

5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
6. Канцедал Н.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: юридичний аспект / Н.А. Канцедал // Економічні науки. «Облік і фінанси». – 2012.– Вип. 9(33). – Ч. 2.
7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і фінанси» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
8. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Порядок подання фінансової звітності № 419 (із змінами від 16.01.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

УДК 657.003

Дідоренко Т.В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і правового забезпечення АПВ
Тернопільського національного економічного університету

ВЕКТОР РОЗВИТКУ АКТИВНО-АДАПТИВНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ

Досліджено і розкрито низку заходів, спрямованих на реконструкцію системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення її активного впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище у векторі розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі.

Ключові слова: активно-адаптивна система, агропромисловий комплекс, фінансовий облік, управлінський облік, інформаційна система, облікова система.

ДИДОРЕНКО Т.В. ВЕКТОР РАЗВИТИЯ АКТИВНО-АДАПТАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АГРОПРОМЫШЛЕННОМ КОМПЛЕКСЕ

Исследован и раскрыт ряд мероприятий, направленных на реконструкцию системы бухгалтерского учета в целях обеспечения ее активного воздействия на объект управления и внешней среды в векторе развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе.

Ключевые слова: активно-адаптивная система, агропромышленный комплекс, финансовый учет, управленческий учет, информационная система, учетная система.

Didorenko T.V. VECTORS OF ACTIVE ADAPTIVE SYSTEM OF ACCOUNTING IN AGRO-INDUSTRIAL COMPLEX

This paper is devoted to the study and discovery of a number of measures aimed at the reconstruction of the accounting system to ensure its active influence on subject to management and the environment in the vector of active adaptive system of accounting in agro-industrial complex.

Keywords: active adaptive system, agro-industrial complex, financial accounting, management accounting, information system, accounting system.

Постановка проблеми. В умовах глобалізації економіки посилюється роль системи бухгалтерського обліку в обґрунтуванні управлінських рішень, що приймаються інвесторами, кредиторами та управлінським персоналом. Розкриття заходів, спрямованих на реконструкцію системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення її активного впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище, є проблематикою цієї статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою реконструкції та удосконаленню бухгалтерського обліку займались низка науковців, вчених та практиків. Зокрема зарубіжні, такі як: Л. Куликова, праці якої розкрили поняття актуального балансу [1], Ж. Ришар, В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова займались дослідженнями категорій бухгалтерського обліку навколишнього середовища [2], А. Шигаєв досліджував методику актуарного обліку [4, 5], а також є низка досліджень у вітчизняних вчених, особливо цією проблематикою займається О. Лаговська [3].

Мета статті. Одним з найважливіших завдань обліку в сільському господарстві є формування постійної та достовірної інформації про фінансовий стан економічних суб'єктів, необхідної для вико-

ристання власниками, потенційними інвесторами, кредиторами, страховими компаніями, державними органами, а також системою менеджменту організації. Водночас значно зростає роль обліково-аналітичного забезпечення управління економічними процесами в умовах ризику і невизначеності, здійснення активного впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище.

Найважливішими аспектами мети є створення адекватної моделі розвитку облікової системи, а саме:

- розширення спектру функцій, виконуваних цією системою (інформаційна, контрольна, прогностична, аналітична, зворотного та прямого зв'язку);
- активізація її впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище.

Виклад основного матеріалу. Традиційно роль обліку в системі управління зводиться до забезпечення зворотного зв'язку між об'єктом управління і керуючою системою, пасивного постачання інформації, необхідної для контролю за виконанням прийнятих рішень. Концепція активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку ґрунтується на альтернативному підході [5]. Характеристика ролі обліку в системі управління сучасною економікою неоднозначна,

вона не може характеризуватися виходячи тільки з інформаційної або контрольної компоненти. Бухгалтерський облік, з одного боку, є частиною інформаційного забезпечення таких функцій управління, як планування, організація, контроль і економічний аналіз. З іншого – він є самостійною функцією управління. Облік має всі властивості функції управління, які можна звести до такого. Функція обліку – це особливий вид управлінської діяльності, результат спеціалізації управлінської праці. Вона слугує основою здійснення управління загалом, цілеспрямована, водночас кінцеві цілі цієї функції збігаються із загальною метою управління.

Відмінна риса сучасного управління – його адаптивність. Стосовно управління сільськогосподарськими організаціями це означає максимальне врахування внутрішніх та зовнішніх чинників (впровадження інноваційних технологій, досягнення та можливості конкурентів, ціноутворення в умовах глобалізації економіки, зміни в податковій системі, чинники політичного, соціального, екологічного і культурного розвитку). Адаптація системи управління неможлива без модернізації обліково-аналітичного забезпечення.

Активність гнучкості системи бухгалтерського обліку полягає в більшій активізації впливу власне на об'єкт управління та зовнішнє середовище, а щодо адаптивності – в зміні елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища, які повинні мати попереджувальну функцію. Що стосується організаційного аспекту, це передбачає обов'язкову наявність мети, завдання, інформаційного забезпечення, зовнішніх обмежень та внутрішніх параметрів тощо.

Найважливішими аспектами проблеми є створення адекватної моделі розвитку облікової системи, а саме:

- розширення спектру функцій, виконуваних цією системою (інформаційна, контрольна, прогностична, аналітична, зворотного та прямого зв'язку);
- активізація її впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище.

Адаптивність облікової системи визначається здатністю придбання нової якості у зв'язку зі змінами в системі управління (у структурі керованої і керуючої підсистем, зв'язках між ними, методах і моделях управління тощо) і зовнішньому середовищі (податковій системі, внутрішньої і зовнішньої конкуренції, системі страхування, державної допомоги). Адаптивність характеризується можливістю задовольняти нові інформаційні запити, пов'язані з виникненням нових умов господарювання (кризові явища, обмеження державних дотацій тощо).

Аналіз розвитку облікової системи організацій агропромислового комплексу (АПК) у постреформенний період дозволив зробити висновок про еволюційно-запізнілий характер його розвитку. Облікова система повільно пристосовується до мінливих умов господарювання шляхом модернізації лише окремих елементів. Основними властивостями адаптивної системи є гнучкість та адекватність реакції на вплив внутрішніх і зовнішніх факторів.

Активність облікової системи повинна виявлятися в прямому впливі на об'єкт управління і зовнішнє середовище через взаємодію з комплексом управлінських функцій (планування, прогнозування, економічного аналізу, організації та контролю). При розробці облікової політики, що впливає на величину фінансових результатів, а також оцінку активів і зобов'язань, інтерпретацію звітних даних, активний вплив на зовнішнє середовище (поведінка інвесторів, кредиторів, постачальників та інших контрагентів) надає бухгалтерія. На поведінку конкурентів впли-

Таблиця 1

Результати порівняння традиційної та активно-адаптивної систем бухгалтерського обліку

Параметр порівняння	Традиційна система бухгалтерського обліку	Активно-адаптивна система бухгалтерського обліку
Ціль функціонування	Забезпечення інформаційних запитів державних органів (фіскальні органи управління, статистики і т.д)	Грамотне забезпечення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Активний вплив на об'єкт управління і зовнішнє середовище
Характер і тип розвитку	Пасивно-еволюційний. Еволюційне введення нових елементів, які не покращують розвиток системи	Активно-адаптивний. Лабільність – зміна окремих елементів підсистем в конкретній організації при збереженні стійкості системи загалом
Реакція на зміну мети організації, стратегічних цілей, факторів внутрішнього та зовнішнього середовища	Запізніла	Випереджувальна
Момент змін і реакцій	Значно пізніше з'явилися нові інформаційні потреби	До появи інформаційних потреб
Зв'язок з іншими функціями управління	Слабкий, нестабільний	Взаємозв'язок з функціями організації, планування, контролю
Характер впливу на об'єкт управління	Пасивний	Активний вплив на об'єкт управління
Ступінь розвитку функцій	Основна функція – контрольна. Слаборозвинута – інформаційна	Комплексний розвиток інформаційної, контрольної, аналітичної, прогностичної та інших функцій
Напрямок інформаційних потоків, які формуються в системі бухгалтерського обліку	Перевага вертикального потоку інформації (від організації до державного органу)	Горизонтальні зовнішні потоки (від організації до інвесторів, контрагентам та ін.)
Структура системи	Монолітна, що складається з простих елементів	Структурована шляхом виділення окремих підсистем
Відображення даних, необхідних для прийняття рішень в умовах ризику та невизначеності	Майже не враховуються ризик та невизначеність.	Ризики враховуються у фінансовій і в управлінській бухгалтерії
Взаємозв'язок з зовнішнім середовищем	Еволюційні зміни у зв'язку із змінами зовнішнього середовища	Передбачення змін у зовнішньому середовищі і відповідна адаптація до нього

ває обґрунтування рішень про ціноутворення, відстрочках платежів, знижки, здійснюваних у системі управлінського обліку.

Інтегровані властивості активно-адаптивної облікової системи проявляються в можливості розвитку її якісних ознак, необхідних не тільки для характеристики нових типів фактів господарського життя, а й за наявності певної ймовірності виникнення потреб формування якісно нових інформаційних потоків у зв'язку з модернізацією системи управління загалом. Водночас активно-адаптивна система обліку повинна мати властивості багатомірності і багатоаспектності та ознаками різноманітності. У таблиці 1 представлена порівняльна характеристика традиційної та активно-адаптивної систем обліку.

У адаптивної системи обліку відбуваються процеси диференціації та інтеграції окремих підсистем (фінансові, управлінські, податковий облік, внутрішня і зовнішня звітність) мають об'єктивний характер. Для поліпшення якості облікової інформації про діяльність організації АПК представляється доцільною більш активна диференціація фінансового та управлінського обліку. За роки реформ, незважаючи на численні зміни в нормативному регулюванні, бухгалтерський облік у сільському господарстві продовжує функціонувати як моносистема, націлена на відображення активів, капіталу і зобов'язань з вбудованою підсистемою обліку процесів постачання, виробництва і продажів. Водночас облік активів передбачає не стільки характеристику процесу їх трансформації в економічні вигоди, а більшою мірою контроль за збереженням і їх структурою.

За цей період продовжувала удосконалюватися підсистема виробничого обліку та калькулювання собівартості. Однак сучасні системи управлінського обліку рідко застосовуються у великих інтегрованих агропромислових формуваннях.

Останнім часом питання сталого розвитку стають все більш важливими для підприємств АПК. У цьому зв'язку основними напрямками розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в організаціях АПК є такі:

- активізація ролі в системі управління шляхом посилення взаємозв'язку з іншими функціями управління (на методологічному, методичному і технологічному рівнях);

- адаптація до нових форм господарювання (створення консолідованої системи обліку для агрохолдингів, розробка спеціалізованої системи для сільськогосподарських споживчих, кредитних та інших кооперативів, спрощеної системи для селянських фермерських господарств (СФГ) тощо);

- оптимізація процесів диференціації та інтеграції в системі обліку (поглиблений поділ на фінансовий та управлінський облік, посилення взаємодії фінансового обліку з податковим, управлінського з оперативно-технічним обліком тощо);

- формування системи управлінського обліку та контролінгу (розробка методичних рекомендацій, які передбачають впровадження сучасних систем управлінського обліку на базі інформаційних технологій);

- адаптація до умов ризику та невизначеності (формування різних типів резервів, зокрема для покриття збитків від наслідків кризи і природних катаклізмів, облік умовних зобов'язань);

- відображення інформації про земельні ресурси як особливих видів активів та земельних відносинах;

- обліково-аналітичне забезпечення управління процесами біотрансформації (характеристика вели-

чини, якості та ефективного використання біологічних активів на різних стадіях їх життєвого циклу);

- формування інформаційного забезпечення сталого розвитку.

Функціонування активно-адаптивної системи передбачає модернізацію організаційних і методичних елементів традиційної облікової системи.

На сучасному етапі розвитку облікової системи особливу увагу необхідно приділяти якості інформаційно-аналітичного забезпечення, інвестиційної та інноваційної діяльності, а також сталого розвитку організацій. Будь-які інвестиційні фінансові рішення ухвалюються з урахуванням економічних, соціальних та екологічних наслідків для організації та суспільства загалом.

Стійкий бізнес передбачає здатність функціонування організації в довгостроковій перспективі. В економічному сенсі довгострокова стійкість передбачає створення умов для реалізації ключової економічної мети бізнесу – створення вартості. Традиційна система обліку в повному обсязі не представляє облікової аналітичної інформації для управління вартісно-орієнтованими процесами. У цьому зв'язку одним з векторів адаптації облікової системи є відображення збільшення вартості бізнесу [4]. Розвиток ринків капіталу зумовила необхідність створення системи вартісного орієнтованого управління аграрними організаціями, а отже, і нових підходів до балансового узагальнення. У цих цілях складається актуарний бухгалтерський баланс [1]. В основі цього балансу лежить оцінка активів та зобов'язань за дисконтованою вартістю. Актуарний облік націлений на формування інформації, необхідної власникам і потенційним інвесторам, банкірам та іншим кредиторам для оцінки створюваної економічної вартості і майбутніх грошових потоків під час ухвалення рішення про інвестування та кредитування. Складання актуарної звітності балансу дозволить визначити майбутню вартість підприємства як майнового комплексу.

Як зазначає О.А. Лаговська [3], актуарна концепція бухгалтерського обліку орієнтована на формування інформації щодо динаміки внутрішньогенерованої вартості підприємства як об'єкта інвестування, водночас ця концепція не є модифікованим застосуванням статичної концепції щодо оцінювання окремих об'єктів облікового відображення. Тобто ця концепція орієнтована на представлення обліковою системою інформації щодо зміни ринкової вартості підприємства в часі, враховуючи інтереси теперішніх і потенційних інвесторів при розкритті інформації в бухгалтерській звітності. В той же час актуарний облік оцінює фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання у взаємозв'язку з рухом грошових коштів (то визначається економічний прибуток), що показує зростання капіталу підприємства.

Висновки. Аналіз існуючої системи обліку та звітності свідчить, що відомості про сталий розвиток нині практично не формуються. З'являється необхідність розробки моделі підготовки звітності про сталий розвиток [2, 5]. Дослідження зарубіжного досвіду та вітчизняної літератури дозволили зробити висновок про необхідність відображення в похідних балансах, а також звітах про прибутки і збитки інформації про наявність природного і людського капіталу, витрати на заходи природоохоронного та соціального характеру. Особливе місце повинні займати відомості про напрями прибутку для відтворення складових сталого розвитку підприємств АПК. Характеристика

сталого розвитку повинна охоплювати не тільки економічні чи суто фінансові аспекти, а й соціальні та екологічні фактори. Частка або частина прибутку, що спрямовується на погашення зобов'язань перед природою, може використовуватися для відновлення родючості ґрунтів, організації ландшафтного землеробства тощо. Частка, що належить до людського капіталу, може спрямовуватися для вирішення завдань соціального характеру.

Одним з напрямів адаптації облікової системи в сільському господарстві є вдосконалення обліку бюджетного фінансування (дотацій, субсидій тощо). У цьому зв'язку виникає необхідність модернізувати систему обліково-аналітичного забезпечення управління ресурсами, які виділяються державою: передбачити угруповання відомостей в розрізі конкретних напрямів фінансування; розкривати в системі звітності дані про дотації і субсидії; розробити методіку аналізу і контролю за ефективністю державної допомоги.

УДК 657.478.8

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Куликова Л.И. Дисконтированная стоимость активов и обязательства как основа составления актуарного баланса / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы Международной научной конференции. – Краснодар : Кубанский государственный университет ; Просвещение-Юг, 2010. – С. 130–132.
2. Ришар Ж., Широбоков В.Г., Алтухова Ю.В. Типы бухгалтерского учета окружающей среды / Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 4. – С. 15–25.
3. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.
4. Шигаев А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5.
5. Шигаев А.И. Раскрытие информации в отчетности об устойчивом развитии согласно международным стандартам / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 12.

Ершова Н.Ю.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економічного аналізу та обліку

Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»

ОПЕРАЦІЙНО-ОРІЄНТОВАНИЙ МЕТОД (ACTIVITY-BASED COSTING) ЯК БАЗА ЗНАТЬ ТА ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

Досліджено ABC-метод як інструмент стратегічного управлінського обліку. Проведено порівняльний аналіз традиційних та функціональних облікових систем. Обґрунтовано етапи проведення та представлено результати використання ABC-методу на прикладі даних ПАТ «Азовелектросталь».

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, методи розподілу витрат, ABC-метод, драйвер, організація етапів ABC-методу.

Ершова Н.Ю. ОПЕРАЦИОННО-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ МЕТОД (ACTIVITY-BASED COSTING) КАК БАЗА ЗНАНИЙ И ИНСТРУМЕНТ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Исследован ABC-метод как инструмент стратегического управленческого учета. Проведен сравнительный анализ традиционных и функциональных учетных систем. Обоснованы этапы проведения и представлены результаты использования ABC-метода на примере данных ЧАО «Азовэлектросталь».

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, методы распределения затрат, ABC-метод, драйвер, организация этапов ABC-метода.

Yershova N.Y. ACTIVITY-BASED COSTING AS A KNOWLEDGE BASE AND A TOOL OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF INNOVATIVE ECONOMY

ABC-method as a tool for strategic management accounting is investigated. Comparative analysis of traditional and functional accounting systems is conducted. The stages of the conduct are justified and the results of using the ABC-method on the example of the data obtained from JSC "Azovelectrostal" are presented.

Keywords: strategic management accounting, methods of cost allocation, ABC-method, driver, organization of stages of the ABC-method.

Постановка проблеми. В умовах інноваційної економіки затребуваними інструментами стратегічного управлінського обліку стають збалансована система показників (Balanced Scorecard), оцідливе виробництво (Lean Manufacturing), облік за стадіями життєвого циклу продукції (Life Cycle Costing), фінансова ефективність JIT-систем, контроль за витратами, бюджетування з урахуванням результатів діяльності, облік витрат за видами діяльності (Activity-Based-Costing). Результати ABC-методу лежать в основі стратегічних рішень в області ціно-

вої політики, товарної стратегії, стратегії каналів збуту тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження проблем теорії та методології формування систем обліку витрат зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Х. Андерсон, А. Апчерч, А. Бернстайн, Р. Каплан, Р. Купер, П. Терни, Дж. Сигел, І. Богата, С. Бичкова, Г. Жуков, Є. Клочков, Г. Крохичева, ЛІ. Пятов, Я. Соколов, В. Ткач, А. Щемелев, В. Гриньова, ЛІ. Нападівська, А. Поплюйко, М. Скрипник, Т. Сльозко, В. Сопко,