

нями / Под. ред. Б. З. Мильнера ; ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 624 с.

4. Князь С. В. Трансферний потенціал інноваційного розвитку машинобудівних підприємств [монографія] / С. В. Князь. – Львів : Видавництво Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2010. – 332 с.

5. Кузьмін О. Є. Контролювання та регулювання економічного розвитку підприємства : проблеми, методологічні та прикладні аспекти : [монографія] / О. Є. Кузьмін, С. В. Князь, Н. О. Шпак, В. А. Новицький. – Львів : Видавництво Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. – 148 с.

6. Кузьмін О. Є. Основи менеджменту : [підручник] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Академвидав, 2007. – [2-ге вид., випр. і доп.] – 464 с.

7. Мельник Л. Г. Методология развития : [монография] / Л. Г. Мельник. – Сумы : ИТД «Университетская книга», 2005. – 602 с.

8. Мельник О. Г. Системи діагностики діяльності машинобудівних підприємств : полікритеріальна концепція та інструментарій : [монографія] / О. Г. Мельник. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2010. – 344 с.

9. Мескон М. Х. Основы менеджмента : [пер. с англ.] / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 2000. – 704 с.

10. Мильнер Б. З. Теория организации : [учебник]. – 6-е изд., перераб. и доп. / Б. З. Мильнер. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 797 с. – Библиогр. : С. 780-790.

11. Шегда А. В. Менеджмент : [учебник] / А. В. Шегда. – К. : Знання, 2004. – 687 с.

12. Argyris Chris. Management and Organization Development : The Path from XA to YB / Chris Argyris. – New York : VcGraw-Hill, 1971.

13. Beckhard R. Organization Development : Strategies and Models / R. Beckhard. – Reading, Mass. – 1969.

14. Bennis W. Organization Development : Its Nature, Origins, and Prospects / W. Bennis. – Reading, Mass. – 1969.

15. French Wendell L. Organizational Development / Wendell L. French and Cecil H. Bell, Jr : [3rd edition]. – Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall, 1981.

16. French W. Organizational Development : Behavioral Science Interventions for Organizational Improvement / W. French, C. Bell. – Englewood Cliffs, 1990.

17. Greiner L.E. Patterns of Organization Change / L.E. Greiner // Harvard Business Review (May–June 1967), in Dalton, Lawrence and Greiner, eds., op. cit., pp. 223–229.

18. Lippitt Gordon L. Organization Renewal / Gordon L. Lippitt. – Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall, 1969.

19. Schmuck R. Organization Development in Schools / R. Schmuck, M. Miles. – Palo Alto : Calif. – 1971.

УДК 657

Л.Я. Тринька

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри управління фінансово-економічною безпекою,
Університет економіки та права «КРОК»*

Обліково-аналітична діяльність суб'єктів господарювання: сутність і складові

У статті сформульовано авторське визначення поняття «обліково-аналітична діяльність». Запропоновано модель обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання з визначенням логічних зв'язків із обліково-аналітичним забезпеченням і обліково-аналітичною діяльністю.

Ключові слова: бухгалтерський облік, економічний аналіз, обліково-аналітична система, обліково-аналітичне забезпечення, обліково-аналітична діяльність.

Л.Я. Тринька
*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры управление
финансово-экономической безопасностью,
Университет экономики и права «КРОК»*

Учетно-аналитическая деятельность субъектов хозяйствования: сущность и составляющие

В статье сформулировано авторское определение понятия «учетно-аналитическая деятельность». Предложена модель учетно-аналитической системы субъекта хозяйствования с определением логических связей с учетно-аналитическим обеспечением и учетно-аналитической деятельностью.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, экономический анализ, учетно-аналитическая система, учетно-аналитическое обеспечение, учетно-аналитическая деятельность.

L. Trynka
*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Financial and Economic
Security Management
«KROK» University*

Accounting and Analytical Activity of Economic Entities: Essence and Components

In this paper the author formulates a definition of accounting and analytical activities. The proposed model of accounting and analytical system of entity is characterized with definition of logical connections with accounting and analytical software, accounting and analytical activities.

Keywords: accounting, economic analysis, accounting and analysis system, accounting and analytical support, accounting and analytical activities.

Постановка проблеми

Глобалізація, розширення економічного та інформаційного простору, зміна пріоритетів в управлінні фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів зумовили інтенсифікацію інформаційного процесу, прискорення темпів генерування нових знань. Відповіддю на світові тенденції у вітчизняному економічному середовищі стало підвищення ролі інформаційної функції бухгалтерського обліку як на рівні суб'єктів господарювання, так і на рівні макроекономічного управління. Бухгалтерська служба стала активним учасником процесів управління, що призвело до зміни відношення бухгалтера до процесу та результатів своєї праці. Праця бухгалтера набула креативного характеру, оскільки з метою забезпечення безперервності діяльності підприємства від нього почали вимагати: по-перше – максимально достовірно відображати фінансово-господарський стан господарюючого суб'єкта, користуючись наданою бухгалтерськими стандартами свободою вибору способів обліку; по друге

– повністю задовольняти інформаційні потреби заінтересованих користувачів, використовуючи надану ними ж бухгалтерськими стандартами свободу у виборі варіантів складання і представлення звітності, залежно від особливостей діяльності кожного суб'єкта; інтерпретації результатів діяльності й оцінювання їх наслідків для фінансового стану. Це зумовило якісну переорієнтацію в бухгалтерській професії: від «бухгалтера-реєстратора» господарських операцій і подій до «бухгалтера-аналітика», відтак варто змінити акценти та дослідити суть і зміст поняття «обліково-аналітична діяльність», наскільки останнє прижилося у вітчизняній науці і практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Аналіз наукової літератури за цією проблемою показав, що саме в такій постановці вона не вирішувалася, хоча можна відслідкувати еволюцію поглядів зі споріднених аспектів окресленої проблеми, згрупувавши за такими напрямками:

– бухгалтерський облік як професійна діяльність, значення бухгалтерської професії в умовах глобалізації економіки та функції бухгалтера у сфері його діяльності (Х. Андерсон, А. Апчерч, Е.Дж. Блек, Ф. Бутинець, Б. Валусь, Х. Гернон, Г. Кірейцев, Н. Малюга, Я. Соколов, В. Палій, М. Пушкар, В. Сопко, Л. Чижевська, М. Чумаченко, В. Шевчук та інші) [1];

– методологія та організація аналізу (Н. Барабаш, С. Барнгольц, Ф. Бутинець, Л. Єрмолович, І. Житна, З. Зав'ялова, І. Каракоз, В. Ковальов, Т. Ковальчук, Л. Кравченко, І. Лазаришина, М. Мельник, Є. Мних, О. Олійник, І. Парасій-Вергуненко, Г. Савицька, В. Савчук, В. Самборський, В. Стражев, І. Фаріон, Ю. Цал-Цалко, В. Шевчук, С. Шкарабан, М. Чумаченко та інші) [1].

Зауважимо, що аналітична діяльність як така не знайшла свого відображення в науковій літературі, окремо, фрагментарно вивчалися проблеми бухгалтерської (облікової) діяльності. Облік та аналіз досліджувались у розрізі об'єктів, проте розглядалися з позиції процесу, а не виду діяльності.

При цьому, є низка наукових праць, у яких висвітлено теорію та методологію формування обліково-аналітичної системи та обліково-аналітичного забезпечення, що значно ближче до предмета цієї наукової статті. Зокрема, цінними є праці: Ф. Бутинця, М. Вахрушиної, А. Герасимовича, Л. Гнилицької [2], С. Голова, З. Гуцайлюка, В. Івашкевича, В. Константинова, І. Ламікіна, Ю. Литвина, В. Леня, Б. Маслова, Ю. Мішина, Л. Нападовської, Б. Нідлза [3], Л. Сука, В. Палія, Г. Партиня, А. Пилипенка, І. Поклада, П. Попової, М. Пушкара, В. Сопка, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Шеремета.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Як зазначалося вище, на сьогодні є низка наукових праць, у яких розкрито підходи до формування обліково-аналітичної системи, однак чіткої структури цієї системи не відображено, також не визначено логічних зв'язків між її елементами. Що стосується проблем обліково-аналітичного забезпечення, то вони знайшли відображення в результатах понад двадцяти дисертаційних досліджень [1], проте всі спрямовані на вирішення вузьких питань, обмежених предметом дослідження (об'єктами управління чи видом діяльності); розкриті у монографічних дослідженнях і досить часто обговорюються на наукових конференціях, проте фундаментальні проблеми теорії не мають комплексного характеру. Питання обліково-аналітичної діяльності, частково досліджене Л. Гнилицькою, однак підпорядковане для потреб забезпечення функціонування економічної безпеки суб'єктів господарювання; і більше уваги звернено на обліково-аналітичний процес у межах об'єкта дослідження [2]. Питання щодо її ролі та

місця в обліково-аналітичній системі не знайшли належного висвітлення в жодному науковому дослідженні.

Формулювання цілей статті

Метою статті є наукове обґрунтування підходу до визнання обліково-аналітичної діяльності суб'єктів господарювання, її організації та розвитку.

Вклад основного матеріалу дослідження

У науковій літературі неодноразово доводили, що з точки зору гносеології виникнення і розвитку бухгалтерського обліку зумовили існування трьох його форм: як науки, навчального предмету та практичної діяльності [3]. Бухгалтерська наука та професія пройшла досить тривалий еволюційний шлях розвитку: від рахункознавства, балансознавства, бухгалтерського обліку до фінансового та управлінського обліку. І якщо останні більшою мірою були націлені на ретроспективне відображення господарських операцій, то сьогодні акцентують увагу на стратегічному управлінському облікові, контролінгу тощо.

Предметом нашого дослідження є практична діяльність, яка є логічним продовженням науки та навчального предмета бухгалтерського обліку, а тому необхідно визначити зв'язок між формами «бухгалтерський облік як наука» та «бухгалтерський облік як практична діяльність».

Як зазначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», бухгалтерський облік – це «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [4]. За визначенням Американської асоціації бухгалтерів, «бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, вимірювання та оцінки показників і представлення даних користувачам для опрацювання, обґрунтування та прийняття управлінських рішень» [5, с. 7]. Робимо висновок, що у наведених визначеннях бухгалтерський облік більшою мірою розкрито як практичну діяльність. Разом з тим, процес «виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення» може бути реалізований на практиці лише через науково обґрунтовані елементи методу бухгалтерського обліку – за що відповідає власне, наукова форма. Розкритися бухгалтерському обліку як практичній діяльності дають змогу його функції.

Корифеї бухгалтерської науки традиційно виділяють чотири функції бухгалтерського обліку: інформаційну, контрольну, оціночну, аналітичну [6; 7]. Численні публікації свідчать, що облік у різних сферах діяльності ототожнюють виключно з інформаційною функцією. Основна його мета полягає в наданні користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність суб'єкта господарювання для прийняття рішень. Фактично – мета (призначення) бухгалтерського обліку дійсно повторює зміст інформаційної функції: під останньою розуміють «забезпечення інформацією про фінансовий стан і діяльність суб'єкта господарювання для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів» [6; 7]. І хоча бухгалтерська (фінансова) інформація та фінансова звітність є корисними для внутрішніх і зовнішніх користувачів, проте вони не можуть надати всю необхідну користувачам інформацію про фінансовий стан і діяльність суб'єкта господарювання для прийняття економічних рішень. Це можна пояснити тим, що основним завданням фінансової звітності є відображення результатів минулих подій, а фактично – констатація факту, що став «історією». Так, М. Вахрушина досить влучно зазначає, що в структурі інформації фінансового обліку питома вага облікової інформації становить 40-50%, аналі-

тична інформація – 50-60%; в управлінському обліку формується 70-80% аналітичної інформації, відповідно облікова інформація становить 20-30%. [8, с. 17]. Тому, оцінюючи показники фінансової звітності, слід відзначити, що наведена в ній інформація недостатня для ухвалення управлінських економічних рішень. Інформація для управлінських цілей може бути сформована в системі обліку і представлена різними способами. Потрібна база даних складається з численних деталізованих мікрокомпонентів інформації, які можуть використовуватися для забезпечення значної кількості поставлених завдань і які не може забезпечити лише інформаційна функція бухгалтерського обліку. Необхідним є долучення оціночної та аналітичної функцій, під якими розуміють:

- оціночна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності; оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку;

- аналітична функція – у здійсненні на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства з широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання [6; 7].

Разом з тим, за повноту, правдивість і неупередженість інформації ділить свою відповідальність і контрольна функція бухгалтерського обліку, остання полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів [6; 7].

Робимо черговий висновок, що практична діяльність бухгалтера виходить далеко за межі процесу «виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання». Вона у багатьох моментах накладається на роботу аналітика (економіста-аналітика) у рамках проведення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання [9].

До функцій економічного аналізу відносять оцінювальну, діагностичну та пошукову функції та наділяють таким змістом:

- оцінювальна функція полягає у визначенні відповідності стану економічної системи її цільовим параметрам функціонування та потенційним можливостям;

- діагностична функція – у встановленні причинно-наслідкових змін економічної системи в кількісному та якісному вимірюванні, впливові факторів на цю зміну і розвиток;

- пошукова функція – у виявленні невикористаних резервів і потенційних можливостей зміни та розвитку економічної системи, обґрунтуванні механізмів їх мобілізації [9].

Отже, маємо функцію оцінки (оціночну, оцінювальну) в бухгалтерському обліку та економічному аналізі з різним тлумаченням їх суті; причому, оціночна функція бухгалтерського обліку за змістом більшою мірою вписується у сфери діяльності економічного аналізу.

Як наслідок, відсутність на практиці узгодженості у веденні та організації економічної роботи аналітиками (економістами-аналітиками) та бухгалтерами призводить до різнорідності дій спеціалістів, дублювання їх функцій, неузгодженістю роботи, що призводить до порушення логічної єдності організації економічної роботи в цілому у суб'єкта господарювання. Це обумовлює об'єктивну необхідність і доцільність об'єднання бухгалтерської та аналітичної (економіч-

ної) служб в обліково-аналітичну службу. Схожі думки вже були оприлюднені [10; 11; 12], проте не були достатньо переконливими і не знайшли належної підтримки на практиці.

Обліково-аналітичну діяльність не можна відокремлено розглядати від обліково-аналітичної системи та обліково-аналітичного забезпечення. Під ними розуміємо таке:

- обліково-аналітична система – це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного і бухгалтерського (фінансового і управлінського) обліку та звітності, включаючи звітність за податковими зобов'язаннями; для економічного аналізу використовує облікову (у розрізі його видів), та позаоблікову інформацію [13];

- обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості; реалізується через діяльність, пов'язану зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; та власне, забезпеченням системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації. Метою обліково-аналітичного забезпечення повинно стати поєднання процедур бухгалтерського обліку та економічного аналізу у формуванні інформації: історичного характеру, що узагальнює результати діяльності; аналітичного характеру, що передують прийняттю обґрунтованих управлінських рішень [14].

Обліково-аналітична діяльність, на нашу думку, це вид професійної діяльності, що спрямована на задоволення інформаційних запитів суб'єктів ринку (як внутрішніх, так і зовнішніх стосовно суб'єкта господарювання) через побудову виважених інформаційних потоків як упорядкованої сукупності даних, необхідних для вирішення конкретних завдань; способів їх отримання; що має на меті на їх основі більш точно, з мінімальним рівнем невизначеності формувати потрібні знання та приймати ефективні управлінські рішення.

Таким, чином, обліково-аналітична система складається з елементів, які взаємодіють між собою, залежать одне від одного і формують єдине ціле. Модель обліково-аналітичної системи суб'єкта подано на рисунку.

В основу реалізації обліково-аналітичної діяльності, як складової системи, повинні бути покладені принципи організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу, які не суперечать один одному та утворюють цілісну систему принципів щодо забезпечення інформаційних потреб користувачів. При цьому, обліково-аналітична діяльність повинна мати чітко визначені предмет діяльності, об'єкт, суб'єкт, форми, способи та принципи реалізації основних завдань, нормативи, критерії оцінки результату такої діяльності.

Висновки

Апріорі обліково-аналітичне забезпечення присутнє у кожного суб'єкта господарювання, оскільки бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що регламентовано на законодавчому рівні. Інша справа – економічний аналіз, без жодного нормативно-правового документа, який нав'язував би обов'язковість чи хоча б мав рекомендаційний характер. Саме тому нерідко рівень такого забезпечення не є достатнім для повноцінного інформаційного забезпечення управління діяльністю.

Обліково-аналітична діяльність як вид професійної діяльності, спрямована на задоволення інформаційних потреб усіх груп користувачів, вона має на меті більш точно, з мінімальним рівнем невизначеності формувати потрібні знання та на їх основі приймати ефективні управлінські рішення.

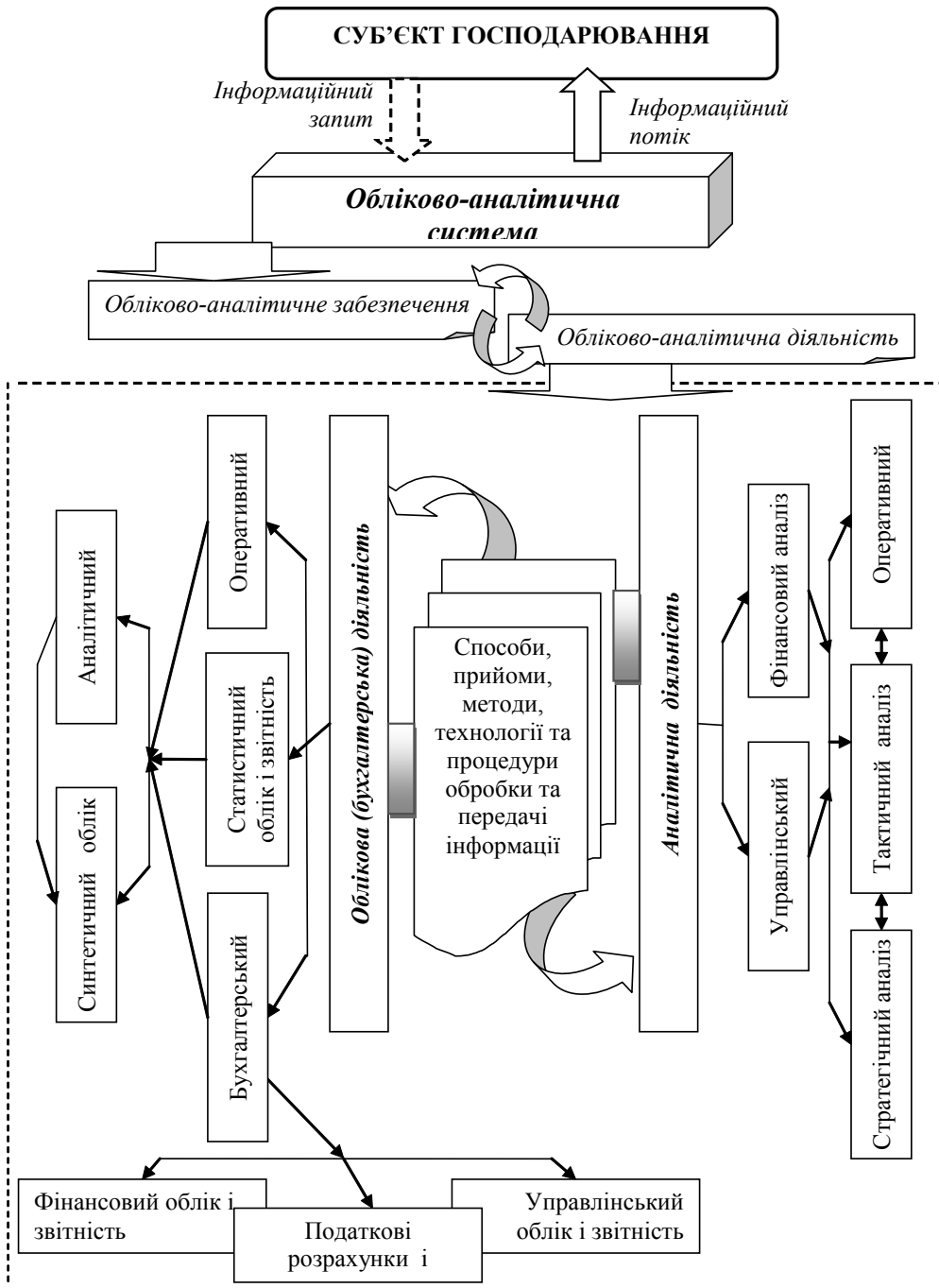


Рис. Модель обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання

Джерело: складено автором

Вирішення проблеми визнання та функціонування обліково-аналітичної діяльності суб'єкта господарювання доводить, що сучасні теоретичні, методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу можуть бути вирішені на організаційному рівні, якщо правильно розставити

пріоритети та чітко врегулювати межі обов'язків кожної зі сторін. Ефективність такої діяльності буде більш відчутною за умови перегляду й уточнення предмета обліково-аналітичної діяльності, об'єкта та суб'єкта її діяльності, форми діяльності, способів та принципів реалізації основних її завдань, чітко визначених нормативів у межах кожного виду діяльності (галузі), а також розроблення критеріїв оцінювання результатів такої діяльності.

Література

1. Автореферати дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата (доктора) економічних наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит»: каталог дисертацій / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe
2. Гнилицкая Л. В. Теоретико-методологические и прикладные основы обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйственной деятельности : Монография / Л. В. Гнилицкая, А. И. Захаров, П. Я. Прыгунов. – К. : Дорадо-Друк, 2011. – 190 с.
3. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : Монографія / Л. В. Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
5. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ. – 2006. – 577 с.
7. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [3-тє видання, перероблене і доповнене] / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2008. – С. 535
8. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / М. А. Вахрушина. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с.
9. Тринька Л. Я. Економічний аналіз. Навчально-методичний посібник / Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська. – К. : Алерта, 2013. – 579 с.
10. Гнезділова О. М. Організація обліку та аналізу роботи транспортних засобів аграрних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О. М. Гнезділова ; УААН ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – К., 2006. – 245 с.
11. Гузар Б. С. Формування системи обліку в сільськогосподарських виробничих структурах ринкового типу (організаційно-методологічні аспекти) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Б. С. Гузар ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – 19 с.
12. Коваленко О. В. Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О. В. Коваленко ; Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля. – Луганськ, 2003. – 20 с.
13. Тринька Л. Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств / Л. Я. Тринька / Науковий вісник національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес» / редкол. : Д. О. Мельничук (відп. ред.) та ін. – К. : ВЦ НУБіП, 2012. – Вип. 177, ч. 4. – С. 177-182.
14. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А. А. Пилипенко. – Харків : ХНЕУ, 2007. – 276 с.