

УДК 657.2.016.4

**Лабунська С.В.***доктор економічних наук,  
професор кафедри бухгалтерського обліку  
Харківського національного економічного університету  
імені Семена Кузнеця***Погрибняк Д.С.***аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
Харківського національного економічного університету  
імені Семена Кузнеця*

## ФОРМУВАННЯ СИГНАЛЬНИХ ПОКАЗНИКІВ АДАПТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

У статті висвітлено дискусійні питання стосовно ведення обліку в процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств. Обґрунтовано доцільність використання сигнальних показників в управлінському обліку об'єднання підприємств. Запропоновано обліково-аналітичне забезпечення стейкхолдерів центрів випадкових витрат та розроблено процедуру обліку таких витрат.

**Ключові слова:** об'єднання підприємств, центр відповідальності, сигнальні показники, випадкові витрати, обліково-аналітичне забезпечення.

### **Лабунская С.В., Погрибняк Д.С. ФОРМИРОВАНИЕ СИГНАЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ АДАПТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ**

В статье освещены дискуссионные вопросы относительно ведения учета в процессе адаптивного управления объединением предприятий. Обоснована целесообразность использования сигнальных показателей в управленческом учете объединения предприятий. Предложено учетно-аналитическое обеспечение стейкхолдеров центров случайных расходов и разработана процедура учета таких расходов.

**Ключевые слова:** объединение предприятий, центр ответственности, сигнальные показатели, случайные расходы, учетно-аналитическое обеспечение.

### **Labunska S.V. Pogribnyak D.S. FORMATION OF SIGNAL INDICATORS OF ADAPTIVE MANAGEMENT IN BUSINESS ASSOCIATION ACCOUNTING SYSTEM**

The paper discusses problems related to accounting in the process of adaptive management of business associations. The paper grounds necessity of signal indicators in the management accounting of business associations. The paper proposes system of accounting and analysis of accidental expenses that meets requirements of different stakeholders and develops special accounting procedures for revealing accidental expenses

**Keywords:** business association, responsibility center, signal indicators, accidental expenses, accounting and analytical support.

**Постановка проблеми.** Європейський вектор розвитку національної економіки України, що базується на постіндустріальній парадигмі, зумовлює необхідність підвищення стандартів менеджменту в будь-якій економічній системі, зокрема на рівні окремих суб'єктів господарювання. Кризові стохастичні зміни факторів загроз та слабка прогнозованість впливу на результати діяльності окремих підприємств потребують розроблення системи адаптаційного управління, що забезпечує можливість швидкого реагування на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища.

Формування адекватної облікової політики, яка здатна своєчасно та обґрунтовано визначати та накопичувати інформацію про стан сигнальних показників діяльності суб'єктів господарювання, що можуть бути використанні в системі адаптивного управління, є досить важливим аспектом організації ефективної роботи системи бухгалтерського обліку як окремих підприємств, так і їх об'єднань.

Процес здійснення адаптивного управління в системі менеджменту об'єднання підприємств передбачає вирішення завдань ефективної організації управлінського впливу на підставі розгляду двох взаємопов'язаних площин:

– інформаційної (формування інформаційно-аналітичного забезпечення в системі бухгалтерського обліку як підґрунтя прийняття управлінських рішень);

– управлінської (організація системи управління безпосередньо бізнес-процесами об'єднань підприємств).

Інформаційна площина (бухгалтерський облік) визначається здатністю систем фінансового та управлінського обліку підприємства своєчасно накопичувати та надавати в систему менеджменту сформовану та структуровану інформацію про наявність та ефективність використання ресурсів досліджуваного об'єкта та його витрат у процесі адаптивного управління.

Управлінська площина (менеджмент) характеризується наявністю та ефективністю використання розгалуженого інструментарію щодо здійснення адаптивного управління як на підставі інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, так і на основі інших інформаційних сигналів про господарську діяльність підприємства.

Таким чином, у системі бухгалтерського обліку має бути сформовано специфічний методичний підхід щодо збору та накопичення інформації, яка здатна задовольняти інформаційні потреби адаптивного менеджменту за всіма горизонтами управлінського впливу.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням обліку інтеграційних об'єднань займалися такі науковці: Т. Бочуля [1], Т. Давидюк [2], Р. Кузіна [3], О. Кундря-Висоцька [4], П. Куцик [5], В. Литвиненко [6], Н. Лоханова [7], А. Пилипенко [8] та ін. Проблемами адаптивного управління та формування сигнальних показників присвячено праці зарубіжних та вітчизняних учених, таких як Е. Браун [9], М. Конвертіно [10], С. Лабунська [11; 12] та ін.

У працях висвітлено основні проблемні питання обліку об'єднань підприємств з урахуванням впливу

тенденції світової економіки, проте недостатньо розкритим залишається аспект формування сигнальних показників за центрами відповідальності в бухгалтерському обліку для ухвалення управлінських рішень.

**Мета статті.** Незважаючи на вагомий доробок означених науковців у вирішенні проблеми формування інформаційної основи системи адаптивного управління, підходи до організації облікової політики підприємства, яка містить сукупність прийомів та методів ідентифікації та визначення стану основних сигнальних показників, що можуть бути достеменно оцінені в грошовому вимірнику, потребують подальшого вдосконалення.

Для об'єднань підприємств характерне здійснення бізнес-процесів, для кожного з яких існує певне коло стейкхолдерів зі специфічними інформаційними запитами. Тому необхідно розробити процедуру формування сигнальних показників за центрами відповідальності у бухгалтерському обліку для ухвалення управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ураховуючи те, що визначення складу бізнес-процесів підприємства зумовлюється багатьма чинниками, зокрема цілями підприємства, організаційною структурою тощо, для уніфікації результатів дослідження за основу вважатимемо стандарт ISO 9001:2015 «Системи управління якістю» [13], згідно з яким виробництво організації (у межах дослідження це об'єднання підприємств, яке може займатися будь-якою діяльністю) включає в себе певні елементи та має характерні особливості, пов'язані зі специфікою діяльності об'єкта дослідження:

1) оперативне планування та контроль. Складність планування полягає у координації діяльності учасників об'єднання, кожен із яких має свою специфіку функціонування, з урахуванням додаткових зовнішніх факторів, які дуже часто проблематично передбачити;

2) вимоги щодо продукції та послуг. Наявність різних учасників об'єднання зумовлює необхідність урахування сильних та слабких сторін кожного з них із метою виявлення потенційних можливостей, а також нейтралізацію так званих «вузьких місць»;

3) проектування та розроблення продукції та послуг. У межах діяльності об'єднань підприємств цей складник набуває особливо вагомого значення, оскільки для ефективної організації виробництва та подальшого збуту виготовленої продукції необхідна чітка координація організаційних забезпечувальних процесів як у межах підприємства-учасника об'єднання, так і між ними. Обґрунтування доцільності наявності власного виробництва, логістичної мережі чи використання аутсорсингу (частково чи повністю) у процесі виробництва та реалізації продукції є одним із першочергових завдань для керівництва об'єднань підприємств;

4) контроль надаваних ззовні процесів, продукції та послуг. Цей етап нерозривно пов'язаний із «замороженням» капіталу в запасах, які в подальшому будуть використовуватися у процесі виробництва. У такому разі виникає протиріччя, що є економічно доцільним і вигідним: омертвіння капіталу і закупівля запасів чи використання цих оборотних коштів на інші цілі, наприклад, розміщення в банку на депозиті, інвестування та ін.;

5) виготовлення продукції та надання послуг. Специфіка діяльності об'єднань підприємств накладає свій відбиток на особливості розподілу та взаємоузгодження всіх господарських процесів, у яких

здіяяні учасники об'єднання, зокрема повинна бути добре налагоджена система логістики для оперативного перерозподілу наявних ресурсів. У процесі виробництва у системі обліку формується доволі важлива інформація про витрати;

6) випуск продукції та послуг. Характерною особливістю об'єднань підприємств є можливість налагодження єдиної системи збуту чи перерозподіл продукції між членами об'єднання з метою оптимального задоволення попиту споживачів на виготовлену продукцію;

7) контроль невідповідності виходів. Цей етап дозволяє оцінити те, наскільки ефективно здійснювались господарські процеси, пов'язані з плануванням, виробництвом та реалізацією продукції. Наявні залишки можуть указувати на «слабкі місця» у координації бізнес-процесів об'єднання чи на зовнішні фактори, які не підконтрольні суб'єкту господарювання.

Вищенаведений перелік процесів має циклічний характер і постійно повторюється, чим забезпечує функціонування об'єднання підприємств.

У загальному вигляді об'єктна площина системи менеджменту з позицій функціонального впливу керуючих підсистем може бути представлена матрицею, що характеризує інформаційний складник за кожним бізнес-процесом:

$$I_1 = \begin{pmatrix} Pr_{11} & \dots & Pr_{1m} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ Pr_{n1} & \dots & Pr_{nm} \end{pmatrix}, \quad (1)$$

де  $I_1$  – узагальнена інформаційна характеристика бізнес-процесів як об'єктів управління в загальній системі менеджменту виробничих об'єднань;

$Pr_{ij}$  – інформація про об'єкт (бізнес-процес) управлінського впливу з боку об'єднань стейкхолдерів у розрізі ролевих функцій у предметно-орієнтованій площині суб'єкта господарювання;

$i$  – елементи об'єктів управління (бізнес-процесів,  $i = [1; n]$ ,  $i = \{\text{матеріальні ресурси, трудові ресурси, фінансові ресурси, інформаційні ресурси, нематеріальні інтелектуальні активи}\}$ );

$j$  – функції управління в розрізі ролей стейкхолдерів,  $j = [1; m]$ ,  $j = \{\text{планування, організація, мотивація, контроль, облік та аналіз}\}$ .

При цьому загальна інформаційна база складається із сукупності даних про кожен з означених вище бізнес-процесів як у загальній системі менеджменту об'єднань підприємств, так і за окремими організаційними підрозділами в межах керуючих підсистем, сформованих за ролевим принципом. Зазначимо, що для впровадження адаптивного управління така інформація може бути структурована за потребою в ресурсній або функціональній площині за різними горизонтами управлінського впливу. Ураховуючи обсяг інформаційного ресурсу, що може бути використано під час ухвалення управлінських рішень, для спрощення цього процесу є необхідним, на думку авторів, виокремлення для кожного з бізнес-процесів сигнальних показників із подальшим групуванням в окремий інформаційний ресурс (систему показників). Саме визначення, оцінка та аналіз у межах сформованої системи відхилень поточних фактичних значень сигнальних показників про певний напрям (або елемент витрат) у діяльності підприємства від їх нормативного рівня дозволяє оперативно реагувати стейкхолдерам на ситуації, що виникають, шляхом ухвалення управлінських рішень.

Під терміном «стейкхолдер» в адаптивному управлінні розуміється група осіб, яка тією чи іншою

мірою може впливати на діяльність організації [13]. Спираючись на таке визначення, автори під стейкхолдерами розуміють рольові функції менеджерів відповідного рівня управлінського впливу, що мають специфічні інформаційні запити, задоволення яких можливе через формування відповідного якісного обліково-аналітичного забезпечення (рис. 1).

Таким чином, кожна «роль» визначається виконанням певних функцій (або їх поєднань) у межах загального функціонального впливу з урахуванням особливостей об'єктів такого впливу – бізнес-процесів підприємства (або об'єднання підприємств).

Інформація про визначення ролей у системі менеджменту підприємства визначається на підставі посадових інструкцій, а у разі їх відсутності, закріплюється усною домовленістю, наказом чи іншим способом, згідно з особливостями розмежування загального господарського процесу на окремі бізнес-процеси з метою здійснення управлінського впливу.

Виокремлення в системі менеджменту стейкхолдерів із позицій їх ролей у межах окремих функціональних систем дозволяє ідентифікувати інформаційні потреби останніх.

У розрізі процесно-орієнтованого адаптивного управління реалізація функції планування, наприклад, потреб у матеріальних ресурсах (процес виробництва), визначається певним набором знань про об'єкт. Такі знання можуть бути структуровані за такими характеристиками (у вартісній та натуральній оцінці):

1) обсягом потрібного виду ресурсу, який характеризується такою інформацією, як загальний обсяг наявного ресурсу; необхідний обсяг поповнення для виконання певної управлінської функції в межах проекту; оцінка існуючої ефективності використання в середньому по підприємству; оцінка ефективності використання в межах реалізації проекту;

2) місцем використання у процесі господарської діяльності (маршрутна карта за структурними підрозділами) згідно з проектом;

3) датою використання за проектом;

4) матеріальною особою, відповідальною за використання ресурсу;

5) принципами мотивації та показниками ефективного використання ресурсу;

6) системою інформаційних реєстрів (документів, існуючих у межах загального документообігу підприємства або розроблених для накопичення управлінської інформації про об'єкти управління).

Зазначимо, що несистематизоване накопичення інформації в межах окремого бізнес-процесу без її структуризації за стейкхолдерами призводить до гальмування процесу ухвалення рішень, що пов'язано із додатковими витратами часу відповідного стейкхолдера на її засвоєння, осмислення, інтерпретацію та аналіз. Запобігти цьому дозволяє створення окремих інформаційних ресурсів (систем сигнальних показників) за кожним окремим стейкхолдером у межах певного бізнес-процесу, що дозволить оперативно ухвалювати рішення, звузивши при цьому обсяг необхідної інформації і підвищивши її значущість для впровадження адаптивних змін у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Формування системи сигнальних показників заслуговує особливої уваги, оскільки вона повинна повністю задовольняти інформаційні потреби стейкхолдерів. Ідентифікація інформаційних запитів у межах виконання рольових функцій вимагає розроблення окремого підходу, оскільки інформаційні потреби для здійснення певних функцій у системі менеджменту (організація, мотивація, планування і т.д.) залежить як від функціонального навантаження ролі (прямі сигнали), так і від взаємопоєднання функцій у межах однієї ролі, що зумовлює необхідність у додатковому обсязі інформації (непрямі сигнали). Такий підхід під час створення системи сигнальних показників у межах окремих бізнес-процесів потребує початкового розмежування на показники першого (прямі сигнали) та другого (непрямі сигнали) рівнів.

Особливого значення це питання набуває під час створення таких систем у межах об'єднань підприємств. Оскільки, враховуючи масштаби об'єднання підприємств, під час формування інформаційного забезпечення для стейкхолдерів виникає проблема ієрархії ухвалення управлінських рішень та формування сигнальних показників для забезпечення координації інформаційних потоків, уникнення нагромадження, дублювання інформації тощо. У табл. 1 представлено фрагмент шаблону формування обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів у діяльності об'єднань підприємств.

Вирішення проблеми інформаційного переобтяження системи менеджменту та підвищення швидкості та гнучкості реагування на подразники зміни зовнішнього та внутрішнього середовища можливе за допомогою визначення в системі управління центрів відповідальності. Розмежування інформаційних запитів у розрізі релевантності інформації, що враховує рівень ієрархії відповідальності під час здійснення стейкхолдерами управлінського впливу в процесі адаптації підприємства або його

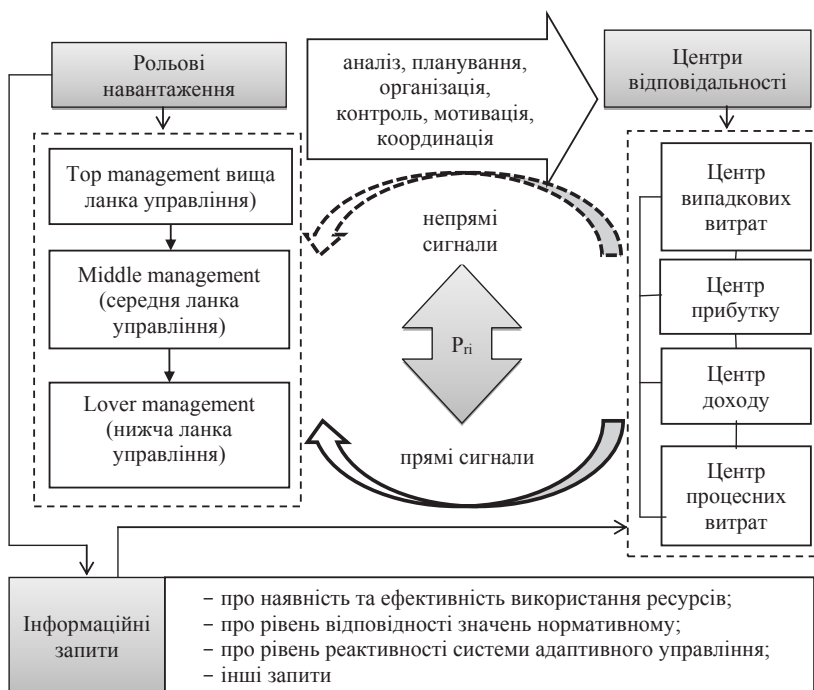


Рис. 1. Схема формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління

підрозділів до змін умов функціонування, зумовлює підвищення загального рівня ефективності системи менеджменту (рис 1). Зазначимо, що також співставлення центрів витрат та центрів доходів сприяє контролю та координації процесів із їх оптимізації. Архітектура побудови системи сигнальних показників, що дозволяє здійснювати адаптивне управління в функціональній та рольовій площині в межах окремих центрів відповідальності та окремими бізнес-процесами, представлена на рис 2.

Запропонований підхід дозволяє надавати структуровану інформацію залежно від інформаційних потреб стейкхолдерів у системі менеджменту, зокрема угрупованні показники, що засвідчують якість виконання окремих функцій менеджменту (ФМ 1) за визначеним центром відповідальності (ЦВ 1) у межах певного бізнес-процесу (БП1). Елемент спостереження можна розширювати чи звужувати відповідно до інформаційних запитів користувачів.

Обґрунтоване накопичення витрат за місцями виникнення з одночасним розмежуванням їх за центрами управління дозволяє побудувати систему бухгалтерського обліку в підсистемі управлінського обліку таким чином, що система менеджменту має можливість отримувати своєчасну достеменну інформацію, якої потребує відповідний центр ухвалення рішень. Для цього пропонується з точки зору ухвалення рішень виокремити такі центри:

- процесних витрат, який відповідає за виникнення витрат, пов'язаних із процесом планування, виробництва та реалізації виробленої продукції;
- випадкових витрат, що фіксує виникнення незапланованих витрат у циклі «планування-виробництво-реалізація продукції» з метою контролю та ідентифікації причин та наслідків останніх для подальшого визначення доцільності включення

їх до процесних витрат та ухвалення управлінських рішень;

- доходу та прибутку визначають відповідальність за отримання доходу чи прибутку та координацію управлінських процесів.

Зазначимо, що, на думку авторів, на особливу увагу заслуговує визначення та впровадження в системі менеджменту та управлінського обліку центру випадкових витрат. Під випадковими (або дискрецій-

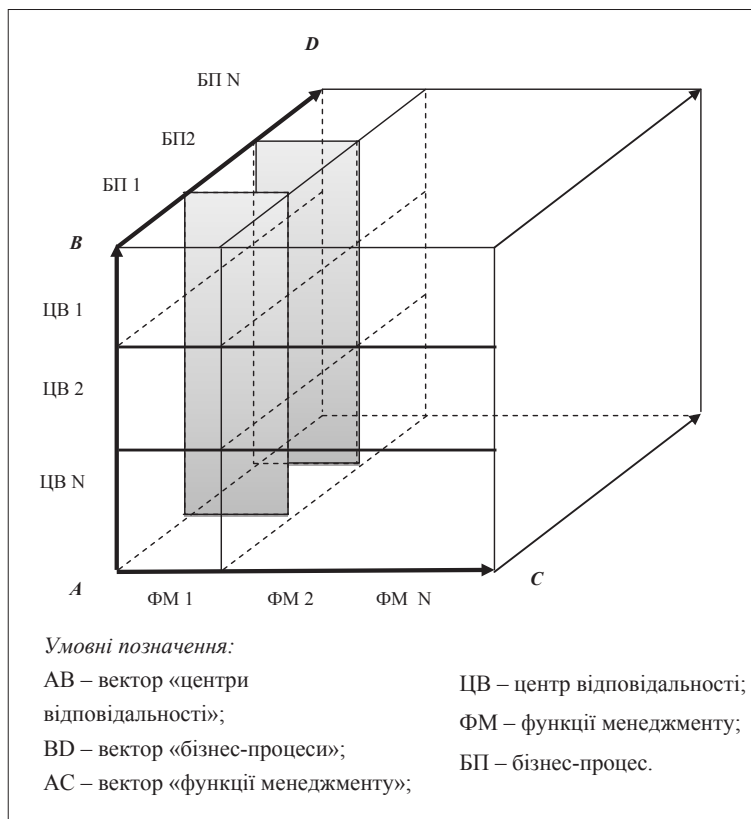


Рис. 2. Графічна 3D-модель взаємозв'язку «бізнес-процеси – центри відповідальності – базові функції менеджменту»

Таблиця 1

Обліково-аналітичне забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів у діяльності об'єднань підприємств (фрагмент)

Центр відповідальності	Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Інформаційні джерела
Центр процесних витрат	Начальник виробництва	Організація та контроль виробництва продукції	Інформація про відповідність об'ємів та якості виробленої продукції запланованому рівню	Продуктивність праці, % виконання плану, ритмічність виробництва змінність виробництва	Бухгалтерська довідка, оборотно-аналітична відомість
Центр випадкових витрат	Менеджер відділу планування	Планування фінансово-господарської діяльності об'єднання підприємств	Інформація про здійснення фінансово-господарських операцій об'єднання підприємства	Відхилення показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність об'єднання від запланованих	Прогнозні та фактичні звіти підприємств за всіма напрямками роботи
Центр відповідальності	Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Інформаційні джерела
Центр доходу	Менеджер зі збуту	Організація процесу реалізації продукції	Інформація про відповідність рівня збуту продукції запланованим нормам	Темп росту реалізації продукції, темп росту ціни одиниці продукції, рівень інфляції	Джерела статистичної інформації про реалізацію продукції за регіоном, галуззю та ін.
Центр прибутку	Управляючий філіалу об'єднання підприємства	Координація діяльності філіалу об'єднання підприємств	Інформація про загальний стан фінансово-господарської діяльності	Темп росту прибутку, окупність капіталу	Звіт про майновий стан, Звіт про фінансові результати



ними) витратами у запропонованому підході розуміються стохастичні прогнозовані слабо витрати, які в умовах кризових явищ часто відіграють значну роль у процесі досягнення стратегічних цілей суб'єктом господарювання. Найявність у будь-якому бізнес-процесі випадкових витрат, які не були враховані та визначені під час планування, зумовлює необхідність їх акумулювання до одного центру ухвалення рішень, оскільки їх виникнення може бути зумовлене внутрішніми чи зовнішніми факторами. Визначення об'єктивної причини виникнення дозволяє розробити певний алгоритм дій управлінського персо-

налу для мінімізації/усунення витрат або включення їх до складу процесних у наступному циклі виробництва. У табл. 2. наведено приклад формування обліково-аналітичного забезпечення формування центру випадкових витрат для розроблення загальної архітектури побудови облікової політики підприємства.

Не менш важливим аспектом розбудови загальної архітектури облікової політики об'єднань підприємств за умов застосування адаптивного управління є розроблення робочого плану в системі бухгалтерського обліку, який дозволяє ідентифікувати та оцінювати витрати на виконання стейкхолдерами рольових функцій із позицій реалізації загальних функцій менеджменту. Синтетичний облік за центрами відповідальності може бути здійснено шляхом використання субрахунків, які наведено у табл. 3.

Архітектура формування синтетичних рахунків для акумулювання інформації про випадкові витрати може мати такий вигляд (рис. 3):

Для ухвалення управлінських рішень важливу роль відіграють певні «індикатори» – відхилення рівня витрат від запланованих норм. Із метою деталізації інформації про такі «індикатори» пропонується використовувати субрахунки, які формують інформацію про:

949.a\*\*\*\*\* – витрати за функціями менеджменту (планування, організація, контроль, мотивація та інші);

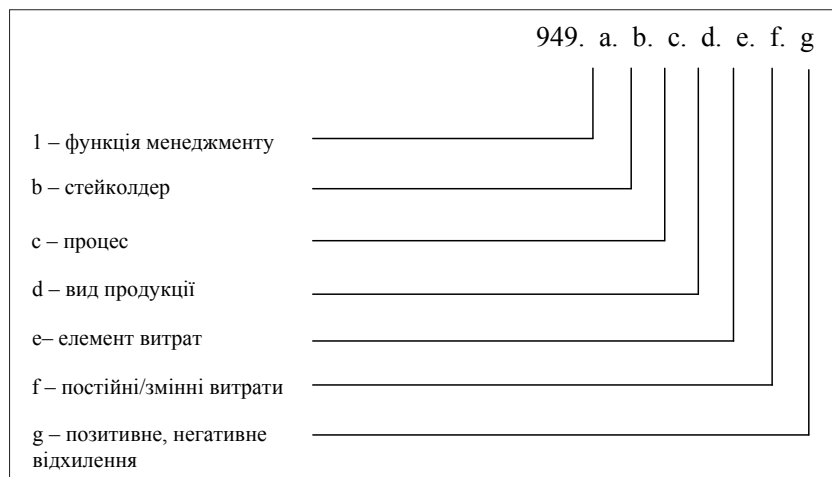


Рис. 3. Архітектура рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Таблиця 2

Обліково-аналітичне забезпечення стейкхолдерів центрів випадкових витрат (фрагмент)

Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Інформаційні джерела
Менеджер з реклами та зв'язку з громадськістю	Організація заходів із підвищення рівня попиту на вироблену продукцію	Інформація про рівень задоволеності наявних та потреби потенційних споживачів (клієнтів)	Обсяг реалізованої продукції	Звіти про результати онлайн-опитувань, статистика, оприлюднена в ЗМІ, звіти з реалізації
Менеджер відділу планування	Планування фінансово-господарської діяльності об'єднання підприємств	Інформація про здійснення фінансово-господарських операцій об'єднання підприємства	Відхилення показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність об'єднання від запланованих	Прогнози та фактичні звіти підприємства за всіма напрямками роботи
Менеджер з роботи з постачальниками та підрядниками (з логістики)	Організація та контроль процесу постачання ресурсів для подальшого виробництва продукції	Інформація, яка характеризує відносини з постачальниками та підрядниками	Економічно обґрунтований розмір запасів, рівень повторного розміщення замовлення, рівень кредиторської заборгованості	Звіт про майновий стан, журнали та відомості
Менеджер із персоналу	Організація праці та мотивація персоналу	Інформація про роботу персоналу	Продуктивність праці працівників	Звіт про майновий стан, журнали та відомості, звіти відповідальних осіб
Менеджер відділу контролю якості	Контроль за відповідністю якості продукції встановленим нормам	Інформація про рівень якості продукції	Відсоток бракованої продукції	Звіт щодо реалізації продукції, баланс, бухгалтерська довідка

Таблиця 3

Субрахунки для обліку витрат на реалізацію функцій менеджменту за центрами відповідальності

Центри відповідальності / функції менеджменту	Центр процесних витрат	Центр випадкових витрат	Центр доходу	Центр прибутку
аналіз	23.1.N..., 91...	949.1. N...	70.1. N...	44*.1. N...
планування	23.2.N..., 91...	949.2. N...	70.2. N...	44*.2. N...
організація	23.3.N..., 91...	949.3. N...	70.3. N...	44*.3. N...
контроль	23.4.N..., 91...	949.4. N...	70.4. N...	44*.4. N...
мотивація	23.5.N..., 91...	949.5. N...	70.5. N...	44*.5. N...
координація	23.6.N..., 91...	949.6. N...	70.6. N...	44*.6. N...

949.a.b\*\*\*\*\* – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером;

949.a.b.c\*\*\*\*\* – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у межах с-го процесу;

949.a.b.c.d.\*\*\* – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у межах с-го процесу для виробництва d-го виду продукції;

949.a.b.c.d.e.\*\* – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у межах с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі e-го елемента витрат;

949.a.b.c.d.e.f.\* – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у межах с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі e-го елемента витрат із визначенням постійної чи змінної природи витрат (1 – постійні, 2 – змінні);

949.a.b.c.d.e.f.g – витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у межах с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі e-го елемента витрат із визначенням постійної чи змінної природи витрат (1 – постійні, 2 – змінні), а також з характеристикою відхилення (1 – позитивне, 2 – негативне).

Звичайно, така надмірна деталізація за всіма рахунками на практиці не має сенсу, проте кожне об'єднання підприємств може самостійно визначитися з рівнем такої деталізації, адаптуючи цю архітектуру субрахунку під свої потреби. Такий підхід є дуже зручним для використання у практиці об'єднань підприємств, оскільки дозволяє оптимізувати організацію бухгалтерського обліку і сприяти виконанню його функцій.

**Висновки з проведеного дослідження.** У результаті дослідження було розроблено процедуру формування сигнальних показників за центрами відповідальності з позицій виконання стейкхолдерами рольових функцій у системі адаптивного управління в системі менеджменту та відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Це положення має теоретичне та практичне значення, елемент наукової новизни якого полягає у розробленні підходу до формування облікової політики об'єднань підприємств з урахуванням вимог структуризації інформації, що забезпечує процес адаптивного управління. Пропозиції щодо застосування означеного підходу під час побудови загальної системи менеджменту суб'єктів господарювання на принципах адаптивного управління, зокрема у формуванні інформаційної основи ухвалення рішень, може бути використане для подальших досліджень з обраної

проблематики, а також впроваджене у діяльність об'єднань підприємств. Перспективами подальших наукових досліджень є розроблення динамічної облікової моделі з використанням сигнальних показників.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бочуля Т. Методологія адаптивної інтегрованої облікової системи в інформаційному середовищі. *Бізнесінформ*. № 12. 2013. С. 130–135.
2. Давидюк Т. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник Запорізького національного університету*. № 1 (9). 2011. С. 173–179.
3. Кузіна Р. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: моногр. Херсон, 2015. 416 с.
4. Кундря-Висоцька О. Організація обліку в системі корпоративного управління : монографія; Нац. банк України, Ун-т банк справи. Київ, 2010. 271 с.
5. Куцик П. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3 (53). С. 140–142.
6. Литвиненко В. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. Мельничук. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 93–96.
7. Лоханова Н. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Вип. 4 (47). С. 50–56.
8. Пилипенко А., Дзьобко І., Писарчук О. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
9. Brown E., Williams B. Adaptive Management: From More Talk to Real Action. *Environ Manage*, 2014. Volume 53 (2). S. 465–479. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4544568>.
10. Convertino M., Foran C., Keisler J. Enhanced Adaptive Management: Integrating Decision Analysis, Scenario Analysis and Environmental Modeling for the Everglades. *Scientific Reports*. Volume 3 (2013). URL: <https://www.nature.com/articles/srep02922>.
11. Лабунська С., Курган Н. Вдосконалення агрегованих управлінських показників системи інформаційного забезпечення підприємства інноваційного типу розвитку. *Бізнес Інформ*. 2009. № 12 (2). С. 141–145.
12. Лабунська С. Управління витратами інноваційної діяльності підприємства: методологія та практика : монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2014. 352 с.
13. ISO 9001:2015 «Системи управління якістю». URL: <http://www.iso.org>.
14. Скачков А., Скачкова І. Оценка и выбор стейкхолдеров предприятия. Открытые информационные и компьютерные интегрированные технологии, 2016. № 72. С. 164–169.