Стратегічний аналіз зосереджується на комплексному дослідженні факторів, які підприємство може використати для свого розвитку в довготривалій перспективі.

Метою стратегічного аналізу, на нашу думку, є проведення змістовного і більш-менш формального дослідження чинників, виявлення тенденцій, формування можливих напрямків довгострокового розвитку підприємства.

Предметом стратегічного аналізу слід вважати концептуальні напрями функціонування і розвитку підприємства, його організаційні, економічні та інформаційні ресурси та можливості, які розглядаються з погляду нарощування стратегічного потенціалу підприємства та зміцнення його позицій на ринку у довгостроковому аспекті.

Як об'єкти стратегічного аналізу, як правило, виділяють окремі стратегічні господарські підрозділи, стратегічні зони господарювання, сектори бізнесу або окремі продукти.

Результатом стратегічного аналізу стає системна модель об'єкта (підприємства і його структурних одиниць) та зовнішнього оточення.

На нашу думку, для досягнення поставленої мети стратегічний аналіз повинен вирішити наступні завдання:

1) з'ясувати відповідність організаційної та фінансової структури підприємства заявленим стратегічним цілям, сформулювати відповідні рекомендації для негайного впровадження;

2) з'ясувати ефективність виробництва окремих видів продукції;

3) розробити рекомендації щодо формування найбільш ефективної асортиментної політики;

4) визначити потенційні джерела ключових компетенцій та стратегічних ризиків;

5) обґрунтувати заходи щодо зростання ефективності господарювання, які не залежать від того, яка в подальшому стратегія буде вибрана;

6) з'ясувати структуру пропозиції та основних сегментів ринку, на яких представлено підприємство;

7) зробити висновки про основних потенційних споживачах за сегментами, а також про ключові фактори прийняття рішення про купівлю товару;

8) з'ясувати потенційні джерела ключових компетенцій та стратегічних ризиків;

9) з'ясувати перспективні проекти розвитку підприємства за результатами аналізу зовнішнього середовища;

10) зробити висновки про найбільш типові моделі бізнесу у передових компаній-аналогів, які працюють на подібних ринках.

До основних принципів стратегічного аналізу можна віднести цілеспрямованість, об'єктивність, системність, науковість, дієвість, плановість, ефективність, своєчасність.

Цілеспрямованість – дозволяє виділити межі об'єкту аналізу, адресність і конкретність висновків.

Об'єктивність – досягається за допомогою: використання відповідних методів аналізу, вибору показників, що характеризують об'єкт дослідження;

залучення виконавців з відповідною підготовкою, рівнем знань, що володіють необхідним досвідом; вибором бази (еталону) для порівняння [23].

Системність – забезпечує повноту, реальність висновків.

Науковість – виходить з положень діалектичної теорії пізнання, враховує вимоги економічних законів розвитку виробництва, використовує нововведення і передовий досвід, новітні методи досліджень.

Дієвість – визначає можливість активної дії на діяльність організації і її результатів, своєчасного визначення недоліків, прорахунків і упущень у функціонуванні системи. З цього принципу слідує необхідність практичного використання матеріалів аналізу для управління організацією, розробки конкретних заходів, обґрунтування, корегування і уточнення планових даних. У протилежному випадку мета аналізу не досягається.

Плановість – витікає з необхідності планування аналітичної роботи, розподілу обов'язків по її виконанню між виконавцями і контролю за її проведенням.

Ефективність – витрати на проведення стратегічного аналізу повинні давати багатократний ефект.

Своєчасність – час і тривалість проведення дослідження повинне сприяти ухваленню рішень у потрібний момент.

За ступенем зв'язків елементів середовища зі стратегічним управлінням підприємства розрізняють такі його складові частини: макро оточення; безпосереднє оточення; внутрішнє середовище.

Стратегічний аналіз макросередовища включає вивчення впливу економіки держави, правового регулювання, політичних процесів, природних умов і ресурсів, соціальних аспектів на стратегію розвитку підприємства. Ці елементи макро оточення не мають прямого зв'язку з підприємством, але впливають на формування загальної атмосфери бізнесу.

Безпосереднє оточення аналізується за такими основними компонентами: покупці, постачальники, конкуренти, ринок робочої сили та інші. Воно охоплює тих учасників ринку, з якими підприємство має прямі стосунки або які безпосередньо впливають на його діяльність. Макро оточення і безпосереднє оточення разом складають зовнішнє середовище.

Стратегічний аналіз зовнішнього середовища здійснюється для того щоб: виявити зміни, які діють на різні аспекти стратегії підприємства; виявити, які фактори зовнішнього середовища можуть становити загрозу для підприємства; оцінити, які фактори зовнішнього середовища можна використовувати для досягнення стратегічної цілі. Це дозволяє спрямувати зусилля підприємства в найбільш сприятливому для розвитку бізнесу напрямку.

Стратегічний аналіз зовнішнього середовища допомагає отримати важливі результати: прогнозувати непередбачувані обставини; розробляти заходи попередження несприятливих непередбачуваних обставин і загроз; допомагає перетворити потенційні загрози у вигідні можливості [25].

Отже, основне призначення стратегічного аналізу зовнішнього середовища - виділити істотні фактори, що найбільшою мірою впливають на успіх діяльності підприємства, і постійно контролювати їх зміни з метою передбачення нових можливостей, що відкриваються, і потенційних загроз. Результати аналізу

дозволяють підприємству вчасно спрогнозувати появу загроз і можливостей, розробити сценарії розвитку тієї або іншої ситуації і стратегію реалізації місії та досягнення цілей організації.

Стратегічний аналіз внутрішнього середовища виявляє можливості і потенціал, на який може розраховувати підприємство у конкурентній боротьбі в процесі досягнення своїх цілей. Внутрішнє середовище включає такі елементи підприємства: виробництво, фінанси, маркетинг, управління персоналом, організаційну структуру.

Аналіз внутрішнього середовища розкриває ті внутрішні можливості і той потенціал, на який може розраховувати підприємство у конкурентній боротьбі в процесі досягнення своїх цілей. Аналіз внутрішнього середовища дозволяє також, більш вірно сформулювати місію і краще усвідомити цілі організації. Винятково важливо завжди пам'ятати, що підприємство не тільки виробляє продукцію для оточення, але і забезпечує можливість існування своїм членам, надаючи їм роботу, можливість участі в прибутках, створюючи для них соціальні умови.

Таким чином, об'єкти стратегічного аналізу розміщуються у трьох частинах середовища: макро оточення, безпосередньому оточенні і всередині підприємства. Вони мають різний вплив на стратегію діяльності підприємства.

Здійснення стратегічного аналізу передбачає проходження відповідних етапів (рис. 2.9).

1. Аналіз стратегічних проблем, цілей, завдань тощо, пов'язаних із стратегічним розвитком підприємства, на яких необхідно сконцентрувати увагу і прийняти відповідні оптимальні управлінські рішення. Стратегічні цілі підприємства необхідно аналізувати на їх відповідність місії підприємства та його пріоритетам. Також на цьому етапі доцільно періодично проводити аналіз місії на її актуальність і відповідність інтересам власників підприємства. Якщо аналіз місії свідчить про її невідповідність інтересам власників чи цілі не відповідають місії та пріоритетам підприємства, то необхідно їх переглянути і змінити. Одним із варіантів для визначення стратегічних цілей є побудова дерева цілей з одночасним їх аналізом на взаємоузгодженість [26].

2. Аналіз стратегічного потенціалу підприємства та його зовнішнього середовища (опосередкованого та безпосереднього впливу) для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2.1. Аналіз стратегічного потенціалу підприємства: визначення переліку показників для оцінювання кожного елементу потенціалу; збір інформації; визначення загального рівня стратегічного потенціалу;

2.2. Аналіз зовнішнього середовища підприємства: структурування зовнішнього середовища; визначення груп факторів та суб'єктів впливу на діяльність підприємства; визначення переліку показників для аналізу; збір інформації; розрахунок значення цих показників та визначення їх сприятливого чи загрозливого впливу на конкурентну позицію підприємства на ринку, його конкурентоспроможність, стратегію та на вибір подальшого напрямку його діяльності.

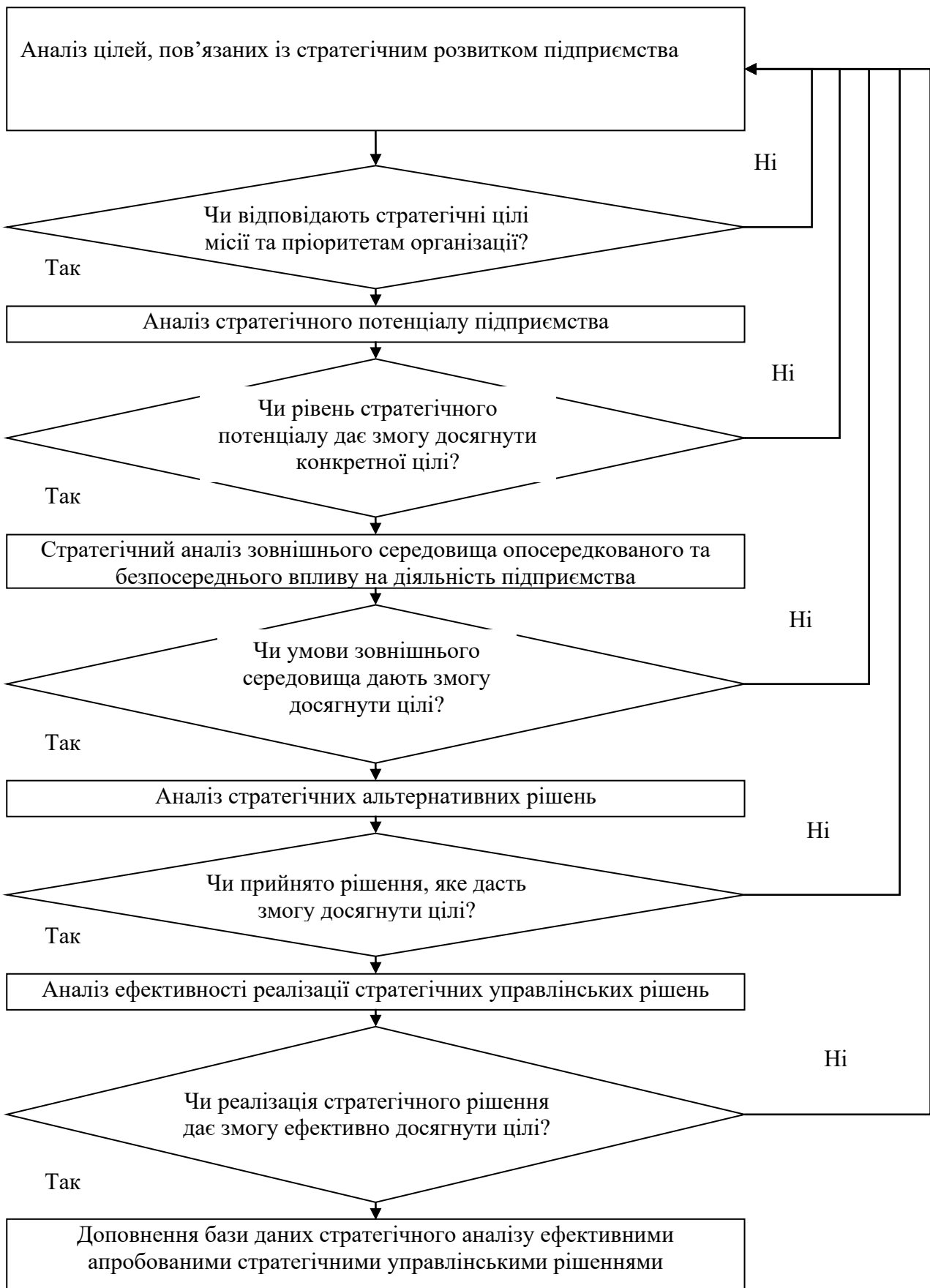


Рис. 2.9. Алгоритм стратегічного аналізу на підприємстві.

* Примітка: сформовано автором

Масштаби аналізу зовнішнього середовища можуть відрізнятися залежно від виду стратегічних рішень, які прийматимуться за його результатами.

2.3. Аналіз можливості дотримання місії та досягнення стратегічних цілей підприємства за наявного рівня стратегічного потенціалу та умов зовнішнього середовища.

3. Аналіз стратегічних альтернативних рішень та виявлення найоптимальнішого із них, враховуючи, зокрема, рівень стратегічного потенціалу, умови зовнішнього середовища та наявні стратегічні конкурентні переваги. Оптимальність рішення визначається як економічною доцільністю, так і відповідністю місії та цілям підприємства.

4. Аналіз ефективності реалізації стратегічного управлінського рішення (за етапами його виконання). На основі інформації про зміни у стратегічному потенціалі чи у зовнішньому середовищі підприємства може здійснюватися коригування стратегічних дій або перегляд місії чи цілей

5. Доповнення бази даних стратегічного аналізу ефективними апробованими стратегічними управлінськими рішеннями.

Використання, сформованої за результатами стратегічного аналізу, бази даних у майбутньому сприятиме пришвидшенню процесу прийняття стратегічних управлінських рішень тих видів, які раніше розглядалися та приймалися.

Методика стратегічного аналізу, як й інших прикладних економічних дисциплін, базується на певній сукупності загальнонаукових і власних (прикладних) методичних прийомів. До першої категорії належать ті прийоми, які ґрунтуються на методі філософії: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, спостереження, порівняння, моделювання, абстрагування, системний аналіз та ін. [10].

Окрім загальнонаукових методичних прийомів у процесі проведення стратегічного аналізу виникає необхідність застосування різних прикладних прийомів, які і відображають їх унікальність та відмінність від традиційних методів аналізу.

Поділ інструментів стратегічного аналізу за основними етапами аналізу та завданнями надасть можливість більш наглядного їх порівняння з метою ідентифікації зв'язків між показниками, на яких вони ґрунтуються та оцінювання рівня співпадіння результатів, отриманих за різними методами (моделями, підходами). Класифікація методів за основними етапами стратегічного аналізу із виділенням завдань у кожній із груп див. табл. 2.9.

Враховуючи удосконалену нами класифікацію та здійснений розподіл інструментарію за основними етапами стратегічного аналізу, проаналізуємо переваги та недоліки кожної із цих груп.

Таблиця 2.9

Найпоширеніші інструменти стратегічного аналізу в розрізі його основних етапів

Основні етапи стратегічного аналізу:	Аналіз місії та цілей		Аналіз потенціалу підприємства, його зовнішнього середовища та їх взаємодії				Аналіз стратегічного портфелю* та стратегій (стратегічних рішень)				
	Завдання аналізу	Інструменти стратегічного аналізу:	Формування місії та альтернативного переліку цілей	Аналіз досяжності цілей та їх відповідності місії	Аналіз потенціалу підприємства	Аналіз зовнішнього середовища підприємства	Визначення та аналіз конкурентних переваг підприємства	Аналіз конкурентної позиції підприємства	Ідентифікація найефективніших стратегічних господарських одиниць	Аналіз перерозподілу ресурсів між стратегічними господарськими одиницями	Формування і аналіз альтернативного набору стратегій
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Модель BCG				+		+	+	+	+		
Матриця Mc/Kinsey			+	+	+	+		+	+		
Модель Shell			+	+			+	+	+		
Матриця PIMS			+	+	+	+			+		
Модель 5-и конкурентних сил Портера				+		+					
Метод GAP					+	+					
Матриця ADL						+	+	+	+		
Модель Хофера-Шендлера				+		+	+	+	+		
Метод SPACE			+	+	+	+			+		
SWOT-аналіз				+	+				+		
Концепція BSC Нортон і Каплана			+	+	+				+	+	
PEST-аналіз				+							
Матриця Ансоффа «продукт-ринок»									+		
Метод дезагрегації цілей	+	+									
Метод забезпечення необхідних умов	+	+									

* Стратегічний портфель – сукупність стратегічних господарських одиниць підприємства

До інструментарію, з використанням якого аналізують місію та цілі, належать методи побудови «дерева цілей», зокрема метод забезпечення необхідних умов та дезагрегації. Перевагами цих методів є: простота застосування; альтернативність засобів досягнення стратегічних цілей (метод дезагрегації); можливість встановлення відповідальних осіб за досягнення

поставлених цілей у відповідності із функціональними сферами (метод забезпечення умов) та підсистемами (метод дезагрегації) на основі ієрархічності побудови «дерева цілей» [12].

До недоліків інструментів цієї групи можна віднести, по-перше, те, що не завжди цілі чи місію можна кількісно виміряти, по-друге, присутній суб'єктивізм при визначенні цілей, а застосування методу дезагрегації можливе лише для формалізованих цілей, які стосуються реально існуючих об'єктів або таких, що створюються.

До інструментів стратегічного аналізу, які використовуються для аналізу середовища функціонування об'єкта дослідження, належать зокрема: метод PEST-аналізу, PIMS-аналізу, метод GAP. Перевагами інструментів цієї групи є, як правило: комплексне дослідження факторів внутрішнього та зовнішнього середовища (окрім методу PEST-аналізу) та простота розрахунків. До недоліків відносять: незначна кількість факторів, що беруться до уваги при аналізі; статичність методів; неможливість врахування швидких та не прогнозованих змін; суб'єктивізм при виборі та оцінці факторів впливу; обмеженість у використанні [5].

До інструментів стратегічного аналізу, які використовуються лише для формування альтернативного набору стратегій, належить матриця Ансоффа «продукт-ринок» та ін. Її перевагами є простота застосування та наочність, а недоліками є схематичність, врахування лише двох чинників (продукт та ринок), обмежена та одностороння орієнтація на зростання підприємства та незначна кількість стратегій.

Оскільки ідентифікація стратегічних господарських одиниць здійснюється, як правило, на основі дослідження внутрішнього та зовнішнього середовища і передбачає формування альтернативного набору стратегій для кожної із них, то найбільшу групу складають так звані багатофункціональні інструменти стратегічного аналізу. Якщо проранжувати багатофункціональні методи та моделі за першочерговістю завдань, то можна виділити наступні підгрупи:

1. Багатофункціональні інструменти, першочерговим завданням яких є збалансування стратегічного портфелю: моделі BCG, Shell/DPM та Хофера-Шендлера, матриці Mc/Kinsey та ADL.

Перевагами цих методів та моделей стратегічного аналізу є: оцінювання як кількісних, так і якісних параметрів (модель Shell/DPM); можливість застосування на різних етапах життєвого циклу підприємства загалом чи окремої стратегічної господарської одиниці (моделі Shell/DPM та Хофера-Шендлера, матриця Mc/Kinsey); формування переліку альтернативних стратегій, однак не завжди достатнього для прийняття ефективних рішень; комплексне дослідження підприємства, стратегічної господарської одиниці чи продукції.

До недоліків можна віднести такі аспекти: неврахування потенціалу підприємства (модель Хофера-Шендлера, матриця ADL); суб'єктивізм при оцінюванні конкурентоспроможності та перспектив розвитку об'єкта дослідження; неврахування можливості зміни етапу життєвого циклу підприємства, виду діяльності, продукції (матриця ADL та модель BCG);

статичність; незначна кількість аналізованих показників; висока вартість додаткової інформації для аналізу; для аналізу необхідні дані про конкурентів, які, як правило, важко або й взагалі неможливо отримати [64].

2. Багатофункціональні інструменти, основними завданням яких є аналіз середовища функціонування об'єкта дослідження та формування набору альтернативних стратегій. Такими вважаються SWOT-аналіз та похідний від нього метод SPACE. Більш відомим та поширеним є SWOT-аналіз, однак не слід його переоцінювати.

До недоліків цих методів відносять: суб'єктивізм у визначенні факторів впливу та їх ранжуванні (SWOT-аналіз); неможливість врахування зміни внутрішніх та зовнішніх факторів (SWOT-аналіз); стратегії сформовані із їх використанням є загальними та недостатніми для прийняття управлінських рішень. Для часткового усунення цієї проблеми SWOT-аналіз необхідно проводити із одночасним порівнянням із аналогічною інформацією про конкурентів.

Крім того при проведенні SWOT-аналізу, на жаль, не враховуються випадки, коли ідентифіковані можливості себе не проявлять чи коли слабкі сторони стануть ще слабшими, а сильні сторони будуть ослаблені діями конкурентів. З метою передбачення таких подій рекомендується проводити АНТИ-SWOT-аналіз, який дасть змогу передбачати умови, за яких стратегія не може бути реалізованою. Порядок його проведення залишається незмінним, змінюються лише питання, які ставляться перед дослідженням: яким чином можна не реалізувати сильні сторони, використовуючи можливості, яким чином посилення загроз може послабити сильні сторони тощо [18].

Крім недоліків, існує ряд переваг SWOT-аналізу, зокрема він дає змогу систематизувати знання про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства; визначити конкурентні переваги та сформувані пріоритети розвитку.

3. Підгрупа інструментів, основним завданням яких є формування стратегії та оцінка ефективності діяльності (концепція BSC Нортон і Каплана).

Перевагами цієї концепції є, по-перше, наявність чіткої послідовності етапів формування стратегії та її оцінювання, а по-друге, інтеграція фінансових і не фінансових показників на основі системи причинно-наслідкових зв'язків [19].

Однак наведені переваги не нівелюють недоліки концепції, зокрема, як і в більшості інструментів стратегічного аналізу, в ній присутній суб'єктивний фактор при виборі показників оцінювання досяжності стратегічної мети. Крім того ціна зібраної інформації для проведення аналізу може бути досить високою, сама ж інформація може втратити актуальність за час її збирання.

Таким чином, для підтримки динамічного розвитку складних виробничо-організаційних систем, якими є промислові підприємства, в умовах мінливого середовища важливого значення набуває стратегічний аналіз, який дозволяє не тільки виявляти можливості та загрози зовнішнього оточення, але й формувати альтернативні стратегії щодо досягнення підприємством стійкого довгострокового росту в умовах жорсткої конкуренції. Вважаємо, що при проведенні стратегічного аналізу обов'язково потрібно враховувати особливості середовища, у якому

функціонує підприємство, і зважати на рівень невизначеності, з якою доведеться зіткнутися під час дослідження. Специфіка стратегічного аналізу на відміну від ретроспективного аналізу полягає у тому, що досить часто достовірної інформації просто немає і доводиться розробляти декілька сценаріїв для найімовірніших варіантів розвитку подій у майбутньому.

2.4. Аналіз конкурентного середовища з метою визначення конкурентної ніші підприємства

Конкуренція є об'єктивним економічним законом розвинутого товарного виробництва, дія якого є для товаровиробників зовнішньою примусовою силою до підвищення продуктивності праці на своїх підприємствах, збільшення масштабів виробництва, прискоренні НТП, впровадження нових форм організації виробництва, форм і систем заробітної плати тощо. Конкуренція - процес управління суб'єктом своїми конкурентними перевагами для того, щоб перемогти або для досягнення інших цілей в боротьбі з конкурентами за задоволення об'єктивних або суб'єктивних потреб в рамках законодавства або в природних умовах. Конкуренція є рушійною силою розвитку суб'єктів і об'єктів управління, суспільства в цілому. Рівень конкурентоспроможності підприємства полягає в можливості адекватної реакції підприємства на дії конкурентів. Реакція повинна сприяти збереженню конкурентного статусу підприємства чи його зростанню.

Конкурентний статус організації – це позиція організації в конкурентній боротьбі, своєрідний визначник її положення на ринку. Переваги однієї з конкуруючих сторін можна інтерпретувати як силу, з якою суперник витісняється з ринку. Чим вищий рівень цієї переваги і чим більше вона зберігається, тим швидше йде процес заміщення суперника.

Конкурентні переваги - це характеристики, властивості товару або торговій марці, які створюють для організації певні переваги над прямими конкурентами. Ці характеристики (атрибути) можуть бути найрізноманітнішими і відносяться як до самого товару (базової послуги), так і до додаткових послуг, що супроводжують базову, до форм виробництва, збуту [25].

Основними методами конкурентної боротьби є поліпшення якості, дизайну товарів і послуг, швидке оновлення асортименту продукції, надання гарантій і після продажних послуг, тимчасове зниження цін, умов оплати, впровадження заходів інноваційної політики, ефективного рекламування продукції тощо. Поряд з цим використовуються «мирні» методи обмеження конкуренції: таємні угоди про єдину політику цін і поділ ринків збуту, реалізацію великих науково-технічних проектів, обмін інформацією з різних питань наукової, технічної, ринкової стратегії. Серед неекономічних методів конкурентної боротьби - фінансові махінації та спекуляції цінними паперами, промислове шпигунство, підкуп чиновників державного апарату з метою отримання урядових контрактів, субсидій тощо [20].

Конкуренція породжує конкурентне середовище. Конкурентне середовище представлене значною кількістю самостійних (незалежних) організацій, які

прагнуть зміцнити своє економічне становище, залучаючи покупців внаслідок пропозиції кращих умов продажу порівняно з конкурентами.

Конкурентоспроможність визначає здатність витримувати конкуренцію порівняно з аналогічними об'єктами. Конкурентоспроможність організації може бути визначена як комплексна порівняльна характеристика підприємства, яка відображує ступінь переваги сукупності оціночних показників його діяльності, що визначають успіх підприємства на певному ринку за певний проміжок часу по відношенню до сукупності показників конкурентів.

Апробуємо методика аналізу конкурентоспроможності на прикладі ТЗОВ «Птахокомплекс «Губин»». Щоб оцінити конкурентоспроможність ТЗОВ «Птахокомплекс «Губин» проаналізуємо його сильні та слабкі сторони, а отримані результати відобразимо в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Сильні та слабкі сторони ТЗОВ «Птахокомплекс «Губин»

Підсистеми внутрішнього середовища	Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2	3
1. якості	Високоякісна продукція	Не прослідковуються
2. виробництва	Модернізація виробничого обладнання, постійне удосконалення технологічних процесів	Низька рентабельність продукції
3. планування	Наявність системи планових документів	Часткове недотримання планових показників
4. соціального забезпечення	Повний соціальний пакет (включаючи пільги, оздоровчий відпочинок, святкові заходи тощо)	Не прослідковуються
5. фінансів	Прибутковість, фінансова стабільність	Незначна заборгованість, невеликі розміри кредитів
6. технічного забезпечення	Повне технічне забезпечення невиробничого персоналу	Не повна комп'ютеризація виробничого процесу
7. збуту	Ефективна збутова мережа	Відокремленість збутової мережі
8. управління	Чітко побудована організаційна структура управління та система контролю діяльності підприємства	Не прослідковуються
9. маркетингу	Постійний моніторинг ринку, розробка конкурентних стратегій, постійна оновлюваність асортименту продукції.	Не прослідковуються
10. персоналу	Висококваліфікований персонал, ефективна система мотивації	Поділ на неформальні групи, що заважає співпраці у формально побудованих колективах, невідповідність з/п деяких категорій працівників

*Примітка: сформовано автором.

Але на конкурентне становище підприємства впливають не лише внутрішні фактори, але й і зовнішні. Таким чином виникає необхідність спеціального вивчення впливу відповідних зовнішніх факторів. Макросередовище ТЗОВ «Птахокомплекс «Губин» складається з п'яти основних компонентів, представлених у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Аналіз компонентів макросередовища ТЗОВ «Птахокомплекс «Губин»

Компоненти	Фактори, що впливають на підприємство	
	Позитивні	Негативні
1	2	3
Демографічні	-	1. Зниження народжуваності 2. Старіння населення 3. Міграція населення
Соціальні	1. Працьовитість населення України 2. Позитивне ставлення населення до вітчизняних товарів	-
Технологічні	1. Прискорення науково-технічного прогресу 2. Посилення уваги до впровадження незначних удосконалень, уже існуючих товарів 3. Жорсткість державного контролю за доброякісністю і безпечністю товарів	1. Високі ціни на засоби виробництва та установку новітнього обладнання
Економічні	1. Зростання сільськогосподарського виробництва в середньому на 12 %	1. Кризовий стан економіки 2. Низький рівень платоспроможності підприємств-покупців 3. Високий рівень інфляції та безробіття 4. Зростання цін на енергоносії
Політичні і правові	-	1. Не всі прийняті закони набули сили і виконуються 2. Нестабільна політична ситуація і протиборство політичних сил

*Примітка: сформовано автором.

Таким чином, фактори макросередовища мають істотний як позитивний, так і негативний вплив на підприємство. Зрозуміло, що за таких умов необхідно ефективно використати позитивні фактори і нівелювати негативні.

Узагальнимо вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на діяльність ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» у матриці SWOT-аналізу (див. табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Матриця SWOT-аналізу для ТзОВ «Птахокомплекс «Губин»

<p>Зовнішні фактори</p> <p>Внутрішні фактори</p>	<p>Можливості підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Майбутні інвестиції. 2. Дешева, в умовах безробіття, робочої сили. 3. Вихід на нові ринки. 4. Поліпшення якості готової продукції. 5. Зменшення витрат на виробництво продукції. 6. Підвищення продуктивності праці 7. Вихід на міжнародні ринки 8. Розширення дистриб'юторської мережі по Україні 	<p>Загрози для підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Неплатоспроможність покупця. 2. Інфляція. 3. Недостатня кваліфікація працівників. 4. Зростання цін на енергоносії. 5. Недостатньо гнучка система управління і керівництва. 6. Зростання собівартості через підвищення цін на корми
<p>Сильні сторони підприємства</p>	<p>Сила і можливості</p>	<p>Сила і загрози</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Впровадження нового обладнання. 2. Використання відходів виробництва. 3. Вдосконалення технологій. 4. Зростання частки ринку. 5. Гарна репутація серед покупців. 6. Висока якість готової продукції. 7. Відома торгова марка продукції 8. Пропозиція забезпечена платоспроможним попитом 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Спрямування інвестицій на: придбання нового обладнання; розвиток технологій; збільшення обсягів продукції; підвищення кваліфікації і перепідготовку працівників. 2. Зростання обсягів виробництва сприяє пошуку нових ринків збуту. 3. Хороша репутація дозволяє знаходити нових покупців і нові ринки збуту. 4. Оновлення техніки сприяє поліпшенню якості продукції. 5. Нові технології виробництва продукції дозволяють скоротити витрати на її випуск. 6. Скорочення чисельності працівників зменшує 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Неплатоспроможність покупців може викликати недостатність коштів на впровадження нової техніки. 2. Низький фаховий рівень працівників призводить до виробництва неякісної продукції. 3. Підвищення цін на енергоносії обумовлює зменшення обсягів виробництва продукції.

	витрати на виробництво продукції.	
Слабкі сторони підприємства	Слабкість і можливості	Слабкість і загрози
1. Брак молодих керівників. 2. Негативна рентабельність через високі витрати. 3. Висока плинність кадрів.	1. Спрямування інвестицій на заміну застарілого устаткування. 2. Збільшення прибутку за рахунок зменшення витрат на виробництво.	1. Старе керівництво повільно реагує на зміни в економіці. 2. Неплатоспроможність покупців негативно впливає на рентабельність виробництва. 3. Інфляція також має негативний вплив на рентабельність.

*Примітка: сформовано автором.

Конкурентоспроможність організації може бути визначена як комплексна порівняльна характеристика підприємства, яка відображує ступінь переваги сукупності оціночних показників його діяльності, що визначають успіх підприємства на певному ринку за певний проміжок часу по відношенню до сукупності показників конкурентів [123, 38].

Визначимо конкурентоспроможність ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» методом, заснованим на теорії ефективної конкуренції. Згідно з цією теорією найбільш конкурентоспроможними є ті підприємства, де найкращим чином організована робота всіх підрозділів та служб. На ефективність діяльності кожної служби здійснює вплив багато факторів – ресурсів фірми.

Оцінювання ефективності роботи кожного підрозділу передбачає оцінювання ефективності використання цих ресурсів. В основі методу лежить оцінка чотирьох критеріїв конкурентоспроможності.

Загалом алгоритм розрахунку коефіцієнта конкурентоспроможності організації передбачає три поступові етапи.

Етап 1. Розрахунок одиничних показників конкурентоспроможності організації (див. табл. 11. та переведення показників у відносні величини - (бали). Для переведення цих показників у відносні величини їх порівнюють з базовими показниками. Базовими показниками можуть бути: середньогалузеві показники; показники конкуруючої організації або організації лідера на ринку; ретроспективні показники підприємства.

Для переведення показників у відносні величини використовується 15-бальна шкала. При цьому значення «5 балів» надається показнику, який гірший за базовий; «10 балів» – на рівні базового; «15 балів» – значення показника більше за базовий [21].

Етап 2. Розрахунок критеріїв конкурентоспроможності підприємства за формулами, приведеними вище.

Етап 3. Розрахунок коефіцієнта конкурентоспроможності підприємства

Таке оцінювання конкурентоспроможності охоплює всі найважливіші оцінки господарської діяльності підприємства, виключає дублювання окремих показників, дозволяє швидко та ефективно отримати картину стану підприємства на галузевому ринку. Необхідні для розрахунку показники представлені в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Критерії та показники конкурентоспроможності організації

Показники конкурентоспроможності	Характеристика	Порядок розрахунку / позитивна тенденція
1	2	3
1. Критерій ефективності виробничої діяльності підприємства (ЕВ)		
1.1. Рівень витрат (РВ)	Відображає ефективність витрат при випуску продукції	$РВ = \Phi.2 \text{ Р.040} / \Phi.2 \text{ Р.035}$ (зниження)
1.2. Фондовіддача (Ф)	Характеризує ефективність використання основних виробничих фондів	$\Phi = \Phi.2 \text{ Р.035} / \Phi.1 \text{ Р.030} (\Gamma.3 + \Gamma.4)^*$ 0,5 (збільшення)
1.3. Рентабельність товару (РТ)	Характеризує ступінь прибутковості товару	$РТ = \Phi.2 \text{ Р.050} * 100\% / \Phi.2 \text{ Р.040}$ (збільшення)
1.4. Продуктивність праці (ПП)	Відображає ступінь організації виробництва та використання робочої сили	$ПП = \Phi.2 \text{ Р.035} / \text{СЧР}$ (збільшення)
2. Критерій фінансового стану підприємства (ФС)		
2.1. Коефіцієнт автономії (КА)	Характеризує незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування	$КА = \Phi.1 \text{ Р. 380} / \Phi.1 \text{ Р.640} > 0,5$
2.2. Коефіцієнт покриття (КП)	Відображає здатність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання та вимірює ймовірність банкрутства	$КП = \Phi.1 \text{ Р.260} / \Phi.1 \text{ Р.620}$ >2
2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (КЛ)	Характеризує негайну готовність підприємства погасити поточні зобов'язання	$КЛ = \Phi.1(\text{Р.220} + \text{Р.230} + \text{Р.240}) / \text{Р.620}$ >0,2
2.4. Коефіцієнт обертання оборотних коштів (КО)	Характеризує швидкість обороту всіх оборотних активів і дозволяє проаналізувати можливість вивільнення їх з господарської діяльності	$КО = \Phi.2 \text{ Р.035} / \Phi.1 \text{ Р.260} (\Gamma. 3 + \Gamma.4) * 0,5$ (збільшення)

3. Критерій ефективності організації збуту товару (ЕЗ)		
3.1. Рентабельність продажу продукції (РП)	Характеризує ступінь прибутковості роботи підприємства на ринку, правильність встановлення ціни	$РП = \Phi. 2 Р.220 * 100 \% / \Phi. 2 Р.035$ (збільшення)
3.2. Коефіцієнт затовареності готовою продукцією (КЗ)	Відображає ступінь затовареності готовою продукцією. Зростання показника свідчить про зниження попиту	$КЗ = \Phi. 1 Р.130 / \Phi. 2 Р.035$ (зменшення)
3.3. Коефіцієнт завантаження виробничих потужностей (КВ)	Показує ділову активність підприємства, ефективність роботи служби збуту	$КВ = \Phi. 1 Р.130 /$ Виробнича потужність
3.4. Коефіцієнт ефективності реклами (КР)	Показує економічну ефективність реклами та засобів стимулювання збуту	$КР = \Phi. 2 Р.80 / \Phi. 2 Р.100$ (збільшення)

У зв'язку з тим, що кожний з цих показників має різний ступінь важливості для розрахунку коефіцієнта конкурентоспроможності організації (ККО), експертним шляхом були розраховані коефіцієнти вагомості кожного критерію та показника.

Тоді конкурентоспроможність організації може бути визначена методом середньозваженої арифметичної:

$$ККО=0,15ЕВ+0,29\PhiС+0,23ЕЗ, \quad (2.8)$$

де ККО – коефіцієнт конкурентоспроможності організації; ЕВ – значення критерію ефективності виробничої діяльності організації; $\PhiС$ – значення критерію фінансового стану підприємства; ЕЗ – значення критерію ефективності організації збуту товару.

Усі вказані критерії відповідно можуть бути розраховані так:

$$ЕВ=0,31РВ+0,19\Phi+0,4РТ+0,1ПП, \quad (2.9)$$

де РВ – показник рівня витрат виробництва на одиницю продукції; Φ – показник фондівіддачі; РТ – показник рентабельності товару; ПП – показник продуктивності праці.

Значення критерію фінансового стану підприємства розраховується за такою формулою:

$$\PhiС=0,29КА+0,2КП+0,36КЛ+0,15К0, \quad (2.10)$$

де КА – коефіцієнт автономії організації; КП – коефіцієнт покриття організації; КЛ – коефіцієнт абсолютної ліквідності; К0 - коефіцієнт обертання оборотних коштів.

Значення критерію ефективності організації збуту товару підприємства розраховується за такою формулою:

$$ЕЗ=0,37РП+0,29КЗ+0,21КВ+0,14КР, \quad (2.11)$$

де РП – рентабельність продажу продукції; КЗ – коефіцієнт затовареності готовою продукцією; КВ – коефіцієнт завантаження виробничих потужностей; КР – коефіцієнт ефективності реклами.

На основі розрахунку показників ефективності виробничої діяльності підприємства, фінансового положення, ефективності організації збуту визначимо коефіцієнт конкурентоспроможності організації (ККО) для ТзОВ «Птахокомплекс «Губин». Показники розраховуються за фактичними даними. Згрупуємо в таблиці розраховані значення показників, а також переведемо показники в бали за 15-бальною шкалою (табл. 2.14).

Таблиця 2. 14

Динаміка показників ефективності діяльності ТзОВ «Птахокомплекс «Губин»

Показник	Базовий рік - 2016 р.	2017 р.	2018 р.	Бали	
				2017 р.	2018 р.
1	2	3	4	5	6
Показник витрат на одиницю продукції	0,86	0,86	0,83	10	5
Показник фондівдачі	1,70	1,60	1,78	5	15
Рентабельність товарної продукції	0,16	0,16	0,20	10	15
Продуктивність праці	461,28	584,04	679,86	15	15
Коефіцієнт автоматії	0,75	0,84	0,83	15	15
Коефіцієнт платоспроможності	7,29	6,90	2,38	5	5
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,54	0,76	0,29	5	5
Коефіцієнт оборотності	1,05	2,23	2,51	15	15
Рентабельність продажу	0,36	0,02	0,04	5	5
Затовареність готовою продукцією	0,001	0,001	0,004	10	5
Коефіцієнт завантаження виробничих потужностей	4,25	4,35	4,48	15	15
Коефіцієнт ефективності реклами	0,00	0,94	1,41	15	15

Розрахуємо укрупнені показники за отриманими даними за 2016 р.:

$$EP = 0,31 \times 10 + 0,19 \times 5 + 0,40 \times 10 + 0,10 \times 15 = 9,35 ;$$

$$FP = 0,29 \times 15 + 0,02 \times 5 + 0,36 \times 5 + 0,15 \times 15 = 9,40 ;$$

$$EZ = 0,37 \times 5 + 0,29 \times 10 + 0,21 \times 15 + 0,14 \times 15 = 10,00 ;$$

Розрахуємо укрупнені показники за отриманими даними за 2017 р.:

$$EP = 0,31 \times 5 + 0,19 \times 15 + 0,40 \times 15 + 0,10 \times 15 = 11,90 ;$$

$$FP = 0,29 \times 15 + 0,20 \times 5 + 0,36 \times 5 + 0,15 \times 15 = 9,40 ;$$

$$EZ = 0,37 \times 5 + 0,29 \times 5 + 0,21 \times 15 + 0,14 \times 15 = 8,55 .$$

Тоді комплексний показник конкурентоспроможності ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» у 2018 р. становитиме:

$$KKO = 0,15 \times 9,35 + 0,29 \times 9,40 + 0,23 \times 10,00 = 6,43 .$$

У 2018 р. комплексний показник конкурентоспроможності становитиме:

$$KKO = 0,15 \times 11,90 + 0,29 \times 9,40 + 0,23 \times 8,55 = 6,47 .$$

Отримані значення ККО свідчить про середній рівень конкурентоспроможності ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» протягом 2017-2018 рр.

Перелік основних конкурентів ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» на загальнодержавному ринку виробництво м'яса птиці наведений в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Перелік основних конкурентів ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» на загальнодержавному ринку

№ п/п	Найменування підприємства	Виробництво м'яса птиці, т			Частка ринку, %		
		2016 р.	2017 р.	2018 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	АТЗТ «Миронівський хлібопродукт»	225589,0	293929,0	330368,0	26,4	32,9	34,6
2	ЗАТ «Птахокомбінат Дніпровський»	41762,0	51932,0	58060,0	4,9	5,8	6,1
3	ПрАТ «Володимир - Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка»	16107,0	20872,0	25739,0	1,9	2,3	2,7
4	ЗАТ «Комплекс Агромарс»	155712,0	146749,0	186839,0	18,3	16,4	19,6
5	ТОВ «РУБІ РОЗ АГРІКОЛ Ко., ЛТД»	46006,0	35955,0	44029,0	5,4	4,0	4,6
6	ТОВ «Ланд гут Україна»	15564,0	16913,0	18902,0	1,8	1,9	2,0
7	ТОВ «Агроукрптаха»	10999,0	11851,0	11080,0	1,3	1,3	1,2
8	ТзОВ «Птахокомплекс «Губин»	12903,0	14230,0	13816,0	1,5	1,6	1,4
9	Інші підприємства	328558,0	301769,0	264667,0	38,5	33,7	27,8
10	Всього	853200,0	894200,0	953500,0	100,0	100,0	100,0

Дані, табл. 15. свідчать, що ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» значно відстає від своїх конкурентів, таких як: АТЗТ «Миронівський хлібопродукт», ПрАТ «Комплекс Агромарс», ПрАТ «Птахокомбінат Дніпровський», ТОВ «РУБІ РОЗ АГРІКОЛ Ко., ЛТД», ПАТ «Володимир - Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка», ТОВ «Ланд гут Україна».

Але ми бачимо, що ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» випереджає по обсягах виробництва ТОВ «Агроукрптаха» на 2736 т у 2018 р. Наявні виробничі потужності ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» та обсяги виробництва гарантують входження до топ-10 виробників м'яса птиці в Україні.

Частки ринку м'яса птиці найбільших виробників у 2018 р. наведена на рис. 2.10.

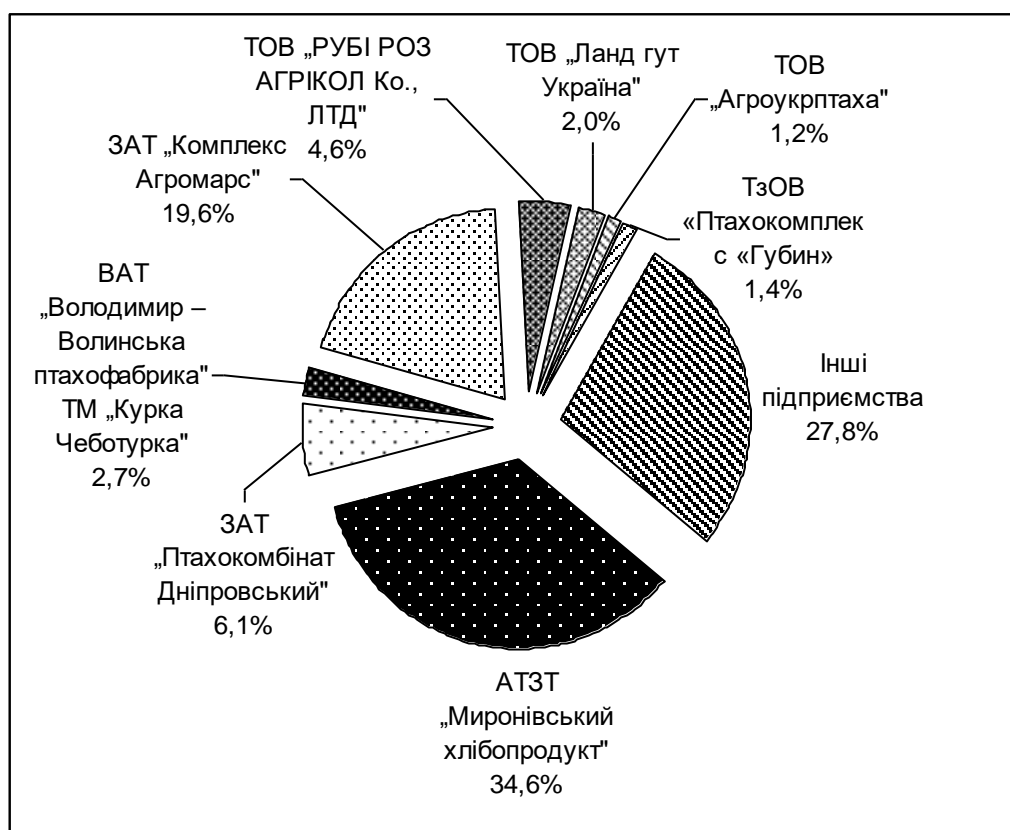


Рис. 2.10. Структура ринку м'яса птиці 2018 р.

Таким чином, лідером, за часткою ринку, серед обраних підприємств у 2018 р. слід вважати АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» (частка ринку – 34.6 %), та ЗАТ «Комплекс Агромарс» (частка ринку – 19.6 %), а найслабшу позицію серед провідних підприємств слід віддати ТОВ «Агроукрптаха» (частка ринку – 1.2 %) та ТзОВ «Птахокмплекс «Губин» (частка ринку – 1.4 %).

У 2018 році ТзОВ «Птахокмплекс «Губин» виробив на власних потужностях 11575 т м'ясо-продукції, відповідний показник майже гарантує йому входження до ТОП-10 виробників м'яса птиці в Україні.

Відставання від лідера галузі АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» є значним, а частка ринку ТзОВ «Птахокмплекс «Губин» за результатами 2018 року оцінюється РА «Експерт-Рейтинг» у розмірі 1,4 %. Відповідна частка розрахована на основі офіційних даних Компанії та Союзу птахівників України.

За офіційними даними СПУ, обсяг виробництва м'яса птиці в Україні у 2018 році збільшився на 7 % і склав 954 тис. т В 2018 році Україна виробляла у середньому 23,2 кг курятини на одну особу. Для порівняння у США споживання курятини на одну особу складає 43,4 кг на рік. За 2018 рік у світі вперше було вироблено курятини на 79 млн. т, такий обсяг був менший, ніж оцінювався попит Не дивлячись на те, що США залишались традиційними експортерами курятини і за 2018 рік вони експортували близько 3 млн. т, виробництво куртини в Росії, КНР, Індії зростало дуже швидкими темпами, втім воно не встигало за попитом, і це у майбутньому відкриває певні експортні перспективи для виробників курятини з України.

Тільки декілька компаній, що виробляють м'ясо птиці, працюють у національному масштабі, інші обслуговують певні регіони. Саме тому ринкова доля у національному масштабі має сенс тільки для національних компаній. Стабільність збуту і переваги у боротьбі за споживачів залежні від частки ринку у тому регіоні, де працює регіональний виробник. РА «Експерт-Рейтинг» оцінює частку ринку ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» у Західних областях України на рівні 8-9 %. Відповідна частка ринку та безперечний факт входження до ТОП-10 виробників м'яса птиці в Україні дозволяє виробнику відігравати значну роль у регіоні та формувати правильну збутову політику.

Розрахуємо показники інтенсивності конкуренції у галузі, а отримані дані зобразимо у вигляді табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Показники інтенсивності конкуренції у галузі у 2018 р.

№ п/п	Показник	Значення	Нормативне значення
1	2	3	4
1.	Чотирьохчастковий показник концентрації	0,98	$\leq 0,75$
2.	Індекс Херфіндала-Хершмана	2,4	$0 < I_h \leq 1$
3.	Показник інтенсивності конкуренції, що враховує рентабельність ринку	1,04	-
4.	Показник інтенсивності конкуренції, що враховує частки конкурентів	1,60	-
5.	Показник інтенсивності конкуренції, що враховує темпи зростання об'єму продажів	0,47	-
6.	Узагальнюючий показник інтенсивності конкуренції	0,92	$0 \leq U_k \leq 1$

Чотирьохчастковий показник концентрації у 2018 р. Становив 0,98 пункти і перевищував нормативне значення на 0,22 пункти, що свідчить про високий ступінь монополізації ринку м'яса птиці. Індекс Херфіндала-Хершмана становив 2,4 пункти, що в 2,4 рази перевищує нормативне значення і свідчить про високий рівень конкуренції на даному ринку. Таким чином, узагальнюючий показник інтенсивності конкуренції склав 0,92 пункти, що говорить нам про високий рівень конкуренції на даному ринку.

Конкурентне середовище формується не тільки під впливом боротьби внутрішньогалузевих конкурентів, тому для аналізу конкуренції на ринку відповідно до моделі М. Портера враховуються відомі п'ять груп факторів. Кожна з сил конкуренції може робити різний як по напрямку, так і по значимості вплив на ситуацію в галузі, а їхній сумарний вплив у підсумку визначає характеристики конкурентної боротьби в галузі, прибутковість галузі, місце фірми на ринку і її успішність [21].

Здійснимо оцінку впливу конкурентного середовища на діяльність ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» за методом М. Портера (див. табл. 2.17).

Коефіцієнт впливу конкурентного середовища на діяльність

підприємства за методом М. Портера розраховується за такою формулою:

$$K_{\text{впливу}} = 0,2 * I_{(нк)} + 0,2 * I_{(тз)} + 0,3 * I_{(пнок)} + 0,1 * I_{(пост)} + 0,2 * I_{(к)} \quad (1)$$

Таблиця 2.17

Оцінку впливу конкурентного середовища на діяльність
ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» за методом М. Портера

Конкурентні сили	Фактор	Стан фактору	Оцінка фактору в балах		
			1	2	3
1	2	3	4	5	6
1.Проникнення нових конкурентів	1.1. Рівень вхідного бар'єру	Значна економія на масштабах збуту		x	
		Високий рівень фінансових інвестицій	x		
		Низький ступінь диференціації продукції		x	
		Консерватизм існуючої системи поставок		x	
		Необхідність залучення постійних покупців			x
	1.2. Реакція діючих підприємств на появу нових конкурентів	Відсутність активної маркетингової політики			x
		Низька інноваційна активність управління персоналом			x
		Слабке використання методів ведення конкурентної боротьби		x	
Середнє значення впливу появи нових конкурентів $I(нк) = 18 / 8 = 2,25$					
2. Поява товарів-замінників	2.1. Вплив товарів - замінників	Перевагу отримує товар з нижчою ціною		x	
		Тенденції до реалізації дешевшого і менш якісного товару		x	
		Відсутність суттєвих розбіжностей в асортименті основних конкурентів			x
	2.2.Протизаконна імітація існуючих виробів	Поява великої кількості товарів - замінників, отриманих в результаті дублювання відомих марок	x		
Середнє значення сили впливу товарів-замінників $I(тз) = 8 / 4 = 2,00$					
3.Конкурентна сила покупців	3.1. Вплив покупців на конкурентні позиції	Високий ступінь організації споживачів		x	
		Великі можливості покупців у виборі товарів-аналогів		x	

	підприємства	Високий ступінь стандартизації продукції			x
		Висока мінливість смаків і вподобань споживачів по відношенню до товарів підприємства		x	
	3.2.Торговельна сила споживачів	Зростання рівня інформованості покупців про товари			x
Середнє значення сили впливу покупців I (пок) = 12 / 5 = 2,40					
4.Конкурентна сила постачальників	4.1 Вплив постачальників на конкурентні позиції підприємства	Необмежені можливості підприємства у виборі постачальників	x		
		Тенденції до скорочення тривалості господарських зв'язків		x	
		Низька вартість переходу до іншого постачальника		x	
	4.2.Обмеження ресурсного потенціалу фірми	Відсутність власних оборотних коштів		x	
		Нестача складських приміщень	x		
Середнє значення сили впливу постачальників I (пост) = 8 / 5 = 1,6					
5.Конкуренція між існуючими на ринку фірмами	5.1. Ступінь інтенсивності конкуренції	Узагальнюючий показник інтенсивності конкуренції			x
		Наявність великої кількості малих підприємств - конкурентів			x
		Незначний приріст попиту на товар		x	
	5.2.Конкурентні позиції досліджуваної фірми	Вдале місце розташування фірми			x
		Відсутні дослідження конкурентів		x	
		Досліджені конкуренти фактично не мають сильних конкурентних переваг		x	
Середнє значення інтенсивності конкуренції між фірмами I (к) = 15 / 6 = 2,50					

Коефіцієнт впливу конкурентного середовища на діяльність підприємства за методом М. Портера розраховується за такою формулою:

$$K_{\text{впливу}} = 0,2 * I_{(нк)} + 0,2 * I_{(тз)} + 0,3 * I_{(пок)} + 0,1 * I_{(пост)} + 0,2 * I_{(к)} \quad (2)$$

Усі необхідні дані для розрахунку коефіцієнта впливу наведені в табл. 17. Таким чином, у 2018 р. коефіцієнт впливу конкурентного середовища становив 2,23. Отже, за Методикою М. Портера вплив конкурентного середовища на даному ринку вище середнього.

Для оцінки конкурентних переваг підприємства доцільно використати матрицю конкурентного профілю, інструменту аналізу конкурентних позицій підприємства на ринку, за допомогою якого дослідження здійснюється в табличній формі, де перелічуються ключові фактори успіху, кожному з яких

дається оцінка. В матриці аналізують підприємства шляхом виставлення рейтингів за факторами успіху (рейтинг 1 - погано, 2- задовільно, 3 - добре, 4 - дуже добре). За методикою побудови матриці конкурентного профілю, згідно отриманого розподілу ваг та рейтингів за кожним ключовим фактором успіху виводимо загальну оцінку кожного фактора для кожного підприємства, а також узагальнюючий показник конкурентоспроможності підприємств.

Побудуємо матрицю конкурентного профілю для ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» на основі даних Союзу птахівників України [13], а отримані результати відобразимо у вигляді табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Матриця конкурентного профілю ТзОВ «Птахокомплекс «Губин»

Фактори конкурентоспроможності	Ваговий коефіцієнт	ТзОВ «Птахокомплекс «Губин»		Головні конкуренти			
				На національному у ринку - АТЗТ «Миронівський хлібопродукт»		На регіональному ринку - ПрАТ «Володимир - Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка»	
				Рейтинг	Оцінка	Рейтинг	Оцінка
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Продукція	0,400						
1.1. Якість	0,250	4	1,000	4	1,000	4	1,000
1.2. Дотримання екологічних вимог	0,050	3	0,150	3	0,150	1	0,050
1.3. Асортимент (відповідність структури попиту)	0,100	3	0,300	4	0,400	3	0,300
2. Ціна	0,400						
2.1. Продажна	0,250	3	0,750	4	1,000	3	0,750
2.2. Процентна знижка	0,075	2	0,150	3	0,225	1	0,075
2.3. Строки платежу	0,075	3	0,225	3	0,225	3	0,225
3. Канали збуту	0,100						
3.1. Форми збуту	0,050	3	0,150	4	0,200	3	0,150
3.2. Система транспортування	0,025	3	0,075	4	0,100	2	0,050
3.3. Система контролю замовлень	0,025	4	0,100	4	0,100	4	0,100

4. Просування товару на ринку	0,100						
4.1. Реклама	0,100	4	0,400	2	0,200	1	0,100
Загальна оцінка	1,000		3,300		3,600		2,800

Отримані результати свідчать про те, що найкраща конкурентна позиція серед провідних виробників м'яса птиці на національному ринку належить АТЗТ «Миронівський хлібопродукт».

Але, дані табл. 18 свідчать, що конкурентна позиція ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» лише на 0,3 пункти менша ніж у АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» та на 0,8 пункти вища ніж у ПАТ «Володимир - Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка».

На основі даних табл. 18 побудуємо багатокутник конкурентоспроможності підприємств (див. рис. 2.11).

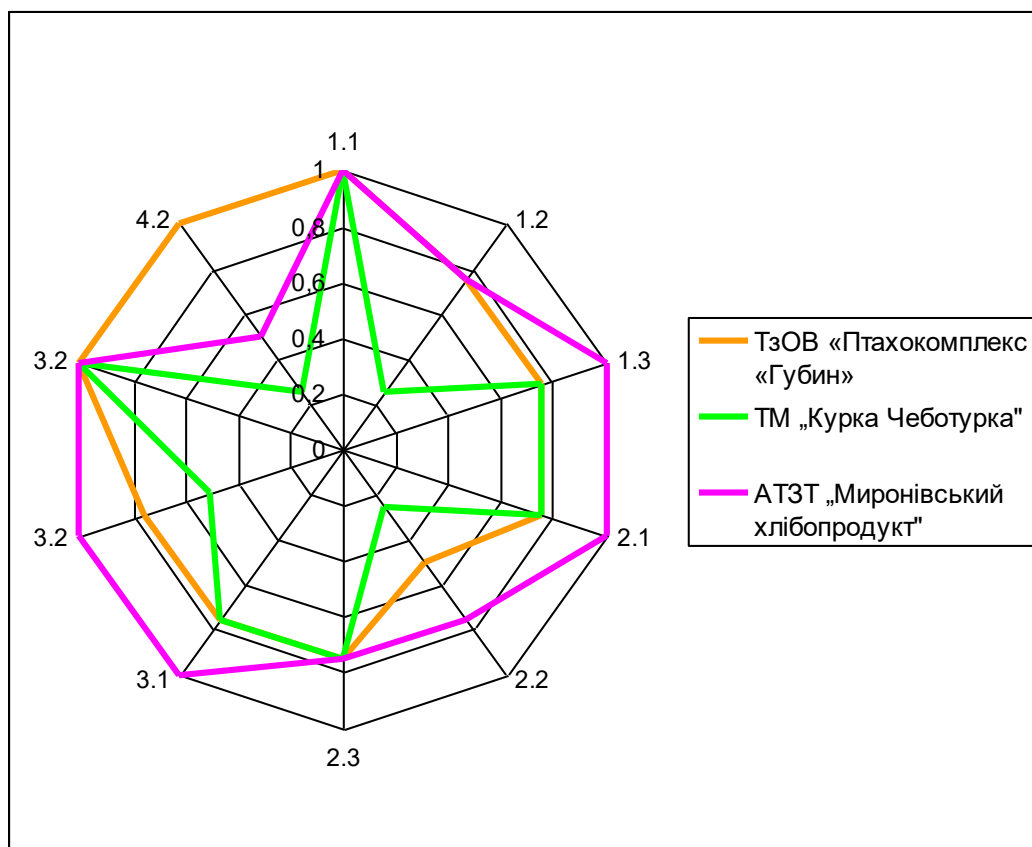


Рис. 2.11. Багатокутник конкурентоспроможності підприємств-виробників м'яса птиці у 2018 р.

Отже, з рис. 11. ми бачимо, що найкраща конкурентна позиція за всіма факторами конкурентоспроможності, розглянутими в табл. 18. У АТЗТ «Миронівський хлібопродукт», а найгірша у – ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка». Конкурентна позиція ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» гірша чим у АТЗТ «Миронівський

хлібопродукт», але краща ніж у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» ТМ «Курка Чеботурка».

Таким чином, лідером у даній галузі слід вважати АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» (частка ринку – 34.6 %), та ПрАТ «Комплекс Агромарс» (частка ринку – 19.6 %). а найслабшу позицію серед провідних підприємств слід віддати ТОВ «Агроукрптаха» (частка ринку – 1.2 %).

У 2018 році ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» виробив на власних потужностях 11575 т м'ясо-продукції, відповідний показник гарантує йому входження до ТОП-10 виробників м'яса птиці в Україні. Відставання від лідера галузі АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» є значним, а частка ринку ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» за результатами 2018 року оцінюється РА «Експерт-Рейтинг» у розмірі 1,4 %, а частку ринку у Західних областях України становить 8-9 %, що дозволяє виробнику відігравати значну роль у регіоні та формувати правильну збутову політику.

У процесі стратегічного планування виникають такі проблеми облікового характеру:

1) у процесі аналізу внутрішнього середовища підприємств потрібно уникати дублювання інформації – результату роботи різних підрозділів;

2) виникнення проблем пов'язаних із структуруванням інформації для усіх підрозділів підприємства;

3) складність групування облікової інформації у розрізі бізнес-процесів;

4) неможливість залучення необхідної інформації про реальний стан позиції контрагентів;

5) складність прогнозування економічних показників у контексті аналізу потенціалу підприємства.

Таким чином, саме обліково-аналітична підсистема управління підприємством спроможна стати інтегруючим фактором й встановити принципи структурування інформації для всіх елементів системи. У такому разі, необхідно застосувати концепцію управління знаннями, яка змінює погляд на організацію обліково-аналітичного процесу на підприємстві, тому що акцент у ній ставиться не на обсяг, а на цінність інформації. Новизна концепції укладається в принципово новому завданні – збирати не розрізнену інформацію, а знання, тобто закономірності й принципи, що дозволяють вирішувати реальні виробничі й бізнес-завдання. При цьому в розрахунок беруться й ті знання, які зберігаються в пам'яті фахівців, а не на матеріальних носіях [6].

Виділяють дві різні причини, через які підприємства прагнуть управляти знанням. Перша – переважання інформацією обумовлене постійним її збільшенням. Друга – кумулятивний ефект від зменшення розмірів компанії через децентралізацію управління й переходу до більш плоских організаційних структур [19, с. 43].

Водночас слід враховувати, що відповідно до національного законодавства бухгалтерський облік розглядається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення й передачі інформації про діяльність

підприємства користувачам для прийняття рішень. Саме тому інфраструктура облікової підсистеми, наявні її технічні елементи пропонується застосовувати для збирання знань. Для цього, думається, можна й розширити трактування інформації шляхом додання до її складу елементів концепції управління знаннями. Отже облік, у даному розумінні розглядається і як головний інтегруючий та організуючий фактор, і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, обробки й використання знань усередині підприємства.

Виділяють дві точки зору на процес управління знаннями:

- 1) персоніфікований або інтуїтивістський підхід (знання утримується в людях; основою менеджменту знань є співробітники підприємства);
- 2) інформаційний або технологічний підхід (знання розглядається як точна інформація з даної проблеми й збираються у транзакціях підприємства) [23].

Обидва ці підходи мають право на існування й, думається, недоречним буде орієнтація на будь-який із них. Отже, облікова система повинна орієнтуватися на інтеграцію цих підходів, що цілком відповідає завданням її впровадження.

Таким чином, управління знаннями можна визначити як управління персоналом у контексті нарощування інтелектуального капіталу підприємства; організацію управлінських дій на базі всіх інформаційних ресурсів фірми; одержання конкурентної переваги за допомогою великого обсягу даних, що витягають із корпоративної колективної пам'яті; створення таких умов, при яких накопичені знання й досвід ефективно використовуються для виконання важливих для підприємства завдань. Отже, знання слід розглядати як інтелектуальну основу управління й функціонування підприємства. При цьому управління знаннями може розглядатися як конкурентна перевага лише на підприємстві, орієнтованому на постійну зміну бізнес-процесів.

За своєю природою обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування розвитку підприємства має виступати як автоматизований комплекс ситуаційного аналізу, орієнтований на пряме і безперервне забезпечення органів управління аналітичною інформацією про можливі зміни простору життєдіяльності підприємства. Основним завданням такого комплексу постає оперативне розкриття негативних факторів середовища та факторів успіху, ідентифікація їхніх взаємозв'язків і прогнозування тенденцій, розроблення прогностичних сценаріїв розвитку загрозливих ситуацій і формування на їхній основі попередніх рекомендацій щодо вживання превентивних заходів, спрямованих на додержання траєкторії розвитку. При цьому досить очевидно, що для формування аналітичних висновків необхідно побудувати потужну інформаційну базу даних, яка постійно розширюватиметься й охоплюватиме всі сторони діяльності підприємств [19].

У процесі організації обліково-аналітичного забезпечення варто враховувати такі джерела інформації, як технічні специфікації продукції й матеріалів, креслення деталей, опис внутрішніх процедур (регламенти, схеми

плину бізнес-процесів, блок-схеми), бренди й репутація, бази даних, внутрішні відносини, культура й корпоративна пам'ять, результати опитувань споживачів, співробітники-експерти або спеціалізовані відділи, учбові центри чи бібліотеки тощо [12, с. 21]. Очевидною також є необхідність збереження правил поведінки підприємства, організаційної культури та інституційних рутин. Сукупність таких правил може розглядатися як корпоративні стандарти діяльності або як процедурні знання.

Розрізняють два основних способи подання інформації: інтенсіональний (фіксують закономірності й зв'язки в структурі даних у вигляді певних схем) та екстенсіональний (за допомогою конкретних фактів й прикладів). Відповідно до інтенсіональних методів відносять логічні методи, лінгвістичні (структурні) моделі, методи, засновані на оцінках щільності розподілу значень ознак, а до екстенсіональних – операції визначення подібності й розходження об'єктів та формування образів [32].

Враховуючи такий розподіл способів подання інформації, у якості основи для організації управління ними доцільним є використання методології Data Mining (DM) або інтелектуального аналізу даних. Сутність DM полягає в автоматизованому аналізі й прогнозуванні розвитку ситуацій на основі аналізу значних обсягів ретроспективної й оперативної інформації, сконцентрованої в інформаційних сховищах. Головною особливістю DM є сполучення останніх досягнень в області комп'ютерних технологій із широким спектром математичних інструментів [31]. Інструменти Data Mining, застосовані в системі обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємства наведені в табл.2.19.

Таблиця 2.19

Інструменти Data Mining, застосовані в системі обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємства

Інструмент	Характеристика	Вирішувані в інтегрованій обліковій системі задачі
1	2	3
Статистичні методи	Лінійні, нелінійні методи, крапкове регресійне прогнозування, розподіли ймовірностей, кореляції й кластерний аналіз. Динамічні моделі та прогноз на основі часових рядів	Розробка траєкторії розвитку у вигляді системи диференційних рівнянь, яку буде відстежувати облікова система. Статистичне прогнозування розвитку подій
Дерева рішень	Використовуються в класифікаціях і кластеризаційних методах	Формування сукупності подібних ознак для формування класів робочого плану рахунків
Доказова аргументація	Використає історичні аргументи, може використатися для розпізнавання шаблонів	Обґрунтування відібраних правил та сценаріїв реагування для системи ситуаційного управління

Нейронні мережі	Використає аналогію з функціонуванням нейронів головного мозку людини. Досліджує значні обсяги даних для пошуку шаблонів	Прогнозування результатів можливих подій. Обґрунтування логіки вибору сценаріїв. Облік елементів невизначеності в системі рахунків
Інтелектуальні агенти	Напрямок одержання інформації із зовнішніх баз даних. В основному використовуються у Web-основаних DM програмах	Наповнення бази ситуаційних правил. Встановлення порогу реагування для системи моніторингу. Підтримка інформаційної безпеки
Генетичні алгоритми	Методи оптимізації, основані на концепціях природного відбору та генетики. Працюють на принципі експансії можливих наслідків.	Еволюційний відбір інститутів, в межах дії яких буде формуватися обліково-аналітичне забезпечення. Оптимізація набору контрагентів
Оптимізаційні методи	Класичні задачі оптимізації, варіаційні методи, методи теорії систем масового обслуговування	Оптимізація руху документо-потоків, створення інформаційних моделей бізнес-процесів
Інші інструменти	Включають методи візуалізації даних й індукції правил. Методи встановлення асоціативних правил.	Додавання до складу рахунків обліку правил, що ініціюватимуть старт певного сценарію регулювання

* Примітка: джерело [19, с. 47].

При цьому DM процедури слід застосовувати як при оперативному управлінні, так і при початковому впровадженні обліково-аналітичного забезпечення й проведення аудиту знань, який дозволяє отримати більш повне уявлення про наявні знання. Далі на підставі даних аудиту можлива побудова більш точних «карт знань». Аудит знань дозволяє визначити де у підприємства знаходяться знання; як вони утворюються; наскільки вони корисні, цінні й актуальні; які загальні потреби у підприємства в знаннях; які з цих потреб ще незадоволені; які внутрішні джерела знань використовуються; які методи та процедури застосовуються у поточний момент для розповсюдження знань; які можливості для отримання знань мають робітники підприємства; які процедури та методи, що забезпечують ефективний обмін знанням вже застосовані або повинні бути впроваджені [19, с. 48-49].

Головною відмінністю аналітичних інформаційних систем, що використовують методологію DM, є спроба підійти до завдання формування рішення з позиції історизму, тобто на основі повномасштабного кількісного аналізу всього попереднього досвіду, відбитого в рядах ретроспективних даних у системах зберігання інформації. При цьому якісний, експертний аналіз також

зберігається, але тепер він застосовується не для огляду всього історичного досвіду, а лише для кінцевого вибору з уже сформованих варіантів рішень на базі підготовлених прогностичних сценаріїв [33].

Окремо слід звернути увагу на застосування методології розпізнавання образів у системі обліково-аналітичного забезпечення. Розпізнавання образів розглядається як ідентифікація стану деякого об'єкта. Автоматизована система управління, побудована на традиційних принципах, може працювати тільки на основі параметрів, закономірності зв'язків яких уже відомі, вивчені й описані у математичній моделі. Такий традиційний підхід практично не спрацьовує у випадку активних багатопараметричних слабодетермінованих об'єктів, якими є промислові підприємства. Якщо ж у якості класів розпізнавання взяти цільові й інші майбутні стани об'єкта управління, а у якості ознак - відповідні фактори впливу, то в моделі розпізнавання образів може бути сформована кількісна міра причинно-наслідкового зв'язку факторів і станів розвитку підприємства.

Врахування зазначених вимог дозволило розробити структуру обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства, що представлена на рис. 2.12.

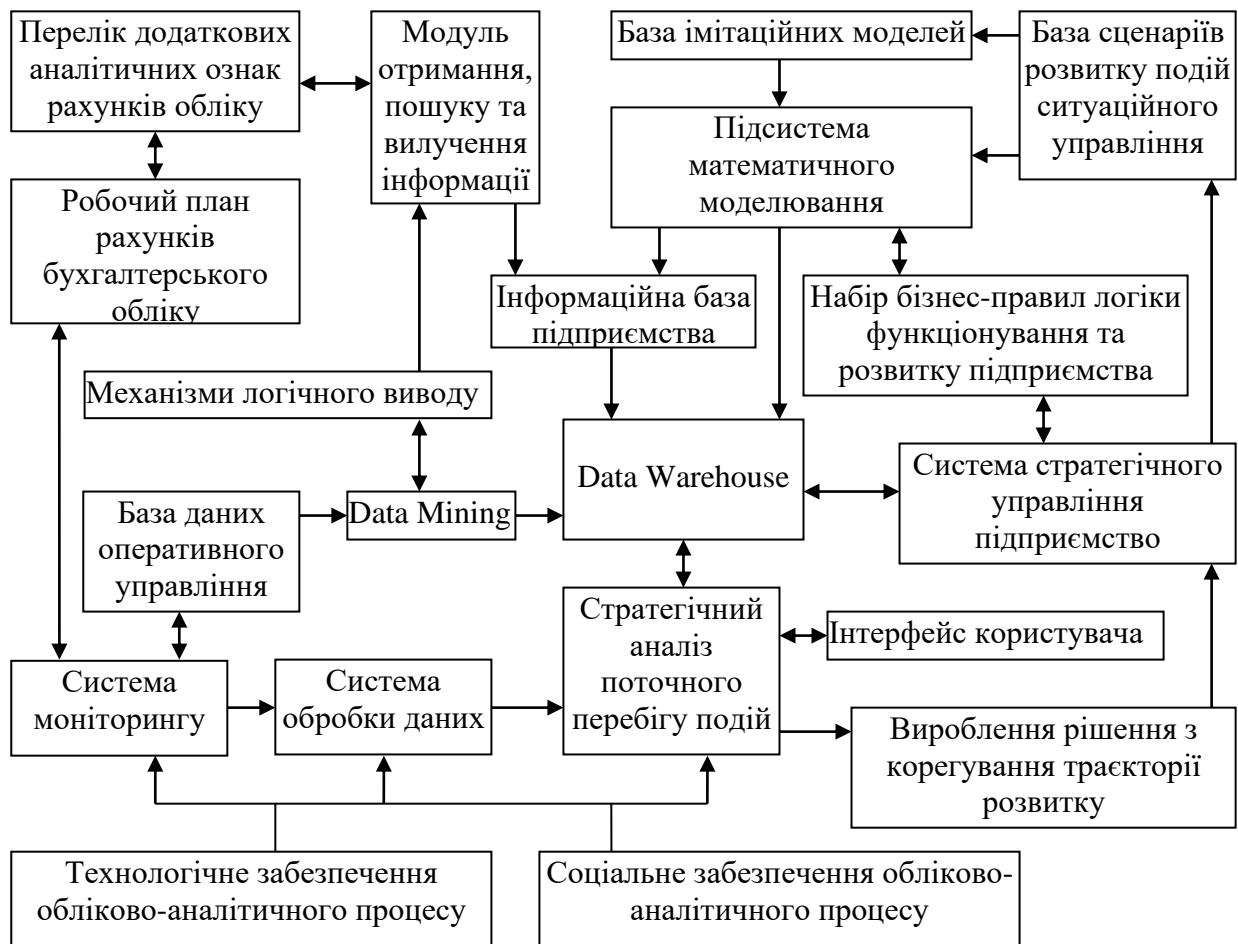


Рис. 2.12. Структура та логіка функціонування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування розвитку підприємства

Її основу складає інтегроване сховище даних (Data Warehouse, DW) підприємства. При цьому DW виконується у вигляді бази даних, створюючи основу для структуризації минулого досвіду у формі, найбільш придатній для пошуку сценаріїв ситуаційного управління. Зокрема, у накопиченому ретроспективному досвіді методами асоціативної пам'яті формуються деякі шаблони аналогів, що дозволяють зіставляти минуле з поточною виробничою ситуацією й тим самим здійснювати прогноз розвитку нестаціонарних (у тому числі стрибкоподібно змінюваних) процесів [2].

Управління структурою й наповненням DW слід базувати на картуванні знань, під яким розуміється графічне зображення того, де й у кого знаходяться знання на підприємстві. Картування знань – це спосіб відобразити місце розташування знань, що були виявлені в ході аудиту, для того, щоб їх можна було застосовувати й передавати між окремими елементами системи. Карта знань є основою для створення системи класифікації знань.

На карті знань вказують області знань, документи, бази даних, підрозділи та окремих робітників. Карти можуть відображати декілька напрямків передачі знань, бути розподіленими на декілька ієрархічних рівнів. При цьому слід забезпечити поєднання областей знань, пов'язавши їх з обраною бізнес-моделлю підприємства.

Разом з тим варто звернути увагу, що більшість знань мають обмежений строк служби. Їх потрібно постійно оновлювати й переоцінювати, щоб у процесі прийняття рішення спиратися лише на адекватні й надійні дані. Заміна застарілих знань може мати ще більш важливе значення, ніж їх початкове добування. Особливі проблеми тут виникають у зв'язку з неформалізованими знаннями. Отже, в процесі управління знання можна розглядати у якості динамічного ресурсу та застосовувати здобутки теорії динамічних спроможностей підприємства. Разом з тим бажано, щоб нові знання доповнювали, уточнювали й розвивали попередні, а не повністю їх замінювали [19, с. 57].

Отже, перспективним підходом до формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства буде інтеграція всіх наявних на підприємстві видів облікової діяльності з процедурами попередньої аналітичної обробки первинних даних, набутками дисципліни менеджменту знань й принципами ситуаційного управління.

Система обліково-аналітичного забезпечення, як спеціалізований людино-машинний комплекс, повинна виступати в якості домінуючої функціональної системи й забезпечувати керівництву підприємства ефективну діяльність у відповідній сфері. Саморегуляція буде підтримувати цілісність системи, її стійке функціонування в умовах типових впливів зовнішнього середовища. Саморозвиток сприятиме переходу до якісно нового етапу прогресивного розвитку системи. Підґрунтям означених процесів буде цілеспрямований (корисний для виживання системи) відбір й нагромадження структур (інформації), що підвищує загальний рівень організації й адаптаційні можливості системи [32].

Важливим етапом організації обліково-аналітичного забезпечення буде встановлення осіб, відповідальних за формування системи обліку в організації. Такі функції можуть покладати на економістів, що працюють у будь-якому її структурному підрозділі: планово-економічному, фінансовому відділі, бухгалтерії, підрозділах стратегічного планування, функціональних структурних підрозділах.

Однак організаціям, що планують впровадити комплексну систему стратегічного обліку, рекомендується чітко визначити відповідальних осіб або сформувати спеціальну команду. Така команда звичайно підзвітна виконавчому органу підприємства й складається з висококваліфікованих фахівців, повністю задіяних у процесі, завданням яких є забезпечення реалізації загальних цілей.

У мінімальний набір навичок фахівців такої команди повинні входити знання концепцій і принципів управлінського обліку, основ бухгалтерського обліку й фінансової звітності, інформаційних технологій, кадрової політики й моделювання процесів. Очолювати команду повинна людина, призначена керівником організації, що володіє професійними якостями й знаннями, достатніми для просування проекту. На команду впровадження системи обліку звичайно покладають такі обов'язки: забезпечення впровадження системи управлінського обліку; координація й коректування функціонування системи управлінського обліку; забезпечення постійної взаємодії й діалогу між залученими підрозділами й фахівцями; забезпечення вертикальної погодженості дій. У ряді випадків компанії для проведення таких проектів вдаються до допомоги зовнішніх консультантів, уводячи їх до складу проектної групи. Ефективність постановки стратегічного обліку значною мірою залежить від організації робіт.

У загальному випадку можна виділити три найпоширеніших підходи до впровадження системи обліково-аналітичного забезпечення: «стратегія фахівців», «стратегія навчання» й «стратегія спільної діяльності». Діючи у відповідності зі «стратегією фахівців», в організацію запрошують зовнішнього фахівця, якому дають завдання організувати облік. Потім пропозиції фахівця оцінюють та починають здійснювати (найчастіше в такому вигляді, в якому вони були представлені). Діючи у відповідності зі «стратегією навчання», вищезгадане доповнюють заходами з навчання персоналу. Навчання необхідне для того щоб створити готовність й усунути очікуваний опір змінам. «Стратегія спільної діяльності» відрізняється від попередніх головним чином тим, що керівництво, персонал підприємства й фахівці разом направляють процес організації обліку [19, с. 59-60]. Переваги й недоліки розглянутих підходів наведені в табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Порівняльна характеристика підходів до організації обліку у процесі стратегічного планування

Стратегія	Переваги	Недоліки
1	2	3
Спеціаліста (консультація спеціаліста)	Швидкість	Складна взаємозалежність
	Можливе застосування при кризах	Народжує опір змінам
	Годиться при технічних проблемах	Вузька за змістом
	Дешевина	Зовнішнього консультанта можна невірно інформувати про проблему
	Не зв'язує власних ресурсів	
	Об'єктивність	Головні питання можуть залишитися без розгляду
Привносить ідеї з зовні		

Навчання (поширення знань фа- хівцем з розвитку)	Підвищує готовність до змін	Відсутність сталості
	Глибоке вивчення суті проблеми	Низька взаємозалежність
	Швидка	Короткостроковий вплив
	Досить економічна	Важко застосувати на практиці
	Мотивуюча	Впливає тільки на конкретних учасників на рівні особистості
	Впливає на позицію	
Спільної діяльності (узгодження зусиль за для розробки змін)	Привносить взаємозалежність	Значні витрати часу
	Впливає на людей і організацію	Вимагає значних коштів
	Збільшує постійну готовність до провадження змін	Несуттєві моменти можуть у процесі реалізації занадто тиснути
	Дає глибокі знання	
	Діє на практиці	Вимагає високої готовності організації й людських ресурсів
	Орієнтована на результати	

Переваги залучення зовнішнього консультанта на роботи з розробки методології обліку такі: збалансоване врахування всіх аспектів управління (бухгалтерський облік, планування витрат, бюджетування, казначейство, виробничі, збутові, постачальницькі напрямки); досвід і навички ділового адміністрування, володіння інструментами й технологіями досліджень, виявлення недоліків, мозкового штурму; бенчмаркетинг (консультант має доступ до інформації про організації подібних процесів в інших підприємств, може зрівняти і на цій основі ініціювати генерацію нових пропозицій відносно зміни існуючої системи).

Разом з тим доцільна й розробка системи обліку силами менеджерів підприємства. Цей підхід вимагає додаткових витрат часу на підготовчому етапі, але має ряд безсумнівних переваг. По-перше, ті розробки, які людина розробила сама, вона краще розуміє й, швидше за все, готовий виконати. По-друге, менеджери підприємства здатні винайти щось більш придатне для використання на власному підприємстві при певних змінах ситуації. По-третє, такий підхід приводить до значної економії за рахунок скорочення оплати послуг консультанта [8].

Організація обліку є потужним інтегруючим інструментом усіх інших управлінських систем у єдину нормативно-методологічну базу економічного управління підприємством. Упровадження системи управлінського обліку не може бути реалізовано автономно, без удосконалення системи бухгалтерського обліку й звітності, бюджетування й планування, організаційної структури [5]. Означений зв'язок показано на рис. 2.13.

Для забезпечення такого зв'язку слід забезпечити інтеграцію стратегічного й бюджетного планування за допомогою застосування системи збалансованих показників (BSC) і ключових показників ефективності (КРЕ); інтеграцію організаційної структури й бюджетування за допомогою модернізації бізнес-процесів; інтеграцію організаційної структури й бюджетування за допомогою формування фінансової структури й виділення центрів фінансової відповідальності (ЦФО); інтеграцію бюджетування й бухгалтерського обліку за допомогою формування єдиного плану рахунків, облікової політики, графіка

документообігу, калькуляційних систем управлінського обліку. Варіант такої інтеграції подано на рис. 2.14.



Рис. 2.13. Зв'язок видів обліку у процесі стратегічного планування



Рис. 2.14. Інтеграція систем управління, обліку та планування

Агрегований алгоритм організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства, що забезпечує наведену на рис. 2.14 інтеграцію видів обліку підприємства, представлено на рис. 2.15.



Рис. 2.15. Агрегована схема процесу організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства

Тут варто звернути увагу, що бухгалтерський облік ведуть безперервно протягом усього часу, поки підприємницька структура здійснює господарську діяльність аж до її ліквідації. Бухгалтер, як правило, не бере участі в розробці статуту і порядку організації підприємства. Офіційно робота бухгалтера починається після реєстрації підприємства. Проте досить часто бухгалтеру самому доводиться здійснювати реєстрацію.

Наступна, передпроектна стадія передбачає створення постійних і тимчасових структур (служб), завданням яких буде розробка і впровадження схеми організації обліку і контролю. Вона також передбачає створення інформаційної бази для попереднього аналізу й наступного проектування схеми обліку та контролю з урахуванням діючих організаційних форм і структур управління та специфіки діяльності підприємства.

Далі на методичній стадії формується облікова політика підприємства. Визначаються основні методи відображення процесів господарської діяльності за часовим та економічним змістом (методи нарахування зносу, розподілу витрат, оцінки запасів тощо).

Технологічна стадія організації облікового процесу виконує виробничу функцію відносно переробки первинної документації про господарську діяльність підприємства відповідно до функцій бухгалтерського обліку. Вона відбиває, як реалізується обрана методологія в облікових регістрах, схемах відображення на рахунках, та складається з декількох елементів. По-перше, на цій стадії вибирається форма бухгалтерського обліку. Цей процес ґрунтується на тім, що, відповідно до чинного законодавства, суб'єкти господарської діяльності (юридичні і фізичні особи) самостійно вибирають форму обліку з числа затверджених органами держуправління. Обрані форми обліку повинні: забезпечувати повноту і реальність відображення в облікових регістрах усього кругообігу засобів, оперативний і поточний контроль управлінських рішень, збереження власності, ефективне використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів на підприємстві; бути економічними, адже витрати праці на збір, обробку та передачу інформації досить значні, що примушує шукати шляхи, способи і засоби максимального їх зниження, одночасно підвищуючи оперативність та якість обліку; максимально відповідати потребам консолідації інформації [29].

У регістрах необхідно мати таке групування записів, яке б дозволяло одержати всі звітні показники, не застосовуючи вибірку та не звертаючись безпосередньо до первинних документів; забезпечувати правильне поєднання синтетичного й аналітичного обліків. Організація аналітичного обліку дає великі можливості для подальшого вдосконалення форм обліку та спрощення обліку взагалі; забезпечувати своєчасне відображення в обліку господарських операцій і складання звітності, що підвищує корисність бухгалтерського обліку, дозволяє своєчасно повідомляти про хід виконання поточних планів та покращує управління підприємством; найбільш повно задовольняти вимоги економічного аналізу господарської діяльності підприємства.

Обираючи певну форму бухгалтерського обліку, підприємство повинно дотримуватись її протягом певного часу (але не менше року). Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в Наказі про облікову політику або Примітках до фінансової звітності. Раціонально організована форма обліку повинна забезпечувати: одержання необхідної інформації про господарські процеси; групування та реєстрацію первинних документів; підвищення продуктивності

праці обліковців у процесі підготовки первинних даних, їх обробки та запису в облікові реєстри; зменшення кількості помилок при реєстрації та узагальненні облікових даних; зберігання інформаційного фонду, який сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень [19].

Наступним кроком на технологічному етапі організації облікового процесу буде розробка робочого плану рахунків. Він визначається сформованою методологією обліку. Робочий план рахунків містить синтетичні й аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно вимогам своєчасності, повноти і вірогідності обліку й звітності. У ньому може бути використане стільки рахунків і субрахунків, скільки необхідно для відображення господарської діяльності.

Ще більш важливим етапом в організації облікового процесу є вибір форм первинної документації. Від цього залежить вірогідність облікового відображення господарського процесу, його повнота і правове забезпечення. Головною задачею цього етапу є вибір таких форм первинної документації, що відповідали б характеру і змісту підприємницької діяльності та мали б відповідне обґрунтування. Оскільки первинна документація виступає основним доказом у розгляді майнових, фінансових та інших суперечок, то вона повинна мати реквізити, передбачені відповідними нормативними актами. Далі для забезпечення ритмічного й своєчасного надходження в бухгалтерію первинних документів з підрозділів підприємства та безупинного відображення господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку складаються графіки документообігу. Також розробляється технологія обробки облікової інформації, яка припускає технологічну підготовку виробництва обліково-аналітичної інформації за змістом, формою та параметрами, що передбачено технічним завданням на створення автоматизованої системи обробки інформації на ЕОМ.

Наступним великим етапом організації бухгалтерського обліку є організаційна стадія. Вона описує, як організуються способи обліку з погляду побудови бухгалтерської служби, її місця в системі управління. Ця стадія, починається з формування бухгалтерії. Далі в залежності від обсягів діяльності, яка вимагає безупинного обліку, планується структура бухгалтерії і визначається штатна чисельність. Для всіх працівників бухгалтерії, відповідно до розподілу обов'язків, складаються посадові інструкції. У них відбивається обсяг робіт, які повинен виконати бухгалтер, його права й обов'язки, технологічні зв'язки з іншими працівниками бухгалтерії і підрозділами підприємства. Також визначаються місця, де створюються документопотоки або здійснюється контроль бухгалтерії за господарськими операціями.

Після проходження методичного, організаційного й технологічного етапів виробляється відповідна схема та обґрунтовується обраний варіант організації обліку, його твердження компетентними особами й організаціями. На цьому етапі проводиться ще й формування проекту організації обліку та відбувається реалізація затвердженого варіанта схеми.

Реалізація завдань розвитку сільського господарства потребує формування адаптованої до сучасних запитів економічної інформаційної системи, яка

відповідає міжнародним принципам, підтверджує інвестиційну привабливість галузі та забезпечує ефективне управління нею. Основою економічної інформаційної системи є бухгалтерський облік. Саме на його даних формується бюджет, приймаються управлінські рішення.

Сьогодні на рівні підприємств бухгалтерський облік не затребуваний в економічній роботі, його функції зведені до забезпечення складання статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не зорієнтована на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь.

Стан справ погіршує той факт, що відповідно до законодавства збір фінансової звітності здійснює Держкомстат України, розробку методологічних засад її складання - Мінфін України, а функцію контролю за дотриманням встановленої методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності не покладено на жоден орган державного економічного контролю. Безконтрольність призводить до формального ведення фінансового обліку і ставить під сумнів достовірність звітних даних підприємств.

Не кращі позиції має бухгалтерський облік і в сучасному інформаційному забезпеченні галузевого управління, що фактично не сприяє здійсненню ефективної державної політики.

1. Результати етимологічного аналізу дають підстави для трактування категорії «стратегічне планування» як своєрідний вид безупинної планової роботи, що складається з обґрунтування на довгострокову перспективу шляхів досягнення конкурентних переваг підприємства, які щорічно уточнюються розрахунками, реалізуються на основі гнучкої адаптивної тактики стратегічного управління.

2. Запропоновано розглядати обліково-аналітичне забезпечення як інтегровану систему стратегічного обліку і стратегічного аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних і стратегічних управлінських рішень.

3. Встановлено, що у сучасних умовах розвитку економіки ефективна діяльність підприємств неможлива без управління його стратегічним потенціалом. Така ситуація обумовлена підвищенням мобільності зовнішнього середовища та посиленням його впливу на підприємство, що вимагає від останнього підвищення готовності та адаптивності до змін що виникають навколо нього та спричиняють зрушення у внутрішньому середовищі підприємства. Було запропоноване авторське визначення стратегічного аналізу, як безперервного процесу дослідження об'єкта (системи), результатом виконання якого є формування інформаційно-аналітичної бази для прийняття управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей, формування конкурентних переваг та зростання вартості господарських одиниць. Стратегічний аналіз повинен мати подвійне спрямування: в майбутнє (чого ми хочемо досягти - формування стратегічних цілей) та з майбутнього до сучасного (що ми маємо зробити сьогодні, щоб отримати бажаний результат у майбутньому).

4. Аналіз конкурентного середовища ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» показав, що відставання від лідера галузі АТЗТ «Миронівський хлібопродукт» є значним, а частка ринку ТзОВ «Птахокомплекс «Губин» за результатами 2018 року становила 1,4 %, частка ринку у Західних областях України становила 8-9 %, що дозволяє виробнику відігравати значну роль у регіоні та формувати правильну збутову політику.

5. Запропоновано такі етапи організації системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування: постановка задачі організації обліково-аналітичного забезпечення; формування проектної команди з організації підсистем обліку, контролю і аналізу; визначення задач облікової підсистеми у взаємозв'язку з обраними стратегічними альтернативами; формування моделі «as - is»; визначення особливостей застосування стратегічного обліку; формування моделі «to - be»; методологічна стадія (визначення наборів ключових показників ефективності (КПЕ), балансування набору КПЕ й приведення їх у відповідність з фінансовою структурою ат розробка облікової політики); технологічна стадія (вибір форми обліку, розробка робочого плану рахунків, вибір форми первинної документації, формування графіка документообігу, організація внутрішнього контролю); організаційна стадія (формування бухгалтерії, призначення головного бухгалтера, розрахунок штатної чисельності, побудова організаційної структури бухгалтерії); розробка й адаптація моделі обліково-аналітичного забезпечення; нормативне обґрунтування обраної системи організації облікового процесу; впровадження обраної схеми і вразі необхідності зміни в організації у разі ліквідації, реорганізації підприємства або при зміні стратегічних орієнтирів.

Джерела і література

1. Азоев Г. Л. Конкуренция: анализ, стратегия и практика. М. : Центр экономики и маркетинга, 2006. 256 с.
2. Божкова В. В. Дослідження категорійного апарату стратегічного планування маркетингових комунікацій інноваційної продукції. Ефективна економіка. 2010. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_9_35
3. Велігіна А. О. Оцінка конкурентоспроможності м'яса на внутрішньому і зовнішньому ринках. Економічний аналіз. 2010. Вип. 7. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_7/pdf/veligina.pdf.
4. Винокуров В. А. Организация стратегического управления на предприятии. М. : Центр экономики и маркетинга, 1996. 160 с.
5. Демьянова О. В. Методические основы стратегического анализа на промышленном предприятии. Казань, 2004. 269 с.
6. Довбенко В. І. Обліково-аналітичне забезпечення розвитку підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2009. № 647.С. 50–56. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/09.pdf.
7. Замојська К. П., Фатенок-Ткачук А. О. Інформаційна складова обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту

підприємства», (Львів, 26-28 квітня, 2012 р.) Львів: Видавництво університету «Львівська Політехніка», 2012 . С. 321-323.

8. Замойська К. П., Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством. Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2012. № 721. С. 241-245.

9. Економіка підприємства [Текст] : підручник / за заг. ред. Л. Г. Ліпич. – Луцьк : Вежа-Друк, 2021. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Об'єм даних 14,95 Мб. / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук. Зовнішнє середовище функціонування суб'єкта господарської діяльності. – С. 60–89. (1,87 др. ар.)

10. Ліпич Л. Г., Фатенок-Ткачук А. О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств : [монографія] Луцьк : Волин. нац. ун-т ім. Л. Українки, 2010. 220 с.

11. Ліпич Л. Г., Фатенок-Ткачук А. О., Кутікіна К. М. Система розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств птахівництва на засадах нетарифного регулювання : монографія. Луцьк : Вежа, 2014. – 222 с.

12. Малиновський Ю. В. Інформаційне забезпечення стратегічного планування інноваційного розвитку підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.5. С. 352–356. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlту/352_mal.pdf.

13. Офіційний сайт Агропромгрупи «Пан Кручак» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.pankurchak.ua>.

14. Офіційний сайт Асоціації «Союзу птахівників України» URL: <http://www.ptaha.kiev.ua>.

15. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики і продовольства України. URL: <http://www.minagro.gov.ua>

16. Панченко Н. Г. Стратегічне планування і синергетичний ефект. *Municipal Economy of Cities*, 2007. № 77, С. 225-229. URL: <https://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/2802>

17. Пархоменко О. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом». Київ, 2006. 24 с.

18. Петришин Н. Я. Технології стратегічного планування у системі менеджменту підприємств. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 202–208. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlту/20_10/202_Petr.pdf.

19. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: монографія. Х. : Видавництво ХНЕУ, 2007. 276 с.

20. Трухан О. Л. Стратегічний аналіз у системі управління підприємствами [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_1/27.pdf.

21. Уткин Э. А. Финансовое управление : монография. М. : Тандем, 1997. 107 с.

22. Фатенок-Ткачук А. О., Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної діяльності підприємства : монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2019. 154 с. / Алла Фатенок-Ткачук. Теоретико-методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності у контексті стратегії розвитку підприємства. С. 5–61.

23. Фатенок-Ткачук А. О. Методика виявлення та аналізу існуючих резервів підприємства у процесі обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємства. *Економіка та суспільство*. 2018. № 18. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-142>

24. Фатенок-Ткачук А. О. Методичні основи аналізу зовнішнього середовища підприємств птахівництва. *Ефективна економіка*. Дн.: Дніпропетровський держ. Агр.-екон. у-т. 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

25. Фатенок-Ткачук А. О. Обліково-аналітичне забезпечення бізнес-процесів підприємства : монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2018. 200 с.

26. Фатенок-Ткачук А. О. Облікові процедури в управлінських процесах. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 6. С. 56 - 64. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/echscenu_2016_4_20
27. Фатенок-Ткачук А. О. Організація обліково-аналітичного забезпечення процесу формування стратегії розвитку підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки : журнал*. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. № 2. С. 82-90.
28. Фатенок-Ткачук А.О., Плоскіна А. А. Теоретичні аспекти процесу обліково-аналітичного забезпечення стратегічного планування. *Молодий вчений*. 2021. Вип. (94). С. 215–219. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-6-94-44>
29. Fatenok-Tkachuk A. Financial accounting tools on different stages of financial planning. *Економічний часопис ШНУ імені Лесі Українки*. 2020. Vol 4. No 24. С. 89 – 96. DOI: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-04-89-96> (Index Copernicus)
30. Fatenok-Tkachuk A., Kulynych M., Safarova A. & Bukalo N. Analysis of chicken production trends in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management* (open-access) 2017 p. (DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.15\(4-1\).2017.14](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.15(4-1).2017.14))
31. Fatenok-Tkachuk A. Theoretical accounting sense of the concept of ensuring the economic stability of the enterprise. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5992>
32. Fatenok-Tkachuk A. A Theoretical framework for the accounting and analytical maintenance of the company business processes in the company. *Економічний часопис ШНУ імені Лесі Українки*. 2017. № 1. С. 93 – 100. URL : <https://echas.eenu.edu.ua/index.php/echas/article/view/72>
33. Fatenok-Tkachuk A. A. Theoretical accounting sense of the concept of ensuring the economic stability of the enterprise. *The scientific heritage*. Budapest, Hungary : 2016. № 7. (7). P. 21–26. URL : <http://tsh-journal.com/ru/archive/>

РОЗДІЛ 3. ТРАНСФОРМАЦІЯ МЕТОДОЛОГІЇ АУДИТУ: ВІД НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ДО ПРАКТИКИ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

3.1. Аудит у забезпеченні цілей сталого розвитку: тенденції трансформації методології

У розрізі соціально-економічного континууму аудит є комплексним явищем, що використовується задля інформаційного раціоналізму, що дозволяє оцінювати та прораховувати результати господарської діяльності. Це елемент соціально-економічної програми, використання якого на різних рівнях інформаційного забезпечення дозволяє оперувати знаннями в часових розрізах діяльності економічного суб'єкта, що сприяє виведенню на новий методологічний рівень забезпечення інформаційних запитів різних категорій користувачів, а отже, підвищенню прозорості управлінських рішень. Сьогодні інститут аудиту розвивається в межах динамічного інституціонального середовища, базуючись на формальних і неформальних вимогах, які шляхом внутрішнього розвитку та взаємодії визначають його структуру та вектори розвитку [1, С. 367].

Для розуміння суті інноваційної трансформації методології аудиту необхідно визначити суть змін, властивих прикладному завданню аудиту та його специфічному предмету. Наразі аудиту властивий мультипредметний характер щодо традиційного предмета – власне аудиту – та спектром додаткових послуг, зокрема, управлінням сталим розвитком бізнесу, що включає економічні та соціальні параметри. Вектор аудиту трансформовано з контрольних послуг на консалтингові, що дозволяє по-новому оцінювати його перспективи, як соціально-економічного феномену сучасності.

Консалтинговий аспект аудиторської діяльності виявляється в ідентифікації та аналізі управлінських проблем і пошуку нових можливостей з пропозицією альтернативних варіантів вирішення та наданням допомоги в реалізації рекомендацій та впровадженні конструктивних змін [2]. Як форма інтегрованих компетенцій аудит спирається на міждисциплінарну методологію та має системний характер, що реалізується як диференційний комплекс із реалізацією розвинутих концепцій аудиту (рис. 3.1).

Після значних еволюційних зрушень в суті та призначенні аудита, його цілком можна назвати інформаційно-поведінковим феноменом, який характеризується потенціалом відтворювальної діяльності, що забезпечується інтегральними компетенціями аудита, котрий оперує комплексом знань різних предметних галузей із застосуванням системного мислення, інформаційних та поведінкових технологій, що сукупно дозволяє формувати ефективну економічну модель із досягненням ефективних управлінських рішень. Новий вектор розвитку аудиту передбачає запровадження його удосконаленої системи, здійснення контролю над рівнем професійної компетентності аудиторів і якості наданих ними послуг, забезпечення реальної професійної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань до аудиторів щодо недостовірності надання ними аудиторських послуг та звіту за їх результатами [3, С. 76].

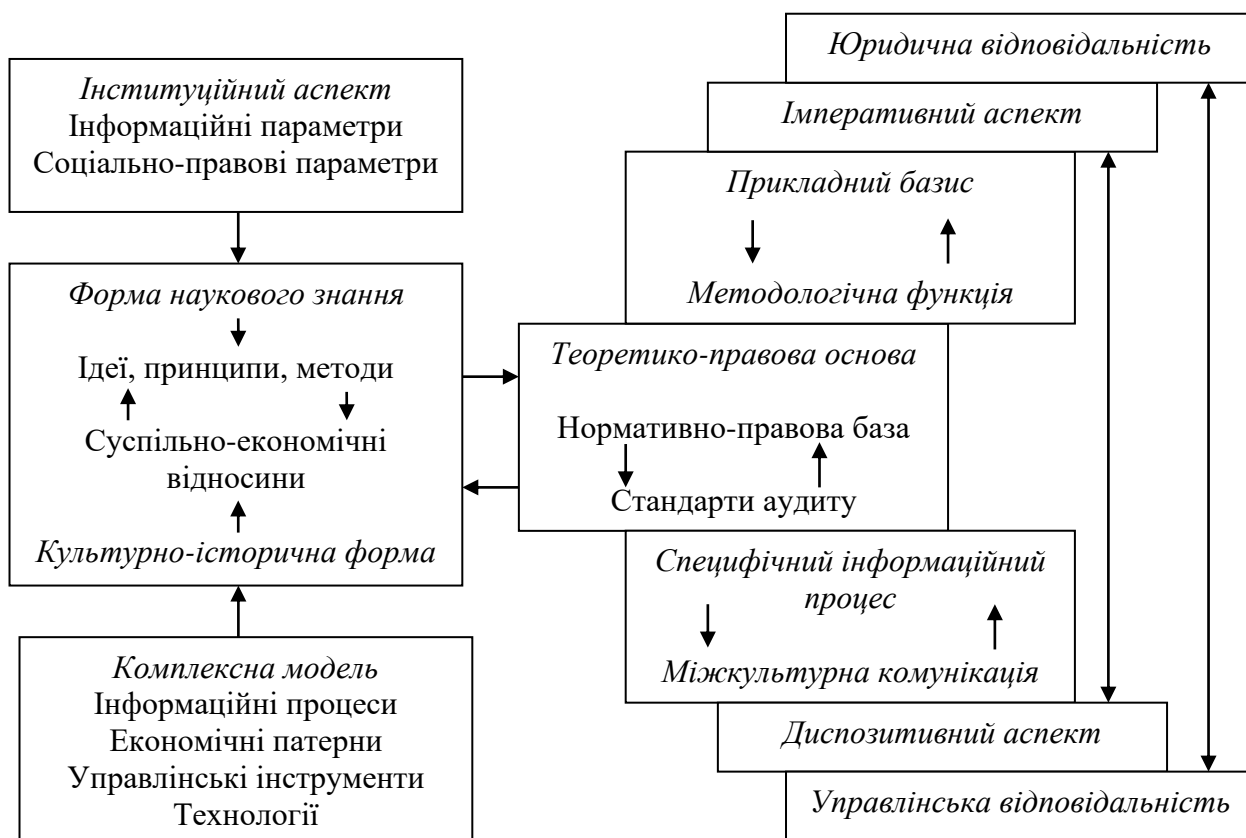


Рис. 3.1. Диференційний характер аудиту*

* Розроблено автором

Трансформація методології аудиту здійснюється за декількома напрямками, зокрема, інституціональним та людиноцентричним, основою чого є економічний, системний, правовий, науковий та культурно-історичний статус аудиту. У цьому статусі аудит входить до загальної моделі збалансованого розвитку національної економіки, що передбачає «урахуванням глобальних мегатрендів і цілей тисячоліття, що впливатимуть на глобальну економіку найближчі десятиліття з визначенням ключової ідеї – побудова нових стратегічних потужностей через посилення існуючого потенціалу» [4, С. 69]. Це вплив рівня і структури запитів підприємницьких суб'єктів, етичних зразків економічних уявлень і професійної поведінки, економіко-соціальної взаємодії суб'єктів господарювання, форми економічної культури, що визначає способи трансляції управлінських патернів.

Системне розуміння аудиторської практики з позицій інституціональної методології дозволяє визначити її зміст як сукупність взаємообумовлених і взаємопов'язаних неформальної та формальної складових, внутрішній розвиток і взаємодія яких розкривають механізм процесу змін завдань аудиту як соціального інституту [5, С. 142]. Інституціональна трансформація методології аудиту здійснюється через розширення предметних меж теоретичної основи аудиту з переходом на нові рівні та структурною перебудовою його пізнання із закладанням фундаменту для визначення у якості нової форми, якій властивий міждисциплінарний синтез. Це сприяє якісним змінам у методології аудиту через його базові компоненти зі встановленням різнорівневих зворотних зв'язків як форми конструктивного партнерства із означенням групи принципів, що керують організацією аудиту у різних формах виявленням його першочергового завдання.

Інституціональну трансформацію методології аудиту визначаємо у вигляді комплексу з різними рівнями виявлення змін та впливу (рис. 3.2).

Інституціональні засади трансформації методології аудиту можна трактувати як сукупність формальних і неформальних положень і регуляторів, відповідно до яких здійснюється:

- оцінка та аналіз законності, ефективності та економічної результативності діяльності місцевих органів самоврядування щодо розподілу коштів на сталий розвиток відповідно до процесу децентралізації;

- розробка місії та формування спільної мети та завдань аудиту у сфері сталого розвитку;

- визначення базових інституціональних норм, соціальних стандартів та екологічних нормативів, які є об'єктами уваги аудитора під час оцінки ефективності розвитку;

- інституціоналізація аудиторських процедур, що передбачає застосування комплексу нових правил та нормативів, які регулюють аудит з точки зору забезпечення зворотного зв'язку та партнерства для забезпечення виконання консультативної функції;

- розробка комплексу контрольних процедур для забезпечення ефективного використання наданих висновків і пропозицій, як карти рішень для сталого розвитку.



Рис 3.2. Концептуальна схема інституціональної трансформації методології аудиту*

* Розроблено автором

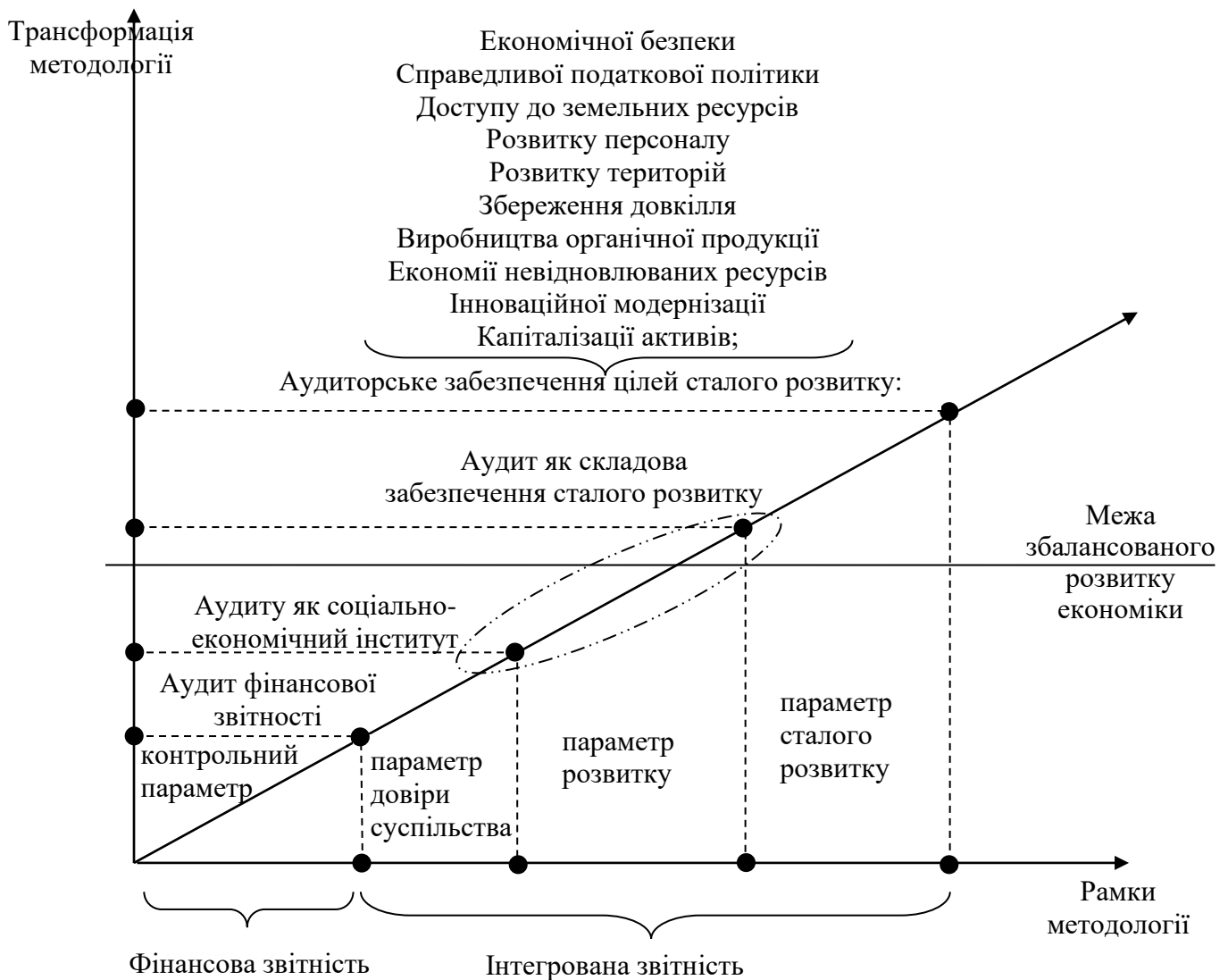


Рис. 3.3. Рамковий метод трансформації методології аудиту на потреби сталого розвитку*

* Розроблено автором

У визначенні інституціонального характеру аудиту, як соціально-економічного інституту, наголос зроблено на сукупності формальних і неформальних правил, норм і стандартів, які регулюють та визначають рамки взаємодії та характер відносин між різними суб'єктами щодо аудиторської діяльності [6, С. 188]. Аудит, як соціально-економічний інститут є організованою системою норм, правил, концептуальних положень та регуляторів, які забезпечують завдання здійснення контрольних процедур та надання консультативних послуг щодо забезпечення економічного зростання та суспільних цінностей, що сукупно сприяє досягненню визначальної мети збалансованого розвитку з нівелюванням негативного впливу внутрішніх та зовнішніх чинників. Хронологічно та методично аудит пройшов етапи розвитку від інструменту перевірки фінансової звітності до системи, яка забезпечує сталий розвиток (рис. 3.3).

Кожен етап характеризує розширення функціональності аудиту та його трансформацію в напрямі набуття рис соціально-економічного інституту, здатного забезпечувати сталий розвиток та здійснювати перехід до експериментування з розробкою креативних пропозицій та рекомендацій.

В основі запропонованої трансформації аудиту (рис 3.3) лежить рамковий метод, на підставі якого здійснено збалансований розвиток методології аудиту – від методологічного забезпечення та концептуальний засад аудиту фінансової звітності до методологічних інновацій, зумовлених необхідністю регулювання аудиторської діяльності в досягненні цілей сталого розвитку, (економічна безпека, справедлива податкова політика, доступ до земельних ресурсів, розвиток персоналу, розвиток територій, інноваційна модернізація, капіталізації активів, справедливе ціноутворення, відновлення людності, інклюзивний розвиток тощо). Інноваційний підхід до трансформації методології аудиту на основі рамкового методу полягає в формуванні комплексу завдань, виконання яких дозволяє вирішити низку питань, пов'язаних з оптимізацією аудиторської діяльності в напрямі розширення ефективного партнерства з приводу досягнення спільної мети та формування багаторівневої системи інформаційно-аналітичного забезпечення з можливостями оцінки більшого масиву інформації завдяки доступу до інноваційних засобів обробки, передачі та зберігання даних.

Сукупність завдань, виявлених на підставі рамкового методу, являє собою програму дій щодо забезпечення досягнення головної мети – сталий розвиток (табл. 3.1).

Таким чином, запропоновано новий підхід до методологічної трансформації аудиту, що включає склад стадій та етапів, об'єднаних в рамку з технологічною реалізацією окремих пунктів. Використання рамкового підходу дозволяє найбільш ефективно оперувати як традиційними експертними та аналітичними методами, так й тими, які відповідають реальним завданням аудиту відповідно до його місії щодо забезпечення сталого розвитку територій. Відповідно до запропонованого рамкового методу трансформації методології аудиту вважаємо за потрібне додати:

1) Консультативний метод, суть якого полягає в крос-функціональному підході до вирішення завдання, що передбачає складання спеціальних анкет для фахівців з інтегральними компетенціями, сумісне вирішення завдання, формулювання паралельних альтернатив, як підґрунтя для отримання оптимального висновку, розширення інформаційних джерел обробки даних завдяки технологічним можливостям. На підставі цього методу формується карта причин та карта рішень для поставленого завдання, що є планом для виконання за окресленими етапами.

2) Векторний метод – здійснення ранжування причин та наслідків за економічним, соціальним, екологічним векторами сталого розвитку територій відповідно до рівня їх важливості та впливу на стан, який є фактичним та який оцінює аудитор на предмет можливості покращення. Відповідно подальші аудиторські процедури здійснюються, враховуючи складену систему причин і

наслідків, що дозволяє суттєво мінімізувати час та підвищити ефективність професійних висновків і рекомендацій.

Таблиця 3.1

Рамкова методика трансформації методології аудиту*

Параметр	Характеристика
1	2
Розробка карти причин	<p><i>Формулювання місії аудиту</i> – системний підхід до організації контрольно-консультативної діяльності з використанням можливостей інноваційних технологій для оцінки об’єкта та моделювання різних варіантів за соціальним, економічним та екологічним напрямками розвитку територій з наближенням до орієнтованої результативності максимально ефективного використання доступних ресурсів.</p> <p>Визначення різниці між ситуацією «як є» та ситуацією «як бажано» з висновком про реальні параметри діяльності та шляхами досягнення окресленої місії через комплекс інституціональних, економічних та технологічних регуляторів, що дозволяє максимально використати потенціал територій</p>
Розробка карти завдань	<p><i>Причинний рівень регулювання трансформації</i> – це визначення чинників впливу за інституціональним та економічним рівнями, які позначаються на методах та інструментах аудиторської діяльності. Це окреслення тих аспектів, які впливають на стан аудиторської практики, що передбачає пошук рішень не лише у вітчизняних патернах, а також використання зарубіжного досвіду, що сукупно формує рішення для впровадження в процесі аудиту</p> <p><i>Рівень наслідків трансформації</i> – деталізація того фактичного стану, з яким ознайомлюється аудитор в процесі виконання поставленого завдання, зважаючи на низку причин, які виявлені попередньо. На цьому рівні визначаються методи, процедури та інструменти, які мають бути трансформовані, зважаючи на вимоги реалій діяльності. В іншому випадку це призведе до зменшення якості аудиторських висновків, а отже, до відсутності реального результату в досягненні визначеної місії</p>
Розробка карти рішень	<p><i>Формулювання суті трансформацій</i> – визначення методів, базових положень, концептуальних основ та інструментів, які мають бути трансформовані внаслідок визначення місії аудиту, що забезпечує розвиток територій. Це побудова програми змін з очікуваними результатами, які базуються на інноваційних технологіях та управлінських алгоритмах з переходом на більш</p>

	високий рівень інформаційного, методичного та кадрового забезпечення аудиторської діяльності
	<i>Визначення рішень трансформацій</i> – визначення показників, за якими можна оцінити ефективність впровадження трансформованих методів, принципів і процедур для формулювання більш ефективних рішень, спрямованих на розвиток екологічного, економічного, соціального та культурного векторів сталого розвитку територій. Це формування розгорнутої моделі інноваційних підходів, що дозволяє розглянути в перспективі різні варіанти рішень та обрати найбільш оптимальний відповідно до специфіки поставленого завдання

** Розроблено автором*

Отже, саме рамковий метод лежить в основі методологічної інновації, що виявляється в забезпечення нової якості аудиторських послуг, зокрема, враховуючи суттєві зміни в самій політиці аудиторської діяльності та специфіці сучасного розвитку територій, на що впливають процеси державної політики сталого розвитку, політика органів місцевої влади та об'єднаних територіальних громад, як результату процесу децентралізації.

Інституціональна трансформація методології аудиту є симбіозом процесу, методу та способу використання норм, правил, компетенцій аудиту в реаліях сучасної практики діяльності, зважаючи на вплив економічних та соціальних змін.

Це спосіб забезпечення стабільності щодо правил суспільно-економічного механізму з організацією аудиту через параметри економічної системи – середовище, суб'єкт, процес, перспективу. Кожен з цих параметрів є виявленням розвитку активної проєктної системи управління, що забезпечує сталий розвиток економічних суб'єктів в умовах децентралізації та суспільно-економічної трансформації.

Функціонал сталого розвитку знаходиться в площині життєвого циклу суб'єкта господарювання та його простору з активністю процесів і проєктів, які розвиваються відповідно до інформаційного наповнення та керуючого впливу, що визначається за параметрами місії діяльності. Процес сталого розвитку можна уявити як циклічність етапів трансформації соціально-економічного та екологічного векторів з переходом на нові рівні, що передбачає досягнення якісних параметрів розвитку відповідно до вимог сучасності [7, С. 434]. У такому виявленні суб'єкт господарювання є інформаційним акцептором, а аудит – одним із інформаційних донорів, що позначається на управлінській політиці, визначає вектор стратегії розвитку, об'єктивно характеризує інновації та розширює предметні межі базових положень зі створенням передумов для міждисциплінарного синтезу.

Відповідно до місії сталого розвитку процес аудиту передбачає оцінку та діагностику гіпотез та альтернатив, що забезпечуються інформацією та компетенціями через призму уявлення про змістовні аспекти діяльності суб'єкта господарювання з виявленням рівня його потенціалу відповідно до заданих параметрів суспільно-економічних умов на теперішній та майбутній час. У такому виявленні місія аудиту полягає в формуванні такої професійної думки, що відрізняється оригінальністю, базується на беззаперечній доказовій базі, включає контрольні та консультативні параметри та здатна бути елементом загальної стратегії сталого розвитку як основи для прийняття управлінських рішень. Визначальну роль для реалізації місії аудиту має постановка його завдань, що полягають в розробці та реалізації аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримати прийнятні аудиторські докази, що в загальній сукупності дозволить сформулювати незалежну аудиторську думку, яка буде обґрунтована у звіті аудитора [8, С. 4].

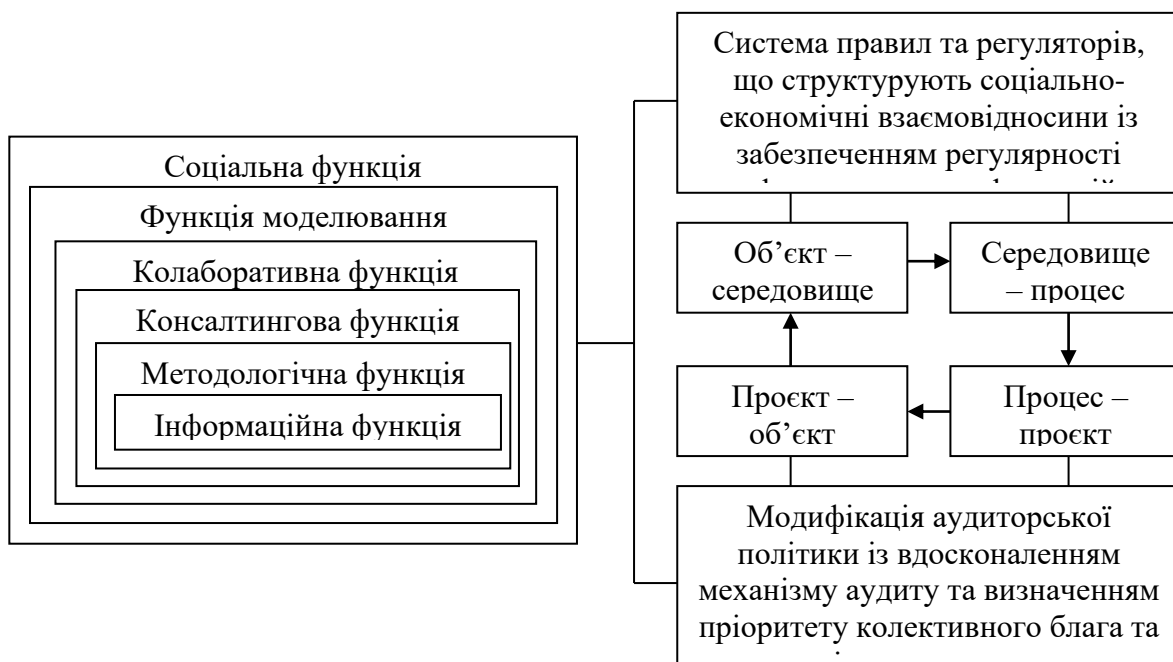


Рис. 3.4. Прогресивний характер аудиту в забезпеченні сталого розвитку територій*

* Розроблено автором

Обов'язкові та ініціативні цілі аудиту сьогодні реалізуються через різні методичні прийоми та функції, які наразі трансформовані відповідно до реалій інноваційних змін у діяльності суб'єкта господарювання, орієнтованого на стратегічний розвиток. Таким чином, аудит змінює свою місію та реалізує потенціал сталого розвитку територій шляхом мультиаспектного регулювання його діяльності (рис. 3.4).

Місія аудиту визначає його предметну функціональність, що здійснюється через прогресивні методи формування інформаційно-аналітичного забезпечення сталого розвитку як форми реалізації професійних компетенцій аудитора. Таким чином, аудит є специфічною комплексною системою, для якої характерна наявність відмінних властивостей і рис, зокрема:

– активність – здатність до швидкого перебудування та адаптації до мінливих умов і об’єктів перевірки;

– контрольно-консультативний параметр – якісний параметр, що забезпечується суттю аудиторської діяльності, яку виконують професійні аудитори, відповідальні за головний результат – надання консультацій та рекомендацій щодо забезпечення сталого розвитку;

– керуючий вплив – встановлення пріоритетності інтересів замовника відповідно до заданих параметрів завдання і враховуючи специфічність галузі;

– параметр зворотного зв’язку, що забезпечується створенням на час перевірки колаборативно-активного середовища з метою найбільшої ефективності взаємодії, внаслідок якої формується унікальна гіпотеза для забезпечення сталого розвитку замовника;

– параметр детермінованості – організація системи взаємодії взаємопов’язаних елементів аудиту.

Забезпечення цілей сталого розвитку передбачає досягнення відповідного стану діяльності, що реалізується шляхом комплексу аудиторських заходів, на підставі яких здійснюється оцінка проблемної ситуації відповідно до варіативності рішень, визначається характер інформаційних запитів з їх забезпеченням відповідно до місії діяльності, формується професійна думка, як гіпотеза стійкої адаптації до суспільно-економічних реалій, моделюються шаблони інформаційного забезпечення відповідно до ієрархії запитів користувачів.

Аудит базується на низці основних правил, яким властивий універсальний характер та обов’язковість до виконання з відображенням суттєвих положень теорії та нормативно-правового регулювання, що забезпечує якість надання аудиторських послуг. Здійснення дій та процедур аудиту у розрізі етапів сталого розвитку суб’єкта господарювання є можливим із додержанням базових положень, які є визначальними постулатами аудитора на всіх рівнях виконання поставленого завдання. Запропонована комплексна система принципів аудиту передбачає відтворення різних сценаріїв розвитку суб’єкта господарювання з урахуванням багатоаспектного характеру публічно-правового, економічного, культурного та комплексного аспекту аудиту, що полягає в забезпеченні різних векторів сталого розвитку суб’єкта господарювання.

Розвиток базових положень аудиту, як елементу методології, є логічним напрямом еволюції аудиторської діяльності, що розвивається у напрямі розширення інструментів та засобів, компетенцій та механізмів для максимального забезпечення якості затребуваних послуг. Сьогодні ефективність аудитора визначається не швидкістю оперування величезними масивами інформації, а здатністю критично мислити, застосовувати інноваційні ідеї та вчасно виявляти потенційні ризики, пропонувати ефективні шляхи подолання криз [9]. Також має бути додержаний принцип професійного скептицизму, який полягає в тому, що аудитор може допускати перекручування фінансової звітності, обману або шахрайства, незважаючи на попередній досвід, професіоналізм і чесність посадових співробітників суб’єкта господарювання [10, С. 698].

Сучасність диктує нові вектори розвитку аудиту, обумовлені, передусім, реальністю змін і трансформацій на інституціональному, соціально-економічному

та культурному рівнях розвитку територій, пов'язаних, зокрема, з децентралізацією. Розвиток аудиту лежить в площині євроінтеграції країни та передбачає формування збалансованої та потужної контрольної та консультативної системи, що сприяє забезпеченню сумлінного та ефективного використання цільових коштів для сталого розвитку економіки та суспільства у цілому в країні та на місцях.

Наразі в аудиті поставлено нові акценти, як-то пріоритет комунікаційного середовища на противагу традиційним процесам та інструментам, налагодження зворотного зв'язку, як ефективного засобу інформаційного забезпечення, перевага адаптивності та гнучкості, ніж шаблонні плани дій, перехід до горизонтальної ієрархії, консультативний характер контрольної функції аудиту з дотриманням інституціональних правил ведення діяльності. Результатом інноваційного розвитку аудиту стало формування нової якості контрольних та консультативних процедур щодо досягнення мультиаспектних цілей (соціальний, економічний, екологічний, культурний розвиток) і є результатом спільних дій замовника та виконавця на предмет забезпечення сталого розвитку сільських територій (рис. 3.5).

Забезпечення сталого розвитку через процедури аудиту передбачає ряд заходів, як-то визначення особливостей діяльності замовника, дослідження сфери ймовірного ризику, встановлення рівня суттєвості, визначення рівня достовірності звітної інформації, аналіз загального фінансового стану замовника із оцінкою перспективи його розвитку, розробка рекомендацій та пропозицій щодо активізації діяльності та контроль їх впровадження замовником. Це організація сумісних дій аудитора з управлінською системою замовника, що забезпечує формування комунікаційного середовища, що функціонує на єдиних принципах та для досягнення спільної мети – забезпечення сталого розвитку.

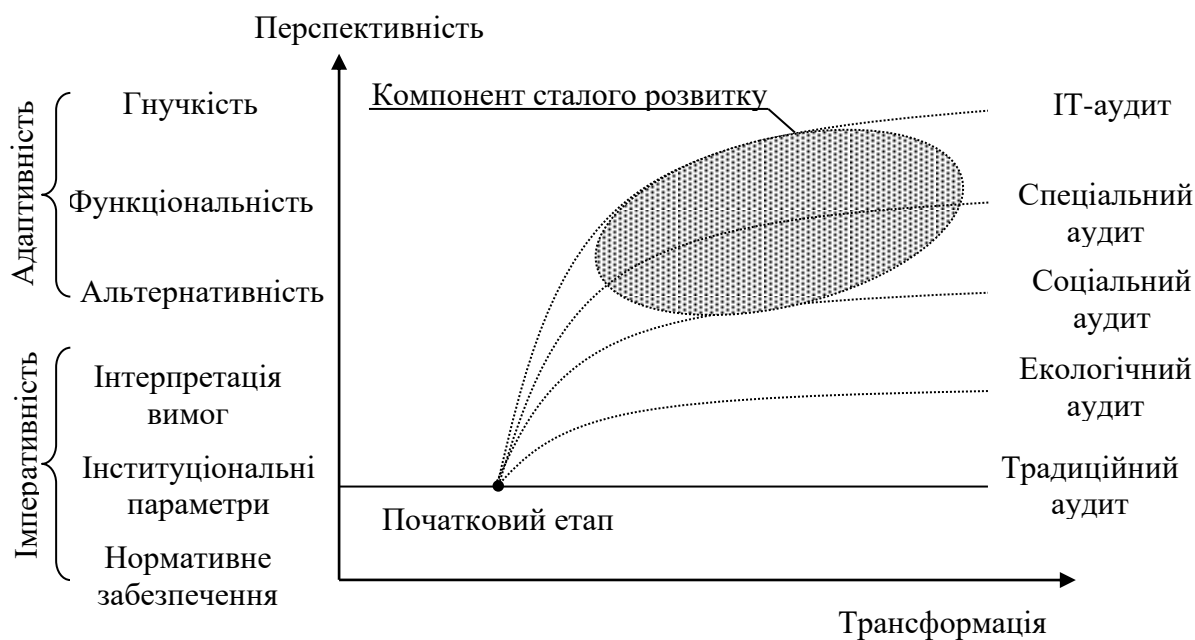


Рис. 3.5. Зміст розвитку аудиторських інструментів та процедур в розрізі сталого розвитку *

* Розроблено автором

Реалії процесу децентралізації, галузеві відмітні риси сфери господарської діяльності, концептуальний аспект сталого розвитку сукупно визначають структуру та зміст завдань щодо цільового фінансування економічної, соціальної та екологічної сфер, що відповідно позначається на організаційних та методологічних аспектах аудиту, який виокремлюється в окрему сферу контрольних процедур та консультаційних послуг для забезпечення сталого розвитку. Таким чином, аудит можна визначити системоутворюючою складовою процесу сталого розвитку, оскільки він забезпечує розвиток кожного вектора (соціального, культурного, економічного та екологічного) через інформаційні важелі та професійну думку, що сукупно дозволяє сформулювати гіпотезу розвитку з урахуванням ймовірних ризиків та загроз, що властиві трансформаційним процесам і якісним змінам (рис. 3.6).

Враховуючи специфіку аудиту, конкретизацію його місії щодо забезпечення сталого розвитку соціальної, економічної та екологічної сфер села, що фінансується органами місцевого самоврядування, трансформація методології аудиту полягає в комплексному розвитку його теоретичної основи, методичної складової та організаційної компоненти (рис. 3.7).

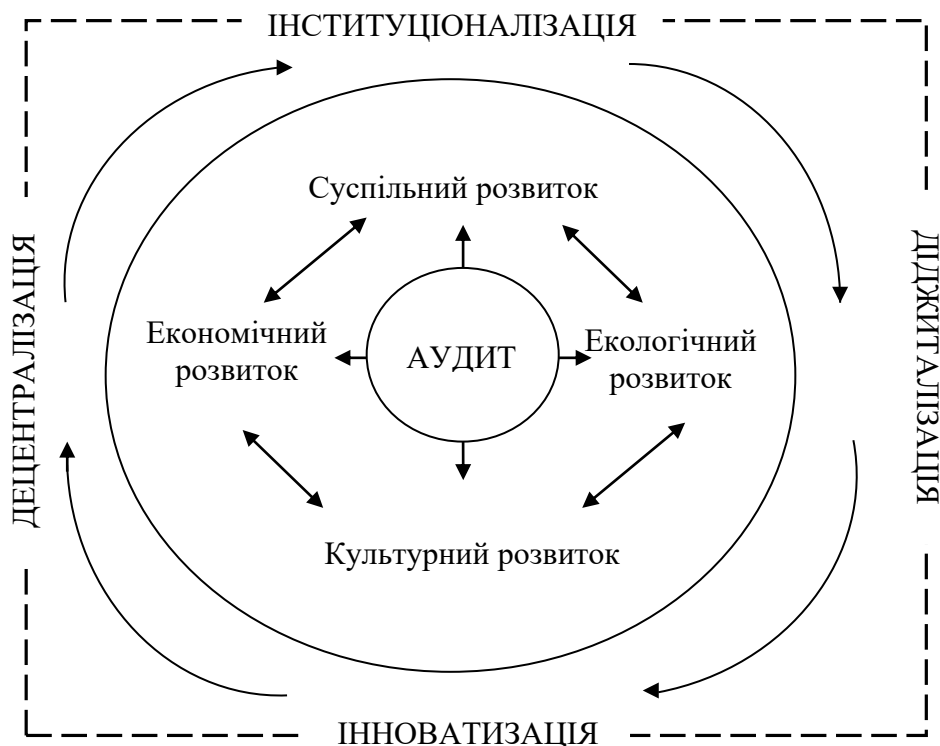


Рис. 3.6. Місце аудиту в системі соціально-економічного, культурного та екологічного розвитку*.

* Розроблено автором

Відповідно до трансформації методології головним аспектом в аудиті стає оцінка економічної ефективності використання цільових коштів, розподілених за стратегічними пріоритетами розвитку, що передбачає виокремлення цілей соціального, економічного, культурного розвитку,

відтворення людності та підвищення добробуту та рівня зайнятості населення з розвитком культурного дозвілля.

Таким чином, трансформується суть аудиту, який доцільно охарактеризувати, як спеціально-підготовчий аудит. Визначаємо його як сукупність контрольних процедур та консультаційних послуг для конкретної галузі економіки, що здійснюється відповідно до низки норм, правил, нормативів, регуляторів для підтвердження ефективності використання розподілених цільових коштів, спрямованих на економічний, соціальний, екологічний та культурний розвиток територій в умовах децентралізації.

Організація спеціально-підготовчого аудиту передбачає здійснення низки заходів:

- забезпечення суб'єктів господарювання комплексом нормативно-методичних матеріалів щодо регулювання організації обліку, фіскального стимулювання підприємницької трансформації, встановлення техногенної та екологічної безпеки, сприяння соціальному розвитку територій;

- формування мультицільового механізму методичного забезпечення аудиту та організації обліково-аналітичної системи з переходом на новий методологічний рівень інформаційного регулювання професійних висновків;

- попередження неефективних заходів з розподілу коштів на соціальний, економічний та екологічний розвиток територій;

- розширення професійних компетенцій аудиторів, які мають бути обізнані в обраній галузі, спеціалізуватись на завданнях сталого розвитку територій, розуміти особливості проведення децентралізації, уміти висловлювати власну думку, відстоювати власну думку, керуючись інституціонально-правовими нормами та базовими положеннями концепції сталого розвитку;

- інформаційне забезпечення комплексу заходів, спрямованих на фінансування сталого розвитку, що передбачає регулювання цільових коштів на предмет їх ефективного розміщення в об'єктах економічної, соціальної та екологічної сфер;

- формування бази для досягнення стратегічних пріоритетів розвитку територій з переходом на новий рівень фінансування економічного, соціального та екологічного векторів.

Серед результатів вдосконалення системи аудиту виділяють такі, що дозволяють досягти сумісної мети на рівні держави та на місцях в рамках загальної політики суспільно-економічного розвитку, зокрема: мінімізація помилок та шахрайства на підприємствах-замовниках аудиторських послуг; сприяння поліпшенню результатів загальної фіскальної політики; раціоналізація підходу до витрачання бюджетних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату; ефективне управління грошовими потоками, зокрема такими, що стосуються надходжень до бюджету [11, С. 209].

Трансформація методології аудиту здійснюється на суб'єкт-орієнтованій основі, суть чого полягає в підвищенні професійної універсальності аудитора, який висловлює свою суб'єктивну думку, якій властивий об'єктивний аспект і креативний характер, оскільки завдання сталого розвитку передбачає формування унікальної гіпотези, яка має задовольняти завдання якісних змін за трьома векторами, що виявляється у підготовці проектів рішень для соціальної, економічної та екологічної сфер.

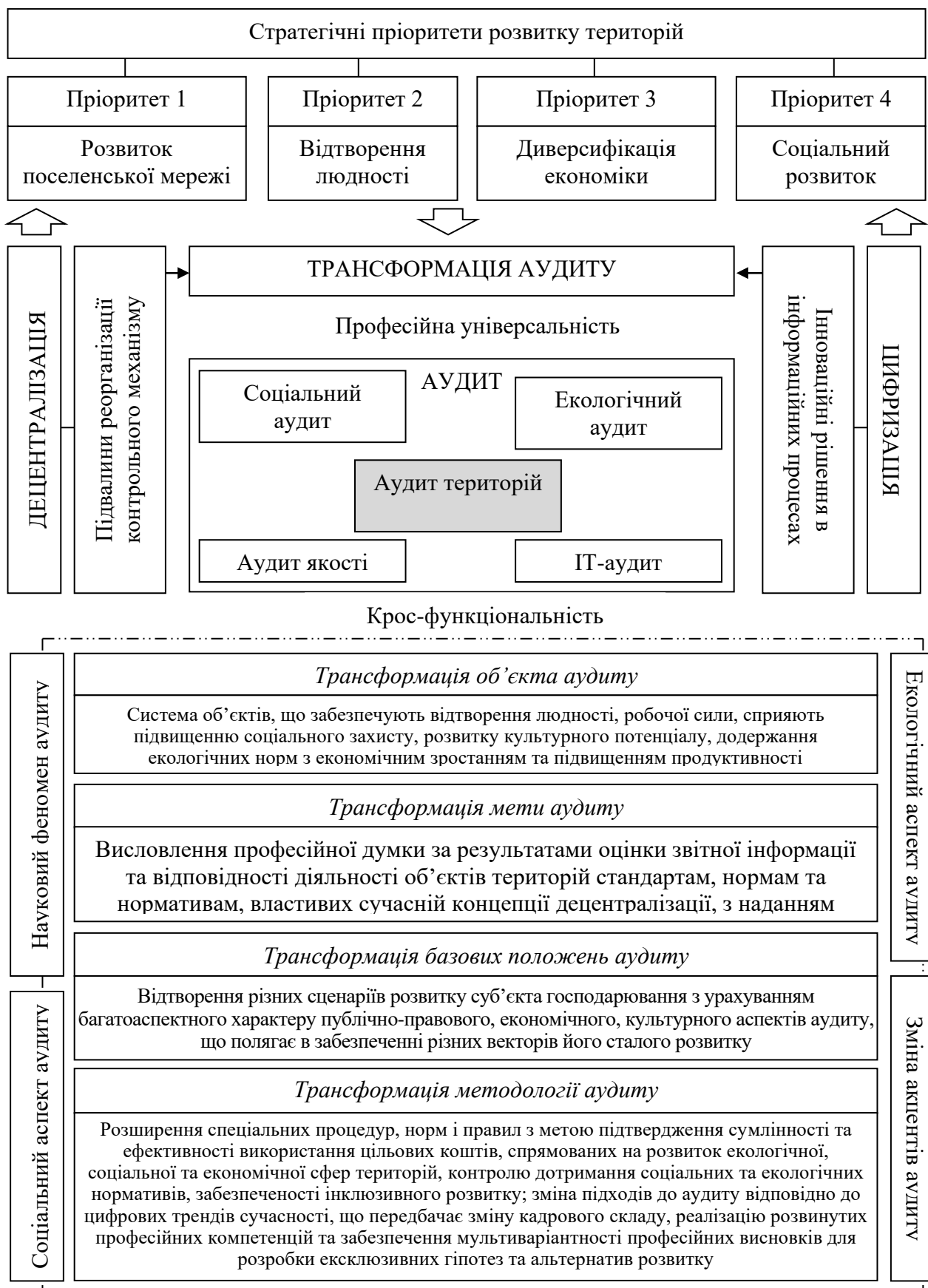


Рис. 3.7. Трансформація методології аудиту в аспекті забезпечення сталого розвитку територій*

* Розроблено автором

Враховуючи важливість професійної думки аудитора для забезпечення стратегії сталого розвитку, відповідним має бути якісний параметр аудиторських послуг, що дозволяє оцінити професійні компетенції аудитора та його універсальність в процесі виконання поставленого завдання (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Систематизація параметрів внутріфірмового контролю якості аудиторських послуг*

Параметр	Характеристика
Відповідність нормативно-правовим регуляторам	Якість аудиторської діяльності визначається, якщо аудит планувався і проводився в повній відповідності до норми, правил і стандартів
Дотримання чинників щодо процедур підбору замовників	- Константна незалежності аудиторської організації; - Нівелювання тиску з боку третіх осіб на формування професійної думки щодо результатів перевірки та формування висновків і рекомендацій; - Достатність компетенцій, досвіду та доказової бази для здійснення спеціально-підготовчого аудиту; - Репутаційні параметри клієнта та їх врахування при плануванні аудиту
Формування мережі рівноправних членів загальної команди	Якість аудиторських процедур перевіряється керівництвом в якості консультативної складової загальної процесу, в якій контроль виступає додатковим елементом для підвищення результативності роботи аудитора
Крос-функціональна взаємодія	Налагодження комплексної взаємодії з працівниками, що мають більш високий професійний рівень і які здійснюють контроль виконання завдань для досягнення єдиної мети – забезпечення розвитку замовника
Керівний контроль	Для забезпечення ефективності внутріфірмового контролю якості аудиторських послуг доцільно призначити керівного аудитора, який буде оцінювати результати роботи та по закінченню виконання завдання складати спеціальну анкету, що дозволить систематизувати інформацію та забезпечити якісне проведення аудиту
Підвищення компетентнісного рівня	Передбачення постійного підвищення кваліфікації працівників аудиторської фірми за спеціальністю і сумісними галузями діяльності

* Розроблено автором

Наявність параметрів внутріфірмового контролю якості аудиторських послуг дозволяє покращити процедури аудиту та забезпечити досягнення замовником поставленої мети, незалежно від певних зовнішніх та внутрішніх обмежень, оскільки в ході аудиту формуються висновки, що включають заходи з підвищення ефективності використання доступних ресурсів.

Для забезпечення сталого розвитку недостатньо лише періодичних контрольних дій аудитора, а необхідно також визначити рівень ефективності системи внутрішнього контролю, що являє собою комплексну організацію контрольних процедур всередині суб'єкта господарювання. Аудит системи внутрішнього контролю об'єктів має попередити їх неефективне використання, викривлення звітної інформації, мінімізувати факти зловживання повноважень та налагодити ефективну роботу в напрямі підвищення ефективності соціально-економічної та екологічної складових сталого розвитку. Аудит системи внутрішнього контролю є процесом підвищення ефективності контрольних процедур щодо досягнення стратегічних пріоритетів і результатом комплексу дій, що включає планування, моніторинг, організацію діяльності замовника для його сталого розвитку.

Для об'єктів систему внутрішніх контрольних процедур визначаємо як комплекс заходів, що організовуються керівним апаратом з метою забезпечення ефективного виконання професійних обов'язків при здійсненні операцій, спрямованих на розвиток соціального, економічного, екологічного та культурного векторів з визначенням законності та економічної ефективності таких операцій. Таким чином, функції внутрішнього контролю є значно ширшими, ніж визначені в науковій літературі, а саме: виявляти та попереджати недоліки у стані безпеки, надійності й ефективності роботи підприємства, підвищувати якість діяльності на всіх етапах виробничого циклу економічного суб'єкта, ефективно забезпечувати процес виробництва продукції (товарів, робіт, послуг) [12, С. 194].

Внутрішній контроль є комплексною системою з інформаційними рівнями, на яких відображаються дані про об'єкт управління, з об'єднаними центрами відповідальності, в яких об'єднані технологія та методика контролю, контрольні процедури, середовище перевірок та системи обліку інформації. Підвищити ефективність системи внутрішнього контролю пропонуємо шляхом впровадження комплексу процедур (табл. 3.3). Це передбачає досягнення стійкого стану за показниками ефективності використання, відтворення людності, підвищення добробуту населення та забезпечення робочими місцями жителів.

Таблиця 3. 3

Процедури, необхідні для забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю*

Процедура	Характеристика
Професійне регулювання	Складання посадових інструкцій, в яких визначається та закріплюється порядок діяльності працівників щодо планування, організації, налаштування, регулювання, обліку, аналізу, контролю операцій, пов'язаних з екологічною, соціальною та економічними сферами діяльності
Документальне регулювання	Визначення інформаційних джерел та документального забезпечення за об'єктами діяльності, визначення порядку інформаційного обігу та розробка системи інформаційної безпеки

Аналітичне регулювання	Визначення методів оцінки та аналізу операцій щодо об'єктів діяльності в аспекті соціального, економічного та екологічного векторів розвитку; розробка критеріїв контрольних параметрів та аналітичних процедур щодо порядку використання ресурсів на забезпечення активізації діяльності
Методичне регулювання	Визначення методів контрольних процедур відповідно до характеристик середовища системи внутрішнього контролю
Технологічне регулювання	Створення технологічного середовища, що забезпечує належне інформаційно-аналітичне регулювання управлінських рішень з виходом на використання інноваційних рішень щодо обробки, зберігання та передачі даних

** Розроблено автором*

Наведена трансформація методології аудиту в забезпеченні цілей сталого розвитку полягає в розвитку концептуальної основи аудиторської діяльності як такої, що визначає новий рівень взаємовідносин з приводу досягнення визначальної мети – активного розвитку за комплексом векторів, що має стимулом забезпечення добробуту населення та економіки в цілому.

Запропонована побудова методології аудиту на основі застосування рамкового методу дозволяє найбільш ефективно оперувати як традиційними експертними та аналітичними методами, так й тими, які відповідають реальним завданням аудиту відповідно до його місії щодо забезпечення сталого розвитку територій. Його застосування полягає в забезпеченні якості аудиторських послуг, зокрема, враховуючи суттєві зміни в самій політиці аудиторської діяльності та специфіці сучасного розвитку територій, на що впливають процеси державної політики сталого розвитку, політика органів місцевої влади та об'єднаних територіальних громад, як результату процесу децентралізації.

3.2. Цифровізація як фактор трансформації об'єктно-методичних основ методології наукових досліджень з аудиту

На сучасному етапі розвитку суспільства та економіки в Україні відбувається низка змін та перетворень якісного характеру, які сукупно впливають на рівень життя в країні, адаптуючи чинники, умови та процеси до забезпечення збалансованого розвитку та укріплення конкурентних позицій у світовому співтоваристві. Наразі в Україні активно відбувається процес розвитку об'єднаних територіальних громад, що є результатом інтенсивних змін, обумовлених процесом децентралізації. Така реформа покликана збільшити ефективність розвитку економічних і соціальних систем на місцевих рівнях з реалізацією збалансованого розподілу фінансового забезпечення, що відповідно сприяє суспільно-економічному розвитку через прямі державні субвенції та власні доходи місцевих бюджетів.

Об'єднані територіальні громади (ОТГ) покликані бути системами регулювання збалансованого економічного та соціального розвитку через дієву регіональну політику, пропорційність наповнення місцевих бюджетів,

розширення фінансових повноважень для органів місцевого самоврядування, визначення пріоритетів спрямування коштів, що дозволяє налагодити роботу по створенню умов для нового рівня зростання та фінансової самостійності на місцях, що відповідно позитивно позначається на фінансовій стійкості держави. Інтегративно об'єднана територіальна громада являє собою організацію, яка виникає на основі добровільних, вольових, організаційно-правових дій жителів територіальних громад, що в неї увійшли, та рішень їх представницьких органів [13, С. 53]. За своєю суттю об'єднана територіальна громада є альянсом територіальних громад, що являють собою ціле з єдиними соціально-економічними відносинами, налагодженою комунікацією та співробітництвом, змістом цінностей, традицій, правил та інституцій, що являє собою новий рівень культури з колаборативною взаємодією та новим адміністративно-територіальним устроєм без асиметрії в визначальних параметрах суспільно-економічного розвитку. Наразі кількість створених об'єднаних територіальних громад збільшується повсякчас, а аналіз основних бюджетних показників їх діяльності вказує на зростання рівня фінансової забезпеченості та можливості повноцінно реалізовувати покладені на них функції [14, С. 95].

Об'єднана територіальна громада не може бути визнана певною сукупністю територіальних громад, об'єднаних механічно в рамках реалізації реформи децентралізації. Це принципово новий суб'єкт місцевого самоврядування, утвореного задля забезпечення підвищення рівня життя населення та формування розвинутої системи соціального захисту, охорони здоров'я, освіти, житлово-комунального господарства, культури, дозвілля, інфраструктури, що характеризується як модернізована адміністративно-територіальна одиниця з розширеним набором повноважень фінансового характеру (рис. 3.4).



Рис. 3.4 Об'єднана територіальна громада як суб'єкт місцевого самоврядування*

* Розроблено автором

Аудиторська перевірка має низку характерних ознак, а отже, її організація має здійснюватись на пошуку та виборі найбільш раціональних шляхів, інструментів, методів, технологій і процедур.

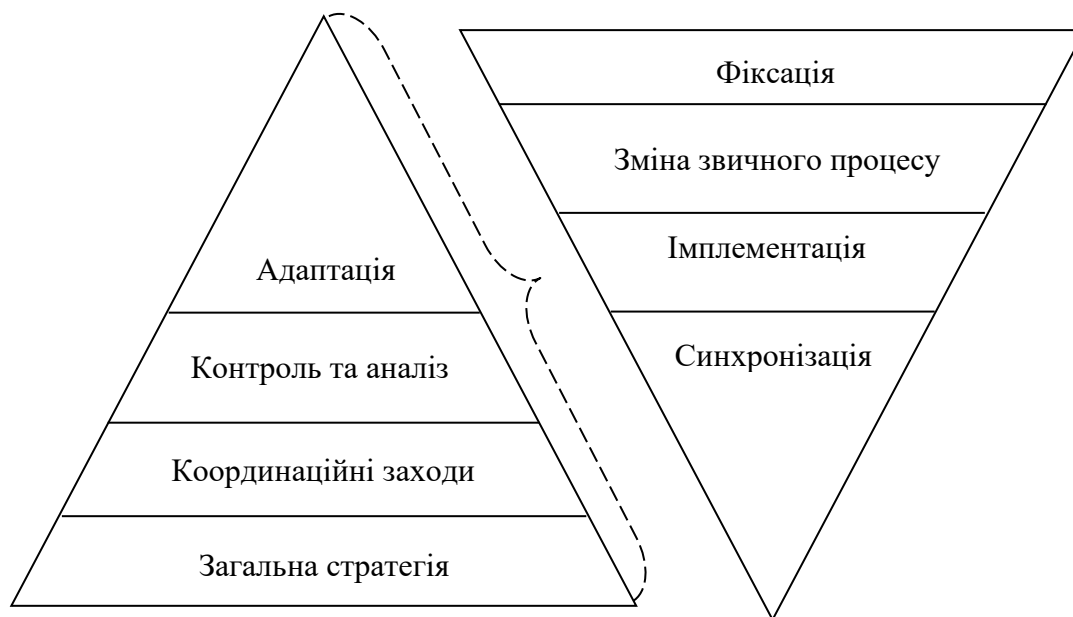


Рис. 3.5 Завдання раціоналізації аудиторської перевірки*

* Розроблено автором

Відповідно це передбачає визначення завдань, досягнення яких супроводжується підвищенням якісних параметрів аудиту (рис. 3.5).

Кожне із завдань раціоналізації аудиторської перевірки (рис. 3.5) супроводжується процесами забезпечення їх ефективності відповідно до впливу чинників, що визначають стратегію сталого розвитку:

– при розробці загальної стратегії аудиторської перевірки необхідно фіксувати увагу на стратегічних пріоритетах розвитку та інформації, що відображає реальний стан справ з можливостями та обмеженнями щодо зростання екологічного, економічного та соціального векторів. Фіксація за своєю суттю є звичним елементом аудиторської перевірки з тією різницею, що акцент уваги переноситься на забезпечення сталого розвитку, при цьому без нівелювання традиційного підходу, як то аудиту фінансової звітності;

– наступним завданням є організація координаційних заходів щодо сумісної роботи з питання проведення аудиторської перевірки, що передбачає зміну звичного процесу контрольних процедур, трансформуючи їх в аспекті наближення до консультаційних послуг. Такий підхід передбачає відмову від ієрархічної системи на користь партнерства, що є більш ефективним з огляду на поставлене завдання аудиторської перевірки на сільських територіях. Такий підхід представляється більш ефективним як з точки зору організації розширеного інформаційно-аналітичного забезпечення, так і підвищення ефективності професійних висновків і рекомендацій, які відрізняються альтернативним характером і яким властиві риси гіпотези;

– завдання контролю та аналізу виконується відповідно до процесу імплементації висновків і рекомендацій, які адаптовані до конкретного об'єкта, а отже, є персоніфікованими з точки зору забезпечення стратегічних пріоритетів сталого розвитку. В цьому аспекті контроль здійснюється як база для спостереження щодо наступних дій, що має забезпечити результативність аудиторської перевірки. Аналіз виконується як інструмент формування додаткових даних, які можуть бути задіяні для розробки подальших гіпотез на перспективу, оскільки передбачається перманентність розвитку без означення кінцевої точки зростання діяльності об'єкта;

– завдання адаптації є результатом попередніх контролю та аналізу та здійснюється на підставі синхронізації планів та програм з внесенням адресних змін, як результату попереднього спостереження та оцінки імплементації попередньо сформульованих висновків та вироблених рекомендацій. Синхронізація дозволяє максимально ефективно забезпечити подальшу діяльність об'єкта з новими процесами та інструментами. Адаптаційні заходи необхідні для налаштування діяльності відповідно до розробленої програми дій, що за своєю суттю є дорожньою картою сталого розвитку.

Зміни характеру аудиту відповідно позначаються на його об'єкті, що визначає нове завдання – окреслити нові явища та процеси, на яких та заради яких зосереджується увага при організації та проведенні аудиторської перевірки. Традиційно об'єкт аудиту розглядається з точки зору низки господарських операцій та процесів, які сукупно складають діяльність суб'єкта, що перевіряється [15, С. 36], або розширюється до різних сторін і явищ функціонування підприємства, які можна оцінити за кількісними та якісними параметрами. Останнє визначається характером еволюційних змін в аудиторській діяльності [16], а отже, являє собою систему економічних, інформаційно-технологічних та фінансових індикаторів, за якими можна оцінити стан та перспективи діяльності об'єкта перевірки. В об'єкті аудиту обов'язково підкреслюється його інформаційний характер, що виражається через акцент на документально підтверджених даних, які сукупно характеризують господарську діяльність об'єкта аудиторської перевірки [17, С. 34].

Питання щодо ідентифікації об'єкта аудиту виникають на етапі планування аудиторської діяльності, що відповідно дозволяє у подальшому об'єктивно визначити мету та завдання, скоординувати сумісну роботу та налагодити інформаційне забезпечення із внесенням своєчасних змін під час перевірки. Такий стан речей демонструє індивідуальність об'єкта щодо соціальної, екологічного та економічного векторів сталого розвитку. Мова йде про інтеграцію цих векторів, що визначає багатоаспектний характер об'єкта аудиту (рис. 3.6).

Комплекс об'єктів аудиторської перевірки є елементом схеми контрольних процедур, що передбачає низку заходів з кінцевою метою – підвищення ефективності та забезпечення сталого розвитку. Розширення об'єктів аудиту, зокрема, виділення інтегрованої звітності, публічних

закупівель ОТГ, планів (стратегій) розвитку ОТГ дозволяє оперувати новим рівнем методичного забезпечення через можливість розгляду різних аспектів діяльності суб'єктів господарювання, що сприяє якісній реалізації завдання сталого розвитку. Це створення умов для раціонального використання всієї доступної інформації, яка є ресурсом для оцінки стану, визначення першочергових завдань збалансованого розвитку та управління ризиками з мінімальним відхиленням від запланованих показників.



Рис. 3.6. Об'єкти аудиторської перевірки на сільських територіях*

* Розроблено автором

Комплекс об'єктів аудиторської перевірки є елементом схеми контрольних процедур, що передбачає низку заходів з кінцевою метою – підвищення ефективності та забезпечення сталого розвитку. Розширення об'єктів аудиту, зокрема, виділення інтегрованої звітності, публічних

закупівель ОТГ, планів (стратегій) розвитку ОТГ дозволяє оперувати новим рівнем методичного забезпечення через можливість розгляду різних аспектів діяльності суб'єктів господарювання, що сприяє якісній реалізації завдання сталого розвитку. Це створення умов для раціонального використання всієї доступної інформації, яка є ресурсом для оцінки стану, визначення першочергових завдань збалансованого розвитку та управління ризиками з мінімальним відхиленням від запланованих показників.

Аудиторська перевірка є складовим елементом інформаційно-аналітичного забезпечення сталого розвитку, що полягає у формуванні окремого блоку релевантних даних, яким властивий бінарний характер впливу на подальші процеси та рішення – підконтрольний та контрольний аспект (рис. 3.7).

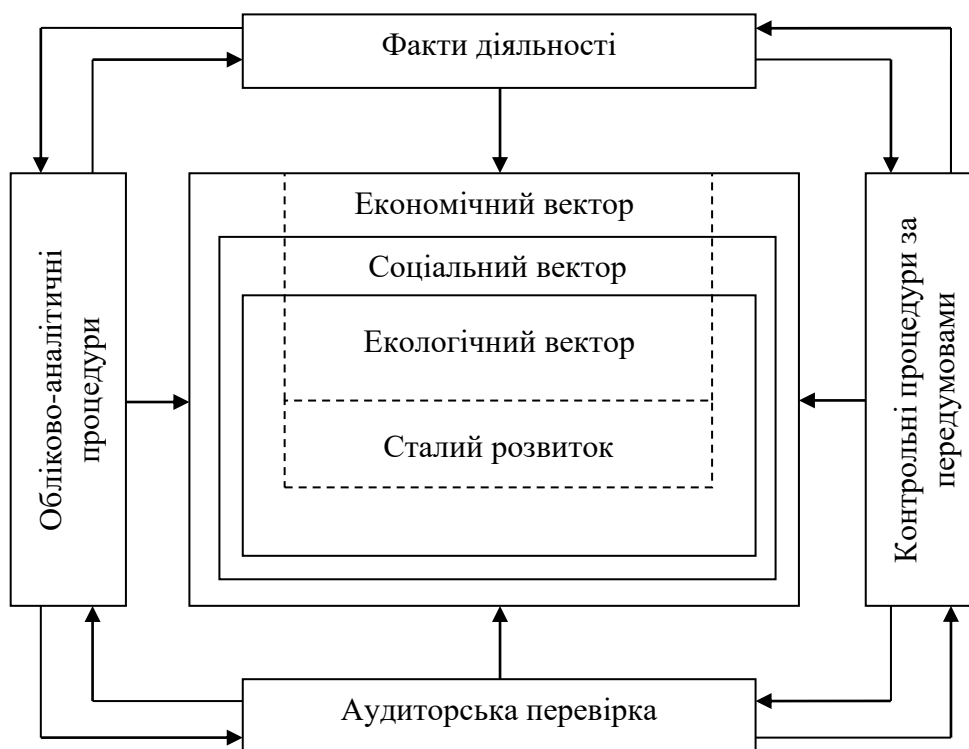


Рис. 3.7. Схематична інтерпретація забезпечення сталого розвитку
* Розроблено автором

Колаборативний аспект впливу аудиторської перевірки на загальну систему інформаційно-аналітичного забезпечення управління полягає в оцінці ефективності процесів діяльності, інформаційних процесів та контрольних процедур з метою удосконалення управлінської моделі діяльності та відповідно системи прийняття рішень. Такий підхід реалізується при вирішенні завдань, що визначаються для забезпечення ефективності використання коштів, отриманих на забезпечення сталого розвитку.

Процес децентралізації став поштовхом до нового рівня формування місцевих бюджетів та відповідно до нового формату здійснення видатків, що передбачає розроблення підходів до підвищення їх ефективності. Видатки місцевих бюджетів необхідні для забезпечення соціально-економічних та

екологічних завдань розвитку територій, зокрема, благоустрій територій, розвиток інфраструктури, збереження довкілля, забезпечення культурного збагачення, підвищення рівня якості соціальних послуг, розвиток економіки тощо. Наразі в процесах управління видатками бюджетів наявним є комплекс заходів, які мають бути врегульовані, зважаючи на необхідність забезпечення ефективності використання місцевих бюджетів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Завдання підвищення ефективності видатків місцевих бюджетів*

Завдання	Пропозиції
1	2
Раціоналізувати видатки на утримання органів місцевого самоврядування	Необхідно здійснювати планування витрат на оплату праці та формування преміального фонду на поточний бюджетний рік відповідно до факту укомплектованості посад місцевого апарату управління. Контроль оплати праці за цивільно-правовими договорами за наявності штатних працівників, які мають необхідний рівень компетенцій
Знизити навантаження на бюджет шляхом оптимізації мережі культурно-освітнянських закладів	Необхідно здійснити оптимізацію мережі закладів освіти та культурних осередків шляхом передачі їх фондів та потужностей до єдиних центрів з налагодженням дистанційного обслуговування та вільного доступу. Такі дії є корисними з огляду на зниження витрат бюджетних коштів на утримання закладів та оплату праці персоналу
Підвищити ефективність управління майном та земельними ресурсами	Завершити передачу земельних ресурсів до комунальної власності. Здійснити повну інвентаризацію земель та майна. Запровадити облікові процедури зі складанням статистичної документації щодо наявності та розподілу земель та майна за власниками, користувачами земельними угіддями та видами економічної діяльності з оновленням нормативної грошової оцінки
Підвищити ефективність використання	Контроль своєчасності та повноти розподілу і використання медичних, освітніх субвенцій та субвенцій, спрямованих на
міжбюджетних трансфертів	соціально-економічний та інфраструктурний розвиток. Сприяння процесам надходжень міжбюджетних трансфертів, що надходять з бюджетів для відшкодування витрат
Забезпечити ефективність планування та виконання бюджетних програм	Контроль формування місцевих цільових програм зі встановленням параметрів оцінки ефективності їх виконання та відповідальних осіб. Здійснення постійного моніторингу стану виконання розробленої програми соціально-економічного та екологічного розвитку

Забезпечити організацію внутрішнього контролю	Формувати комплекс контрольних заходів, спрямованих на забезпечення законності, раціональності та ефективності використання коштів бюджетних фондів зі встановленням фактору пріоритетності при розподілі видатків відповідно до попередньо розробленої бюджетної програми
---	--

** Розроблено автором*

Узагальнюючи завдання, окреслені в табл. 3.4, можна зробити висновок, що сталий розвиток багато в чому залежить від комплексу заходів, які мають бути підкріплені соціальними гарантіями, підвищенням ефективності управління бюджетними коштами, природними ресурсами, комунальним майном та фінансовими ресурсами об'єднаних територіальних громад. Сфера уваги аудитора має бути зосереджена на розмірі та ефективності видатків місцевих бюджетів, управлінні активами об'єднаних територіальних громад, формуванні доходів місцевих бюджетів та складанні програм їх наповнення з визначенням резервів зростання, організації системи внутрішнього контролю. При цьому першочерговим завданням залишається налагодження комунікаційної роботи з органами місцевого самоврядування, оскільки пропозиції аудитора матимуть ефективність виключно за умови удосконалення управлінських заходів щодо комунального майна, земельних ресурсів, бюджетних коштів, соціальних та культурних програм. Групи завдань, які означаються аудитором, лежать в площині рівня керівного впливу органів місцевого самоврядування та, відповідно, вирішуються на належному рівні з рівним ступенем ефективності та завершеності. Такі дії визначають план подальших заходів та можуть бути скориговані відповідно до поточного часу та зроблених висновків.

Розширення об'єктів аудиту передбачає застосування спектру нових прийомів, керуючись якими, аудитор здійснює певні дії, внаслідок яких формує сукупність даних з їх оцінкою для винесення об'єктивного аудиторського висновку. Отже, поряд з розширенням об'єктів аудиту, нового значення набуває збільшення методів, якими оперує аудитор в ході професійної діяльності. Традиційні методи аудиту лежать в площині реалізації контрольних дій, пов'язаних з оцінкою стану об'єктів аудиту, тоді як аудиторській перевірці властиві риси консалтингової діяльності, що в аспекті необхідності забезпечення сталого розвитку набуває принципово нового значення. Отже, методи аудиту мають бути розширені не для посилення контрольних процедур, а для сприяння розвитку суб'єкта господарювання за економічним, екологічним та соціальним векторами. Тому, поряд з традиційними методами аудиту пропонуємо додаткові методи, які дозволять розширити аудиторський висновок та рекомендації, спрямовані на сприяння сталому розвитку підприємства.

1. Метод інформаційного управління – процес формування висновків та професійних рекомендацій з неявним управлінським впливом на суб'єкт аудиту, що реалізується через пропозицію інформаційної стратегії, оформленої

як карти рішень з покроковою реалізацією за векторами сталого розвитку. Такий метод передбачає ідентифікацію аудитора у ролі консультанта, на якого покладається завдання консалтингової підтримки подальшої діяльності суб'єкта господарювання.

2. Компетентнісно-аналітичний метод – комбінаційне застосування професійних компетенцій аудитора та персоналу підприємства, обізнаного про стан справ на місцях, що дозволяє всебічно вивчити стан об'єктів аудиту та зробити більш розгорнутий висновок щодо підвищення ефективності діяльності. Цей метод включає як контрольні та діагностичні заходи, так і оцінки перспектив та потенціалу з генерацією пропозицій, відповідних конкретним місцям перевірки, оскільки аудитор взаємодіє з персоналом, що відповідає за об'єкт аудиту на місцях, а отже, краще обізнаний про реальний стан справ. Це дозволяє уникнути викривлення інформації через управлінську ієрархію та досягти більшого результату.

3. Ідеокогнітивний метод – метод, за допомогою якого аудитор формує багатоаспектний висновок, який моделюється з різних висновків, що є конфігураціями пропозицій та рекомендацій. Відповідно до оцінки стану об'єкта аудиту за різними інформаційними джерелами (структуровані та неструктуровані дані) аудитор формує конфігурацію висновку, якому властива комплексність щодо визначення перспектив та чинників розвитку відповідно до різних векторів, які можуть переміщуватись відповідно до стану діяльності суб'єкта господарювання на поточний момент часу.

4. Метод акомодативного консалтингу – метод, що дозволяє змінювати процедури аудиту або вносити корегування в програму аудиту відповідно до зміни внутрішніх та зовнішніх чинників. Цей метод дозволяє оперативно здійснювати трансформацію інформаційного наповнення висновків і рекомендацій, сприяючи їх адаптації до найкращого варіанта з точки зору моменту часу, який є точкою зміни певних чинників і що змінює загальну картину розвитку суб'єкта господарювання.

Означені методи є додатковими інструментами для підвищення ефективності аудиторської перевірки, зважаючи на загальну логіку трансформації методології, що передбачає досягнення нової мети – забезпечення сталого розвитку з досягненням балансу між контрольними та консультаційними процедурами.

3.3. Трансформаційні процеси в аудиторській практиці

На даний час актуальності набуває завдання імплементації прикладних цифрових технологій для удосконалення організаційно-методичного забезпечення якості інформаційних послуг, до яких відповідно належать аудиторські послуги. Інтеграція технологій в процес та методологію аудиту дозволяє вивести на якісно новий рівень обробку даних та аналітичні заходи, що сукупно дозволяє формувати нове середовище управління даними з виходом на більш раціональні та оперативні рішення, що позитивно

позначається на кінцевому завданні аудиторської перевірки – надання необхідних та ефективних рекомендацій для підвищення продуктивності діяльності та забезпечення сталого розвитку. Доступним стає: зниження ризику аудитора, пов'язаного з вибірковою перевіркою, зручність у документальному оформленні процесу і результатів аудиту, прискорення проведення аудиту та його ефективності за рахунок автоматизація всіх рутинних операцій, інтеграція з системами клієнтів, багаторазове використання, пошук інформації по базі даних аудиторської фірми [18, С. 7]. Дотримання вимог в поєднанні з обґрунтованими принципами побудови комп'ютерної системи аудиту, що відповідають його специфіці як процесу, уможливить досягнення таких цілей як контроль, рекомендації щодо можливостей підвищення ефективності діяльності, формування іміджу суб'єкта господарювання та інші [19, С. 252].

Аудит, заснований на цифрових технологіях, є принципово новою категорією, аналогу якої не існувало в процесах організації контрольних процедур та формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень (рис. 3.8). Це аудит, орієнтований на майбутнє із забезпеченням нових можливостей в формуванні бази даних, об'єктивної для реального стану замовника та релевантної для процесу генерування управлінських рішень, яким властивий альтернативний характер відповідно до мінливості зовнішнього середовища. Технологічна трансформація аудиту дозволяє підвищити ефективність інформаційних процесів, а отже, забезпечити якість аудиту в різних умовах проведення контрольних процедур.

Сучасний аудит ґрунтується на нових методах, що базуються на інноваційних технологіях. Цифровий характер аудиту дозволяє підвищити якість та прозорість роботи аудиторської фірми, що, зокрема, досягається такими методами [20, С. 36-37]: систематизація обліку аудиторських перевірок та виконаних процедур; централізоване збереження даних всіх аудиторських процедур в одній базі; оперативна підтримка користувачів (гарантійної, абонентської) та своєчасних оновлень програми у відповідності до змін законодавства; облік моніторингу аудиторської діяльності; розділений за правами доступ до системи та її функцій з будь-якого місця через Інтернет чи локальну мережу; моніторинг змін, що внесені в систему, та їхніх авторів; зручне планування аудиторської перевірки; облік та комплексний аналіз планово-фактичних показників перевірок на будь-якому етапі; багатокористувацька одночасна робота співробітників; формування централізованого інформаційного середовища.

Цифрова платформа аудиту є гарантом додаткових переваг, як-то, підвищення інформаційної безпеки, систематизації аудиторської перевірки, підвищення оперативності та якості формування звітних документів, оптимізація процесу моніторингу впровадження рекомендацій з контролем отриманих результатів. Якщо порівнювати традиційну та цифрову моделі аудиту, то можна зробити висновок про розвиток інноваційних напрямів аудиторської перевірки, що більш відповідає сучасним потребам сталого розвитку, зокрема, розширення професійних компетенцій, які спрямовані на

задоволення багатоцільових завдань клієнта та аудитора, орієнтир на досягнення балансу в підвищенні якості звіту та зниженні часу на його складання, доступність інноваційного інструментарію аудиторської перевірки, складання дорожніх карт аудиторської перевірки з урахуванням попереднього досвіду та ефективних моделей (табл. 3.5).

Таким чином, побудова цифрової моделі аудиту обумовлено динамічним розвитком інноваційних технологій, що забезпечують розширення інструментів та способів обробки, передачі й зберігання інформації, її інтерпретацію з формуванням бази даних, релевантних для підготовки компетентного висновку. Вважаємо за доцільне виділити новий вид аудиторської системи, що є результатом технологічного розвитку інформаційних процесів – інтегрально-експертна система аудиторської діяльності.

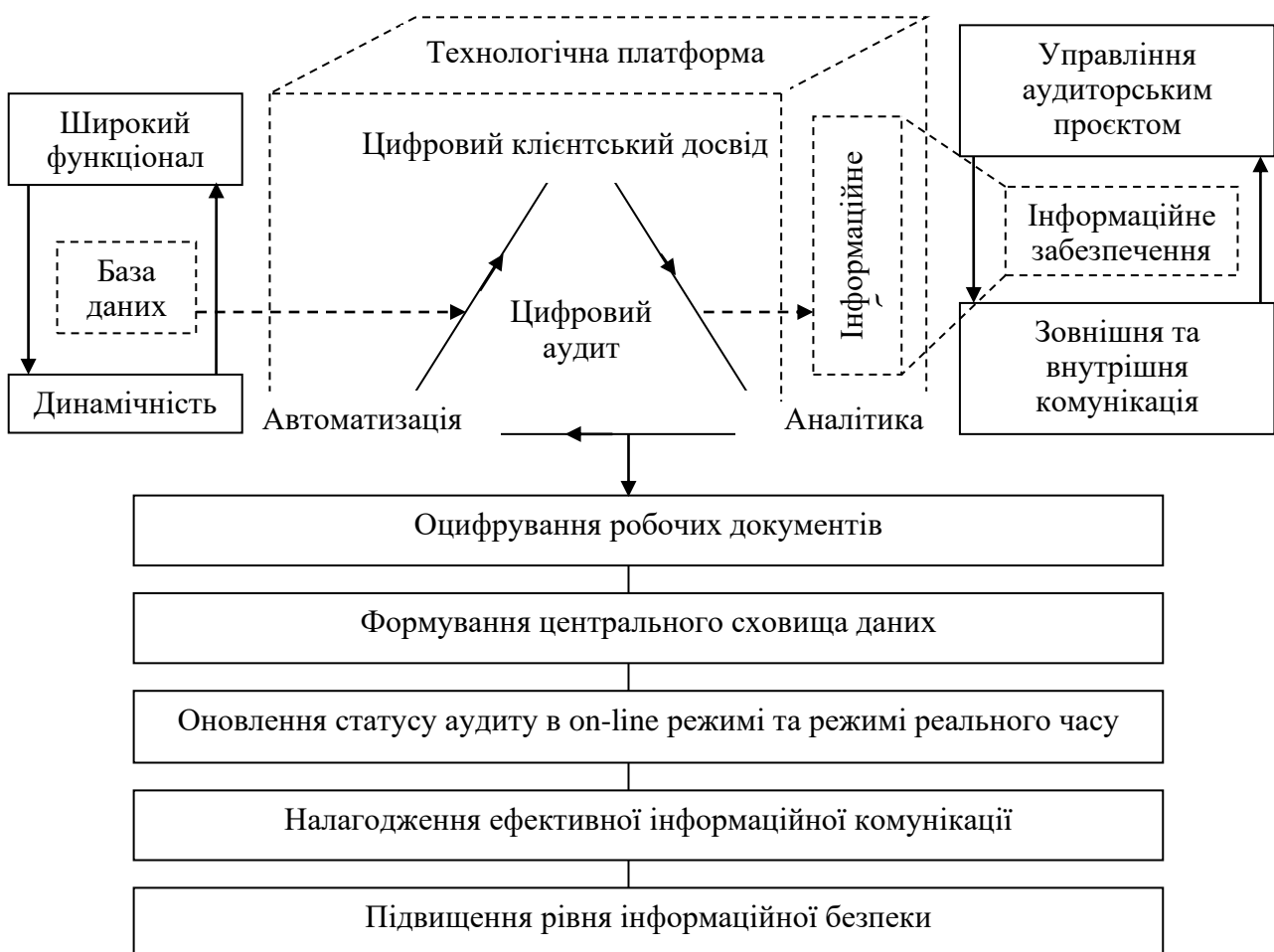


Рис. 3.8. Категорія цифрового аудиту*

* Розроблено автором

Такій системі властивий технологічний розвиток з реалізацією інноваційних методів обробки, зберігання та передачі даних із забезпеченням потреби в доступі до необхідної інформації, що є основою для формування професійного судження аудитора.

Порівняльна характеристика традиційної та цифрової моделей аудиту*

Параметри аудиту	Традиційна модель аудиту	Цифрова модель аудиту
Мета аудиторської перевірки	Контрольні дії, спрямовані на визначення фактичного стану підприємства-замовника	Перевірка діяльності підприємства-замовника на предмет сприяння його сталому розвитку, враховуючи специфічні риси та фактори, з розробкою пропозицій, що орієнтують на модифікацію стратегії
Програма аудиторської перевірки	Встановлена кількість аудиторських процедур, відповідно до яких здійснюється контрольна перевірка об'єктів аудиту і формується інформація для складання аудиторського висновку	Складання дорожньої карти, що передбачає комплексну консалтингову діяльність, спрямовану на якісні перетворення в діяльності підприємства з переходом на новий рівень інформаційного управління. Кожен з етапів дорожньої карти обговорюється з керівництвом підприємства та інтегрується з традиційною контрольною перевіркою як інноваційна складова
Оцінка ризиків	В традиційній моделі планування та оцінка ризиків здійснюється відповідно до усталеного алгоритму, що дає орієнтовний результат	В цифровій моделі суттєво розширені можливості щодо оцінки та планування ризиків, оскільки оброблюється більше інформації, а отже, охоплюються різні спектри діяльності
Методологія аудиторської перевірки	Сукупність загальних методів для отримання аудиторських доказів, достатніх для складання аудиторського висновку	Сукупність інноваційних методів та технологічних інструментів для підвищення якості інформаційного наповнення аудиторської перевірки з метою формування консультативної складової аудиторського висновку як плану стратегії сталого розвитку
Формування звітності	Складання традиційного аудиторського звіту з підсумками перевірки та пунктами висновків, за впровадженням яких потім здійснюється спостереження	У цифровій моделі аудиторський висновок трансформується у сумісний план дій, в якому аудитор та замовник виступають партнерами і які рівною мірою зацікавлені в досягненні сталого розвитку

* Розроблено автором

Отже, інтегрально-експертна система аудиторської діяльності – це сукупність принципів, методів і процедур створення бази даних з інформаційним управлінням на технологічній платформі для формування професійної думки аудитора, що забезпечує процес сталого розвитку підприємства-замовника (рис. 3.9). Відмітною рисою цієї системи є розширення можливостей в інформаційному управлінні, що реалізується шляхом інтеграції методології аудиту, інноваційних технологій та інтелектуальних систем, що сукупно дозволяє врахувати параметри, необхідні для забезпечення сталого розвитку.

Це можливість за порівняно невеликий час обробити максимальну кількість інформації відповідно до поставленого завдання (пункту програми аудиту), що має більший показник релевантності та достовірності, порівняно з іншими даними.

Така система базується не лише на технологічному інтерфейсі, а також функціонує за рахунок останніх розробок щодо інтелектуальної обробки інформації, зокрема, в частині доступу та оперування системами великих баз даних, що дозволяє отримати якісні дані щодо стану діяльності клієнта ще на етапі прийняття рішення щодо виконання аудиторської перевірки. Зокрема, Джіа (Дженна) Тан і Е. Хондкар Карім вважають, що для підвищення якості аудиту важливо вивчити, як великі дані можуть сприяти виявленню аномалій бухгалтерського обліку, суттєвого викривлення і шахрайства [21, С. 39].

Наразі доступною стає технологія обробки та групування даних з різних інформаційних джерел з можливістю їх паралельного порівняння та виконання процедур підтвердження, що суттєво знижує ризики отримання викривленої чи неповної інформації.

Таким чином, продовжуємо ідею С.Ф. Івахненкова, який запропонував концепцію постійного аудиту з технологіями: 1) контролю, редагування та створення єдиного середовища операційних даних (зокрема, керуючись різними інформаційними джерелами); 2) генерування запитів до інформації, розміщеної у сховищах та базах даних; 3) аналітичної обробки даних [22, С. 59]. Це передбачає формування інформаційних моделей із заданими параметрами, що дозволяє уникнути оперування з викривленими даними, що відповідно суттєво підвищує якість аудиторських висновків, а отже, сприяє формуванню належних рекомендацій.

Традиційний (нетехнологічний) підхід до здійснення аудиторської діяльності обмежує аудитора, зокрема, на етапі аудиторської вибірки, оскільки не дозволяє в повній мірі оперувати різними даними за короткий проміжок часу. Інтегрально-експертна система аудиторської діяльності має більше можливостей щодо методики вибіркового аудиторського дослідження, оскільки технології, на якій вона базується, дозволяють розширити інформаційний процес аудиторської перевірки. Отже, доступною стає інноваційна система обробки інформації на основі технологічних та пізнавальних процесів, що сукупно є виявленням розвитку професійних компетенцій аудитора.

Таким чином, пропозиція інтегрально-експертної системи аудиторської діяльності є результатом методологічної трансформації аудиторської перевірки на основі цифрових технологій, що дозволило забезпечити перспективність аудиторського консалтингу як інструмента для забезпечення сталого розвитку клієнта та гаранта зниження ситуацій невизначеності та ризиків в його діяльності. Інтегрально-експертна система аудиторської діяльності визначається нами з позиції

інноваційного концепту та методологічного розвитку традиційних положень аудиторської перевірки, що дозволяє раціоналізувати цей процес із забезпеченням нового етапу оперування інформацією.

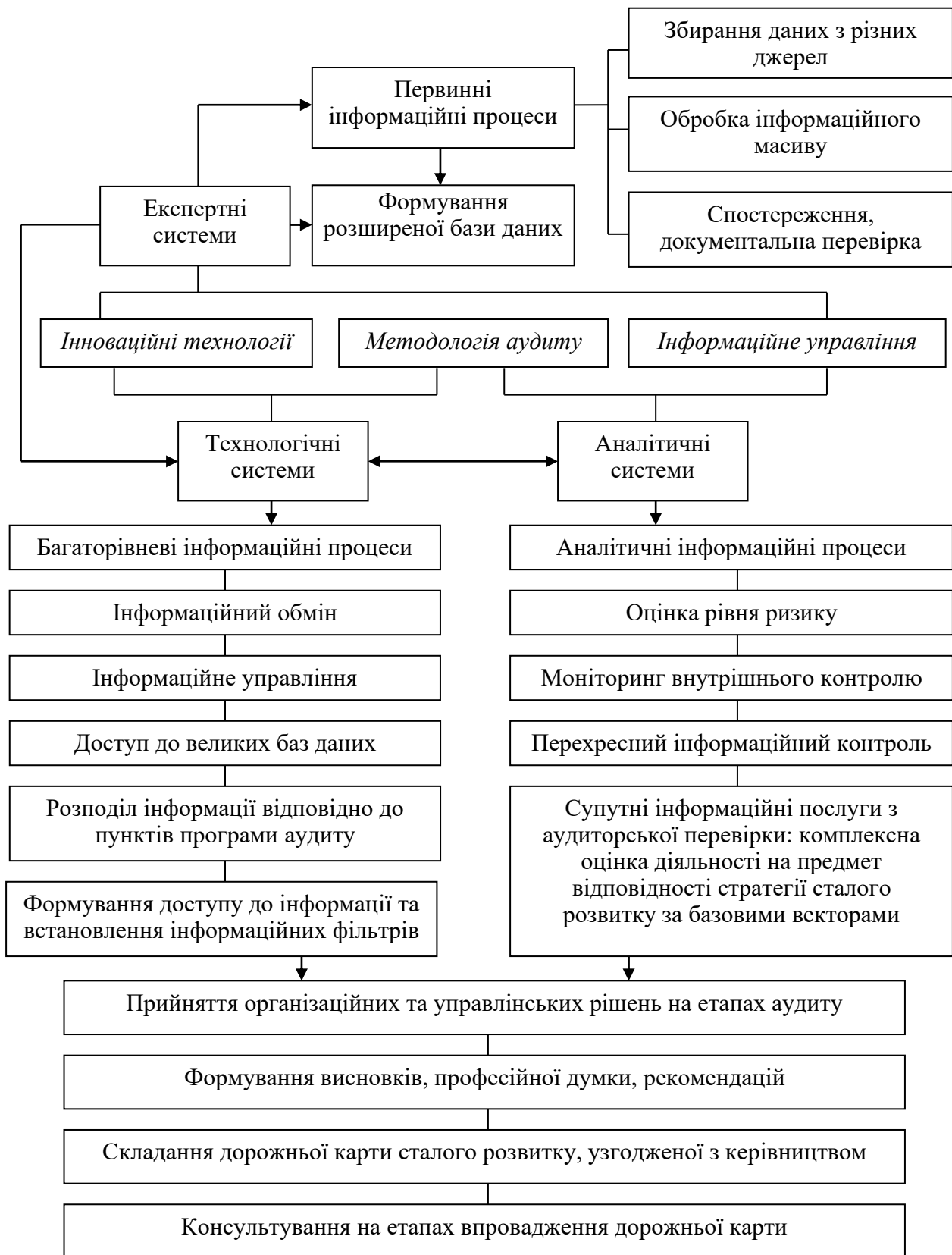


Рис. 3.9. Інтегрально-експертна система аудиторської діяльності*

* Розроблено автором

Технологічне підґрунтя аудиторської перевірки дозволяє вирішити низку завдань щодо підвищення якості контрольних та консультативних процедур, зокрема, мінімізувати суб'єктивізм щодо інформаційного регулювання аудиту та оцінки ризиків.

Наразі постає завдання створення моделі оцінки та управління ризиками відповідно до специфіки об'єкта аудиту, що дозволяє підвищити ефективність професійних суджень, передусім, зважаючи на важливість забезпечення сталого розвитку сільських територій. Характерно, що ризику не можна повністю уникнути, отже, аудитор має здійснити роботу щодо його мінімізації [23, С. 43].

Міжнародними стандартами аудиту визначено та регулюється питання щодо ідентифікації та категоріальної основи аудиторського ризику та ризиків, пов'язаних з ним, як-то бізнес-ризик, невід'ємний ризик, екологічний ризик, ризик завдання, ризик вибірки, ризик контролю, ризик суттєвого викривлення, ризик завдання з надання впевненості, ризик, не пов'язаний з вибіркою, ризик не виявлення [24]. Сукупно всі означені ризики є чинниками впливу на те, що аудитор може припуститись помилки при формуванні професійної думки, формулюванні висновків та розробці рекомендацій, що призведе до невиконання поставленого завдання та гальмуванні процесу сталого розвитку замовника.

Погоджуємось з думкою, що від аудитора не очікується, що він зменшить аудиторський ризик до нуля, і він не може його зменшити, а отже, не може отримати абсолютну впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки [25, С. 118]. Проте, слід ширше розглядати завдання оцінки аудиторського ризику, певним чином зміщуючи акцент виключно з фінансової звітності на всі аспекти діяльності об'єкта аудиторської перевірки, керуючись тими векторами, які визначають стратегію сталого розвитку. Зокрема, поряд з традиційними видами ризиків, які супроводжують аудиторську перевірку, виділяють інформаційний ризик, ризик недотримання вимог фінансового моніторингу, корупційний ризик, фінансовий та юридичний ризики [26, С. 242], ризик системи внутрішнього контролю, ризик системи бухгалтерського обліку, ризик зовнішнього контролю, ризик тестування, ризик використання аналітичних процедур, ризик використання інформаційних технологій в процесі аудиту [27].

Види та комбінації ризиків, які використовуються для розрахунку аудиторського ризику, є різними і кожна із пропозицій враховує різні аспекти аудиторської діяльності, ставлячи акцент на певному боці процедур контролю та консультування.

Вважаємо доцільним визначити складову аудиторського ризику, яким передбачено готовність аудитора визнати ймовірність викривлення даних, які складають загальну інформаційну базу перевірки, включаючи структуровані та неструктуровані відомості, отримані з різних джерел, що сукупно позначається на кінцевому висновку та професійному судженні аудитора – компромісний ризик.

Виділення компромісного ризику означає наявність певних чинників, ситуацій та явищ, які є природними з точки зору впливу на професійне судження аудитора, що неможливо передбачити та прорахувати заздалегідь, проте які не мають достатнього впливу на якість реалізації професійних компетенцій аудитора під час перевірки. Це прийняття відхилення від визначеного завдання в тих межах,

які не суперечать кінцевій меті організації аудиторської перевірки – надання рекомендацій та подальший консалтинговий супровід.

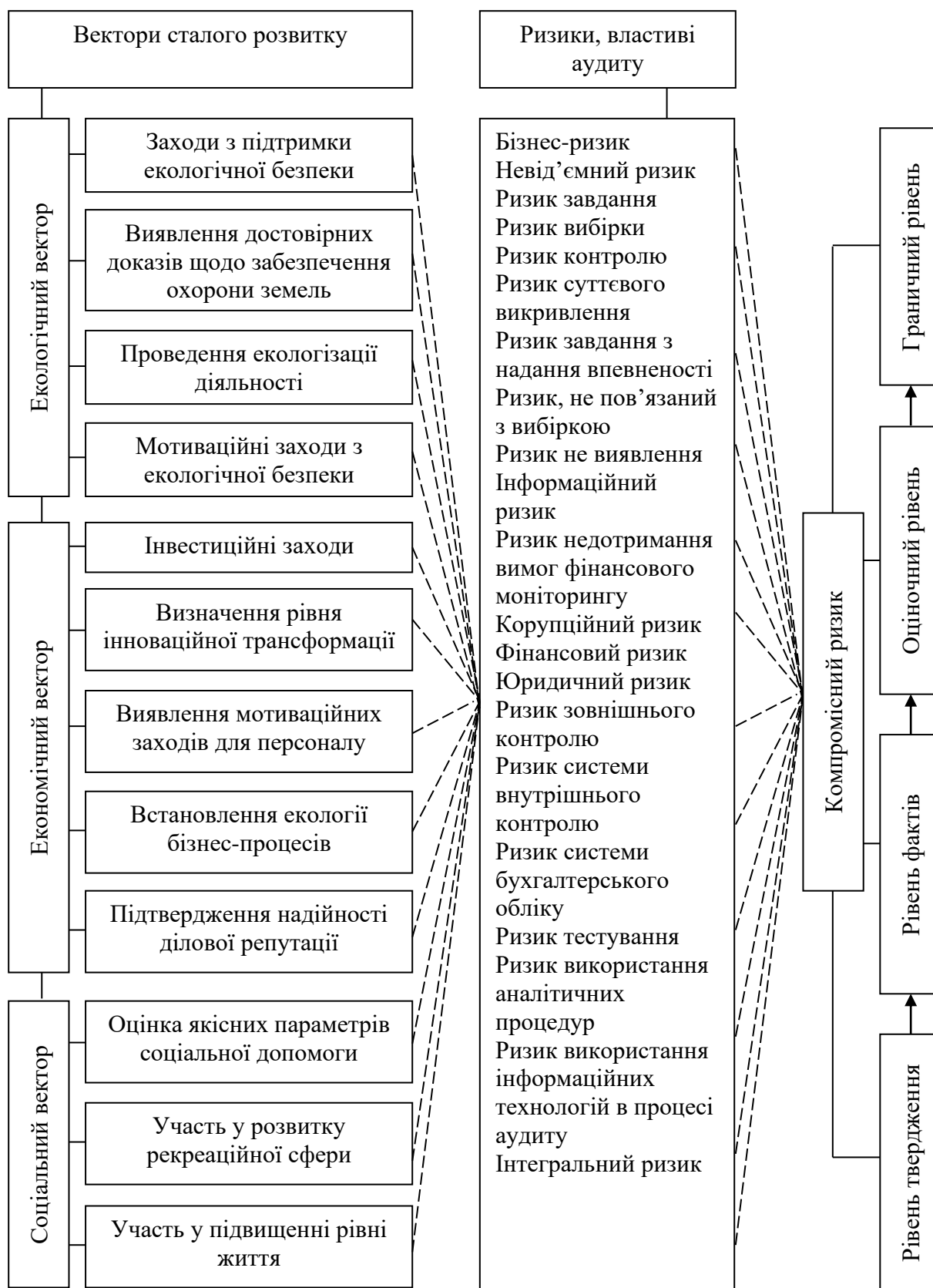


Рис. 3.10. Схематична інтерпретація компромісного ризику
* Розроблено автором на основі [27, 28, 24, 25, 26]

Загалом, компромісний ризик виявляється в параметрах забезпечення сталого розвитку сільських територій за векторами з проекцією на традиційні ризики, властиві діяльності суб'єкта господарювання, що логічно виявляється в балансі інтересів кожної зі сторін аудиторської перевірки (рис. 3.10). Виділення категорії компромісного ризику передбачає ряд заходів з управління ризиками в аудиті, що реалізується через процес комплексного впливу на ризик через коригування для досягнення такого значення ризику, яке буде поміркованим та прийнятним з точки зору виконання поставленого завдання. Це досягнення балансу між результатом та тими втратами, які об'єктивно припустимі, зважаючи на неможливість повного уникнення ризиків.

Для компромісного ризику властиві чотири рівня управління, які сукупно характеризують механізм управління ризиком, зважаючи на первісно задані параметри об'єкта перевірки, що дозволяє сформувати програму коригувальних заходів для отримання найбільш прийняттого результату (табл. 3.6).

Відповідно до рівнів управління компромісним ризиком (табл. 3.6) аудитор може прийняти рішення щодо вибору стратегії управління – попередження або обмеження. Стратегія попередження передбачає виконання низки превентивних заходів, які визначаються на підставі попередніх перевірок клієнта. Зазвичай, така стратегія є ефективною, якщо аудитор здійснює постійну консультативну підтримку діяльності замовника. Стратегію обмеження слід застосовувати у випадку, коли визначений рівень ризику є помірно високим та якщо є можливість управління чинниками, які впливають на його розмір. Така стратегія може бути застосована на рівні фактів, що визначатиметься як найбільш ефективна коригуюча дія.

У межах означених стратегій аудитор може прийняти рішення щодо порядку формулювання професійного судження.

Таблиця 3.6

Характеристика рівнів управління для компромісного ризику*

Рівень	Характеристика	Параметр	Професійна впевненість
Рівень твердження	Попередня оцінка діяльності замовника, що здійснюється переважно на рівні тверджень об'єкта аудиту без глибинного критичного розгляду всіх аспектів. Виявлення та початковий аналіз чинників, які впливають на рівень ризику. Попередні висновки щодо екології бізнесу клієнта з оцінкою перспектив подальшої комунікації	Високий рівень ризику	Низький рівень впевненості аудитора та його готовності робити попередні висновки
Рівень фактів	Аудитор приймає факт наявності ризику на підставі підтвердження структурованими, слабоструктурованими та неструктурованими даними,	Потенційний рівень ризику	Середній рівень впевненості аудитора, що змінюється відповідно до

	керуючись відомостями зі звітності, офіційних публікацій та систем великих баз даних. Завдання аудитора полягає у виявленні комплексу чинників, які впливають на рівень компромісного ризику. Також аудитор має здійснити первісні коригування для оптимізації рівня ризику		оперування додатковими відомостями, отриманими з різних джерел. Аудитор робить попередні висновки, передусім, щодо стану управління ризиками без конкретних суджень
Оціночний рівень	Після попередніх процедур коригування аудитор встановлює рівень ризику, який характеризує його величину відповідно до тих відомостей, які були в розпорядженні аудитора. Також аудитор здійснює ранжування чинників, які вплинули на рівень ризику, щоб здійснити коригувальні заходи та знизити його рівень до максимально допустимого	Допустимий рівень ризику	Базовий рівень впевненості аудитора, що дозволяє йому робити висновки та формулювати рекомендації, що оцінюються як ефективні для виконання завдання
Граничний рівень	Для допустимого рівня ризику встановлюються межі шляхом коригувань. Це визначення граничного показника ризику, який приймає аудитор як базовий для подальшої роботи. Проводити додаткові коригування необов'язково – можна прийняти за базовий допустимий рівень ризику, якщо аудитор має впевненість в об'єктивності всіх даних, які підтверджують його рівень. Додаткові коригування необхідні, якщо визначається потреба в підвищенні деталізації чинників ризику, щоб максимально знизити ймовірні негативні наслідки та прийняти ефективніші рішення.	Прийнятний рівень ризику	Високий рівень впевненості аудитора, оскільки значення допустимого ризику доведено до прийнятного рівня, що дозволяє оперувати більшим спектром відомостей при формуванні професійного судження

** Розроблено автором*

Якщо аудитор визначає точність, достовірність та правильність оцінок ризику, то може прийняти рішення на етапі співставлення отриманих відомостей. У разі виникнення розбіжностей у відомостях та оцінках, аудитору слід переглянути свої рішення та здійснити додаткові перехресні перевірки, що дозволить зробити висновок щодо остаточного джерела даних для проведення перевірки. У різних ситуаціях це може бути як структурована інформація, так і неструктуровані відомості, якщо останнім властивий характер інформації з великих баз даних. Якщо якісні параметри даних не дозволяють аудитору здійснити жодну зі стратегій, ставиться питання про припинення перевірки, якщо не буде належного інформаційного підкріплення попередніх тверджень, на підставі яких формулювалися попередні висновки щодо стану діяльності.

Методологічна трансформація аудиту орієнтує на розширення методів оцінки ризику, що сприяє переходу на новий рівень інформаційного управління в межах аудиторської перевірки, ставлячи акцент на консалтинговій стороні аудиту, як інструмента досягнення мети забезпечення сталого розвитку.

1. Метод ризикових тверджень – відповідає першому рівню запропонованого компромісного ризику, що передбачає визначення тверджень, що можуть бути причиною ризиків шляхом порівняння структурованої та неструктурованої інформації. Цей метод передбачає оперативне визначення рівня достовірності первинної інформації, на підставі якої робляться попередні висновки щодо реального стану об'єкта аудиту.

2. Метод ризикової ієрархії – передбачає встановлення ієрархії ризиків відповідно до векторів сталого розвитку з ідентифікацією та моніторингом «слабких місць», що дозволяє своєчасно реагувати на нерозвиненість діяльності в одному з векторів та опередити ймовірні втрати, пов'язані зі слідуванням концепції сталого розвитку.

3. Метод складання карти ризиків – це комплексний еквівалент дорожньої карти з тією різницею, що за картою ризиків відслідковуються зони, які є найбільш ураженими з токи зору негативного впливу чинників та які мають менший рівень імунітету щодо реакцій на настання непередбачених подій. Попереднє складання карти ризиків дозволяє орієнтуватись в чинниках впливу, різних стадіях виявлення ризиків, ієрархії ризиків, що сприяє поміркованості в рішеннях та більш реальній оцінці поточного та перспективного стану суб'єкта господарювання.

4. Метод пріоритету негативних наслідків – це метод оцінки «від зворотнього», тобто прийняття негативного явища як константи та відповідно побудова моделі реакції. Це найбільш оптимальний перехід до роботи з причинами, а не наслідками, що складає таке поняття як «мотивація до». Відповідно за негативними наслідками можна оцінити ризики та здійснити своєчасні дії з їх мінімізації.

5. Метод коригувальних оцінок – використання базових оцінок зі встановленням додаткових чинників, які можуть скоригувати попередні висновки. Це формування судження з відкритою думкою, що передбачає врахування додаткових ризиків, які непрямо пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання, проте можуть справити керівний вплив на кінцевий результат.

Таким чином, сукупність додаткових методів оцінки ризиків орієнтує на виконання комплексу процедур, які сприяють оперуванню розширеною інформа-

цією, а отже, дозволяють забезпечити компроміс між обмеженнями та перспективами сталого розвитку та розробити рекомендації адаптивного характеру, враховуючи різні за впливом чинники, що не будуть критичними та обмежувальними в подальшій діяльності суб'єкта господарювання.

Інновації в методології аудиторської перевірки також передбачають розширення документального забезпечення, що реалізується через комплекс робочих документів, які містять алгоритм дій відповідно до завдання сприяння сталому розвитку суб'єкта господарювання, а саме: робочий документ коригувальних процедур, робочий документ оціночних процедур, робочий документ тверджень та суджень, робочий документ перехресного порівняння структурованої та неструктурованої інформації. Ці додаткові робочі документи є елементами дорожньої карти аудиторської перевірки і можуть бути застосовані в різних комбінаціях, відповідно до завдань та мікроцілей, які поставлені аудитором в ході виконання професійної діяльності. Аудиторський висновок, як підсумковий документ, необхідно розширити розділом «Альтернативні судження за векторами розвитку», що дозволить розглянути паралельні стратегії з визначеними перспективами та обмеженнями, можливостями та втраченими вигодами, що дозволяє керівному апарату підприємства орієнтуватись в різних варіантах стратегії сталого розвитку та обрати найбільш перспективну з них, зважаючи на комплекс внутрішніх та зовнішніх чинників. Робимо висновок про суттєві трансформаційні зрушення, які наразі є актуальними для аудиторської практики, зважаючи на зміни в суті та контексті аудиторської перевірки, специфіці процесу децентралізації як такого, що став поштовхом для нової методологічної основи з приводу сприяння сталому розвитку (рис. 3.11).

Традиційна методологічна основа аудиту	Розвиток методології аудиту
Об'єкти аудиту	
Фінансова звітність (інформація) підприємств	Фінансова звітність (інформація) суб'єктів господарювання Інтегрована звітність підприємств і організацій Публічні закупівлі ОТГ Плани (стратегії) розвитку ОТГ: – оцінка економічного/соціального потенціалу; – оцінка землі, надр; – оцінка потенціалу ребрендингу, екологічного туризму
Методи аудиту	
Загальнонаукові методи Прийоми порівняння та оцінювання Спеціальні методи Нормативні методи	Метод інформаційного управління Компетентнісно-аналітичний метод Ідеокогнітивний метод Метод акомодативного консалтингу

Оцінка ризиків аудиту	
Методи ідентифікації	Метод ризикових тверджень
Системно-орієнтована методика	Метод ризикової ієрархії
Оцінний метод	Метод складання карти ризиків
Розрахунковий метод	Метод пріоритету негативних наслідків
	Метод коригувальних оцінок
Склад документального забезпечення	
Робоча документація	Робоча документація з додатковими документами коригувальних та оціночних процедур, тверджень та суджень, перехресного порівняння структурованої та неструктурованої інформації.
Підсумкова документація	Підсумкова документація з внесенням розділу «Альтернативні судження за векторами розвитку»

*Рис. 3.11. Виявлені об'єктно-методичні основи розвитку методології аудиту**

** Розроблено автором*

Об'єктно-методична трансформація методології аудиту полягає в новому контексті здійснення аудиторської перевірки з використанням інноваційних можливостей, що означають нові вектори для розвитку теорії та практики аудиту.

Пропозиція інтегрально-експертної системи аудиторської діяльності є логічним результатом методологічної трансформації аудиту з розробкою нових параметрів консалтингової діяльності, що передбачає різні рівні інформаційним управлінням та оціночними судженнями як такими, що визначають різні стратегії здійснення аудиторської діяльності. Це новий вимір взаємодії між аудитором та замовником, що полягає в організації такої комунікації, що є найбільш сприятливою з точки зору виконання спільного завдання – забезпечення сталого розвитку.

Таким чином, закладено інноваційну основу трансформації методології аудиту в частині врахування при її розвитку змін факторів, які на це впливають, що є переходом на принципово новий рівень аудиторського забезпечення сталого розвитку та виводить теорію та практику аудиту за традиційні методологічні рамки, керуючись інноваціями в інформаційному та технологічному управлінні.

Джерела і література

1. Шульга С. В., Новіченко Л. С. Інститут аудиту: сутність та основні складові. БізнесІнформ. 2018. № 11. С. 363-368.
2. Салямон-Міхєєва К. Д., Салямон В. П. Консалтингові послуги в аудиті. Ефективна економіка. 2017. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5796>.
3. Долбнєва Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. Економіка та держава. 2018. № 2. С. 72-76.
4. УКРАЇНА 2030: Доктрина збалансованого розвитку. 2-ге вид. Л. : Кальварія. 2017. 164 с.
5. Рядська В. В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрями розвитку. Проблеми економіки. 2014. № 2. С. 138-143.

6. Панков В. В., Акаємова Н. В., Кожухов В. Л. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита. Аудит и финансовый анализ. 2011. № 1. С. 187-194.
7. Жученко А. М. Поняття сталого розвитку в сучасній економіці. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 13. С. 431-434.
8. Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. Агросвіт. 2018. № 14. С. 3-8.
9. Бойко О. Еволюція аудиту задля сталого розвитку: симбіоз нових технологій, компетенцій та досвіду. Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001944.
10. Розіт Т. В., Слюніна Т. Л. Зміни в бухгалтерському обліку та аудиті у 2018 році. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 23. С. 695-700.
11. Прохорова Л. І., Юхименко Є. С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. Молодий вчений. 2019. № 6(70). С. 205-210.
12. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. Наукові записки [Української академії друкарства]. 2017. № 2. С. 188-196.
13. Потапенко С. Характерні риси об'єднаної територіальної громади. Вісник АПСВТ. 2019. № 2. С. 47-55.
14. Варцаба В. І., Мулеса Е. В. Реалізація фінансової децентралізації: виклики та досягнення громад. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 28-2. С. 92-96.
15. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. К. : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
16. Назарова К. О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 464 с.
17. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. 1172 с.
18. Богданова Є. А., Кузнецов А. В., Макарова Л. М. Порівняльний аналіз функціональних і технічних можливостей вітчизняних програм з автоматизації аудиторської діяльності. Системне управління. 2010. № 1(7). С. 1-17.
19. Саченко С. І. Комп'ютеризація аудиту: теорія та практичні рішення. Інноваційна економіка. 2015. № 1(56). С. 250-256.
20. Мельник К. П. Еколого-соціальний аудит в галузевих та територіальних (адміністративних) кластерах сільського господарства. Бізнес Інформ. 2020. № 8. С. 184-189.
21. Jiali (Jenna) Tang, Khondkar E. Karim Big Data in Business Analytics: Implications for the Audit Profession. CPA Journal. 2017. Vol. 6. Т. 87. Р. 34-39.
22. Івахненко С. В. Розроблення технологій безперервного контролю фінансово-облікової інформації. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2020. Вип. 1. Т. 5. С. 55-61.
23. Каменська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. Статистика України. 2015. № 2. С. 43-45.
24. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина І: Видання 2016-2017 років / пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, М. К. Шульман. К. : Аудиторська палата України, 2017. 1142 с.
25. Фабіянська В. Ю. Аудиторський ризик: сутність, методика оцінки та шляхи зниження. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2020. № 1. С. 110-121.
26. Шульга С. Методичні аспекти оцінки ризиків при наданні аудиторських послуг. Науковий вісник ОНЕУ. 2019. № 5(268). С. 233-256.
27. Голуб Л. О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства. Наукові праці МАУП. 2014. № 42(3). С. 207-214.
28. Кулик Р. Р., Новак Ю. Р. Методологічні аспекти оцінки ризику в аудиті. Економічний аналіз. 2018. № 1. Т. 28. С. 142-147.

Довідка
про авторів

1. КУЛИНИЧ Мирослава Богданівна, к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки, тел. +38(066)-960-53-61

2. ФАТЕНОК-ТКАЧУК Алла Олександрівна, к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки, тел. +38(095)-788-85-95

3. МЕЛЬНИК Катерина Петрівна, д.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки тел. +38(066)-588-6746

Наукове видання

КУЛИНИЧ Мирослава Богданівна
ФАТЕНОК-ТКАЧУК Алла Олександрівна
МЕЛЬНИК Катерина Петрівна

**ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ І ОПОДАТКУВАННЯ
В УПРАВЛІННІ РОЗВИТКОМ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЦИФРОВІЗАЦІЇ**

Монографія

Друкується в авторській редакції

Формат 60x84 ¹/₁₆. Обсяг 8,14 ум. друк. арк., 7,97 обл.-вид. арк.
Наклад 300 пр. Зам. 112. Видавець і виготовлювач – Вежа-Друк
(м. Луцьк, вул. Шопена, 12, тел. (0332) 29-90-65).
Свідоцтво Держ. комітету телебачення та радіомовлення України
ДК № 4607 від 30.08.2013 р.



ISBN 978-966-940-381-0



9 789669 403810 >