

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ПОГРІБНЯК ДАРИНА СЕРГІЇВНА

УДК 657.1+005.591.452(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ


**ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АДАПТИВНОМУ
УПРАВЛІННІ ОБ'ЄДНАННЯМ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування»

Галузь знань «Управління та адміністрування»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

 Д. С. Погрібняк
(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник Пилипенко Андрій Анатолійович, д. е. н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Дисертація ідентична іншим примірникам дисертації
Голова спеціалізованої вченої ради ДФ 64.055.004
Д.е.н., професор Людмила МАЛЯРЕЦЬ



Харків – 2020

АНОТАЦІЯ

Погрібняк Д. С. Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця Міністерства освіти і науки України. – Харків, 2020.

У дисертаційній роботі вирішено важливе науково-практичне завдання з подальшого розвитку теоретичних положень, розроблення методичних та практичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Охарактеризовано сутність і виділено особливості об'єднань підприємств, доповнено класифікацію їх видів такими ознаками, як: ступінь інтеграції обліково-аналітичних систем та рівень адаптивності діяльності. Систематизовано та узагальнено погляди науковців щодо визначення поняття адаптивного управління, на основі чого виділено його основні характеристики, принципи, побудовано узагальнений контур адаптивного управління, розроблено приклади ієрархії адаптерів відповідно до характеру об'єднань підприємств. Запропоновано визначення адаптеру як інструменту, який у площині організації бухгалтерського обліку визначається через зв'язок «показник-управлінське рішення». В зазначеному зв'язку показник формується на основі обліково-аналітичної інформації та характеризує об'єкт управління, а рішення приймається на основі інтерпретації даного показника.

Охарактеризовано взаємозв'язок понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-інформаційне забезпечення», «обліково-інформаційна система», «інформаційне забезпечення» з метою виділення

основних завдань та структури обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств. Обґрунтовано доцільність врахування впливу функцій контролінгу (перелік яких був доповнений функцією адаптації до потреб стейкхолдерів) на формування обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління для забезпечення відповідної координації господарських процесів. Розроблено схему інформаційного середовища консолідації даних у діяльності об'єднання підприємств. Доведено, що асиметрія бухгалтерської інформації суттєво впливає на обліково-аналітичне забезпечення адаптивного управління, тому проведено аналіз існуючих моделей організації обліку з позиції задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів, в результаті чого обґрунтовано доцільність зміни підходу до організації обліку на рівні суб'єкта господарювання.

Визначено сутність поняття організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств як процесу впорядкування, удосконалення, оптимізації системи обліково-економічної інформації з метою задоволення специфічних інформаційних потреб стейкхолдерів, виникаючих в умовах глобалізації та інтеграції бізнесу при відсутності достатньої інформації для прийняття управлінських рішень, направлених на досягнення бажаного рівня адаптивності діяльності об'єднань підприємств. Запропоновано етапи організації бухгалтерського обліку та охарактеризовано вплив факторів на неї з урахуванням підпорядкованості «підприємство – об'єднання підприємств». Розроблено теоретичні положення, які разом із принципами адаптивного управління, етапами організації обліку та ієрархією адаптерів стали основою для розвитку концептуальної схеми організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Узагальнено існуючі підходи стосовно питань оцінки у сфері організації бухгалтерського обліку, в результаті чого запропоновано методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні

об'єднанням підприємств, який враховує кількісні та якісні характеристики. Обґрунтовано перелік показників, що входять до складу кількісної характеристики стану організації бухгалтерського обліку, що базується на інтегральних показниках ефективності (за складовими управління, виробництво, персонал і фінансова активність) та рівні адаптивності діяльності, оскільки вони враховують особливості функціонування об'єднань підприємств та адаптивного управління. Запропоновано якісну характеристику стану організації бухгалтерського обліку визначати через зрілість організації бухгалтерського обліку та якість обліково-аналітичної інформації, які відображають характеристики організації обліку з позиції процесного та системного підходів відповідно. Узагальнено результати оцінювання за допомогою методу нечіткого логічного висновку та визначено напрями удосконалення організації обліку в адаптивному управлінні об'єднань підприємств.

Обґрунтовано та доведено гіпотезу дослідження на основі проведених розрахунків, яка полягає у наступному: організація бухгалтерського обліку задовольнятиме інформаційні потреби стейкхолдерів у разі її орієнтованості на специфічні особливості адаптивного управління об'єднанням підприємств. Узагальнено результати оцінювання стану організації бухгалтерського обліку підприємств, що входять до складу об'єднання (ТОВ «Покровська садиба», ТОВ «Завод високовольтної апаратури» і ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»), на основі чого було обґрунтовано виникнення труднощів у процесі консолідації інформації та інформаційного обміну між підприємствами для прийняття управлінських рішень на рівні об'єднання підприємств. На основі розробленої шкали оцінювання стану організації бухгалтерського обліку та результатів оцінювання обґрунтовано недоліки в організації обліку учасників об'єднання підприємств та запропоновано напрями її удосконалення.

Обґрунтовано критерії, яким повинна відповідати модель організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, та

відзначено необхідність врахування змін у адаптивному управлінні об'єднання підприємств у процесі удосконалення організації обліку. Доведено доцільність використання спірального підходу у моделюванні організації обліку за допомогою експертного аналізу з використанням методу аналізу ієрархій, що дозволило розвинути методичний підхід до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку.

Розроблено приклад схеми врахування інтересів стейкхолдерів у процесі адаптивного управління та виокремлено адаптер серед елементів ланцюгу процесу «здійснення господарських операцій – реалізація управлінських рішень». Запропоновано приклади адаптерів першого (в рамках підприємства) та другого (в рамках усього об'єднання з урахуванням інформаційних потоків між центрами управлінського впливу) рівнів для учасників об'єднання підприємств з урахуванням результатів оцінювання, наведених у другому розділі дослідження.

З метою зменшення проявів асиметрії бухгалтерської інформації та підвищення якості роботи з обліковими номенклатурами у процесі адаптивного управління розроблено технологію обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень, яка полягає у врахуванні схеми інтересів стейкхолдерів, а також ступеня інтеграції обліково-аналітичних систем, залучених до взаємодії в рамках в рамках об'єднання підприємств, визначеного у розрізі ієрархії адаптерів та вимог контролінгу щодо реалізації спільної стратегії адаптації.

Для консолідації облікової інформації в менеджменті на основі стандарту ISO 9001:2015 «Системи управління якістю» узагальнено основні процеси в господарській діяльності досліджуваного об'єднання підприємств і запропоновано схему формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління. Наведено приклади обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів для досліджуваного об'єднання підприємств у розрізі центрів відповідальності (центр процесних витрат, центр доходу центр прибутку). З метою координації

діяльності підприємств в рамках об'єднання через формування прямих і непрямих сигналів для стейкхолдерів у процесі адаптивного управління запропоновано процедуру формування консолідованої інформації щодо відображення випадкових витрат в управлінському обліку, який забезпечує деталізацію облікової інформації за функціями менеджменту, стейкхолдерами, бізнес-процесами, видами продукції, елементами витрат, характером витрат (постійні, змінні) та відхиленням (позитивне, негативне).

Відзначено роль облікової інформації про випадкові витрати у процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств та запропоновано приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів центрів випадкових витрат у розрізі ефективності персоналу, ефективності управління, ефективності виробництва й ефективності фінансової активності. З метою апробації процедури було розроблено архітектуру синтетичного рахунку обліку випадкових витрат та фрагмент облікової політики.

Практичне значення отриманих наукових результатів дисертації підтверджується довідками про впровадження у діяльності ТОВ «Покровська садиба» (довідка № 3 від 29.01.2020), ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (довідка № 11/17 від 05.02.2020), ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (№ 3/2020 від 12.02.2020) і в навчальний процес Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (довідка № 20/86-34-101 від 18.05.2020 р.).

Ключові слова: облік, організація бухгалтерського обліку, обліково-аналітична інформація, обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні запити в адаптивному управлінні, обліково-аналітична підтримка.

ABSTRACT

Pohribniak D.S. Accounting organization in the enterprise association adaptive management. – Manuscript.

The thesis for obtaining the Doctor of Philosophy (Ph.D.) degree on the speciality 071 Accounting and taxation. – Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv, Ministry of Education and Science of Ukraine, 2020.

The thesis presents the solution for an important scientific and practical task of further development of theoretical principles, development of methodological and practical recommendations for the accounting organization in the enterprise association adaptive management.

The main features of enterprise associations are outlined, the classification of their types is supplemented by such features as: the degree of integration of accounting and analytical systems and the adaptability of activity level. The views of scientists on the definition of adaptive control are systematized and generalized, and on its basis the main characteristics, principles are highlighted, the general profile of adaptive control is constructed, samples of adapters hierarchy according to the nature of enterprise associations are developed. The definition of the adapter as a tool is determined in the accounting organization as the relationship «indicator-management decision». In this regard, the indicator is formed on the basis of accounting and analytical information and characterizes the object of management, and the decision is made based on this indicator interpretation.

The relationship of the concepts «accounting and analytical support», «accounting and information support», «accounting and information system», «information support» was described in order to define the main tasks and structure of accounting and analytical support in the activities of the enterprise association adaptive management. The expediency of taking into account the influence of controlling functions (the list of which was supplemented by the adaptation function of stakeholders needs) on the formation of accounting and analytical support of adaptive management to ensure appropriate coordination of business processes is substantiated. The scheme of the information environment of data consolidation in activity of the enterprise association is developed. It is proved that the asymmetry of

accounting information significantly affects the accounting and analytical support of adaptive management, so the analysis of present models of accounting from the viewpoint of meeting stakeholders information needs was held, and the feasibility of changing the approach to accounting at the entity level was substantiated.

The concept of accounting organization in the enterprise association adaptive management was defined as a process of streamlining, improving, optimizing the system of accounting and economic information to meet the specific information needs of stakeholders arising in terms of globalization and business integration in case of absence of sufficient information for management decisions to achieve the desired level of enterprise association adaptability. The stages of the accounting organization are offered and the influence of factors on it taking into account subordination «enterprise – enterprise association» is characterized. Theoretical provisions have been developed, which along with the principles of adaptive management, accounting stages and adapters hierarchy have become the basis for the development of a conceptual scheme of accounting organization in the enterprise association adaptive management.

The approaches to assessment issues in the field of accounting organization are generalized, and as a result, the methodical approach to assessing the state of accounting organization in the enterprise association adaptive management is proposed, which takes into account quantitative and qualitative characteristics. The list of indicators is substantiated that are part of the quantitative characteristics of the accounting organization, based on integrated performance indicators (by components of management, production, personnel and financial activity) and levels of adaptability, as they take into account the functioning of both enterprise associations and adaptive management . It is proposed to determine the qualitative characteristics of the state of the accounting organization through the maturity of the accounting organization and the quality of accounting and analytical information, which reflect the characteristics of the accounting organization from the viewpoint of process and system approaches, respectively. The results of assessment are summarized using the

method of fuzzy inference, and the directions of improving the accounting organization in the enterprise association adaptive management are identified.

The research hypothesis based on the calculations is substantiated and proved, which is as follows: the accounting organization will meet the information needs of stakeholders in case it focuses on specific features of enterprise association adaptive management. The results of assessing the state of the accounting organization of enterprises that are part of the enterprise association (LLC «Pokrovska Sadyba», LLC «High Voltage Equipment Plant» and LLC «PI» Energy Solutions») are summarized, based on which the difficulties in the process of information consolidation and information exchange between enterprises for management decisions at the level of enterprise associations were substantiated. Based on the developed scale of assessment of the state of the accounting organization and assessment results, the shortcomings in the accounting organization of the enterprise association participants are substantiated and the directions of its improvement are suggested.

The criteria to be met by the model of accounting organization in the enterprise association adaptive management are substantiated, and the need to take into account changes in the enterprise association adaptive management in the process of improving the accounting organization is outlined. The expediency of using a spiral approach in modeling the accounting organization along with expert analysis and the method of hierarchy analysis was proved, which allowed to develop a methodological approach to continuous improvement of the model of accounting organization.

The sample of the scheme of taking into account the stakeholders interests in the process of adaptive management is developed and the adapter is singled out among the elements of the process chain «implementation of business operations – implementation of management decisions». Samples of adapters of the first (within the enterprise) and second (within the whole association taking into account information flows between the centers of management influence) levels for enterprise

association participants taking into account the assessment results given in the second chapter of the research are offered.

In order to reduce the asymmetry display of accounting information and improve the quality of work with accounting nomenclatures in the process of adaptive management, the technology of accounting and analytical support of management decisions was developed, which accounts for the stakeholders interests, as well as the integration degree of accounting and analytical systems. Within the framework of the enterprise association, defined in terms of the adapters hierarchy and controlling requirements for the implementation of a common adaptation strategy.

For consolidation of accounting information in management on the basis of the standard ISO 9001: 2015 «Quality Management Systems» the main processes in the economic activity of the studied enterprise association were summarized, and a scheme for forming an information base for stakeholders to implement adaptive management was proposed. Samples of accounting and analytical support of information needs of stakeholders for the studied enterprise association in terms of responsibility centers (center of process costs, income center, profit center) are given. In order to coordinate the activities of enterprises within the association through the formation of direct and indirect signals for stakeholders in the process of adaptive management, the procedure for forming consolidated information was proposed to reflect random costs in management accounting, which provides detailed accounting information for management functions, stakeholders, business processes, types of products, cost elements, nature of costs (fixed, variable) and deviation (positive, negative).

The role of accounting information on random costs in the process of enterprise association adaptive management is emphasized, and the sample of accounting and analytical support of information needs of stakeholders, random cost centers was proposed in terms of staff efficiency, management efficiency, production efficiency and financial efficiency.

In order to test this procedure, the architecture of the synthetic account of random cost accounting and a fragment of the accounting policy were developed.

The practical significance of the obtained scientific results of the thesis is confirmed by certificates of implementation in the activities of LLC «Pokrovska Sadyba» (reference № 3, dated 29.01.2020), LLC «High Voltage Equipment Plant» (reference № 11/17, dated 05.02.2020), LLC PI «Energy decision» (№ 3/2020, dated 12.02.2020) and in the educational process of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (reference № 20 / 86-34-101, dated 18.05.2020).

Keywords: accounting, accounting organization, accounting and analytical information, accounting and analytical support, information needs in adaptive management.

Список опублікованих праць за темою дисертації

Статті у періодичних наукових виданнях інших держав, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку та/або Європейського Союзу

1. Pohribniak D. Development of an accounting organization model in the adaptive management of enterprises association. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2019. № 5. Т. 4 С. 102-108. URL: https://eujem.cz/wp-content/uploads/2019/eujem_2019_5_5/16.pdf.

Статті у наукових фахових виданнях України

2. Погрібняк Д. С. Формування обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2016. № 4. С. 105-109. URL: <https://www.hneu.edu.ua/wp->

content/uploads/2018/11/UR_04_2016.pdf.

3. Погрібняк Д. С. Методичний підхід до оцінки рівня організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2018. № 2. С. 59-63. URL: https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/UR_02_2018.pdf.

4. Погрібняк Д. С. Розвиток організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 875-879. URL: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3236-pogribnyak-d-s-rozvitok-organizatsiji-bukhgalterskogo-obliku-ob-ednan-pidpriemstv> (*Index Copernicus*).

5. Погрібняк Д. С. Облікове забезпечення контролінгу в діяльності об'єднань підприємств. *Економіка та суспільство*. 2017. №. 13. С. 1396-1399. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/233.pdf. (*Index Copernicus*).

6. Погрібняк Д. С. Теоретичні засади використання зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці для гармонізації бухгалтерського та податкового обліку діяльності об'єднань підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2017. Т. 22. Вип 11(64). С. 238-242. URL: http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2017_22_11/50.pdf. (*Index Copernicus*).

7. Погрібняк Д. С. Особливості моделювання організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2017. Вип. 4-2 (43). С. 153-156. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2017/43_2_2017/31.pdf. (*Index Copernicus*).

8. Лабунська С. В., Погрібняк Д. С. Формування сигнальних показників адаптивного управління в системі бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 30. Ч. 2. С. 134-139. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_30/2/31.pdf. (*Index Copernicus*).

Публікації за матеріалами конференцій

9. Погрібняк Д. С. Розвиток методичного забезпечення створення обліково-аналітичної підтримки менеджменту підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (30-31 березня 2017 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 456-457.

10. Погрібняк Д. С. Розвиток бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця*: матеріали Міжнародної наукової конференції (1 – 2 червня 2017 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 171-173.

11. Погрібняк Д. С. Обліково–аналітичне забезпечення інформаційних запитів користувачів в адаптивному управлінні об'єднань підприємств. *Стратегічний розвиток організації, міст та регіонів*: матеріали Міжнародної наукової конференції (26-27 жовтня 2017 року). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2017. С. 164-165.

12. Погрібняк Д. С. Формування комплексу моделей організації бухгалтерського обліку в діяльності об'єднань підприємств. *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва*: стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної наукової конференції (26-27 січня 2018 року). Львів: ЛЕФ, 2018. Ч. 2. С. 100-102.

13. Погрібняк Д. С. *Формування облікової інформації в адаптивному управлінні об'єднань підприємств*. Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 350-351.

14. Погрібняк Д. С., Тирінов А. В. Формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у адаптивному управлінні об'єднання підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*:

матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (31 травня – 1 червня 2018 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 178-179.

15. Погрібняк Д. С. Облікова підтримка прийняття рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (18-19 березня 2019 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 447-449.

16. Погрібняк Д. С. Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (30-31 травня 2019 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 131-133.

17. Погрібняк Д. С. Теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (3-4 березня 2020 року). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2020. С. 422-424.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	17
РОЗДІЛ 1	25
ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АДАПТИВНОМУ УПРАВЛІННІ ОБ'ЄДНАННЯМ ПІДПРИЄМСТВ	25
1.1. Сутність об'єднань підприємств та їх роль у світовій економіці	25
1.2. Обліково-аналітичне забезпечення інформаційних запитів у діяльності об'єднань підприємств в контексті адаптивного управління	46
1.3. Сутність організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств в адаптивному управлінні	63
Висновки до розділу 1	83
РОЗДІЛ 2	86
МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АДАПТИВНОМУ УПРАВЛІННІ ОБ'ЄДНАННЯМ ПІДПРИЄМСТВ.....	86
2.1. Теоретико-методичні положення оцінювання стану організації бухгалтерського обліку.....	86
2.2. Оцінювання рівня адаптивності діяльності підприємств та їх об'єднань	101
2.3. Реалізація методичного підходу до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку.....	119
Висновки до розділу 2	134
РОЗДІЛ 3	137
РОЗВИТОК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ПІДТРИМКИ АДАПТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ.....	137
3.1. Обґрунтування методичного підходу до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку.....	137

	16
3.2. Розроблення технології формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств	153
3.3. Консолідація облікової інформації в менеджменті об'єднань підприємств.....	170
Висновки до розділу 3	187
ВИСНОВКИ.....	190
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	194
ДОДАТКИ.....	216

ВСТУП

Актуальність теми. Активні зміни у формуванні економічних відносин між суб'єктами господарської діяльності, пов'язані з розвитком технологій, процесами інтеграції, глобалізації та цифровізації на рівні вітчизняної та світової економіки, вимагають відповідних змін у існуючих підходах до здійснення господарської діяльності. Висока конкуренція, кризові явища, нестабільність економічного середовища спонукають окремі підприємства входити до складу об'єднань, що дозволяє їм отримувати певні переваги та зміцнювати свої позиції на ринку через урівноваження слабких місць одних учасників за рахунок можливостей інших.

Значна мінливість економічного середовища спонукає об'єднання підприємств у процесі функціонування використовувати адаптивне управління, щоб у найбільшій мірі мінімізувати негативний зовнішній вплив на свою діяльність та використовувати позитивні зрушення на свою користь.

Процес прийняття управлінських рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств потребує узгодженої діяльності його учасників, тому важливу роль відіграє інформаційна підтримка, формування якої потребує відповідної організації бухгалтерського обліку.

Методологічному, теоретико-методичному та практичному базису стосовно питання бухгалтерського обліку та його організації присвячені праці таких науковців, як: Бутинець Ф. Ф. [23], Єршова Н. Ю. [50], Кірейцев Г. Г. [64], Кундря-Висоцька О. П. [77], Легенчук С. Ф. [81; 82; 184; 190–192], Лень В. С. [83], Пилипенко А. А. [107; 110; 111], Свірко С. В. [137; 138], Сопко В. В. [143; 144], Хомин П. Я. [164]. Роботи Бочулі Т. В. [16; 17; 177–179; 183; 189], Давидюк Т. В. [38], Кузіної В. В. [75], Куцика П. О. [79] спрямовані на дослідження корпоративної звітності підприємств та обліково-інформаційного забезпечення об'єднань підприємств. Специфічні аспекти у обліковій практиці висвітлені у дослідженнях Лабунської С. В. [188] і

Прокопішиної О. В. [188; 196–199] в частині адаптивного управління та інноваційної діяльності суб'єктів господарської діяльності, Колодізева О. М. [67; 68] у банківській сфері в умовах цифровізації економіки, Малярець Л. М. [87; 88] стосовно обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, Єршової Н. Ю. [51], Корягіна М. В. [70] у сфері оцінки в обліку та ін. Аспекти адаптивного управління розкриті такими науковцями, як Гринько Т. В. [34], Дем'яненко Т. І. [39], Єльнікова Г. В. [49], Калініченко Л. Л. [61], Маслодудов Ю. А. [90], Мясников В. С. [92] та Отенко В. І. [102].

Наукові дослідження закордонних учених мають вагому наукову значимість, проте використання їх пропозицій потребує певної адаптації до умов вітчизняної економіки.

Враховуючи значну кількість наукових доробок, недостатньо висвітленим залишається питання обліково-аналітичного забезпечення специфічних інформаційних запитів, які виникають у процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств.

Також доцільність дисертаційного дослідження обґрунтовується тим, що воно виконується за наступними напрямками:

згідно до напрямів наукових досліджень здобувачів освітньо-наукового рівня доктора філософії зі спеціальності 071 Облік і оподаткування в ХНЕУ ім. С. Кузнеця: 14. Інформаційно-технологічна підтримка бізнес-процесів підприємства в умовах реформування системи обліку; 16. Облікове, контрольне та аналітичне забезпечення управління економічними суб'єктами;

згідно з Законом України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» № 848-VIII (848-19) від 26.11.2015: 2. Інформаційні та комунікаційні технології;

згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року» № 942 від 07.09.2011: «Інтелектуальні інформаційні та інформаційно-аналітичні технології.

Інтегровані системи баз даних та знань. Національні інформаційні ресурси».

Зв'язок роботи з науковими програмами. Дисертаційна робота пов'язана з науково-дослідною роботою в ХНЕУ ім. С. Кузнеця за фундаментальною темою № 51 «Консолідація обліково-аналітичної інформації в організації управління безпекою інноваційного розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем: теорія та методологія» (номер державної реєстрації 0115U002375, 2015-2017 рр.), де автором розвинено положення контролінгу та моделювання в обліковій практиці об'єднання підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розвиток теоретико-методичних положень і розроблення практичних рекомендацій з організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Для досягнення мети дослідження у дисертаційній роботі було визначено та вирішено такі завдання:

1. сформувати понятійно-категоріальний апарат організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;
2. розвинути концептуальну схему організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;
3. розробити методичний підхід щодо оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;
4. розвинути методичний підхід до безперервного удосконалення моделі організації обліку;
5. обґрунтувати технологію обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;
6. розробити процедуру обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Об'єктом дослідження є процес формування і функціонування системи інформаційно-аналітичного забезпечення адаптивного управління.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та прикладних питань організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Методи дослідження. Теоретичною та методичною основою даного дослідження є фундаментальні положення організації бухгалтерського обліку. У процесі досягнення визначеної мети та вирішення поставлених у роботі завдань використано такі загальнонаукові і спеціальні методи дослідження: аналіз і синтез – для систематизації підходів щодо розуміння сутності таких понять, як організація бухгалтерського обліку, адаптивне управління, обліково-аналітичне забезпечення, адаптер, об'єднання підприємств; морфологічний аналіз – для формування поняття «організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємства»; логічне узагальнення і порівняння – для аналізу підходів до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку, зокрема рівня зрілості організації бухгалтерського обліку, якості обліково-аналітичної інформації, рівня адаптивності діяльності та інтегральних показників ефективності (за складовими управління, персонал, виробництво, фінансова активність) у діяльності об'єднання підприємств; статистичний аналіз – для визначення та узагальнення основних тенденцій діяльності об'єднань підприємств; кореляційно-регресійний аналіз – для встановлення залежності між кількістю об'єднань підприємств та внутрішнім валовим продуктом; класифікаційно-аналітичний метод – для розроблення системи показників, які відображають складові оцінки стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні; таксономічний аналіз – для розрахунку значень інтегральних показників ефективності персоналу, управління, виробництва та фінансової активності; метод формалізації – для формування моделі організації бухгалтерського обліку та обліково-аналітичного забезпечення в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств; експертний аналіз – для визначення рівня зрілості організації бухгалтерського обліку та якості обліково-аналітичної інформації у діяльності об'єднань підприємств. Поставлені завдання вирішено з використанням пакетів прикладних програм Expert Choise, FuzzyTech, Microsoft Excel, Power BI та Statistica.

Інформаційною базою дослідження стали чинні закони та нормативні акти, офіційні матеріали Державної служби статистики України та звітні дані

підприємств, які входять до складу об'єднання, праці провідних учених, присвячені організації бухгалтерського обліку, адаптивному управлінню та діяльності об'єднань підприємств, результати експертних опитувань.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у подальшому розвитку й обґрунтуванні теоретико-методичних положень і практичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

удосконалено:

методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, відмінність якого полягає у співвіднесенні сукупності інтегральних показників ефективності (за складовими управління, персоналу, виробництва, фінансової активності) з рівнем зрілості організації бухгалтерського обліку та якістю обліково-аналітичної інформації. Застосування методичного підходу дозволяє обґрунтувати заходи з реалізації облікової підтримки управлінських рішень в адаптивному управлінні;

технологію обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень, відмінність якої полягає у врахуванні схеми інтересів стейкхолдерів разом зі ступенем інтеграції обліково-аналітичних систем підприємств, залучених до взаємодії в рамках в рамках об'єднання, визначеним у розрізі ієрархії адаптерів та вимог контролінгу щодо реалізації спільної стратегії адаптації. Розроблена технологія дозволяє зменшити прояви асиметрії бухгалтерської інформації та підвищити якість роботи з обліковими номенклатурами у процесі адаптивного управління;

процедуру формування консолідованої інформації щодо відображення випадкових витрат в управлінському обліку, відмінність якого полягає у деталізації облікової інформації за функціями менеджменту, стейкхолдерами, бізнес-процесами, видами продукції, елементами витрат, характером витрат (постійні, змінні) та відхиленнями (позитивне, негативне). Розробка порядку

підвищує якість обліково-аналітичної інформації та сприяє координації діяльності підприємств в рамках об'єднання через формування прямих і непрямих сигналів для стейкхолдерів у процесі адаптивного управління;

дістали подальшого розвитку:

концептуальна схема організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, відмінність якої полягає у розширенні сукупності принципів організації обліку специфічними для вимог адаптивного управління, виокремленні базованого на введених принципах переліку теоретичних положень з організації обліку, підпорядкуванні етапів організації обліку ієрархії інформаційних запитів стейкхолдерів адаптивного управління об'єднанням підприємств та обґрунтуванні схеми інформаційного середовища консолідації даних. Використання концептуальної схеми забезпечує формування обліково-аналітичної інформації у тісному зв'язку з контурами адаптивного управління об'єднання підприємств;

методичний підхід до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку, який на відміну від існуючих складається з дій та процедур, що враховують структуру об'єднання підприємств та передбачають уніфікацію облікової інформації відповідно до ієрархії запитів суб'єктів адаптивного управління. Запропонований методичний підхід забезпечує стандартизацію обліково-аналітичних систем та покращення стану організації бухгалтерського обліку учасників об'єднання підприємств.

Практичне значення одержаних результатів. Практична цінність передбачуваних результатів полягає у створенні можливості для об'єднань підприємств адаптувати організацію бухгалтерського обліку до мінливого економічного середовища з метою формування своєчасної, повної, зрозумілої, консолідованої інформації, яка одночасно задовольнятиме обліково-інформаційні потреби об'єднань підприємств та аналітичні запити системи адаптивного управління, що підвищить рівень обґрунтованості управлінських рішень.

Наукові результати дисертації, зокрема, теоретичні та методичні

положення щодо побудови та оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні були використані у діяльності ТОВ «Покровська садиба» (довідка № 3 від 29.01.2020). Запропоновану в дослідженні процедуру формування сигнальних показників за центрами відповідальності було апробовано в обліку на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (довідка № 11/17 від 05.02.2020). Розроблена технологія обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень була впроваджена на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (№ 3/2020 від 12.02.2020). Теоретичні та методичні положення дисертаційної роботи використовувалися в навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (довідка про впровадження № 20/86-34-101 від 18.05.2020) під час викладання дисциплін «Організація бухгалтерського обліку та контролю в управлінні підприємством» та «Управлінський облік».

Особистий внесок здобувача полягає в обґрунтуванні науково-практичних положень, висновків і рекомендацій, пов'язаних із організацією бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні для впровадження на досліджуваному об'єднанні підприємств. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею здобувача, в якій викладено авторські науково-методичні підходи та практичні рекомендації щодо оцінювання стану та розвитку організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Внесок автора у роботи, виконані у співавторстві, відображено у публікаціях за темою дисертації (додаток Р).

Апробація результатів дисертації. Теоретичні і практичні положення та результати дисертаційної роботи оприлюднені автором: на міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика», (м. Харків, 2017 р.); на міжнародній науковій конференції «Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця», (м. Харків, 2017 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Стратегічний розвиток організації, міст та регіонів», (м. Ужгород, 2017 р.); на міжнародній науковій конференції «Економічна система країни в контексті

міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку», (м. Львів, 2018 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика», (м. Харків, 2018 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця», (м. Харків, 2018 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика», (м. Харків, 2019 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця», (м. Харків, 2019 р.); на міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика», (м. Харків, 2020 р.).

Публікації результатів дослідження. Основні результати дисертації опубліковано у 8 наукових працях, із них 7 статей у наукових фахових виданнях України [80; 116; 117; 121; 123; 124; 126], 1 статтю у науковому виданні іншої держави, яке входить до Організації економічного співробітництва та розвитку та/або Європейського Союзу[195], і 9 тез доповідей у матеріалах міжнародних конференцій [113–115; 118–120; 122; 125; 127].

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації – 273 сторінки (11,375 авт. арк.). Дисертація містить 38 таблиць, з них 7 таблиць займають 6 повних сторінок; 50 рисунків, з них 7 рисунків займають 7 повних сторінок; список використаних джерел із 200 найменувань – на 22 сторінках; 13 додатків – на 58 сторінках. Обсяг основного тексту дисертації становить 188 сторінки (7,5 авт. арк.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ В АДАПТИВНОМУ УПРАВЛІННІ ОБ'ЄДНАННЯМ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність об'єднань підприємств та їх роль у світовій економіці

Економічне середовище зазнає постійних змін, пов'язаних із політичними, соціальними, екологічними та іншими тенденціями, що впливає на діяльність суб'єктів господарювання, які в ньому функціонують, тому вони утворюють об'єднання для отримання конкурентних переваг та більш стійкої позиції на ринку. Враховуючи це, у процесі їхньої діяльності постійно виникає значна кількість практичних питань, які потребують вирішення і на теоретико-методичному рівні. Це пов'язано з інформаційними, фінансовими, виробничими, організаційними, маркетинговими та іншими аспектами, зокрема не менш важливим є напрям економічної науки, пов'язаний зі сферою організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Згідно статистичних даних (табл. А.1 додатку А), протягом 2012-2017 рр. спостерігається нестабільна тенденція розвитку об'єднань підприємств в Україні. Так до 2014 року включно кількість об'єднань підприємств залишалася приблизно на однаковому рівні, проте у 2015 році вона помітно знизилася, що пов'язано з макроекономічними процесами на світовому та вітчизняному ринку (табл. 1.1).

Як видно з табл. 1.1, спостерігається зростання кількості об'єднань підприємств. Станом на 01.01.2017 в Україні зареєстровано 2331 асоціацій, 69 консорціумів, 195 концернів, 564 корпорацій, 40636 філій та 12266 дочірніх підприємств [104].

Темпи приросту кількості об'єднань підприємств за формами господарювання, % (узагальнено на основі [104])

Форма господарювання	2012 рік/ 2011 рік	2013 рік/ 2012 рік	2014 рік/ 2013 рік	2015 рік/ 2014 рік	2016 рік/ 2015 рік	2017 рік/ 2016 рік
Усього, тис. одиниць	3,02	2,30	3,06	-2,48	4,51	5,68
в тому числі:						
Асоціація	2,03	1,35	1,96	-3,80	2,59	3,14
Консорціум	3,23	1,56	1,54	-3,03	3,13	4,55
Концерн	-5,88	-3,57	-2,78	-8,10	1,04	0,00
Корпорація	-1,57	-1,44	-2,27	-6,46	-0,88	0,71
Філія	-5,16	-0,99	2,51	-3,68	5,69	18,55
Дочірнє підприємство	-4,78	-4,04	-2,24	-7,47	-1,62	-0,57

Економіка України залишається нестабільною під впливом виникаючих криз, світових тенденцій глобалізації та інших факторів, що впливають на неї. Порівняння темпів приросту внутрішнього валового продукту, темпів приросту кількості об'єднань підприємств з рівнем їх рентабельності представлено на рис. 1.1. Не зважаючи на ріст показника внутрішнього валового продукту, його темп приросту постійно змінюється: протягом 2011-2013 рр. відбувалося його зменшення, в той час як для 2014-2015 рр. характерна тенденція зростання.

У 2016 році відбулося часткове зниження, проте в 2017 році показник майже досяг рівня 2015 року. Протягом даного періоду відбувається приблизно рівномірне збільшення кількості об'єднань підприємств, проте у 2015 році цей процес дещо сповільнився, що було викликано соціально-економічними, політичними та іншим причинами. Рентабельність об'єднань підприємств також зазнала певних змін, зокрема до 2014 року відбувалося зниження цього показника, проте в 2015 році спостерігається тенденція до зростання.

На рис. 1.2. наведено результати кореляційного аналізу, який показує залежність внутрішнього валового продукту та кількості об'єднань підприємств. Розрахунок коефіцієнта детермінації (R^2) свідчить, що отримана модель залежності підтверджується на 90,61 %.

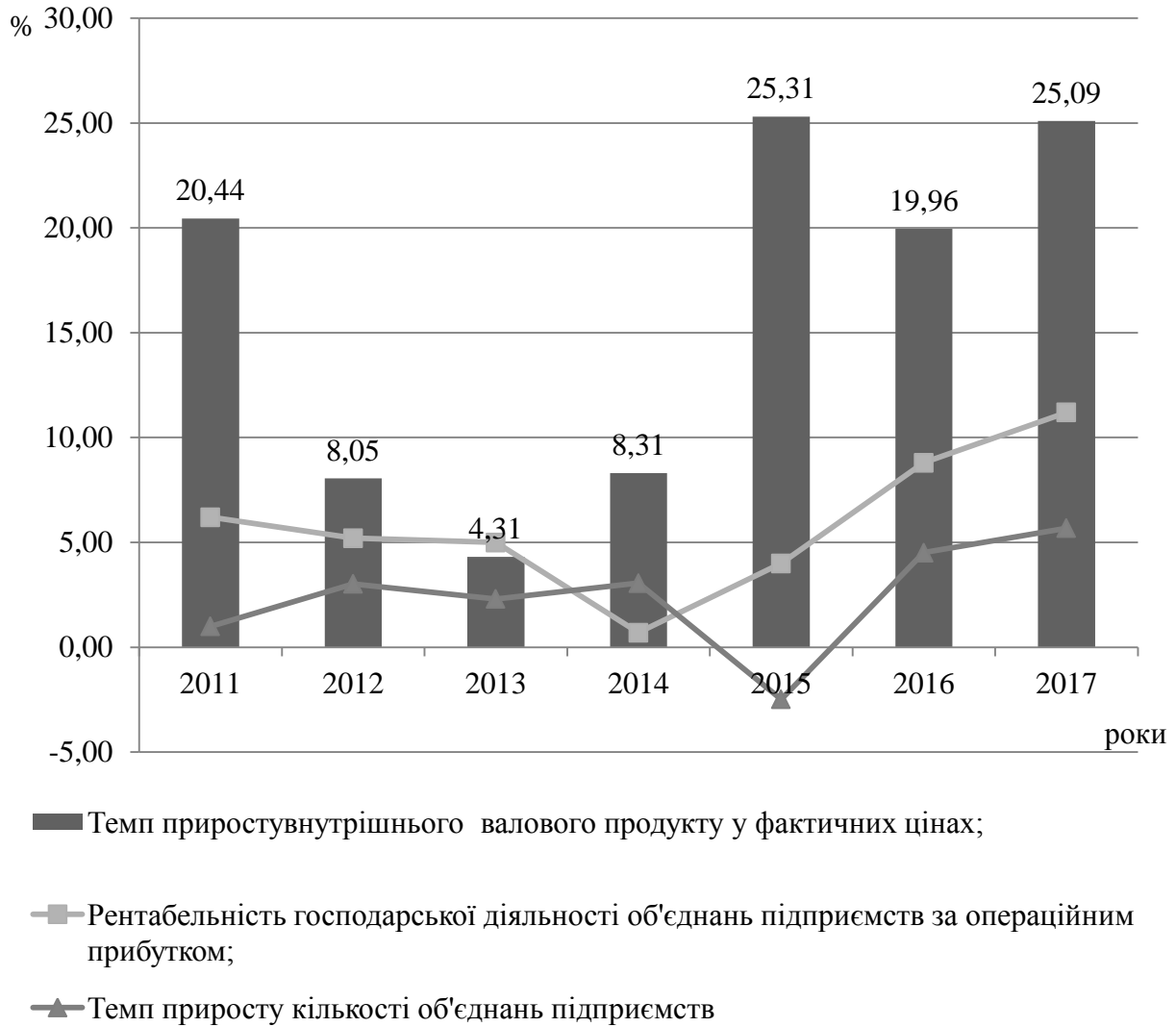


Рис. 1.1. Порівняння темпів приросту валового внутрішнього продукту та кількості об'єднань підприємств із рівнем їх рентабельності (авторська розробка на основі [104])

На основі інформації, наведеної у табл. 1.1 та на рис. 1.1 та рис. 1.2, встановлено, що загальна кількість об'єднань підприємств протягом останніх років зростає, проте наявність економічних криз ускладнює умови їх функціонування, вимагаючи адаптуватися до мінливих умов, тому для прийняття обґрунтованих управлінських рішень важливим є відповідна організація бухгалтерського обліку, що обумовлює актуальність обраної теми дослідження. Ряд науковців займалися дослідженням сутності об'єднань підприємств.

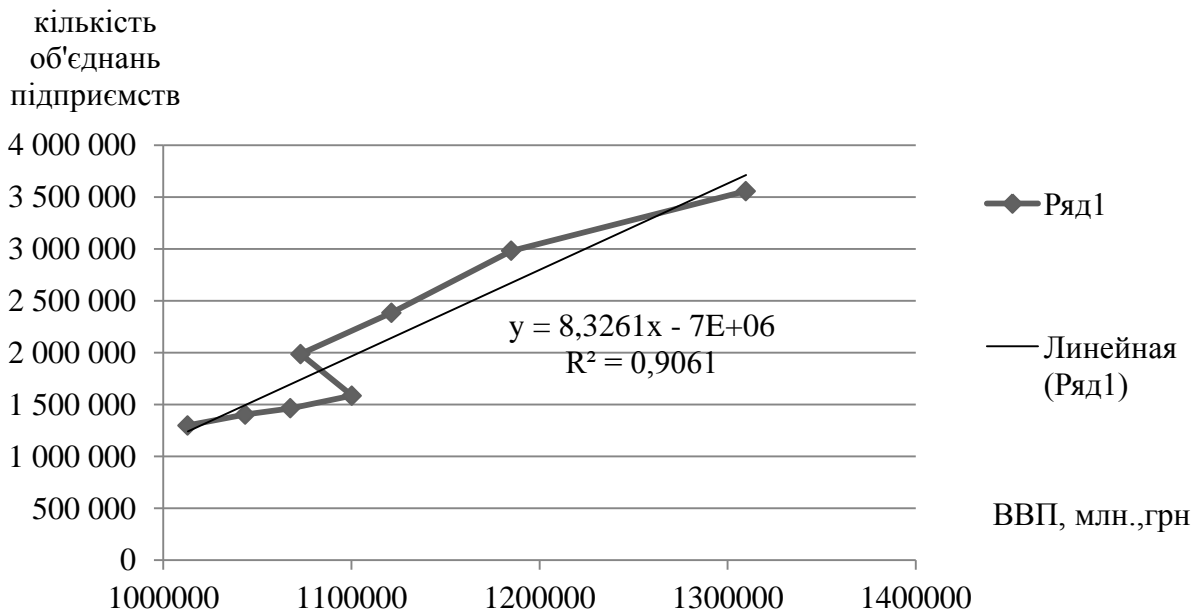


Рис. 1.2. Залежність між рівнем внутрішнього валового продукту та кількістю об'єднань підприємств в Україні за період 2011-2017 рр. (авторська розробка на основі [104])

Так у своїх працях Єгорова І. Г., Матукова Г. І., Приймак Н. С. [48] та Гудзь О. Є. [36], орієнтуючись на визначення поняття «об'єднання підприємств», наведене у Господарському кодексі України [32], наголошують на тому, що сутність таких суб'єктів господарювання полягає у координації різних видів діяльності, направленої на розв'язання спільних соціальних та економічних завдань.

Із позиції бухгалтерського обліку, яка означена у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [128] – це суб'єкти господарювання, утворені з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод. Баркалов С. О., Демченко К. С., Руссман І. Б. [8] визначають сутність поняття через технологічну спільність певних процесів діяльності підприємств у складі об'єднання. Островська О. М. [101] наголошує на тому, що об'єднання являє собою засновану на технолого-виробничій співпраці комбінацію підприємств однієї або різних галузей. Щелкунов В. І., Овсак О. П., Кириленко О. М. [6] та також Гудзь О. Є. [36] підкреслюють

добровільність, як основу формування об'єднання та взаємодії підприємств у його рамках. Линенко А. В. [84] зосереджується на забезпеченні високої економічної ефективності, досягнення якої можливо за рахунок підвищення рівня інноваційної активності підприємства в рамках об'єднання. Петрина В. Н. [105] виділяє відносини контролю у діяльності об'єднання, особливо в тому разі, коли йдеться мова про холдингові компанії та їх дочірні підприємства.

Визначення об'єднань підприємств у нормативно-правових актах України та наукових працях представлено у додатку Б, табл. Б.1. Узагальнення особливостей даного поняття представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Узагальнені особливості діяльності об'єднання підприємств
(авторська розробка на основі додатку Б)

Оскільки визначення поняття «об'єднання підприємств» є доволі розгорнутим, що пояснюється наявністю значної кількості характеристик об'єкта дослідження, з метою детальнішого аналізу сутності об'єднань підприємств для розуміння особливостей їх діяльності, розглянемо комплексну класифікацію, наведену у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація видів об'єднань підприємств

(удосконалено за [8; 32; 36; 101; 105])

Ознака класифікації	Вид об'єднання
Наявні ознаки в літературі	
1. Організаційно-правова форма	холдинг
	асоціація
	консорціум
	концерн
	корпорація
2. Вид інтеграції	горизонтальна (підприємства належать до однієї галузі)
	вертикальна (підприємства різного профілю утворюють виробничий ланцюг)
3. Сфера об'єднання	територіальний принцип (за місцем розташування підприємств)
	галузева ознака (належність до однієї чи спорідненої галузі)
4. Форма власності	державні (комунальні)
	державно-приватне партнерство
	приватні господарські об'єднання
5. Належність капіталу	національні (підприємства засновані за рахунок вітчизняного капіталу)
	іноземні (підприємства засновані за рахунок іноземного капіталу)
	спільні за участі іноземного капіталу
6. Масштаб об'єднання	малі
	середні
	великі
	транснаціональні
7. Характер діяльності	класична діяльність (використання ефекту масштабу для отримання економічних вигід)
	інноваційна діяльність (комерціалізація новацій як основна стратегічна перевага)
8. Усталеність практики функціонування	традиційні
	сучасні (індустріальні парки, кластери, стратегічні альянси, промислово-фінансові групи та ін.)
9. Характер об'єднання	за договірною формою (підприємства створюють об'єднання без організації нового суб'єкта господарювання)
	з організацією спільного підприємства (поява нового суб'єкта господарювання)

Ознака класифікації	Вид об'єднання
Ознаки, введені автором	
10. Інтеграція обліково-аналітичних систем учасників об'єднання	з окремими обліково-аналітичними системами
	з інтегрованими обліково-аналітичними системами
11. Рівень адаптивності діяльності	низький
	середній
	високий

На нашу думку, доцільно навести більш детальну характеристику видів об'єднань підприємств за організаційно-правовою формою (додаток В), оскільки це дозволить краще зрозуміти специфіку їх діяльності. В свою чергу сформульована мета дослідження вимагає введення додаткових класифікаційних ознак через необхідність врахування особливостей організації обліку в об'єднаннях підприємств, а також специфічних запитів користувачів облікової інформації в процесі адаптивного управління.

Базуючись на працях таких науковців, як Аубакірова Г. М. [4], Гудзь О. Є. [36], Дем'яненко Т. І. [40], Друкер П. [44], Єльнікова Г. В. [49], Зайцев Н. Л. [54], Зяблицька Н. В. [57], Карпов Л. Є. [63], Линенко А. В. [84], Максимова Л. Г. [86], Маслодудов Ю. А. [90], Миронова Н. А. [91], Мясников В. С. [92], Назарова І. Я. [94], Петрина В. Н. [105], Пилипенко А. А. [108], Стасюк В. П. [145], Тюкін І. Ю. [158], Харитонova А. В. [162], Хаустова І. Є. [163] та Янченко Н. В. [175] узагальнено та розширено особливості обраного предмета дослідження на основі врахування особливостей діяльності об'єднання підприємств та специфіки адаптивного управління:

унаслідок створення об'єднання підприємств його учасники зазнають впливу синергетичного ефекту, який полягає у тому, що результати діяльності об'єднання перевищують результати діяльності його окремих учасників (це обумовлено скороченням витрат, збільшенням масштабів виробництва і як наслідок виражається у економії фінансових ресурсів і можливості збільшити сегмент ринку для функціонування);

відкриття перспектив щодо отримання ліцензій, ноу-хау, патентів у процесі здійснення видів діяльності;

можливість зменшення ризиків та підвищення рівня потенціалу суб'єкта господарювання шляхом диверсифікації інвестицій;

зниження рівня конкуренції внаслідок скорочення кількості підприємств, які розділяють між собою сегменти ринку, зростання конкурентоспроможності через відсутність ризику поглинання великими компаніями дрібних підприємств;

оптимізація податкового навантаження у процесі врівноваження рентабельності окремих учасників в рамках об'єднання підприємств;

компенсація слабких сторін одних учасників об'єднання сильними сторонами інших учасників об'єднання підприємств;

організація повного циклу виробництва, який включає всі стадії, починаючи від проектування продукту до його реалізації;

можливість випуску значної кількості продукції, наслідок чого знижується її вартість, а отже зростає рівень доступності для споживачів.

Враховуючи вищенаведені особливості діяльності об'єднань підприємств, пропонується врахувати труднощі, які виникають у процесі діяльності таких суб'єктів господарювання:

значні розміри діяльності суб'єкта господарювання уповільнюють його адаптивність до мінливого ринкового середовища, внаслідок чого виникають труднощі у реагуванні на існуючі тенденції;

наявність громіздкої структури управління провокує багато протиріч у процесі управління через викривлення або втрату актуальності інформації при її передачі в рамках чи між рівнями управлінського апарату;

великі масштаби виробництва ускладнюють процес перепрофілювання об'єднання підприємств, через що доволі складно змінювати асортимент продукції, що виробляється, та інше.

У значній мірі діяльність об'єднання підприємств зазнає впливу внутрішніх і зовнішніх факторів: якщо їх внутрішнє середовище можливо певним чином

Характеристики адаптивного управління	Аубакірова Г.М. [4]	Великий економічний словник[1]	Борисов А. Б. [15]	Дем'яненко Т.І. [40]	Дем'яненко Т.І. [39]	Друкер П. [44]	Сльникова Г.В. [49]	Зайцев Н. Л. [54]	Зяблицкая Н. В. [57]	Карпов Л. С. [63]	Максимова Л.Г. [86]	Маслодудов Ю. А. [90]	Миронова Н.А. [91]	Мясников В. С. [92]	Стасюк В. П. [145]	Тюкін І. Ю. [158]	Харитонова А.В. [162]	Хаустова І. С. [163]	Цибизов А. А. [165]	Янченко Н.В. [175]	Всього		
досягнення нормативного рівня адаптації																					+	1	
забезпечення максимальної віддачі від ресурсів															+								1
позитивні зміни економічних параметрів													+										1
ефективна й адекватна реакція на зміни												+											1
досягнення системою нормативного рівня адаптивності при мінімальних адаптаційних витратах									+														1
ієрархія контурів циркуляції і перетворень інформації				+																			1

Згідно табл. 1.3., ключовими характеристиками адаптивного управління є зосередження уваги на умовах непередбаченості та мінливості зовнішнього середовища, наявність неповної інформації для прийняття управлінських рішень, наголошення на необхідності підвищення гнучкості і пристосованості управління, розроблення та впровадження у діяльності суб'єкта господарювання нових управлінських рішень відповідно до ситуації, що склалася, і які раніше не приймалися.

Для проведення подальшого дослідження, врахувавши виділені характеристики адаптивного управління (табл. 1.3) та визначення понять (Додаток Б, табл. Б.2), здійснено порівняння типів управління з позиції системного підходу (табл. 1.4). Чалий С. С. та Левикін І. В. виділяють такі основні типи управління: розімкнуте управління, управління зі зворотним зв'язком та адаптивне управління [167].

Порівняння базових типів управління як системи

Характеристика системи /Тип управління	Розімкнуте управління	Управління зі зворотним зв'язком	Адаптивне управління
Відокремленість від зовнішнього середовища	Наявність меж існування		
Відкритість	Не враховується вплив зовнішнього середовища	Здійснення зміни керуючих впливів залежно від керованої величини	Постійний процес моніторингу зовнішнього середовища, на основі результатів якого здійснюється координація у процесі функціонування системи управління
Емерджентність	Відсутня	Удосконалення управління через використання зворотного зв'язку для зміни керуючих впливів залежно від отриманих результатів	Можливість прогнозування та коригування результатів поточного управління на основі використання моделі об'єкту управління
Структурованість	Структура з чітко визначеними елементами та зв'язками між ними	Структура, елементи якої та взаємозв'язки між ними змінюються залежно від керуючих впливів	Структура, особливістю якої є максимальна оперативність у підлаштуванні елементів та зв'язків між ними для підтримання необхідного рівня адаптивності системи
Динамічність	Використання заданого алгоритму поведінки об'єкта управління	Використання заданого алгоритму поведінки об'єкта управління, який змінюється з урахуванням зворотного зв'язку	Здатність до змін протягом часу в залежності від впливу ендогенних і екзогенних факторів
Проактивність	Відсутня	Обмежена можливість	У повному обсязі
Підпорядкованість	Наявність мети створення та існування системи залежно від цілей, на досягнення яких зорієнтоване управління		
Ієрархічність	Існуючі підсистеми в рамках управління мають певну підпорядкованість між собою		

У сучасній практиці розімкнуте управління практично не зустрічається, оскільки його особливістю є «...апріорно заданий алгоритм поведінки об'єкту управління» [167, с. 411], реалізація чого в існуючих економічних умовах майже неможлива.

У дослідженні [161, с. 9-10] виділено наступні принципи адаптивного управління: пріоритетного визнання розвитку людини і визначальності природного шляху його здійснення, резонансу, управління через самоуправління, наскрізно-рівневої адаптації і діалогічної узгодженості, мотивації, постійного підвищення компетентності, спрямованої самоорганізації, кооперації, поточного саморегулювання, спільного прогнозування подальшого розвитку за аналізом результату та відкритості. Ураховуючи наявність світових тенденцій стосовно важливості соціальної відповідальності, пропонується вважати, що вищенаведені принципи також накладають певний відбиток і на запити користувачів обліково-аналітичної інформації, змінюючи вектор уваги від прагнення збільшити показники ефективності, рентабельності об'єкта управління до виконання ним соціально-економічних завдань місцевого, регіонального та макроекономічного рівнів.

Означені на рис. 1.1 та в табл. 1.1 тенденції вимагають від об'єднань підприємств не лише покращувати свій фінансовий стан шляхом оптимізації та раціоналізації використання ресурсів, а й орієнтуватися на нові підходи до господарювання. Ураховуючи, що адаптивному управлінню об'єднанням підприємств притаманні певні особливості, виділені в [103], пропонується врахувати ці принципи для організації бухгалтерського обліку:

необхідність розширення принципів формування обліково-аналітичного забезпечення в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;

встановлення певних вимог до організації бухгалтерського обліку, яка повинна забезпечувати своєчасно інформаційні потреби користувачів з метою прийняття управлінських рішень, враховуючи набутий досвід;

визначення напрямів формування доступного та зрозумілого обліково-аналітичного забезпечення з метою надання необхідної інформації для

визначення орієнтиру розвитку та підтвердження отриманих результатів не лише для управлінського персоналу, а й для співробітників підприємства;

розроблення заходів з впровадження контролю за плануванням та використанням ресурсів для підвищення кадрового потенціалу суб'єкта господарювання.

Адаптивне управління формується з використанням відповідних стратегій адаптації, які виділено у працях [11; 27; 66; 99]. Таким чином, різні стратегії обумовлюють певну направленість прийняття управлінських рішень, кожне з яких базується на певній інформації і орієнтоване на різних користувачів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Види стратегій адаптації (узагальнено за [11; 27; 66; 99; 102])

Вид	Характеристика
Стратегії активного виживання	Реалізація стратегій відбувається за рахунок модифікації продукту, розширення ринку, реконструктуризації, реконструкції та модернізації організації, реінжинрингу та інноваційності технології, використання заходів, спрямованих на підвищення мотивації та кваліфікації персоналу
Стратегії пасивного виживання	Базуються на використанні наявних можливостей в умовах стабільного економічного середовища. Підприємство не здійснює вплив на зовнішнє середовище, а використовує стратегію без змін, може вилучати вкладені кошти або згорти свою діяльність.
Стратегії активного впливу на зовнішнє середовище	Використовуються у рамках різних об'єднань та угод, спрямовані на активний пошук і створення сприятливих умов підприємством для інноваційного розвитку, використовуються стратегічні знання, відбуваються кардинальні зміни в існуючій стратегії для утримання стійких позицій на ринку.

Таким чином, залежно від стратегії адаптації пропонується виявити направленість обліку. Для стратегії активного виживання характерне формування обліково-аналітичного забезпечення, направлено на консолідацію інформації про наявні ресурси, пошук резервів для розвитку підприємства шляхом оптимізації та раціоналізації управління трудовими, фінансовими, виробничими ресурсами з урахуванням впливу зовнішніх факторів.

Стратегії пасивного виживання найчастіше зустрічаються у практиці великих підприємств, які функціонують у стабільних умовах. Враховуючи, що в Україні до таких суб'єктів господарювання належать підприємства різних галузей, занадто мінливе економічне середовище створює значні перешкоди у їхній діяльності. Ведення обліку відбувається на ретроспективних основах з визначенням відповідності запланованих завдань і робіт фактично виконаним.

Стратегії активного впливу на зовнішнє середовище мають зовсім інший вектор направленості, на відміну від вищенаведених стратегій, які направлені на середовище самого підприємства. Такі стратегії використовуються для формування сприятливих економічних умов залежно від цілей підприємств. Одним із шляхів є створення об'єднань підприємств, діяльність яких дозволяє поєднувати та координувати функціонування окремих підприємств для досягнення спільних інтересів через поєднання виробничих потужностей, трудового, фінансового потенціалу.

Щоб визначити можливість та/або доцільність впровадження/удосконалення адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств, пропонується враховувати адаптивність діяльності об'єднання підприємств. Дем'яненко Т. І. визначає «адаптивність» як «... готовність до стійкості і гнучкості до змін у власному стилі та підході до роботи з метою досягнення конкретно поставлених завдань, а так само ефективно взаємодіяти на різних рівнях економіки» [41, с. 218]. Дослідниця наголошує, що «визначальним чинником формування конкурентоспроможності підприємства є адаптивна гнучкість підприємства на основі застосування відповідних стратегій для адаптації підприємства до змін і досягнення на основі цього конкурентних цілей» [41, с. 218]. У своїй праці вона акцентує увагу на розумінні поняття «адаптивність» як «...готовність до стійкості і гнучкості до змін у власному стилі та підході до роботи з метою досягнення конкретно поставлених завдань, а так само ефективно взаємодіяти на різних рівнях економіки» [41, с. 218].

Свої висновки Дем'яненко Т. І. підтверджує думками таких зарубіжних вчених, як Сенге П., який вважав гнучкість як властивість організації

оперативно змінювати організаційну структуру, види діяльності, тощо [139] та Стівенсона В., який визначав гнучкість як здатність підлаштовуватися до змін попиту на товар та вважав її основою конкурентоспроможності підприємства [148].

Строкович Г. В. вважає, що «адаптивність підприємства – це швидкість реагування підприємства на зміни, які здійснюються як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі протягом функціонування на всіх стадіях життєвого циклу», тому «до загальної оцінки адаптивності підприємства доцільно включити такі аспекти, як організаційний, трудовий, інвестиційний, інноваційний, виробничий, фінансовий, природний, законодавчий, інформаційний та інфраструктурний, що характеризуються певними групами показників» [149, с. 353].

У праці [56] обґрунтовано, що найпростіше надати об'єктивну оцінку наявності адаптивності суб'єкта господарювання можна на основі показників темпів зростання: виробництва, реалізації продукції, товарів, послуг тощо, ринкового попиту, нарощування потужностей та ін. Доцільно аналізувати дані показники в контексті тенденцій, які притаманні економіці в цілому. На основі такого аналізу можна зробити висновок про перспективи розвитку підприємства.

Адаптивності підприємств сприяють такі організаційні засоби, як: часткові інвестиції, кооперація, франчайзинг, роялті, сукупність спільних дій, трансакції між фірмами, що координуються через ціновий механізм та ін. [99]. Різноманітні форми інтеграції та об'єднань підприємств можуть сприяти як підвищенню рівня їх адаптивності шляхом реалізації спільних стратегічних цілей, формування конкурентних переваг за рахунок доступу до великого капіталу, що дає можливість упроваджувати нові технології, забезпечувати синергію технологічних і творчих ресурсів тощо, так і зменшенню рівня адаптивності через збільшення масштабу діяльності, тому необхідно враховувати, якою саме є адаптація такого суб'єкта господарювання. Узагальнену класифікацію адаптивних систем управління наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Класифікація адаптивних систем управління
(узагальнено за [11; 27; 66; 99; 102])

Для ідентифікації ролі та впливу на організацію бухгалтерського обліку об'єднань підприємств адаптивного управління пропонується розглянути зв'язок двох площин:

інформаційної (призначення якої полягає і формуванні обліково-аналітичної інформації в рамках організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств, необхідної для прийняття управлінських рішень);

матеріальної (яка стосується реалізації бізнес-процесів в адаптивному управлінні об'єднанням) (рис. 1.5).

Сутність інформаційної площини (ІП) полягає у наступному: на основі інформації та знань про економічні зв'язки з іншими об'єктами та ресурси, що знаходяться у розпорядженні об'єднання підприємств, відбувається консолідація інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень у процесі формування напрямів розвитку об'єднання підприємств.

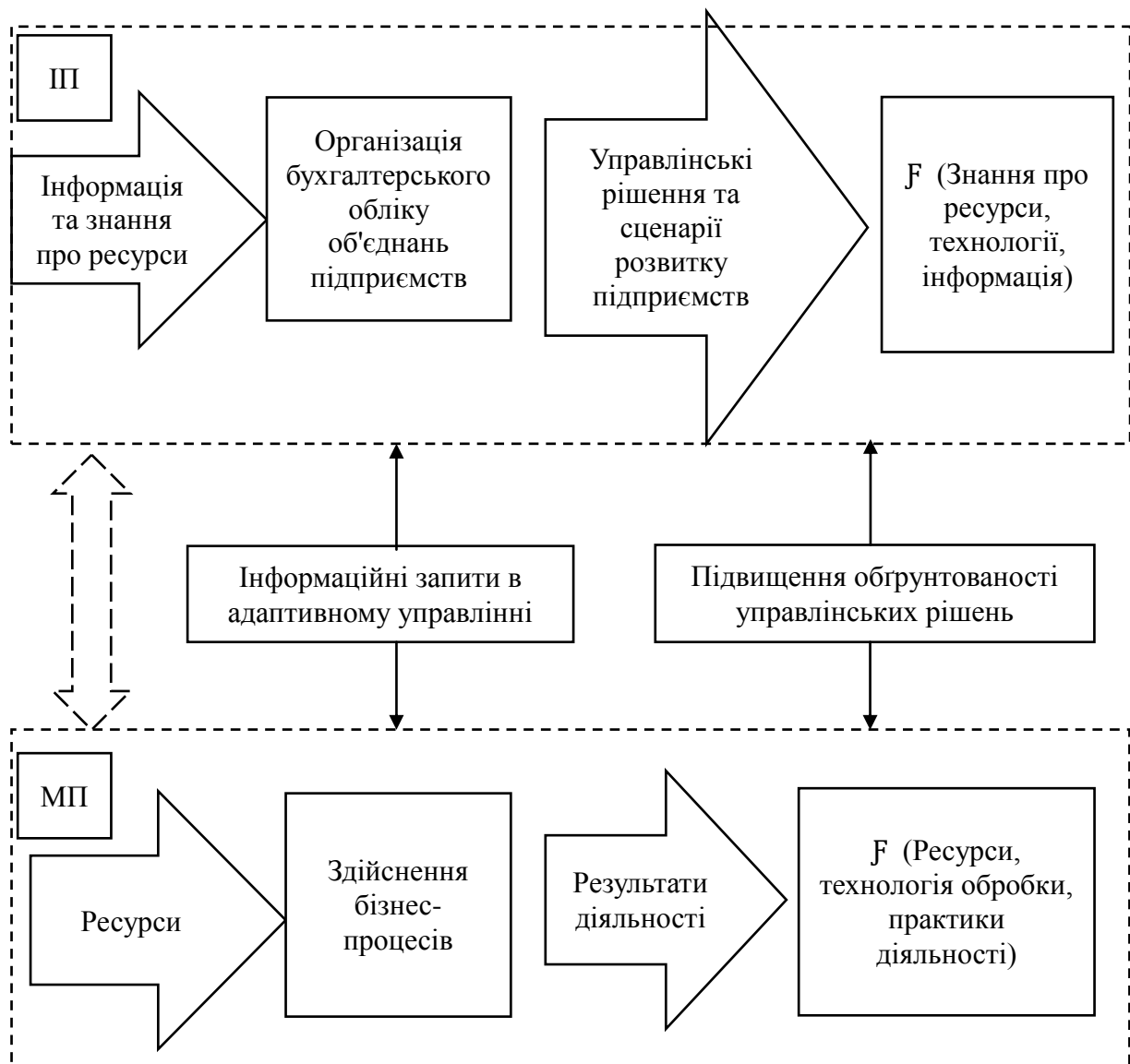
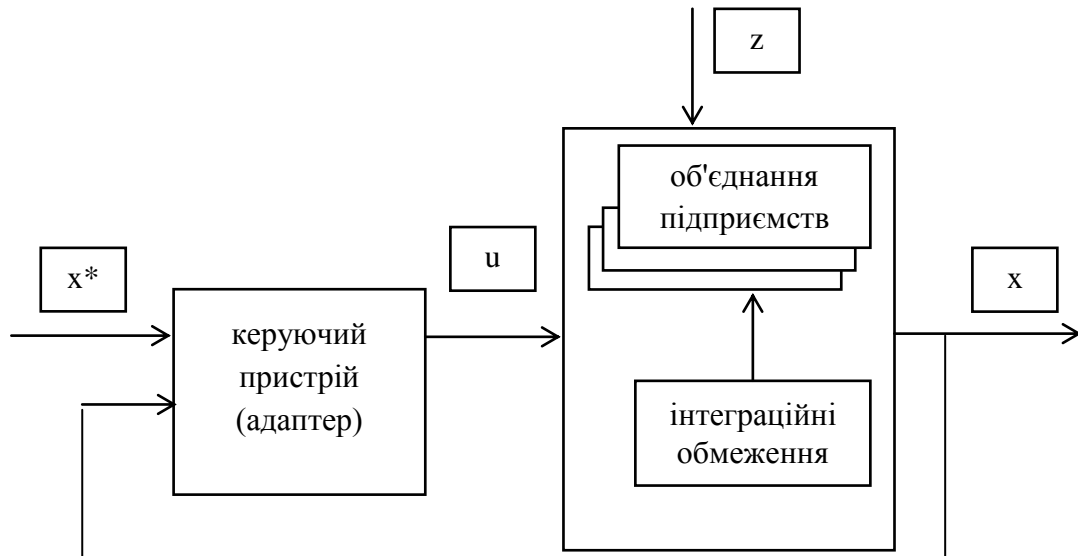


Рис. 1.5. Взаємозв'язок інформаційної та матеріальної площини в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [127])

Матеріальна площина (МП) уособлює використання ресурсів і здійснення бізнес-процесів для досягнення встановленої мети у діяльності об'єднання підприємств, а також фіксування цих господарських операцій в системі бухгалтерського обліку. Виникнення специфічного взаємозв'язку між цими площинами пов'язано з використанням адаптивного управління, за участю якого відбувається формування інформаційних запитів для системи бухгалтерського обліку та зворотного зв'язку про стан задоволення

інформаційних потреб стейкхолдерів наявною консолідованою інформацією, сформованою в рамках організації бухгалтерського обліку.

Чайка Т. Ю. вважає, що система адаптивного управління складається з об'єкта управління (ОУ) та керуючого пристрою (КП) [166, с. 286]. В рамках даного дослідження пропонується вважати керуючим пристроєм адаптер, а об'єктом управління – діяльність підприємства та інтеграційні обмеження (рис. 1.6).



Умовні позначення:

- x^* – бажаний стан об'єкту управління;
- x – фактичний стан об'єкту управління;
- u – керуючі впливи, які виробляються за допомогою адаптера;
- z – впливи, які відхиляють об'єкт від бажаного стану;
- x – дійсний стан об'єкта.

Рис. 1.6. Узагальнений вигляд контуру адаптивного управління об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі [166, с. 286] та [109])

Згідно рис. 1.6 стан об'єкта управління визначають вихідні змінні (x), які відображають характеристики з позиції його фінансово-господарської діяльності. Різноманітні впливи (z) сприяють відхиленню фактичного стану (u) від «бажаного» (x^*). Враховуючи інформацію про реальний (x) та «бажаний» (x^*) стан об'єкта управління, керуючий пристрій (адаптер) виробляє керуючі впливи (u). На основі проведеного аналізу наукової літератури (додаток Б,

табл. Б.5) було визначено, що поняття «адаптер» має чітку інтерпретацію лише в технічному контексті, а загалом його призначення полягає у спостереженні за певним об'єктом та вироблення на основі цього управлінських сигналів. Враховуючи специфіку предмета дослідження, в рамках організації бухгалтерського обліку та управління пропонується визначати адаптер як інструмент, який у площині організації бухгалтерського обліку визначається через зв'язок «показник-управлінське рішення»: показник формується на основі обліково-аналітичної інформації та характеризує певним чином об'єкт управління, а рішення приймається на основі інтерпретації даного показника. В рамках даної дисертаційної роботи увага зосереджується, головним чином, на показнику та розробленні інформаційного підґрунтя для прийняття у подальшому управлінських рішень. Оскільки для різного виду об'єднань підприємств буде характерна відповідна специфіка адаптивного управління, доцільно розробити ієрархію адаптерів – певну підпорядкованість керуючих пристроїв (інструментів) у системі управління, яка являє собою певний функціональний блок, і на основі оцінювання параметрів середовища або певного фактора впливу сприяє розробленню відповідного сценарію реагування.

Відповідно до табл. 1.2, за характером об'єднання розрізняють за договірною формою (підприємства створюють об'єднання без організації нового суб'єкта господарювання) та з організацією спільного підприємства (поява нового суб'єкта господарювання). Тоді для кожного з цих видів буде характерний власний контур адаптивного управління.

На рис. 1.7 представлено адаптери для управління об'єднанням підприємств з договірною формою. Специфіка цієї моделі полягає у тому, що підприємства взаємодіють рівноправно, а ієрархія адаптерів має наступний вигляд: кожне з підприємств-учасників об'єднання зазнає впливу з боку зовнішнього середовища і розробляє керуючі впливи за допомогою адаптерів першого рівня. Наступний рівень проявляється у взаємодії підприємств-учасників об'єднання між собою через адаптери другого рівня.

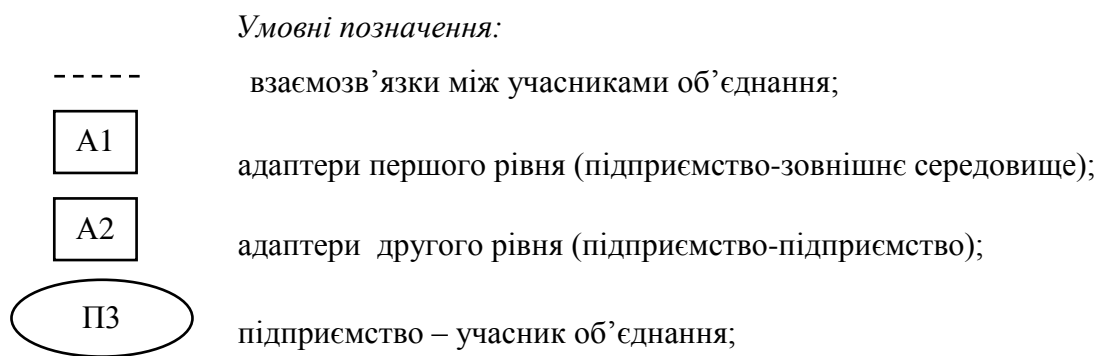
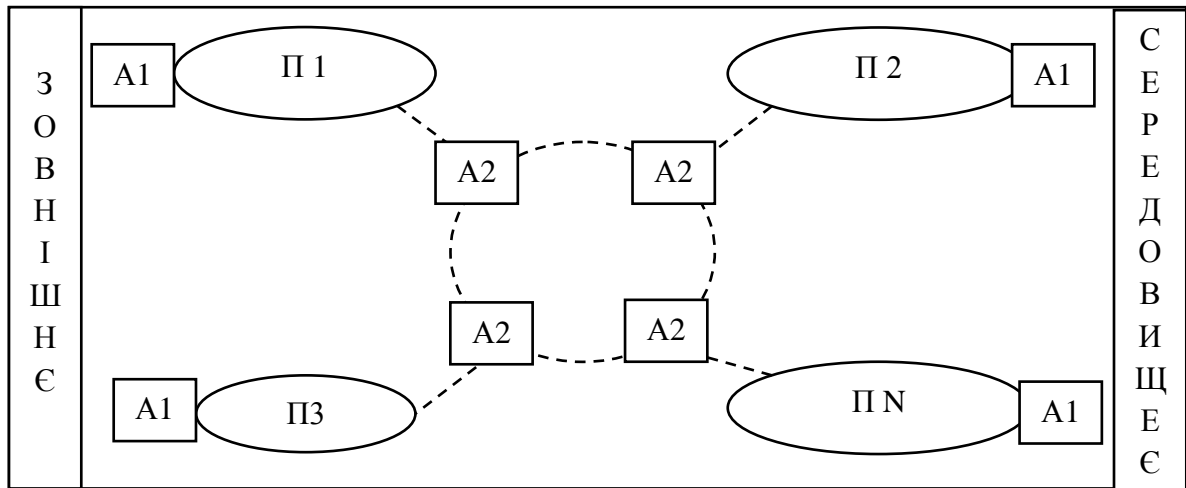
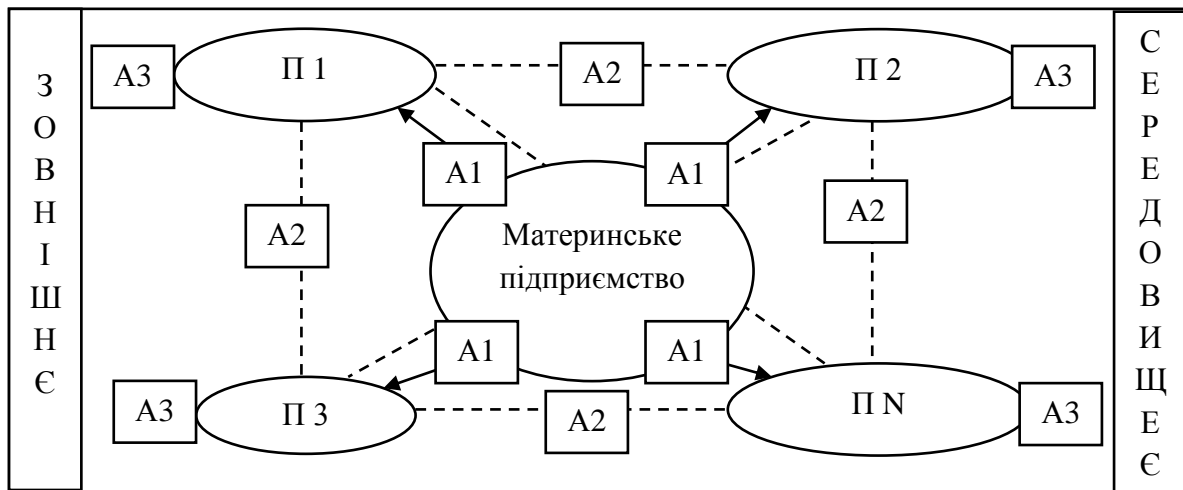


Рис. 1.7. Ієрархія адаптерів для об'єднань підприємств з договірною формою
(авторська розробка на основі [166, с. 286] та [109])

Інша ситуація характерна для об'єднання підприємств з організацією спільного підприємства (рис. 1.8). Завдання адаптерів першого рівня – оцінювання рівня та/або змін параметрів взаємодії материнського підприємства із дочірніми, адаптери другого рівня необхідні для розробки сценаріїв адаптації між дочірніми підприємствами, в той час як третій рівень направлений на оцінювання параметрів зовнішнього середовища. Таким чином адаптер визначається у якості інструмента, що являє собою зв'язок «показник-управлінське рішення» (приклад наведено у третьому розділі дисертації), на основі якого здійснюється управлінський вплив в діяльності об'єднання, тому важливо визначити, чи відбувається у процесі створення об'єднання новий суб'єкт господарювання.



Умовні позначення:

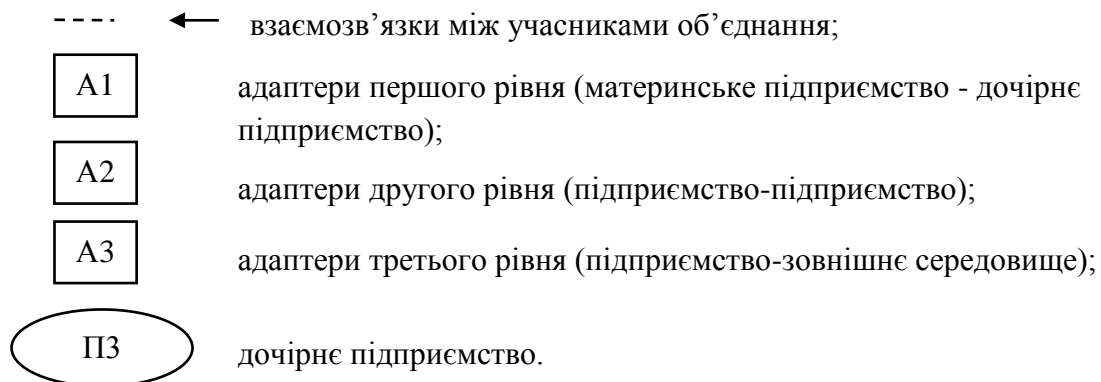


Рис. 1.8. Ієрархія адаптерів для об'єднань підприємств з організацією спільного підприємства (авторська розробка на основі [166, с. 286] та [109])

Для кожного виду об'єднання підприємств характерна певна специфіка управління, що обумовлює окремі особливості організації бухгалтерського обліку їх господарських процесів. В той же час непередбачувані зміни у економічному середовищі вимагають від них упровадження нових підходів до організації діяльності, спрямованих на підтримання спроможності протистояти негативному впливу змін, що, в свою чергу, передбачає необхідність зосередження обліку на потребах адаптивного управління. З метою отримання необхідної обліково-аналітичної інформації у процесі прийняття управлінських рішень у рамках певного контуру адаптивного управління пропонується формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств.

1.2. Обліково-аналітичне забезпечення інформаційних запитів у діяльності об'єднань підприємств в контексті адаптивного управління

Науково-методичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління відображено у працях таких науковців, як: Барановська С. П. [7], Волощук В. О. [26], Голячук Н. [30], Дзьобко І. П. [108] Загородній А. Г. [53] Камінська Т. Г. [62], Кірейцев Г. Г. [35], Корінько М. Д. [156], Кравченко О. А. [71], Маслов Б. Г. [131], Негашев Е. В. [141], Пилипенко А. А. [108], Попова Л. В. [131], Соколов Я. В. [141], Тітаренко Г. Б. [156], Усатова Л. В. [159] та ін. Більшість праць зосереджено здебільшого на теоретичних аспектах, зокрема сутності та співвідношення понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-інформаційне забезпечення», «інформаційне забезпечення». Їх тлумачення з позицій різних науковців наведено у додатку Б (табл. Б.3). Із метою визначення сутності цих понять і відмінностей між ними у табл. 1.6 визначено їхні ключові елементи.

Таблиця 1.6

Ключові елементи у визначенні понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-інформаційне забезпечення», «інформаційне забезпечення» (авторська розробка на основі оприлюдненої у [126, с. 107])

Автор	Ключовий елемент у визначенні
Обліково-аналітичне забезпечення	
Волощук В. О. [26, с. 330]	формування та передача оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації
Голячук Н. [30, с. 408]	виявлення відхилень від запланованих показників
Загородній А. Г. [53, с. 31]	забезпечення менеджерів підприємства інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю за їхньою реалізацією
Кравченко О. А. [71, с. 1]	формування об'єктивної інформації відповідно до інтересів користувачів
Камінська Т. Г. [62, с. 3]	підпорядкованість вимогам аналізу, планування та підготовки і контролю фінансових управлінських рішень

Автор	Ключовий елемент у визначенні
Обліково-аналітична система	
Барановська С.П. [7, с. 9]	збір даних оперативного, статистичного, фінансового й управлінського обліку
Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. [35]	прийоми обліково-аналітичного забезпечення менеджменту
Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова І.А. [131]; Корінько М.Д., Тітаренко Г.Б. [156]	збір, опрацювання та оцінювання всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень
Соколов Я.В., Негашев Е.В. [141]	бухгалтерська інформація, включаючи оперативні дані
Усатова Л.В. [159, с. 12]	безперервний цілеспрямований збір, оброблення й оцінювання інформації
Обліково-інформаційне забезпечення	
Бруханський Р.Ф. [20, с. 32-33]	відображення комплексної консолідованої інформації про діяльність підприємства та його перспективи
Інформаційне забезпечення	
Бланк І.О. [12]	підбір інформативних показників для здійснення аналізу, планування і прийняття управлінських рішень
Крамчанінова М.Д. [73]	підсистема в системі управління підприємством, яка включає організацію масиву інформації, потоків інформації, переробки інформації
Смірнова В.В., Апостолов А.О. [3]	сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами

У процесі подальшого дослідження пропонується визначати ці поняття наступним чином:

обліково-аналітичне забезпечення – формування та представлення обліково-аналітичної інформації користувачам відповідно до їх інформаційних вимог для прийняття ними управлінських рішень у процесі управління;

обліково-аналітична система – впорядкована сукупність елементів, які забезпечують збір, оброблення та оцінювання всіх видів інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень;

обліково-інформаційне забезпечення – формування та представлення користувачам даних бухгалтерського обліку та іншої інформації, відмінної від облікової, відповідно до їх інформаційних вимог для прийняття ними управлінських рішень у процесі управління;

інформаційне забезпечення – сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами для оброблення інформації, виділення ключових показників для цілей аналізу, планування, прийняття управлінських рішень тощо.

Згідно з табл. 1.6, ключові завдання обліково-аналітичного забезпечення полягають у наступному:

забезпечувати стейкхолдерів різних управлінських рівнів необхідною інформацією для прийняття ними управлінських рішень;

формувати об'єктивну, достовірну, оперативну інформацію, яка повинна задовольняти інформаційні запити стейкхолдерів;

бути підпорядкованим вимогам аналізу, планування та контролю фінансових управлінських рішень;

фіксувати відхилення фактичних показників від запланованих;

сприяти формуванню та передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації.

Орієнтуючись на розробку Калініченко Л. Л. [61], яка виділяє принципи адаптивного управління з позиції діяльності підприємства, і враховуючи те, що вони також впливають на процес формування та змістовного наповнення обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ) об'єднання підприємств, було адаптовано дані принципи до умов діяльності об'єднань підприємств (табл. 1.7).

Базуючись на визначенні сутності поняття обліково-аналітичного забезпечення та його характеристиках в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, пропонується наступний вигляд його структури (рис. 1.9).

Оскільки обліково-аналітичне забезпечення повинне формувати обліково-аналітичну інформацію, на основі якої приймаються управлінські рішення, важливо визначити, хто саме є користувачами такої інформації. У рамках даного дослідження пропонується вважати таких користувачів стейкхолдерами.

Вплив принципів адаптивного управління підприємством на організацію його обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ) (авторська розробка на основі оприлюдненої у [126, с. 107])

Принцип	Характеристика принципу за [61]	Вплив принципу на ОАЗ
1. Варіативності рішень	Полягає у наявності різних варіантів рішень проблемної ситуації та оцінки їх обґрунтованості, оптимальності, що дозволяє прийняти найбільш обґрунтоване рішення у конкретному випадку	Обліково-аналітичне забезпечення має орієнтуватися не лише на фіксування подій, а й на вироблення різних сценаріїв їх розгортання у часі
2. Прозорості	Базується на тому, що прийняття рішення повинне відбуватися за умов наявності релевантної, достатньої, своєчасної та зрозумілої інформації з урахуванням інформаційних потреб та інтересів учасників управлінського процесу, які задіяні у прийнятті таких рішень	Обліково-аналітичне забезпечення повинне сприяти формуванню релевантної, достатньої, своєчасної та зрозумілої інформації, враховуючи запити стейкхолдерів
3. Інформаційної забезпеченості	Означає, що прийняттю обґрунтованого управлінського рішення сприяє наявність єдиного інформаційного простору; це дозволяє усім учасникам управлінського процесу оперувати однією і тією ж інформацією, запобігаючи таким чином її диверсифікації	Обліково-аналітичне забезпечення має формувати єдиний інформаційний простір, що дозволить усім учасникам процесу управління використовувати єдину та зрозумілу всім інформацію
4. Стійкої адаптації	Пояснює, що динамічність економічного середовища створює «стресові» ситуації для учасників ринку тим, що воно є важко передбачуваним, тому важливим умінням для підприємств є оперативне пристосування до нових умов із втрачанням якомога меншого об'єму економічного потенціалу	Обліково-аналітичне забезпечення повинно бути гнучкою та адаптивною системою, яка дозволить оперативно пристосовуватися до мінливих економічних умов
5. Ієрархічності	Обумовлює чітку впорядкованість зв'язків у системі управління по горизонталі та вертикалі в межах підприємства, що сприяє його чіткій та злагодженій адаптації до мінливого економічного середовища.	Обліково-аналітичне забезпечення повинне базуватися на впорядкованих взаємозв'язках системи управління з метою підвищення його рівня адаптивності

В політекономії «стейкхолдерська теорія» була розроблена Фріманом Е.у праці «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід», у якій визначено, що це «будь-яка група або індивідуум, які можуть впливати або на яких може впливати досягнення організацією своєї мети» [181, с. 34].



Рис. 1.9. Структура обліково-аналітичного забезпечення в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка)

Дослівний переклад поняття «стейкхолдер» з англійської мови означає групу підтримки чи групу впливу, тобто особи, які певним чином можуть впливати на діяльність підприємства.

Фріманом Е. також було виділено групи стейкхолдерів будь-якого підприємства [181]: його власники й акціонери, покупці продукції або споживачі послуг, постачальники різних ресурсів, працівники підприємства, місцеве співтовариство, різні широкі суспільні групи, держава.

У науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення поняття та класифікації стейкхолдерів, проте у рамках організації бухгалтерського обліку пропонується зупинити увагу на тлумаченні Аммарі А. О., згідно з яким

стейкхолдерами компанії є всі особи або групи осіб, які є об'єктами або суб'єктами діяльності та політики компанії як на місцевому, так і глобальному рівнях [2, с. 151].

Через значні розміри об'єднань підприємств, кількість стейкхолдерів, кожен з яких має власні інформаційні потреби, може бути доволі значною, що ускладнює процес збирання, накопичення, передавання та обробки обліково-аналітичної інформації, пропонується схема інформаційного середовища для конвертації обліково-аналітичних даних в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (рис. 1.10).

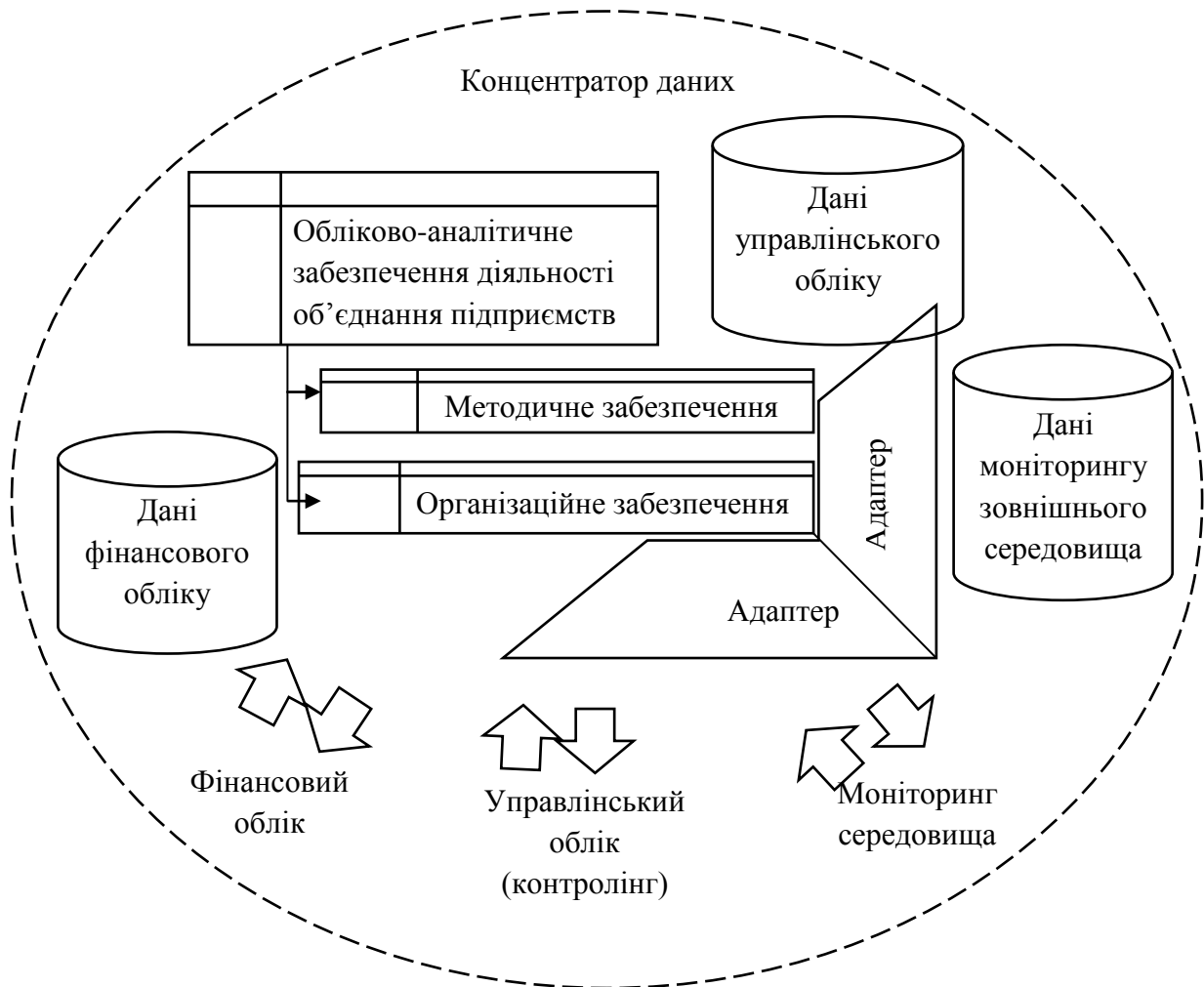


Рис. 1.10. Схема інформаційного середовища консолідації даних в діяльності об'єднання підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у

Інформаційне середовище уособлює в собі концентратор даних, у якому відбувається консолідація інформації про дані, що формуються у системі бухгалтерського обліку об'єднання підприємств. Основою формування цього середовища є обліково-аналітичне забезпечення, яке поєднує організаційну та методичну складові, в результаті чого здійснюється формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень у процесі здійснення адаптивного управління об'єднанням підприємств.

Адаптером у даному середовищі, як зазначалося у п. 1.1 даного дослідження є інструментарій, використання якого направлене на вироблення управлінського впливу на основі консолідованої інформації. Зазначимо, що для кожної групи стейкхолдерів повинні існувати свої адаптери, які забезпечуватимуть вироблення сценаріїв реагування.

Особливу увагу доцільно зосередити на управлінському обліку, який Сопко В. В. ототожнює з контролінгом [144]. Прокопенко О. В. і Криворучко Л. Б. наголошують на тому, що «контролінг – центральна підсистема системи управління підприємством або окремим процесом, яка пов'язує, координує, узгоджує, спрямовує, контролює діяльність усіх функціональних управлінських одиниць з метою адаптації їхньої діяльності до змінних зовнішніх умов, здійснює інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, і умовою існування якої є відповідний образ мислення керівництва підприємством або процесом, який сфокусований на оптимальному використанні усіх видів ресурсів і на тривалому розвитку підприємства» [133, с. 31].

У даному визначенні дослідники визначають контролінг з позиції функціонального підходу («...пов'язує, координує, узгоджує, спрямовує, контролює... здійснює інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень» [133, с. 31]), акцентуючи увагу на його призначенні («з метою адаптації їхньої діяльності до змінних зовнішніх умов»), окремо підкресливши необхідність наявності відповідної компетенції суб'єктів контролінгу (якими виступають стейкхолдери), пов'язаної з відповідним способом мислення.

Погоджуючись з позицією авторів у праці [133], пропонуємо виділити додатково функцію обліку, оскільки саме вона забезпечує формування інформації, необхідної для здійснення інших функцій контролінгу: планування та регулювання, контролю та аналізу рішень. (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Взаємозв'язок функцій контролінгу (авторська розробка на основі оприлюдненої у [123, с. 1397])

Приймаючи за основу, наведений у дослідженні Тельнової Г.[153], більш детальний і розширений перелік функцій контролінгу, який, на нашу думку, у найбільшій мірі враховує аспекти діяльності об'єднання підприємств, пропонується доповнити даний перелік функцією адаптації до потреб

стейкхолдерів та розкрити їхній вплив на формування обліково-аналітичного забезпечення у діяльності об'єднань підприємств (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Вплив функцій контролінгу на обліково-аналітичне забезпечення діяльності об'єднань підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [123, с. 1398])

Функція	Характеристика функції	Вимоги до обліково-аналітичного забезпечення у діяльності об'єднань підприємств
координації	досягається шляхом узгодженості всіх підсистем і функцій фінансового менеджменту	узгодження інформаційних потоків обліково-аналітичної інформації з метою усунення її дублювання та спотворення
планування	забезпечується у взаємозв'язку з підсистемою планування й бюджетування системи фінансового менеджменту, забезпечує базу для порівняння підконтролінгових показників	представлення обліково-аналітичної інформації у доступній, зрозумілій формі для зручності її співставлення та порівняння з урахуванням цілей планування
обліку	здійснюється у взаємозв'язку з бухгалтерськими службами підприємства	уніфікація методів і критеріїв відображення результатів діяльності об'єднання підприємств та його учасників з метою спрощення аналізу обліково-аналітичної інформації
контролю	пов'язана з безпосередньою діяльністю контролінгової служби	об'єктивність формування обліково-аналітичної інформації
діагностики	забезпечується взаємозв'язком з підсистемою діагностики фінансового менеджменту й дозволяє виявити причини відхилень	використання моделювання у обліку та аналізі з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків
превентивної	попередження ризику, тісно пов'язана з підсистемою ризику фінансового менеджменту	перехід від ретроспективного обліку до превентивного, використання методів прогнозування
інформаційної	забезпечення керівництва підприємства своєчасною інформацією про стан об'єктів контролінгу	виділення релевантної інформації, використання сучасних методів аналізу
адаптації до потреб стейкхолдерів	узгодження зв'язків впливу між об'єктами контролінгу відповідно до інтересів стейкхолдерів	врахування інформаційних запитів стейкхолдерів у обліково-аналітичному забезпеченні

Таким чином, контролінг забезпечує координацію усіх процесів у рамках об'єднання підприємств, проте, враховуючи специфіку предмета дослідження, вважаємо доцільним використовувати у процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств обліково-аналітичне забезпечення, розширивши його функціями контролінгу.

Враховуючи рис. 1.10, відмітимо важливість ролі інформаційного обміну в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Його забезпечення можливе за умови створення відповідного інформаційного середовища, направлено на акумулювання необхідної інформації, у вигляді концентратора даних. Його призначення полягає в оперативному представленні інформації стейкхолдерам об'єднання підприємств і його учасників. Основою концентратора даних є обліково-аналітичне забезпечення, яке формується на основі узгодження відповідного методичного та організаційного забезпечення. Ключовим завданням такого інформаційного середовища є спрощення процесу конвертації інформації між стейкхолдерами у процесі адаптивного управління.

Організацію інформаційного забезпечення адаптивного управління діяльності об'єднання підприємств пропонується розглядати через наступні заходи:

виокремлення підсистеми управлінського обліку;

фіксування та відстеження впливу зовнішніх факторів (зокрема відстеження параметрів взаємодії з партнерами);

консолідація баз даних учасників об'єднання підприємств (в частині інформації, сформованої у фінансовому й управлінському обліку) та за результатами моніторингу;

розроблення інструментарію консолідації інформації, формування регламенту його використання та призначення відповідальних осіб.

Відмінність запропонованих заходів полягає у врахуванні специфіки обліково-аналітичних запитів, сформованих на основі інформаційних потреб стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Призначення моніторингу в рамках запропонованої схеми полягає у

відстеженні параметрів взаємодії між учасниками об'єднання підприємств. Ця необхідність обумовлена високим рівнем конкуренції на вітчизняному ринку, тому встановлення взаємовигідних партнерських зв'язків сприятиме розвитку підприємств та їх об'єднань.

Наявність різних інформаційних систем, в тому числі незалежних одна від одної, в рамках окремого підприємства чи об'єднання викликають порушення процесу ефективного вирішення поставлених завдань. У зв'язку з цим, для уникнення зниження рівня обґрунтованості управлінських рішень, відмітимо синергетичну роль консолідації баз даних цих систем у вигляді інформації фінансового, управлінського обліку та результатів моніторингу зовнішнього середовища для формування єдиного інформаційного забезпечення.

Залежно від інформаційних потреб стейкхолдерів необхідним є створення відповідного формату представлення інформації. Так зване «еталонне» представлення даних сприяє підвищенню рівня стандартизації та зрозумілості інформації, що прискорює процес її сприйняття та оброблення.

Доволі відповідальним етапом є розроблення економічно доцільного та ефективного інструментарію для консолідації інформації. Формування регламенту використання інструментарію та призначення відповідальних осіб є необхідним елементом організації інформаційного забезпечення адаптивного управління об'єднання підприємств. Визначення чітких меж повноважень відповідальних осіб дозволяють їм формувати більш конкретні інформаційні запити та запобігати їхньому інформаційному перевантаженню. Особлива увага до регламенту використання інструментарію обумовлена і важливістю постійного моніторингу ситуації в нестабільних соціально-економічних умовах. Розроблення узгодженого графіку використання відповідальними особами інструментарію консолідації даних сприятиме належному інформаційному забезпеченню запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Комплексне впровадження запропонованих заходів сприятиме формуванню своєчасної, повної, стандартизованої, оперативної та зрозумілої

інформації в обліково-аналітичному забезпеченні, що підвищуватиме рівень обґрунтованості управлінських рішень.

Отже, від обліково-аналітичного забезпечення залежить отримання релевантної інформації, представлення користувачам якої пропонується у вигляді інформаційних шаблонів, розроблених з урахуванням їх вимог до змісту та форми даних про діяльність об'єднань підприємств та їх учасників.

Для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення доцільно враховувати зміни у його обліковій частині, формування якої відбувається відповідно до особливостей організації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку спрямована на постійне удосконалення системи обліку, зокрема розвиток її інформаційного, методичного, організаційного та технічного забезпечення. Доволі серйозною перешкодою у формуванні відповідних обліково-аналітичних даних виступає асиметрія бухгалтерської інформації.

Асиметричність інформації виникла у контексті інституціоналізму. Так Николук О. М., стверджує, що згідно цієї теорії, індивідам притаманна частково раціональна поведінка, через що прийняті ними рішення не завжди є раціональними, що обумовлено асиметричністю та неповнотою інформації [97, с. 41].

Попов О. Є. також вважає, що інституціоналізм виступає «джерелом генерації обмежень раціональності поведінки економічних агентів, що дозволяє уникати загострення конфлікту загальносуспільних цілей та приватно-локальних прагнень індивідів» [130, с. 173].

Таким чином, індивіди (в контексті даного дослідження – стейкхолдери) прагнуть прийняти правильне рішення в умовах певної ситуації, намагаючись мінімізувати нестачу інформації та рівень невизначеності. Враховуючи специфіку адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств, а також особливості впливу суб'єктивних факторів, пов'язаних з особистими психофізичними особливостями сприйняття інформації стейкхолдерів, асиметричність може посилюватися.

Підтвердженням цього є думка Євдокимова В. В., який вважає, що «асиметричність інформації має ряд негативних соціально-економічних наслідків, які проявляються залежно від виду ринку, на якому існує асиметричність інформації між учасниками господарських відносин... економічна інформація не може бути досконалою, оскільки залежить від свідомих дій економічних суб'єктів та їх інтересів» [46, с. 135].

Враховуючи позицію Євдокимова В. В., відзначимо, оскільки діяльність об'єднання підприємств характеризується наявністю великої кількості стейкхолдерів, то задоволення їхніх інформаційних потреб залежить від стану організації бухгалтерського обліку. Асиметричність бухгалтерської інформації може виникати через те, що у різних стейкхолдерів формуються певні інформаційні запити, викликані власними інтересами та цілями, встановленими перед об'єктом управління. Оскільки у діяльності об'єднань підприємств імовірним є виникнення ситуації, коли одночасно формуються різні, часто протилежні інформаційні запити, необхідно виділяти найбільш пріоритетні з них. Визначення корисності інформації є доволі суб'єктивним питанням, оскільки генерування інформації відбувається переважно у процесі взаємодії між економічними суб'єктами. Зокрема проблематично визначити і рівень достовірності інформації, який залежить від об'єктивності сприйняття та адекватності взаємодії між стейкхолдерами. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно у процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств для зниження асиметрії інформації використовувати ієрархію адаптерів в системі управлінських рішень. Для цього пропонується розробити модель організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Її особливість полягає у врахуванні закономірностей існування організації бухгалтерського обліку, зокрема зв'язків між її елементами, в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств для запобігання нагромадження та спотворення обліково-аналітичної інформації, створення єдиного інформаційного простору, в якому враховані інтереси всіх стейкхолдерів. Отже, для забезпечення стейкхолдерів необхідною обліково-аналітичною інформацією

та адаптації до їх вимог, доцільно розроблення нових підходів стосовно моделювання в обліку. У табл. 1.9 наведено типи моделей бухгалтерського обліку, які розглядаються на макрорівні та базуються на суб'єктивно-географічній ознаці.

Таблиця 1.9

Характеристика типів моделей бухгалтерського обліку

(авторська розробка на основі [47], оприлюднено у [124, с. 155])

Тип моделі організації бухгалтерського обліку	Стейкхолдери, яким надається пріоритет при формуванні облікової інформації	Прояви асиметрії обліково-аналітичної інформації	Вплив на діяльність об'єднань підприємств
Континентальна	кредитні установи та банківський сектор як суб'єктів, що надають додаткові ресурси для діяльності суб'єктів господарювання	недостатня інформованість багатьох учасників фінансово-господарських відносин про охорону навколишнього середовища і результати діяльності підприємства, спрямовані на соціальний розвиток суспільства.	послаблення координації всіх господарських процесів об'єднання через недостатню взаємодію стейкхолдерів
Англо-саксонська	власники, управлінці та кредитори підприємства,	не враховує запитів держави, не надає достовірну інформацію щодо соціальної захищеності працюючих, маніпулювання результатами діяльності з метою максимізації прибутку	масштаб об'єднання свідчить про залучення значної кількості працюючих, а отже можливе нехтування правами людини
Латиноамериканська	органи державного управління	недостатнє інформаційне забезпечення інвесторів	відсутність необхідного інформаційного забезпечення знижує інвестиційний потенціал підприємства, який є основою розвитку об'єднань
Соціалістична	органи державного управління	ігнорування особливостей розвитку фінансового ринку, погіршення інвестиційної привабливості для залучення іноземного капіталу	

У табл. 1.9 розкрито особливості моделей бухгалтерського обліку з виділенням користувачів, інформаційні запити яких мають пріоритет у процесі формуванні облікової інформації, та охарактеризовано можливі наслідки у

діяльності об'єднань підприємств від проявів асиметрії обліково-аналітичної інформації.

Континентальна модель передбачає жорстке регламентування бухгалтерського обліку з метою контролю за достовірністю показників діяльності для оподаткування. Таким чином відбувається реалізація регулятивної функції держави, проте значно ускладнюється процес інформаційного забезпечення багатьох учасників, які взаємодіють між собою в рамках діяльності суб'єкта господарювання.

Сутність англосаксонської моделі є протилежною континентальній, що пов'язано з іншими пріоритетами у виборі домінуючих інтересів користувачів інформації таких, як інвестори та управлінці. Це обумовлює виникнення маніпулювань результатами діяльності суб'єктів господарювання, ігнорування вимог соціального забезпечення працівників і нехтування соціальною відповідальністю взагалі, що є суттєвим порушенням практики, впровадженою у діяльності провідних компаній світу.

Соціалістична та латиноамериканська моделі передбачають, головним чином, орієнтацію на інформаційні запити органів державного управління, залишаючи інвесторів поза увагою. Такий підхід гальмує процес приваблення інвестицій, відсутність яких суттєво ускладнює розвиток суб'єктів господарювання.

Відзначимо, що кожна з моделей бухгалтерського обліку є специфічною та направлена на задоволення інформаційних запитів окремої групи користувачів, залишаючи таким чином інтереси всіх інших поза увагою та обмежуючи їх інформованість про діяльність суб'єкта господарювання. Враховуючи, що інформаційний ресурс має вагомий вплив на перебіг усіх бізнес-процесів, його дефіцит негативно позначиться на діяльності. Оскільки вплинути на зміни моделі бухгалтерського обліку на державному рівні складно, доцільно розглядати мікрорівень. У табл. 1.10 запропоновано використання облікових моделей прийняття управлінських рішень, визначених у дослідженні Ілляшенко О. В. [60], у діяльності об'єднань підприємств.

Характеристика видів облікових моделей для прийняття управлінських рішень у діяльності об'єднань підприємств (оприлюднено у [124, с. 155])

Ознака	Вид	Характеристика	Використання для прийняття управлінських рішень у діяльності об'єднань підприємств
за ступенем узагальнення	ізоморфні	дозволяють найбільш детально, повно зобразити об'єкт	виявлення взаємозв'язків між обліково-інформаційними потоками на об'єднаннях підприємств
	гомоморфні	прагнуть виділити головні, найістотніші ознаки	визначення основних важелів впливу серед обліково-інформаційних вузлів
за формою	аналітичні	представлені, як правило, математичними формулами	математичне вираження процесів організації обліку, оцінку яких можна здійснити у кількісних одиницях
	іконографічні	представлені схемами, графіками, малюнками	візуалізація процесів організації бухгалтерського обліку, які не можна виразити математично
за підходом до рішення задач	однозначні	здійснюють однозначний опис однієї окремо взятої облікової задачі	деталізація процесів організації бухгалтерського обліку, що сприяє детальному вивченню «слабких місць» діяльності об'єкта дослідження
	ітераційні	припускають введення яких-небудь параметрів, а потім від бухгалтера вимагається виконати механічний перебір всіх можливих символічних комбінацій	аналіз організації бухгалтерського обліку на основі використання обмежень у вигляді параметрів з метою доведення її до бажаних параметрів.
по галузях національного господарства	класифікаційні	орієнтовані на специфічні особливості галузі, до якої належить суб'єкт господарювання, або на вирішення конкретних задач	адаптація моделі з урахуванням особливостей діяльності об'єднання підприємств та поставлених бухгалтерських задач

Кожен з видів моделей має свої переваги, проте й частково обмежує можливості організації бухгалтерського обліку, що ускладнює адаптивне управління об'єднанням підприємств через недостатнє обліково-інформаційне забезпечення. Погоджуючись з думкою Пилипенка А. А., який акцентує увагу

на можливості використання альтернативних підходів до організації обліково-аналітичного забезпечення [111, с. 82], адаптуємо їх до організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Підходи до організації бухгалтерського обліку (авторська розробка на основі [111, с. 82])

Характеристика		Впровадження у практиці організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
Каскадний підхід	На основі планування відбувається чітко упорядковане одноразове виконання всіх процесів у відповідності до встановлених вимог. Неточність або некоректність інтерпретації вимог може спровокувати зростання термінів або кількості ресурсів для їх реалізації.	Організація бухгалтерського обліку відбувається з урахуванням інформаційних запитів стейкхолдерів для подальшого формування обліково-аналітичної інформації, яка охоплює господарські операції об'єкта обліку.
Ітеративний підхід	Роботи виконуються паралельно. На основі аналізу отриманих результатів відбувається коригування робіт, які виконувалися на попередніх фазах. Постійне ітеративне тестування, оперативне виявлення розбіжностей між вимогами та результатами, рівномірний розподіл витрат.	Інформаційні запити стейкхолдерів постійно уточнюються, в результаті чого організація бухгалтерського обліку змінюється для формування обліково-аналітичної інформації таким чином, щоб у найбільш повній мірі задовольнити їх інформаційні потреби.
Спіральний підхід	Виток спіралі уособлює певний фрагмент робіт, результати якого відстежуються та коригуються відповідно до вимог. Характеризується гнучкістю та більшою функціональністю з позиції управління процесами забезпечення.	Витки спіралі дозволяють враховувати інформаційні потреби стейкхолдерів відповідно до ієрархії адаптерів та особливостей діяльності об'єднань підприємств.

Враховуючи наведені характеристики підходів та авторське бачення стосовно їх впровадження у обліковій практиці у процесі здійснення адаптивного управління об'єднанням підприємств, у контексті даного дослідження пропонується визначати спрямованість організації бухгалтерського обліку та обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств через вищенаведені підходи з урахуванням недоліків, які характерні для існуючих типів моделей обліку.

1.3. Сутність організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств в адаптивному управлінні

Обліково-аналітичне забезпечення включає інформацію, сформовану в системі бухгалтерського обліку, проте, враховуючи специфіку предмета дослідження, варто зауважити, що інформаційні запити стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств також визначають його характеристики й особливості. Поширення об'єднань підприємств на вітчизняному ринку (табл. 1.1) свідчить про необхідність подальшого дослідження у даному напрямі.

Питання організації бухгалтерського обліку розкриті у працях різних науковців. У праці Легенчука С. Ф. значна увага приділяється питанню ретроспективності бухгалтерського обліку, ведеться пошук нових способів його організації, орієнтація на міжнародний досвід, зокрема у відображенні поряд з активами, капіталом та зобов'язаннями не фінансової інформації, яка має безпосередній вплив на діяльність суб'єкта господарювання та є важливою для прийняття управлінських рішень [81]. Теоретико-методичному та практичному базису стосовно даного питання присвячені також праці Бутинця Ф. Ф. [23], Кірейцева Г. Г. [64], Леня В. С. [83], Пилипенка А. А. [107], Сопка В. В. [144], Свірка С. В. [137], Хомина П. Я. [164] та інших науковців, у працях яких представлено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку, його організації, принципам, функціям, завданням тощо.

Питання обліку та його організації у діяльності об'єднань підприємств розкрито у працях Костюченко В. М. [29], Кузіної Р. В. [75], Назарової І. Я. [94], Олійник Я. В. [100], Пилипенка А. А. [107] та інших дослідників.

Інтерпретації поняття «організації бухгалтерського обліку» є дуже різноманітними, що пояснюється його специфічністю та багатогранністю, а також постійним розвитком бухгалтерського обліку відповідно до існуючих тенденцій, проте і досі не існує однозначного тлумачення. У результаті

проведення аналізу наукової літератури поняття «організація бухгалтерського обліку» було виділено 3 групи визначень науковців (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Організація бухгалтерського обліку з точки зору різних науковців

(узагальнено на основі додатку Б)

Організація бухгалтерського обліку як процес	Організація бухгалтерського обліку як результат (система)	Організація бухгалтерського обліку і як процес, і як результат
Бутинець Ф. Ф.[23] Войналович О. П.[24] Загородній А. Г. [52] Івахненко С. В. [59] Кузьмінський Ю. А. [76] Кундря-Висоцька О. П.[78] Левицька С. О.[74] Лень В. С.[83] Отенко В. І. [110] Партін Г. О. [52] Пилипенко А. А.[110] Пилипенко Л. М. [52] Сук Л. К. [150] Сук П. Л. [150] Томашевська І. Л. [157] Шмігель О. Д.[172]	Безруких П. С. [10] Власова І. О. [168] Гейер Е. С. [168] Грабова Н. М. [33] Дерій В. А. [42] Маргуліс А. Ш. [89] Наумчук О. А. [168] Німчинов П. П. [98] Степанюк А. Л. [146] Свірко С. В. [138] Сльозко Т. М. [140] Чапкіс Ю. Д. [168]	Завгородній В. П. [144] Сопко В. В.[144]

Групування свідчить про те, що більшість науковців розглядає поняття організації бухгалтерського обліку як процесу, діяльності. Системний підхід розкриває сутність організації бухгалтерського обліку через взаємозв'язки елементів певної системи, з яких вона складається і які обумовлюють особливості її існування та взаємодії з зовнішнім середовищем; визначає її як результат. Враховуючи специфіку предмета дослідження, слід підтримати позицію Завгороднього В. П. та Сопка В. В., які, на відміну від перших двох груп науковців, не притримуються чіткого розмежування стосовно того, є організація бухгалтерського обліку результатом чи процесом. Із метою подальшого дослідження пропонується визначення поняття організації бухгалтерського обліку (на рис. 1.12).

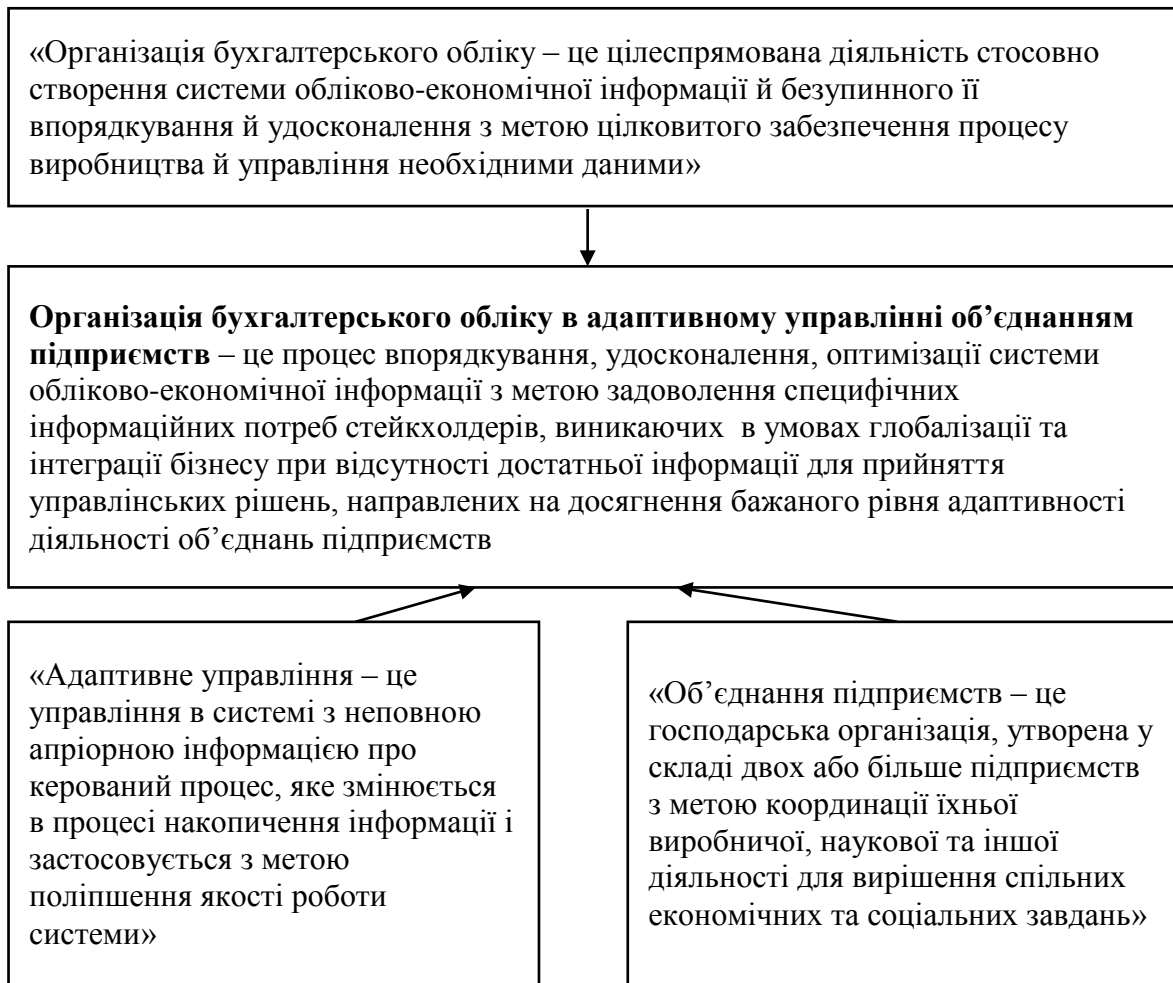


Рис. 1.12. Формування визначення поняття «організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств» (авторська розробка на основі [32; 110, с. 10; 163])

Згідно дослідження Бондаренко Н. М., метою організації бухгалтерського обліку є ефективне виконання обліком інформаційної та контрольної функції [14]. На думку автора, такий підхід обмежує сутність і роль обліку у системі адаптивного управління об'єднанням підприємств. У зв'язку з цим доцільно виявити характеристики організації бухгалтерського обліку через аналіз її етапів (табл. 1.13).

Такі науковці, як Ачкасов А. Є., Бутинець Ф. Ф., Домбровська Н. Р. і Кужельний М. В. виділяють етапи організації бухгалтерського обліку з урахуванням сутності заходів, які здійснюються для забезпечення процесу обліку.

Узагальнення поглядів науковців стосовно етапів організації обліку

(узагальнено на основі [43, с. 185]; [74, с. 6], [5, с. 14], [23, с. 43-45])

Етап	Характеристика	Ачкасов А. Є.	Бутинець Ф. Ф.	Домбровська Н. Р.	Кужельний М. В.	Свірко С. В.
Методичний	вибір застосування конкретних елементів методу бухгалтерського обліку	+	+	+	+	
Технічний	вибір способу обробки облікових даних, розробці, переліку і форм облікових реєстрів, встановленні порядку здійснення записів в регістрах і переносу даних в форми звітності	+	+	+	+	
Організаційний	здійснюється налагодження системи адміністративного управління в бухгалтерії	+	+	+	+	
Початковий	виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові); фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах					+
Поточний	реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку; реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку – облікових реєстрах; групування та перегрупування показників інформаційних даних					+
Підсумковий	узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності; передача результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам; зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності					+

Свірко С. В. визначає етапи відповідно до послідовності здійснення операцій у процесі обліку.

Враховуючи особливості адаптивного управління об'єднання підприємств, пропонується виділити етапи організації бухгалтерського обліку з урахуванням інформаційних потреб стейкхолдерів і хронологічної послідовності здійснюваних операцій у процесі обліку (табл. 1.14).

**Етапи організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні
об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої
[116, с. 877-878])**

Назва етапу	Сутність етапу		
	В адаптивному управлінні	В діяльності об'єднання підприємств	В адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
Ідентифікація інформаційних потреб стейкхолдерів	Визначення специфічних інформаційних запитів стейкхолдерів у процесі адаптивного управління	Визначення стейкхолдерів (їх групування відповідно до запитів) в рамках об'єднання	Формування ієрархії адаптерів відповідно до рівня асиметричності інформації та руху інформаційних потоків в об'єднанні підприємств
Вибір методичного, технічного та організаційного забезпечення обліку	Забезпечення відповідної організації обліку, яка задовольнятиме інформаційні потреби, що виникатимуть в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	Формування забезпечення обліку, яке відповідає специфіці діяльності об'єднання та законодавчо-нормативній базі, що регулює процес обліку його діяльності	Забезпечення обліку та ієрархія адаптерів повинні бути узгоджені між собою в рамках існуючих обмежень та вимог
Реєстрація інформації у відповідних носіях та її узагальнення	Фіксування фактичної та прогностичної облікової інформації в умовах невизначеності та недостатності даних	Фіксування інформації про діяльність підприємств-учасників об'єднання, інтеграція та/або консолідація облікової інформації	Фіксування інформації повинне здійснюватися таким чином, щоб дотримувалася ієрархія адаптерів
Створення інформаційних шаблонів	Оптимізація форми та способів представлення облікової інформації стейкхолдерам для прийняття управлінських рішень у процесі адаптивного управління	Запобігання накопичення надмірної кількості інформації у процесі прийняття управлінських рішень	Уникнення та мінімізація асиметрії інформації
Зворотного зв'язку	Визначення характеристик інформації на кожному рівні (окремій ділянці обліку, на підприємствах-учасниках, об'єднанні в цілому тощо), а також рівня задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств з метою оптимізації організації обліку		

Особливістю першого етапу – ідентифікація інформаційних потреб стейкхолдерів – є виявлення вимог стейкхолдерів з урахуванням призначення інформації, визначення цільової аудиторії, на яку вона розрахована. Даний етап повинен забезпечувати релевантність, оперативність, повноту та доступність облікової інформації. У зв'язку з тим, що особливістю діяльності багатьох об'єднань підприємств є міжнаціональний характер стейкхолдерів (керівництво об'єднання зазвичай взаємодіє з іноземними інвесторами, банками, клієнтами і т.п.), виникає потреба у формуванні інформації таким чином, щоб урахувалися всі побажання стейкхолдерів. Також це пов'язано з переходом вітчизняного обліку від національних до міжнародних стандартів, особливістю яких є вільна форма представлення інформації, що ускладнює її стандартизацію та уніфікацію, до якої звикли у вітчизняній практиці..

Наступним етапом є вибір методичного, технічного й організаційного забезпечення обліку, який полягає у застосуванні певних елементів методу бухгалтерського обліку, способів збору, обробки, систематизації та зберігання інформації, формуванні кадрового та технічного забезпечення процесу обліку. Даний етап є доволі складним та об'ємним за переліком операцій, які необхідно здійснити. Проте він є індивідуальний для кожного суб'єкта господарювання, та повинен враховувати галузь, розмір, організаційно-правову форму, фінансовий, виробничий, управлінський потенціал підприємств та інші фактори.

Третім є етап реєстрації інформації у відповідних носіях та її узагальнення. Його здійснення відбувається з урахуванням вимог, встановлених наказом про облікову політику суб'єкта, законодавчими, нормативно-правовими документами, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Четвертий етап полягає у створенні інформаційних шаблонів – необхідний для представлення облікових даних у зрозумілій і доступній формі стейкхолдерам із врахуванням їх вимог до вигляду та змісту. Він необхідний для того, щоб сформувати єдиний інформаційний простір між стейкхолдерами,

зробивши таким чином їх взаємодію більш ефективною. Це сприятиме уникненню нагромадження та спотворення інформації.

Сутність п'ятого етапу – зворотний зв'язок – полягає у отриманні рекомендацій стейкхолдерів стосовно того, як зробити інформацію більш зрозумілою, корисною та повною. Це сприятиме удосконаленню організації бухгалтерського обліку та створить замкнуту систему, яка матиме схильність до самоналагодження шляхом виявлення інформаційних потреб і коригування форми та змісту облікової інформації.

Враховуючи особливості запропонованих етапів, виділено характеристики організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (рис. 1.13). Етапи повинні підпорядковуватися меті організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств, яка полягає у задоволенні інформаційних запитів стейкхолдерів шляхом надання повної, достатньої, своєчасної та зрозумілої інформації для прийняття зважених управлінських рішень. Ключовими особливостями організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств є:

сутність організації обліку полягає не лише у формуванні облікових даних, а й безпосередньо у задоволенні обліково-аналітичних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні;

у процесі організації бухгалтерського обліку доцільно виділяти такі етапи, як: ідентифікація інформаційних потреб користувачів; вибір методичного, технічного та організаційного забезпечення обліку; реєстрація інформації у відповідних носіях та її узагальнення; створення «інформаційних шаблонів», зворотний зв'язок;

розвиток економіки сприяє розширенню ролі обліку у господарській діяльності суб'єктів господарювання через його характеристики (індикаторну, забезпечувальну, інформаційну, адаптаційну, комунікаційну) та часткову переорієнтацію від формування облікових даних до задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів;

роль облікової інформації є важливою у процесі задоволенні інформаційних потреб стейкхолдерів, адже від того, як відбувається організація бухгалтерського обліку, залежить її якість, а отже і зваженість та обґрунтованість управлінських рішень у процесі адаптивного управління.

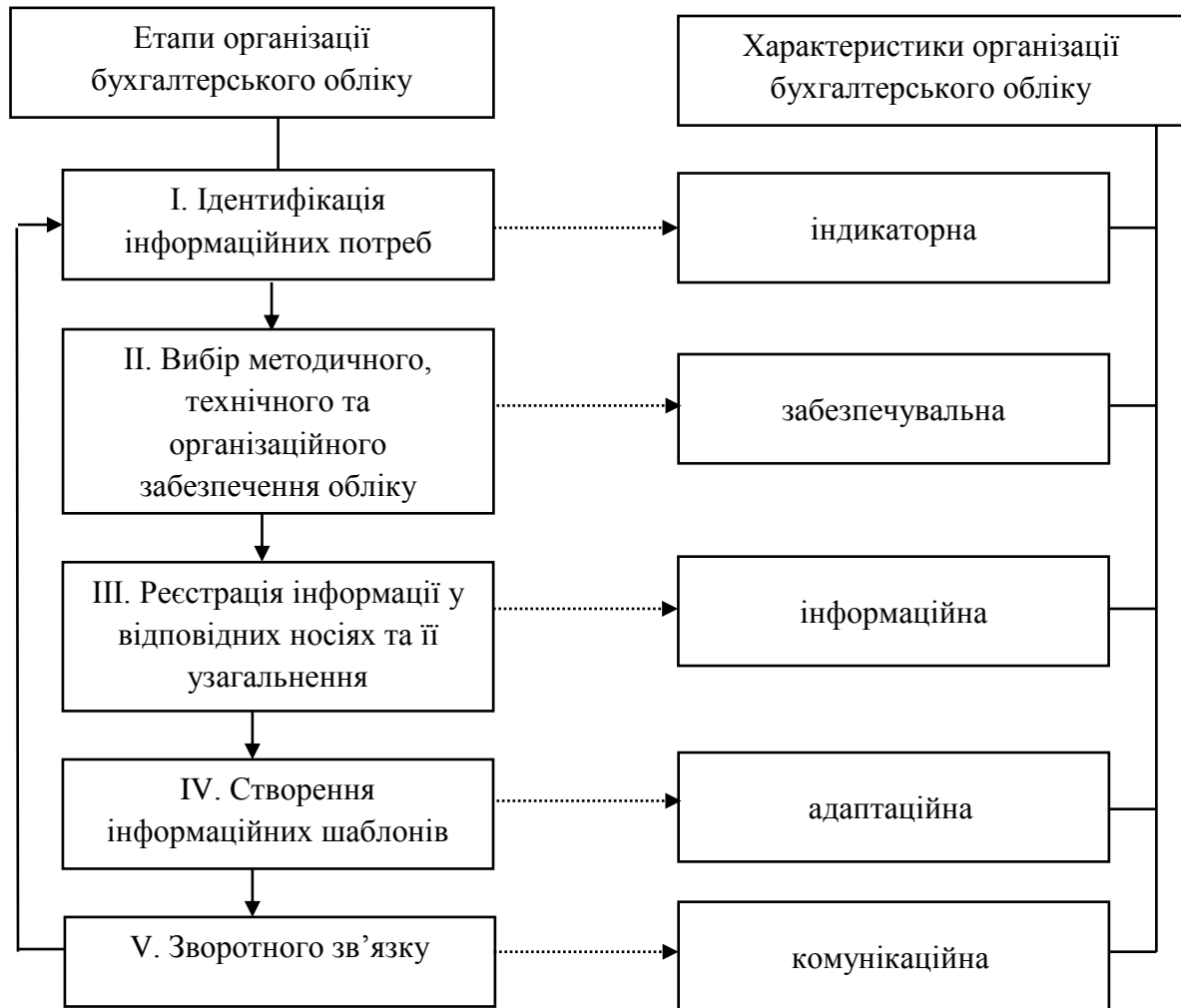


Рис. 1.13. Етапи та характеристики організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [116, с. 877-878])

Загородній А. Г. [52], Олійник Я. В. [100], Партін Г. О. [52], Пилипенко Л. М. [52], Пушкар М. С. [134], Рожелюк В. М. [136], Шпак В. А. [173], Шигун М. М. [171] та Щирба М. Т. [134] досліджували вплив факторів на організацію бухгалтерського обліку, обліковий процес, облікову політику,

облікове середовище та ін. Проте такі доробки мають переважно теоретичний характер, що практично унеможлиблює математичне обґрунтування та визначення рівня їх впливу.

Факторами є причини (обставини), що впливають на рівень та характер окремої категорії (в рамках дослідження це – організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств). Базуючись на теоретичних положеннях політичної економії, умовно їх можна розподілити на дві групи: чинники макроекономічного та мікроекономічного впливу.

На відміну від факторів макроекономічного впливу, фактори мікроекономічного впливу є внутрішніми, а отже здебільшого залежать безпосередньо від дій і прийнятих рішень керівництва суб'єкта господарювання. Дана група факторів здебільшого є підконтрольною у процесі управління, а отже її вплив може бути у певній мірі передбачений та у разі необхідності попереджений, усунутий тощо.

Незважаючи на те, що зовнішні фактори є мало контрольовані, кожному підприємству необхідно визначитися з переліком заходів, які будуть спрямовані на попередження або ліквідацію наслідків впливу таких факторів.

Поряд з тим, що організація бухгалтерського обліку повинна враховувати особливості діяльності суб'єкта господарювання, необхідно брати до уваги також вплив умов, сформованих внутрішніми (підконтрольними керівництву) факторами, та зовнішніх факторів, значна частина яких умовно підлягає контролю або не підлягає взагалі (рис. 1.14).

В цілому серед факторів впливу на організацію обліку суб'єкта господарювання виділено у дослідженні [136, с. 128], наступні:

- інформаційні потреби підприємства;
- наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації;
- структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами.

Враховуючи, що даний перелік має узагальнений характер, доцільно визначати характеристику наведених факторів відповідно до специфіки діяльності об'єднань підприємств та адаптивного управління.

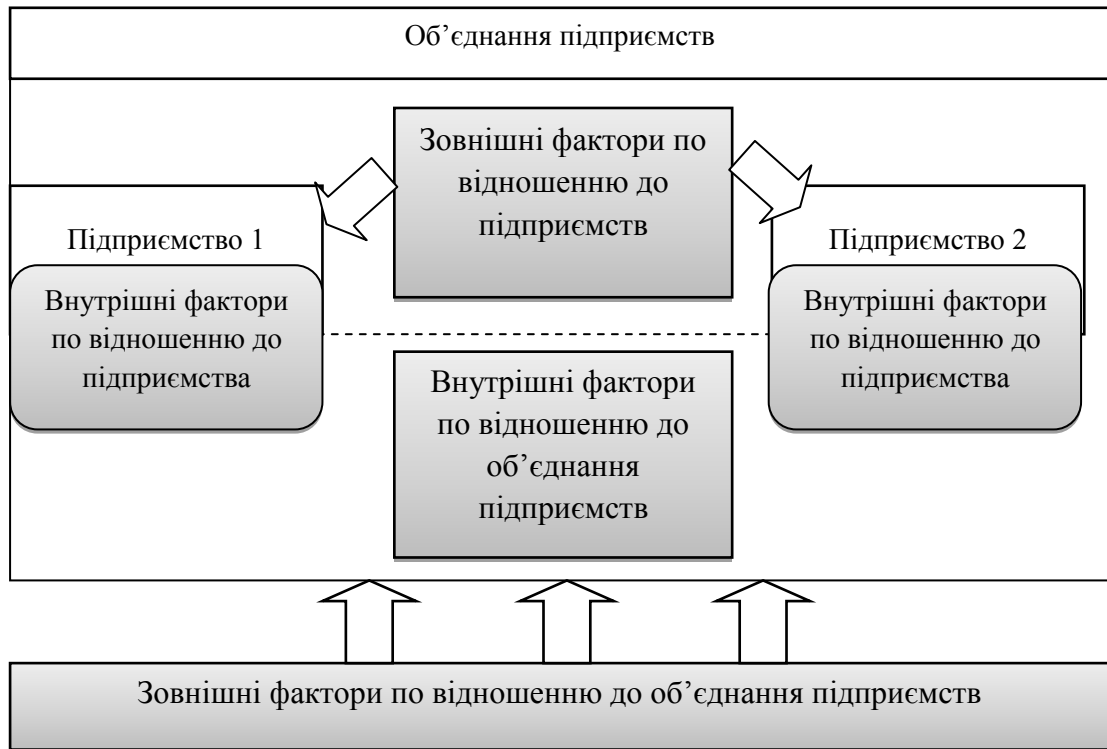


Рис. 1.14. Вплив факторів на організацію бухгалтерського обліку у діяльності об'єднань підприємств (авторська розробка)

Приймаючи за основу наведений у праці [136, с. 128], перелік факторів, адаптуємо його відповідно до специфічних особливостей предмета дослідження.

Інформаційні потреби підприємства визначають роль організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні діяльністю об'єднань підприємств. Інформаційні потреби формуються на основі інформаційних запитів стейкхолдерів. У даному випадку перед організацією бухгалтерського обліку виникають певні вимоги, яким вона повинна відповідати, зокрема усунення спотворення та надмірного нагромадження інформації, дотримання якісних характеристик інформації тощо. Інформаційні потреби можуть бути виражені через певні обліково-аналітичні дані, які повинні бути представлені у зрозумілій оптимальній формі та оперативно конвертуватися в системі документообігу підприємства.

Інформаційні потреби визначаються на основі стратегічних, тактичних та

оперативних цілей підприємства, відповідно до яких розподілені посадові обов'язки та визначено функції відповідальних осіб.

Організація бухгалтерського обліку повинна у повній мірі задовольняти інформаційні потреби стейкхолдерів, оскільки у іншому випадку можуть бути прийняті необґрунтовані управлінські рішення і як наслідок – погіршення фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації є важливим фактором у діяльності об'єднання підприємств, а також у організації бухгалтерського обліку. Саме вони дають можливість на основі попередніх подій зробити висновок про доцільність тих чи інших змін у діяльності та обліку.

Отримані знання є невід'ємною складовою успішної та конкурентоспроможної діяльності підприємства, оскільки вміння ефективно використовувати наявний потенціал дозволяє покращити результати діяльності, використовуючи сильні сторони та забезпечуючи захист «слабких місць». Це дозволяє попередити та нейтралізувати у певній мірі вплив несприятливих факторів, а отже підвищити адаптивність діяльності об'єднання підприємств у цілому й організації бухгалтерського обліку зокрема.

Структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами у значній мірі визначають, яким чином буде побудована організація бухгалтерського обліку. Це обумовлене тим, що об'єднання підприємств мають складну структуру. Так підрозділи/філіали/відділення можуть мати різне географічне положення, розгалужену систему ієрархії між учасниками об'єднання і т.п., що обумовлює також специфічність побудови системи бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. Від того, наскільки повно будуть враховані всі ці особливості, залежить якість інформації, яка буде формуватися у бухгалтерському обліку. Вагомий вплив на організацію бухгалтерського обліку має розмір підприємства [136]. Зокрема для великих підприємств, в тому числі об'єднань підприємств, характерна складна організація обліку з розвинутою системою комунікацій. Для таких суб'єктів

господарювання облік є стратегічно важливим елементом, оскільки без його належної організації неможливий обмін інформацією між стейкхолдерами та контроль за здійсненням господарських операцій. У даному випадку невиконання обліком своїх функцій перешкоджає ефективній діяльності великих підприємств.

Вагомий вплив має нормативно-законодавча база, яка регламентує діяльності об'єднання підприємства, зокрема облік та його організацію: Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [128], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Національне положення бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6-34, постанови Кабінету Міністрів України, накази міністерств, відомств, державної податкової адміністрації, Національного банку України, укази Президента, інструкції, методичні рекомендації, інші законодавчі та нормативно-правові документи, які регулюють діяльність та облік підприємств відповідно до специфіки їх діяльності, наказ про облікову політику підприємства та ін.

Облікова політика визначає організацію бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта господарювання, її формування також зазнає впливу факторів, які розглянуто у праці Пушкаря М. С. та Щирби М. Т. [134].

Враховуючи специфіку діяльності об'єднання підприємств і перелік цих факторів, спостерігається переважання впливу внутрішніх факторів. Це свідчить про те, що облікова політика має на меті детальне регламентування усіх господарських операцій об'єднання підприємства для їх відображення в обліку. У даному випадку недостатньо уваги приділяється зовнішнім факторам, під впливом яких відбуваються зміни як у діяльності суб'єкта господарювання, так і в веденні його обліку, зокрема у обліковій політиці.

Згідно дослідження [136, с. 246], у обліковому процесі об'єднань підприємств має місце організація бухгалтерської служби, яка також зазнає впливу факторів макrorівня (форма власності, користувачі облікової інформації та їх інтереси, рівень кваліфікації облікових працівників, практичний досвід роботи, рівень матеріально-технічної бази підприємства) та макrorівня (стан економіки та поява нових об'єктів бухгалтерського обліку, вимоги до ведення бухгалтерського обліку та звітності, статус і рівень професійної підготовки облікових працівників).

Вищенаведена характеристика факторів, які впливають на складові організації бухгалтерського обліку, є неповною, проте вона свідчить про те, що організація бухгалтерського обліку зазнає тиску значної кількості факторів. Для створення раціональної організації бухгалтерського обліку пропонуємо розширити перелік факторів, які впливають на організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (рис. 1.15). Кожна з наведених умов є важливою для підвищення рівня раціоналізації організації бухгалтерського обліку.

Організація роботи об'єднання підприємств та його учасників і специфіка технології виробництва або надання послуг повинна бути повністю віддзеркаленою в системі бухгалтерського обліку через фіксацію здійснених господарських операцій суб'єктом господарювання за допомогою спеціальних документів. Саме тому організація бухгалтерського обліку повинна якомога детальніше враховувати специфіку діяльності підприємства.

Можливості об'єднання підприємств щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки в значній мірі визначають рівень організації обліку. Кадрове забезпечення відіграє важливу роль у діяльності об'єднання підприємств, оскільки саме людський капітал визначає у сучасних умовах конкурентоспроможність об'єднання підприємств на міжнародному ринку, що пов'язане зі значним розвитком різноманітних технологій.



Рис. 1.15. Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні (авторська розробка на основі [136; 150])

Останні, в свою чергу, можуть значно спростити та прискорити процеси виробництва та реалізації продукції, товарів, надання послуг, проте існує ряд функцій, виконання яких може забезпечити лише людина. Тому перед керівництвом кожної успішної компанії стоїть першочергове завдання у пошуку висококваліфікованих, компетентних, креативних людей, які мають весь набір якостей, необхідних для виконання певних посадових функцій.

Технічне забезпечення обліку дозволяє оптимізувати обліковий процес та обмін інформацією між відповідними користувачами.

Отже, враховуючи специфічність інформаційних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні, особливості діяльності об'єднань підприємств, сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та вплив факторів на організацію бухгалтерського обліку, пропонуються наступні теоретичні положення

організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (рис. 1.16), які разом з принципами, наведеними у табл. 1.9 та етапами організації обліку (рис. 1.13) формують концептуальну схему формування організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (рис. 1.17).

Положення 1. Організація бухгалтерського обліку спрямована на задоволення інформаційних запитів стейкхолдерів об'єднання підприємств. Організація бухгалтерського обліку об'єднання підприємств орієнтована на формування облікової інформації за центрами відповідальності, яка входить до складу обліково-аналітичного забезпечення процесу управління. Таким чином відбувається задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів через надання їм інформації, яка характеризує координацію та узгодження господарських, фінансових, інвестиційних та інших процесів у діяльності об'єднання підприємств [118].

Положення 2. У процесі організації бухгалтерського обліку повинні бути враховані особливості адаптивного управління об'єднанням підприємств. Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств характеризується:

необхідністю розширення принципів формування обліково-аналітичного забезпечення в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств;

встановленням вимог до організації обліку, яка повинна забезпечувати своєчасно й у повній мірі інформаційні потреби стейкхолдерів із метою прийняття управлінських рішень, враховуючи набутий досвід;

визначенням напрямів формування доступного та зрозумілого обліково-аналітичного забезпечення з метою формування необхідної інформації для надання орієнтиру розвитку та підтвердження отриманих результатів не лише для управлінського персоналу, а й для співробітників підприємства;

розробленням заходів із впровадження контролю за плануванням і використанням ресурсів об'єднання підприємства [118].

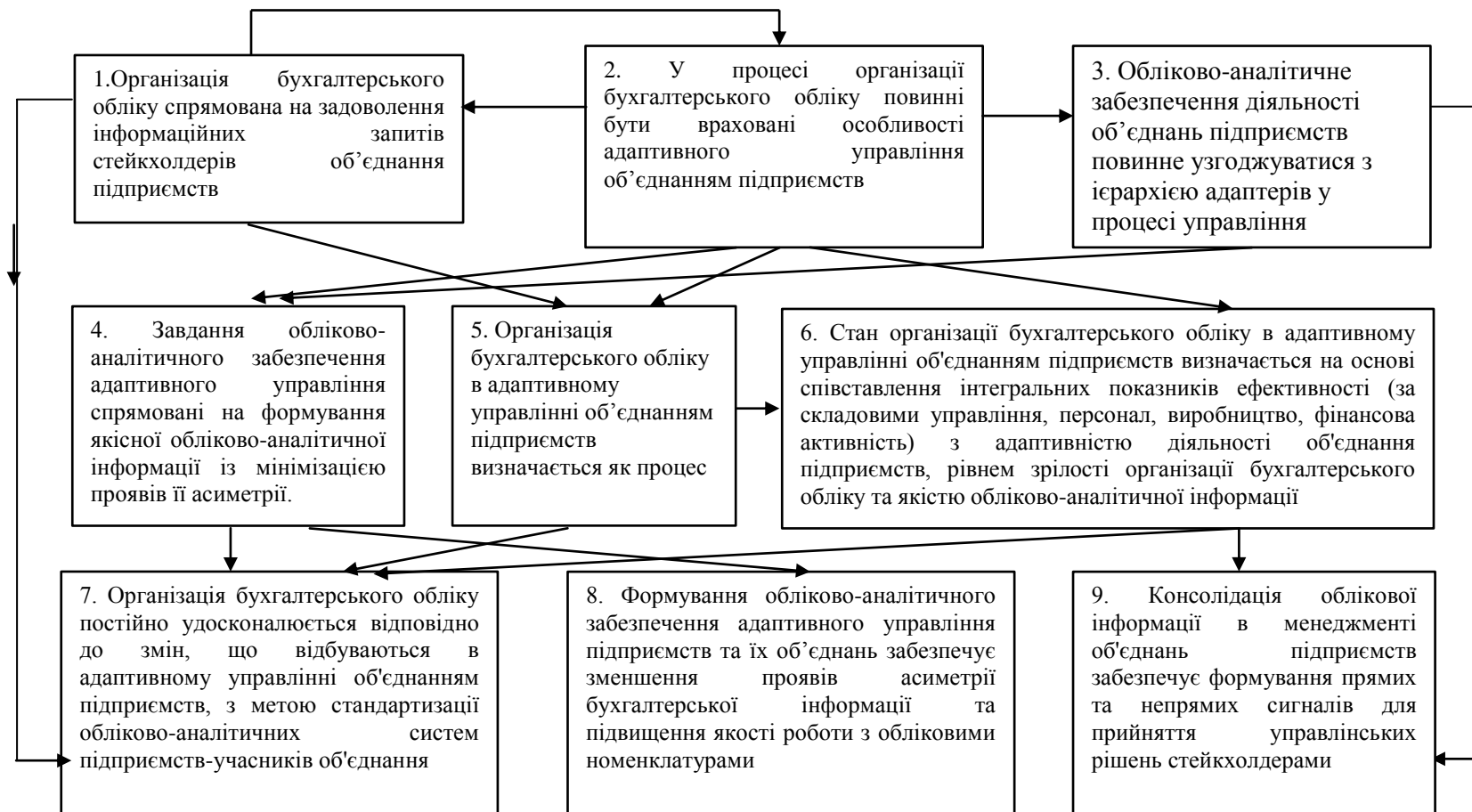


Рис. 1.16. Теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
(авторська розробка на основі оприлюдненої у [118])

Мета концепції: задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств



Рис. 1.17. Концептуальна схема організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [118])

Положення 3. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності об'єднань підприємств повинне узгоджуватися з ієрархією адаптерів у процесі управління. Процес організації бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до контуру адаптивного управління з урахуванням ієрархії адаптерів, яка залежить від ступеня інтеграції обліково-аналітичних систем учасників об'єднання (з окремими/інтегрованими обліково-аналітичними системами) [118].

Положення 4. Завдання обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств спрямовані на формування якісної обліково-аналітичної інформації із мінімізацією проявів її асиметрії. Ключовими завданнями обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств є: забезпечувати менеджерів підприємств-учасників об'єднання необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень; формувати об'єктивну інформацію, яка повинна у повній мірі задовольняти інтереси стейкхолдерів; бути підпорядкованим вимогам аналізу, планування та контролю управлінських рішень; фіксувати відхилення фактичних показників від запланованих; сприяти формуванню й передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації [118].

Положення 5. Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств визначається як процес. Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств – це процес впорядкування, удосконалення, оптимізації системи обліково-економічної інформації з метою задоволення специфічних інформаційних потреб стейкхолдерів, виникаючих в умовах глобалізації та інтеграції бізнесу при відсутності достатньої інформації для прийняття управлінських рішень, направлених на досягнення бажаного рівня адаптивності діяльності об'єднань підприємств [118].

Положення 6. Стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств визначається на основі співставлення інтегральних показників ефективності (за складовими управління, персонал,

виробництво, фінансова активність) з адаптивністю діяльності об'єднання підприємств, рівнем зрілості організації бухгалтерського обліку та якістю обліково-аналітичної інформації. Стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств залежить від якості обліково-аналітичної інформації, рівня зрілості організації бухгалтерського обліку, рівня адаптивності діяльності та інтегральних показників ефективності (за складовими управління, персонал, виробництво, фінансова активність) є запорукою належного задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. Оцінювання стану сприяє розробленню рекомендацій стосовно удосконалення організації бухгалтерського обліку [118].

Положення 7. Організація бухгалтерського обліку постійно удосконалюється відповідно до змін, що відбуваються в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, з метою стандартизації обліково-аналітичних систем підприємств-учасників об'єднання. Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств повинна сприяти формуванню облікової інформації таким чином, щоб забезпечити можливість її обміну між стейкхолдерами підприємств та їх об'єднань, створення інформаційних шаблонів для прийняття управлінських рішень, паралельного аналітичного та синтетичного розкладання облікової інформації, попередження проявів асиметрії облікової інформації. У якості інструмента для визначення доцільності та характеру змін використовується адаптер, який являє собою зв'язок «показник-управлінське рішення» [118].

Положення 8. Формування обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління підприємств та їх об'єднань забезпечує зменшення проявів асиметрії бухгалтерської інформації та підвищення якості роботи з обліковими номенклатурами. Враховуючи, що ступінь інтеграції між учасниками об'єднання може бути різним (з утворенням нової юридичної особи або на договірній основі про співпрацю), обліково-аналітичне забезпечення повинне формуватися таким чином, щоб максимально задовольняти інформаційні потреби стейкхолдерів у обліково-аналітичній інформації, при

цьому враховувати ієрархію адаптерів, вимоги контролінгу щодо реалізації стратегії адаптації та рівень адаптивності діяльності об'єднання підприємств та його учасників. [118].

Положення 9. Консолідація облікової інформації в менеджменті об'єднань підприємств забезпечує формування прямих та непрямих сигналів для прийняття управлінських рішень стейкхолдерами. Консолідація облікової інформації повинна враховувати вимоги до структуризації інформації з позицій виконання стейкхолдерами рольових функцій стейкхолдерами у системі адаптивного управління для забезпечення формування прямих та непрямих сигналів для прийняття управлінських рішень стейкхолдерами [118].

Головна гіпотеза дослідження полягає у наступному: організація бухгалтерського обліку буде задовольняти інформаційні потреби стейкхолдерів у разі її орієнтованості на специфічні особливості адаптивного управління об'єднанням підприємств

Обґрунтування гіпотези. Особливістю об'єднань підприємств є значна кількість осіб (у рамках дослідження – стейкхолдери), що приймає управлінське рішення на підставі обліково-аналітичної інформації. У зв'язку з нестабільною економічною ситуацією, об'єднання підприємств повинні підлаштовуватися під зміни навколишнього середовища, що в свою чергу сприяло розвитку адаптивного управління об'єднанням підприємства. Специфіка діяльності об'єднань підприємств передбачає створення відповідної організації бухгалтерського обліку, і від того, яким чином вона буде здійснена, залежить точність і обґрунтованість управлінських рішень, від чого залежить результативність діяльності об'єднання підприємств.

Головна гіпотеза включає в себе декілька уточнюючих гіпотез: адаптивне управління викликає зміну параметрів організації бухгалтерського обліку; рівень адаптивності та показники ефективності діяльності об'єднання підприємств залежать від якості облікової інформації та рівня зрілості організації бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

1. У результаті аналізу поняття «об'єднання підприємств» було виділено ключові аспекти, які формують специфіку організації бухгалтерського обліку, а саме: вона повинна узгоджуватися з цілями суб'єкта господарювання, його стратегічними орієнтирами, забезпечувати інформаційні запити стейкхолдерів стосовно координації, узгодження та поєднання господарських, фінансових, інвестиційних процесів у діяльності об'єднання підприємств. Обґрунтовано, що в сучасних економічних умовах зростання кількості об'єднань підприємств зумовлено їх перевагами у порівнянні з діяльністю окремих підприємств, зокрема координація діяльності з метою вирішення комерційних, соціальних, наукових та інших завдань.

2. На основі дослідження сутності понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-інформаційне забезпечення», «інформаційне забезпечення» визначено їх ключові елементи; надано характеристику обліково-аналітичному забезпеченню, яке повинно: забезпечувати менеджерів підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, бути підпорядкованим вимогам аналізу, планування та контролю фінансових управлінських рішень, фіксувати відхилення фактичних показників від запланованих, сприяти формуванню і передачі оперативної, якісної, об'єктивної та достовірної обліково-аналітичної інформації. Користувачами обліково-аналітичної інформації в рамках дисертаційної роботи визначено стейкхолдерів, які приймають управлінські рішення та зацікавлені певним чином у результаті діяльності об'єднання підприємств.

3. Доведено, що нестабільність економічного середовища обумовлює необхідність використання адаптивного управління у діяльності об'єднань підприємств. Ураховуючи значний доробок, присвячений основам обліково-аналітичного забезпечення управління, встановлено відсутність врахування

специфічних особливостей інформаційних запитів, що виникають у стейкхолдерів у процесі адаптивного управління, яке використовується у практиці об'єднань підприємств.

4. Охарактеризовано адаптивне управління з позиції системного підходу, окреслено й узагальнено основні елементи, стратегії управління: для стратегії активного виживання характерна орієнтація бухгалтерського обліку на консолідацію інформації про наявний потенціал об'єднання підприємств з метою визначення перспектив розвитку, для стратегії пасивного виживання – ретроспективний характер обліку з визначенням відповідності запланованих завдань, робіт фактично виконаним, для стратегії активного впливу на зовнішнє середовище – формування обліково-аналітичної інформації про потенційні можливості впливу на зовнішнє середовище шляхом створення сприятливих економічних умов для функціонування об'єднання підприємств. Охарактеризовано принципи адаптивного управління, які обумовлюють певну специфіку організації бухгалтерського обліку. Відповідно до аналізу впливу принципів адаптивного управління підприємством на організацію його обліково-аналітичного забезпечення було сформовано особливості обліково-аналітичного забезпечення, для якого представлено розроблену схему інформаційного середовища консолідації даних в діяльності об'єднання підприємств, яка базується на даних фінансового, управлінського обліку та моніторингу зовнішнього середовища.

5. У зв'язку з тим, що один із напрямів розвитку організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств обумовлений впровадженням адаптивних методів та форм управління, що спричинює виникнення нового об'єкта дослідження – обліково-аналітичного забезпечення інформаційних запитів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, у контексті даного питання розглянуто теоретичні та практичні аспекти використання практики моделювання організації бухгалтерського обліку, контролінгу, визначено сутність організації бухгалтерського обліку об'єднання підприємств як процес впорядкування, удосконалення, оптимізації системи обліково-економічної

інформації з метою задоволення специфічних інформаційних потреб стейкхолдерів, виникаючих в умовах глобалізації та інтеграції бізнесу при відсутності достатньої інформації для прийняття управлінських рішень, направлених на досягнення бажаного рівня адаптивності діяльності об'єднань підприємств.

6. Узагальнено фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку у діяльності об'єднань підприємств. Оскільки організація бухгалтерського обліку є підсистемою у діяльності об'єднань підприємств, було розширено перелік існуючих факторів ієрархією адаптерів та особливостями діяльності об'єднання підприємств. Розроблено концептуальну схему організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, яка включає гіпотези дослідження, принципи, теоретичні положення та етапи організації обліку з виділенням її характеристик.

Основні наукові результати дисертаційної роботи, викладені в даному розділі, опубліковані в працях автора за списком літератури [103, 105, 108, 110, 111, 113, 114].

Список використаних джерел: [1–3; 5–8; 11; 12; 15; 20; 23; 24; 26; 27; 30; 32; 33; 35; 36; 40; 40; 42–44; 46–49; 52–54; 56; 57; 59; 61–63; 66; 71; 73; 74; 76; 78; 83; 84; 86; 89–92; 94; 97; 100; 100–102; 104; 105; 108–111; 130; 133; 135; 137; 140; 141; 145; 146; 150; 152; 153; 163–173; 175].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АДАПТИВНОМУ УПРАВЛІННІ
ОБ'ЄДНАННЯМ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Теоретико-методичні положення оцінювання стану організації бухгалтерського обліку

Питання оцінки в обліку є важливим напрямом наукових досліджень, що підтверджується наступними аргументами: оцінювання є складним суб'єктивним процесом, оскільки його результати можуть бути завуальовані та представлені залежно від інтересів суб'єкта, який його здійснює, або ж використані для маніпулювання ситуацією; оцінка є невід'ємною складовою бухгалтерського обліку та використовується для визначення вартості активів, зобов'язань тощо; існування суб'єктів господарської діяльності в рамках економічного простору відбувається із використанням оцінки для узгодження їх цілей між собою; оцінка спрямована на досягнення цілей бухгалтерського обліку; оцінка дозволяє проводити економічний аналіз об'єктів на основі інформації, яка формується в системі обліку; оцінка здійснюється з урахуванням вимог, які виникають у практичній площині [70, с. 3].

Оцінка може використовуватися для визначення вартості у грошовому еквіваленті об'єктів бухгалтерського обліку, явищ та процесів, які відбуваються на підприємстві; для ідентифікації ціннісної характеристики об'єкту оцінювання через виражену думку про його цінність та корисність. Методи оцінювання визначаються відповідно до мети оцінки [151, с. 483].

У той же час, на нашу думку, в рамках теми дослідження доцільним є оцінювання стану організації бухгалтерського обліку з урахуванням характеристик адаптивного управління об'єднанням підприємств, які

обумовлюють певні особливості об'єкта оцінювання. Оцінювання пропонується здійснювати з використанням розробленого методичного підходу, який представлено на рис. 2.1.

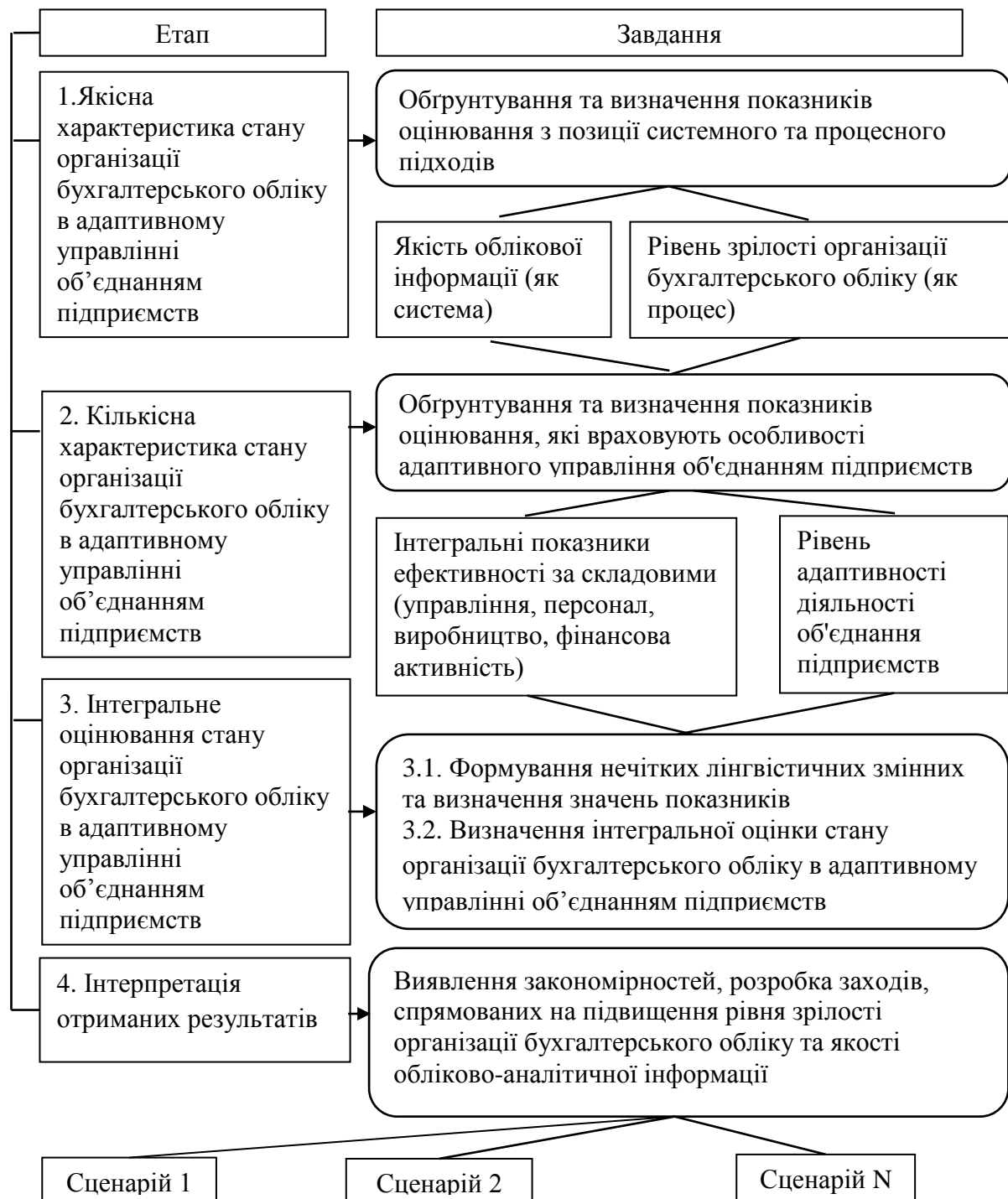


Рис. 2.1. Методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі [121; 125; 127])

У процесі оцінювання пропонується використовувати якісні (якість обліково-аналітичної інформації та рівень зрілості організації бухгалтерського обліку) та кількісні (рівень адаптивності діяльності та інтегральні показники ефективності за складовими персонал, управління, виробництво, фінансова активність) характеристики стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. В рамках даного дослідження вони характеризуються наступним чином:

стан організації бухгалтерського обліку – множина значень змінних параметрів, які характеризують організацію бухгалтерського обліку;

якість обліково-аналітичної інформації – сукупність властивостей обліково-аналітичної інформації, які свідчать про її придатність для користувачів;

зрілість організації бухгалтерського обліку – спроможність організації бухгалтерського обліку формувати облікову інформацію визначеної якості;

адаптивність діяльності – спроможність суб'єкта господарювання підлаштовувати власні параметри діяльності відповідно до змін у зовнішньому середовищі;

інтегральні показники ефективності за складовими персонал, виробництво, управління, фінансова активність – характеристики, обрані для узагальнення результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Враховуючи специфіку предмета дослідження, у якості кількісних характеристик було обрано вищезазначені у зв'язку гіпотезою дослідження про те, що стан організації обліку безпосередньо впливає на результати діяльності суб'єктів господарювання.

Як зазначалося у п.п. 1.3 даної роботи, організація бухгалтерського обліку визначається як процес та водночас є системою, тому для проведення оцінювання пропонується розглядати питання оцінювання зрілості організації бухгалтерського обліку (як оцінку процесу) та якості облікової інформації (як оцінку результату функціонування системи) в контексті адаптивного управління об'єднанням підприємств. Доцільність використання якісного

підходу у даному випадку підтверджується широким спектром наукових розробок. Науковці виокремлюють різні облікові об'єкти, до яких застосовується якісний підхід, що призводить до появи суперечливих концепцій через невпорядкованість наукових знань у даній сфері. Класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку з позиції якісного підходу представлено у додатку Д, табл. Д.1.

Крамаровським Л. М. було виділено такі методи оцінки якості облікової інформації, як нормативний, статистичний, експертний та соціологічний [72]. Їхні характеристики, переваги та недоліки використання наведено у додатку Д, табл. Д.2.

На думку Єршової Н. Ю., «якість облікової інформації – це сукупність суттєвих властивостей облікової інформації, що характеризують її відповідність своєму призначенню і висунутим до неї вимогам, а також здатність задовольняти потреби і запити користувачів» [51, с. 373].

Розрахунок повинен здійснюватися наступним чином (формула 2.1):

$$I = \sum_{i=1}^n k_i \times a_i \quad (2.1)$$

де I – комплексний показник якості облікової інформації;

k – коефіцієнт вагомості i -ої властивості якості облікової інформації;

a – значення i -ої властивості якості облікової інформації;

n – кількість властивостей, що характеризують якість облікової інформації [51, с. 373].

Будько О. В. наголошує на відсутності єдиного підходу до теорії та методології оцінки якості облікової інформації і вважає, що якість облікової інформації являє собою сукупність її властивостей, які характеризують ступінь придатності та спроможність використання в менеджменті для розвитку об'єкта управління за умови, коли витрати на формування такої інформації не перевищують її цінність [22, с. 185] та пропонує якість облікової інформації

визначати як суму факторних показників, які виступають елементами контролю якості (2.2).

$$Q = L+S+O+P+C \quad (2.2),$$

де L – відповідність нормативно-правовій базі;
 S – рівень кваліфікації бухгалтерського персоналу;
 O – рівень організації облікової роботи;
 P – рівень програмного забезпечення;
 C – рівень системи внутрішнього контролю [21, с. 56-57].

Засадним Б. А. було доповнено вищенаведену модель парметром I, який характеризує рівень зацікавленості керівництва та персоналу в наданні якісної облікової інформації [55, с. 852].

У нормативних документах, зокрема у Національному положенні (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділено чотири основні якісні характеристики інформації: дохідливість, доречність (включає в себе суттєвість, своєчасність, цінність), достовірність, зіставність [65; 95].

На думку Голянчук Н. В., у НП(С)БУ перелік характеристик облікової інформації не повний, тому у праці [30] нею виділено:

аналітичність – певний рівень деталізації інформації, яка забезпечує вирішення поставлених завдань;

об'єктивність – інформація характеризує стан підприємства у реальному часі;

оперативність – час між формуванням та надходженням інформації до користувачів повинен бути якомога меншим, щоб забезпечити своєчасність її надходження для прийняття управлінських рішень;

суттєвість та повнота – інформація повинна містити факти, які у повній мірі характеризують реальну ситуацію та є достатніми для вирішення завдань,

визначених у рамках досягнення встановленої цілі відповідальними особами;

сумісність – інформація, яка надходить з різних джерел, не повинна мати протиріч у змісті;

точність – характеристика, яка гарантує однозначне сприйняття інформації різними користувачами у процесі прийняття рішень;

репрезентативність – структура і обсяг інформації повинні бути достатніми та адекватно відображати у повній мірі особливості підприємства;

стійкість – для інформації характерне збереження своїх властивості протягом визначеного часу.

Отже, в наукових працях та нормативних документах визначено певні критерії якості облікової інформації, проте немає затвердженого переліку якісних характеристик облікової інформації. Узагальнення критеріїв якості облікової інформації представлено у додатку Д, табл. Д.3.

Розвиток інформаційних технологій ставить нові вимоги до інформації. Бочуля Т. В. зазначає, що «дані, якими оперує користувач, мають бути «надінформаційними», тобто такими, що здатні перевершити первісні очікування та потреби. Дані бухгалтерського обліку повинні зорієнтувати користувача у фінансово-економічних відносинах і допомогти зайняти та обґрунтувати позицію щодо минулого, теперішнього та майбутнього бізнесу для його розвитку [19, с. 176].

Нагромадження управлінської інформації може стати причиною перевантаження управлінської звітності, що створює труднощі у процесі прийняття управлінських рішень через ризик спотворення інформації у процесі її переміщення між ієрархічними рівнями управління об'єднанням підприємств. Враховуючи позицію Нагірської К. Є. [93, с. 543-545], яка виділяє такі показники:

показники призначення, що відображають корисний ефект від використання виробів та обумовлюють сферу їх застосування;

показники економічності використання сировини, матеріалів, палива, пального та енергії характеризують властивості виробу, що відображають його

технічну досконалість за рівнем або ступенем споживання сировини, матеріалів, пального, енергії;

показники технологічності, що характеризують ефективність (економічність) конструкторсько-технологічних рішень для забезпечення високої продуктивності праці під час виготовлення і ремонту продукції;

ергономічні показники, що відображають взаємодію людини з виробом, дають змогу визначати зручність і безпеку експлуатації виробів;

естетичні показники характеризують спроможність продукції задовольняти потребу в красі; вони визначають такі властивості, як зовнішній вигляд, гармонійність, цілісність, інформаційну промовистість, оригінальність, раціональність і красу форм, відповідність середовищу, стилю, моді, досконалість виконання і стабільність товарного виду виробу;

патентно-правові показники характеризують патентний захист і патентну чистоту продукції та є істотним чинником у визначенні конкурентоспроможності;

показники транспортабельності визначають пристосованість продукції до перевезень, можливість її транспортування за визначеним шляхом з урахуванням умов та терміну перевезень;

екологічні показники характеризують рівень шкідливих впливів на навколишнє середовище, які виникають під час експлуатації або споживання продукції;

економічні показники характеризують витрати на розробку, виготовлення, експлуатацію або споживання продукції, економічну ефективність її експлуатації та ін.;

показники безпеки характеризують особливості продукції, що забезпечують безпеку людини (обслуговуючого персоналу) під час експлуатації або її споживання, монтажу, обслуговування, ремонту, зберігання, транспортування і т. д. [93, с. 543-545].

Формування облікової інформації залежить від організації бухгалтерського обліку, тому вважаємо доцільним аналізувати зрілість

організації бухгалтерського обліку. Так Бочуля Т. В. зосереджує увагу на оцінці інформаційної системи, приводячи таку категорію, як «пертинентність (англ. pertinent – доречний, підходящий) – суб'єктивна оцінка користувачем ступеня відповідності знайденої інформації його потребі або корисність знайденого для рішення поставленого завдання» [18, с. 132]. На її думку, визначати якість інформаційної системи доречно через її функції в рамках обслуговування інтересів користувачів мікро- та макрорівнів за формулою (2.3).

$$Q=f(S,F,T,A), \quad (2.3)$$

де Q – якість інформаційної системи;
 S – швидкість відображення інформації;
 F – повнота інформаційного забезпечення;
 T – швидкість передачі даних;
 A – точність даних [18, с. 133].

Враховуючи ймовірність можливості викривлення облікової інформації (недостовірні дані, механічна помилка, навмисне внесення неправдивої інформації), у праці [18, с. 133] пропонується здійснювати коригування показника якості інформаційної системи за формулою (2.4) [18, с. 133]:

$$Kd = Id/Ir \quad (2.4)$$

де Kd – коефіцієнт викривлення інформації;
 Id – обсяг викривленої інформації (помилки, недостовірні дані тощо);
 Ir – релевантна інформація.

Сурніна К. С. і Богосян М. В. [152, с. 118] вважають, що недоліки в організації бухгалтерського обліку гальмують процес формування та представлення обліково-звітної інформації, а наявність затримок у поданні

звітності створює сприятливі умови для різних зловживань з боку управлінського персоналу, а також погіршення результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Науковці вважають, що оцінка організації бухгалтерського обліку проводиться за певними елементами:

- положення про бухгалтерську службу;
- положення про головного бухгалтера;
- графік (схема) документообігу;
- посадові інструкції;
- наказ про облікову політику, робочий план рахунків;
- організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби;
- технічне забезпечення обліку;
- проходження курсів підвищення кваліфікації.

Оцінювання здійснюється за наступною шкалою: 0 балів – елемент відсутній взагалі; 0,5 бала – елемент присутній, але має низький рівень; 1 бал – елемент присутній, його якість висока.

Рівень організації бухгалтерського обліку визначається через інтегральну оцінку, яка дорівнює загальній сумі оцінок виділених елементів (формула 2.5) [13, с. 256]:

$$I = \sum e_j, \quad (2.5)$$

де e_j – кількісна оцінка елементів організації бухгалтерського обліку

У зв'язку з тим, що організацію обліку можна розглядати як процес, пропонуємо розглянути одну із найбільш відомих моделей для оцінки зрілості підприємства та його процесів 5-рівневу модель СММІ (з урахуванням видів стратегій адаптації, наведених в табл. 1.5). Вона складається з кількох рівнів, характеристика яких наведена у табл. 2.1.

Характеристика рівнів зрілості організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі [170])

Назва рівня	Характеристика організації бухгалтерського обліку	Характеристика бізнес-процесів відповідно до вимог адаптивного управління	Забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
Початковий	Організація бухгалтерського обліку відсутня або має формальний характер	Адаптивне управління не використовується або його вимоги не враховуються	Інформаційні потреби стейкхолдерів не враховуються, орієнтація на зовнішніх користувачів (податкові органи тощо)
Інтуїтивно керований	Формування облікової інформації здійснюється в окремих випадках (наприклад для представлення інформації податковим органам тощо)	Бізнес-процеси в рамках адаптивного управління є скоріше винятком, аніж постійною практикою	Інформаційні потреби стейкхолдерів забезпечуються частково
Визначений	Організація бухгалтерського обліку забезпечує формування облікової інформації з фіксуванням здійснених господарських операцій	Реалізація бізнес-процесів здійснюється відповідно до вимог адаптивного управління	Інформаційні потреби стейкхолдерів забезпечуються не в повній мірі
Керований кількісно	Облікова інформація має на меті не лише фіксування господарських операцій, а й формування сигнальних показників для визначення прогнозних даних	Задовольняються вимоги адаптивного управління шляхом коригування параметрів внутрішнього середовища об'єднання підприємств та його учасників	Інформаційні потреби стейкхолдерів в адаптивному управлінні забезпечені на достатньому рівні
Оптимізований	Відбувається постійне удосконалення та оптимізація організації бухгалтерського обліку відповідно до інформаційних запитів стейкхолдерів	Задовольняються вимоги адаптивного управління шляхом коригування параметрів зовнішнього середовища об'єднання підприємств та його учасників	Задоволення інформаційних потреб відповідає у повній мірі вимогам стейкхолдерів в адаптивному управлінні

У рамках теми дослідження було визначено характеристики організації бухгалтерського обліку та бізнес-процесів відповідно до вимог адаптивного управління, а також забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів в

адаптивному управлінні об'єднанням підприємств за кожним з рівнем. Призначення розробленої моделі полягає у оцінюванні поточного рівня зрілості процесів у адаптивному управлінні об'єднання підприємств та його учасників.

Для першого рівня (початкового) характерно наступне: завершено хоча б один проект, керівництво активно приймає участь у всіх процесах, що відбуваються в діяльності об'єднань підприємств, у його роботі відбувається нагромадження «поточних завдань», які створюють труднощі у процесі управління, делегування повноважень майже не здійснюється; ведення обліку відбувається формально, а вимоги адаптивного управління не враховуються. Даний рівень характеризується або повною відсутністю забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів, або орієнтацією облікового забезпечення на представлення інформації зовнішнім користувачам – органам статистики, податковим органам тощо. В такому випадку інформація не використовується для прийняття управлінських рішень у діяльності об'єднання підприємств, що значно ускладнює чи навіть унеможлиблює процес адаптації.

На другому рівні (інтуїтивно керованому) відбувається частковий розподіл відповідальності переважно за найбільш складні ділянки після виникнення проблемної ситуації, а не для її попередження. Використовується найпростіше програмне забезпечення. Роль обліку зводиться до представлення інформації окремим стейкхолдерам, наприклад податковим органам, адаптивне управління використовується не систематично, тому бізнес-процеси не відповідають його вимогам.

На третьому рівні (визначеному) більшість бізнес-процесів визначено й описано детально. Підприємство має власну базу знань, здійснено розподіл відповідальності за виконувану роботу, присутнє чітке регламентування діяльності: посадові інструкції, положення, регламент процесів тощо. Найбільш проблематичні процеси аналізуються з певною періодичністю. Організація обліку здійснюється відповідно до існуючих стандартів, маючи на меті забезпечити стейкхолдерів найбільш важливою інформацією, враховуються вимоги адаптивного управління у процесі реалізації бізнес-процесів. Наявне

інформаційне забезпечення дозволяє використовувати у якості адаптації стратегію пасивного виживання.

Четвертий рівень (керований кількісно) характеризується тим, що сформовано єдину модель діяльності об'єднань підприємств, присутні актуальні регламентуючі документи, відбувається постійний контроль і моніторинг процесів. Характерна наявність кваліфікованих бізнес-аналітиків та відділів, призначення яких полягає у моделюванні, оцінюванні та оптимізації бізнес-процесів підприємств-учасників об'єднання. Роль обліку полягає не лише у формуванні фактичної інформації про господарські операції, які вже відбулися, а й визначенні прогнозованої інформації. Рівень адаптивного управління дозволяє об'єднанню підприємств коригувати параметри внутрішнього середовища відповідно до економічної та соціально-політичної ситуації на ринках. Обліково-аналітичне забезпечення сприяє використанню стратегії активного виживання.

На п'ятому рівні (оптимізованому) відбувається постійне та безперервне удосконалення процесів моніторингу та контролю на всіх рівнях управління, впроваджена практика прояву ініціатив працівників, задіяних у цих процесах з метою їх оптимізації [170]. Організація бухгалтерського обліку зазнає також постійних змін відповідно до інформаційних запитів стейкхолдерів, а також вимог адаптивного управління, характерною ознакою якого є можливість об'єднання підприємств впливати на параметри свого зовнішнього середовища. Такий стан речей сприяє впровадженню стратегії активного впливу у якості адаптації.

Базуючись на специфіці предмету дослідження, вважаємо, що оцінка стану організації бухгалтерського обліку повинна бути математично обґрунтованою, базуватися на об'єктивному доступному інформаційному забезпеченні. На основі проведеного аналізу наведених методик оцінювання, було виявлено, що вони не у повній мірі враховують сутність предмету дослідження, оскільки мають наступні недоліки:

відсутність рівноваги між аналітичною обґрунтованістю та деталізацією складу показників; більшість праць, які містять ґрунтовну систему показників для оцінки, мають недолік, пов'язаний з відсутністю необхідної інформації для оцінювання та необхідністю залучення значної кількості часових, трудових, а отже і фінансових витрат для здійснення процесу оцінювання; в іншому випадку надмірна абстракція розрахунків у процесі проведення оцінки підвищує рівень суб'єктивізму, оскільки для математичного обґрунтування відсутня необхідна інформація;

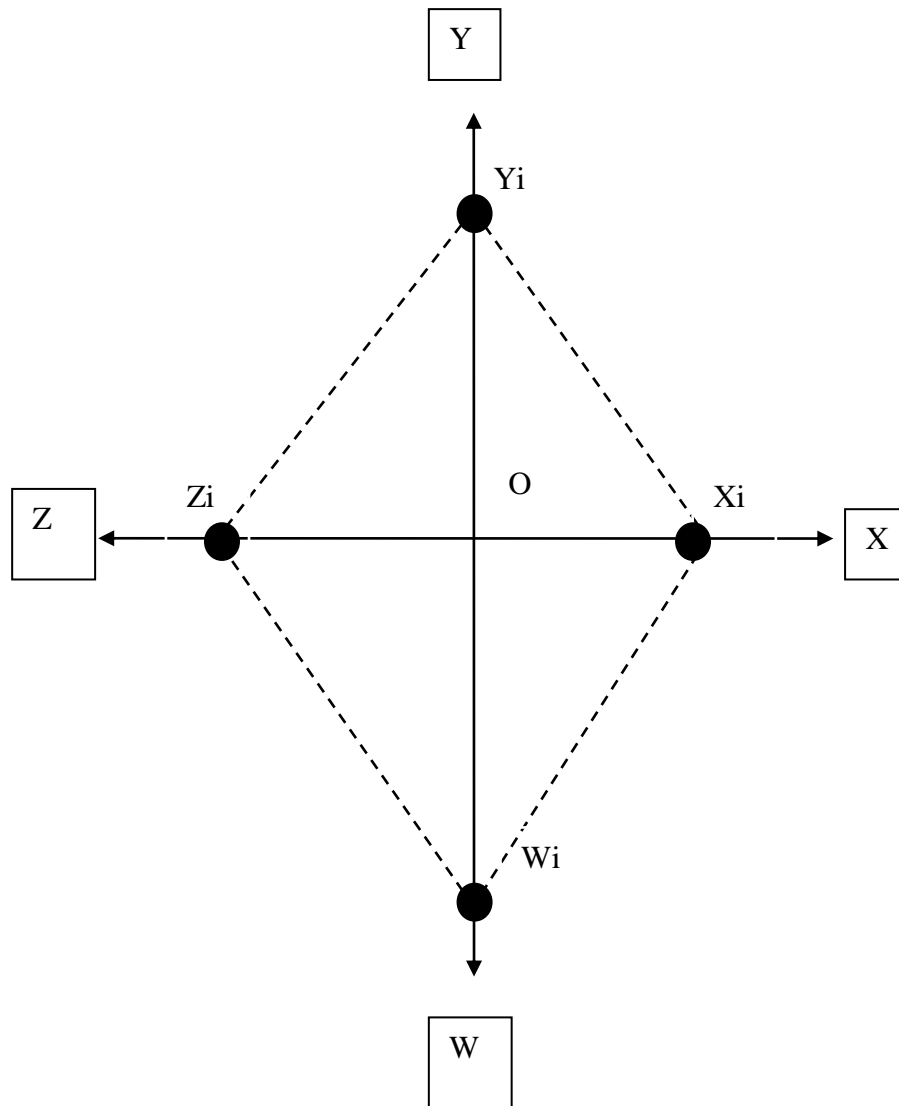
відсутність єдиного інформаційного, організаційного та методичного забезпечення процесу оцінювання, в тому числі рекомендацій стосовно використання вхідної інформації для оцінки, послідовності етапів, інтерпретації отриманих результатів викликає певні суперечності при виборі методу оцінювання;

ігнорування особливостей діяльності суб'єкта господарювання, стан організації бухгалтерського обліку якого оцінюється, значно спотворює результати оцінки і не дає бажаного результату;

недостатня адаптивність методик ускладнює їх пристосування до потреб і середовища функціонування об'єднання підприємства та його учасників.

Враховуючи специфіку предмета дослідження, пропонується проводити оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств за наступними складовими (рис. 2.2).

Використання вищенаведених складових оцінки стану організації бухгалтерського обліку обумовлено тим, що сучасні умови господарювання спонукають керівництво об'єднань підприємств до прийняття ризикових рішень, які, як свідчить практика, не завжди є виваженими, обґрунтованими та найбільш оптимальними у конкретній ситуації. Саме тому у процесі оцінювання важливо враховувати різні аспекти, які характеризують: організацію обліку як процес, як систему; узагальнюючі показники-результати діяльності об'єднання підприємств; вплив зовнішнього середовища на діяльність такого об'єднання.



Умовні позначення:

OX – якість облікової інформації;

OY – рівень адаптивності діяльності;

OZ – рівень зрілості організації бухгалтерського обліку;

OW – інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність).

X_i , Y_i , Z_i , W_i – відповідні значення показників для i -го учасника об'єднання підприємств.

Рис. 2.2. Складові оцінки стану організації бухгалтерського обліку (авторська розробка на основі оприлюдненої у [121])

Вважатимемо, що рівень адаптивності діяльності та інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) об'єднання підприємств та його учасників також свідчать про належний стан організації бухгалтерського обліку. Враховуючи специфічність та різноманітність обраних складових оцінки, доцільно проводити інтегральне оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств з використанням методів нечіткої логіки.

Заключний етап методичного підходу (рис. 2.1) полягає в інтерпретації отриманих результатів, зокрема виявленні закономірностей, розроблення заходів, спрямованих на підвищення стану організації бухгалтерського обліку та якості облікової інформації.

Сценарії (план заходів) пропонується формувати відповідно до отриманих результатів оцінювання за кожним підприємством-учасником об'єднання (або групами учасників, коли об'єднання має велику кількість учасників, серед яких є аналогічні за своїми характеристиками діяльності підприємства). Доцільно враховувати розроблені теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, які наведено в п.п. 1.3 даного дослідження.

Таким чином, формування сценаріїв повинне враховувати наступні аспекти: удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку об'єднання підприємств та його учасників відповідно до вимог адаптивного управління; удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в діяльності об'єднань підприємств з урахуванням принципів контролінгу; підвищення рівня задоволення інформаційних запитів стейкхолдерів; формування центрів відповідальності та ін.

З метою визначення рівня ефективності розвитку та рівня адаптивності управління об'єднання підприємств та його учасників, доцільно провести аналіз діяльності суб'єктів господарської діяльності галузі в цілому для виявлення загальних тенденцій.

2.2. Оцінювання рівня адаптивності діяльності підприємств та їх об'єднань

Від організації бухгалтерського обліку, як зазначалося раніше, залежить формування достовірної, повної та оперативної інформації для представлення її стейкхолдерам з метою прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Інформаційні запити, які виникають в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, охоплюють певні сфери, які контролюються менеджерами певного рівня або в цілому керівництвом, власниками, інвесторами об'єднань підприємств тощо. Основою для формування управлінської думки стосовно вирішення завдань певної ділянки відповідальності є обліково-аналітична інформація, яка базується переважно на фінансовій та управлінській звітності.

Таким чином, від того наскільки об'єктивною, повною, достовірною та оперативною є обліково-аналітична інформація, приймаються обґрунтовані та зважені управлінські рішення, від чого, в свою чергу, залежить фінансовий стан, фінансова стійкість, рівень ділової активності й інші показники діяльності об'єднань підприємств.

Як зазначалося у п.п. 1.2 адаптивне управління може здійснюватися лише за певних умов функціонування об'єднання підприємств, за яких показники, що характеризують їх діяльність, досягають належного рівня, внаслідок чого об'єднання підприємств може успішно здійснювати свою діяльність незалежно від впливу зовнішнього середовища (або мінімізувати цей вплив у достатній мірі).

Отже, особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання характеризуються певними показниками, які дозволяють робити певні висновки. Однією із найбільш узагальнюючих характеристик діяльності будь-якого підприємства є ефективність.

Поняття ефективності є одним із найбільш дискусійних питань у зв'язку з

відсутністю єдиного підходу до змісту самого поняття, методики визначення та інтерпретації отриманих результатів.

Наявність значної кількості методичних підходів для розрахунку ефективності викликають труднощі у процесі вибору показників.

На основі дослідження праць таких науковців, як Бедринець М. Д. [9], Гонтарева І. В. [31], Пономаренко В. С. [129] та Чередник А. О. [31], було визначено, що у процесі визначення ефективності використовуються переважно показники, які характеризують внутрішні фактори у діяльності суб'єкта господарювання.

Прикладом системи показників оцінки ефективності є розробка Бедринець М. Д., згідно з якою виділено 5 напрямів дослідження показників ефективності, перелік запропонованих показників наведено у додатку Е, табл. Е.1. Така система показників доволі повно характеризує діяльність об'єднання підприємств та його учасників із позиції використання ресурсів, проте відбувається нерівномірний розподіл кількості показників між напрямками дослідження ефективності, таким чином одні сфери аналізуються детальніше за інші. В даному випадку основна увага зосереджена на необоротних активах, проте використання фінансових ресурсів розкривається доволі поверхнево. Усі ресурси суб'єкта господарювання тим чи іншим чином впливають на його результати, тому вважаємо доцільним не обмежуватися аналізом лише певної групи.

Враховуючи, що підприємства та їх об'єднання постійно зазнають впливу, як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, для підтримання їх діяльності на ринку ключовою перевагою стає здатність таких суб'єктів господарювання зберігати свої позиції на ринку, незалежно від впливу факторів, тому важливо удосконалювати процес господарської діяльності, зокрема і в частині організації бухгалтерського обліку, з урахуванням сучасних вимог до ведення бізнесу. У зв'язку з цим, пропонується розглядати показники оцінки ефективності виробництва, управління, персоналу та фінансової активності, запропоновані у працях Гонтаревої І. В. та Чередник А. О. (табл. 2.2).

**Зв'язок складових оцінювання за методикою Гонтаревої І. В. та
Чередник А. О. та особливостей діяльності об'єднань підприємств**
(авторська розробка на основі [31])

Складова оцінювання	Особливості діяльності об'єднання підприємств, які враховує складова оцінювання
Ефективність виробництва	Специфічність процесу виробництва продукції, надання послуг; використання оборотних та необоротних засобів виробництва
Ефективність управління	Розгалуженість системи координації управлінських дій в рамках розвитку й функціонування учасників об'єднання підприємств
Ефективність персоналу	Врахування потенціалу людського фактору, як однієї з найвпливовіших рушійної сил розвитку суб'єкта господарювання
Ефективність фінансової активності	Труднощі у процесі перерозподілу, використання та акумулювання фінансових і нефінансових активів у процесі розвитку та функціонування об'єднання підприємств

У табл. 2.2 наведено особливості діяльності об'єднання підприємств, які враховуються при використанні складових оцінювання, виділених науковцями, а запропонована ними система показників представлена у додатку Е, табл. Е.2.

Доцільність використання складових оцінювання, наведених у табл. 2.2, полягає у можливості надання різносторонньої характеристики діяльності об'єднань підприємств за різними узагальненими сферами (персонал, виробництво, управління, фінансова активність), що буде своєрідним орієнтиром для прийняття управлінських рішень.

Отже, перевагами такої системи показників є:

виділення складових оцінювання, які різносторонньо характеризують діяльність об'єднань підприємств;

можливість розрахунку показників на основі управлінської та фінансової звітності, що робить отримані результати більш об'єктивними та конкретними;

чітке розмежування сфер контролю стейкхолдерами (а отже і їх інформаційних запитів), що дозволить уникнути дублювання інформації між сферами відповідальності, а також зменшить об'єм інформації, яку необхідно проаналізувати для прийняття управлінських рішень певному менеджеру.

Недоліком даної системи показників є відсутність врахування

специфічних показників, як, наприклад, рентабельність трансакційних витрат, рівень налагодженості логістичної системи тощо. Дані показники дозволили б отримати більш повне уявлення стосовно результатів оцінювання діяльності об'єднань підприємств, проте враховуючи, що ця інформація є конфіденційною, їх розрахунок на даному етапі неможливий.

На думку Дем'яненко Т. І., ефективна діяльність підприємства характеризується як гнучкість, яка має два виміри – це «швидкість реалізації та величину певної зміни в організації» [41, с. 218]. Тому вона пропонує власний перелік показників для оцінки рівня адаптивної гнучкості (додаток Е, табл. Е.3).

Запропоновані Дем'яненко Т. І. показники характеризують діяльність об'єднання підприємств та його учасників наступним чином:

показники використання виробничих ресурсів дозволять проаналізувати наявність, якість та раціональність використання матеріальних та трудових ресурсів;

показники продажу продукції сприятимуть прийняттю обґрунтованих рішень стосовно необхідності та доцільності збільшення обсягів виробництва та реалізації продукції, товарів, надання послуг;

показники ефективності господарської діяльності дозволять оцінити рівень ефективності діяльності підприємств-учасників об'єднання;

показники фінансового стану характеризують фінансову складову діяльності, зокрема можливості використання наявних коштів, залучення додаткових фінансових ресурсів та ін.

Система показників, запропонована Гонтаревою І. В. та Чередник А. О., є найбільш доцільною для проведення розрахунків, оскільки, на нашу думку, вона у найбільшій мірі враховує особливості предмета дослідження:

з позиції організації бухгалтерського обліку – показники поділені за ділянками відповідальності, що спрощує процес прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації;

з позиції адаптивного управління – показники характеризують ефективність розвитку суб'єкта господарювання, а впровадження адаптивного

управління можливе за умови досягнення суб'єктом господарювання певного рівня розвитку;

з позиції діяльності об'єднання підприємств – жодна з запропонованих систем не має переваг стосовно врахування специфіки діяльності таких утворень, оскільки вони розраховані на окреме підприємство;

з позиції можливості проведення розрахунків – методика розрахунку, запропонована Гонтаревою І. В., та Чередник А. О., включає в себе показники, які можна розрахувати на основі даних, що містяться у фінансовій та управлінській звітності, яка є доступною та оприлюдненою, тому даний розрахунок буде найбільш обґрунтованим і об'єктивним у порівнянні з системами показників, запропонованими такими науковцями, як Бердиренць М. Д. та Демяненко Т. І.

У якості математичного інструментарію для дослідження для визначення інтегральних показників оцінки ефективності розвитку за напрямками пропонується обрати інтегральну оцінку – індекс таксономічного розвитку, який дозволить узагальнити інформацію та зробити висновки стосовно інтегральних показників ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) об'єднань підприємств для розроблення рекомендацій.

У табл. 2.3 наведено характеристику інтегральних показників. Формули для розрахунку показників, які представлені у табл. 2.3, наведено у додатку Ж, табл. Ж.1.

Стимуляторами виступають такі показники, як продуктивність праці, рентабельність адміністративних витрат, рентабельність основних засобів, матеріаловіддача та ін. Їх збільшення має позитивний вплив на загальний результат оцінювання.

До дестимуляторів відносимо фондоемність, тривалість одного обороту запасів, плинність кадрів, коефіцієнт фінансового ризику. Зростання величини показника-дестимулятора негативно позначається на інтегральній оцінці.

**Система інтегральних показників ефективності за складовими
(управління, персонал, виробництво, фінансова активність) об'єднання
підприємств**

Складові	Показник	Тип показника
1. Ефективність виробництва (Ів)	фондовіддача	стимулятор
	фондоємність	дестимулятор
	матеріаловіддача	стимулятор
	рентабельність виробництва	стимулятор
	рентабельність основних засобів	стимулятор
	рентабельність матеріальних витрат	стимулятор
	коефіцієнт оборотності запасів	стимулятор
	тривалість одного обороту запасів	дестимулятор
2. Ефективність управління (Іу)	рентабельність адміністративних витрат	стимулятор
	рентабельність витрат операційної діяльності	стимулятор
	рентабельність інвестицій	стимулятор
	темпи зниження собівартості реалізованої продукції	стимулятор
3. Ефективність персоналу (Іп)	продуктивність праці	стимулятор
	фондоозброєність	стимулятор
	матеріалоозброєність	стимулятор
	обсяг реалізованої продукції на одного працюючого	стимулятор
	плинність кадрів	дестимулятор
4. Ефективність фінансової активності (Іфа)	коефіцієнт абсолютної ліквідності	стимулятор
	коефіцієнт оборотності оборотних активів	стимулятор
	коефіцієнт загальної ліквідності	стимулятор
	коефіцієнт фінансової автономії	стимулятор
	коефіцієнт фінансового ризику	дестимулятор
	коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами	стимулятор
	коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності	стимулятор
	рентабельність власного капіталу	стимулятор

Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) об'єднань підприємств матимуть значення від 0 до 1. У якості статистичної бази було обрано дані 16-тьох підприємств за 3 роки (2016-2018 рр.), серед яких досліджуване об'єднання підприємств у складі ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення», ТОВ «Покровська садиба», ТОВ «Завод високовольтної апаратури» та 13 підприємств, діяльність яких пов'язана з машинобудуванням на вітчизняному

ринку та які частково визначають зовнішні фактори впливу на діяльність досліджуваного об'єднання.

У табл. 2.4-2.6 наведено результати розрахунків інтегральних оцінок за складовими.

Таблиця 2.4

Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) за 2016 рік

Підприємства	Iв	Iу	Iп	Iфа
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,5351	0,8656	0,5303	0,4087
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,3402	0,6358	0,3431	0,2335
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,4474	0,7351	0,2794	0,4579
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,5527	0,5787	0,2674	0,3539
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,1608	0,2483	0,2799	0,0369
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,2632	0,6589	0,2383	0,3582
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,3193	0,3259	0,3642	0,2090
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	0,5267	0,9844	0,2206	0,7444
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,4194	0,7185	0,2779	0,5227
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0651	0,4555	0,1311	0,2283
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,4280	0,6652	0,0963	0,4243
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,4072	0,6663	0,1765	0,6253
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,2138	0,4266	0,2908	0,3260
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,3675	0,6691	0,4052	0,2152
ТОВ «Покровська садиба»	0,8354	0,5288	0,6871	0,3679
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,1590	0,3093	0,1775	0,3868

За результатами оцінювання було виявлено, що у 2016 році найвищий рівень ефективності виробництва був на ТОВ «Покровська садиба» (0,8354), а найнижчий на ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування» (0,1608), ПАТ «Рівнесільмаш» (0,2138) та ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (0,1590).

Ефективність управління була найвищою на ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» (0,9844) та ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка») (0,8656). Найнижчий рівень даної складової характерний для ПАТ «Одеський завод

сільськогосподарського машинобудування» (0,2483), ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (0,3093).

У 2016 році більшість досліджуваних підприємств мало низький рівень ефективності персоналу. Так на ПАТ «Цибулівсільмаш» вона склала 0,0963, на ПАТ «Хмільниксільмаш» – 0,1311, ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш» – 0,1765, на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» – 0,1775. Найбільше значення показника було на ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка») – 0,5303 та ТОВ «Покровська садиба» – 0,6871.

Ефективність фінансової активності була найнижчою на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» – 0,2152 та ПАТ «Хмільниксільмаш» – 0,2283. Найвищий показник був на ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш» – 0,6253 та ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» – 0,7444.

Таблиця 2.5

Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) за 2017 рік

Підприємства	Ів	Іу	Іп	Іфа
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,5580	0,9767	0,4215	0,3590
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	0,4151	0,5807	0,2981	0,1555
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,4720	0,8173	0,2714	0,4461
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,5655	0,6324	0,2680	0,3449
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,2899	0,3815	0,2396	0,1754
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,4373	0,6842	0,2459	0,3702
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,2921	0,7567	0,2580	0,2441
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	0,3123	0,6228	0,1901	0,6909
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,3955	0,7111	0,2857	0,4892
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,1394	0,4904	0,1405	0,0444
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,4642	0,6991	0,1272	0,4164
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,4384	0,6705	0,1640	0,4693
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,4327	0,6210	0,4574	0,2081
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,3266	0,6991	0,1519	0,3502
ТОВ «Покровська садиба»	0,8951	0,5637	0,6572	0,2964
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,4464	0,3222	0,2136	0,3757

У 2017 році ситуація склалася наступним чином. Найнижча ефективність виробництва була на ПАТ «Хмільниксільмаш» (0,1394) та ВАТ «Коломиясільмаш» (0,2921). Найвище значення показника характерне для ТОВ «Покровська садиба» (0,8951). ТОВ «Завод високовольтної апаратури» характеризувався найнижчим значенням ефективності управління (0,3222), в той час як найбільші були на ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь» (0,8173) та ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка») (0,9767). Ефективність персоналу на більшості підприємствах була низькою, зокрема на ПАТ «Цибулівсільмаш» (0,1272), ПАТ «Хмільниксільмаш» (0,1405), ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (0,1519), ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» (0,1901). Найвище значення показника було на ТОВ «Покровська садиба» (0,6572). Фінансова активність характеризувалася найнижчим рівнем ефективності на ПАТ «Хмільниксільмаш» (0,0444), ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш» (0,1555) та ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування» (0,1754). Найвищий рівень ефективності фінансової активності був на ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» (0,6909).

Таблиця 2.6

Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) за 2018 рік

Підприємства	Iв	Iу	Iп	Iфа
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,4320	0,7869	0,3840	0,2941
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,3768	0,1379	0,3521	0,0847
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,4267	0,7873	0,2385	0,3672
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,4806	0,7846	0,2560	0,2901
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,4620	0,4652	0,3274	0,3661
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,3546	0,7090	0,2892	0,2734
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,3278	0,3398	0,2027	0,2689
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	0,3511	0,7847	0,1504	0,5932
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,3681	0,7702	0,2471	0,3309
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,2421	0,5881	0,1146	0,2178
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,3438	0,7866	0,1012	0,3097
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,3477	0,7854	0,0994	0,4307

Продовження таблиці 2.6

Підприємства	Iв	Iу	Iп	Iфа
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,5389	0,7487	0,4711	0,0377
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,4026	0,7363	0,3554	0,3078
ТОВ «Покровська садиба»	0,6968	0,7890	0,6132	0,2261
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,5229	0,9815	0,2508	0,0624

У 2018 році найнижчий рівень ефективності виробництва був характерний для ПАТ «Хмільниксільмаш»(0,2421), а найвищий для ТОВ «Покровська садиба»(0,6968). Ефективність управління на ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш» (0,1379) була найнижчою, в той час як на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (0,9815) цей показник був на найвищому рівні серед досліджуваних підприємств. Як і в минулому році рівень ефективності персоналу знаходиться на низькому рівні, зокрема на ПАТ «Хмільниксільмаш» (0,1146), ПАТ «Цибулівсільмаш (0,1012), ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш» (0,0994). Найвищий рівень був на ТОВ «Покровська садиба» (0,6132). Рівень ефективності фінансової активності був найбільшим на ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»(0,6932), а найменшим на ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш» (0,0847), ПАТ «Рівнесільмаш» (0,0377), ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (0,0624). Аналіз динаміки складових за період 2016-2018 рр. наведено в табл. 2.7.

Так протягом періоду, що аналізувався у найбільшій мірі знизилася ефективність виробництва на ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» на 0,18. Набільше позитивне відхилення було на ПАТ «Рівнесільмаш» – 0,33 та ТОВ «Завод високовольтної апаратури» – 0,036.

Ефективність управління значно скоротилася на ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш» – на 0,50 та на ВАТ «Чортківський завод «Агромаш» – на 0,20. На ПАТ «Рівнесільмаш» відбулося помітне зростання показника на 0,33, як і на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (0,67).

Найбільше скорочення рівня ефективності персоналу відбулося на ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка») – на 0,15 та на ВАТ «Коломиясільмаш» – на 0,16. Максимальне зростання характерне для ПАТ «Рівнесільмаш» – на 0,18.

**Абсолютне відхилення інтегральних показників ефективності за
складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність)
за період 2016-2018 рр.**

Підприємства	Iв	Iу	Iп	Iфа
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	-0,10	-0,08	-0,15	-0,11
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,04	-0,50	0,01	-0,15
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	-0,02	0,05	-0,04	-0,09
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	-0,07	0,21	-0,01	-0,06
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,30	0,22	0,05	0,33
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,09	0,05	0,05	-0,08
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,01	0,01	-0,16	0,06
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	-0,18	-0,20	-0,07	-0,15
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	-0,05	0,05	-0,03	-0,19
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,18	0,13	-0,02	-0,01
ПАТ «Цибулівсільмаш»	-0,08	0,12	0,00	-0,11
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	-0,06	0,12	-0,08	-0,19
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,33	0,32	0,18	-0,29
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,04	0,07	-0,05	0,09
ТОВ «Покровська садиба»	-0,14	0,26	-0,07	-0,14
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,36	0,67	0,07	-0,32

Фінансова активність в цілому знизилася, у найбільшій мірі це відбулося на ПАТ «Рівнесільмаш» на 0,29 та на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» на 0,32.

Серед досліджуваних підприємств є ті, для яких характерне зниження всіх складових ефективності – ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»), ВАТ «Чортківський завод «Агромаш». Для ТОВ «Покровська садиба», ПАТ «Завод агротехнічних машин», ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь», ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин» та ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш» характерне зниження всіх складових, окрім ефективності управління. Для ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування» характерне збільшення усіх складових. ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування», ПАТ «Рівнесільмаш» та ТОВ «Завод високовольтної

апаратури» характеризуються зростанням усіх складових, окрім ефективності фінансової активності.

Графічна інтерпретація отриманих результатів аналізу учасників досліджуваного об'єднання наведено на рис. 2.3-2.5.

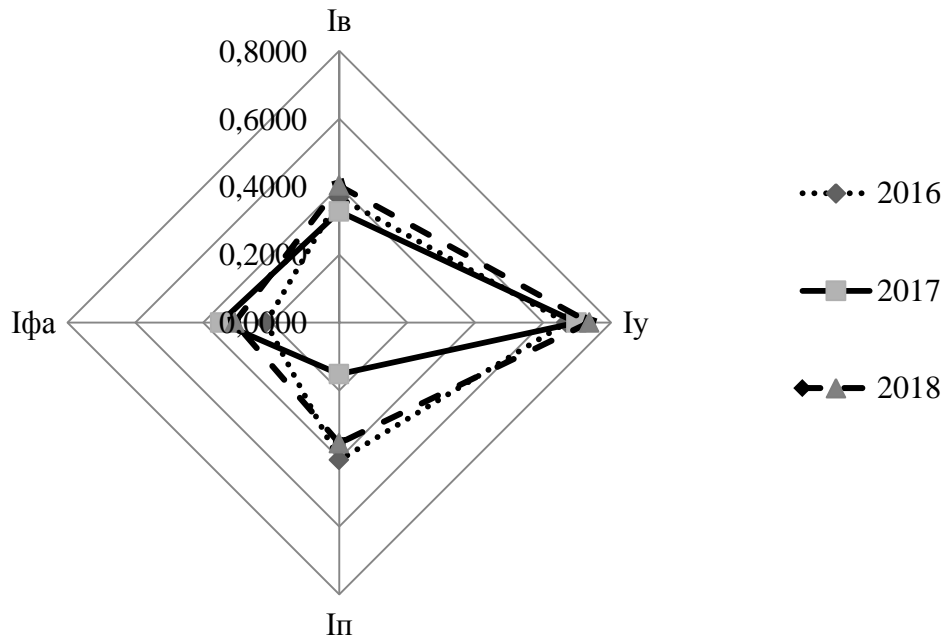


Рис. 2.3. Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) на ТОВ «Енергетичні рішення» за 2016-2018 рр.

Враховуючи рис. 2.3, зазначимо, що серед усіх складових на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» найбільше значення має ефективність управління, в той час як ефективність виробництва, фінансової активності та персоналу знаходять приблизно на однаковому рівні. Найбільше відхилення характерне для оцінки, що характеризує ефективність персоналу, значне відхилення якої відбулося у 2017 році. У 2017 році на підприємстві відбулося зростання фінансової активності, проте поряд з цим знизилася ефективність виробництва. У 2018 році підвищилася ефективність виробництва, управління та персоналу, проте відбулося зниження фінансової активності. На рис. 2.4 наведено результати оцінювання на ТОВ «Покровська садиба».

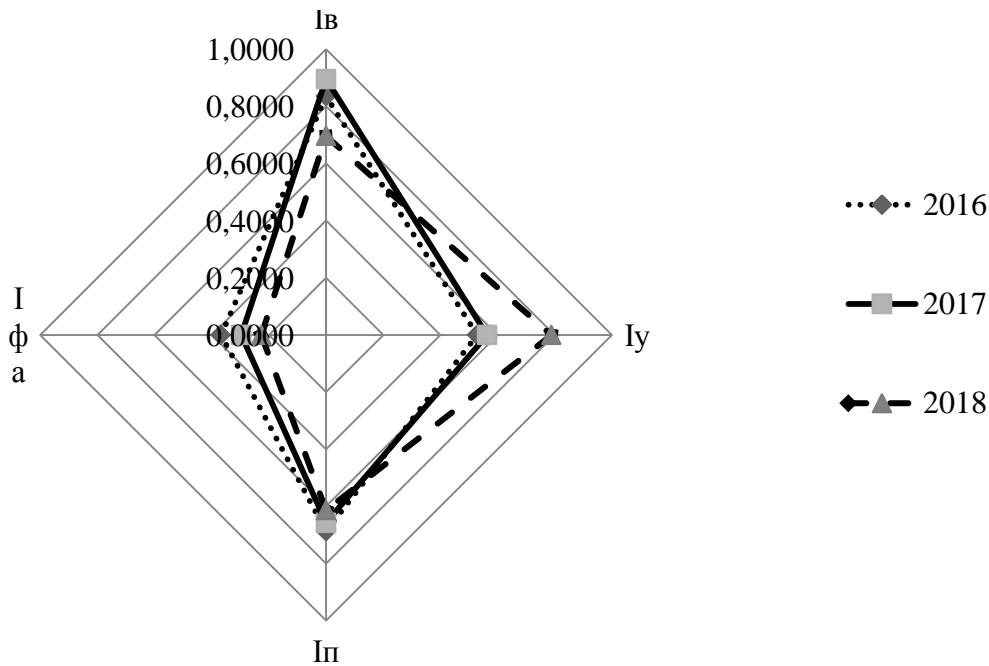


Рис. 2.4. Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) ТОВ «Покровська садиба» за 2016-2018 рр.

Отримані результати свідчать, що на ТОВ «Покровська садиба» увага керівництва зосереджена на процесі виробництва та персоналі підприємства, що демонструє рис. 2.4.

Протягом досліджуваного періоду відбувається зниження фінансової активності підприємства.

У 2017 році ефективність виробництва, управління та персоналу зростала, в той час як фінансова активність знижувалася.

Така ситуація стала причиною того, що у 2018 році почав знижуватися рівень ефективності виробництва та персоналу, оскільки основна увага була зосереджена на управлінні, можливо, з метою підвищення фінансової активності, що не дало бажаних результатів.

На рис. 2.5 представлено результати аналізу ТОВ «Завод високовольтної апаратури». На відміну від інших учасників об'єднання, дане підприємство характеризується найгіршим рівнем ефективності розвитку, оскільки його складові характеризуються найнижчим рівнем.

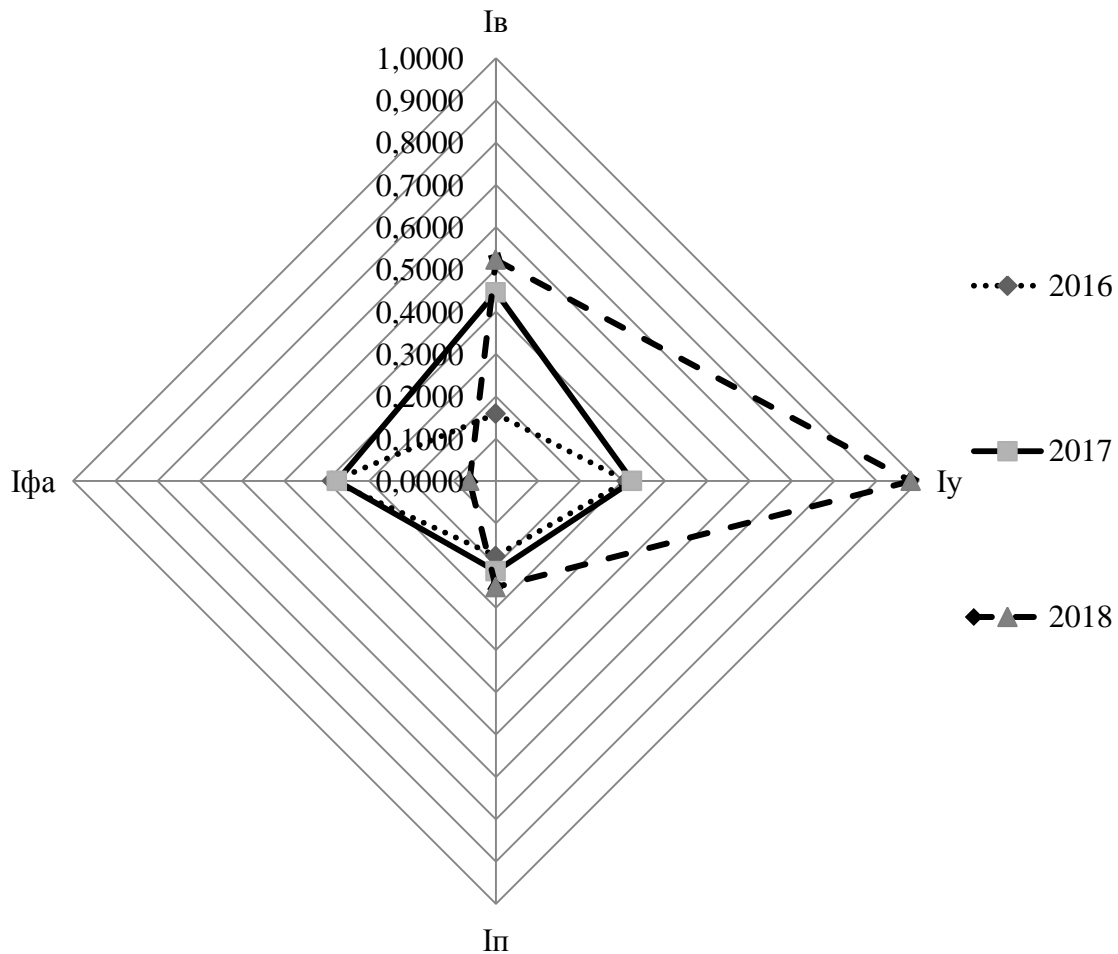


Рис. 2.5. Інтегральні показники ефективності за складовими (управління, персонал, виробництво, фінансова активність) ТОВ «Завод високовольтної апаратури» за 2016-2018 рр.

Згідно з рис. 2.5 важко визначити, на якій із складових зосереджена увага керівництва підприємства. У 2016 році ефективність фінансової активності переважала рівні всіх інших складових, проте протягом 2017-2018 рр., відбуло зростання ефективності виробництва, персоналу та управління в той час, як фінансова активність підприємства знизилася.

Наступним елементом кількісної характеристики організації бухгалтерського обліку в рамках розроблено методичного підходу є оцінювання рівня адаптивності діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання.

Серед науковців також не існує одностайної думки стосовно того, яким чином оцінювати адаптивність об'єднань підприємств та їх учасників.

У праці Ячменьової В. М. [176, с. 98] пропонується визначати узагальнений індекс адаптивності, який включає в себе індекси ринкової (формула 2.6) та економічної адаптивності (формула 2.7):

$$I_{pa} = \frac{K_{pc}}{K_{pp}}, \quad (2.6)$$

де I_{ca} – індекс ринкової адаптивності;

K_{pc} – обсяги продажу на ринку (у сегменті до розробки та реалізації заходів з адаптації);

K_{pp} – обсяги продажу на ринку (у сегменті після розробки та реалізації заходів з адаптації).

$$I_{ea} = \Sigma \Pi_{ij} - R - \frac{\Delta R}{\Pi_{ij}}, \quad (2.7)$$

де I_{ea} – індекс економічної адаптивності;

$\Sigma \Pi_{ij}$ – загальний прибуток, отриманий від реалізації і-го виду продукції в j-му сегменті;

$R, \Delta R$ – загальний і додатковий обсяг інвестицій (що спрямовується з чистого прибутку), необхідний для реалізації адаптивності.

На думку Соколової Л. В. [142, с. 222], доцільно розраховувати показник чистого інтегрованого приведенного ефекту адаптації. Дослідниця визначає його через такі складові: приріст виручки від реалізації за рахунок впроваджених адаптаційних заходів; сума кредиту, необхідна для реалізації комплексу адаптаційних заходів; річні амортизаційні відрахування, обумовлені адаптаційними заходами; операційні та інші поточні витрати для реалізації адаптаційних заходів; рівень інфляції тощо.

Ураховуючи специфіку предмета дослідження, а також відсутність

деталізованої інформації, необхідної для розрахунків, запропонованих вище, пропонується для визначення рівня адаптивності діяльності використовувати коефіцієнт варіації, який є відносною величиною, що дозволяє визначити ступінь мінливості ознаки.

Аналогічно до розробленого підходу Радзіховської Л. М. [135, с. 24], яка пропонує використовувати коефіцієнт варіації у якості кількісного аналізу економічних ризиків, визначимо рівень адаптивності діяльності підприємств, використовуючи у якості бази розрахунку інтегральні показники ефективності виробництва, персоналу, управління та активності фінансової діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання (табл. 2.2). Коефіцієнт варіації розраховується за наступною формулою (2.8):

$$V = \frac{\sigma}{X_{\text{ср}}}, \quad (2.8)$$

де σ – середнє квадратичне відхилення;

$X_{\text{ср}}$ – середня арифметична варіаційного ряду.

Чим вищий рівень варіації, тим більш нестійкою є сукупність даних, тому рівень адаптивності діяльності (P_a) пропонується визначати за формулою (2.9):

$$P_a = 1 - V \quad (2.9)$$

де V – коефіцієнт варіації;

Отримані значення коефіцієнта варіації наведено в табл. 2.8. Проведені розрахунки показали, що найвищий рівень адаптивності діяльності характерний для таких підприємств, як ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш» – 0,8260, ТОВ «Покровська садиба» – 0,8383, ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка») – 0,8566, ПАТ «Цибулівсільмаш» – 0,8606, ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування» –

0,8626, ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин» – 0,8966, ПАТ «Завод агротехнічних машин» – 0,9058, ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь» – 0,9243.

Таблиця 2.8

Результати розрахунку коефіцієнта варіації

Підприємство	Значення коефіцієнта варіації	Підприємство	Значення коефіцієнта варіації
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,1434	ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,1034
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,3156	ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,3661
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,0757	ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,1394
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,0942	ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,1740
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,4524	ПАТ «Рівнесільмаш»	0,4245
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,1372	ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,2076
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,2499	ТОВ «Покровська садиба»	0,1617
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	0,2042	ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,5165

На рис. 2.6 наведена графічна інтерпретація рівня адаптивності діяльності підприємств. Найнижчий рівень адаптивності діяльності характерний для ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування» – 0,5476, ПАТ «Рівнесільмаш» – 0,5755 та ТОВ «Завод високовольтної апаратури» – 0,4835.

Найкращий рівень адаптивності діяльності характерний для ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь» – 0,9243, ПАТ «Завод агротехнічних машин» – 0,9058 та ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин» – 0,8966.

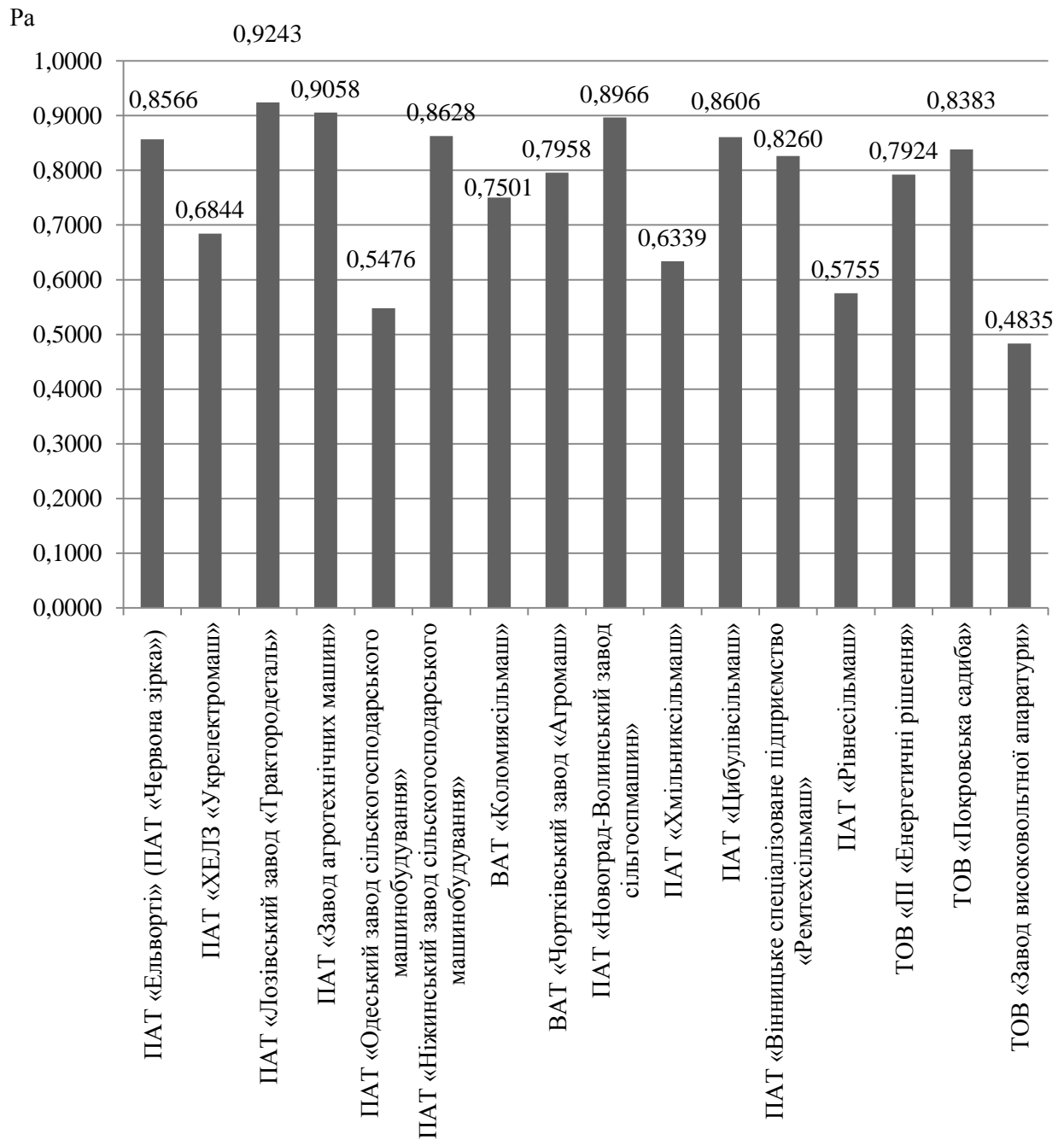


Рис. 2.6. Рівень адаптивності діяльності підприємств за період 2016-2018 рр.

Наступним етапом методичного підходу є визначення якісних оцінок, які характеризують стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

2.3. Реалізація методичного підходу до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку

На основі отриманих кількісних характеристик стану організації бухгалтерського обліку досліджуваних підприємств, було проведено кластерний аналіз з використанням методу К-середніх.

Розрахунки результатів кластерного аналізу наведено у додатку К. Графік середніх значень для кластерів станів представлено на рис. К.2, який свідчить про те, що у найбільшій мірі виділені кластери відрізняються між собою за ефективністю управління, потім за ефективністю фінансової активності, ефективністю виробництва, рівнем адаптивності діяльності та у найменшій мірі за ефективністю персоналу. Дисперсійний аналіз оцінки якості показників, представлений на рис. К.3., свідчить про наступне: ефективність управління є ключовою ознакою серед наведених, яка дозволяє виокремити досліджувані підприємства в рамках означених кластерів, що підтверджується найбільшим значенням міжгрупової дисперсії (0,5024) та відносно найменшим внутрішньогрупової (0,1481).

Згідно характеристик кластерів, наведених на рис. К.4 та рис. К.5, у результаті аналізу було виділено 3 кластери підприємств (табл. 2.9).

Перший кластер характеризується в середньому найнижчими значеннями ефективності виробництва (0,3522), ефективності управління (0,3827) та ефективності персоналу (0,2492) у порівнянні з іншими кластерами.

Для другого кластеру характерне найбільше значення з-поміж трьох кластерів ефективності управління (0,8398), ефективності виробництва (0,5862) та найменше значення ефективності фінансової активності (0,1087).

Підприємства третього кластеру мають у середньому найвищі значення рівня адаптивності (0,8579) та ефективність фінансової активності (0,3552) з-поміж підприємств інших кластерів.

Середні значення кількісних оцінок стану організації бухгалтерського обліку за виділеними кластерами

Склад кластера	Рівень адаптивності діяльності	Ефективність виробництва	Ефективність управління	Ефективність персоналу	Ефективність фінансової активності
<u>Кластер 1: з низьким рівнем кількісної характеристики</u> ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш», ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь», ПАТ «Завод агротехнічних машин», ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування», ПАТ «Ніжинський завод сільсько-сподарського машинобудування», ВАТ «Коломиясільмаш», ВАТ «Чортківський завод «Агромаш», ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин», ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,6540	0,3522	0,3827	0,2492	0,2344
<u>Кластер 2: з високим рівнем кількісної характеристики</u> ПАТ «Рівнесільмаш», ТОВ «Покровська садиба», ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,6324	0,5862	0,8398	0,445	0,1087
<u>Кластер 3: з середнім рівнем кількісної характеристики</u> ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»), ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш», ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь», ПАТ «Завод агротехнічних машин», ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування», ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування», ВАТ «Коломиясільмаш», ВАТ «Чортківський завод «Агромаш», ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин», ПАТ «Хмільниксільмаш», ПАТ «Цибулівсільмаш», ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш», ПАТ «Рівнесільмаш», ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,8579	0,3897	0,7701	0,2357	0,3552

Як було зазначено у розділі 1, через незадовільний стан організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств відбувається формування обліково-аналітичної інформації, яка не в достатній мірі задовольняє

інформаційні потреби стейкхолдерів, що певним чином впливає на ефективність управління, яка обумовлює і характеристики інших складових ефективності персоналу, фінансової активності та виробництва об'єднань підприємств, а також рівень адаптивності їх діяльності.

Адаптивне управління, в свою чергу, передбачає високу стійкість та пристосовуваність діяльності об'єднань підприємств, а отже вважатимемо, що і їхньої організації бухгалтерського обліку до впливу зовнішніх та внутрішніх факторів (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Процесуальна та результативна складові стійкості та пристосовуваності системи управління об'єднанням підприємств (ОП)

(авторська розробка на основі [155])

У процесі якісного аналізу пропонується використовувати метод експертних оцінок, оскільки він у найбільшій мірі враховує специфіку предмета дослідження і дозволить оцінити якість обліково-аналітичної інформації та рівень зрілості організації бухгалтерського обліку в умовах адаптивного управління при відсутності повної інформації, достатньої для застосування статистичних методів. Петяк Ю. Ф. виділяє наступні етапи опитування: «визначення мети експертизи, аналіз об'єкта дослідження та виявлення його

властивостей, для яких треба надати кількісні значення; визначення способу експертного оцінювання та підготовка анкет опитування; встановлення кількості експертів у групі та її персонального складу; проведення експертизи; збір та опрацювання результатів експертизи; аналіз отриманих даних опитування для прийняття» [106, с. 25].

Метою експертизи у рамках даного дослідження є оцінювання якості обліково-аналітичної інформації та рівня зрілості організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Таким чином, об'єктом аналізу виступає обліково-аналітична інформація та зрілість організації бухгалтерського обліку, характеристики яких обумовлені специфічністю інформаційних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні та діяльністю об'єднань підприємств (особливі вимоги до консолідації та/або інтеграції звітності учасників об'єднання, значна кількість інформаційних потоків тощо).

На основі додатку Д та п.п. 2.1 було визначено критерії для експертного оцінювання (табл. 2.10) та сформовано анкету, наведену у додатку Л (рис. Л.1). Беручи за основу методику визначення кількості експертів для проведення опитування, наведену у праці [174], у якості респондентів було обрано менеджерів різного рівня, які використовують обліково-аналітичну інформацію при прийнятті рішень в адаптивному управлінні на рівні окремого підприємства та об'єднання в цілому. Кількість експертів (N) визначалась у відповідності з встановленим рівнем змін середнього значення отриманого показника через включення чи виключення експерта до складу експертної групи (ε). Якщо рівень змін дорівнюватиме 0,3 ($\varepsilon = 0,3$), то мінімальна кількість експертів, згідно з рекомендаціями [174], становитиме ($N_{\text{MIN}} = 0,5 \times (3/\varepsilon + 5) = 0,5 \times (3/0,3 + 5) = 7,5 \approx 8$) 8 осіб. Результати опитування наведено у додатку К (табл. К.1-К.3 і табл. К.7-К.9). На основі методики, наведеної у праці [154, с. 38], було визначено ентропійний коефіцієнт конкордації, який характеризує узгодженість думок експертів. Його проміжні розрахунки та результати наведено у додатку Л (табл. Л.4-Л.6 і табл. Л.9-Л.12).

Критерії для експертного оцінювання

Умовне позначення	Характеристика	Умовне позначення	Характеристика
Якість облікової інформації		Рівень зрілості організації бухгалтерського обліку	
Я1	Доречність інформації (є суттєвою, своєчасною, цінною)	31	Рівень зацікавленості керівництва та персоналу в наданні якісної облікової інформації
Я2	Дохідливість інформації (має однозначне тлумачення для користувачів, зацікавлених у даній інформації)	32	Визначеність масштабів, часових, якісних і кількісних рамок системи бухгалтерського обліку
Я3	Достовірність інформації (не містить помилок, перекручень, які впливають на прийняття рішень)	33	Наявність дублювання інформації
Я4	Зіставність інформації та можливість порівнювати її за різні періоди	34	Рівень технічного, методичного та організаційного забезпечення обліку
Я5	Об'єктивність інформації (відображає відомості про поточний стан підприємства в реальному часі)	35	Оптимальність форми представлення обліково-аналітичної інформації стейкхолдерам
Я6	Рівень оперативності інформації (надходить до користувачів у момент появи в облікових регістрах підприємства)	36	Відповідність обліково-аналітичної інформації запитам користувачів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
Я7	Однозначність сприйняття інформації різними стейкхолдерами	37	Збір, аналіз та використання рекомендацій стейкхолдерів про формування та оформлення інформації для прийняття управлінських рішень
Я8	Репрезентативність інформації (має достатню структуру і обсяг для адекватного відображення особливостей діяльності об'єднання підприємств і його учасників)	38	Узгодженість інформаційних потоків серед учасників об'єднання

Для спрощення процесу прийняття рішень стосовно характеру змін в організації бухгалтерського обліку об'єднання підприємств і його учасників було визначено інтегральну оцінку стану організації обліку відповідно до третього етапу запропонованого методичного підходу за рахунок використання основ теорії нечітких множин з метою подальшого формування нечіткого логічного висновку. Узагальнена характеристика показників моделі оцінювання наведена в табл. 2.11.

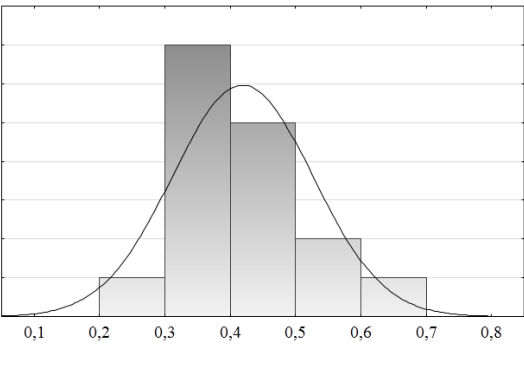
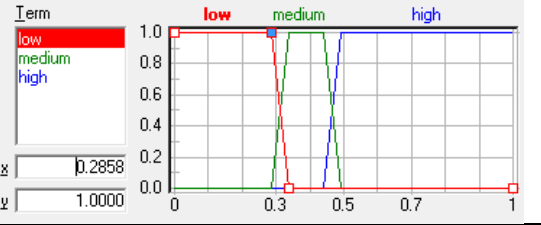
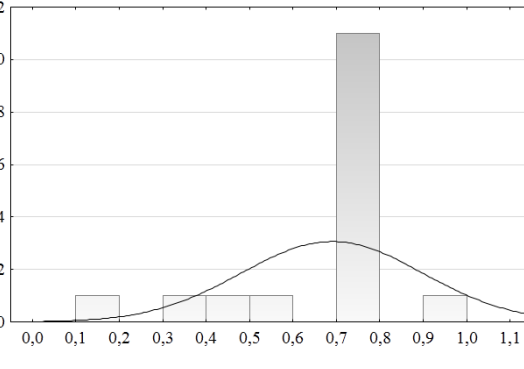
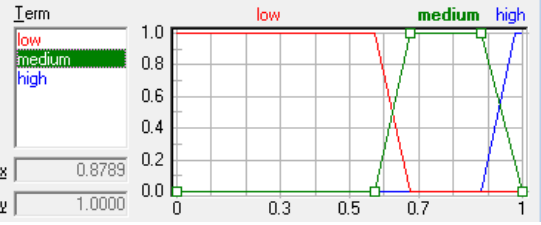
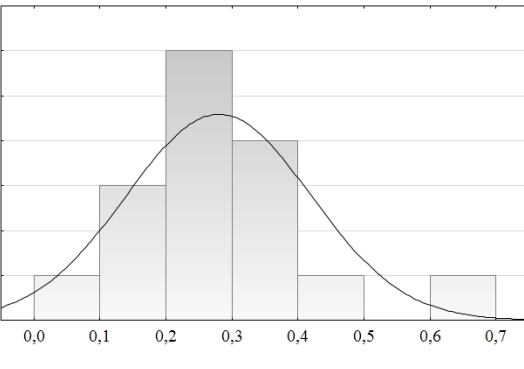
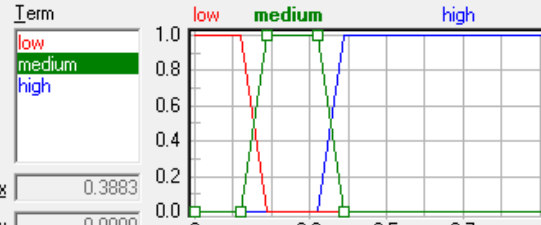
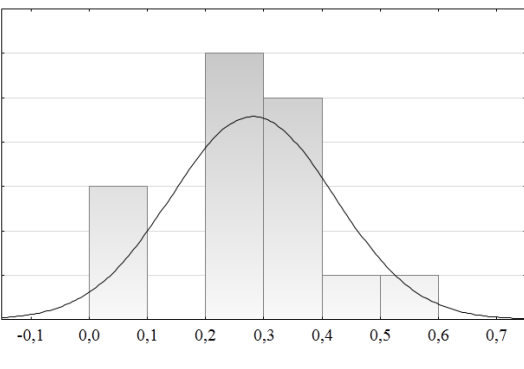
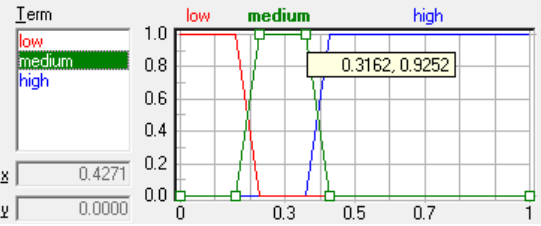
**Характеристика змінних моделі оцінювання стану організації
бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням
підприємств**

Назва показника	Шифр змінної у програмному середовищі FuzzyTech	Значення кількісних показників і середній бал за оцінками експертів учасників досліджуваного об'єднання підприємств		
		ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	ТОВ «Покровська садиба»	ТОВ «Завод високовольтної апаратури
Кількісні показники				
Ефективність виробництва (Iв)	vypob	0,3656	0,8091	0,3761
Ефективність управління (Iу)	upravl	0,7015	0,6272	0,5377
Ефективність персоналу (Iп)	person	0,3042	0,6525	0,2140
Ефективність фінансової активності (Iф.а)	finakt	0,2911	0,2968	0,2750
Рівень адаптивності діяльності (Pa)	adapt	0,7924	0,8383	0,4835
Якісні показники				
Якість обліково-аналітичної інформації	inform	5,70	7,45	3,41
Рівень зрілості організації бухгалтерського обліку	zrilst	4,14	7,75	4,16

Базуючись на підході, окресленому у працях Дорохова О. В. [180] і Пилипенка А. А. [109, с. 54], представлено обрані показники у вигляді нечітких лінгвістичних змінних (табл. 2.12-2.14). Реалізація третього етапу методичного підходу – визначення інтегральної оцінки – здійснено у середовищі FuzzyTech 5.54.

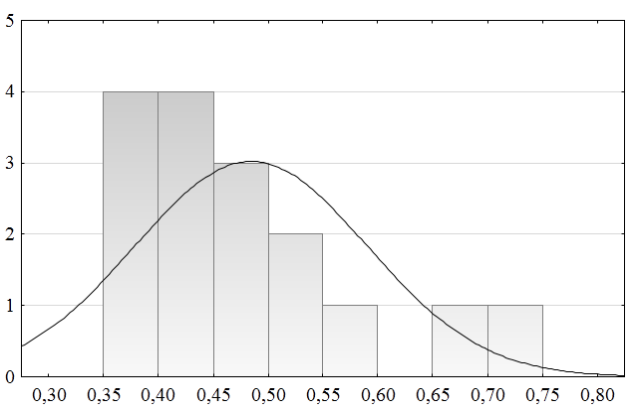
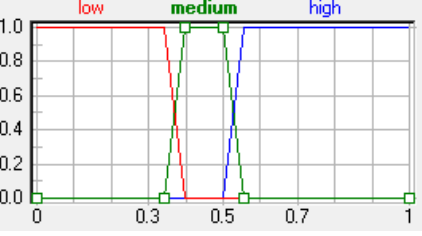
Погоджуючись з позицією, представленою у розробках науковців Недосекіна А. О., Фролова С. Н. [96, с. 48-54] та Пилипенка А. А. [109, с. 54], у процесі оцінювання використовуватимемо терми (низький, середній та високий), межі яких визначатимемо як: $[\bar{x} - \sigma ; \bar{x} - 0,5 \times \sigma ; \bar{x} + 0,5 \times \sigma ; \bar{x} + \sigma]$.

Гістограми розподілу інтегральних показників, використаних у моделі оцінювання стану організації бухгалтерського обліку (ОБО) (авторська розробка на основі [109, с. 54])

Назва	Гістограма розподілу	Показник як лінгвістична змінна та його статистичні характеристики
Ефективність виробництва (Ів)		 <p>Середнє значення (\bar{x}) = 0,417 Середньокв. відхил. (σ) = 0,104 Терм для середнього значення показника = [0,2858; 0,3377; 0,4416; 0,4935]</p>
Ефективність управління (Іу)		 <p>Середнє значення (\bar{x}) = 0,686 Середньокв. відхил. (σ) = 0,203 Терм для середнього значення показника = [0,5746; 0,6760; 0,8789; 0,9803]</p>
Ефективність персоналу (Іп)		 <p>Середнє значення (\bar{x}) = 0,278 Середньокв. відхил. (σ) = 0,135 Терм для середнього значення показника = [0,1185; 0,1859; 0,3208; 0,3883]</p>
Ефективність фінансової активності (Іф.а)		 <p>Середнє значення (\bar{x}) = 0,279 Середньокв. відхил. (σ) = 0,135 Терм для середнього значення показника = [0,1571; 0,2246; 0,3596; 0,4271]</p>

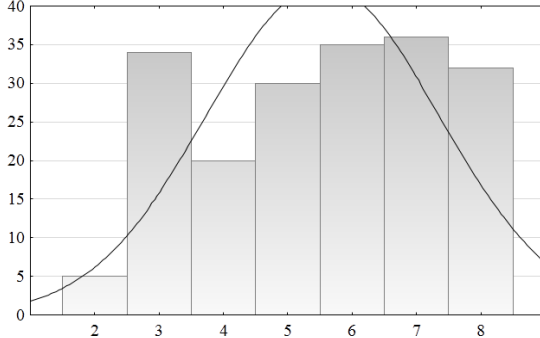
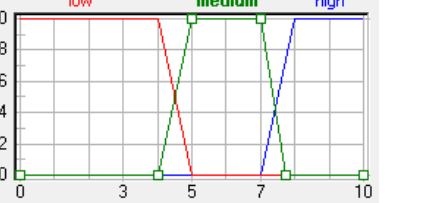
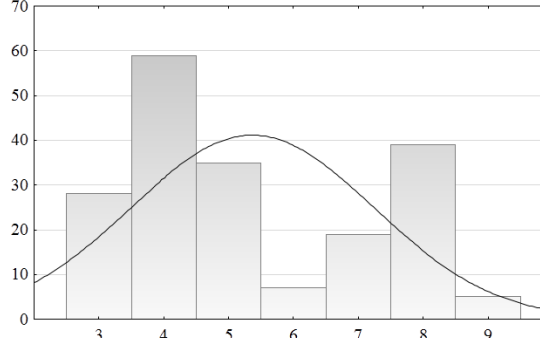
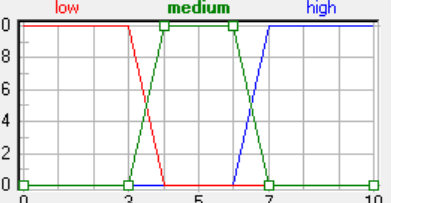
Таблиця 2.13

Гістограма розподілу рівня адаптивності діяльності, використаного у моделі оцінювання стану ОБО (авторська розробка на основі [109, с. 54])

Гістограма розподілу	Показник як лінгвістична змінна та його статистичні характеристики
	<div data-bbox="869 459 1460 728"> <p>Term</p> <ul style="list-style-type: none"> low medium high <p>\bar{x} 0.3430</p> <p>σ 0.0000</p>  </div> <p>Середнє значення (\bar{x}) = 0,483 Середньокв. відхил. (σ) = 0,11 Терм для середнього значення показника = [0,34; 0,40; 0,50; 0,55]</p>

Таблиця 2.14

Гістограми розподілу якісних характеристик, використаних у моделі оцінювання стану ОБО (авторська розробка на основі [109, с. 54])

Назва	Гістограма розподілу	Показник як лінгвістична змінна та його статистичні характеристики
Якість облікової інформації		<div data-bbox="869 1265 1460 1489"> <p>Term</p> <ul style="list-style-type: none"> low medium high <p>\bar{x} 7</p> <p>σ 0.0000</p>  </div> <p>Середнє значення (\bar{x}) = 5,52 Середньокв. відхил. (σ) = 1,80 Терм для середнього значення показника = [4;5;7;8]</p>
Зрілість організації бухгалтерського обліку		<div data-bbox="869 1657 1460 1881"> <p>Term</p> <ul style="list-style-type: none"> low medium high <p>\bar{x} 6.0000</p> <p>σ 1.0000</p>  </div> <p>Середнє значення (\bar{x}) = 5,35 Середньокв. відхил. (σ) = 1,86 Терм для середнього значення показника = [3;4;6;7]</p>

Із метою визначення інтегральної оцінки стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств пропонується ієрархічна модель нечіткого логічного висновку. Для цього згрупуємо показники для оцінювання наступним чином, як представлено на рис. 2.8.

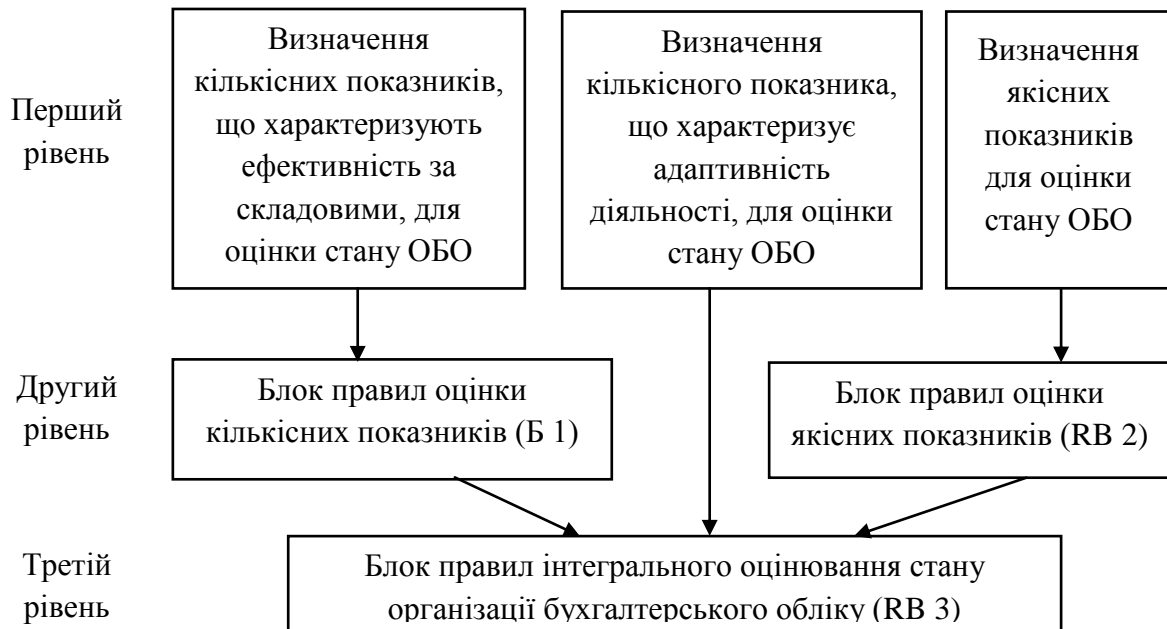


Рис. 2.8. Логіка визначення інтегрального значення стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
(авторська розробка на основі [109, с. 56])

Реалізація методичного підходу в середовищі FuzzyTech наведена на рис. 2.9. Модель передбачає виділення трьох рівнів:

перший – пов'язаний з формування якісних та кількісних показників для оцінювання стану організації обліку;

другий – передбачає формування блоків правил для оцінки кількісних (RB 1) та якісних (RB 2) показників;

третій – полягає у формуванні блоку правил (RB 3) для визначення інтегральної оцінки стану організації бухгалтерського обліку.

Перший етап оцінювання, в рамках якого було розраховано кількісні показники, представлено в п.п. 2.2 даного дослідження.

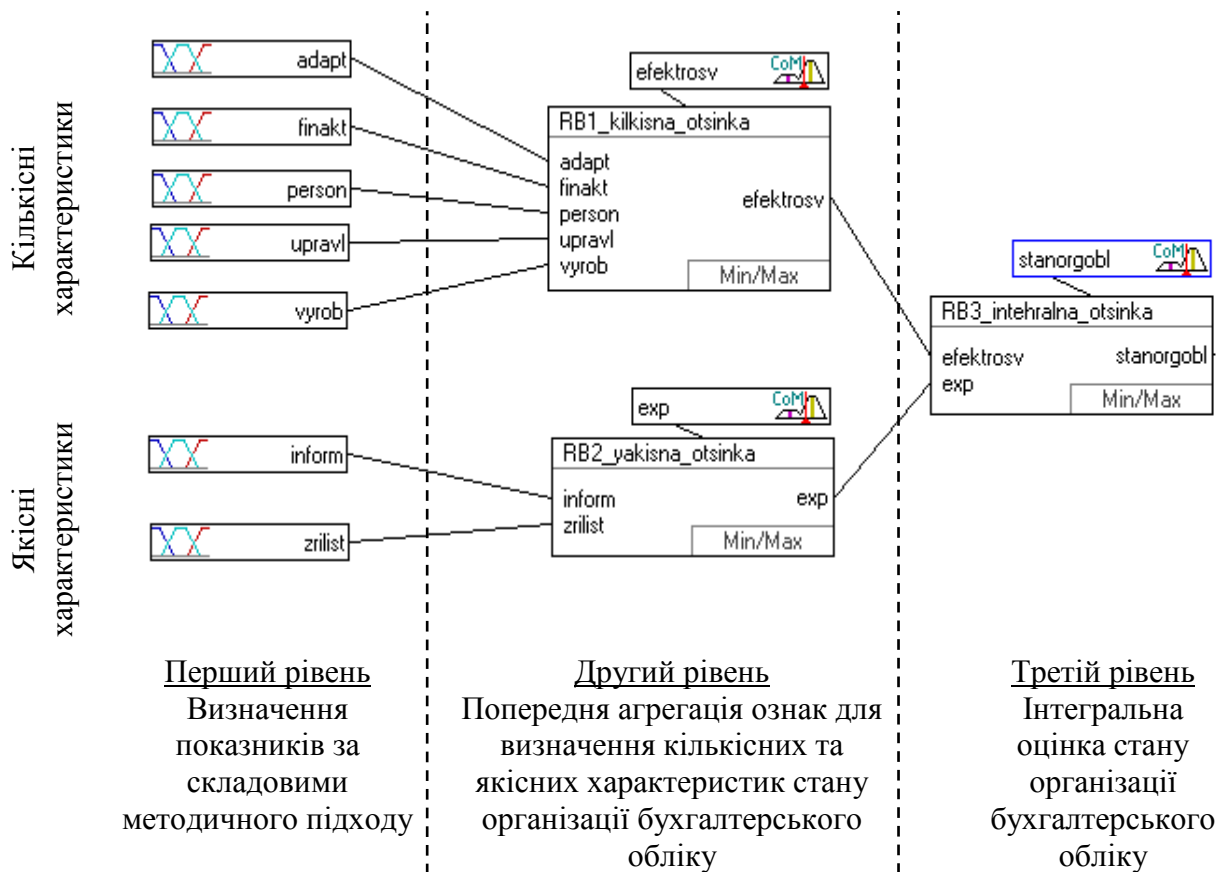


Рис. 2.9. Реалізація методичного підходу в програмному середовищі FuzzyTech
(авторська розробка на основі [109, с. 56])

Другий етап являє собою визначення агрегованих якісної та кількісної характеристик стану організації бухгалтерського обліку на основі правил формування нечіткого логічного висновку (рис. 2.10).

До складу кількісних характеристик віднесено рівень ефективності управління, ефективності виробництва, ефективності фінансової активності, ефективності персоналу та адаптивності діяльності.

Якісні оцінки представлені рівнем зрілості організації бухгалтерського обліку та якістю обліково-аналітичної інформації.

Для формування блоків правил вважатимемо, що показники, сформовані в рамках першого етапу оцінювання мають позитивний вплив на проміжні агреговані характеристики, які в свою чергу аналогічно впливають і на стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

#	IF					THEN	
	adapt	finakt	person	upravl	vyrob	DoS	efektrosv
1	low	low	low	low	low	1.00	low
2	low	low	low	low	medium	1.00	low
3	low	low	low	low	high	1.00	low
4	low	low	low	medium	low	1.00	low
5	low	low	low	medium	medium	1.00	low
6	low	low	low	medium	high	1.00	medium
7	low	low	low	high	low	1.00	low
8	low	low	low	high	medium	1.00	medium
9	low	low	low	high	high	1.00	medium
10	low	low	medium	low	low	1.00	low
11	low	low	medium	low	medium	1.00	low
12	low	low	medium	low	high	1.00	medium
13	low	low	medium	medium	low	1.00	low
14	low	low	medium	medium	medium	1.00	medium

а) фрагмент блока правил для кількісної оцінки

#	IF		THEN	
	inform	zrilst	DoS	exp
1	low	low	1.00	low
2	low	medium	1.00	medium
3	low	high	1.00	medium
4	medium	low	1.00	medium
5	medium	medium	1.00	medium
6	medium	high	1.00	medium
7	high	low	1.00	medium
8	high	medium	1.00	medium
9	high	high	1.00	high
10				

б) блок правил для якісної оцінки

#	IF		THEN	
	efektrosv	exp	DoS	stanorgobl
1	low	low	1.00	low
2	low	medium	1.00	low
3	low	high	1.00	medium
4	medium	low	1.00	low
5	medium	medium	1.00	medium
6	medium	high	1.00	high
7	high	low	1.00	medium
8	high	medium	1.00	high
9	high	high	1.00	high
10				
11				

в) блок правил для інтегральної оцінки

Рис. 2.10. Блоки правил для формування кількісної, якісної та інтегральної оцінки організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств

Приклад формування правил наведено на рис. 2.11.

Третій етап запропонованого методичного підходу передбачає отримання інтегральної оцінки стану організації бухгалтерського обліку, яка враховує якісні та кількісні характеристики стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

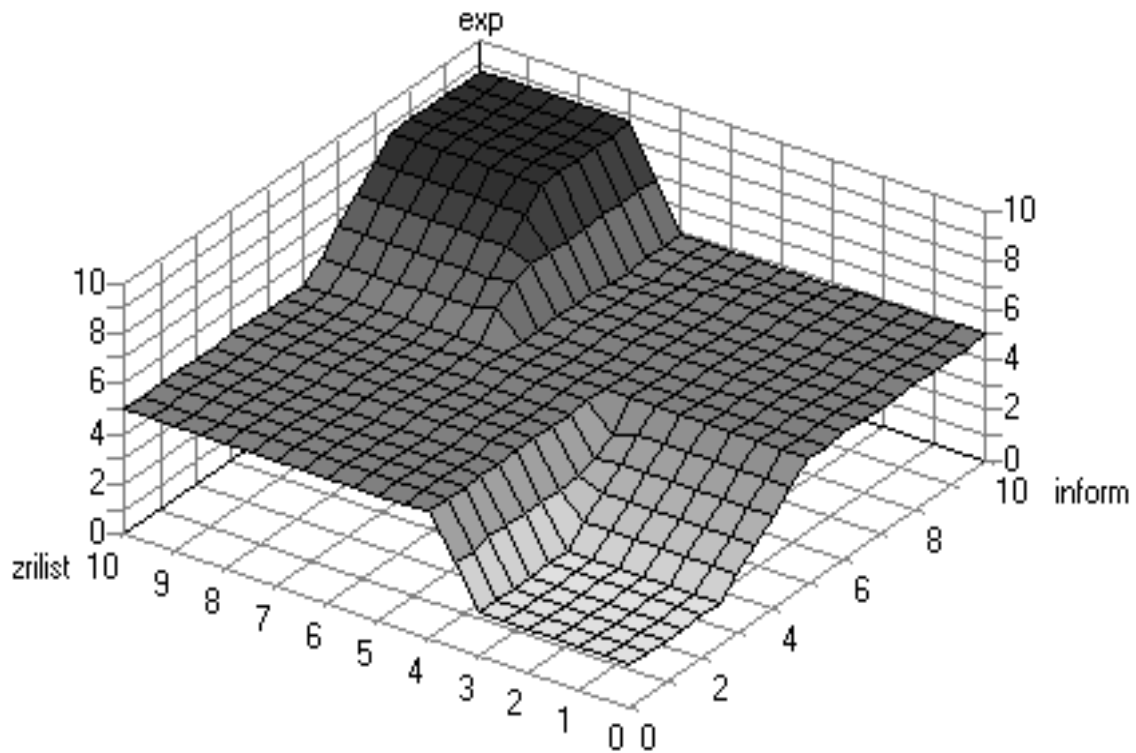


Рис. 2.11. Приклад простору правил визначення якісної характеристики стану організації бухгалтерського обліку

Результати проміжної оцінки кількісних та якісних показників, інтегральної оцінки для досліджуваного об'єднання підприємств наведено у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Інтегральна оцінка стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні (етап 3.2)

Складові оцінки стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні	ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	ТОВ «Покровська садиба»	ТОВ «Завод високовольтної апаратури»
Якісна оцінка	0,4901	0,6448	0,3773
Кількісна оцінка	4,92	7,6	3,785
Інтегральна оцінка	0,4915	0,7024	0,3779

Для інтерпретації результатів розрахунку інтегральної оцінки пропонується використовувати шкалу, яка наведена у табл. 2.16. Підприємства, які входять до складу об'єднання, характеризуються різним станом організації бухгалтерського обліку.

Інтегральна оцінка стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі [25, с. 126])

Кількісне значення	Якісна інтерпретація рівня оцінки	Характеристика
[0,8-1]	дуже високий	Організація бухгалтерського обліку характеризується достатнім рівнем і потребує лише деяких удосконалень або змін, пов'язаних із потребами керівництва, обліково-аналітична інформація у повній мірі задовольняє специфічні інформаційні запити стейкхолдерів, які виникають в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
[0,6 – 0,8)	високий	Організація бухгалтерського обліку може відповідати такому стану, проте потребує вдосконалень і доповнень для покращення інформаційного забезпечення, якщо недостатня інформація потрібна для стейкхолдерів, в іншому випадку зміни не відбуваються
[0,4-0,6)	середній	Організація бухгалтерського обліку не охоплює всі бізнес-процеси, тому якість та наявність обліково-аналітичної інформації визначається потребами керівництва, якщо недостатня інформація їх не цікавить, то змін до організації бухгалтерського обліку не вносять, інакше вносять корективи в існуючу організацію обліку
[0,2 -0,4)	низький	Організація бухгалтерського обліку охоплює окремі зони відповідальності, що є недостатнім для формування інформаційного забезпечення у процесі задоволення запитів стейкхолдерів у адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
[0-0,2)	дуже низький	Організація бухгалтерського обліку відсутня на підприємстві або не забезпечує формування якісної обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств

На ТОВ «Завод високовольтної апаратури» стан організації бухгалтерського обліку склав 0,3779, що за шкалою характеризується низьким рівнем оцінки, відповідно до якого на підприємстві наявні зони відповідальності, проте їх забезпечення обліково-аналітичною інформацією є недостатнім. Дане підприємство має найгірший стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні серед інших учасників об'єднання.

ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» характеризуються середнім станом

організації бухгалтерського обліку, оскільки інтегральна оцінка склала 0,4915. Це вказує на формування обліково-аналітичної інформації не завжди належної якості, що в свою чергу передбачає необхідність до внесення змін в існуючу організацію обліку. Серед підприємств-учасників об'єднання ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» займає проміжну позицію за оцінкою стану організації обліку.

Стан організації обліку на ТОВ «Покровська садиба» складає 0,7024, що відповідає високому рівню, тому інформаційні потреби стейкхолдерів задовольняються належним чином, проте є необхідність внесення коректив до організації обліку. Серед досліджуваних підприємств його стан організації обліку є найвищим.

Отже, проведені розрахунки свідчать, що стан організації бухгалтерського обліку підприємств-учасників об'єднання різний та варіюється від низького до високого рівнів. Це означає, що формування обліково-аналітичної інформації на рівні об'єднання підприємств буде ускладнюватися, оскільки її якість у різних підприємств-учасників об'єднання буде різною, що негативно впливатиме на прийняття управлінських рішень стейкхолдерами у процесі взаємодії між учасниками об'єднання. Також така ситуація свідчить про необхідність внесення змін до існуючої організації бухгалтерського обліку досліджуваного об'єднання підприємств.

Враховуючи особливості предмета дослідження та результати, наведені в першому розділі дисертації, пропонуються наступні зміни в організації бухгалтерського обліку підприємств-учасників об'єднання в частині удосконалення методичного підходу до безперервного удосконалення організації обліку, технології обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень та процедури обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень.

Методична основа та зміст етапів розробленого в даному дослідженні методичного підходу до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні наведені у табл. 2.17.

Розкриття змісту етапів методичного підходу до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі [121; 125; 127])

Етап	Завдання	Метод
1. Якісна характеристика стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	1. Обґрунтування та визначення показників оцінювання з позиції системного та процесного підходів: 1.1. Якість обліково-аналітичної інформації 1.2 Рівень зрілості організації бухгалтерського обліку	Узагальнення, абстрагування, формалізація, експертний метод, аналіз, синтез
2. Кількісна характеристика стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	2. Обґрунтування та визначення показників оцінювання, які враховують особливості адаптивного управління об'єднанням підприємств 2.1. Рівень адаптивності діяльності. 2.2. Інтегральні показники ефективності за складовими (виробництво, управління, персонал, фінансова активність)	Таксономічний аналіз, кластерний аналіз, порівняння, узагальнення, аналогія, абстрагування, метод масових спостережень, групування,
3. Інтегральне оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	3.1. Формування нечітких лінгвістичних змінних та визначення значень показників	Статистичні методи (гістограма розподілу), узагальнення, групування
	3.2. Розрахунок інтегральної оцінки стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	Ієрархічний нечіткий логічний висновок
4. Інтерпретація отриманих результатів	Виявлення закономірностей, розробка заходів, спрямованих на покращення стану організації бухгалтерського обліку	Аналіз і синтез, індукція і дедукція, узагальнення, абстрагування, аналогія

Застосування розробленого методичного підходу дозволить визначити загальний стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств із урахуванням вимог стейкхолдерів до обліково-аналітичної інформації, специфіки адаптивного управління.

Висновки до розділу 2

1. За результатами аналізу наукової та фахової літератури обґрунтовано актуальність питання оцінювання у сфері бухгалтерського обліку. Враховуючи особливості економічної ситуації, в умовах якої функціонують суб'єкти господарювання, та недостатнє розуміння ролі бухгалтерського обліку в їх діяльності, обґрунтовано доцільність проведення оцінювання стану організації бухгалтерського обліку, яке б враховувало специфічність інформаційних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

2. Доведено, що оцінювання стану організації бухгалтерського обліку варто здійснювати з урахуванням дуальності визначення цього поняття як процесу та як системи, результатом якої є формування обліково-аналітичної інформації. Запропоновано методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, який враховує: інтегральні показники ефективності (за складовими управління, персонал, виробництво, фінансова активність), рівень адаптивності діяльності об'єднань підприємств, якість облікової інформації та рівень зрілості організації бухгалтерського обліку.

3. За результатами дослідження наукових праць, присвячених питанням оцінювання стану організації бухгалтерського обліку, визначено відсутність єдиної методики оцінювання. Враховуючи специфіку предмета дослідження та відсутність необхідної для розрахунків інформації, яка часто є комерційною таємницею або яку важко визначити, було запропоновано використовувати якісні та кількісні характеристики для оцінювання. Оскільки показники ефективності доволі часто використовуються як узагальнюючі характеристики діяльності суб'єктів господарювання, враховуючи особливості предмета дослідження, у якості кількісних характеристик було обґрунтовано доцільність використання інтегральних показників ефективності розвитку, які розділені за напрямками (ефективність виробництва, ефективність управління, ефективність

персоналу та ефективність фінансової активності), та рівня адаптивності діяльності. Доведено, що саме ці показники у найбільшій мірі характеризують особливості діяльності об'єднання підприємств та його учасників.

4. У якості математичного інструментарію для визначення інтегральних показників ефективності (за складовими управління, персонал, виробництво, фінансова активність) використано метод таксономії, за результатами якого було отримано значення кожної складової у динаміці за період 2016-2018 рр. Так на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» відбулося зростання ефективності виробництва, фінансової активності та управління, проте знизилася ефективність персоналу. На ТОВ «Покровська садиба» зросла лише ефективність управління, у той час як значення, що характеризують усі інші складові, зменшилися. ТОВ «Завод високовольтної апаратури» серед усіх учасників об'єднання має найнижчі значення інтегральних показників, причому відбулося зростання значень усіх складових, окрім ефективності фінансової активності. У цілому всі учасники об'єднання характеризуються різними значеннями ефективності персоналу, управління, виробництва та фінансової активності, проте для кожного з них характерна певна динаміка зміни цих показників.

5. За результатами дослідження методик аналізу рівня адаптивності діяльності обґрунтовано, що їх використання неможливе у рамках даного дослідження через відсутність необхідної інформації або складність розрахунків. У зв'язку з цим було використано коефіцієнт варіації, який показує ступінь мінливості ознаки. На основі розрахованих інтегральних показників ефективності за складовими, які характеризують діяльність учасників об'єднання, було розраховано рівень адаптивності діяльності учасників підприємств та отримано наступні результати: для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» – 0,7924, для ТОВ «Покровська садиба» – 0,8383, а для ТОВ «Завод високовольтної апаратури» – 0,4835. Таким чином, усі учасники об'єднання характеризуються різним рівнем адаптивності діяльності, що обумовлює їх здатність реагувати на вплив зовнішніх факторів та змінювати

власні параметри діяльності.

6. Якісні характеристики стану організації бухгалтерського обліку, визначені методом експертних оцінок і представлені через якість обліково-аналітичної інформації та рівень зрілості організації бухгалтерського обліку досліджуваного об'єднання, свідчать про те, що найвища якість обліково-аналітичної інформації характерна для ТОВ «Покровська садиба» (7,45), середня – для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (5,7), а найнижча для ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (3,41). Рівень зрілості на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» та ТОВ «Завод високовольтної апаратури» досяг приблизно однакового значення – 4,14 та 4,16 відповідно, а на ТОВ «Покровська садиба» – 7,75. За допомогою ієрархічної моделі нечіткого логічного висновку, використаної для визначення оцінки стану організації бухгалтерського обліку, було доведено, що всі підприємства-учасники об'єднання характеризуються різними станами організації бухгалтерського обліку, що свідчить про ризик виникнення труднощів у процесі прийняття управлінських рішень на рівні об'єднання через формування обліково-аналітичної інформації різної якості. У зв'язку з цим обґрунтовано доцільність внесення змін до організації бухгалтерського обліку в частині удосконалення методичного підходу до безперервного удосконалення моделі організації обліку, технології обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень та процедуру формування консолідованої інформації щодо відображення випадкових витрат в управлінському обліку.

Основні наукові результати дисертаційної роботи, викладені в даному розділі, опубліковані в працях автора за списком [121; 125; 127].

Список використаних джерел: [10; 15; 18–22; 25; 32; 42; 47; 52; 56; 65; 70; 72; 93; 97; 107; 111; 131; 137; 143; 152; 155; 156; 170; 174].

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ПІДТРИМКИ АДАПТИВНОГО
УПРАВЛІННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ3.1. Обґрунтування методичного підходу до безперервного
удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку

Постійні зміни, які відбуваються у світовій економіці, спонукають суб'єкти господарювання все у більшій мірі підвищувати свою пристосованість до зовнішнього середовища, впроваджуючи адаптивне управління. Цьому також сприяє наявність своєчасної, достатньої, релевантної, правдивої обліково-аналітичної інформації, формування якої забезпечує організація бухгалтерського обліку.

Доволі серйозною перешкодою цього процесу є проблеми, пов'язані з веденням обліку на об'єднаннях підприємств, а саме: недосконала нормативно-законодавча база, неузгодженість управлінського, фінансового та податкового обліку, нерозуміння керівництвом ролі обліково-аналітичної інформації, недостатня мотивація відповідальних осіб, недосконала організація обліку, наявність значної кількості стейкхолдерів із різними інформаційними запитами.

Проведена порівняльна характеристика моделей обліку (п.п. 1.3) свідчить про те, що кожна з них має певні переваги та недоліки, зокрема одним з найбільш ключових у рамках обраної теми дослідження є обмеженість у можливості задоволенні інформаційних потреб певного кола стейкхолдерів.

Із врахуванням особливостей предмета дослідження виділено критерії, яким повинна відповідати модель організації бухгалтерського обліку у рамках адаптивного управління об'єднанням підприємств:

для максимального забезпечення інформаційних запитів стейкхолдерів, необхідним є створення шаблону моделі, що дозволить створити єдиний

простір сформованої обліково-аналітичної інформації;

для запобігання ігнорування важливих елементів організації обліку (так званих важелів системи) або втрати цілісного сприйняття ситуації (нехтування причинно-наслідковими зв'язками), необхідне паралельне використання аналітичного та синтетичного розкладання (деталізація та узагальнення) обліково-аналітичної інформації;

для компенсації негативних проявів асиметрії бухгалтерської інформації необхідно зосереджувати увагу на виявленні каналів інформаційних потоків та оцінюванні якості роботи з обліковими номенклатурами;

у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління поряд з фінансовою інформацією необхідно враховувати нефінансові показники;

модель повинна характеризуватися аспектами динамічності, оскільки, на нашу думку, це дозволить частково компенсувати ретроспективний характер обліку та здійснювати прогнозування можливих наслідків від прийнятих управлінських рішень.

В рамках даного дослідження модель організації бухгалтерського обліку повинна відповідати вимогам, що виникають у процесі адаптивного управління об'єднанням підприємств. Удосконалення організації обліку повинне відбуватися відповідно до змін в адаптивному управлінні. На основі розробки, наведеної у праці [147, с. 160], було запропоновано схему вдосконалення адаптивного управління об'єднанням підприємств (рис. 3.1).

Відмінністю розробленої схеми є те, що вона враховує специфіку адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств та вплив факторів зовнішнього середовища, оскільки, на нашу думку, нехтування даним аспектом не дозволяє здійснити належне оцінювання та у подальшому удосконаленні системи адаптивного управління.

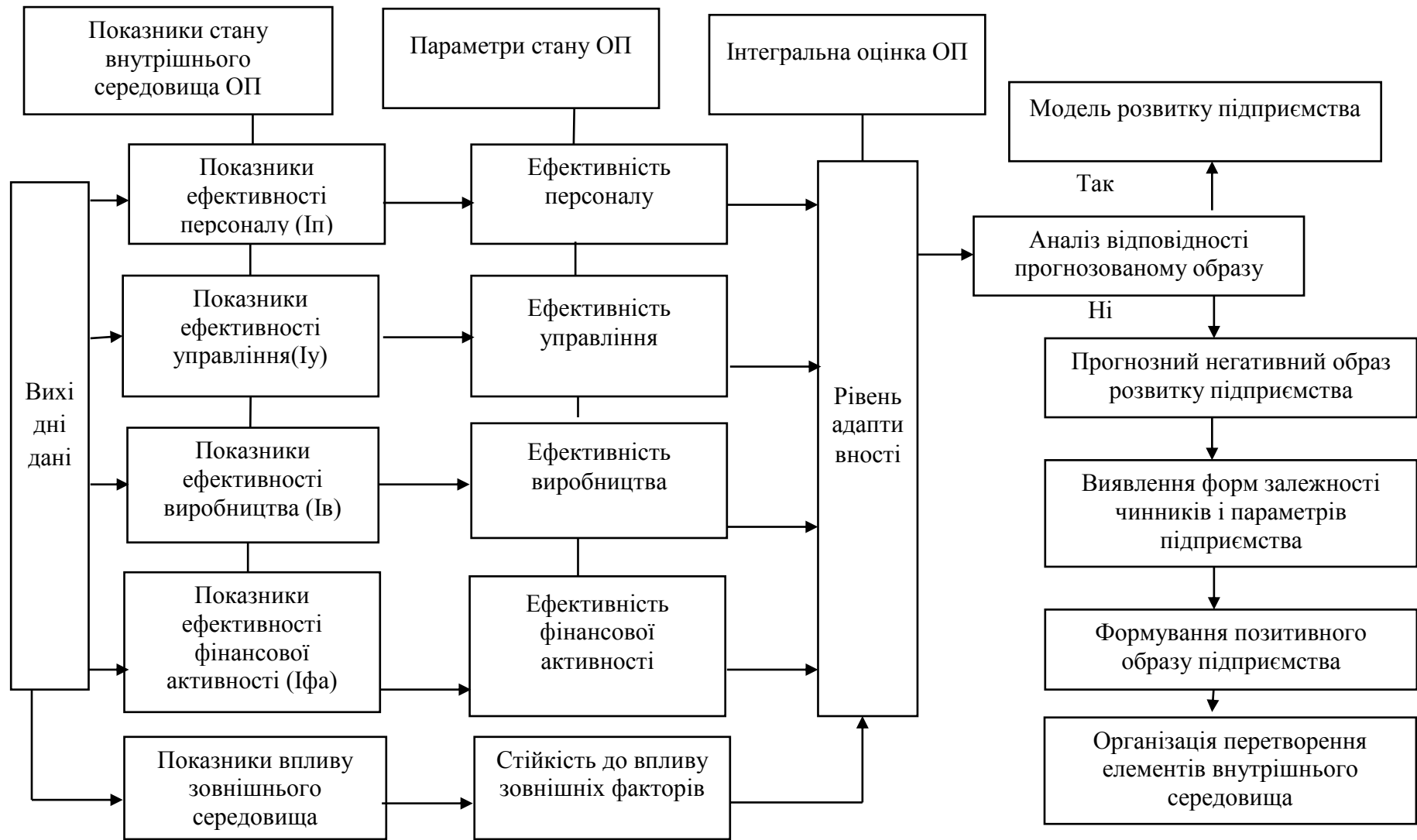


Рис. 3.1. Схема оцінювання і вдосконалення адаптивного управління об'єднанням підприємством (авторська розробка на основі оприлюдненої у [195, с. 104])

Це, в свою чергу, впливає і на організацію бухгалтерського обліку, яка не в достатній мірі буде забезпечувати інформаційні запити стейкхолдерів в адаптивному управлінні належною обліково-аналітичною інформацією.

Для уникнення обмеження такими характеристиками, як інноваційним, фінансовим і виробничим потенціалом, які визначають адаптаційний потенціал підприємства, було змінено параметри об'єднання підприємств на ефективність виробництва, ефективність персоналу, ефективність фінансової активності та ефективність управління, запропоновані у праці Гонтаревої І. В. та Чередник А. О. На нашу думку, саме ці складові об'єктивніше характеризують вплив, від якого залежить стан адаптивного управління об'єднанням підприємства з позиції забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, на рис. 3.1 представлена залежність адаптивності підприємства від параметрів об'єднання підприємств, характеристикою яких виступають показники стану внутрішнього середовища підприємства – ефективності персоналу, ефективності виробництва, ефективності управління та ефективності фінансової активності та показники впливу зовнішнього середовища, які характеризують рівень стійкості об'єднання підприємств до змін зовнішнього середовища. Наведена схема (рис. 3.1) дозволяє виокремити основні блоки господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з персоналом, виробництвом, управлінням та фінансовою активністю об'єднанням підприємств з врахуванням впливу зовнішніх факторів, наприклад рівень попиту на продукцію/послуги, курс валют, популярність іміджу компаній, показники, що характеризують діяльність конкурентів, ємність ринку збуту, рівень податкового навантаження тощо.

Методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, наведений у 2 розділі, сприяв визначенню інтегральних показників ефективності за складовими, незадовільний стан яких здебільшого обумовлений недостатнім рівнем задоволенням інформаційних потреб стейкхолдерів, що підтверджується

результатами експертного опитування у п.п. 2.3 розділу 2.

Базуючись на розглянутих у табл. 1.13 підходах до організації обліку, пропонується обрати один з них за допомогою методу аналізу ієрархій (рис. 3.2).

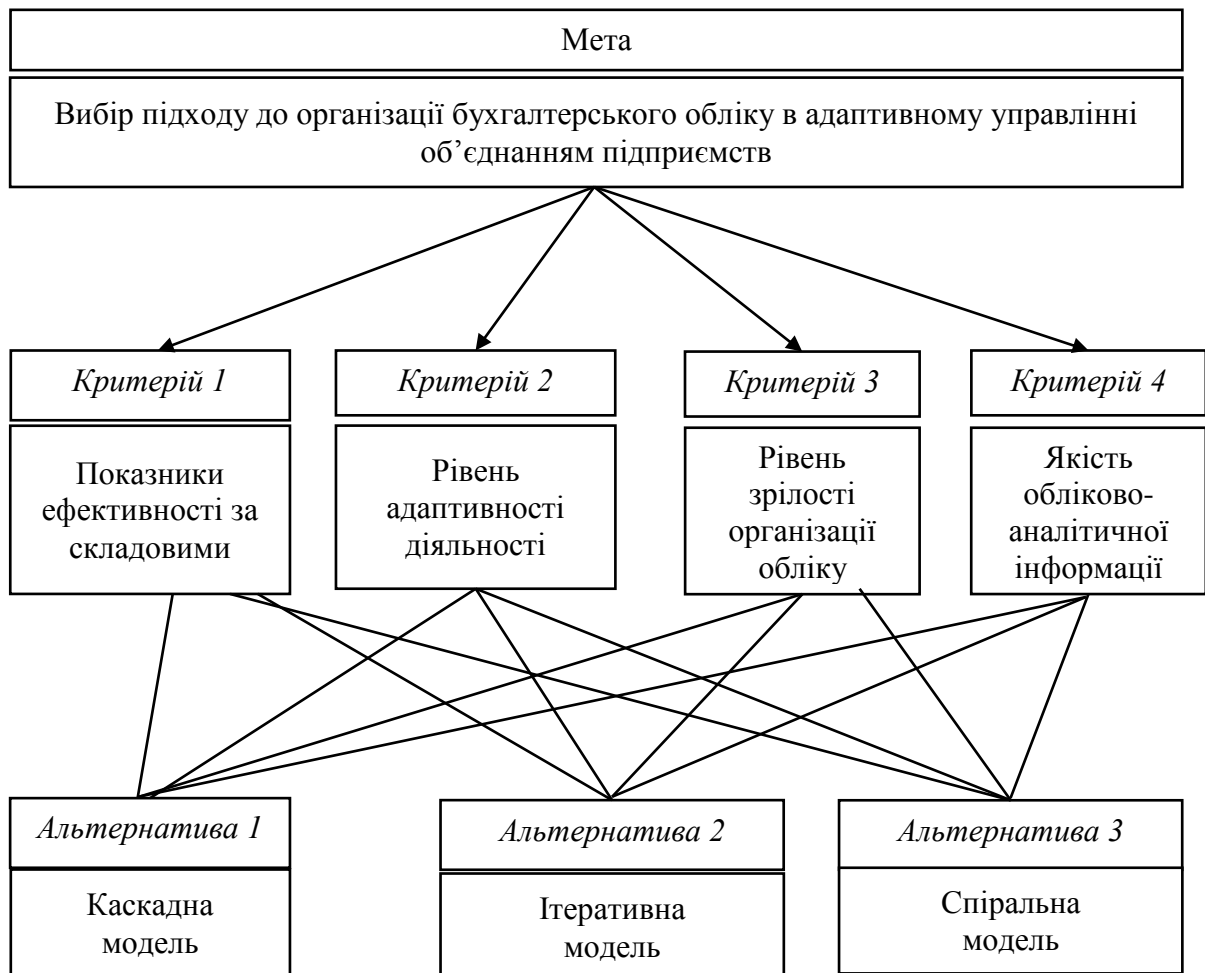


Рис. 3.2. Схема реалізації методу аналізу ієрархій для вибору підходу до організації обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств
(авторська розробка)

У ПП «Expert choice» було побудовано модель багатокритеріального вибору, метою якої є вибір підходів до організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні. У процесі оцінювання були використані критерії, наведені у другому розділі дослідження.

Наступним етапом у процесі оцінювання було попарне порівняння вагомості критеріїв між собою (рис. 3.3).

	ефективні	рівень зрілості	якість обліку	рівень адаптивності
ефективність розвитку		10,0	5,0	2,0
рівень зрілості організації бухгалтерського обліку			2,0	5,0
якість обліково-аналітичної інформації				3,0
рівень адаптивності	Incon: 0,00			

Рис. 3.3. Процес надання переваг одному з визначених критеріїв оцінювання

Після цього було здійснено порівняння альтернатив – підходів до організації обліку, в результаті чого було сформовано пріоритети відносно альтернатив (рис. 3.4).

Альтернатива	Пріоритет
спіральний	0,437
каскадний	0,281
попередній	0,282

Рис. 3.4. Розрахунок пріоритетів альтернатив згідно встановленої цілі

Таким чином пріоритет для спірального підходу склав 0,437, для каскадного – 0,281, а для попереднього – 0,282.

Здійснена процедура синтезу моделі, результати якої представлено на рис. 3.5, дозволила виявити, що на вибір підходу до організації обліку вплинули на 55,1 % – рівень зрілості організації бухгалтерського обліку, на 28,9 % – якість обліково-аналітичної інформації, на 10,5 % – рівень адаптивності діяльності та на 5,5 % – ефективність розвитку об'єднання підприємств.

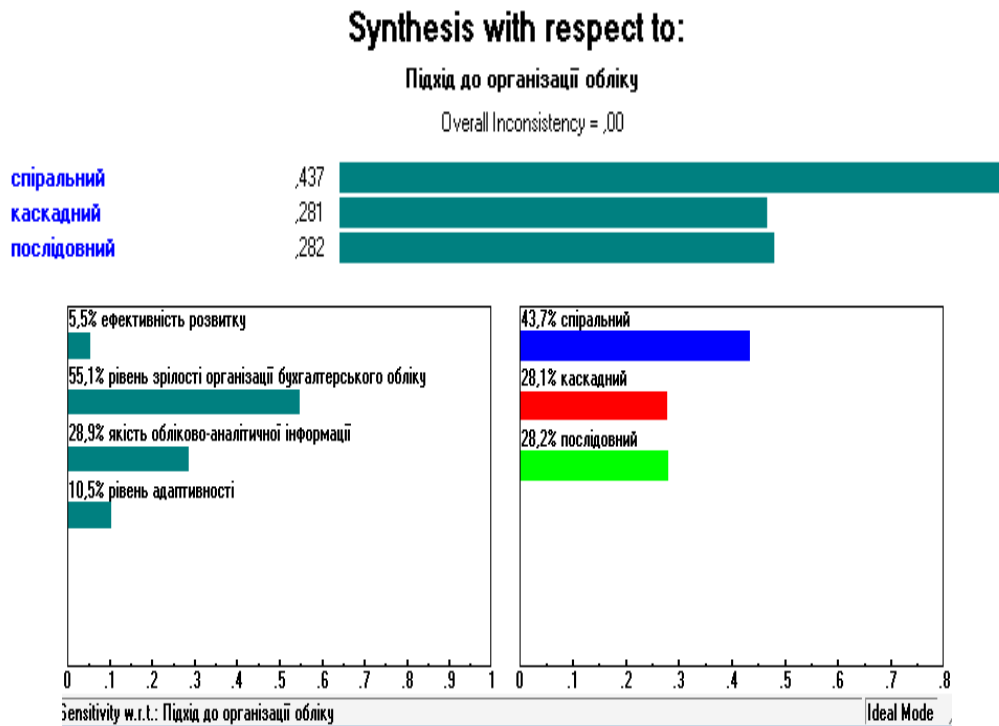


Рис. 3.5. Результати синтезу моделі оцінювання

Метою оцінювання є обрання однієї альтернативи (в контексті даного дослідження – спірального підходу до організації обліку), внаслідок чого відбувається нехтування втратою інших. На рис. 3.6 представлено результати аналізу чуттєвості моделі, який показує зміну пріоритетів альтернатив відповідно до змін пріоритетів критеріїв.

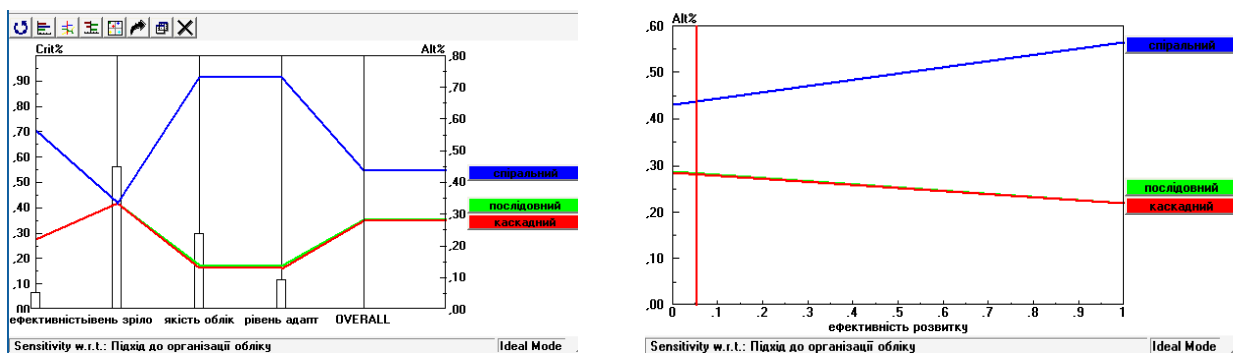


Рис. 3.6. Результати аналізу чуттєвості моделі оцінювання

Отже, за результатами оцінювання було визначено, що найдоцільніше використовувати спіральний підхід до організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Для покращення стану організації бухгалтерського обліку досліджуваного об'єднання підприємств пропонується розвинути методичний підхід до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку, яка б у достатній мірі сприяла формуванню повної, достатньої, своєчасної, правдивої обліково-аналітичної інформації, оскільки, як свідчить практика, використання існуючих моделей призводить до формального ставлення до організації бухгалтерського обліку та недостатнього розуміння ролі обліково-аналітичної інформації в процесі управління об'єднанням підприємств.

Враховуючи розроблені теоретичні положення стосовно удосконалення обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств, які наведені у першому розділі дисертації, основою моделі будуть запропоновані етапи організації бухгалтерського обліку. Розроблена модель наведена на рис. 3.7, а її деталізація в рамках етапів на рис. 3.8.

Як показано на рис. 3.7, один виток спіралі відповідає повному циклу етапів організації бухгалтерського обліку (етап 1 – етап 5). Процес реалізації етапів характеризується постійним послідовним повторенням, при чому кожен наступний виток спіралі уособлює кращий стан організації бухгалтерського обліку (варіанти стану організації обліку – 1,2,3,4 і т.д), ніж на попередньому витку. Реалізація кожного етапу в рамках певного витка здійснюється з урахуванням певних аспектів.

1. Через наявність великої кількості стейкхолдерів відбувається нагромадження їх інформаційних запитів, одночасне задоволення яких не завжди можливо, тому відбувається їх упорядкування відповідно до ієрархії управління та узгодження їх інформаційних запитів із відповідною ієрархією адаптерів.

2. Специфіка організаційної структури досліджуваного об'єднання визначає те, які взаємозв'язки виникатимуть між системами бухгалтерського обліку підприємств-учасників об'єднання.



Рис. 3.7. Спиральна модель організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [114])

3. Оскільки управлінські рішення приймаються на рівні підприємства, що входить до складу об'єднання, і на рівні всього об'єднання підприємств, відбувається врахування ієрархії адаптерів залежно від ступеня інтеграції їх обліково-аналітичних систем.

Використання даної моделі має ряд переваг, зокрема:

універсальність полягає у тому, що вона базується на задоволенні інформаційних потреб стейкхолдерів, які виникають у діяльності будь-яких суб'єктів господарювання незалежно від виду продукції, що виробляється, його географічного положення, галузевої приналежності, організаційної форми, розміру тощо;

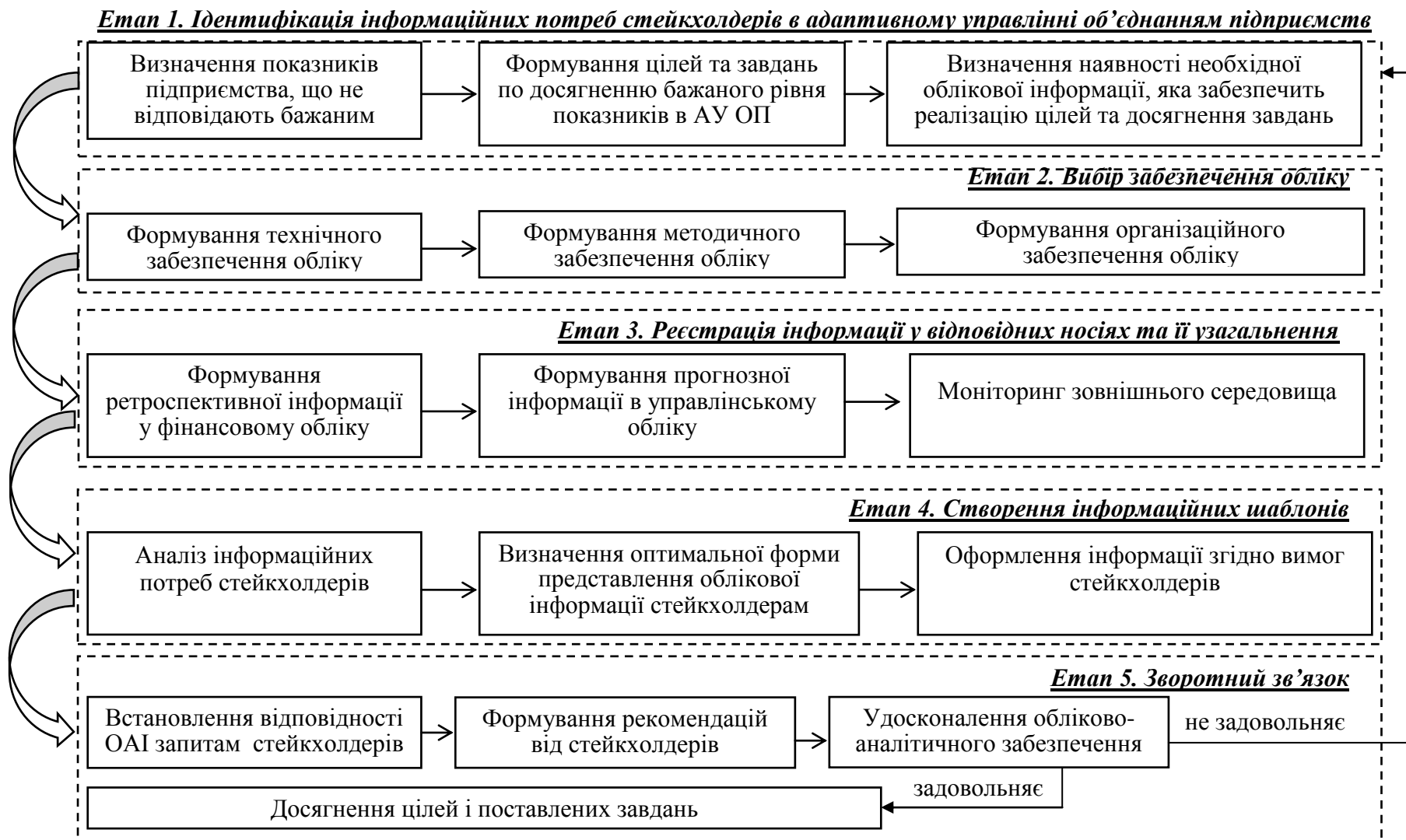


Рис. 3.8. Зміст дій та процедур у розрізі етапів моделі організації обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [195, с. 104])

комплексність забезпечує цілісне сприйняття організації бухгалтерського обліку з чітким розумінням структури блоків господарських операцій, які є основою діяльності об'єднань підприємств, та відображаються у складі обліково-аналітичної інформації з деталізацією необхідних дій на кожному етапі;

адаптивність дає можливість інтерпретувати складові моделі з позиції особливостей діяльності об'єднань підприємств та його учасників;

орієнтація на задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів формує нове об'єктивне сприйняття організації бухгалтерського обліку як середовища, що сприяє формуванню обліково-аналітичної інформації, використання якої сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень;

повнота полягає у розумінні організації бухгалтерського обліку у рамках цілісного процесу, починаючи від визначення інформаційних потреб стейкхолдерів і закінчуючи зворотним зв'язком, для розуміння того, наскільки повно реалізовані попередні етапи та який поточний стан організації бухгалтерського обліку.

Отже, кожен з етапів включає в себе перелік дій, які в комплексі забезпечуватимуть таку організацію бухгалтерського обліку, яка максимально задовольнятиме інформаційні запити стейкхолдерів в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. В рамках реалізації етапів організації обліку пропонується використовувати наступні методи (табл. 3.1).

Теоретичні положення стосовно інформаційних запитів користувачів обліково-аналітичних даних в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств розкрито в п.п. 1.2 першого розділу дослідження, а вимоги до обліково-аналітичної інформації та обліково-аналітичного забезпечення діяльності досліджуваного об'єднання підприємств представлені у п.п. 2.3.

Вибір організаційного, методичного та технічного забезпечення обліку вимагає додаткової уваги, адже цей етап у значній мірі обумовлює стан організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств.

Методичний підхід до безперервного удосконалення моделі організації обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [114])

Етап	Складові етапу	Методи та засоби
1. Ідентифікація інформаційних потреб стейкхолдерів	1.1. Визначення показників підприємства, що не відповідають бажаним	Аналіз, порівняння, узагальнення, групування
	1.2. Формування цілей та завдань по досягненню бажаного рівня показників в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств	Метод аналогій, метод структуризації цілей
	1.3. Визначення наявності необхідної облікової інформації, яка забезпечить реалізацію цілей та досягнення завдань	Узагальнення, абстрагування, аналіз і синтез
2. Вибір методичного, технічного та організаційного забезпечення обліку	2.1. Формування технічного забезпечення обліку	Абстрактно-логічний метод, індукція, дедукція, експертно-аналітичний метод
	2.2. Формування методичного забезпечення обліку	
	2.3. Формування організаційного забезпечення обліку	
3. Реєстрація інформації у відповідних носіях та її узагальнення	3.1. Формування ретроспективної інформації у фінансовому обліку	Калькуляція, інвентаризація, подвійний запис, звітність
	3.2. Формування прогностичної інформації в управлінському обліку	побудова трендів, економіко-математичні моделі
	3.3. Моніторинг зовнішнього середовища	Кластерний аналіз, порівняння, збір статистичних даних, узагальнення
4. Створення інформаційних шаблонів	4.1. Аналіз інформаційних потреб стейкхолдерів	Експертне опитування, аналіз, узагальнення
	4.2. Визначення оптимальної форми представлення облікової інформації стейкхолдерам	Опитування, експеримент, метод аналогій
	4.3. Оформлення інформації згідно вимог стейкхолдерів	Структуризація, візуалізація, логічні та мережеві методи
5. Зворотного зв'язку	5.1. Встановлення відповідності обліково-аналітичного забезпечення запитам стейкхолдерів	Опитування, узагальнення, експертний аналіз, порівняння
	5.2. Формування рекомендацій від стейкхолдерів	
	5.3. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення	Абстрактно-логічний метод, метод аналогій

Методичне забезпечення формується відповідно до існуючих методичних та нормативно-законодавчих актів, на основі яких визначається методика обліку господарських операцій та складання звітності в діяльності об'єднання підприємств. У сфері методичного забезпечення бухгалтерського обліку існує нормативна база, яка регламентує його за допомогою методів нарахування амортизації, вибуття запасів, калькулювання собівартості та ін. Наявність різних способів обліку ресурсів, процесів створює проблему вибору для підприємства : який з них є найбільш оптимальним у певній ситуації. Пропонується застосувати послідовність, наведену на рис. 3.9, щоб підтвердити об'єктивність чи помилковість вибору того чи іншого елементу методу обліку.



Рис. 3.9. Послідовність обґрунтування елементів методу обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [115])

Перевагами використання такої процедури є математична обґрунтованість, наявність критеріїв і правил для порівняння способу обліку.

По-перше, простота процесу розрахунку показників, які відображають характеристики певної ділянки бухгалтерського обліку, та наявність необхідної інформації для аналізу дозволяє оптимізувати процес вибору способу обліку.

По-друге, у процесі аналізу відсутня необхідність у використанні складних інструментів чи програм для обчислення, що потребують залучення додаткових коштів на їх придбання або оплату послуг спеціалістів; достатнім є програмне забезпечення MS Excel, в якому можливо визначити репрезентант методом центру тяжіння.

По-третє, за результатами аналізу визначається один показник, який у найбільшій мірі характеризує всю множину показників, що у значній мірі спрощує процес порівняння; на основі цього можна обґрунтувати доцільність використання того чи іншого способу обліку.

Перелік запропонованих дій має універсальний характер і може використовуватися у діяльності підприємств та їх об'єднань для вибору методу нарахування амортизації, методу оцінки вибуття запасів, методу калькулювання, при цьому змінюючи склад показників, що характеризують певну діяльну обліку (основні засоби, запаси, собівартість, витрати тощо).

Технічне забезпечення обирається залежно від масштабів діяльності об'єднань підприємств, а також наявності коштів для його придбання, утримання та обслуговування. Елементами технічного забезпечення обліку виступають технічні засоби, технічна документація, персонал та ін.

Організаційне забезпечення також відіграє важливу роль, оскільки від нього залежить безпосередній процес реалізації бухгалтерського обліку.

Ведення обліку та формування обліково-аналітичної інформації відбувається відповідно до схеми інформаційного середовища консолідації даних в діяльності об'єднання підприємств, наведеної у першому розділі (рис. 1.7). Важливим елементом є не лише наявність фінансового та управлінського обліку, а й фіксування нефінансової інформації, даних

моніторингу про вплив зовнішнього середовища. Оскільки об'єднання підприємств зазнають значного впливу екзогенних факторів, то наявність такої інформації дозволяє скоригувати їх діяльність відповідно до тенденцій, які обумовлюють стан економічного середовища.

Одним із недоліків формування обліково-аналітичної інформації у діяльності об'єднань підприємств є її нагромадження, внаслідок чого може втрачатися дійсно необхідна інформація для прийняття рішень. Уміння упорядковувати та формувати інформацію відповідно до інформаційних запитів стейкхолдерів є одним із пріоритетних завдань фахівця у сфері бухгалтерського обліку. З цією метою пропонується використовувати інформаційні шаблони – документи у паперовому чи електронному вигляді, які мають визначену структуру та зміст відповідно до вимог стейкхолдерів.

Створення інформаційних шаблонів базується на кількох блоках: аналіз інформаційних потреб стейкхолдерів – для представлення необхідної інформації важливо розуміти, які саме дані цікавлять певні групи стейкхолдерів; визначення оптимальної форми представлення обліково-аналітичної інформації стейкхолдерам – не вся надана інформація у повній мірі сприймається особою, яка приймає на її основі управлінські рішення, особливо якщо форма представлення не відповідає її особливостям сприйняття. Також необхідно враховувати специфіку інформації, що надається, а саме: використання графічної інтерпретації, сучасних інструментів візуалізації інформації тощо; оформлення інформації згідно вимог стейкхолдерів – це заключний етап, який базується на попередніх блоках, на цьому етапі здійснюється формування «інформаційних шаблонів (додаток М), які будуть використовувати стейкхолдери у процесі прийняття управлінських рішень.

Використання інформаційних шаблонів має ряд переваг: економія робочого часу бухгалтера для формування документів із метою пред'явлення стейкхолдерам; підвищення рівня обґрунтованості та оперативності прийняття управлінських рішень; можливість використання одних інформаційних шаблонів для різних стейкхолдерів, якщо їх інформаційні потреби співпадають.

Наявність зворотного зв'язку дозволяє постійно удосконалювати процес ведення обліку, його методичне, технічне й організаційне забезпечення, підвищувати якість обліково-аналітичної інформації.

Зворотний зв'язок реалізується через: встановлення відповідності обліково-аналітичної інформації запитам стейкхолдерів – на основі експертного опитування про діяльність об'єднання підприємств осіб, які приймають управлінські рішення, можна вивити, у якій мірі їх задовольняє наявна обліково-аналітична інформація, що впливає на оцінку стану організації бухгалтерського обліку; формування рекомендацій від стейкхолдерів – шляхом документування зауважень та пропозицій (форма документу наведена у додатку Н) від стейкхолдерів можливо виявити їхні інформаційні потреби й обґрунтувати доцільність та характер змін у обліково-аналітичному забезпеченні діяльності об'єднань підприємства; удосконалення обліково-аналітичного забезпечення – відбувається аналіз пропозицій та зауважень стейкхолдерів на предмет того, наскільки доцільними та необхідними у конкретний період часу є пропоновані зміни.

Для встановлення відповідності обліково-аналітичної інформації запитам стейкхолдерів запропоновано використовувати метод експертного опитування, реалізацію якого наведено у п.п. 2.3 даного дослідження.

Отже, проблеми практики, пов'язані зі зростанням кількості об'єднань підприємств та їх функціонуванням в умовах нестабільності та непередбачуваності, встановлюють перед теорією бухгалтерського обліку нові завдання, вирішення яких в рамках даної роботи пропонується з використанням нових підходів. Це обумовлює доцільність безперервного удосконалення організації бухгалтерського обліку та змін в частині технології формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств.

3.2. Розроблення технології формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств

Особливості технологічних процесів об'єднання підприємств повинні бути повністю віддзеркаленими в його системі бухгалтерського обліку через фіксацію здійснених господарських операцій за допомогою спеціальних документів. Оскільки дисертаційна робота присвячена дослідженню діяльності об'єднання підприємств, доцільно звернути увагу на його організаційну структуру, особливості логістичної системи, узгодженості господарських процесів, специфіки діяльності в цілому та ін.

Стейкхолдерами, які мають найбільш вагомий вплив у процесі прийняття управлінських рішень, виступають власники бізнесу, кредитори, керівники (менеджмент), тому у процесі удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в адаптивному управлінні об'єднанням підприємства пропонується зосередити увагу саме на їхніх інформаційних запитах [160, с. 339].

Власники бізнесу у найбільшій мірі цікавляться тим, яку суму дивідендів, з якою регулярністю вони отримають від вкладеного ними капіталу. Кредитори зацікавлені у тому, щоб об'єднання та його учасники могли своєчасно погашати свою заборгованість, тому показники ліквідності та стан руху коштів являються для них ключовими індикаторами. Керівники на різних рівнях управління орієнтуються на усі сфери діяльності об'єднання підприємств, у зв'язку з цим їх цікавить загальна ситуація, що склалася на об'єкті управління у конкретний момент часу, оскільки на основі цієї інформації відбувається прийняття управлінських рішень стосовно подальшого функціонування об'єднання підприємств та його учасників.

На рис. 3.10. наведено приклад інтересів і завдань стейкхолдерів, які впливають на діяльність об'єднання підприємств та його учасників.

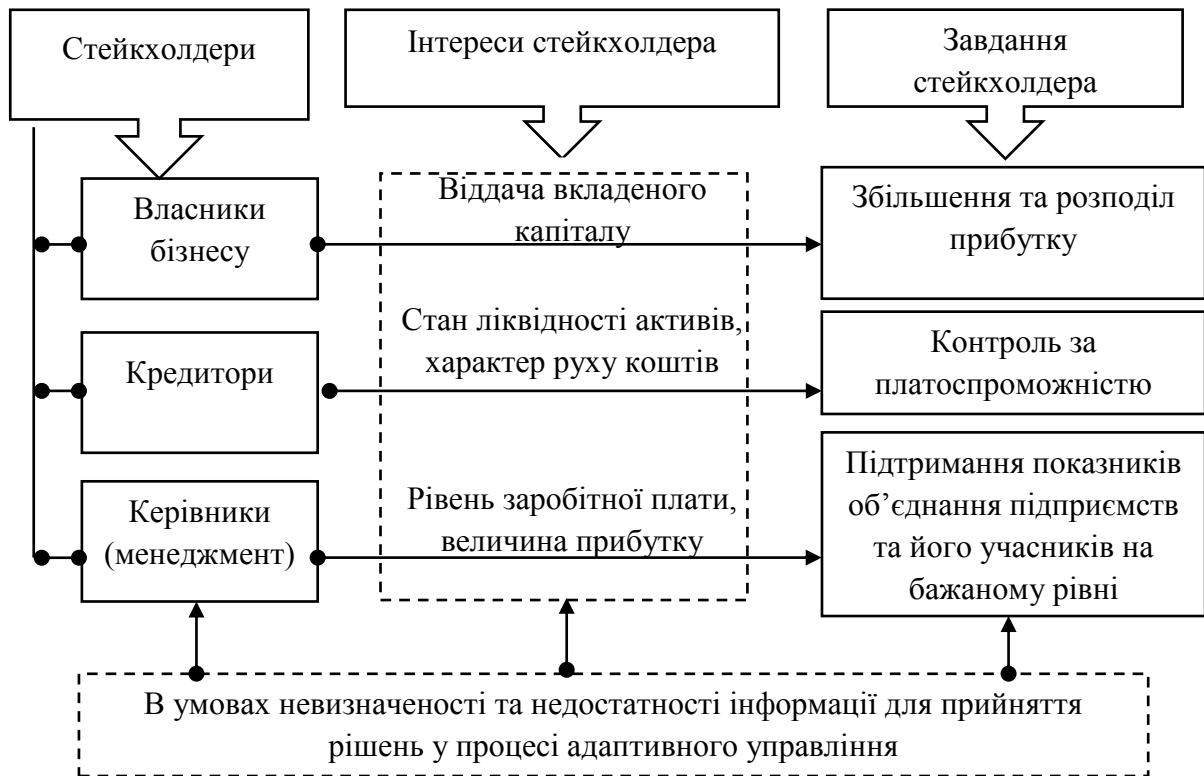


Рис. 3.10. Приклад схеми врахування інтересів стейкхолдерів об'єднань підприємств у процесі адаптивного управління (авторська розробка на основі [160])

Ураховуючи специфіку адаптивного управління, прийняття рішень стейкхолдерами відбувається в умовах невизначеності та неповної інформації, що накладає певний відбиток і на їхні інтереси (підвищення рівня вірогідності виникнення ризиків у процесі їх дотримання), і на завдання (їх виконання ускладнюється тим, що недостатність інформації для прийняття рішень може створювати додаткові труднощі у процесі прийняття управлінських рішень). На рис. 3.11 наведено узагальнену схему, яка відображає ланцюг процесу здійснення господарських операцій – реалізація управлінських рішень через адаптивне управління. В контексті даного дослідження пропонується відображати адаптер як сукупність елементів 4 та 5. Умовно адаптери можна розподілити за складовими ефективності розвитку об'єднання підприємств. Адаптери першого рівня для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» наведені на рис. 3.12.

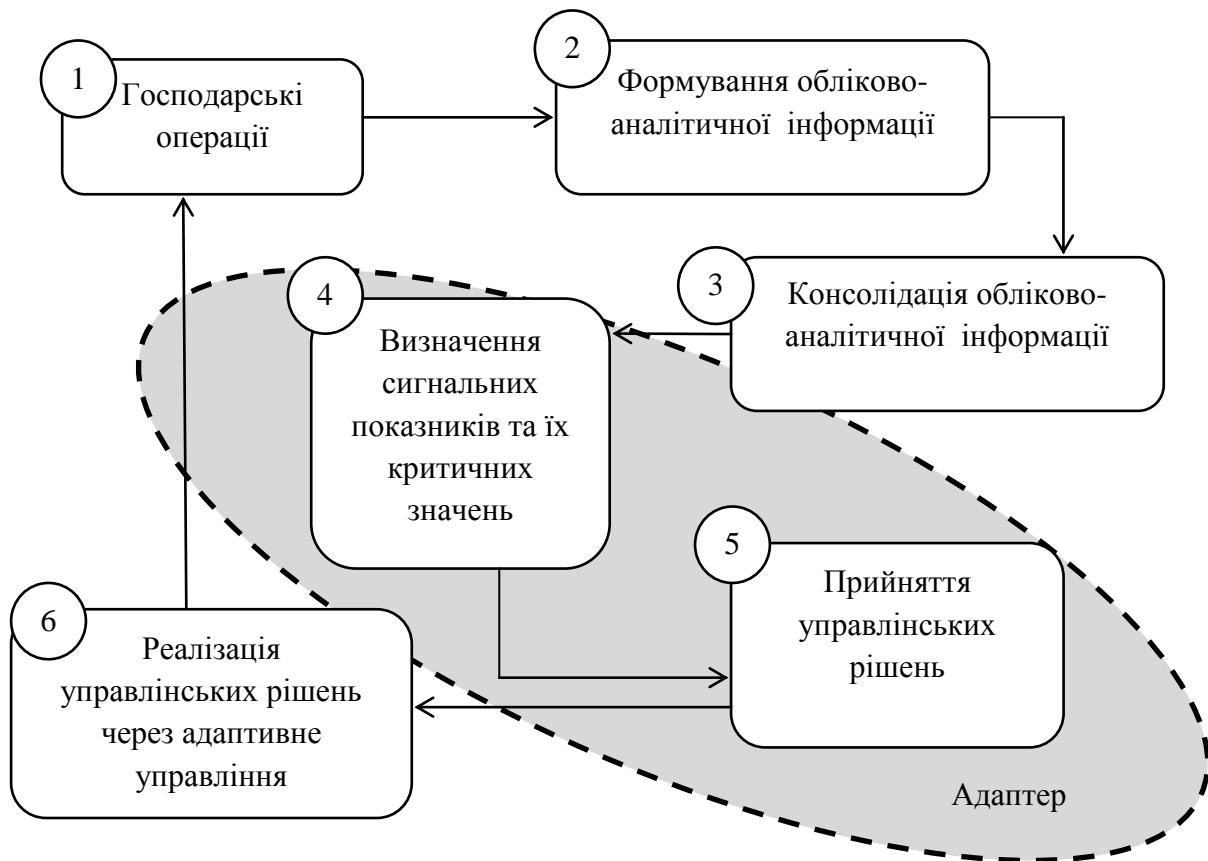


Рис. 3.11. Елементи ланцюгу процесу здійснення господарських операцій – реалізація управлінських рішень у діяльності об’єднання підприємств
(авторська розробка)

Адаптер, який характеризує ефективність фінансової складової представлено через коефіцієнт фінансової автономії, який показує рівень незалежності підприємства від позикових коштів. Його мінімально допустиме значення складає 0,5 – тобто не більше, ніж 50 % активів підприємства можуть бути сформовані за рахунок залучених коштів. Оскільки для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» він становить 0,15, це свідчить про високий рівень залежності цього учасника об’єднання підприємств від залучених коштів, тому необхідним є прийняття рішення стосовно доцільності зменшення обсягу довгострокових та короткострокових залучень позикових коштів або ж

збільшення власних джерел формування активів.

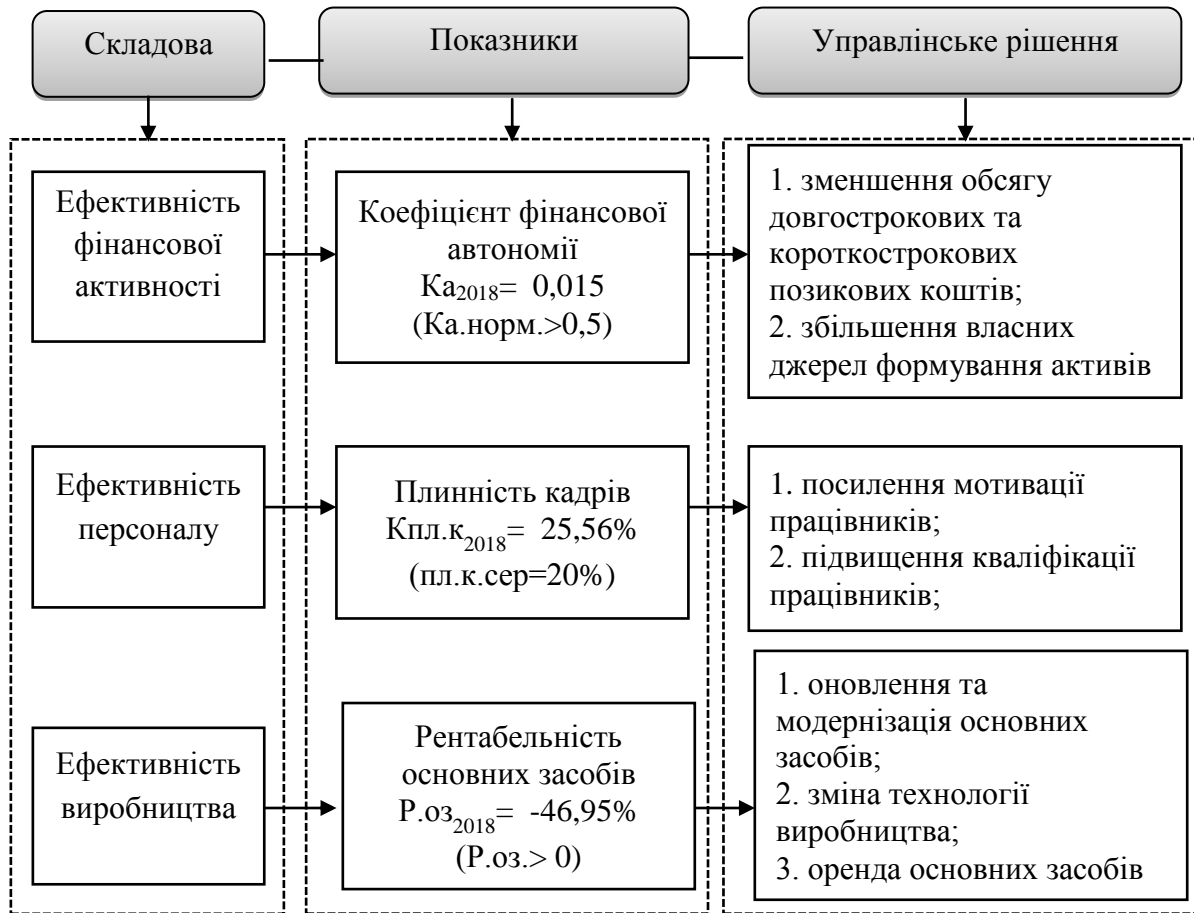


Рис. 3.12. Приклад адаптерів першого рівня для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (авторська розробка)

Плинність кадрів становить 25,56 %, що перевищує середній рівень (20 %) за досліджуваною групою підприємств (п.п. 2.2). У зв'язку з цим доцільно приймати рішення, які сприяли зменшенню плинності кадрів через посилення мотивації працівників, підвищення кваліфікації працівників, покращення умов праці тощо. Внаслідок збиткової діяльності підприємства рентабельність його основних засобів є від'ємною, що свідчить про необхідність здійснення управлінського впливу, направлено на удосконалення управління основними засобами через такі дії, як, наприклад, оновлення та модернізація основних засобів, зміна технології виробництва, оренда основних засобів та інше.

Адаптери першого рівня для ТОВ «Покровська садиба» наведені на рис. 3.13.

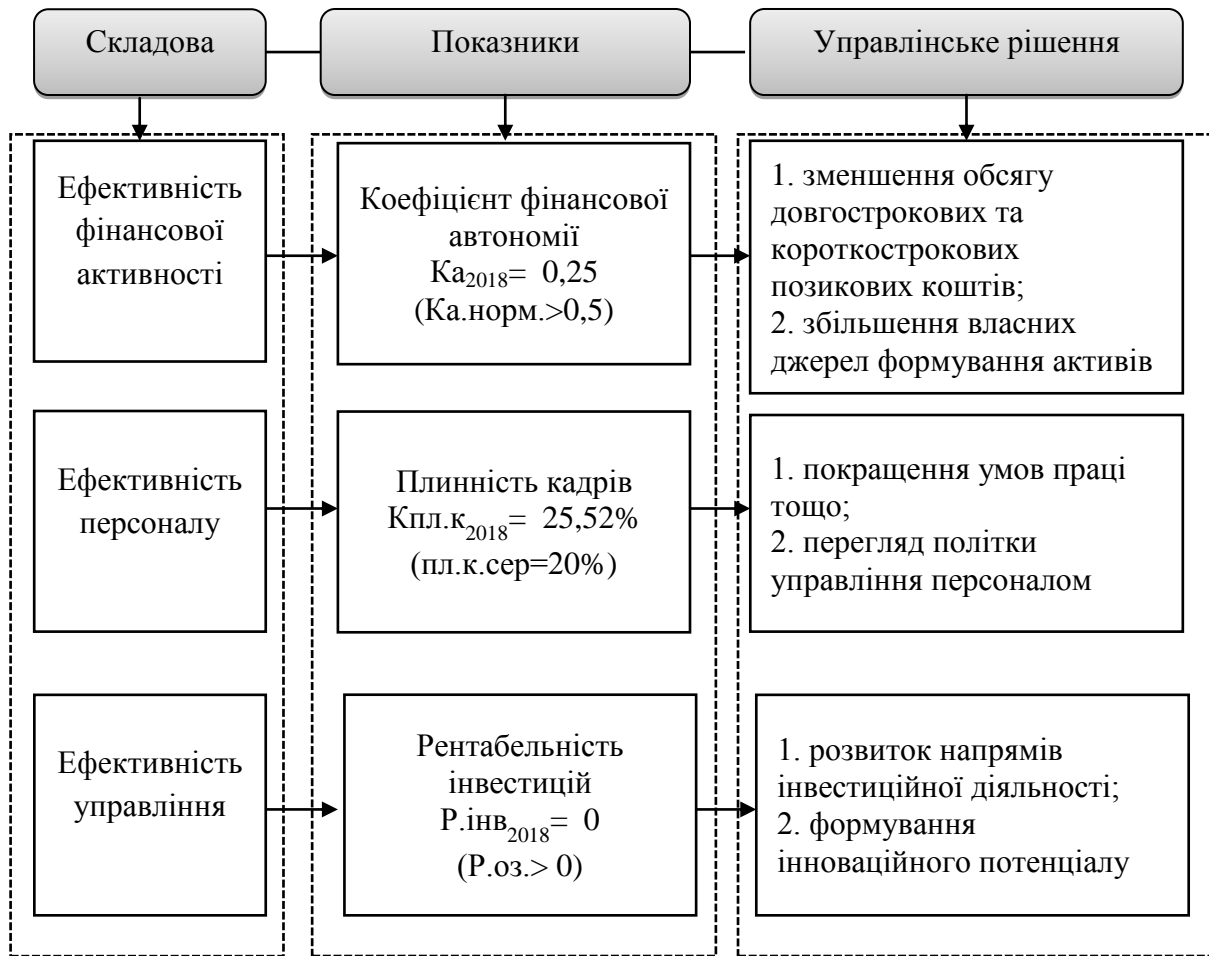


Рис. 3.13. Приклад адаптерів першого рівня для ТОВ «Покровська садиба»
(авторська розробка)

Як на ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення», так і на ТОВ «Покровська садиба» характерне низьке значення коефіцієнта фінансової автономії, який становить 0,25. Для даного підприємства важливо визначити, яким чином оптимізувати співвідношення власних та запозичених коштів для підтримання належного рівня фінансової автономії. Доволі високий рівень плинності кадрів, про що свідчить відповідний коефіцієнт, який склав 25,52. Така ситуація могла бути обумовлена недостатньою професійною компетентністю деякого кола працівників, через що вони не змогли виконувати свої обов'язки належним чином.

У зв'язку з цим для ТОВ «Покровська садиба» пропонується вжити заходи, направлені на пошук та залучення висококваліфікованих працівників. На даному підприємстві відсутня інвестиційна діяльність, про що свідчить показник рентабельності інвестицій, тому пропонується визначити напрями розвитку такої діяльності та вжити заходів, направлених на формування інноваційного потенціалу підприємства. Адаптери першого рівня для ТОВ «Завод високовольтної апаратури» наведені на рис. 3.14.



Рис. 3.14. Приклад адаптерів першого рівня для ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (авторська розробка)

Враховуючи, що коефіцієнт оборотності оборотних активів становить 3,83, що значно нижче середнього рівня по досліджуваній групі підприємств (22,34), на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» пропонується впроваджувати заходи на підтримання швидкості обертання оборотних активів

та її збільшення у перспективі. Низький темп обертання може бути обумовлений наявністю дебіторської простроченої заборгованості, тому керівництву підприємства доцільно зосередити увагу на розробленні заходів впливу, спрямованих на повернення заборгованості від клієнтів. Плинність кадрів склала у 2018 році 27,49 %, що перевищує середнє значення по групі підприємств на 7,49 %, тому пропонується формувати таку політику управління персоналом, яка б забезпечувала стабілізацію кадрового складу на ТОВ «Завод високовольтної апаратури», зокрема використання методів нефінансової мотивації, тимблдингу тощо. Ефективність виробництва характеризується середнім темпом зниження собівартості реалізованої продукції підприємства (2,38), що на 0,23 перевищує середньогруповий рівень показника, тому для даного підприємства доцільно контролювати рівень показника шляхом зіставлення фактичних і нормативних значень витрат, які входять до складу собівартості реалізованої продукції.

Адаптери другого рівня пов'язані з прийняттям управлінських рішень на рівні об'єднання підприємств. Реалізація прийнятого рішення також супроводжується певними труднощами, що пов'язано з інформаційними потоками в організаційній структурі об'єднання підприємств.

Схема інформаційних потоків в організаційній структурі досліджуваного об'єднання наведена на рис. 3.15. Також на рис. 3.15 представлено центри управлінського впливу, які пов'язують учасників об'єднання підприємств між собою в рамках їхньої співпраці. Роль усіх інформаційних каналів полягає у формуванні даних моніторингу про діяльність об'єднання підприємств. Вони можуть з'єднувати окремі підрозділи в рамках одного підприємства-учасника об'єднання та окремі підприємства у складі об'єднання. Система контролінгу, використовуючи дані моніторингу, сприяє створенню єдиної інформаційної бази, яка в подальшому використовується для формування обліково-аналітичної інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення у процесі діяльності об'єднання підприємств та його учасників.

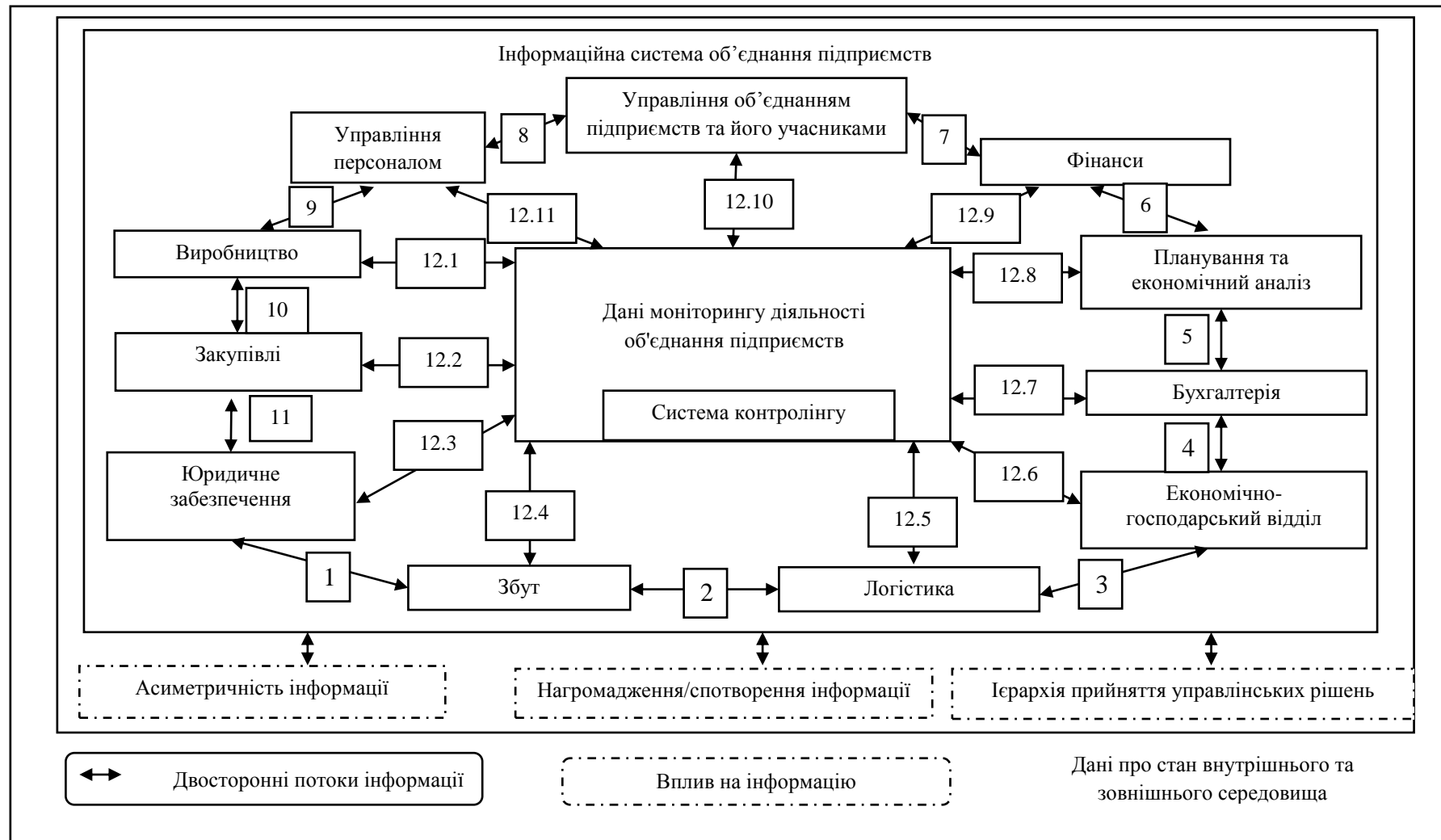
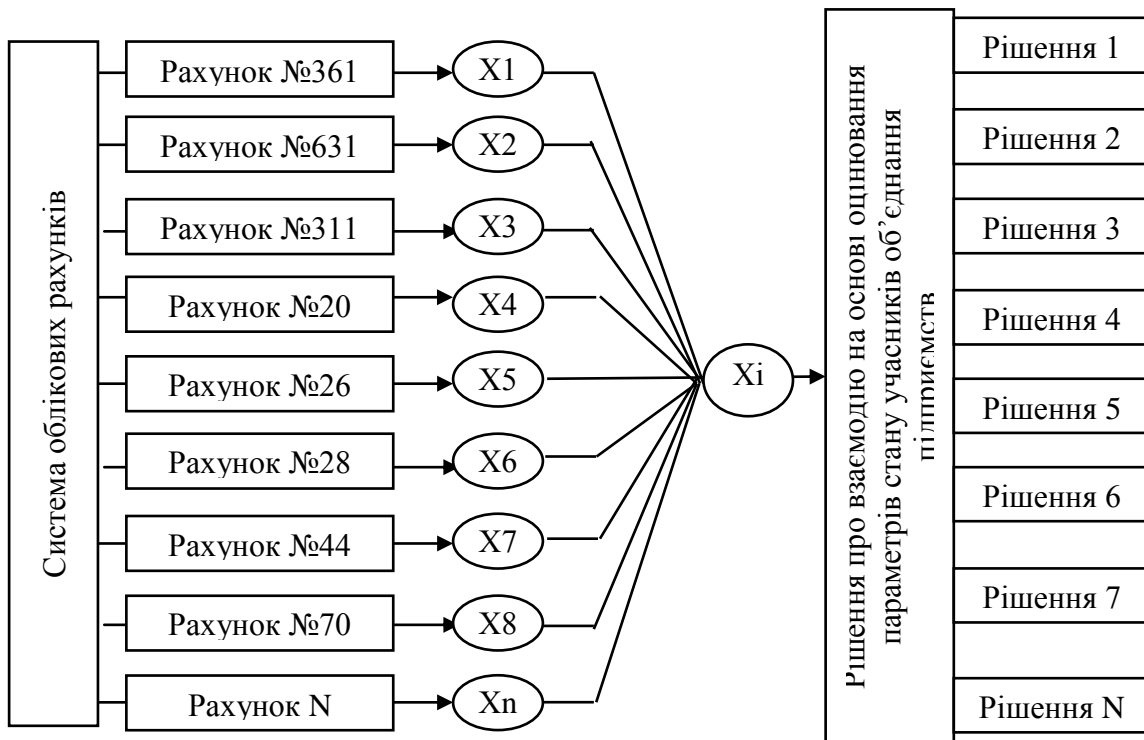


Рис. 3.15. Інформаційні потоки між центрами управлінського впливу в організаційній структурі об'єднання підприємств (авторська розробка)

Формування інформаційної бази відбувається під дією різних впливів на інформацію, зокрема таких, як асиметричність інформації, нагромадження та/або спотворення інформації, ієрархія прийняття управлінських рішень. Ці впливи обумовлюють швидкість поповнення інформаційної бази про дані моніторингу, якість інформації, оперативність її руху між центрами управлінського впливу тощо.

Інформаційні потоки між центрами управління можуть бути пов'язані з оформленням контрактів із покупцями/постачальниками – інформація щодо впровадження заходів при невиконанні контрактів, штрафи, компенсації тощо (1;11). Важливою є оптимізація перевезень при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (2;3). Визначення відповідності планових норм фактичним показникам є важливим елементом успішної діяльності об'єднання підприємств (4;5;6). Планування та розподіл фінансових ресурсів повинні відбуватися з урахуванням розроблених планів діяльності (6), які формуються відповідно до стратегічної мети об'єднання та бачення керівництвом перспектив розвитку суб'єкта господарювання (7). Керівництво об'єднання визначає політику управління людським капіталом, який уособлений в персоналі (8), від чого залежить в тому числі ефективність виробництва (9). Відносини з клієнтами повинні формуватися відповідно до встановленого юридичного забезпечення (11), що сприятиме їх законодавчо-нормативному регулюванню. Інформаційні канали необов'язково з'єднують центри управлінського впливу прямим чином, це може відбуватися через дані моніторингу діяльності об'єднання і систему контролінгу (12.1-12.11).

Таким чином інформаційні канали, які з'єднують центри управлінського впливу об'єднання, забезпечують передавання інформації, на основі якої формуються адаптери другого рівня (рис. 3.16). Відмінністю адаптера другого рівня від адаптера першого рівня є те, що він виникає на рівні взаємодії між учасниками об'єднання та включає в себе певну групу показників, на основі яких приймається рішення стосовно того, як будуть взаємодіяти учасники об'єднання між собою.



Умовні позначення:

X_1 - X_n – часткові показники, що характеризують діяльність учасників об'єднання підприємств;

X_i – інтегральні показники, що характеризують діяльність учасників об'єднання підприємств;

Рис. 3.16. Приклад адаптера другого рівня об'єднання підприємств (авторська розробка на основі [108, с. 128])

Враховуючи, що досліджуване об'єднання підприємств за класифікаційними ознаками, наведеними в першому розділі (табл. 1.2), належить до об'єднань, які функціонують на договірних основах і не утворюють нової юридичної особи, між підприємствами, що належать до цього об'єднання, формуються певні відносини, прикладом яких є такі, що пов'язані з:

реалізацією продукції чи послуг, коли один учасник надає послуги чи постачає продукцію іншому учаснику (операції з покупцями);

закупівлею сировини та матеріалів для виготовлення продукції (операції з постачальниками);

наданням інших послуг, пов'язаних з наданням/використанням орендованих основних засобів, логістичних послуг тощо.

Зауважимо, що формування таких об'єднань є доволі вигідним для всіх його учасників у разі виникнення кредиторської чи дебіторської заборгованості, коли оплата за відвантажену/замовлену продукцію чи надану/отриману послугу відбувається через деякий час після її отримання. У даному випадку керівництвом учасників об'єднання підприємств приймаються рішення про взаємодію на основі аналізу облікових даних про стан активів і зобов'язань, пов'язаних із: наявністю готової продукції (рахунок 26); станом розрахунків із дебіторами (рахунок 361); станом розрахунків із кредиторами (рахунок 631); наявністю безготівкових коштів (рахунок 311); наявністю запасів, необхідних для виробництва продукції (рахунок 20); наявністю товарів, які можна реалізувати (рахунок 28); величиною фінансового результату (рахунок 44); обсягом отриманого доходу (рахунок 70) та ін. Як зазначено у першому розділі даного дослідження, специфіка предмета дослідження вимагає від обліково-аналітичного забезпечення враховувати особливості діяльності об'єднань підприємств та відповідати інформаційним запитам стейкхолдерів в адаптивному управлінні. Окресливши інтереси стейкхолдерів та інформаційні канали в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, пропонується наступний порядок формування обліково-аналітичного забезпечення їхньої діяльності.

На рис. 3.17 представлено схему формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств з позиції контролінгу. Специфіка схеми обумовлена особливостями інформаційних запитів стейкхолдерів. Оскільки контролінг направлений на забезпечення координації всіх процесів у діяльності об'єднання, обліково-аналітичне забезпечення повинно у достатній мірі задовольняти специфічні інформаційні запити, що виникають в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Дана схема містить декілька блоків.

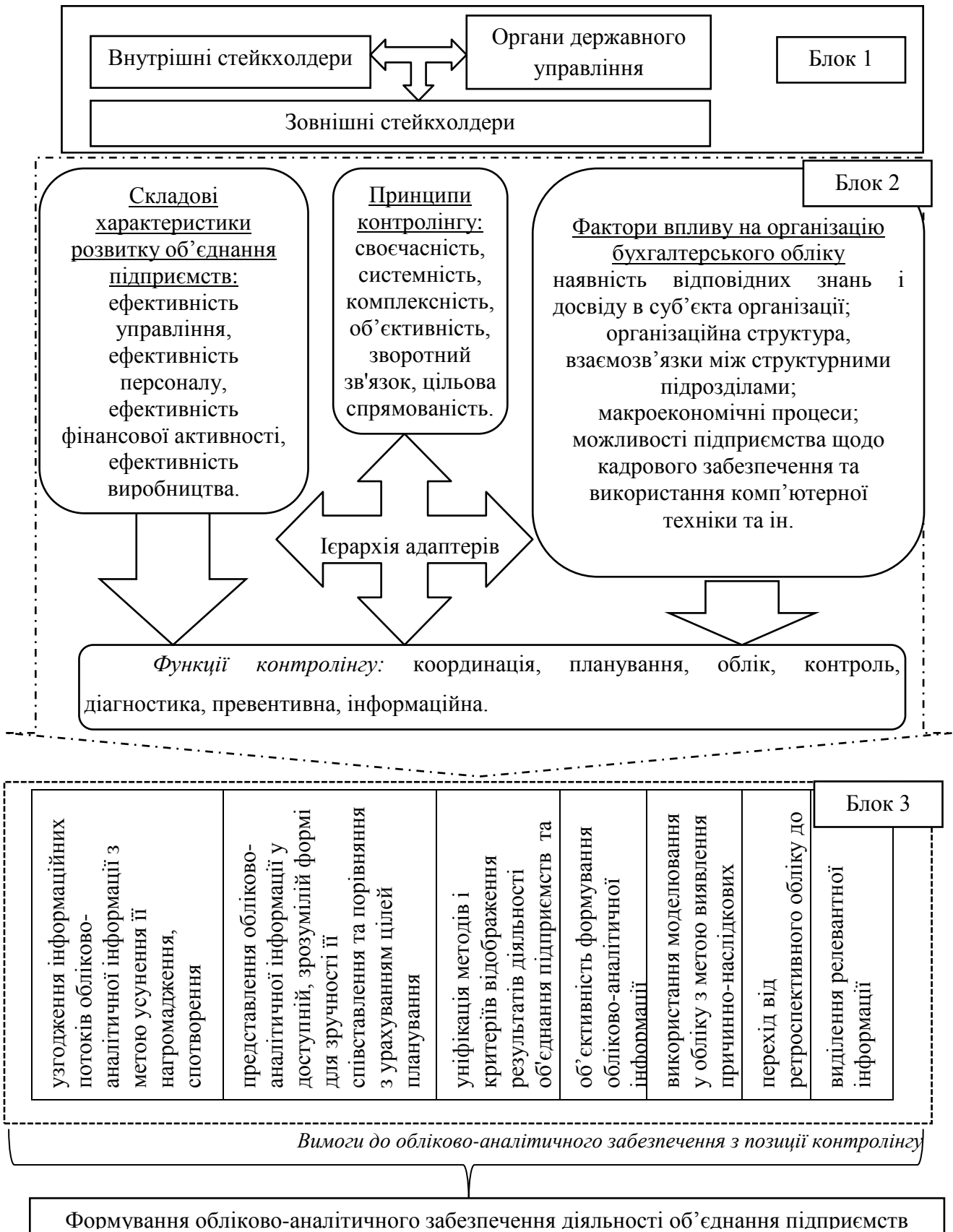


Рис. 3.17. Схема формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднання підприємств з позиції контролінгу (авторська розробка на основі оприлюдненої у [123])

Блок 1 включає в себе суб'єктів, які зацікавлені в інформації, що формується за рахунок відповідного обліково-аналітичного забезпечення діяльності – внутрішні, зовнішні стейкхолдери (залежно від виду об'єднань підприємств визначаються їхні домінуючі інтереси). Оскільки до складу досліджуваного об'єднання входять комерційні підприємства, то інтереси їх керівництва (внутрішніх стейкхолдерів) визначатимуться домінуючими. Блок 2 включає в себе декілька складових: вхідні характеристики – складові, які обумовлюють формування обліково-аналітичного забезпечення: показники розвитку об'єднання підприємств (свідчать про рівень розвитку об'єднання та визначають сегмент інформаційних запитів) і фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку (обумовлюють специфіку організації бухгалтерського обліку, яка розглянута у п.п. 1.3 даного дослідження); принципи та функції контролінгу – виступають основою формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань. Блок 3 являє собою вимоги до обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднання підприємств з позиції контролінгу, які сформовані з урахуванням його функцій. Таким чином, реалізація запропонованої схеми відбувається через вплив блоку 1 на блок 2 з урахуванням критеріїв блоку 3.

Враховуючи характеристики видів стратегій адаптації (табл. 1.5), наведених у першому розділі, пропонується наступна схема формування обліково-аналітичного забезпечення в діяльності об'єднань підприємств (рис. 3.18). На основі класифікаційних ознак (табл. 1.2) та ієрархій адаптерів (рис. 1.5, 1.6) сформовано характеристику обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств (табл. 3.2). Оскільки учасники досліджуваного об'єднання підприємств мають окремі обліково-аналітичні системи, то пропонуються наступні рекомендації з формування обліково-аналітичного забезпечення їх діяльності.

На основі проведено аналізу, результати якого наведені у п.п. 2.2 та 2.3 даного дослідження, було визначено наступне: ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» характеризується низькою ефективністю виробництва, персоналу та фінансової

активності, проте рівень адаптивності діяльності має середнє значення, що згідно з табл. 3.2 свідчить про можливість впровадження стратегії активного виживання, а в якості адаптаційних заходів доцільно вносити зміни у продукцію, персонал, технології підприємства.

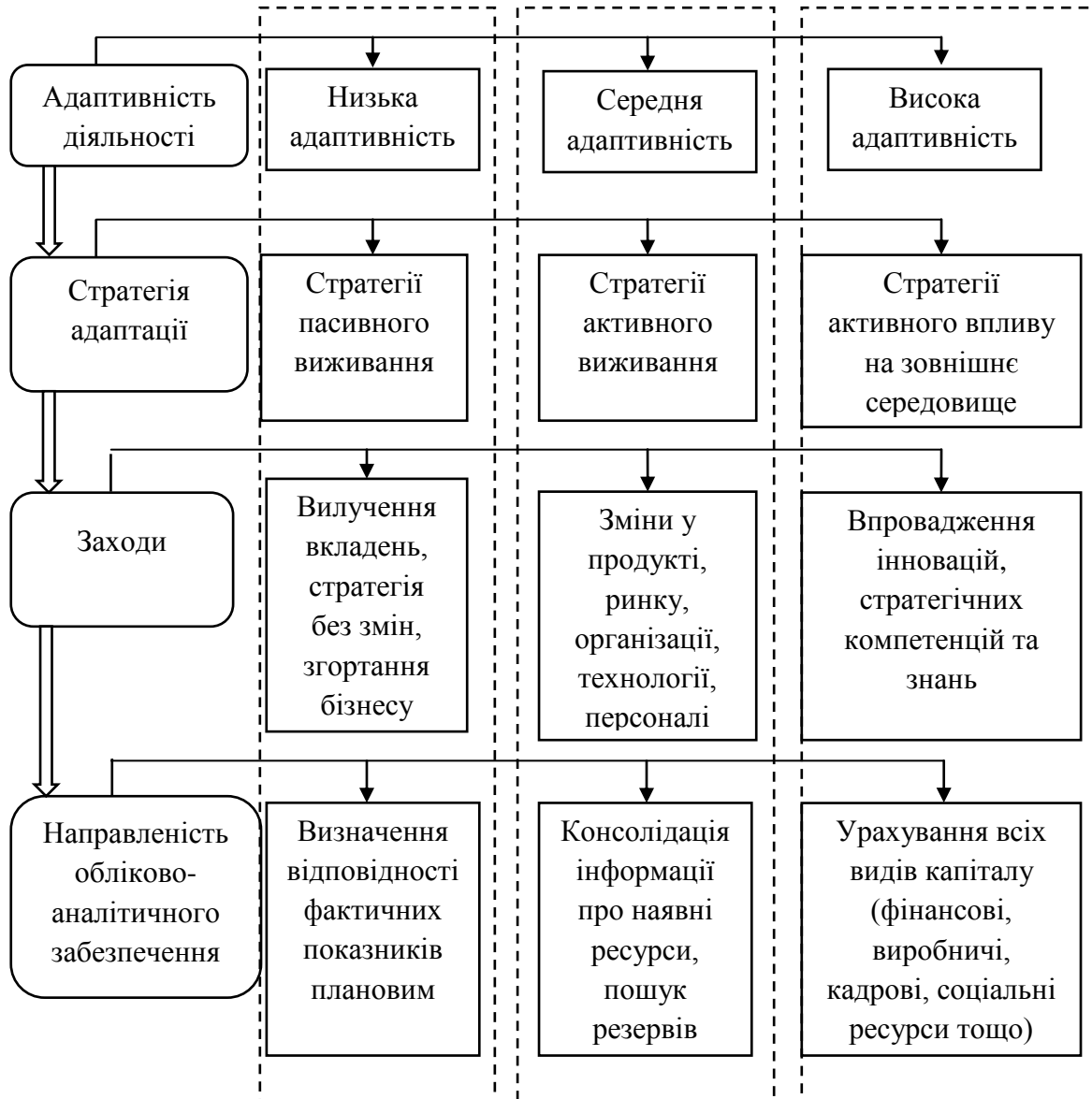


Рис. 3.18. Схема формування обліково-аналітичного забезпечення відповідно до адаптивності діяльності об'єднання підприємств та його учасників (авторська розробка)

Обліково-аналітичне забезпечення повинне бути направлене на консолідацію інформації про наявні ресурси та пошук резервів, що виникають у результаті діяльності. Ефективність управління характеризується середнім

значенням, що, на нашу думку, дозволить реалізувати стратегію активного виживання для даного підприємства у якості адаптації до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Таблиця 3.2

Характеристика обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств відповідно до класифікаційних ознак та ієрархії адаптерів (авторська розробка)

Адаптивність діяльності/ ступінь інтеграції обліково-аналітичних систем	Окремі обліково-аналітичні системи (ієрархія адаптерів для об'єднань підприємств з договірною формою)	Інтегровані обліково-аналітичні системи (ієрархія адаптерів для об'єднань підприємств з організацією спільного підприємства)
Низька адаптивність	Відбувається визначення планових показників для кожного учасника об'єднання підприємств окремо, за результатами аналізу відхилень узагальнюється отримана інформація про діяльність учасників, на основі чого робиться висновок про стан учасника об'єднання в умовах взаємодії з іншими учасниками об'єднання	Визначаються планові показники на рівні об'єднання, проводиться аналіз відхилень від фактичних показників, визначається їх інтегральна оцінка по об'єднанню в цілому
Середня адаптивність	Здійснюється пошук резервів для кожного учасника об'єднання з метою подальшого розвитку об'єднання, отримана інформація узагальнюється та пропонуються напрями розвитку, які кожен учасник об'єднання адаптує відповідно до своїх потреб	Виявлення резервів відбувається на рівні всього об'єднання на основі консолідованої інформації, після чого приймаються управлінські рішення про напрям розвитку об'єднання
Висока адаптивність	Визначаються потенційні інноваційні можливості учасників об'єднання підприємств, інформація про які узагальнюється та використовується для формування стратегічних напрямів розвитку об'єднання та його учасників	Відбувається узагальнення інформації про інноваційні можливості, наявність стратегічних компетенцій та знань на рівні всього об'єднання, у результаті чого розробляється стратегія розвитку, яка поширюється і на його учасників

У праці [132, с. 385-386] відзначено сутність управлінських технологій, як методичних засобів регулювання бізнес-процесів, які спрямовані на вирішення поставлених завдань, тому, враховуючи особливості предмета дослідження, пропонується наступна технологія обліково-аналітичного забезпечення

управлінських рішень в адаптивному управлінні, яка представлена на рис 3.19 у співвідношенню з методологією, методикою та процедурою.

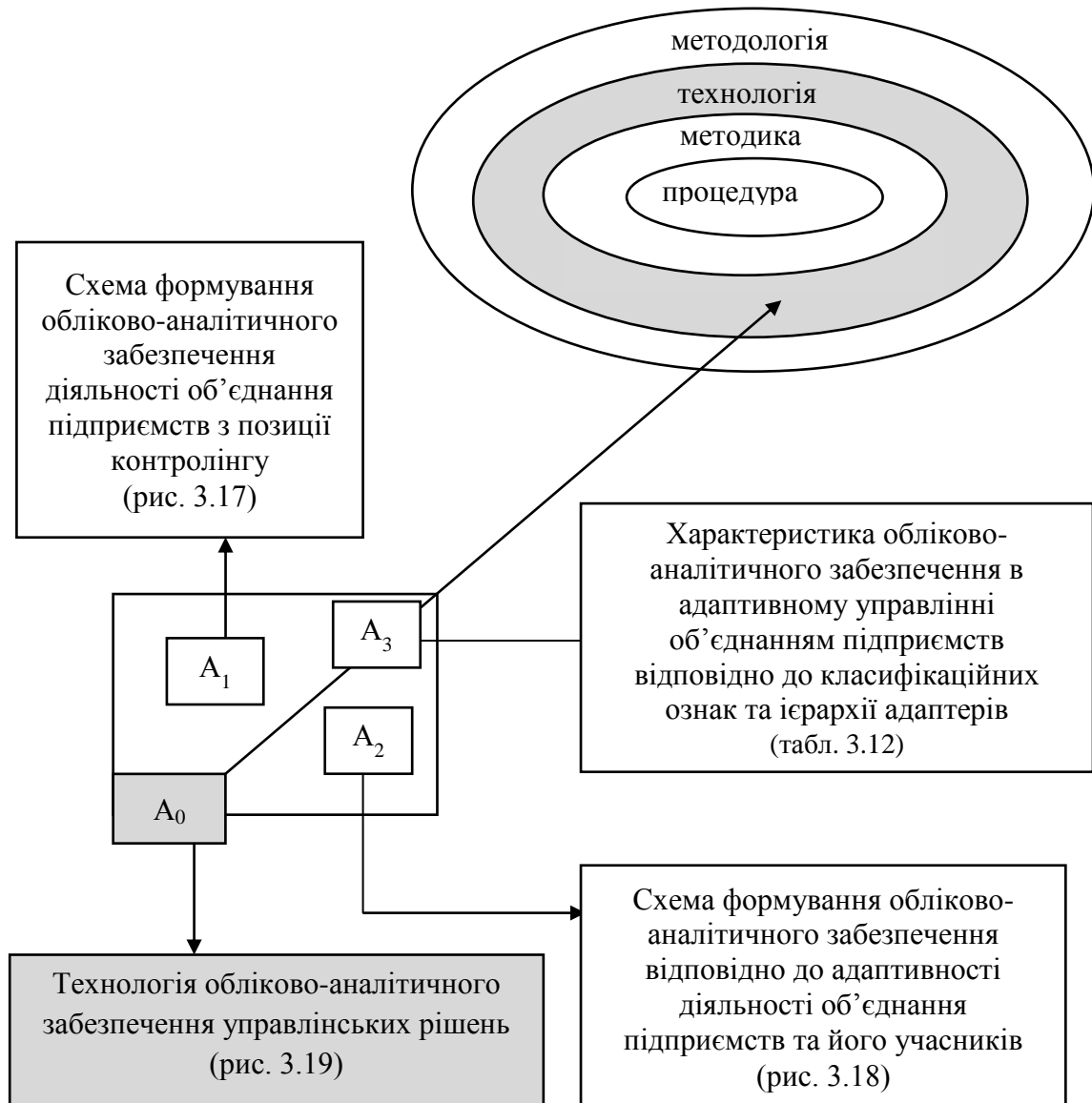


Рис. 3.19. Місце та структура технології обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень в адаптивному управлінні (авторська розробка на основі [132, с. 387])

Розглядаючи ТОВ ПІ «Енергетичні рішення» як учасника об'єднання підприємств, пропонується на основі табл. 3.2 формувати обліково-аналітичне забезпечення наступним чином: здійснювати пошук інформації про наявні резерви підприємства, узагальнювати її та вносити до загальної інформаційної бази об'єднання для розроблення напрямів розвитку об'єднання в цілому, які

ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» зможе адаптувати під свої потреби.

ТОВ «Покровська садиба» характеризується високою ефективністю виробництва, середньою ефективністю управління та персоналу і низькою фінансовою активністю. Враховуючи високу адаптивність діяльності даного учасника об'єднання, згідно рис. 3.18 пропонується впроваджувати стратегію активного впливу на зовнішнє середовище в рамках можливостей окремого підприємства. У якості заходів необхідним є впровадження інновацій, а також стратегічних компетенцій та знань, що сприятиме зростанню показників ефективності. Враховуючи це, обліково-аналітичного забезпечення для ТОВ «Покровська садиба» доцільно орієнтувати на консолідацію інформації про всі види капіталу підприємства. Згідно табл. 3.1 для даного підприємства доцільно визначати інноваційний потенціал, реалізація якого сприятиме підвищенню ефективності діяльності як підприємства, так і об'єднання в цілому. Така інформація повинна бути включена до інформаційної бази об'єднання для визначення стратегічних напрямів розвитку об'єднання та його учасників.

Оцінка складових ефективності ТОВ «Завод високовольтної апаратури» має середнє значення, а адаптивність діяльності є низькою, тому для даного підприємства пропонується реалізувати стратегію пасивного виживання, яка полягає у вилученні вкладень, відсутності змін. Згідно рис. 3.18, обліково-аналітичного забезпечення повинно бути зосереджено на визначенні відхилень планових і фактичних показників діяльності даного підприємства. Оскільки його розраховані показники є найнижчими серед інших учасників об'єднання, то формування обліково-аналітичного забезпечення повинно здійснюватися наступним чином: на основі порівнянь планових і фактичних показників визначається відхилення, узагальнена інформація про які направляється до інформаційної бази об'єднання, показники порівнюються з аналогічними показниками інших учасників об'єднання та визначаються умови взаємодії між учасниками об'єднання.

3.3. Консолідація облікової інформації в менеджменті об'єднань підприємств

Враховуючи попередній досвід постіндустріального напрямку розвитку української економіки, вплив світових тенденцій змушує вітчизняне ринкове середовище підвищувати стандарти менеджменту суб'єктів господарювання. Це обумовлено тим, що вплив існуючих загроз, виникнення яких має стохастичний характер, доволі важко спрогнозувати, тому для керівництва об'єднань підприємств важливо приймати оперативні зважені управлінські рішення навіть в умовах неповної інформації, щоб своєчасно реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища об'єкта управління, тому процес консолідації облікової інформації в менеджменті об'єднань підприємств повинен здійснюватися таким чином, щоб у повній мірі задовольняти інформаційні запити стейкхолдерів.

Для того, щоб забезпечити ефективну організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, необхідним є формування такої облікової політики, яка буде спроможна фіксувати, накопичувати, узагальнювати необхідну інформації для прийняття управлінських рішень, уникаючи її нагромадження, зокрема формувати дані про стан сигнальних показників діяльності об'єднання підприємств та його учасників. Використання таких показників дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення стейкхолдерами різних рівнів в умовах наявності неповної інформації, що забезпечуватиме процес адаптивного управління об'єднанням підприємств.

Як було зазначено у розділі 1, процес адаптивного управління в діяльності об'єднань підприємств та їх учасників направлений на вирішення завдань у розрізі інформаційної та управлінської площин стосовно здійснення управлінського впливу, який повинен сприяти досягненню встановленої мети.

Інформаційна площина виступає підґрунтям для прийняття рішень через формування обліково-аналітичного забезпечення. Її призначення полягає у

тому, щоб через фінансовий та управлінський облік накопичувалася та своєчасно передавалася структурована належним чином обліково-аналітична інформація, яка характеризує господарські операції, результати діяльності, ефективність використання ресурсів об'єднання підприємств тощо.

Управлінська площина направлена на організацію бізнес-процесів об'єднання підприємств та його учасників через використання відповідного розгалуженого за різними напрямками інструментарію адаптивного управління, спираючись на наявну обліково-аналітичну інформацію.

У зв'язку з цим організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати підхід до реєстрації, накопичення та узагальнення інформації, здатність якої задовольняти специфічні інформаційні запити в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств та його учасників відповідала б очікуванням стейкхолдерів, які цю інформацію використовують у процесі прийняття рішень.

Кожен бізнес-процес у діяльності об'єднань підприємств пов'язаний з певним колом стейкхолдерів, які мають свої специфічні інформаційні потреби, тому пропонуємо формувати сигнальні показники за центрами відповідальності у бухгалтерському обліку для прийняття рішень в адаптивному управлінні. Оскільки досліджуване об'єднання підприємств належить до таких, що не утворюють єдиної юридичної особи та в цілому функціонують окремо, їх цілі, організаційна структура та інші характеристики діяльності відрізняються, тому щоб отримати уніфікований результат, скористаємося стандартом ISO 9001:2015 «Системи управління якістю» [151], в якому зазначено, що виробництво організації (у рамках даного дослідження це об'єднання підприємств, до складу якого входять ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення», ТОВ «Покровська садиба» та ТОВ «Завод високовольтної апаратури») складається з визначених елементів:

1. Оперативне планування та контроль.

Оскільки до складу об'єднання увійшло три підприємства, які є окремими юридичними особами, то координація їх діяльності потребує додаткових усиль,

оскільки кожне з підприємств характеризується певною специфікою діяльності та зазнає впливу відповідних зовнішніх факторів, які проблематично спрогнозувати.

2. Вимоги щодо продукції та послуг.

Кожен із учасників об'єднання має певні слабкі та сильні сторони. На основі їх аналізу відбувається виявлення потенційних можливостей одних учасників, за рахунок яких відбувається нейтралізація, так званих, «вузьких місць» інших учасників.

3. Проектування та розроблення продукції та послуг.

Важливість даної складової обумовлена необхідністю координації забезпечувальних процесів етапу проектування та розроблення продукції, послуг як у діяльності всього об'єднання підприємств, так і його окремих учасників. Визначивши можливості кожного учасника, приймається рішення про доцільність організації власного виробництва, формування логістичної системи чи використання частково або повністю послуг сторонніх організацій для забезпечення перевезень тощо.

4. Контроль надаваних із зовні процесів, продукції та послуг.

Управлінські рішення, пов'язані з придбанням і реалізацією запасів, визначають частку «замороження» капіталу у запасах, які в подальшому будуть використовуватися у процесі виробництва, й обсяг запасів, які підлягають реалізації. У зв'язку з цим виникає протиріччя стосовно того, яка з альтернатив є вигіднішою, оскільки реалізація надмірної кількості запасів призводить до їх дефіциту у процесі виробництва, а, так звані, «заморожені» кошти у запасах могли бути використані інакше: розміщення банківського депозиту тощо. Саме тому контроль зовнішніх процесів є важливим елементом виробництва.

5. Виготовлення продукції та надання послуг.

Діяльність об'єднання підприємств і його учасників визначає особливості розподілення та взаємоузгодження всіх господарських процесів, які відбуваються в рамках такого об'єднання. Особлива увага повинна бути зосереджена на тих процесах, що безпосередньо пов'язують учасників

об'єднання між собою. Зокрема логістична система об'єднання підприємств повинна у повній мірі оперативно забезпечувати процес перерозподілу ресурсів об'єднання між його учасниками відповідно до їх потреб.

6. Випуск продукції та послуг.

Функціонування об'єднання підприємств сприяє виникненню синергетичного ефекту у процесі випуску продукції за рахунок інтеграції можливостей його учасників. Зокрема формування єдиної системи збуту чи перерозподіл продукції між учасниками об'єднання направлені на задоволення існуючого попиту споживачів.

7. Контроль невідповідності виходів.

Даний етап забезпечує формування оцінки ефективності здійснення господарських процесів, пов'язаних із усім циклом руху продукції: від проектування до реалізації. Визначення відхилень дозволить більш ефективно координувати бізнес-процеси об'єднання підприємств і його учасників.

Вищенаведені складові постійно повторюються у процесі функціонування як об'єднання підприємств, так і його учасників.

Пропонується охарактеризувати інформаційну складову кожного бізнес-процесу у діяльності об'єднання підприємств за допомогою матриці, яка відображає об'єктну площину системи менеджменту (3.1) (оприлюднено у [80, с. 135]):

$$I_1 = \begin{matrix} Pr_{11} & \cdots & Pr_{1m} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ Pr_{n1} & \cdots & Pr_{nm} \end{matrix}, \quad (3.1)$$

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

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

i – елементи об'єктів управління бізнес-процесів, $i = [1; n]$, $i =$

{матеріальні ресурси, трудові ресурси, фінансові ресурси, інформаційні ресурси, нематеріальні інтелектуальні активи};

j – функції управління у розрізі ролей стейкхолдерів, $j = [1; m]$, $j =$ {планування, організація, мотивація, контроль, облік та аналіз} [80, с. 135].

Інформаційна база являє собою сукупність даних про бізнес-процеси об'єднання підприємств і його учасників у розрізі вищенаведених елементів. Враховуючи специфічність предмета дослідження, дана інформація може бути структурована залежно від потреб адаптивного управління як за ресурсною, так і за функціональною складовими. Для того, щоб процес оброблення такої кількості інформації зробити простішим та оперативнішим, пропонується використовувати сигнальні показники, які виступатимуть індикаторами у процесі прийняття управських рішень. Їх групування буде здійснюватися з урахуванням інформаційних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні в окремий інформаційний ресурс, використання якого дозволить зробити управлінські рішення більш обґрунтованими й оперативними. Інформація про значення та величину відхилення сигнальних показників сприятиме своєчасному реагуванню відповідальних осіб на ситуації, виникнення яких обумовлене впливом зовнішніх або внутрішніх факторів, через прийняття управлінських рішень.

Як було зазначено у першому розділі даного дослідження, стейкхолдер у адаптивному управлінні об'єднанням підприємств – це особа, яка у процесі виконання своїх рольових функцій на певному рівні управління з метою подальшого прийняття рішень формує відповідні інформаційні запити, на задоволення яких направлене обліково-аналітичне забезпечення діяльності об'єднання підприємств.

Визначення ролей стейкхолдерів у системі управління об'єднанням відбувається на підставі посадових інструкцій/наказів/договорів/усних домовленостей відповідно до специфіки розподілу діяльності суб'єкта господарювання на окремі бізнес-процеси для здійснення ними управлінського

впливу. На рис. 3.20 представлено схему формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління.

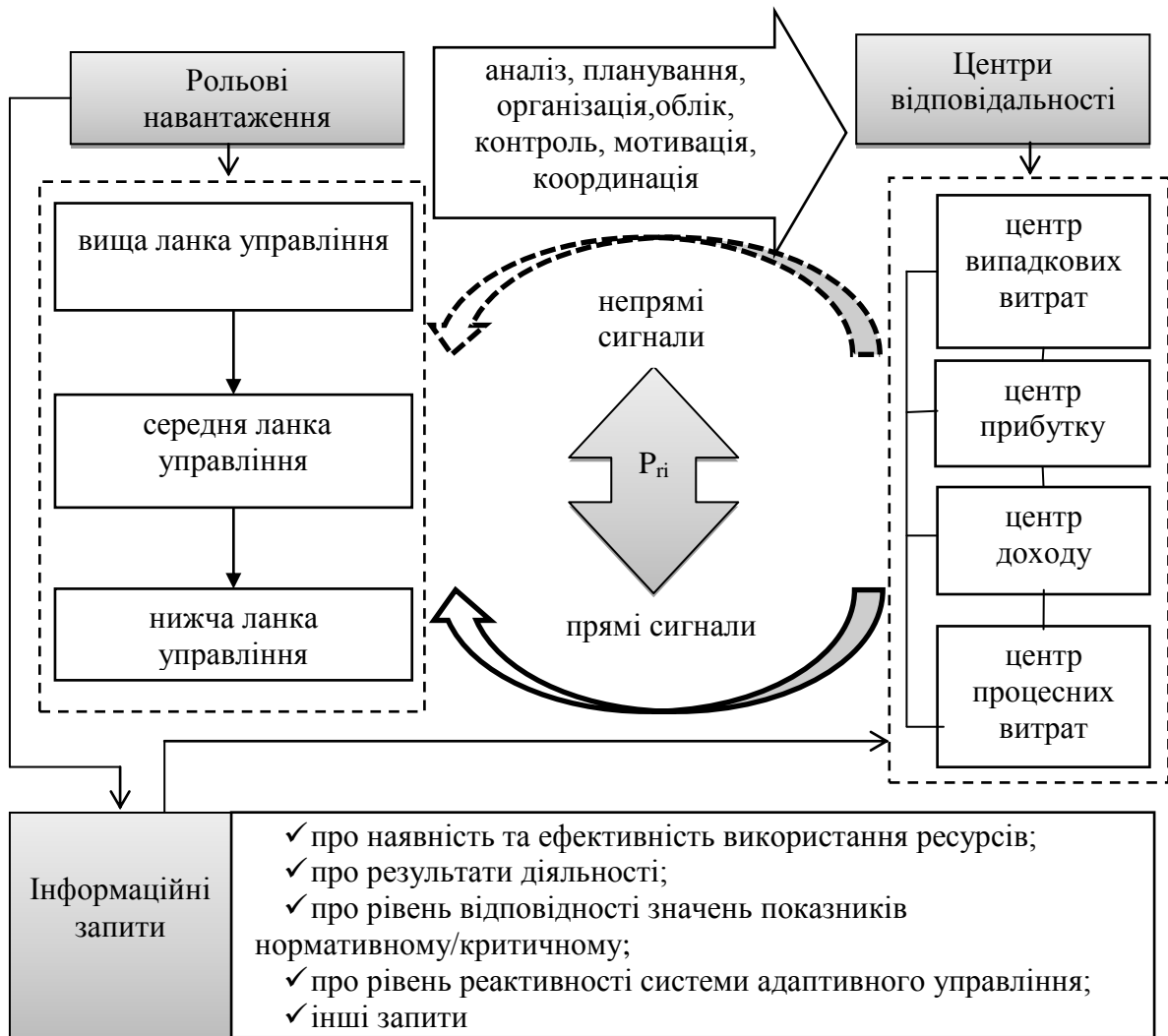


Рис. 3.20. Схема формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління (авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 136])

Враховуючи специфіку досліджуваного об'єднання підприємств, пропонується виділяти наступні складові:

нижчу, середню та вищу ланки (рівні) управління, які обумовлюють рольові навантаження стейкхолдерів і сприяють ідентифікації їхніх інформаційних потреб;

функції управління, реалізація яких стейкхолдерами можлива через використання певного набору знань про об'єкт управлінського впливу, зокрема:

про обсяг, ефективність використання певних ресурсів для реалізації поставленої мети; про місце, дату використання відповідного ресурсу; про відповідальну особу за використання ресурсу; про елементи документообороту об'єднання підприємств, в якому міститься інформація про даний об'єкт управлінського рішення);

центри відповідальності: центр процесних витрат (витрати, що здійснюються у межах, окреслених проектом), центр випадкових витрат (витрати, які не передбачені проектом або перевищують встановлені ним норми), центр доходу та центр прибутку.

прямі сигнали (ті, що прямим чином стосуються об'єкту управлінського впливу), непрямі сигнали (ті, що не мають прямого безпосереднього впливу на об'єкт управління) – виражені через сигнальні показники, інформація про які формується у обліково-аналітичному забезпеченні об'єднання підприємств;

інформаційні запити стейкхолдерів.

Відсутність необхідної структуризації такої інформації є причиною гальмування процесу прийняття рішення, оскільки стейкхолдер буде змушений витратити більше часу на оброблення, засвоєння, інтерпретацію, аналіз даних. У зв'язку з цим групування сигнальних показників за відповідними критеріями дозволить звузити обсяг інформації, достатньої для прийняття управлінського рішення, зробивши її більш значимою у процесі впровадження адаптивних змін у діяльності об'єднання підприємств.

Вибіркове обґрунтоване визначення складових системи сигнальних показників сприятиме задоволенню потреб стейкхолдерів. Визначення інформаційних запитів, що виникають в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, в межах рольових функцій вимагає розроблення окремого підходу, оскільки задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів в рамках визначеної ролі, пов'язаної з виконанням певних функцій (організація, облік, контроль тощо), орієнтоване на використання прямих сигналів. Непрямі сигнали виступають у якості додаткового інформаційного навантаження, коли відбувається поєднання функцій у рамках однієї ролі.

Такий підхід у процесі створення системи сигнальних показників у рамках визначених бізнес-процесів вимагає розподіл показників на показники першого рівня, які є прямими сигналами та входять до складу адаптерів першого рівня та показники другого рівня – непрямі сигнали, які входять до складу адаптерів другого рівня у діяльності об'єднань підприємств. Необхідність використання такого підходу, на нашу думку, пов'язана з тим, що специфіка діяльності досліджуваного об'єднання підприємств полягає у наявності ієрархії прийняття рішень, кожен з рівнів якої потребує відповідного обліково-аналітичного забезпечення та пов'язаний з іншими певними інформаційними каналами, належна координація яких сприяє уникненню дублювання, надмірного накопичення інформації у процесі прийняття управлінських рішень.

Для ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» та ТОВ «Завод високовольтної апаратури» характерна низька ефективність виробництва, тому пропонується наступний приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів (табл. 3.3). До стейкхолдерів, які приймають рішення, що впливають на ефективність виробництва, виступають менеджер відділу виробництва, менеджер відділу постачання та інші. Зокрема інформаційні запити менеджера відділу виробництва пов'язані з процесами організації та контролю виробництва продукції. Прикладом таких запитів є потреба в інформації про відповідність об'ємів та якості виробленої продукції плановим показникам, тому у якості сигнальних показників пропонується використовувати продуктивність праці, відсоток виконання плану, ритмічність виробництва, змінність виробництва та інші.

Менеджер відділу постачання зацікавлений у тому, щоб ресурси, необхідні для виробництва, постачалися вчасно, у повному обсязі та відповідали заявленим критеріям якості, а договірні зобов'язання з постачальниками виконувалися належним чином. Сигнальними показниками у такому разі можуть бути наступні: темп зростання цін на ресурси, відсоток виконаних укладених договорів та ін. Інформаційними джерелами для

формування цих сигнальних показників виступають бухгалтерська довідка, оборотно-аналітична відомість.

Таблиця 3.3

Приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» та ТОВ «П «Енергетичні рішення» за складовою «ефективність виробництва»

(авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 137])

Центр відпові- дальності	Стейкхол- дери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Облікові номенклатури
Центр процесних витрат	Менеджер відділу виробниц- тва	Організація та контроль виробництва продукції	Інформація про відповідність об'ємів та якості виробленої продукції запланованому рівню	Продуктивність праці, відсоток виконання плану, ритмічність виробництва, змінність виробництва	Бухгалтерська довідка, оборотно- аналітична відомість
Центр процес- них витрат	Менеджер відділу постачання	Організація та контроль постачання ресурсів для забезпечення процесу виробництва	Інформація про відповідність планових потреб у ресурсах фактичним даним	Відсоток виконаних укладених договорів, темп зростання цін на ресурси	Бухгалтерська довідка, оборотно- аналітична відомість

Основна частина витрат відділу виробництва контролюється визначеними особами, які виконують окрему функцію, тому пропонуємо їх відносити до центру процесних витрат. Результати аналізу у п.п. 2.2. свідчать, що для всіх учасників досліджуваного об'єднання підприємств характерна низька фінансова активність, тому пропонується наступне обліково-аналітичне забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів за складовою «ефективність фінансової активності» (табл. 3.4).

Приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів у діяльності об'єднання підприємств за складовою «ефективність фінансової активності» (авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 137])

Центр відповідальності	Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Облікові номенклатури
Центр доходу	Менеджер зі збуту	Організація процесу реалізації продукції	Інформація про відповідність рівня збуту продукції запланованим нормам	Темп зростання реалізації продукції, темп зростання ціни одиниці продукції, рівень інфляції	Джерела статистичної інформації про реалізацію продукції за регіоном, галуззю
Центр прибутку	Керівник підприємств а-учасника об'єднання	Координація діяльності підприємств-учасників об'єднання підприємств	Інформація про загальний стан фінансово-господарської діяльності	Темп зростання прибутку, окупність капіталу	Звіт про майновий стан, Звіт про фінансові результати
Центр прибутку	Фінансовий директор	Контроль за рухом коштів підприємства-учасника об'єднання	Інформація про структуру, динаміку та рух коштів	Показники ліквідності, коефіцієнт автономії, коефіцієнт оборотності активів	Звіт про майновий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів

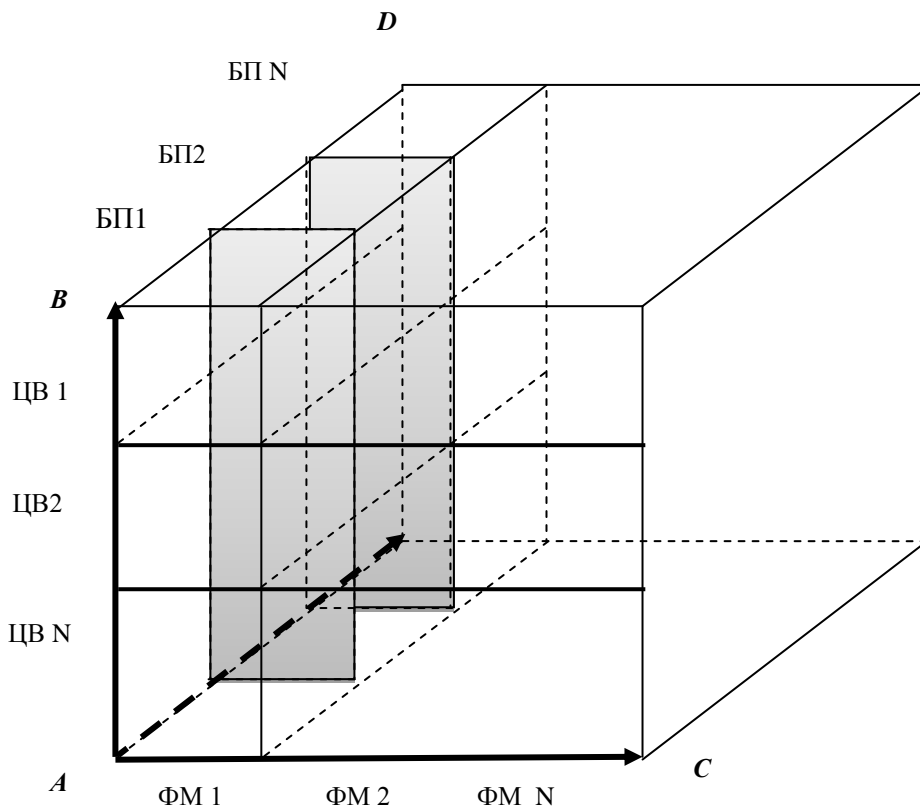
Фінансова активність об'єднання підприємств та його учасників зазнає управлінського впливу під дією рішень багатьох стейкхолдерів із різних підрозділів організаційної структури об'єднанням підприємств, що обумовлює формування запитів, пов'язаних із ефективністю фінансової активності. Переважно такі стейкхолдери закріплені за центрами доходу та прибутку. Так

керівники підприємств-учасників об'єднання здійснюють координацію діяльності окремого підприємства, тому їх цікавить інформація про загальний стан фінансово-господарської діяльності, яку можуть характеризувати такі сигнальні показники, як темп зростання прибутку, окупність капіталу та інші. Фінансовий директор підприємства-учасника об'єднання здійснює контроль за рухом його коштів, тому його інформаційні запити пов'язані зі структурою, динамікою та рухом коштів підприємства. Сигнальними показниками виступають показники ліквідності, коефіцієнти автономії, оборотності активів тощо. Інформаційною базою для формування сигнальних показників є фінансова звітність підприємства-учасника об'єднання.

Менеджер зі збуту також приймає участь у формуванні фінансової активності підприємства-учасника об'єднання та відповідає за організацію процесу реалізації продукції. Його інформаційні запити пов'язані з визначенням рівня відповідності планових і фактичних показників збуту продукції. Сигнальні показники, які доцільно використовувати у даному разі, це – темп зростання реалізації продукції, темп зростання ціни одиниці продукції, рівень інфляції та інші. Інформаційною основою формування сигнальних показників є джерела статистичної інформації про реалізацію продукції за регіоном, галуззю, звітність підприємства-учасника об'єднання тощо.

На нашу думку, виокремлення центрів відповідальності в системі управління сприятиме вирішенню проблеми переобтяження інформацією системи менеджменту та підвищенню рівня адаптивності в умовах впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності об'єднання підприємств та його учасників. Виділення схожих інформаційних запитів стейкхолдерів, їх групування відповідно до центрів відповідальності з урахуванням ієрархії прийняття управських рішень сприятиме підвищенню ефективності менеджменту як об'єднання підприємств, так і окремих його учасників. Зазначимо, що такий підхід сприятиме контролю та координації бізнес-процесів для їх оптимізації у діяльності об'єднання підприємств та його учасників. Архітектура формування системи сигнальних показників, які

сприятимуть задоволенню специфічних інформаційних потреб стейкхолдерів в адаптивному управлінні, представлена на рис. 3.21.



Умовні позначення:

AB – вектор «центри відповідальності»;	ЦВ – центр відповідальності;
BD – вектор «бізнес-процеси»;	ФМ – функції менеджменту;
AC – вектор «функції менеджменту»;	БП – бізнес-процес.

Рис. 3.21. Графічна 3D-модель взаємозв'язку «бізнес-процеси, центри відповідальності, базові функції менеджменту» (оприлюднено у [80, с. 137])

Для прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень, важливо володіти відповідною інформацією. Ідентифікувавши інформаційний запит, необхідно аналізувати інформаційні площини у визначеному розрізі. Рівень деталізації інформації може бути різний. Наприклад, елементом спостереження у запропонованій архітектурі може бути функція менеджменту (ФМ 1) з визначеним центром відповідальності (ЦВ 1) у рамках певного бізнес-

процесу (БП 1). Елемент спостереження можна розширювати/звужувати відповідно до інформаційних запитів стейкхолдерів.

Узагальнення інформації про здійснені витрати та групування її за центрами відповідальності сприяє тому, що обліково-аналітичне забезпечення дозволяє своєчасно задовольняти інформаційні запити, які виникають у стейкхолдерів у процесі адаптивного управління діяльністю об'єднання підприємств, таким чином забезпечуючи відповідний центр прийняття рішень необхідною інформацією:

центр процесних витрат, що відповідає за виникнення витрат у процесі планування, виробництва та збуту виробленої продукції об'єднання підприємств;

центр випадкових витрат, в рамках якого відбувається фіксування незапланованих витрат, які виникають у циклі «планування-виробництво-збут продукції», для того, щоб визначити та усунути в подальшому результати впливу факторів, що спричинили таку ситуацію, або ж із метою подальшого прийняття рішення стосовно доцільності включення таких витрат до складу процесних;

центри прибутку та доходу, пов'язані з відповідальністю за отримання доходів або прибутків об'єднання підприємств та його учасників і координацією бізнес-процесів, які відбуваються в рамках його діяльності.

Центр випадкових витрат має важливе значення у системі адаптивного управління, оскільки в рамках його меж повинна акумулюватися інформація про здійснення незапланованих витрат, які не були означені в рамках процесу «планування-виробництво-збут продукції».

Зазначимо, що незапланованими витратами можуть бути такі, що виникають у результаті виконання стейкхолдерами ролей, які знаходяться на перетині декількох функцій, тому дуже складно визначити приналежність таких витрат.

Виникнення випадкових витрат обумовлюється впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, тому важливо виявити причину виникнення таких витрат

із метою розроблення управлінських дій для їх мінімізації або усунення у разі, коли вони не повинні бути частиною запланованого процесу діяльності об'єднання підприємств. Альтернативним рішенням може бути включення таких витрат до процесних у разі необхідності. Приклад формування обліково-аналітичного забезпечення інформаційних запитів стейкхолдерів, виконання функцій яких пов'язано з центром випадкових витрат у розрізі складових ефективності розвитку об'єднання підприємств і його учасників наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів центрів випадкових витрат за складовими ефективності (персонал, управління, виробництво, фінансова активність) об'єднання підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 138])

Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Облікові номенклатури
Ефективність персоналу				
Менеджер з персоналу	Організація та мотивація персоналу	Інформація про роботу персоналу	Продуктивність праці працівників	Звіт про майновий стан, журнали та відомості, звіти відповідальних осіб, аналітичні довідки
		Інформація про стабільність трудового колективу	Плинність кадрів	
Менеджер відділу виробництва		Інформація про забезпеченість працівників основними засобами	Фондоозброєність	
Ефективність виробництва				
Менеджер по роботі 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 заказу, рівень кредиторської заборгованості	Звіт про майновий стан, журнали та відомості

Продовження таблиці 3.5

Стейкхолдери	Функції стейкхолдерів	Інформаційні потреби стейкхолдерів	Сигнальні показники	Облікові номенклатури
Ефективність виробництва				
Менеджер відділу контролю якості	Контроль за відповідністю якості продукції встановленим нормам	Інформація про рівень якості продукції	Відсоток бракованої продукції	Звіт з реалізації продукції, звіт про майновий стан, бухгалтерська довідка
Менеджер по рекламі та зв'язку з громадськістю	Організація заходів з підвищення рівня попиту на вироблену продукцію	Інформація про рівень задоволеності наявних та потреби потенційних споживачів (клієнтів)	Об'єм реалізованої продукції	Звіти про результати онлайн-опитувань, статистика, оприлюднена в ЗМІ, звіти з реалізації
Ефективність фінансової активності				
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 підприємства за всіма напрямками роботи
Фінансовий директор	Контроль за використанням коштів у процесі діяльності	Інформація про ефективність використання фінансових ресурсів	Показники ліквідності	Звіт про майновий стан, Звіт про фінансові результати
Ефективність управління				
Керівник підприємства-учасника об'єднання	Контроль за ефективністю роботи головних менеджерів усіх відділів	Інформація про ефективність структури управління об'єднанням підприємств та його учасниками	Рентабельність адміністративних витрат	Звіт про майновий стан, Звіт про фінансові результати, аналітична довідка

Для належної організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні пропонується розроблений фрагмент облікової політики та робочого плану рахунків (додаток П), які сприятимуть визначенню, узагальненню та оцінюванню витрат, необхідними для виконання стейкхолдерами своїх рольових функцій (табл. 3.6).

Субрахунки для обліку витрат на реалізацію функцій менеджменту за центрами відповідальності (авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 138])

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...
облік	23.7.N..., 91...	949.7. N...	70.7. N...	44*.7. N...

Архітектура побудови синтетичних рахунків із метою накопичення інформації про випадкові витрати представлена на рис. 3.22.

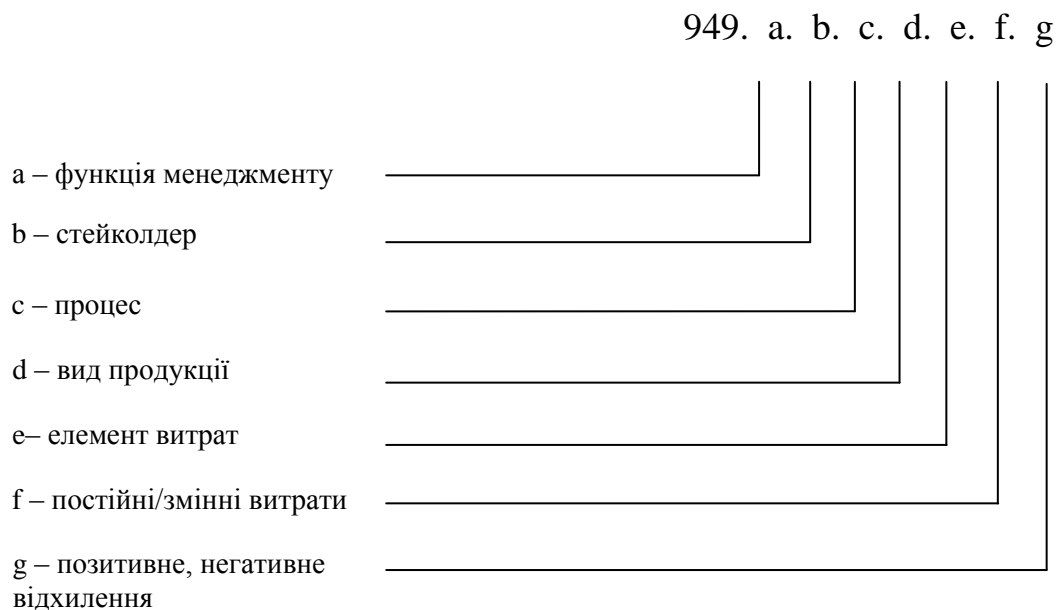


Рис. 3.22. Архітектура рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (оприлюднено у [80, с. 138])

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень часто залежить від визначення різниці між нормативними та фактичними витратами. Для належної деталізації такої інформації на прикладі випадкових витрат пропонуються наступні субрахунки (табл. 3.7).

Характеристика рахунків, які використовуються для обліку відхилення витрат у діяльності об'єднання підприємств (авторська розробка на основі оприлюдненої у [80, с. 139])

Умовне позначення	Характеристика
949.a*****	випадкові витрати за функціями менеджменту (планування, організація, контроль, мотивація та інші)
949.a.b*****	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером
949.a.b.c*****	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу
949.a.b.c.d.***	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції
949.a.b.c.d.e.**	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі е-го елемента витрат
949.a.b.c.d.e.f*	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі е-го елемента витрат із визначенням постійної чи змінної природи витрат (1 – постійні, 2 – змінні)
949.a.b.c.d.e.f.g	випадкові витрати на виконання а-ї функції менеджменту b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі е-го елемента витрат із визначенням постійної чи змінної природи витрат (1 – постійні, 2 – змінні), а також з характеристикою відхилення (1 – позитивне, 2 – негативне).

Враховуючи інформаційні запити, що виникають у стейкхолдерів у процесі адаптивного управління, учасники об'єднання підприємств можуть самостійно визначати рівень необхідної деталізації, використовуючи запропонований приклад за основу. Це дозволить адаптувати синтетичний облік під вимоги, які встановлюються перед обліково-аналітичним забезпеченням діяльності об'єднання підприємств у процесі адаптивного управління.

Висновки до розділу 3

1. Враховуючи недостатнє визнання ролі бухгалтерського обліку у практиці багатьох суб'єктів господарювання, було обґрунтовано необхідність розвитку методичного підходу до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку та визначено критерії, які необхідно враховувати у процесі формування такої моделі: шаблонність, паралельне використання аналітичного і синтетичного розкладання облікової інформації з метою попередження нехтування причинно-наслідковими зв'язками, які можна відстежити у системі бухгалтерського обліку, та втрати цілісного сприйняття ситуації, яка склалася, що відображено в системі бухгалтерського обліку; якість інформаційних потоків та роботи з обліковими номенклатурами для мінімізації асиметрії інформації; можливість використання нефінансової інформації.

2. Обґрунтовано переваги моделі організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств – універсальність, комплексність, адаптивність, орієнтація на задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів, повнота, а також доцільність її формування відповідно до спірального підходу, що доведено за допомогою використання методу аналізу ієрархій.

3. З метою удосконалення обліково-аналітичного забезпечення було запропоновано схеми його формування з позиції контролінгу та адаптивного управління з урахуванням специфіки предмета дослідження. Схема формування з позиції контролінгу складається з трьох блоків: перший блок – суб'єкти управського впливу, які виступають стейкхолдерами у адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, другий блок – вхідні характеристики, які визначають особливості обліково-аналітичного забезпечення, принципи та функції контролінгу, третій блок – вимоги до обліково-аналітичного забезпечення контролінгу, завданням яких є забезпечення координації процесів у діяльності об'єднання підприємств. Враховуючи рівень адаптивності діяльності

об'єднання підприємств було розроблено загальні рекомендації стосовно впровадження стратегії адаптації, заходів та направленості обліково-аналітичного забезпечення діяльності об'єднань підприємств. Відповідно до класифікаційних ознак та ієрархії адаптерів запропоновано загальну характеристику обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління .

4. Оскільки діяльність об'єднань підприємств характеризується значною кількістю стейкхолдерів, на задоволення інформаційних запитів яких повинне бути орієнтоване обліково-аналітичне забезпечення діяльності, було виділено користувачів інформації, їх ключові завдання та інтереси у адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Для підприємств-учасників досліджуваного об'єднання підприємств було розроблено приклади адаптерів першого та другого рівня відповідно до результатів оцінювання стану організації бухгалтерського обліку.

5. Нагромадження обліково-аналітичної інформації ускладнює процес прийняття управлінських рішень, тому з метою забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств було запропоновано процедуру формування консолідованої інформації щодо відображення випадкових витрат в управлінському обліку. Оскільки організація бухгалтерського обліку повинна сприяти формуванню обліково-аналітичної інформації, що уособлює характеристики здійснених господарських операцій, та, враховуючи відмінності у діяльності учасників досліджуваного об'єднання підприємств, було окреслено основні елементи виробництва за стандартом ISO 9001:2015 «Системи управління якістю». У зв'язку з циклічністю процесу виробництва запропоновано матрицю, яка відображає об'єктну площину системи менеджменту.

6. Визначено місце стейкхолдера в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств як особи, яка у процесі виконання своїх рольових функцій на певному рівні управління з метою подальшого прийняття рішень формує відповідні інформаційні запити, на задоволення яких направлене обліково-аналітичне забезпечення діяльності об'єднання підприємств. Розроблено схему

формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління, яка показує взаємозв'язок рольових навантажень стейкхолдерів, центрів відповідальності, функцій управління через прямі та непрямі сигнали. Доведено, що відсутність необхідної структуризації такої інформації створює труднощі у процесі прийняття рішень, оскільки вимагає від користувачів інформації витратити додаткові зусилля на аналіз та інтерпретацію інформації.

7. На основі інтерпретації визначених інтегральних показників ефективності за складовими учасників об'єднань було сформовано приклад обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів за цими складовими, яке визначає функції, інформаційні потреби стейкхолдерів, сигнальні показники та інформаційні джерела їх формування, використання яких направлено на задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. Обґрунтовано, що розмежування центрів відповідальності сприяє обґрунтованій структуризації обліково-аналітичної інформації, що дозволяє стейкхолдерам своєчасно здійснювати обґрунтований управлінський вплив. У якості архітектури формування системи сигнальних показників запропоновано тривимірну модель, векторами якої є центри відповідальності, бізнес-процеси, функції менеджменту. Розроблено фрагмент робочого плану рахунків та надано характеристики цих рахунків для обліку витрат відповідно до векторів запропонованої моделі.

Основні наукові результати дисертаційної роботи, викладені в даному розділі, опубліковані в працях автора за списком [80; 114; 115; 123; 195].

Список використаних джерел: [19; 108; 147; 160; 168].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі вирішено важливе науково-практичне завдання, направлене на подальший розвиток теоретичних положень, розроблення методичних та практичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. За результатами дослідження зроблено такі висновки:

1. У дослідженні сформовано понятійно-категоріальний апарат організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Зокрема запропоновано такі визначення: організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств – це процес впорядкування, удосконалення, оптимізації системи обліково-економічної інформації з метою задоволення специфічних інформаційних потреб стейкхолдерів, виникаючих в умовах глобалізації та інтеграції бізнесу при відсутності достатньої інформації для прийняття управлінських рішень, направлених на досягнення бажаного рівня адаптивності діяльності об'єднань підприємств; адаптер – інструмент, який у площині організації бухгалтерського обліку визначається через зв'язок «показник-управлінське рішення»: показник формується на основі обліково-аналітичної інформації та характеризує певним чином об'єкт управління, а рішення приймається на основі інтерпретації даного показника. Визначено сутність та співвідношення понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-інформаційне забезпечення» та «інформаційне забезпечення».

2. Аналіз наукової та фахової літератури дозволив визначити особливості та проблемні аспекти організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. З урахуванням особливостей діяльності об'єднань підприємств та специфічних інформаційних запитів, що виникають в адаптивному управлінні, було визначено та охарактеризовано ключові елементи обліково-аналітичного забезпечення, окреслено роль та інформаційні

потреби стейкхолдерів – користувачів обліково-аналітичної інформації, розроблено схему інформаційного середовища консолідації даних бухгалтерського обліку об'єднання підприємств. Враховуючи проблемні аспекти, що виникають у практиці обліку, було розвинено концептуальну схему організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, основою якої виступають гіпотези дослідження, принципи, етапи та характеристики організації обліку, а також теоретичні положення, в рамках яких окреслено аспекти використання практики оцінювання стану та моделювання організації бухгалтерського обліку, контролінгу та формування сигнальних показників.

3. Дослідження теоретико-методичних основ оцінювання стану організації бухгалтерського обліку свідчить про відсутність єдиного методичного підходу до процесу оцінювання. У зв'язку з цим було розроблено методичний підхід до оцінювання стану організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, сутність якого полягає у визначенні оцінки стану організації обліку через використання агрегованих кількісної (ефективність управління, ефективність персоналу, ефективність виробництва, ефективність фінансової активності, рівня адаптивності діяльності) та якісної (рівня зрілості організації бухгалтерського обліку і якості обліково-аналітичної інформації) характеристик. Результати оцінювання свідчать про різний рівень кількісної, якісної характеристик та оцінки стану організації обліку підприємств-учасників досліджуваного об'єднання підприємств. Тому, враховуючи результати аналізу, було запропоновано перелік та обґрунтовано доцільність внесення змін до організації бухгалтерського обліку підприємств-учасників досліджуваного об'єднання, що обумовлено формуванням недостатньо якісної обліково-аналітичної інформації, внаслідок чого інформаційні потреби стейкхолдерів не будуть задоволені належним чином. Це, в свою чергу, ускладнюватиме процес прийняття рішень на рівні об'єднання підприємств.

4. У результаті дослідження було обґрунтовано необхідність розвитку методичного підходу до безперервного удосконалення моделі організації бухгалтерського обліку. За допомогою експертного оцінювання було доведено доцільність використання спірального підходу до організації обліку, з врахуванням якого розроблено схему моделі організації бухгалтерського обліку. Було виділено критерії, яким повинна відповідати дана модель (паралельне використання аналітичного і синтетичного розкладання облікової інформації з метою попередження нехтування причинно-наслідковими зв'язками, шаблонність; оцінювання інформаційних каналів для мінімізації асиметрії інформації; використання нефінансової інформації) та наведено її переваги, серед яких варто відзначити адаптивність, комплексність, орієнтацію на задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів, повноту, універсальність. В рамках методичного підходу обґрунтовано зміст дій і процедур у розрізі моделі організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. Обґрунтовано, що використання методичного підходу сприятиме покращенню стану організації обліку та стандартизації обліково-аналітичних систем учасників об'єднання підприємств, і, як наслідок, дозволить підвищити результативність їх взаємодії між собою.

5. Для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інформаційних запитів в адаптивному управлінні було запропоновано технологію обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень, яка реалізується з позиції контролінгу та стратегії адаптації у діяльності об'єднань підприємств, а також враховує ступінь інтеграції обліково-аналітичних систем учасників об'єднання. Оскільки для об'єднання підприємств характерна велика кількість стейкхолдерів, виділено групи користувачів інформації та їх ключові інтереси. У розрізі побудованого ланцюга «процес здійснення господарських операцій-реалізація управлінських рішень» виділено адаптер, який являє собою зв'язок «сигнальний показник-управлінське рішення». Враховуючи стан організації обліку кожного учасника, а також ієрархію адаптерів досліджуваного об'єднання підприємств було розроблено адаптери першого та другого рівня.

Впровадження даної технології направлене на зменшення асиметрії бухгалтерської інформації та підвищення якості роботи з обліковими номенклатурами у процесі здійснення адаптивного управління.

6. З метою запобігання нагромадження обліково-аналітичної інформації у процесі прийняття управлінських рішень в адаптивному управлінні запропоновано процедуру формування консолідованої інформації щодо відображення випадкових витрат в управлінському обліку. Для цього було окреслено роль стейкхолдера у адаптивному управлінні об'єднанням підприємств як особи, що у процесі виконання своїх рольових функцій на певному рівні управління з метою подальшого прийняття рішень формує відповідні інформаційні запити, на задоволення яких направлене обліково-аналітичне забезпечення діяльності об'єднання підприємств. Також було розроблено схему формування інформаційної бази для здійснення стейкхолдерами процесу адаптивного управління, яка показує взаємозв'язок рольових навантажень стейкхолдерів, центрів відповідальності, функцій управління через прямі та непрямі сигнали. Встановлено, що відсутність необхідної структуризації такої інформації створює труднощі у процесі прийняття рішень, оскільки вимагає від користувачів інформації витратити додаткові зусилля на аналіз та інтерпретацію інформації. У якості архітектури формування системи сигнальних показників запропоновано тривимірну модель, векторами якої є центри відповідальності, бізнес-процеси, функції менеджменту. Дана модель дозволяє на основі ідентифікації інформаційного запиту сформувати необхідний масив обліково-аналітичної інформації. Розроблено фрагмент робочого плану рахунків та надано характеристики цих рахунків для обліку витрат відповідно до векторів запропонованої моделі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азриелян А. Н., Калашникова О. М., Квардакова Е. В. Большой экономический словарь. М.: Изд-во Ин-та новой экон., 2010. 1472 с.
2. Аммарі А. О. Класифікація стейкхолдерів на основі взаємних очікувань. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 8. С. 150-155.
3. Апостолов А. О., Смирнова В. В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур. *Збірник наукових праць СНУ ім. В. Даля*. 2003. Вип. 11. С. 294-297.
4. Аубакирова Г. М. Адаптивный подход к моделированию хозяйственной деятельности предприятия. *Вестник КазНУ*. 2004. № 4. С. 31-37.
5. Ачкасов А. Є., Косяк А. П. Організація обліку. Харків: ХНАМГ 2011. 134 с.
6. Бажин И. И. Управление изменениями: компакт-учебник. Харьков: Консум, 2006. 384 с.
7. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. 415 с.
8. Баркалов С. А., Демченко К. С., Руссман И. Б. Модели анализа деятельности производственных объединений на базе функций Кобба-Дугласа. Москва: ИПУ РАН, 2000. 79 с.
9. Бедринець М. Д. Ефективність діяльності суб'єктів підприємництва в сучасних умовах господарювання. *БізнесІнформ*. 2013. № 4 С. 183-190.
10. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях. Москва: Финансы, 1966. 208 с.
11. Білошкурська Н. В. Моделі адаптивної поведінки та їх роль у формуванні економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 12 (114). С. 101-109.

12. Бланк И. А. Энциклопедия финансового менеджера: в 4 т. 2-е изд., стереотип. М.: Омега-Л, 2008. Т. 1. 447 с.
13. Богосян М. В. Організація обліку в аграрних підприємствах: проблеми та шляхи їх подолання. *Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»*. 2013. Вип. 152. С. 252-257.
14. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 4. С. 10-14.
15. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. М.: Кн. мир, 2002. 895 с.
16. Бочуля Т. В. Інноваційне підґрунтя інформаційно-аналітичної трансформації сучасного бізнесу. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2019. Вип. 2 (30). С. 18-34. URL: <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/5079/1/2.pdf> (дата звернення 03.03.2020).
17. Бочуля Т. В., Кваша О. О., Коробкіна І. С. Концептуалізація обліково-аналітичного забезпечення управління сучасним підприємством. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2017. Вип. 2. С. 44-54.
18. Бочуля Т. В. Методологія адаптивної інтегрованої облікової системи в інформаційному середовищі. *Бізнес-інформ*, 2013. № 12. С. 130-135.
19. Бочуля Т. В. Філософський підхід у бухгалтерському обліку в системі інформаційного забезпечення бізнесу. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Вип. 2. С. 175-189.
20. Бруханський Р. Ф. Модернізація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств. *Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект*: монографія: у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. Дніпропетровськ: Герда, 2013. Т. 1. С. 21-34.
21. Будько О. В. Методи оцінки якості облікової інформації. *Економіка та держава*. 2014. № 3. С. 54-57.

22. Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації. *Економічний аналіз*: 2013. Т. 14. № 2. С. 183-187.
23. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.
24. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04; Національний аграрний університет. Київ, 2006. 21 с.
25. Волковська Я. В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09; ХНЕУ ім. С. Кузнеця, ХДУХТ. Харків, 2018. 399 с.
26. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2011. Вип. 2 (36). С. 329-334.
27. Вороніна А. В., Зєніна-Біліченко А. С. Формування системи адаптивного стратегічного управління розвитком організації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип.11. С.294-299. URL: <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2108-voronina-a-v-zenina-bilichenko-a-s-formuvannya-sistemi-adaptivnogo-strategichnogo-upravlinnya-rozvitkom-organizatsiji> (дата звернення 03.03.2020).
28. Галицький О, Шабатура Т. Методологічне забезпечення захисту економічних інтересів інноваційного розвитку суб'єктів аграрного виробництва. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2017. № 1. С. 123-131.
29. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 252 с.
30. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 408-410.
31. Гонтарева І. В., Чередник А. О. Методичний підхід до оцінки ефективності розвитку промислових підприємств. *Вісник Хмельницького*

національного університету. 2017. № 4. С. 21-29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2017_4_5. (дата звернення 15.06.2017).

32. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

33. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку. Київ: Вища школа, 1973. 344 с.

34. Гринько Т. В. Основи управління адаптивним інноваційним розвитком підприємства. *Проблеми економіки*. № 3. 2011. С. 112-115.

35. Гудзинський О. Д. Кірейцев Г. Г., Пахомова Т. М. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 3. С. 89-93.

36. Гудзь О. Є. Корпоративне управління: понятійно-термінологічний словник. Київ: Державний університет телекомунікацій, 2014. 41 с.

37. Гурська О. М. Групи підприємств в Україні: структура, мета формування та проблеми обліку. *Економічні науки*. 2012. Вип. 9(2). С. 142-148.

38. Давидюк Т. В. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник Запорізького національного університету*. 2011. №1(9). С. 173-179.

39. Дем'яненко Т. І. Адаптивне управління як процес формування конкурентоспроможності підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2012. Вип. 39. С. 219-223.

40. Дем'яненко Т. І. Вдосконалення системи адаптивного управління на промислових підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9-1. Ч. 3. С. 96-99.

41. Дем'яненко Т. І. Оцінка рівня адаптивної гнучкості у формуванні адаптивного управління інноваційно-інвестиційним розвитком підприємства. *БізнесІнформ*. 2012. № 12. С. 217-220.

42. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві: курс лекцій. Тернопіль: Джура, 2004. 92 с.

43. Домбровська Н. Р. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 6. С. 184-188.
44. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения. Москва: ФАИР-ПРЕСС, 2001. 288 с.
45. Економіка підприємства підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. К.: Хвиля-Прес. 2004. 400 с.
46. Євдокимов В. В. Асиметрія бухгалтерської інформації та шляхи її мінімізації. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 3(21). С. 135-146.
47. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2005. URL: <http://disser.com.ua/contents/35792.html> (Дата звернення: 16.06.2018).
48. Єгорова І. Г. Економіка та організація діяльності об'єднань підприємств. Львів : Магнолія 2006, 2009. 331 с.
49. Єльнікова Г. В. Наукові основи адаптивного управління закладами та установами загальної середньої освіти: дис. ... д-ра пед. наук: 13.00.01; Луган. нац. пед. ун-т ім. Т. Шевченка. Луганськ, 2005. 641 с.
50. Єршова Н. Ю. Облікова система в контексті управління сучасним підприємством. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2013. № 52 (1025). С. 49-55.
51. Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації : методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №8. С. 368-374.
52. Загородній А. Г., Партін Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Київ: Знання, 2007. 550 с.
53. Загородній А. Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Стан і перспективи розвитку обліковоінформаційної системи в Україні*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.). Тернопіль: ТНЕУ, Крок, 2010. С. 31-32.
54. Зайцев Н. Л. Экономика, организация и управление предприятием. Москва: Инфра-М, 2008. 456 с.

55. Засадний Б. А. Комплексне оцінювання якості облікової інформації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 849-853. URL: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/175.pdf> (дата звернення 16.03.2017).

56. Зуб А. Т., Лактионов М. В. Системный стратегический менеджмент: методология и практика. Москва: Генезис, 2001. 752 с.

57. Зяблицкая Н. В. Об особенностях функций адаптивного управления предприятиями в современных условиях России. *Вестник алтайской науки*. 2004. № 6. С. 153-159.

58. Іванченко Н. О. Дослідження адаптивної системи економічної безпеки підприємства, заснованої на обчислювальних об'єктних моделях та технологіях. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 30-2. С. 155-159.

59. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Житомир: АСА, 2001. 416 с.

60. Ілляшенко О. В. Облікові моделі: особливості створення, функціонування та видозміни. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7. С. 287-292.

61. Калініченко Л. Л. Адаптивне управління підприємством в конкурентному середовищі. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. № 33. С. 177-180.

62. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04; Національний аграрний ун-т. Київ, 2006. 20 с.

63. Карпов Л. Е. Адаптивное управление по прецедентам, основанное на классификации состояний управляемых объектов. URL: <http://www.citforum.ru/consulting/BI/karpov> (дата обращения 12.02.2017).

64. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. науково-практичної конференції (Київ, 26 лютого 2015 р.)* Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-16.

65. Ковалев В. В. Принципы подготовки финансовой отчетности по МСФО. URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=003800> (дата обращения 5.02.2017).

66. Козик В. В. Організаційна структура промислового підприємства, орієнтованого на стійкий розвиток. *Економіка*. 2013. №1. С. 190-194.

67. Колодізев О. М. Розвиток обліково-інформаційної підтримки банківських інновацій під впливом цифрової трансформації діяльності фінансово-промислових груп. *Український журнал прикладної економіки*. 2019. № 4. С.250-256. URL: <http://ujae.org.ua/en/category/publications-en/2019-4-en/> (дата звернення 20.04.2020).

68. Колодізев О. М. Організація бюджетування собівартості банківського продукту в системі управлінського обліку банку. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7796> (дата звернення 20.04.2020).

69. Копилова С. В. Адаптивність, оптимальність, гармонійність як характеристики соціально-педагогічної системи. URL: <http://library.uipa.edu.ua/> (дата обращения 5.02.2017).

70. Корягін М. В. Оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 10. С. 1-4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2018/6.pdf. (дата обращения 12.02.2019)

71. Кравченко О. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления основными средствами сельскохозяйственных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12; Сев.-Кавказ. гос. техн. ун-т. Ставрополь, 2011. 22 с.

72. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. Москва: Финансы и статистика, 1990. 191 с.

73. Крамчанинова М. Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.03; Донецький державний ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Маріуполь, 2005. 20 с.

74. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підруч. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
75. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. Херсон: ФОП Грінь Д.С., 2015. 416 с.
76. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 8-11.
77. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку в системі корпоративного управління: монографія. Київ: Нац. банк України, Ун-т банк. справи. 2010. 271 с.
78. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Алерта, 2007. 223 с.
79. Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3(53). С. 140-142.
80. Лабунська С. В., Погрібняк Д. С. Формування сигнальних показників адаптивного управління в системі бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 30. Ч. 2. С. 134-139.
81. Легенчук С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. № 1(16). С. 124-137.
82. Легенчук С. Ф. Шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку. *Економіка. фінанси. менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 8. С. 91-98. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_8_10 (дата звернення 05.05.2018).
83. Лень С. В. Організація бухгалтерського обліку. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

84. Линенко А. В. Дослідження економічної сутності та класифікація об'єднань підприємств. *Вісник Запорізького національного університету*. 2015. № 4 (28). С. 24-31.

85. Лучик Г. М. Характеристика критеріїв обліково-аналітичної інформації у забезпеченні якісної інформаційної бази для управління. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 834-839. <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/175.pdf> (Дата звернення: 15.05.2019).

86. Максимова Л.Г. Стратегические факторы адаптивного развития экономики промышленного предприятия. Сборник статей. Саратов: Издательство Латанова В.П., 2003. С.56-67.

87. Малярець Л. М. Обліково-аналітичне забезпечення формування системи контролю витрат підприємства. *Бізнес-навігатор*. 2019. № 6.1-2 (56). С. 197-201. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2019/56_2_2019/36.pdf (дата звернення 20.04.2020).

88. Малярець Л. М. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством в умовах цифрової трансформації економіки. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL:<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7803> (дата звернення 20.04.2020).

89. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М. Финансы, 1973. 456 с.

90. Маслодудов Ю. А. Особенности адаптивного управления на машиностроительных предприятиях. *Вопросы экономических наук*. 2009. № 6(39). С. 76-78.

91. Миронова Н. А., Магомедов М. Д. Организационно-экономические аспекты гармонизации хозяйственного механизма предприятий мукомольной промышленности как основа их адаптивного развития: моногр. Москва: Издательский комплекс МГУПП, 2010. 110 с.

92. Мясников В. С. Адаптивне управління інноваційним потенціалом машинобудівних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04; ХНУМГ ім. О. М. Бекетова. Харків, 2018. 285 с.

93. Нагірська К. Є. Показники якості обліково-звітної інформації: управлінський аспект. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки*: збірник матеріалів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 26 лютого 2015 р.). Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 543-545.

94. Назарова І. Я. Методи об'єднання підприємств та їх вплив на систему обліку і звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип.18. С. 550-551. <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/104.pdf> (Дата звернення: 15.03.2018).

95. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 20.02.2017).

96. Недосекин А. О., Фролов С. Н. Лингвистический анализ гистограмм экономических факторов. *Вестник ВГУ*. 2008. № 2. С. 48-55.

97. Николюк О. М. Інституціональна економіка: ключові положення та основні поняття. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 5. С. 43-50.

98. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. К.: Вища школа, 1977. 240 с.

99. Олійник Т. В. Адаптивні стратегії фінансового управління на підприємстві. *Бізнесінформ*. 2014. № 10. С. 255-259.

100. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 39 с.

101. Островская Е. Н. Формирование вертикально интегрированных объединений предприятий в промышленности: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05; Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет. Санкт-Петербург, 2015. 24 с.

102. Отенко В. І., Колодіна О. М. Теоретико-методологічні аспекти формування системи адаптивного управління підприємством. *Економіка підприємства та управління виробництвом*. 2009. С. 77-79.

103. Отенко В. І. Стратегічний вибір підприємства та його реалізація: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 336 с.

104. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Дата звернення: 15.05.2019).

105. Петрина В. Н. Господарські об'єднання: правові проблеми управління. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 2. С. 191-195.

106. Петяк Ю. Ф. Методика опитування експертів для виявлення факторів інформаційної безпеки мобільних пристроїв. *Наукові записки*. 2015. № 1 (50). С. 23-29.

107. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

108. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента А. А. Пилипенка. Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.

109. Пилипенко А.А., Литвиненко А. О. Потенціал розвитку матеріально-технічної бази підприємства: ідентифікація та оцінювання. *Економічний часопис-XXI*. 2016. № 5-6. С. 52-57. URL: <http://soskin.info/userfiles/file/EconomicAnnals-pdf/DOI/ea-V159-11.pdf> (Дата звернення: 15.05.2019)

110. Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю. Харків: Видавничий Дім «ІНЖЕК», 2005. 424 с.

111. Пилипенко А.А., Пилипенко Д. Р. Технологія формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємств. *Проблеми економіки*. 2010. № 3. С. 76-83.

112. Плахтій Т. Ф. Якісний підхід у бухгалтерському обліку. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/9616.pdf> (Дата звернення: 15.05.2019).

113. Погрібняк Д. С. Обліково–аналітичне забезпечення інформаційних запитів користувачів в адаптивному управлінні об'єднань підприємств. *Стратегічний розвиток організації, міст та регіонів*: матеріали Міжнародної наукової конференції. (Ужгород, 26-27 жовтня 2017 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2017. С. 164-165.

114. Погрібняк Д. С. Розвиток бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця*: матеріали Міжнародної наукової конференції (Харків, 1-2 червня 2017 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 171-173.

115. Погрібняк Д. С. Розвиток методичного забезпечення створення обліково-аналітичної підтримки менеджменту підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 30-31 березня 2017 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 456-457.

116. Погрібняк Д. С. Розвиток організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 875-879. URL: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3236-pogribnyak-d-s-rozvitok-organizatsiji-bukhgalterskogo-obliku-ob-ednan-pidpriemstv> (дата звернення 02.02.2018).

117. Погрібняк Д. С. Теоретичні засади використання зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці для гармонізації бухгалтерського та податкового обліку діяльності об'єднань підприємств. *Вісник Одеського національного університету*. 2017. Т. 22. Вип 11(64). С. 238-242.

118. Погрібняк Д. С. Теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 3-4 березня 2020 р.). Харків: ХНЕУ

ім. С. Кузнеця, 2020. С. 422-424.

119. Погрібняк Д. С., Тирінов А. В. Формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у адаптивному управлінні об'єднання підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 31 травня – 1 червня 2018 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 178-179.

120. Погрібняк Д. С. Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 30-31 травня 2019 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 131-133.

121. Погрібняк Д. С. Методичний підхід до оцінки рівня організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2018. № 2. С. 59-63.

122. Погрібняк Д. С. Облікова підтримка прийняття рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 18-19 березня 2019 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 447-449.

123. Погрібняк Д. С. Облікове забезпечення контролінгу в діяльності об'єднань підприємств. *Економіка та суспільство*. 2017. №. 13. С. 1396-1399. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/233.pdf (дата звернення 02.02.2018).

124. Погрібняк Д. С. Особливості моделювання організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2017. Вип. 4-2 (43). С. 153-156.

125. Погрібняк Д. С. Формування комплексу моделей організації бухгалтерського обліку в діяльності об'єднань підприємств. *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва*: стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної наукової конференції (Львів, 26-

27 січня 2018 р.). Львів: ЛЕФ, 2017. С. 100-102.

126. Погрібняк Д. С. Формування обліково–аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2016. № 4. С. 105-109.

127. Погрібняк Д. С. Формування облікової інформації в адаптивному управлінні об'єднань підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 29-30 березня 2018 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 350-351.

128. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 20.02.2017).

129. Пономаренко В. С., Гондарева І. В. Структура визначення інтегрального показника системної ефективності розвитку підприємства. *Економіка розвитку*. 2012. №1(61). С. 86-93.

130. Попов О. Є. Еволюція розвитку та особливості методології інституціонального аналізу економічних явищ і процесів. *Проблеми економіки*. 2012. № 3. С. 169-173.

131. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы. *Финансовый менеджмент*. 2003. № 5. URL: <http://www.finman.ru/articles/2003/5/704.html> (дата обращения 06.06.2018).

132. Прокопенко О. В., Криворучко Л. Б. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством. *Вісник СумДУ*. 2011. № 4. С. 27-34.

133. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Картбланш, 2010. 260 с.

134. Радзіховська Л. М. Порівняльні методи кількісного аналізу економічних ризиків. *Вісник Хмельницького національного університету* 2014. №3. Т 2. С. 23-26.

135. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
136. Пригожин А. И. Методы развития организаций. Москва: МЦФЭР, 2003. 864 с.
137. Свірко С. В. Розвиток принципів організації бухгалтерського обліку: світовий історичний досвід та вітчизняні напрацювання сучасності. *Вчені записки*. 2010. Вип. 10. С. 202-207.
138. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 380 с.
139. Сенге П. Пятая дисциплина: Искусство и практика самообучающейся организации. М.: Олимпбизнес, 1999. 448 с.
140. Сльозко Т. М. Організація обліку. К.: Центр учбової літератури, 2008. 224 с.
141. Соколов Я. В. Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней : монография. Москва: Аудит: Юнити, 2009. 213 с.
142. Соколова Л. В. Теорія і практика адаптації підприємств до мінливого бізнес-середовища. Харків: ХНУРЕ, 2004. 288 с.
143. Сопко В. В. Бухгалтерський облік на підприємстві. Київ: Техніка, 2006. 560 с.
144. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Київ: КНЕУ, 2004. 412 с.
145. Стасюк В. П. Моделі адаптивного управління підприємством у нестабільному зовнішньому середовищі: автореф. дис. ...д-ра екон. наук: 08.03.02; Донецький національний університет. Донецьк, 2003. С. 24.
146. Степанюк А. Л. Учет и экономический анализ в производственных объединениях. Київ: Техніка, 1983. 247 с.
147. Стец І. І. Адаптивне управління потенціалом підприємства. *Щорічник «Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє»*. 2013. Вип. 18. С. 154-161.
148. Стивенсон В. Дж. Управление производством. М.: Бином;

Лаборатория Базовых Знаний, 2002. 928 с.

149. Строкович Г. В. Адаптивність як основа довгострокового функціонування підприємства. URL: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/368/1/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87%20%D0%93.%D0%92..pdf> (дата звернення 02.02.2018).

150. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку. К.: Каравела; Піча Ю. В., 2009. 624 с.

151. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С. 481-483.

152. Сурніна К. С., Богосян М. В. Напрями вдосконалення організації обліку на підприємствах молочної промисловості. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2013. №2. С. 114-119.

153. Тельнова Г. Підсистема контролінгу в системі фінансового менеджменту підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2012. №4(37). С.140-147.

154. Тинякова В. И. Математические методы обработки экспертной информации. Воронеж: Воронежский гос.университет, 2006. 68 с.

155. Тищенко О. М., Норік Л. О. Моделювання оцінки та прогнозування фінансової стійкості підприємства. URL: http://vlp.com.ua/files/59_2.pdf. (дата звернення 02.08.2019).

156. Тітаренко Г. Б., Корінько М. Д. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 66-69.

157. Томашевська І. Л., Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку / За ред. д.е.н. проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2006. 528 с.

158. Тюкин И. Ю., Терехов В. А. Адаптация в нелинейных динамических системах. Санкт-Петербург: ЛКИ, 2008. 384 с.

159. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой

составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12; Орловский государственный технический университет. Орел, 2008. 48 с.

160. Федоронько Н. І. Методи фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 4. С. 337-341.

161. Фесік Л. І. Адаптивне управління: еволюція поняття та сутнісна характеристика. URL: <http://tme.umo.edu.ua/docs/5/11fesces.pdf> (дата звернення 02.02.2018).

162. Харитонова А. В. Взаимосвязь адаптации и адаптивного управления. URL: <http://www.uecs.ru/uecs-33-332011/item/651-2011-09-28-08-29-586> (дата звернення 02.09.2018).

163. Хаустова І. Є. Адаптивна система управління підприємством в кризових умовах. *Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут»*. 2017. № 46(1267).С. 28-31.

164. Хомин П. Я. Витки й виверти історії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1 (45). Т.2. С. 48-52.

165. Цибизов А. А. Информационная компонента процесса адаптивного управления современного предприятия. *Известия КБНЦ РАН*. 2009. № 3 (29). С. 34-39.

166. Чайка Т. Ю. Адаптивне управління невизначеністю при прийнятті управлінських рішень. *Бізнесінформ*. 2015. № 2. С. 283-288.

167. Чалий С. С., Левикін І. В. Метод адаптивного процесного управління на основі прецедентного підходу. *Наукоємні технології*. 2016. № 4 (32). С. 410-413.

168. Чапкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. Організація бухгалтерського обліку. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.

169. Чистякова И.С. Онтолого-ориентированная интеграция данных в семантическом. *Проблеми програмування*. 2014. № 2-3. С. 188-196.

170. Что такое уровень зрелости организации и как его определить?
URL: <https://www.fox-manager.com.ua/urovni-zrelosti-organizacii.html> (дата звернення 19.07.2019).

171. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2(52). С. 216-218.

172. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета и оперативного экономического контроля на промышленном предприятии. Киев : изд. Отдел Киевского ин-та нар. хоз. им. Д.С. Коротченко, 1973. 268 с.

173. Шпак В. А. Умови та засоби бухгалтерського обліку як фактори облікового середовища. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2014. № 6. Т. 1. С. 134-138.

174. Эйтингон В. Н., Кравец М. А., Панкратова Н. П. Методы организации экспертизы и обработки экспертных оценок в менеджменте. Воронеж: ВГУ, 2004. 44 с.

175. Янченко Н. В. Організаційно-економічний механізм адаптивного управління на підприємствах залізничного транспорту. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. №34. С. 354-357.

176. Ячменьова В. М. Оцінка адаптивності економічної системи: переваги та недоліки. *Економіка підприємств*. 2009. № 2-3. С. 96-103.

177. Bochulia T., Melnychenko O. Accounting and analytical provision of management in the times of information thinking. *European Cooperation*. 2019. No. 1(41), pp. 52-64. URL: <http://we.clmconsulting.pl/index.php/we/article/view/444/978> (Last accessed: 14.03.2020).

178. Bochulia T. V., Korobkina I.S., Kovalevska N.S. Behavioral Context of the Innovative Development of Accounting Concept in Ukraine. *Облік і фінанси*. 2018. № 1. С. 21-27. URL: <https://ideas.repec.org/a/iaf/journal/y2018i1p21-27.html> (Last accessed: 14.03.2020).

179. Bochulia T., Yanchev A. Organization of Big Data in Accounting. *International Journal of Science and Engineering Investigations*. 2017. Vol. 6. Issue

61. pp. 195-200. URL: <http://www.ijsei.com/papers/ijsei-66117-27.pdf> (Last accessed: 12.02.2020).

180. Dorokhov O., Dorokhova L. Fuzzy model in fuzzy-tech environment for the evaluation of transportation's quality for cargo enterprises in Ukraine. *Transport and Telecommunication*. 2011. Vol.12, No 1. pp. 25-33. URL: http://www.tsi.lv/sites/default/files/editor/science/Research_journals/Tr_Tel/2011/V1/12_1-4.pdf (Last accessed: 12.04.2019).

181. Freeman, E. (1984) *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.

182. Ganushchak-Efimenko L., Shcherbak V., Nifatova O., Kolodiziev O., Rebilas R. Methodological framework for integrated business structures branding development in Ukraine. *Innovative Marketing*. 2019. № 15 (2), pp. 14-29. URL: <https://businessperspectives.org/component/zoo/methodological-framework-for-integrated-business-structures-branding-development-in-ukraine> (Last accessed: 12.05.2020).

183. Grinko A., Bochulia T., Hrynyk P., Yasinetska I., Levchenko I. Forming concept of intellectualization information provision of managing an enterprise. *Eastern-European Journal of Enterprise Technologie*. 2017. no. 5/3 (89) pp. 4-14. URL: <http://journals.uran.ua/eejet/article/view/111859> (Last accessed: 12.02.2018).

184. Ievdokymov V. V., Legenchyk S. F. Multivariate accounting in international financial reporting standards. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1 (36). С. 25-35. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6549/3.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Last accessed: 12.02.2018).

185. Katz M. L., Shapiro C. Network externalities, competition and compatibility. *American Economic Review*. 1985. Vol. 75. №3. p. 424-440.

186. Kolodiziev O., Chmutova I., Lesik V. Use of causal analysis to improve the monitoring of the banking system stabilit. *Banks and Bank Systems*. 2018. Vol. 13. Issue 2. pp. 130–140. URL: <http://hdl.handle.net/123456789/19053> (Last accessed: 22.05.2019).

187. Kolodiziev O., Tyschenko V., Azizova K. Project finance risk management for public-private partnership. *Investment Management and Financial Innovations*. 2017. Vol. 14. Issue № 4, pp. 171-180. URL: <https://businessperspectives.org/journals/investment-management-and-financial-innovations/issue-268/project-finance-risk-management-for-public-private-partnership> (Last accessed: 22.05.2019).

188. Labunska S., Karaszewski R., Prokopishyna O., Iermachenko I. Cognitive analytical tools for cost management of innovation activity. *Problems and Perspectives in Management*. 2019. № 17 (1), pp. 395-407. URL: https://www.researchgate.net/publication/332191937_Cognitive_analytical_tools_for_cost_management_of_innovation_activity (Last accessed: 03.02.2020).

189. Lakhno V., Malyukov V., Bochulia T., Kwilinski A., Tomashevskaya O. Model of managing of the procedure of mutual financial investing in information technologies and smart city systems. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2018. no. 9(8). pp. 1802-1812. URL: https://www.researchgate.net/publication/328273286_Model_of_managing_of_the_procedure_of_mutual_financial_investing_in_information_technologies_and_smart_city_systems (Last accessed: 17.01.2019).

190. Legenchuk S. F., Polishchuk I. R. Organizational and methodical approaches to disclosure of income distribution in integrated reporting. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 2 (37). С. 45-60. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7147/%d0%9b%d0%b5%d0%b3%d0%b5%d0%bd%d1%87%d1%83%d0%ba%2c%d0%9f%d0%be%d0%bb%d1%96%d1%89%d1%83%d0%ba.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (Last accessed: 12.02.2018).

191. Legenchuk S. F., Raboshuk A. V. Major Tendencies in Accounting: Ways of Development in the XXI Century. *Oblik i Finansi*. 2016. № 1(71). С. 32-37. URL: <http://www.afj.org.ua/en/article/347/> (Last accessed: 12.06.2017).

192. Legenchuk S., Usatenko O. Analysis of management forms of collective investment institutions to organise the accounting system. *Economic Annals-XXI*.

2016. Issue 1-2, S. 112-115. URL: https://scholar.google.com.ua/citations?hl=ru&user=faPcfBoAAAAAJ&view_op=list_works&sortby=pubdate (Last accessed: 12.06.2017).

193. Malyarets L., Draskovic M., Babenko V., Kochuyeva Z., Dorokhov O. Theory and practice of controlling at enterprises in international business. *Economic Annals-XXI*. 2017. № 165(5-6), pp. 90-96. URL: https://www.researchgate.net/publication/320390295_Theory_and_practice_of_controlling_at_enterprises_in_international_business (Last accessed: 15.07.2020).

194. Malyarets L., Iastremska O. Solving an optimization problem of a profit calculation taking into account fixed costs in Excel. *Problems and Perspectives in Management*. 2015. № 13(3), pp. 104-111. URL: https://www.researchgate.net/publication/316545219_Solving_an_optimization_problem_of_a_profit_calculation_taking_into_account_fixed_costs_in_Excel (Last accessed: 15.07.2020).

195. Pohribniak D. Development of an accounting organization model in the adaptive management of enterprises association. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2019. № 5. T.4 S. 102-108 (Last accessed: 12.01.2020).

196. Prokopishyna O. V. Development of accounting and tax procedures for freelance activity. *Economic and Legal Foundations of the Public Transformations in Conditions of Financial Globalization* : monograph. New York (USA): Yunona Publishing, 2018. p. 302-314. URL:<http://www.aenu.org/download/mono2018.pdf> (Last accessed: 15.07.2020).

197. Prokopishyna O. V. Evolutionary analysis of financial results of agriculture enterprises for defining state budget policy. *Grundprinzipien zur Reform des Wirtschaftssystems unter den Bedingungen der europäischenIntegration: kollektive monographie*. Nürnberg: Verlag SWG imex GmbH, 2017. p. 304 - 320. URL: http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456_789/18289 (Last accessed: 15.07.2020).

198. Prokopishyna O.V. The accountability of innovation management. *Managing economic growth: marketing, management, and innovations*. URL: https://www.researchgate.net/publication/317503585_The_accountability_of_inn

ovation_management (Last accessed: 15.07.2020).

199. Sylenko N., Prokopishyna O. Legal and regulatory framework for accounting of intellectual property. URL: http://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/27310/1/N_Stadnik_V_Marchuk_PMS_PI_BTN_AU.pdf (Last accessed: 15.07.2020).

200. Tyschenko V., Kolodiziev O., Ostapenko V., Kolodizieva T. Assessment of the development level of information and communication infrastructure in the regions of Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*. 2018. Vol. 16. Issue № 2, pp. 134-144. URL: https://www.researchgate.net/publication/325021939_Assessment_of_the_development_level_of_information_and_communication_infrastructure_in_the_regions_of_Ukraine (Last accessed: 15.07.2020).

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

**Форми об'єднання підприємств України та інших організацій,
на початок відповідного року (узагальнено за [104])**

Форма господарювання	2011 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Усього, тис. одиниць	1012993	1043595	1067599	1100278	1072945	1121347	1185071
<i>в тому числі:</i>							
Асоціація	2172	2216	2246	2290	2203	2260	2331
Консорціум	62	64	65	66	64	66	69
Концерн	238	224	216	210	193	195	195
Корпорація	637	627	618	604	565	560	564
Філія (окремий підрозділ)	34977	33173	32845	33671	32433	34278	40636
Дочірнє підприємство	15173	14447	13863	13552	12539	12336	12266

Додаток Б

Систематизація понятійно-категорійного апарату

Таблиця Б.1

Визначення поняття «об'єднання підприємств»

Джерело або автор	Дефініція «об'єднання підприємств»	Вплив на організацію обліку
Баркалов С. О., Демченко К. С., Руссман І. Б. [8]	«єдиний виробничо-господарський комплекс взаємозалежних господарюючих суб'єктів, який ґрунтується на технологічній спільності процесів виробництва, однорідності продукції, що випускається, територіальній близькості інтегрованих суб'єктів господарювання, розвитку спеціалізації, кооперації, комбінування виробництва та централізації управління»	Обліковий процес орієнтований безпосередньо на задоволення потреб управління та зосереджений на інформації про виробничі процеси об'єднання
Гудзь О.Є. [36]	«об'єднання підприємств, утворене за ініціативою підприємств, незалежно від їх виду, які на добровільних засадах об'єднали свою господарську діяльність»	Відсутність чіткого визначення вимог до інформаційно-облікового забезпечення
Господарський кодекс України [32]	«господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їхньої виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань»	Організація бухгалтерського обліку орієнтована на формування облікової інформації, користувачами якої є зовнішні контрагенти
Єгорова І. Г., Матукова Г. І., Приймак Н. С. [48],	«господарська організація з правами юридичної особи, яка створена у складі двох або більше підприємств-учасників з метою координації їхньої виробничої, наукової, комерційної та іншої господарської діяльності для спільного вирішення фінансово-економічних та соціальних завдань»	Організація бухгалтерського обліку орієнтована на формування облікової інформації, користувачами якої є зовнішні контрагенти
Островська О. М. [101]	«взаємозумовлена комбінація підприємств технологічно-виробничого характеру однієї або декількох галузей, пов'язаних між собою різними виробничими, економічними, фінансовими, організаційними й управлінськими зв'язками, що потенційно включають науково-виробничі центри»	Обліковий процес орієнтований безпосередньо на задоволення потреб управління та зосереджений на інформації про виробничі процеси об'єднання

Джерело або автор	Дефініція «об'єднання підприємств»	Вплив на організацію обліку
Линенко А.В.[84]	«юридична особа, створена двома чи більшою кількістю підприємств на добровільних засадах або за рішенням органів влади відповідно до чинного законодавства України на обумовлений строк або невизначений термін, діяльність якої ґрунтується на поєднанні кооперації та спеціалізації для забезпечення високої економічної ефективності підприємств-учасників, а також досягнення соціального й екологічного ефектів за рахунок підвищення інноваційної активності та отримання додаткових конкурентних переваг із дотриманням вимог законодавства про захист економічної конкуренції»	Зосередженість обліку на інноваційній діяльності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [128]	«поєднання окремих підприємств та/або видів їхньої діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб»	Облік спрямований на визначення доходів, витрат та фінансових результатів з метою прийняття управлінських рішень
Петрина В.Н. [105]	«будь-яка група суб'єктів господарювання, пов'язаних між собою відносинами контролю, виходячи із того поняття контролю, що дається в абзаці четвертому ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції». Поняття «господарське об'єднання» має охоплювати собою такий інститут, як холдинг (холдингова група), тобто група суб'єктів господарювання, що складається із холдингової компанії та дочірніх підприємств»	Облік спрямований на підтримання функції контролю

Дефініції поняття «адаптивне управління»

Джерело або автор	Визначення
Аубакірова Г.М [4]	сукупність цілеспрямованих і послідовних дій (з боку держави та підприємства) для збереження та досягнення оптимального стану потенціалу підприємства при непередбачених змінах властивостей зовнішнього середовища шляхом зміни алгоритмів його функціонування, трансформації діяльності, підвищення гнучкості і пристосовності
Большой экономический словарь [1]	дослідження і вивчення середовища з метою пристосування діяльності підприємства до нових запитів середовища, потреб і запитів споживачів, внутрішніх резервів і самої діяльності
Борисов А. Б. [15]	форма управління, яка допомагає підприємству гнучко змінюватися і швидко пристосовуватися до змін у зовнішньому економічному середовищі, до нових цілей, завдань і функцій
Дем'яненко Т.І. [40]	єдина впорядкована сукупність дій, здійснюваних елементами, що утворюють систему замкнутого управління, що представляє собою ієрархію контурів циркуляції і перетворень інформації в процесі здійснення концепції управління, воно є цілісною функцією, тому вилучення з неї тих чи інших етапів робить концепцію нездійсненною, а цілі недосяжними
Дем'яненко Т.І. [39]	управління, яке засноване на діалогічній адаптації та кооперації дій керуючої та керованої підсистем, викликає відкритість взаємодії й реалізується в умовах невизначеності, що потребує додаткової орієнтації
Друкер П. [44]	створення багатоцільової системи, яка охоплює продукцію, ринки, технології, координацію і узгодженість в ухваленні рішень, оптимальне оцінювання проблем, що виникають, розробку конкретних дій
Єльнікова Г.В. [49]	процес взаємовпливу, що викликає взаємопристосування поведінки суб'єктів діяльності на діа(полі)логічній основі, що забезпечується спільним визначенням реалістичної мети з наступним поєднанням зусиль і самоспрямуванням дій на її досягнення
Зайцев Н. Л. [54]	система управління, що дає змогу підлаштувати характеристики підприємства відповідно до визначених параметрів ефективності
Зяблицька Н. В. [57]	управління соціально-економічною системою, спрямоване на швидке досягнення системою нормативного рівня адаптивності при мінімальних адаптаційних витратах
Карпов Л. Є. [63]	управління в системі з неповної апріорної інформацією про керований процес, яке змінюється в міру накопичення інформації і застосовується з метою поліпшення якості роботи системи
Максимова Л.Г. [86]	перехід в інший якісний стан, що характеризується перетворенням ринкового потенціалу підприємства на фактори його успіху на основі менеджменту

Джерело або автор	Визначення
Маслодудов Ю. А. [90]	система, яка порівняно із складеним уявленням здатна більш ефективно й адекватно реагувати на зміну інституційного середовища підприємства, його внутрішнього виробничого і зовнішнього ринкового середовищ і котра передбачає ухвалення ефективних управлінських рішень
Миронова Н.А. [91]	процес позитивних змін економічних параметрів на основі використання механізму управління господарською діяльністю, що забезпечує гармонійну взаємодію структурних елементів підприємства з ринковим середовищем
Мясников В. С. [92]	сукупність принципів, інструментів і технологій продукування і реалізації управлінських рішень шляхом трансформації діяльності, підвищення гнучкості і пристосовності, що забезпечить досягнення високого рівня фінансової привабливості та конкурентоспроможності.
Стасюк В. П. [145]	забезпечення максимальної віддачі від ресурсів, що використовуються підприємством у процесі функціонування
Тюкін І. Ю. [158]	система, яка без зовнішнього регулювання забезпечує постійний вплив, спрямований на адаптацію певної економічної системи до змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі
Харитонова А.В. [162]	гнучка система управління підприємством, спрямована на реалізацію механізму адаптації допомогою формування методології управління та організаційно-економічного механізму адаптації для пристосування до мінливих умов зовнішнього і внутрішнього середовища. Система адаптивного управління підприємством у конкурентному середовищі являє собою сукупність принципів, інструментів і технологій прийняття і виконання збалансованих управлінських рішень, які реалізуються за допомогою механізму адаптації і виконання збалансованого рішення на основі управлінських показників.
Хаустова І. Є. [163]	управління в системі з неповної апріорної інформацією про керований процес, яке змінюється в процесі накопичення інформації і застосовується з метою поліпшення якості роботи системи
Цибизов А. А. [165]	нестационарна і мінлива стратегія, яка забезпечує досягнення мети управління, правила вибору якого не призначаються заздалегідь, а підбираються в ході управління
Янченко Н.В. [175]	механізм адаптації заснований на постійному відстежуванні відповідності фактичного рівня адаптації нормативному, вносить своєчасні зміни в стратегічні, поточні та оперативні плани з метою забезпечення виживання підприємства, досягнення і постійного підтримання бажаного рівня конкурентоспроможності.

Визначення понять «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-інформаційне забезпечення», «інформаційне забезпечення»

Джерело або автор	Визначення
Обліково-аналітичне забезпечення	
Волощук В. О. [26, с. 330]	«єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування й передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості й ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами»
Голячук Н. [30, с. 408]	«суть полягає у здійсненні облікових та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявленні відхилень від запланованих показників і використанні отриманих результатів для прийняття управлінських рішень»
Загородній А. Г. [53, с. 31]	«система обліково-аналітичного забезпечення підприємства є формою організації всіх видів обліку й аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю за їхньою реалізацією»
Камінська Т. Г. [62, с. 3]	«...безперервне, цілеспрямоване формування відповідних інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам аналізу, планування та підготовки і контролю фінансових управлінських рішень»
Кравченко О. А. [71, с. 1]	«складний механізм, який об'єднує процеси обліку та економічного аналізу з метою створення обліково-аналітичного забезпечення, що дає змогу формувати об'єктивну інформацію відповідно до інтересів користувачів і напрямів розвитку галузі»
Обліково-аналітична система	
Барановська С. П. [7, с. 9]	«це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового й управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації»
Гудзинський О. Д., Кірейцев Г. Г., Пахомова Т. М. [35]	«це інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних і загальносистемних функцій»
Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова І. А. [131]; Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. [156]	«це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації. Тому обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінювання всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і макрорівнях»

Джерело або автор	Визначення
Соколов Я. В., Негашев Е. В. [141]	«це система, яка базується на бухгалтерській інформації, включаючи оперативні дані, які використовуються для економічного аналізу, статистичної, технічної, соціальної та інших видів інформації»
Усатова Л. В. [159, с. 12]	«комплекс взаємопов'язаних елементів, що взаємодіють і забезпечують процес безперервного цілеспрямованого збору, обробки й оцінювання інформації, необхідної для планування діяльності, розробки, прийняття та реалізації ефективних управлінських рішень»
Обліково-інформаційне забезпечення	
Бруханський Р. Ф. [20, с. 32-33]	раціональна модель обліково-інформаційного забезпечення повинна враховувати як внутрішні, так і зовнішні інформаційні сфери, відображаючи комплексну консолідовану інформацію про діяльність підприємства та його перспективи. Основними джерелами обліково-інформаційного забезпечення є фінансовий облік і звітність; управлінський облік і звітність; результати моніторингу бізнес-середовища
Інформаційне забезпечення	
Бланк І. О. [12]	процес безперервного цілеспрямованого підбору відповідних інформативних показників, необхідних для здійснення аналізу, планування і підготовки ефективних оперативних управлінських рішень за всіма аспектами фінансової діяльності підприємства
Смірнова В. В., Апостолов А. О. [3]	сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток
Крамчанинова М. Д. [73]	підсистема в системі управління підприємством, що повинна включати три організаційних моменти: організацію масиву інформації, організацію потоків інформації, організацію переробки інформації

Таблиця Б.4

Визначення поняття «організації бухгалтерського обліку»

Джерело або автор	Визначення
Безруких П.С. [10]	«науково обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і збереження бухгалтерської інформації в умовах оперативного контролю за правильним використанням засобів на підприємстві»
Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. [24]	«вибір суб'єктів, методики й техніки ведення бухгалтерського обліку, забезпечує процес ведення бухгалтерського обліку в умовах конкретного суб'єкта господарювання та відповідно до потреб його керівництва. Організація бухгалтерського обліку є необхідною та обов'язковою передумовою його ведення»
Грабова Н.М.[33]	«раціональною є така організація бухгалтерського обліку, яка може своєчасно надавати повну інформацію про хід та результати виконання плану, що необхідна для оперативного управління, контролю і економічного аналізу, при мінімальних витратах коштів і праці»

Джерело або автор	Визначення
Загородній А.Г., Пилипенко Л.М., Партін Г.О.[52]	«передбачає організацію облікового процесу, організацію облікового апарату і праці облікових працівників»
Івахненко С.В. [59]	«цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню та постійному впорядкуванню і вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх по відношенню до підприємства користувачів необхідною інформацією»
Івахненко С.В.[59]	«організація бухгалтерського обліку розглядається в трьох аспектах: по-перше, організації бухгалтерського обліку як побудова системи обліку, до друге — визначення, у яких використовується системний підхід до організації обліку як важливої функції управління, до третьої — визначення організації обліку як управління обліковим персоналом»
Кузьмінський Ю.А. [76]	«цілеспрямована діяльність з упорядкування і вдосконалення бухгалтерського обліку»
Кундря- Висоцька О.П. [78]	«цілеспрямоване вдосконалення механізму, структури і процесів обліку, власністю підприємства інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів впорядкування всіх елементів системи бухгалтерського обліку»
Левицька С.О. [74]	«пошук раціональної системи відображення господарських операцій та узагальнення її в звітних формах, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень»
Лень В. С. [83]	«сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу»
Маргуліс А.Ш.[89]	«система документування операцій і документообороту, встановлення графіку облікових робіт, тобто правил і термінів надання і обробки первинних документів і внутрішньовиробничої звітності, побудови плану рахунків і вибір форми рахівництва; система узагальнення рахункових записів, контролю за здійсненням господарських операцій, забезпечення підприємств обґрунтованими нормативами і кошторисами витрат, нормами запасів оборотних засобів і плановими калькуляціями; побудова облікового апарату і визначення виконуваних ним функцій при централізації обліку у виробничих об'єднаннях (комбінатах, підприємствах), а в окремих випадках – децентралізацію його по цехах великих заводів»
Німчинов П.П. [98]	«раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його побудову, при якій він забезпечує необхідну інформацію: про наявність, рух і збереження засобів, наявних у господарстві; для контролю за процесом виконання планів у всіх його підрозділах; для наукового обґрунтування управлінських рішень і розробки різних заходів щодо удосконалення виробництва і управління»

Джерело або автор	Визначення
Пилипенко А.А., Отенко В.І. [110]	«цілеспрямована діяльність стосовно створення системи обліково-економічної інформації й безупинного її впорядкування й удосконалення з метою цілковитого забезпечення процесу виробництва й управління необхідними даними»
Шмігель О.Д. [172]	«цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку, а також робочих процесів збору первинної обліково-економічної інформації, її обробки, узагальнення і отримання відомостей, необхідних для управління підприємством»
Шмігель О.Д. [172]	«цілеспрямована діяльність по створенню системи обліково-економічної інформації та безперервному її впорядкуванню і удосконаленню з метою найповнішого забезпечення процесу виробництва і управління необхідними обліково-економічними даними»
Свірко С.В. [138]	«сукупність засобів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку»
Сльозко Т. М. [140]	«науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності»
Степанюк А.Л. [146]	«комплексна система прийомів збору, класифікації, групування і обробки обліково-економічної інформації для контролю і регулювання господарської діяльності»
Сопко В.В. [143]	«цілеспрямоване впорядкування і удосконалення механізму, структури і процесів обліку. Основними вузлами облікової системи є механізм обліку (мета, предмет, метод), система в статичності (структура, кадри, техніка) і система в динаміці (процеси)»
Сопко В.В., Завгородній В.П. [144]	«цілеспрямоване вдосконалення механізму, структури й процесів бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності як певних сукупностей Упорядкування всіх вузлів (елементів) системи бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності притаманне їхній організації в широкому розумінні; упорядкування частини вузлів (елементів) системи характеризує організації у вузькому розумінні»
Дерій В. А. [42]	«система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток»
Сук Л.К., Сук П.Л. [150]	«комплекс заходів власника (керівника) підприємства, направлених на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до встановлених вимог і завдань. Організуючи облік, необхідно пам'ятати, що він потрібний для контролю та задоволення інформаційних потреб користувачів»
Чапкіс Ю.Д., Гейер Е.С., Наумчук О.А., Власова І.О. [168]	«система умов і елементів побудови облікового процесу з метою одержання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням його ресурсів»

Характеристика поняття «адаптер»

Джерело або автор	Визначення
Копилова С. В. [69]	«...у якості органу управління виступає, як правило, людина. У біологічних та технічних системах цю роль може виконувати природний або штучний орган (адаптер), проте цілі управління однозначно визначаються тільки людиною або колективом людей»
Хаустова І. Є. [163, с. 30]	«...настройки параметров системы управления осуществляет адаптер в качестве устройства выбора алгоритма и типа модели»
Чистякова І.С. [169, с. 193]	«...предполагается, что каждый информационный источник «обернут» промежуточным компонентом-адаптером, который отвечает за выборку сведений из источника в рамках единой модели данных, а также за предоставление стандартного технического интерфейса для обращения к источнику (сетевой протокол, язык запросов)»
Галицький О, Шабатура Т. [28, с. 124]	«Ключовою ланкою вдосконалення механізму захисту економічних інтересів інноваційного розвитку суб'єктів аграрного виробництва є ресурсний та інноваційний адаптер раціоналізації управлінських дій. Ресурсний та інноваційний адаптер раціоналізації управлінських дій враховує взаємозв'язок різних його складових за видами ресурсів і характером їх залучення в господарський обіг (наявність, якість поповнення, розподіл, використання). На ресурсний та інноваційний адаптер діють зовнішні і внутрішні фактори, які оцінюються за допомогою показників, об'єднаних за ознакою їх приналежності до ресурсів, і які формують єдиний інтегральний показник ефективності використання ресурсів та інноваційної діяльності»
Катц М. Л. [185, с. 522-523]	«...на основі створення адаптерів (пристроїв сполучення), коли конкретна фірма в односторонньому порядку робить свій товар сумісним із товаром іншої фірми або групи фірм»
Іванченко Н.О. [58, с. 158]	«Кожен вирішувач має свій формат вхідних і вихідних даних, тому для кожного вирішувача розроблений адаптер для обміну даними між ним і локальною пам'яттю (ЛП) системи»

Додаток В

Особливості видів об'єднань підприємств

Таблиця В.1

Характеристика видів об'єднань підприємств за організаційно-правовою формою

Сутність	Мета створення	Характеристика
Асоціація		
«Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації» [32].	Створюється переважно за галузевою або територіальною ознакою з метою забезпечення спільних інтересів учасників на регіональному, національному або міжнародному ринку. Головна увага у процесі діяльності зосереджується на виробничих функціях, зокрема координація виробництва учасників об'єднання, інтеграція науково-технічної діяльності, організація та впровадження спільних комерційних проектів та ін.	Об'єднання учасників, зосереджене на виробничому процесі, має змогу розширити фінансовий потенціал кожного з них, проте цей факт не є гарантією стабільності і довготривалості її функціонування; всі учасники зберігають свою самостійність, що сприяє їх автономності, проте це ускладнює прийняття рішень та може стати причиною не підпорядкування окремих учасників асоціації в цілому.
Корпорація		
Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації [28].	«Консолідація виробничо-господарської діяльності підприємств, координація зусиль у вирішенні складних технічних, фінансових, соціально-економічних проблем, забезпечення захисту спільних інтересів тощо» [92].	Власники несуть відповідальність в межах своїх акцій або вкладу, проте це не забезпечує єдності між функціями власності та контролю акціонерів; значні розміри корпорацій дозволяють охопити серйозний ринковий сегмент, що відкриває вагомі перспективи для учасників об'єднання, але має місце можливість зловживання таким станом речей з боку уповноважених адміністративних органів/осіб об'єднання.

Сутність	Мета створення	Характеристика
Консорціум		
«Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)» [32].	Можливість реалізації значних фінансових проектів створює сприятливі умови для розвитку учасників об'єднання, проте тимчасовий характер існування передбачає можливість виникнення загроз для стабільної діяльності об'єднання.	Мобілізація інвестиційного капіталу дозволяє підвищити ефективність його використання для досягнення поставленої мети, але тимчасовий характер такого об'єднання провокує виникнення проблемних питань стосовно розподілення відповідальності між учасниками об'єднання.
Концерн		
«Статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності» [32].	Створення концерну полягає у «використанні можливостей великомасштабного виробництва, комбінування, кооперування виробничих і технологічних зв'язків з метою отримання ефективних результатів і стійкого утримання ринкової кон'юнктури, вигідного використання інвестицій для найрезультативніших проектів, інші формування, необхідні для забезпечення успіху» [37].	Роль концернів полягає у зосередженні капіталу у більш розвинених галузях з метою реалізації масштабних фінансових проектів, внаслідок чого зменшується фінансування інших галузей, які є менш прибутковими, проте мають важливе стратегічне значення та вплив на життя населення.
Конгломерат		
«Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)» [32].	Досягнення спільних завдань.	Особливості діяльності конгломерату схожі на концерн, проте суттєвою відмінністю його є широка економічна автономія. Основною відмінністю конгломерату від концерну є те, що його учасники користуються широкою економічною автономією.

Сутність	Мета створення	Характеристика
Картель		
«Об'єднання підприємств, яке базується на домовленості групи виробників зі зменшення або подолання конкуренції між ними і отримання монопольного прибутку і для якого характерна спільна діяльність з реалізації продукції пов'язується певною мірою і з її виробництвом» [32].	Фінансова й виробнича незалежність учасників, що сприяє збереженню їх автономності, проте це можливо лише в рамках однієї галузі.	Акумулявання виробничих ресурсів у рамках одного об'єднання створює синергетичний ефект і дає можливість для розвитку, проте орієнтація на отримання монопольного прибутку, зменшення рівня конкуренції може негативно вплинути на якість продукції, що виробляється, чи наданих послуг і як наслідок порушення функціонування ринкових механізмів.
Синдикат		
«Організаційна форма існування різновиду картельної угоди, що передбачає реалізацію продукції учасників через створення спільного збутового органу або збутової мережі одного з учасників об'єднання» [45].	Спільна система збуту сприяє зниженню витрат на реалізацію, а отже покращує фінансовий результат підприємств, проте така взаємодія можлива при наявності однорідної продукції, а отже у процесі діяльності учасникам проблематично змінювати вид продукції.	Єдина система збуту учасників об'єднання сприяє спрощенню процесу реалізації продукту, проте це обмежує комерційні можливості та самостійність членів об'єднання. Виробнича діяльність кожного учасника об'єднання залишається автономною і має місце юридична свобода, проте спільна мережа збуту не дає можливості обґрунтовано розподілити сфери контролю та відповідальності між учасниками.
Холдинг		
«Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)» [32].	Перевагами холдингу є те, що вони мають змогу реалізовувати значні фінансові проекти, обов'язком холдингової компанії є компенсація завданих дочірньому підприємству збитків, що обумовлено масштабами діяльності таких суб'єктів господарювання. Ключовим недоліком є те, що управління здійснюється керуючою компанією, що може призвести до зловживань з її боку, таким чином спостерігається розбіжність між функціями власності та контролю компанії, що сприяє виникненню труднощів у організації діяльності, прийнятті управлінських рішень тощо.	

Додаток Д

Питання оцінювання в сфері організації бухгалтерського обліку

Таблиця Д.1

**Погляди дослідників стосовно виокремлення об'єктів щодо застосування
якісного підходу в бухгалтерському обліку (узагальнено за[112])**

Підхід, що пропонується використовувати	Вчені, які дотримуються підходу
1. Якість обліково-аналітичного забезпечення	Назаренко О. В., Правдюк Н. Л.
2. Якість обліково-аналітичної інформації	Поплаухіна Т. Д.
3. Якість обліку	Бхаттачарія А. К., Малявко А. Б., Хеллстром К., Шор І.М.
4. Якість облікової системи	Камінська Т.Г., Солоненко А.А.
5. Якість процесу бухгалтерського обліку	Крамаровський Л.М., Максимова В.Ф.
6. Якість облікової (бухгалтерської) інформації	Будько О.В., Глущенко А.В., Єршова Н.Ю., Корабельникова Л.С., Кузнецова С.А., Соколова Є.С., Туровець А.А., Харченко О.Н., Щирська А.Ю.
7. Якість облікового інформаційного ресурсу	Іващенко К.О., Левицька С.О.
8. Якість облікового продукту	Проданчук М.А.
9. Якість бухгалтерської звітності	Кузнецова Л.Н., Шеверя Я.В., Шилова Л.С.
10. Якість фінансової звітності	Біддл Дж., Брагінські С., Бредшоу М., Верді Р.С., Уолен Р., Хілері Ж.
11. Якість облікової інформації з системи управлінського обліку (управлінської звітності)	Ляйтнер С., Нагірська К.Є., Насакіна Л.А., Садовська І.Б., Слободняк І.А.
12. Якість конкретного показника бухгалтерської звітності (якість прибутку, якість активів)	Герасимов Б.І., Дечоу П., Дічев І., Докукін А.В., Ебуді Дж., Йун С., Лью Дж., Тен В.В., Хьюз Дж.

Критичний аналіз методів оцінки якості облікової інформації*(авторська розробка на основі [72])*

Назва методу	Сутність	Переваги	Недоліки
Нормативний метод	висновок про якість облікової інформації робиться на основі використання законодавчих і нормативних документів, стандартів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання звітності	результати оцінки за даним методом залежать від компетентності особи, яка проводить оцінювання	труднощі у кількісному вираженні результатів оцінки, врахування лише законодавчих вимог до інформації
Статистичний метод	базується на використанні методів теорії ймовірності та математичної статистики	результати можуть бути математично обґрунтовані	відсутність стандартизації якісних і кількісних вимог до облікової інформації
Експертний метод.	у ситуації, коли має місце кількісна невизначеність критеріїв якості, основою для оцінки виступає усереднення різними методами думок експертів	даний метод дає можливість оцінити інформацію без наявності кількісних показників	достовірність результатів оцінки залежить від того, наскільки компетентними у досліджуваному питанні є обрані експерти-фахівці
Соціологічний метод	базується на зборі й аналізі думок респондентів	дає можливість підтвердити науково певний результат	достовірність такої оцінки залежить від того, наскільки обґрунтованою є система опитування респондентів

Характеристики критеріїв щодо обліково-аналітичної інформації для управління [85, с. 838]

Група вимоги	Характеристика вимог
Економічні критерії	
Якісні	<p>своєчасність – інформація потрібна у потрібний час і у потрібному місці;</p> <p>релевантність – характеристика ступеня відповідності змісту документа, знайденого в результаті інформаційного пошуку, змісту інформаційного запиту;</p> <p>достовірність – це інформація високої якості, в якій відсутні суттєві помилки або перекручення;</p> <p>доречність – здатність інформації впливати на прийняття управлінських з метою оцінки отриманих результатів та прогнозування;</p> <p>вірогідність – наближеність інформації до першоджерела або точність її передачі (відсутність випадкових або умисних спотворень інформації);</p> <p>зіставність – можливість порівнювати інформацію;</p> <p>зрозумілість – однозначне трактування отриманої інформації її користувачами</p>
Кількісні	<p>повнота – відповідний обсяг інформації, що дасть змогу прийняти управлінське рішення;</p> <p>достатність – відповідний інформації, достатня для прийняття управлінського рішення;</p>
Ціннісні	<p>значення для прийняття управлінських рішень;</p> <p>вартість – затрати на одержання інформації та її обробку, приведення до відповідного вигляду для прийняття управлінських рішень;</p> <p>актуальність – важливість інформації у даний конкретний момент часу для прийняття управлінських рішень;</p>
Юридичні критерії	
<p>правомірність – інформація, що відповідає нормативно-правому полю і не суперечить чинному законодавству;</p> <p>юридична однозначність – інформація, що не підлягає повторній перевірці;</p> <p>доказовість – інформація, що забезпечує правильність прийняття рішення, без викривлень;</p> <p>юридична об'єктивність – інформація, яка є не спотворена суб'єктивними чинниками;</p>	
Психологічні критерії	
<p>евристичність – сприяння активізації мислення керівника для вибору найрезультативнішого варіанту вирішення поставлених завдань підприємством з метою прийняття ефективних управлінських рішень;</p> <p>активність – визначення напряму творчого мислення керівника, для народження нових думок, які дають можливість виокремити варіанти ефективних рішення в управлінні;</p> <p>альтернативність – виникнення декількох варіантів рішення завдання з великою вірогідністю правильного і швидкого вибору найкращого варіанта її розв'язання з метою прийняття найбільш ефективного управлінського рішення;</p> <p>прогресивність – сприяння розвитку людського мислення з метою засвоєння новітніх знань та методик прийняття рішень у сфері управління.</p>	

Додаток Е

**Узагальнення методів оцінювання ефективності діяльності, розвитку та
рівня адаптивності діяльності суб'єктів господарювання**

Таблиця Е.1

**Показники оцінки ефективності діяльності підприємства
за Бедринець М. Д. [9]**

Напрями дослідження показників	Коефіцієнти оцінки ефективності
Виробничої діяльності	чистий прибуток на 1 працівника, обсяг реалізації на 1 працівника
Використання необоротних активів	коефіцієнт оновлення, коефіцієнт придатності, фондovіддача, фондoмісткість, коефіцієнт інтенсивного завантаження, коефіцієнт екстенсивного завантаження, коефіцієнт інтегрального завантаження
Напрями дослідження показників ефективності	коефіцієнти оцінки ефективності
Використання трудових ресурсів	середньорічний виробіток продукції одним робітником, трудoмісткість продукції, індекс продуктивності праці, питома вага заробітної плати у витратах підприємства
Використання матеріальних ресурсів	коефіцієнт забезпечення матеріальними ресурсам, матеріалovіддача, матеріалoмісткість, коефіцієнт оборотності запасів
Використання фінансових ресурсів	коефіцієнт повернення капітальних вкладень
Стану розрахунків	коефіцієнт динаміки дебіторської заборгованості, коефіцієнт динаміки кредиторської заборгованості

Таблиця Е.2

Показники оцінки ефективності розвитку підприємства за розробкою

Гонтаревої І. В. та Чередник А. О. [31]

Напрямок	Показник
Ефективність виробництва	фондовіддача, фондoемність, матеріалovіддача, рентабельність виробництва, рентабельність основних засобів, рентабельність матеріальних витрат, коефіцієнт оборотності запасів, тривалість одного обороту запасів
Ефективність управління	рентабельність адміністративних витрат, рентабельність витрат операційної діяльності, рентабельність інвестицій, темпи зниження собівартості реалізованої продукції
Ефективність персоналу	продуктивність праці, фондooзброєність, матеріалooзброєність, плінність кадрів, обсяг реалізованої продукції на одного працюючого
Ефективність фінансової активності	коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт оборотності оборотних активів, коефіцієнт загальної ліквідності, коефіцієнт фінансової автономії, коефіцієнт фінансового ризику, коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами, коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності, рентабельність власного капіталу

Показники оцінки рівня адаптивної гнучкості інноваційно-інвестиційного розвитку підприємства за Дем'яненко Т. І. [41, с. 39]

Напрямок	Група	Склад групи
1. Показники використання виробничих ресурсів	1.1. Показники ефективності виробничих засобів	Середня вартість основних виробничих фондів; фондовіддача; фондоємність; рентабельність основних фондів; амортизація; амортизаційна віддача
	1.2. Показники ефективності використання матеріальних ресурсів	Матеріальні витрати; матеріаловіддача; матеріалоемність; коефіцієнт обіговості; коефіцієнт закріплення
	1.3. Показники ефективності використання праці	Чисельність виробничого персоналу; продуктивність праці; оплата праці;
2. Показники продажу	2.1. Показники оцінки продажу продукції	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	2.2. Показник собівартості продукції	Собівартість реалізованої продукції
	2.3. Показники оцінки величини та структури авансованого капіталу (активів)	Активи
3. Показники ефективності господарської діяльності	3.1. Показники прибутку та рентабельності підприємства	Прибуток від реалізації; валовий прибуток; чистий прибуток; рентабельність основної діяльності; рентабельність продажу; рентабельність необоротного капіталу; рентабельність оборотного капіталу; рентабельність авансованого капіталу; рентабельність власного капіталу
4. Показники фінансового стану	4.1. Показники ліквідності	Загальний коефіцієнт ліквідності; коефіцієнт швидкої ліквідності; коефіцієнт абсолютної ліквідності
	4.2. Показники фінансової стійкості	Коефіцієнт автономії (концентрації власного капіталу); коефіцієнт фінансової залежності; коефіцієнт маневреності власного капіталу; коефіцієнт фінансової стабільності; коефіцієнт фінансового левериджу
	4.3. Показники ділової активності	Коефіцієнт оборотності оборотних активів; тривалість обороту оборотних активів; коефіцієнт завантаженості активів в обороті; коефіцієнт оборотності активів; тривалість обороту активів; коефіцієнт завантаженості активів; коефіцієнт оборотності власного капіталу; тривалість обороту та коефіцієнт завантаження власного капіталу

Додаток Ж

Оцінювання ефективності рівня розвитку суб'єктів господарювання

Таблиця Ж.1

**Розрахунок показників оцінювання ефективності за складовими
(виробництво, управління, персонал, фінансова активність) об'єднань
підприємств**

Показники	Розрахунок	Умовні позначення
Ефективність виробництва		
Фондовіддача (ФВ), грн./ грн.	$ФВ = \frac{ЧД}{ОЗ}$ ф.2. ряд. 2000 / 0,5*(ф.1 ряд 1010 у поточному році + ф.1 ряд 1010 у попередньому році)	ф.2. ряд. 2000 – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
Фондоємність (ФЄ), грн. / грн.	$ФЄ = \frac{ОЗ}{ЧД}$ 0,5*(ф.1 ряд 1010 у поточному році + ф.1 ряд 1010 у попередньому році) / ф.2. ряд. 2000	ф.2. ряд. 2050 – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
Матеріаловіддача (МВ), грн. / грн.	$ФВ = \frac{СВрп}{МЗ}$ ф. 2 ряд. 2050/ ф. 2 ряд. 2500	ф.2. ряд. 2090 – валовий прибуток; ф.2. ряд. 2350 – чистий прибуток;
Рентабельність виробництва (РВ), %	$РВ = \frac{ВП}{СВрп} * 100\%$ ф. 2 ряд. 2090/ Ф. 2 ряд. 2000	ф.2. ряд. 2150 – витрати на збут; ф.2. ряд. 2190 – прибуток від операційної діяльності;
Рентабельність основних засобів (Роз), %	$Р_{оз} = \frac{ЧП}{ОВФ}$ ф. 2 ряд. 2350/ 0,5*(ф.1 ряд 1010 у поточному році + ф.1 ряд 1010 у попередньому році)	ф.2. ряд. 2350 – чистий прибуток;
Рентабельність матеріальних витрат (Рмз), %	$Р_{мз} = \frac{ЧП}{МЗ}$ ф. 2 ряд. 2350/ ф.2 ряд 2500	ф.2. ряд. 2500 – матеріальні затрати; ф.2. ряд. 2550 – разом операційних витрат;
Коефіцієнт оборотності запасів Коб _з , рази	$Коб_з = \frac{СВрп}{З}$ ф.2. ряд. 2000 / 0,5*(ф.1 ряд 1100 у поточному році + ф.1 ряд 1100 у попередньому році)	ф.1. ряд. 1010 – основні засоби ф.1. ряд. 1100 – запаси
Тривалість одного обороту запасів (Тоб _з), дні	$Тоб_з = \frac{360*З}{СВрп}$ 360* 0,5*(ф.1 ряд 1100 у поточному році + ф.1 ряд 1100 у попередньому році) /ф.2. ряд. 2000	
Ефективність управління		
Рентабельність адміністративних витрат (Рав)	$Р_{ав} = \frac{ЧП}{АВ}$ ф.2. ряд. 2350 /ф.2. ряд. 2130	ф.2. ряд. 2130 – адміністративні витрати
Рентабельність витрат операційної діяльності (Роп.в)	$Р_{оп.в} = \frac{ЧП}{ОП.В}$ ф.2. ряд. 2350 /ф.2. ряд. 2550	ф.2. ряд. 2550 – операційні витрати (разом)

Показники	Розрахунок	Умовні позначення
Рентабельність інвестицій (Рі)	$Рі = \frac{ЧП}{КІ}$ ф.2. ряд. 2350 / ф.1. ряд. 1005	ф.1. ряд. 1005 – незавершені капітальні інвестиції
Темпи зниження собівартості реалізованої продукції		
Ефективність персоналу		
Продуктивність праці (ПП), грн./чол	$ПП = \frac{ЧД}{Ч}$	ЧД – чистий дохід (ф.2. ряд. 2000); Ч – чисельність персоналу; Чвиб – вибулі з підприємства працівники з неповажних причин
Фондоозброєність (ФО), грн. / чол.	$ФО = \frac{ОЗ}{Ч}$	
Матеріалоозброєність (МО), грн./чол	$МО = \frac{МЗ}{Ч}$	
Обсяг реалізованої продукції на одного працюючого (РП), грн./чол	$РПч = \frac{СВрп}{Ч}$	
Плинність кадрів (Кпл)	$Кпл = \frac{Чвиб}{Ч}$	
Ефективність фінансової активності		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (Кал.)	$Кал. = \frac{ГК}{ПЗ}$ Ф.1. ряд. 1195 / Ф.1. ряд. 1695	1165 – гроші та їх еквіваленти; 1695 – поточні зобов'язання і забезпечення (всього); 1195 – оборотні активи (всього); 1495 – власний капітал; 1900 – загальна сума активів підприємства (валюта балансу); 1095 – необоротні активи; 1595 – довгострокові зобов'язання і забезпечення (всього)
Коефіцієнт оборотності оборотних активів (Коб _{оа})	$Коб_{оа} = \frac{ЧД}{ОА}$ ф.2. ряд. 2000 / 0,5*(ф.1 ряд 1195 у поточному році + ф.1 ряд 1195 у попередньому році)	
Коефіцієнт загальної ліквідності (Кзл)	$Кзл = \frac{ОА}{ПЗ}$ ф.1. ряд. 1195 / ф.1. ряд. 1695	
Коефіцієнт фінансової автономії (Кфа)	$Кфа = \frac{ВК}{ВБ}$ ф.1. ряд. 1495 / ф.1. ряд. 1900	
Коефіцієнт фінансового ризику (Кфр)	$Кфр = \frac{ДЗ+ПЗ}{ВК}$ (ф.1. ряд. 1595+ ф.1. ряд. 1695) / ф.1. ряд. 1495	
Коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами (Кзос)	$Кзос = \frac{ВК-НА}{ОА}$ (ф.1. ряд. 1495- ф.1. ряд. 1095) / ф.1. ряд. 1195	
Коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності (Кдфн)	$Кдфн = \frac{ВК+ДЗ}{ВБ}$ (ф.1. ряд. 1495+ ф.1. ряд. 1595) / ф.1. ряд. 1900	
Рентабельність власного капіталу (Рвк)	$Рвк = \frac{ЧП}{ВК}$ ф.1. ряд. 2350 / ф.1. ряд. 1495	

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність виробництва» (Ів) у
2016 році**

Показники Підприємства	фондовіддача	фондоємність	матеріаловіддача	рентабельність виробництва	рентабельність основних засобів	рентабельність матеріальних витрат	коефіцієнт оборотності запасів	період оборотності запасів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	2,5551	0,3914	1,1948	0,4446	0,4640	0,3134	24	15
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	2,2424	0,4459	1,1054	0,0873	-0,1151	-0,0617	6	60
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	4,6892	0,2133	1,1943	0,4349	0,6801	0,2486	7	52
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	1,7895	0,5588	1,0036	1,0381	0,1253	0,1432	19	19
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,2361	4,2350	0,3820	1,1806	-3,9595	-13,9687	12	31
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	6,6724	0,1499	1,5795	0,2552	0,4614	0,1371	3	124
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,1123	8,9031	1,2688	0,2653	-0,2139	-2,6270	7	55
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	1,6379	0,6105	1,2755	0,2391	2,8008	2,7026	14	25
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	2,0758	0,4817	1,5020	0,1503	0,3043	0,2533	9	41
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0742	13,4767	13,2000	0,0394	-0,3942	-72,8800	0	0
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,4941	2,0238	1,0000	0,1053	0,0000	0,0000	14	26
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	2,3247	0,4302	0,6566	1,1520	0,0971	0,0590	0	0
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,0881	11,3506	1,0823	0,0578	-0,0917	-1,1910	5	74
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	12,7129	0,0787	2,2216	0,0332	0,0254	0,0046	6	61
ТОВ «Покровська садиба»	338,5088	0,0030	18,3122	0,0000	0,4980	0,0290	19	18
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	2,4849	0,4024	0,0000	0,0000	-0,0307	0,0000	3	125

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність виробництва» (Ів) у
2017 році**

Показники Підприємства	фондовіддача	фондоємність	матеріаловіддача	рентабельність виробництва	рентабельність основних засобів	рентабельність матеріальних витрат	коефіцієнт оборотності запасів	період оборотності запасів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	2,5692	0,3892	1,0366	0,4590	0,4020	0,2367	22	16
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	2,5750	0,3884	1,3585	0,0204	-0,3565	-0,1919	9	39
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	5,0266	0,1989	1,1827	0,3124	0,5952	0,1838	8	47
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	3,5607	0,2808	1,5374	0,7715	0,2006	0,1534	15	23
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,2361	4,2350	0,3820	1,1806	-3,9595	-13,968	12	31
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	10,3456	0,0967	1,8919	0,1868	0,3045	0,0661	5	72
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,0422	23,6691	1,0688	0,3138	0,0159	0,5271	4	85
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	1,3087	0,7641	2,2569	-0,1448	-0,3779	-0,5573	0	0
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	2,1551	0,4640	1,2438	0,0647	0,0730	0,0448	4	82
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0685	14,6047	2,7667	0,0000	-1,5525	-65,000	0	2591
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,4941	2,0238	1,0000	0,1053	0,0000	0,0000	14	26
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	2,4148	0,4141	0,8723	0,9293	-0,2056	-0,1433	0	0
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,0799	12,5140	0,9052	0,2877	-0,0505	-0,7369	11	34
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	19,2094	0,0521	0,0000	-0,1059	0,0608	0,0000	2	188
ТОВ «Покровська садиба»	1233,5634	0,0008	30,0533	0,0481	1,3450	0,0343	29	12
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	82,7015	0,0121	0,0000	0,0167	0,0470	0,0000	11	32

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність виробництва» (Ів) у
2018 році**

Показники Підприємства	фондовіддача	фондоємність	матеріаловіддача	рентабельність виробництва	рентабельність основних засобів	рентабельність матеріальних витрат	коефіцієнт оборотності запасів	період оборотності запасів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	2,0374	0,4908	1,3547	0,2235	0,0014	0,0012	15	24
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	0,8556	1,1687	1,2266	0,0870	-0,1117	-0,1740	7	53
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	5,2420	0,1908	1,4637	0,2608	0,0486	0,0171	1	258
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	4,7655	0,2098	1,4854	0,4750	0,1069	0,0492	9	40
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0660	15,1589	0,7683	1,3684	-0,4333	-11,952	16	23
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	14,1162	0,0708	1,2347	0,0800	-0,4014	-0,0379	10	35
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,0429	23,3333	0,0000	0,2823	-0,2340	0,0000	6	61
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	1,8159	0,5507	0,0000	0,0000	-0,0224	0,0000	5	66
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	2,6560	0,3765	1,6233	0,0283	-0,0976	-0,0613	5	69
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0325	30,8056	3,6000	0,0000	-1,2038	-133,50	0	44865
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0	0
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	2,1760	0,4596	0,0000	0,0000	-0,0218	0,0000	3	120
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,1085	9,2206	0,8492	0,1034	-0,0454	-0,3926	230	2
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	277,9370	0,0036	0,0000	0,0130	-0,4695	0,0000	10	35
ТОВ «Покровська садиба»	201,4126	0,0050	30,9869	0,0525	0,4823	0,0781	31	12
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	195,8526	0,0051	0,0000	0,0114	0,9903	0,0000	29	12

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність управління» (Іу) у
2016 році**

Показники Підприємства	рентабельність адміністративних витрат	рентабельність витрат операційної діяльності	рентабельність інвестицій	темпи зниження собівартості реалізованої продукції
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	7,5958	0,2360	54,4321	1,0848
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	-0,3847	-0,0432	-1,2560	1,1586
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	1,8093	0,1562	2,5100	1,1732
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,6169	0,0633	0,0000	2,3100
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	-2,3587	-1,8120	-4445,08	0,9800
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,6549	0,0655	0,9603	1,5699
ВАТ «Коломиясільмаш»	-5,1279	-0,7409	0,0000	0,2950
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	11,1237	1,6492	0,0000	0,9468
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	1,3867	0,1619	0,0000	1,2553
ПАТ «Хмільниксільмаш»	-1,5285	-0,8760	0,0000	0,2465
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,9800
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,0912	0,0451	0,0000	1,1520
ПАТ «Рівнесільмаш»	-3,7024	-0,5413	0,0000	0,8196
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,0897	0,0038	106,0000	0,9804
ТОВ «Покровська садиба»	0,2655	0,0215	1,4264	2,5450
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0000	0,0000	-18,1594	3,6948

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність управління» (Іу) у
2017 році**

Підприємства	Показники рентабельність адміністративних витрат	рентабельність витрат операційної діяльності	рентабельність інвестицій	темпи зниження собівартості реалізованої продукції
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	5,8752	0,1761	19,6028	1,1070
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	-1,0003	-0,1087	-3,5861	1,1822
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	1,5188	0,1165	2,2621	1,1971
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,6089	0,0614	0,0000	2,3572
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	-2,3587	-1,8120	-4445,087	1,0000
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,2617	0,0309	0,7055	1,6019
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,4189	0,0420	4,6852	0,3011
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	-0,6741	-0,1807	0,0000	0,9661
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,2901	0,0298	0,0000	1,2809
ПАТ «Хмільниксільмаш»	-1,3052	-0,7623	-0,5747	0,2515
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	1,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	-0,1613	-0,0814	0,0000	1,1755
ПАТ «Рівнесільмаш»	-0,6102	-0,3349	0,0000	0,8363
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,0000	0,0000	2,5112	1,0004
ТОВ «Покровська садиба»	0,2276	0,0245	1,9167	2,5969
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0000	0,0000	26,3750	3,7702

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність управління» (Іу) у
2018 році**

Показники Підприємства	рентабельність адміністративних витрат	рентабельність витрат операційної діяльності	рентабельність інвестицій	темпи зниження собівартості реалізованої продукції
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,0193	0,0008	0,4514	1,0021
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	-1,0091	-0,1164	-25,9503	13,6956
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,1063	0,0096	0,1781	1,0234
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,2229	0,0226	0,0000	1,5942
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	-1,0881	-0,8288	-22,3200	1,4707
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	-0,3995	-0,0261	-10,3255	1,8367
ВАТ «Коломиясільмаш»	-3,4824	-1,1694	-64,2963	0,9669
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,9035
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	-0,3549	-0,0363	0,0000	1,2646
ПАТ «Хмільниксільмаш»	-1,1323	-0,8423	-0,3935	0,4337
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,7014
ПАТ «Рівнесільмаш»	-0,5320	-0,2231	0,0000	1,5100
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,0000	0,0000	0,0000	4,6264
ТОВ «Покровська садиба»	0,4075	0,0518	0,0000	1,0739
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0000	0,0000	82,4630	2,3825

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність персоналу» (Іп) у
2016 році**

Показники Підприємства	продуктивність праці	фондоозброєність	матеріалоозброєність	обсяг реалізованої продукції на одного працюючого	плинність кадрів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	909,3915	355,9181	526,8595	629,5107	13,4500
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	265,6828	118,4793	221,0621	244,3586	14,4500
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	235,0123	50,1173	137,1358	163,7778	15,4500
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	199,5588	111,5147	97,5588	97,9118	16,4500
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	65,5591	277,6398	78,6989	30,0645	17,4500
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	197,4870	29,5974	99,6104	157,3377	18,4500
ВАТ «Коломиясільмаш»	109,0000	970,4412	79,0000	100,2353	19,4500
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	132,8421	81,1053	84,0526	107,2105	20,4500
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	269,0704	129,6232	155,7394	233,9155	21,4500
ПАТ «Хмільниксільмаш»	5,1194	68,9925	0,3731	4,9254	22,4500
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	23,4500
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	150,7647	64,8529	106,7059	70,0588	24,4500
ПАТ «Рівнесільмаш»	92,7037	1052,2469	80,9753	87,6420	25,4500
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	1179,3333	92,7667	513,7778	1141,422	26,4500
ТОВ «Покровська садиба»	6583,1053	19,4474	334,1053	6118,210	27,4500
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	634,7563	255,4469	0,0000	605,8313	28,4500

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність персоналу» (Іп) у
2017 році**

Показники Підприємства	продуктивність праці	фондоозброєність	матеріалозброєність	обсяг реалізованої продукції на одного працюючого	плинність кадрів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	986,1645	383,8383	652,0282	675,8966	13,2214
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	296,8194	115,2708	214,1181	290,8889	14,2044
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	260,5375	51,8313	167,8500	198,5125	15,1874
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	386,1389	108,4444	141,7778	217,9722	16,1704
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	65,5591	277,6398	78,6989	30,0645	17,1534
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	295,2821	28,5417	131,5128	248,8077	18,1364
ВАТ «Коломиясільмаш»	39,6471	938,4118	28,2353	30,1765	19,1194
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	88,5789	67,6842	45,8947	103,5789	20,1024
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	359,5238	166,8214	271,4841	337,6746	21,0854
ПАТ «Хмільниксільмаш»	1,3030	19,0303	0,4545	1,2576	22,0684
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	23,0514
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	142,1579	58,8684	84,4737	73,6842	24,0344
ПАТ «Рівнесільмаш»	382,2500	4783,4750	327,9500	296,8500	25,0174
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	1044,1205	54,3545	0,0000	1167,8205	26,0004
ТОВ «Покровська садиба»	15820,4500	12,8250	502,2500	15094,25	26,9834
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	3096,4833	37,4417	0,0000	3045,5083	27,9664

**Вихідні дані для розрахунку складової «ефективність персоналу» (Іп) у
2018 році**

Показники Підприємства	продуктивність праці	фондоозброєність	матеріалоозброєність	обсяг реалізованої продукції на одного працюючого	плінність кадрів
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	916,5624	449,8747	553,0083	749,1549	916,5624
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	479,7015	560,6362	359,7831	441,2923	479,7015
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	266,1169	50,7662	144,2078	211,0779	266,1169
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	401,1304	84,1739	183,0870	271,9565	401,1304
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	113,2442	1716,6570	62,2326	47,8140	113,2442
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	493,5256	34,9615	370,1026	456,9808	493,5256
ВАТ «Коломиясільмаш»	26,5000	618,3333	0,0000	20,6667	26,5000
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	138,1176	76,0588	0,0000	104,5882	138,1176
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	419,1515	157,8144	251,0909	407,6061	419,1515
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,6207	19,1207	0,1724	0,6207	0,6207
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	18,5000	0,0000	0,0000	0,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	161,0867	74,0300	0,0000	65,4600	161,0867
ПАТ «Рівнесільмаш»	549,5556	5067,2500	586,5000	498,0556	549,5556
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	5733,7738	20,6298	0,0000	5660,1095	5733,7738
ТОВ «Покровська садиба»	14216,3750	70,5833	435,9167	13507,708	14216,375
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	4193,5762	21,4119	0,0000	4146,2619	4193,5762

**Вихідні дані для розрахунку складової
«ефективність фінансової активності» (Іфа) у 2016 році**

Показники Підприємства	коефіцієнт абсолютної ліквідності	коефіцієнт оборотності оборотних активів	коефіцієнт загальної ліквідності	коефіцієнт фінансової автономії	коефіцієнт фінансового ризику	коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами	коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності	рентабельність власного капіталу
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,1303	0,0000	4,2131	0,6878	0,4539	0,3571	0,8848	0,3150
ПАТ «ХЕЛІЗ «Укрелектромаш»	0,0122	0,1182	0,6673	-0,0918	-11,8898	-0,6467	0,0063	0,3468
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,1128	0,4994	7,9988	0,9106	0,0982	0,8750	0,9106	0,1610
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,0084	0,5369	1,1737	0,5395	0,8537	0,1480	0,5395	0,1067
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0010	2,1207	0,4789	0,0606	15,5145	-8,0385	0,7830	-6,5177
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0752	1,0964	2,3074	0,4199	0,8606	0,2228	0,4577	0,1542
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,0116	0,0888	0,1242	0,2840	2,5228	-7,0469	0,2840	-0,6827
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	22,8392	1,4168	25,9095	0,9692	0,0318	0,9614	0,9692	0,6901
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,6395	14,243	3,0457	0,8507	0,1755	0,6717	0,8507	0,1784
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0025	0,0219	0,7236	0,1642	5,0884	-0,3821	0,1642	-0,9047
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0029	5,6279	0,8407	0,1894	0,8223	0,8407	0,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,7647	9,8577	19,6667	0,9760	0,0246	0,9492	0,9760	0,0517
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,0032	7,5734	0,0891	0,7379	0,3552	-10,219	0,7379	-0,1055
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,0101	12,131	0,9671	0,0373	25,8266	-0,0341	0,0373	0,0505
ТОВ «Покровська садиба»	0,0000	3,3044	1,6076	0,4013	1,4922	0,3779	0,4013	0,0383
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0054	1,0501	0,9610	-0,0117	-86,2176	-0,0406	-0,0117	0,7193

**Вихідні дані для розрахунку складової
«ефективність фінансової активності» (Іфа) у 2017 році**

Показники Підприємства	коефіцієнт абсолютної ліквідності	коефіцієнт оборотності оборотних активів	коефіцієнт загальної ліквідності	коефіцієнт фінансової автономії	коефіцієнт фінансового ризику	коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами	коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності	рентабельність власного капіталу
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,0223	0,0000	2,5779	0,6302	0,5867	0,3482	0,7799	0,2336
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,0002	0,0843	0,6268	-0,2034	-5,9165	-0,7140	-0,1201	0,4345
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,0168	0,4838	7,3148	0,8979	0,1137	0,8633	0,8979	0,1311
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,0455	0,9544	1,4386	0,6539	0,5293	0,3049	0,6539	0,1496
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0010	1,4441	0,4789	0,0606	15,5145	-8,0385	0,7830	-6,5177
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0331	1,6606	2,3927	0,6474	0,5445	0,5636	0,6624	0,0501
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,0032	0,0233	0,1231	0,3219	2,1070	-7,1238	0,3219	0,0467
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	13,9318	1,1127	16,875	0,9585	0,0433	0,9407	0,9585	-0,1194
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,4623	11,149	3,0843	0,8664	0,1543	0,6758	0,8664	0,0475
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0002	0,0053	0,6357	0,0157	62,3873	-0,5858	0,0157	-9,5588
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0027	5,6279	0,8407	0,1894	0,8223	0,8407	0,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,0000	10,3885	3,0028	0,8361	0,1961	0,6670	0,8361	-0,1249
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,0150	7,3263	0,0355	0,7126	0,4034	-27,138	0,7126	-0,0718
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,1456	30,4752	1,7499	0,0195	29,0747	0,0102	0,0195	0,0729
ТОВ «Покровська садиба»	0,0542	4,1072	1,2314	0,1997	4,0082	0,1879	0,1997	0,0670
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0229	2,0112	0,9823	-0,0048	-208,862	-0,0180	-0,0048	-0,1147

**Вихідні дані для розрахунку складової
«ефективність фінансової активності» (Іфа) у 2018 році**

Показники Підприємства	коефіцієнт абсолютної ліквідності	коефіцієнт оборотності оборотних активів	коефіцієнт загальної ліквідності	коефіцієнт фінансової автономії	коефіцієнт фінансового ризику	коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами	коефіцієнт довгострокової фінансової незалежності	рентабельність власного капіталу
ПАТ «Ельворті» (ПАТ «Червона зірка»)	0,0696	0,0000	2,2956	0,6568	0,5224	0,3098	0,7834	0,0008
ПАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	0,0062	1,0186	0,3574	-0,3143	-4,1781	-2,1489	-0,1688	0,2052
ПАТ «Лозівський завод «Трактородеталь»	0,2229	0,0485	6,2879	0,8768	0,1405	0,8410	0,8768	0,0101
ПАТ «Завод агротехнічних машин»	0,0422	1,1455	1,7436	0,6902	0,4489	0,4265	0,6902	0,0733
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0489	2,3174	12,1028	-0,3177	-4,1476	-2,1210	0,9652	0,8203
ПАТ «Ніжинський завод сільськогосподарського машинобудування»	0,0300	0,7402	2,1540	0,6260	0,5974	0,5322	0,6289	-0,0906
ВАТ «Коломиясільмаш»	0,0022	0,0197	0,1018	-0,0654	-16,2979	-8,8249	-0,0654	3,2632
ВАТ «Чортківський завод «Агромаш»	6,6786	1,4889	8,4973	0,9173	0,0901	0,8823	0,9173	-0,0072
ПАТ «Новоград-Волинський завод сільгоспмашин»	0,3066	18,2510	2,2299	0,7960	0,2563	0,5516	0,7960	-0,0705
ПАТ «Хмільниксільмаш»	0,0003	0,0023	0,6130	-0,0822	-13,1636	-0,6425	-0,0748	1,1804
ПАТ «Цибулівсільмаш»	0,0000	0,0000	3,5373	0,7276	0,3743	0,7173	0,7276	0,0000
ПАТ «Вінницьке спеціалізоване підприємство «Ремтехсільмаш»	0,3806	10,0889	13,8205	0,9703	0,0307	0,9276	0,9703	-0,0133
ПАТ «Рівнесільмаш»	0,0058	10,6704	0,0234	0,7053	0,4178	-41,847	0,7053	-0,0656
ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»	0,0659	304,4482	1,0076	0,0150	65,5302	0,0072	0,0154	-0,2563
ТОВ «Покровська садиба»	0,0096	3,3987	1,1561	0,2514	2,9779	0,1350	0,2514	0,1369
ТОВ «Завод високовольтної апаратури»	0,0609	3,8307	0,9981	0,0056	178,5714	-0,0032	0,0068	1,7042

Додаток К

Результати кластерного аналізу

Cluster Number	Euclidean Distances between Clusters Distances below diagonal Squared distances above diagonal		
	No. 1	No. 2	No. 3
No. 1	0,000000	0,063648	0,041559
No. 2	0,252286	0,000000	0,039775
No. 3	0,203860	0,199437	0,000000

Variable	Cluster Means (Spreadsheet1)		
	Cluster No. 1	Cluster No. 2	Cluster No. 3
adapt	0,654003	0,632419	0,857865
vyrob	0,352151	0,586195	0,389678
upravl	0,382759	0,839757	0,770117
person	0,249195	0,445045	0,235709
finakt	0,234397	0,108725	0,355219

Рис. К.1. Евклідові відстані та середні значення станів кластерів

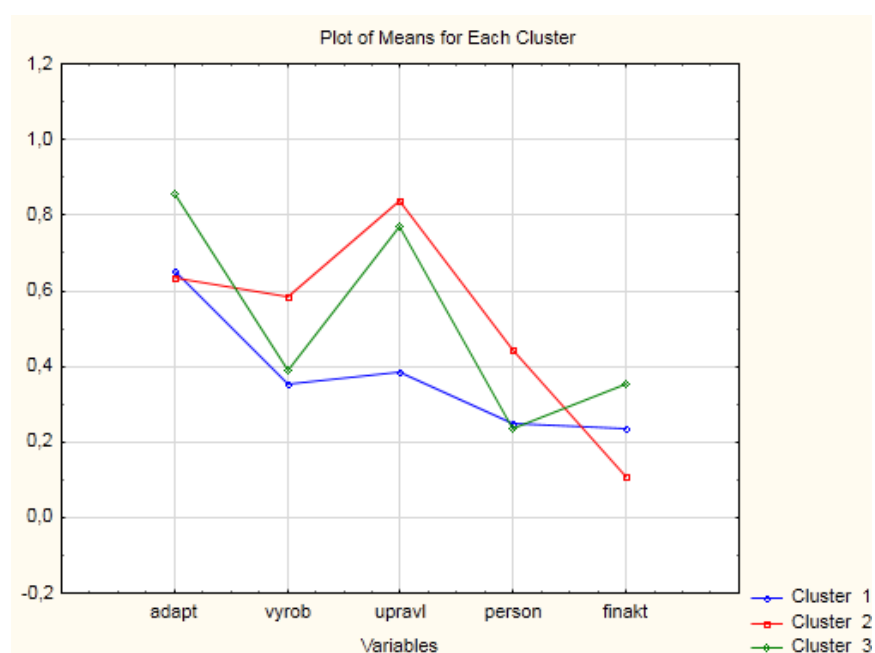


Рис. К.2. Графік середніх значень станів кластерів

Variable	Analysis of Variance (Spreadsheet1)				
	Between SS	df	Within SS	df	F
adapt	0,179627	2	0,107113	13	10,90045
vyrob	0,109420	2	0,062493	13	11,38094
upravl	0,502424	2	0,148083	13	22,05360
person	0,103126	2	0,187381	13	3,57731
finakt	0,147221	2	0,144255	13	6,63366

Рис. К.3. Результати дисперсійного аналізу оцінки якості показників

Descriptive Statistics for Cluster 1 (Spr)			
Cluster contains 4 cases			
Variable	Mean	Standard Deviation	Variance
adapt	0,654003	0,085416	0,007296
vyrob	0,352151	0,091976	0,008460
upravl	0,382759	0,192123	0,036911
person	0,249195	0,111022	0,012326
finakt	0,234397	0,117214	0,013739

Members of Cluster Number 1 (Spread and Distances from Respective Cluster)	
Cluster contains 4 cases	
Case No.	Distance
C_2	0,137443
C_5	0,103592
C_7	0,054834
C_10	0,120875

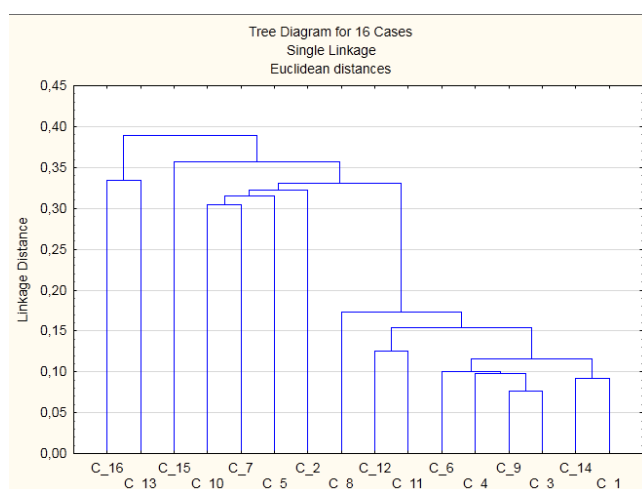
Descriptive Statistics for Cluster 2 (Spr)			
Cluster contains 3 cases			
Variable	Mean	Standard Deviation	Variance
adapt	0,632419	0,184159	0,033915
vyrob	0,586195	0,096109	0,009237
upravl	0,839757	0,124413	0,015479
person	0,445045	0,182634	0,033355
finakt	0,108725	0,102425	0,010491

Members of Cluster Number 2 (Spread and Distances from Respective Cluster)	
Cluster contains 3 cases	
Case No.	Distance
C_13	0,062433
C_15	0,140909
C_16	0,131291

Descriptive Statistics for Cluster 3 (Spr)			
Cluster contains 9 cases			
Variable	Mean	Standard Deviation	Variance
adapt	0,857865	0,046631	0,002174
vyrob	0,389678	0,048271	0,002330
upravl	0,770117	0,028264	0,000799
person	0,235709	0,102282	0,010462
finakt	0,355219	0,101277	0,010257

Members of Cluster Number 3 (Spread and Distances from Respective Cluster)	
Cluster contains 9 cases	
Case No.	Distance
C_1	0,074576
C_3	0,035295
C_4	0,055553
C_6	0,053949
C_8	0,117861
C_9	0,023202
C_11	0,067160
C_12	0,073865
C_14	0,066599

Рис. К.4. Характеристика кластерів



	1	2	3
	CASE NO	CLUSTER	DISTANCE
C_1	1	3	0,07
C_2	2	1	0,14
C_3	3	3	0,04
C_4	4	3	0,06
C_5	5	1	0,10
C_6	6	3	0,05
C_7	7	1	0,05
C_8	8	3	0,12
C_9	9	3	0,02
C_10	10	1	0,12
C_11	11	3	0,07
C_12	12	3	0,07
C_13	13	2	0,06
C_14	14	3	0,07
C_15	15	2	0,14
C_16	16	2	0,13

Рис. К.5. Склад кластерів

Додаток Л

Експертне оцінювання рівня зрілості організації бухгалтерського обліку та якості облікової інформації в діяльності об'єднання підприємств

Оцінювання рівня зрілості організації бухгалтерського обліку та якості обліково-аналітичної інформації

Шановний експерт!

Просимо Вас взяти участь в дослідженні, метою якого є визначення рівня зрілості організації бухгалтерського обліку (п.1-8) та якості облікової інформації (п.9-16) на Вашому підприємстві. Ваші чесні й точні відповіді сприятимуть у визначенні пріоритетних напрямів забезпечення відповідного стану організації бухгалтерського обліку, який сприятиме підвищенню рівня обґрунтованості та оперативності у прийнятті управлінських рішень. Дослідження проводиться анонімно. Його результати будуть використані в узагальненому вигляді. У анкеті необхідно проставити бали від 1(мінімум) до 10 (максимум) за кожним критерієм, щоб оцінити його рівень на Вашому підприємстві.

Заздалегідь дякуємо за участь в опитуванні!

Оберіть підприємство, на якому Ви працюєте

- ТОВ «Покровська садиба»
- ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»
- ТОВ «Завод високовольтної апаратури»

1. Доречність інформації (є суттєвою, своєчасною, цінною)

Мой ответ _____

Рис. Л.1. Анкета для експертного опитування

2. Дохідливість інформації (має однозначне тлумачення для користувачів, зацікавлених у даній інформації)

Мой ответ _____

3. Достовірність інформації (не містить помилок, перекручень, які впливають на прийняття рішень)

Мой ответ _____

4. Зіставність та можливість порівнювати інформацію за різні періоди

Мой ответ _____

5. Об'єктивність інформації (відображає відомості про поточний стан підприємства в реальному часі)

Мой ответ _____

6. Рівень оперативності інформації (надходить до користувачів у момент появи в облікових регістрах підприємства)

Мой ответ _____

Рис. Л.2. Анкета для експертного опитування

<p>7. Однозначність сприйняття різними користувачами інформації</p> <p>Мой ответ _____</p>
<p>8. Репрезентативність інформації (має достатню структуру і кількість для адекватного відображення особливостей підприємства-учасника об'єднання)</p> <p>Мой ответ _____</p>
<p>9. Рівень зацікавленості керівництва та персоналу в наданні якісної облікової інформації</p> <p>Мой ответ _____</p>
<p>10. Встановленість масштабів, часових, якісних і кількісних рамок системи бухгалтерського обліку</p> <p>Мой ответ _____</p>
<p>11. Наявність дублювання інформації</p> <p>Мой ответ _____</p>

Рис. Л.3. Анкета для експертного опитування

12. Рівень технічного, методичного та організаційного забезпечення обліку

Мой ответ _____

13. Оптимальність форми представлення облікової інформації стейкхолдерам

Мой ответ _____

14. Відповідність обліково-аналітичної інформації запитам користувачів в адаптивному управлінні діяльності об'єднань підприємств

Мой ответ _____

15. Збір, аналіз та використання рекомендацій стейкхолдерів про формування та оформлення інформації для прийняття управлінських рішень

Мой ответ _____

16. Узгодженість інформаційних потоків серед учасників об'єднання

Мой ответ _____

Рис. Л.4. Анкета для експертного опитування

Таблиця Л.1

Результати експертного оцінювання рівня зрілості організації обліку**ТОВ «Покровська садиба»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
31	7	8	7	7	7	8	7	7	7,3
32	8	7	8	8	8	7	8	8	7,8
33	8	8	7	7	6	8	8	8	7,5
34	8	8	8	8	8	7	8	8	7,9
35	8	8	8	7	7	8	8	8	7,8
36	7	8	7	8	7	7	7	8	7,4
37	8	8	8	8	7	8	8	8	7,9
38	8	9	9	9	8	9	8	9	8,6

Таблиця Л.2

Результати експертного оцінювання рівня зрілості організації обліку**ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
31	4	4	4	5	4	4	4	4	4,1
32	3	4	3	5	3	3	4	3	3,5
33	4	4	4	5	4	4	5	4	4,3
34	3	4	3	4	3	3	3	3	3,3
35	4	4	4	5	4	4	4	4	4,1
36	4	4	3	4	4	4	3	4	3,8
37	5	3	5	5	5	5	6	5	4,9
38	5	5	6	5	5	5	5	6	5,3

Таблиця Л.3

Результати експертного оцінювання рівня зрілості організації обліку**ТОВ «Завод високовольтної апаратури»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
31	4	4	4	5	4	4	4	4	4,1
32	3	4	3	5	3	3	4	3	3,5
33	4	4	4	5	4	4	5	4	4,3
34	3	4	3	5	3	3	3	3	3,4
35	4	4	4	5	4	4	4	4	4,1
36	4	4	3	4	4	4	3	4	3,8
37	5	3	5	5	5	5	6	5	4,9
38	5	5	6	5	5	5	5	6	5,3

Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для опитування експертів щодо рівня зрілості організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Покровська садиба» (у табл. Л.1)

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Визначення частоти експертних уподобань											
31	0	0	0	0	0	0	6	2	0	0	–
32	0	0	0	0	0	0	2	6	0	0	–
33	0	0	1	0	0	1	2	5	0	0	–
34	0	0	1	0	0	0	1	7	0	0	–
35	0	0	4	0	0	0	2	6	0	0	–
36	0	0	1	0	0	0	5	3	0	0	–
37	0	0	0	0	0	0	1	7	0	0	–
38	0	0	1	0	0	0	0	3	5	0	–
Визначення ймовірності (p_{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки											
31	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	–
32	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	–
33	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,125	0,250	0,625	0,000	0,000	–
34	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,125	0,875	0,000	0,000	–
35	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	–
36	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,625	0,375	0,000	0,000	–
37	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,125	0,875	0,000	0,000	–
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,625	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h_{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$											
31	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,811
32	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,811
33	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,500	0,424	0,000	0,000	1,299
34	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,169	0,000	0,000	0,544
35	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,811
36	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,424	0,531	0,000	0,000	0,954
37	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,169	0,000	0,000	0,544
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,531	0,424	0,000	0,954
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											6,830
Максимальна ентропія (H_{MAX}) для випадку з восьми експертів ($n=8$) та восьми показників ($m=8$), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,7196

**Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для
опитування експертів щодо рівня зрілості організації бухгалтерського обліку
на ТОВ «ІІ «Енергетичні рішення» (у табл. Л.2)**

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Визначення частоти експертних уподобань											
31	0	0	0	7	1	0	0	0	0	0	–
32	0	0	5	2	1	0	0	0	0	0	–
33	0	0	0	6	2	0	0	0	0	0	–
34	0	0	6	2	0	0	0	0	0	0	–
35	0	0	0	7	1	0	0	0	0	0	–
36	0	0	2	6	0	0	0	0	0	0	–
37	0	0	1	0	6	1	0	0	0	0	–
38	0	0	0	0	6	2	0	0	0	0	–
Визначення ймовірності (p_{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки											
31	0,000	0,000	0,000	0,875	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
32	0,000	0,000	0,625	0,250	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
33	0,000	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
34	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
35	0,000	0,000	0,000	0,875	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
36	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
37	0,000	0,000	0,125	0,000	0,750	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	–
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h_{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$											
31	0,000	0,000	0,000	0,169	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,544
32	0,000	0,000	0,424	0,500	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,299
33	0,000	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
34	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
35	0,000	0,000	0,000	0,169	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,544
36	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
37	0,000	0,000	0,375	0,000	0,311	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	1,061
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											6,692
Максимальна ентропія (H_{MAX}) для випадку з восьми експертів ($n=8$) та восьми показників ($m=8$), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,7212

Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для опитування експертів щодо рівня зрілості організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (у табл. Л.3)

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Визначення частоти експертних уподобань											
31	0	0	0	7	1	0	0	0	0	0	–
32	0	0	5	2	1	0	0	0	0	0	–
33	0	0	0	6	2	0	0	0	0	0	–
34	0	0	6	1	1	0	0	0	0	0	–
35	0	0	0	7	1	0	0	0	0	0	–
36	0	0	2	6	0	0	0	0	0	0	–
37	0	0	1	0	6	1	0	0	0	0	–
38	0	0	0	0	6	2	0	0	0	0	–
Визначення ймовірності (p_{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки											
31	0,000	0,000	0,000	0,875	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
32	0,000	0,000	0,625	0,250	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
33	0,000	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
34	0,000	0,000	0,750	0,125	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
35	0,000	0,000	0,000	0,875	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
36	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
37	0,000	0,000	0,125	0,000	0,750	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	–
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,750	0,250	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h_{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$											
31	0,000	0,000	0,000	0,169	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,544
32	0,000	0,000	0,424	0,500	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,299
33	0,000	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
34	0,000	0,000	0,311	0,375	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,061
35	0,000	0,000	0,000	0,169	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,544
36	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
37	0,000	0,000	0,375	0,000	0,311	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	1,061
38	0,000	0,000	0,000	0,000	0,311	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											6,942
Максимальна ентропія (H_{MAX}) для випадку з восьми експертів ($n=8$) та восьми показників ($m=8$), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,711

Таблиця Л.7

**Результати експертного оцінювання якості обліково-аналітичної
інформації ТОВ «Покровська садиба»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Я1	8	8	8	8	8	7	8	7	7,8
Я2	7	8	7	7	8	8	7	7	7,4
Я3	6	7	7	8	7	7	8	7	7,1
Я4	7	7	8	7	8	8	7	8	7,5
Я5	8	7	8	8	8	7	7	7	7,5
Я6	7	7	6	7	7	7	6	7	6,8
Я7	8	8	7	8	8	8	7	7	7,6
Я8	8	8	8	8	8	8	8	8	8,0

Таблиця Л.8

**Результати експертного оцінювання якості обліково-аналітичної
інформації ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Я1	5	6	6	5	5	5	6	6	5,5
Я2	6	6	6	6	6	6	7	6	6,1
Я3	5	5	6	6	6	5	6	5	5,5
Я4	6	6	6	5	6	5	6	6	5,8
Я5	5	5	5	5	5	5	5	5	5,0
Я6	6	5	6	5	6	7	6	5	5,8
Я7	6	6	5	5	6	6	6	6	5,8
Я8	5	7	5	7	5	7	7	7	6,3

Таблиця Л.9

**Результати експертного оцінювання якості обліково-аналітичної
інформації ТОВ «Завод високовольтної апаратури»**

Шифр змінної	Оцінки експертів								Середній бал
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Я1	3	4	4	3	5	4	3	4	3,8
Я2	3	3	3	3	3	3	3	3	3,0
Я3	3	4	3	4	4	3	3	4	3,5
Я4	4	4	3	3	3	4	3	4	3,5
Я5	3	3	4	4	3	3	4	3	3,4
Я6	3	3	3	2	3	4	2	3	2,9
Я7	5	5	4	3	4	3	5	4	4,1
Я8	3	4	2	3	2	6	3	2	3,1

**Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для
опитування експертів щодо якості обліково-аналітичної інформації**

ТОВ «Покровська садиба» (у табл. Л.7)

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Визначення частоти експертних уподобань											
Я1	0	0	0	0	0	0	2	6	0	0	–
Я2	0	0	0	0	0	0	5	3	0	0	–
Я3	0	0	0	0	0	1	5	2	0	0	–
Я4	0	0	0	0	0	0	4	4	0	0	–
Я5	0	0	0	0	0	0	4	4	0	0	–
Я6	0	0	0	0	0	2	6	0	0	0	–
Я7	0	0	0	0	0	0	3	5	0	0	–
Я8	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0	–
Визначення ймовірності (p_{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки											
Я1	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	–
Я2	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,625	0,375	0,000	0,000	–
Я3	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,125	0,625	0,250	0,000	0,000	–
Я4	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	–
Я5	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	–
Я6	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	0,000	–
Я7	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,625	0,000	0,000	–
Я8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h_{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$											
Я1	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,811
Я2	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,424	0,531	0,000	0,000	0,954
Я3	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,424	0,500	0,000	0,000	1,299
Я4	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	1,000
Я5	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	1,000
Я6	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,000	0,811
Я7	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,531	0,424	0,000	0,000	0,954
Я8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											6,830
Максимальна ентропія (H_{MAX}) для випадку з восьми експертів ($n=8$) та восьми показників ($m=8$), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,715

**Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для
опитування експертів щодо якості обліково-аналітичної інформації**

ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення» (у табл. Л.8)

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Визначення частоти експертних уподобань											
Я1	0	0	0	0	4	4	0	0	0	0	–
Я2	0	0	0	0	0	7	1	0	0	0	–
Я3	0	0	0	0	4	4	0	0	0	0	–
Я4	0	0	0	0	2	6	0	0	0	0	–
Я5	0	0	0	0	8	0	0	0	0	0	–
Я6	0	0	0	0	3	4	1	0	0	0	–
Я7	0	0	0	0	2	6	0	0	0	0	–
Я8	0	0	0	0	3	0	5	0	0	0	–
Визначення ймовірності (p _{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки											
Я1	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я2	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,875	0,125	0,000	0,000	0,000	–
Я3	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я4	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я5	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я6	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,500	0,125	0,000	0,000	0,000	–
Я7	0,000	0,000	0,000	0,000	0,250	0,750	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,375	0,000	0,625	0,000	0,000	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h _{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$											
Я1	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000
Я2	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,169	0,375	0,000	0,000	0,000	0,544
Я3	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000
Я4	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
Я5	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Я6	0,000	0,000	0,000	0,000	0,531	0,500	0,375	0,000	0,000	0,000	1,406
Я7	0,000	0,000	0,000	0,000	0,500	0,311	0,000	0,000	0,000	0,000	0,811
Я8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,531	0,000	0,424	0,000	0,000	0,000	0,954
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											6,526
Максимальна ентропія (H _{MAX}) для випадку з восьми експертів (n=8) та восьми показників (m=8), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,728

**Похідні значення для оцінювання ентропійного коефіцієнту конкордації для
опитування експертів щодо якості обліково-аналітичної інформації
ТОВ «Завод високовольтної апаратури» (у табл. Л.9)**

Показник	Балів, за оцінювання того чи іншого показника										Сума	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Визначення частоти експертних уподобань												
Я1	0	0	3	4	1	0	0	0	0	0	0	–
Я2	0	0	8	0	0	0	0	0	0	0	0	–
Я3	0	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	–
Я4	0	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	–
Я5	0	0	5	3	0	0	0	0	0	0	0	–
Я6	0	2	5	1	0	0	0	0	0	0	0	–
Я7	0	0	2	3	3	0	0	0	0	0	0	–
Я8	0	3	3	1	0	1	0	0	0	0	0	–
Визначення ймовірності (p _{ij}) отримання тієї чи іншої оцінки												
Я1	0,000	0,000	0,375	0,500	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я2	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я3	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я4	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я5	0,000	0,000	0,625	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я6	0,000	0,250	0,625	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я7	0,000	0,000	0,250	0,375	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Я8	0,000	0,375	0,375	0,125	0,000	0,125	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	–
Визначення ентропійних характеристик (h _{ij}) відповідей експертів через перетворення матриці ймовірностей за формулою [154, с. 38]: $h_{ij} = -p_{ij} \times \log_2 p_{ij}$												
Я1	0,000	0,000	0,531	0,500	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,406
Я2	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Я3	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000
Я4	0,000	0,000	0,500	0,500	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000
Я5	0,000	0,000	0,424	0,531	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,954
Я6	0,000	0,500	0,424	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,299
Я7	0,000	0,000	0,500	0,531	0,531	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,561
Я8	0,000	0,531	0,531	0,375	0,000	0,375	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,811
Сумарна ентропія (H) відповідей експертів											9,031	
Максимальна ентропія (H _{MAX}) для випадку з восьми експертів (n=8) та восьми показників (m=8), у відповідності з формулою [154, с. 39]: $H_{MAX} = n \times \log_2 m$ ($H_{MAX} = 8 \times \log_2 8$)											24	
Ентропійний коефіцієнт конкордації ($W_E = 1 - \frac{H}{H_{MAX}}$)											0,624	

Додаток М

Шаблон для представлення обліково-аналітичної інформації

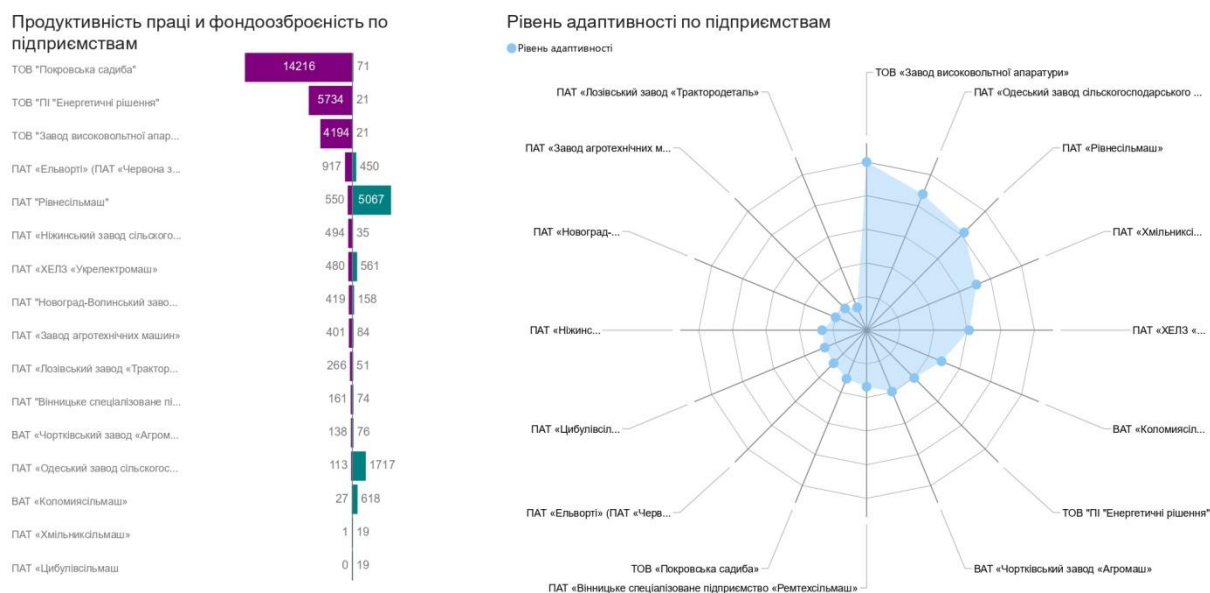


Рис. М.1. Візуалізація облікової інформації для управлінського звіту

Таблиця М.1

Логіка представлення інформації про сигнальні показники для прийняття рішень певної групи стейкхолдерів в діяльності об'єднання підприємств

№ з/п	Сигнальний показник	Сутність показника	Критичне значення	Темп росту/відхилення у порівнянні з попереднім періодом
1	Критичний рівень запасів	Прийняття рішення про необхідність придбання/реалізації наявних запасів	20000 грн	3%
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Прийняття рішення про збільшення/зменшення кількості ліквідних активів	0,25	5%
...

Додаток Н

Форма для документування зауважень

Підприємство – учасник об'єднання _____

Підрозділ _____

ПІБ _____

Посада _____

Інформаційний лист для зауважень

Зона відповідальності/ посадові обов'язки/ інформаційні запити	Характеристики			Пропозиції для покращення якості обліково-аналітичної інформації
	Зрозумілість, простота сприйняття форми подачі інформації	Відповідність змісту інформації запиту	Інше _____ _____ _____	

Примітки:

У таблиці необхідно, вказати зону відповідальності/посадові обов'язки, інформаційні інтереси тощо, проставити бали за кожним критерієм та за необхідності надати пропозиції для покращення якості обліково-аналітичної інформації.

Бали: 1 – обліково-аналітична інформація відповідає запитам; 2 – відповідає запитам, проте не може бути використана для прийняття управлінських рішень; 3 – відповідає запитам, проте має недоліки, які суттєво впливають на прийняття управлінських рішень; 4 – відповідає запитам, проте має недоліки, які суттєво не впливають на прийняття управлінських рішень; 5 – повністю відповідає запитам.

Додаток П

**Фрагмент наказу про облікову політику
та плану рахунків**

НАКАЗ «Про облікову політику»

На підприємстві виділено чотири центри відповідальності: центр процесних витрат, центр випадкових витрат, центр доходу та центр прибутку, за якими здійснюється облік витрат на реалізацію функцій менеджменту (планування, організація, контроль, мотивація) відповідно до розробленого плану рахунків (табл. 1).

Для обліку витрат за центром процесних витрат використовуються рахунки 23 та 91.

Для обліку витрат за центром випадкових витрат використовується рахунок 949.

Для обліку витрат за центром доходу використовується рахунок 70.

Для обліку витрат за центром прибутку використовується рахунок 44.

Для обліку витрат центру випадкових витрат використовуються синтетичні субрахунки, які відображають наступну інформацію:

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

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 рамках с-го процесу;

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

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

Таблиця 1

Фрагмент плану субрахунків за рахунком 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Рахунок	Назва
949.2.b.c.d.1.1.1	витрати на виконання функції планування b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі матеріальних витрат (постійні витрати, негативне відхилення)
949.3.b.c.d.2.1.1	витрати на виконання функції організації b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі витрат на оплату праці (постійні витрати, негативне відхилення)
949.4.b.c.d.3.1.1	витрати на виконання функції контролю b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі витрат на соціальне забезпечення (постійні витрати, негативне відхилення)
949.5.b.c.d.4.1.1	витрати на виконання функції мотивації b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі витрат на амортизацію (постійні витрати, негативне відхилення)
949.6.b.c.d.5.2.2	витрати на виконання функції координації b-м стейкхолдером у рамках с-го процесу для виробництва d-го виду продукції у розрізі інших витрат (змінні витрати, позитивне відхилення)

Додаток Р

Список наукових праць здобувача

1. Погрібняк Д. С. Формування обліково-аналітичного забезпечення адаптивного управління об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2016. № 4. С. 105–109.

2. Погрібняк Д.С. Методичний підхід до оцінки рівня організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Управління розвитком*. 2018. № 2. С. 59-63.

3. Погрібняк Д.С. Розвиток організації бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 875–879. URL: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3236-pogribnyak-d-s-rozvitok-organizatsiji-bukhgalterskogo-obliku-ob-ednan-pidpriemstv>.

4. Погрібняк Д. С. Облікове забезпечення контролінгу в діяльності об'єднань підприємств. *Економіка та суспільство*. 2017. №. 13. С. 1396-1399. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/233.pdf.

5. Погрібняк Д. С. Теоретичні засади використання зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці для гармонізації бухгалтерського та податкового обліку діяльності об'єднань підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2017. Т. 22. Вип 11(64). С. 238-242.

6. Погрібняк Д.С. Особливості моделювання організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2017. Вип. 4-2 (43). С. 153-156.

7. Лабунська С. В., Погрібняк Д.С. Формування сигнальних показників адаптивного управління в системі бухгалтерського обліку об'єднань підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 30. Ч.2. С. 134-139. URL: (авторський внесок полягає у розробленні процедури обліково-аналітичної підтримки інформаційних запитів стейкхолдерів в адаптивному управлінні).

8. Pohribniak D. Development of an accounting organization model in the adaptive management of enterprises association. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2019. № 5. T.4 С. 102-108. URL: https://eujem.cz/wp-content/uploads/2019/eujem_2019_5_5/16.pdf.

9. Розвиток методичного забезпечення створення обліково-аналітичної підтримки менеджменту підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 30-31 березня 2017 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 456-457.

10. Погрібняк Д. С. Розвиток бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця*: матеріали Міжнародної наукової конференції (Харків, 1-2 червня 2017 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. С. 171-173.

11. Погрібняк Д. С. Обліково-аналітичне забезпечення інформаційних запитів користувачів в адаптивному управлінні об'єднань підприємств. *Стратегічний розвиток організації, міст та регіонів*: матеріали Міжнародної наукової конференції. (Ужгород, 26-27 жовтня 2017 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2017. С. 164-165.

12. Погрібняк Д. С. Формування комплексу моделей організації бухгалтерського обліку в діяльності об'єднань підприємств. *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва*: стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної наукової конференції (Львів, 26-27 січня 2018 р.). Львів: ЛЕФ, 2017. С. 100-102.

13. Погрібняк Д. С. Формування облікової інформації в адаптивному управлінні об'єднань підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 29-30 березня 2018 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 350-351.

14. Погрібняк Д. С., Тирінов А. В. Формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у адаптивному управлінні об'єднання підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 31 травня – 1 червня 2018 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 178-179 (*авторський внесок полягає у розробленні обліково-аналітичного забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів у діяльності об'єднань підприємств за ділянками обліку*).

15. Погрібняк Д. С. Облікова підтримка прийняття рішень в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 18-19 березня 2019 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 447-449.

16. Погрібняк Д. С. Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Економічний розвиток і спадщина С. Кузнеця*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 30-31 травня 2019 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 131-133.

17. Погрібняк Д. С. Теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 3-4 березня 2020 р.). Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2020. С. 422-424.



Товариство з обмеженою відповідальністю
«ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОЇ АПАРАТУРИ»

Код ЄДРПОУ 34953748
 UA523515330000026000052220686
 в ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК» МФО 351533»
 ІПН 349537420323, Св-во 200026646
 Юридична адреса: 61177 м. Харків, вул. Золочівська, буд 1
 Поштова адреса: ТОВ «ЗВА» 61001 м. Харків, а/с 11523
 Тел.: 8 (057) 766-48-81
 info@zva.ua

№ 11/17 від 05.02.2020

Довідка

ТОВ «Завод високовольтної апаратури» були розглянуті методичні та практичні рекомендації Погрібняк Дарини Сергіївни, представлені в дисертаційній роботі на тему: «Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств», поданої на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Пропозиція Погрібняк Д. С. щодо впровадження процедури формування сигнальних показників за центрами відповідальності в рамках обліково-аналітичної підтримки є доцільною та сприятиме оптимізації діяльності та адаптивному менеджменту підприємства.

Результати дисертації Погрібняк Д.С. становлять певний практичний інтерес для ТОВ «Завод високовольтної апаратури» та використовуються у процесі діяльності. Впроваджені рекомендації дозволили збалансувати інтереси всіх ключових стейкхолдерів у формуванні обліково-аналітичної інформації в рамках адаптивного управління.

Директор ТОВ «ЗВА»



Туленінов О.В.

№ 3/2020 від 12.02.2020

Довідка

про впровадження результатів та окремих пропозицій Погрібняк Д. С., представлених в дисертаційній роботі «Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств»

Запропоновані рекомендації Погрібняк Д. С. мають практичний інтерес та направлені на вирішення важливих завдань у діяльності ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення».

Зокрема варто відзначити методичний підхід щодо оцінювання стану організації бухгалтерського обліку, перевагами якого є універсальність та економічність. Певний інтерес має запропонована концептуальна схема організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні, яка свідчить про ґрунтовність дослідження обраної предметної області, оскільки враховує методологічні основи бухгалтерського обліку, специфіку адаптивного управління в умовах існуючої економічної ситуації.

Варто відзначити пропозиції щодо впровадження технології обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень, яка дозволяє зменшити прояв асиметрії облікової інформації та підвищити якість інформаційних каналів у процесі адаптивного управління.

Запропоновані рекомендації є цінними, а їх використання сприятиме оптимізації взаємодії з контрагентами (учасниками об'єднання) та зростанню ефективності господарювання підприємства в цілому.

Директор ТОВ «ПІ «Енергетичні рішення»



Гирич Т. В.

№ 3 від 29.01.2020

ДОВІДКА

про впровадження результатів та окремих пропозицій Погрібняк Дарини
Сергіївни, поданих в дисертації на тему:
«Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням
підприємств»

Цією довідкою засвідчується, що результати та окремі пропозиції дослідження Погрібняк Дарини Сергіївни на тему «Організація бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств», поданого на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», були впроваджені у діяльності ТОВ «Покровська садиба».

В рамках практики обліку на підприємстві було використано теоретичні та методичні положення щодо побудови та оцінювання стану організації бухгалтерського обліку, в результаті чого було визначено окремі недоліки в організації обліку підприємства. Їх усунення було здійснено за рахунок заходів, запропонованих відповідно до розробленої Погрібняк Д.С. концептуальної схеми організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств, що дозволило оптимізувати та синхронізувати процес формування та обміну обліково-аналітичною інформацією з контрагентами.

Директор ТОВ «Покровська садиба»



Небувайло В.В.



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

61166, м. Харків, пр. Науки, 9-А, тел. (057) 702-03-04, факс: (057) 702-07-17
 E-mail: post@hneu.edu.ua, http://www.hneu.edu.ua

№ 20/86-34-101 від 18.05.2020

На № _____ від _____

Довідка

**про впровадження в навчальний процес результатів, окремих
 пропозицій та рекомендацій, поданих в дисертаційній роботі
 Погрібняк Дарини Сергіївни за темою «Організація бухгалтерського
 обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств»**

Основні положення дисертаційної роботи Дарини Сергіївни Погрібняк використовуються кафедрою обліку і бізнес-консалтингу в навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, а саме:

теоретичні положення організації бухгалтерського обліку в адаптивному управлінні об'єднанням підприємств використано при викладанні теми 1 «Загальні основи, принципи та інструментарій організації бухгалтерського обліку в системі управління підприємством» навчальної дисципліни «Організація бухгалтерського обліку та контролю в управлінні підприємством» здобувачам другого (магістерського) рівня вищої освіти, що навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит» спеціальності 071 «Облік і оподаткування»;

процедура формування сигнальних показників за центрами відповідальності використовується при викладанні теми 3 «Облік і контроль за центрами відповідальності» навчальної дисципліни «Управлінський облік» здобувачам першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, що навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит» спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Заступник керівника
 (проректор з науково-
 педагогічної роботи)



М. В. Афанасьєв

Завідувач кафедри
 обліку і бізнес-консалтингу

А. А. Пилипенко

201907