

КОНЦЕПЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АНАЛІЗУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Калабухова С.В.

к.е.н., професор

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Родоначальником систематизованого аналізу на рівні підприємства як складової бухгалтерського обліку слід визнати француза Жака Саварі (1622–1690 рр.), який увів поняття синтетичного й аналітичного обліку. Італійський бухгалтер Джузеппе Чербоні (1827–1917 рр.) розвинув ідеї Саварі і створив вчення про синтетичне складання й аналітичне розкладання бухгалтерських рахунків, що уможливило збільшення числа контрольних моментів в обліку. При цьому, роботу у сфері обліку він трактував як аналіз фактів господарського життя з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що керують господарською діяльністю підприємства, а з іншого боку, - суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки призводять.

На початку XX ст. з'являється оригінальний напрям в обліку – балансознавство, який розвивається за трьома основними аспектами: економічний аналіз балансу, юридичний аналіз балансу та популяризація знань про баланс. Перший напрямок розвивали швейцарець І.Шерр (1919), німці П.Герстнер (1926) та Ф.Ляйтнер, американець Дж.Блісс (1930). Зокрема, П.Герстнер запровадив поняття аналітичних характеристик балансу, таких як: співвідношення коротко- та довгострокових зобов'язань, встановлення верхньої межі позикових коштів у розмірі 50% авансованого капіталу, встановлення взаємозв'язку фінансового стану та ліквідності; Ф.Ляйтнер вважав опис економічного стану господарства через встановлення величини і складових частин капіталу і боргів у балансі кінцевою метою рахівництва всякого господарства. В книзі Д.Блісса розглянуто фінансові та оперативні коефіцієнти та розвинуто ідею безтекстового, табличного аналізу.

Дослідження результатів розробок англо-американської облікової школи у частині аналізу фінансової звітності вказало на різні аспекти цієї

проблематики: як найактуальніші виділено питання аналізу кредитоспроможності позичальників, а відтак досліджуються проблеми управління оборотними активами, власним капіталом та кредиторською заборгованістю суб'єктів господарювання (С.Браун, Р. Фолк, Д.Хорріган); акцентовано увагу на ідентифікації коефіцієнтів бухгалтерської звітності за допомогою статистичних методів, необхідності порівняння фінансових коефіцієнтів однорідних груп з певними галузевими нормативами (А.Уолл, П.Барнс); проведено моделювання мультиплікативних факторних систем через визначення структури зв'язку часткових показників фінансової звітності з узагальнюючими показниками ефективної діяльності (Д.Блісс, Р.Хіггінс); надано перевагу перспективному аналізу порівняно з ретроспективним, а тому досліджуються проблеми прогнозування кредитоспроможності суб'єктів господарювання та ймовірності їх банкрутства за даними фінансової звітності з використанням статистичного апарату множинного дискримінантного аналізу (А.Вінакор, Р.Сміт, Е. Альтман, У. Бівер, Р. Таффлер, Г. Тішоу, Ж. Конан, М. Голдер); використано звітність для прогнозування рівня ефективності інвестування у цінні папери, обґрунтовано значущість механізму облікової політики для нівелювання інформаційної асиметрії між внутрішніми і зовнішніми користувачами фінансової звітності (Г. Фостер, Р.Болл, Ф.Браун, Ш.Сундер, Дж.Біддл, Ф.Ліндал).

Першим з дореволюційних російських бухгалтерів, хто дослідив роль аналізу і його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком, був А.К. Рощаховський (1910), в працях якого розглянуто проблему типізації структури балансу та зроблено акцент на її якісному аналізі, в основі якого лежить розуміння економічної природи розділів і статей балансу. У працях іншого відомого російського вченого українського походження А. П. Рудановського (1915) акцентується увага на суттєвому розкритті аспектів фінансової моделі фірми та зазначається, що читаючи баланс, слід думати не про техніку його складання, а розуміти терміни і цифри, у ньому написані. В праці російського бухгалтера Н.Р.Вейцмана (1924) методи дедукції та порівняння визнаються одними із

найважливіших елементів аналітичної роботи. Доречно додати, що праця професора Н.Р.Вейцмана вийшла під назвою «Рахунковий аналіз. Методи дослідження діяльності торгівельного підприємства за даними його бухгалтерії».

Період з середини до кінця XX ст. в радянській обліковій школі загалом (С.К.Татур, Д.П.Андріанов, М.Ф.Дячков, М.І.Баканов, А.Д.Шеремет, С.Б.Барнгольц) та українській зокрема (І.І.Каракоз, М.І. Ковальчук, Г.М.Мельничук, В.І.Самборський, С.І.Шкарабан, А.О. Чугаєв, М.Г.Чумаченко) слід визнати періодом занепаду у частині розвитку аналізу господарської діяльності як похідної бухгалтерського обліку. Слід відмітити, що загалом у цей період, коли відбувалась побудова планового соціалістичного господарства, аналіз господарської діяльності все більше віддалявся від бухгалтерського обліку, його фінансова природа вихолощувалася, значимість балансу як інструмента управління знижувалася. За суттю аналіз перетворився у техніко-економічний аналіз показників плану.

Перебудова наприкінці XX ст. пострадянського господарського механізму та його орієнтація на ринкові відносини зумовили перегляд традиційного розуміння в пострадянській обліковій школі аналізу господарської діяльності в контексті розгляду його як інструмента фінансового управління через аналіз фінансової звітності (М.Г.Чумаченко, Є.В.Мних, В.В.Ковалев, Г.В.Савицька, І.Д.Лазаришина).

Варто відзначити, що наприкінці XX ст. (1993) вийшла праця українського вченого, професора М.А.Гольцберга [1], в якій автор розкриває аспекти нового напрямку аналізу господарської діяльності - бухгалтерського аналізу. Запропонований ним напрямок ґрунтується на принципах міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та акцентує увагу на можливості прийняття рішень в бізнесі через осмислення бухгалтерської інформації. Також ідея бухгалтерського аналізу знайшла свого втілення у роботі білоруських вчених-обліковців професора Д.О. Панкова, Л.С. Воскресенської (2008) [2], які запропонували для проведення аналізу господарської діяльності та

обґрунтування управлінських рішень обмежуватися тільки бухгалтерською інформаційною базою, при цьому аналізуються не кінцеві результативні показники, а обороти по рахунках, що відбивають безперервний рух інвестованих в організацію коштів. Також відзначається, що обрана інформаційна база зумовила назву нового напрямку.

Слід звернути увагу на далекоглядність українського вченого, академіка М.Г.Чумаченка, який ще в 70-х роках минулого століття на противагу московській школі аналізу господарської діяльності визначив предмет економічного аналізу не як «дослідження господарської діяльності», а як «дослідження інформаційного потоку про планомірну господарську діяльність підприємства для обґрунтованості управлінських рішень» [3]. Тобто, в наведеному визначенні наголошується, що предметом аналізу є вивчення інформації (І). Таким чином, підтверджується теза Я.В.Соколова про те, що співвідношення бухгалтерського обліку (БО) і господарського процесу (ГП) розкривається через формулу $ГП = І = БО$.

Стисло схему формування знань про аналіз як інструмент інтерпретації бухгалтерської інформації наведено на рис.1.

Доречно додати, що у 1981 році Всесвітня Асоціація бухгалтерів і фінансових фахівців, що працюють в бізнесі, відома як Institute of Management Accountants (ІМА, США), у своїх Положеннях презентувала визначення поняття «management accounting», яке формулювалося так: “...the process of identification, measurement, accumulation, *analysis*, preparation, interpretation, and communication of financial information used by management to plan, evaluate, and control an organization and to assure appropriate use of and accountability for its resources. Management accounting also comprises the preparation of financial reports for non-management groups such as shareholders, creditors, regulatory agencies, and tax authorities” [4].

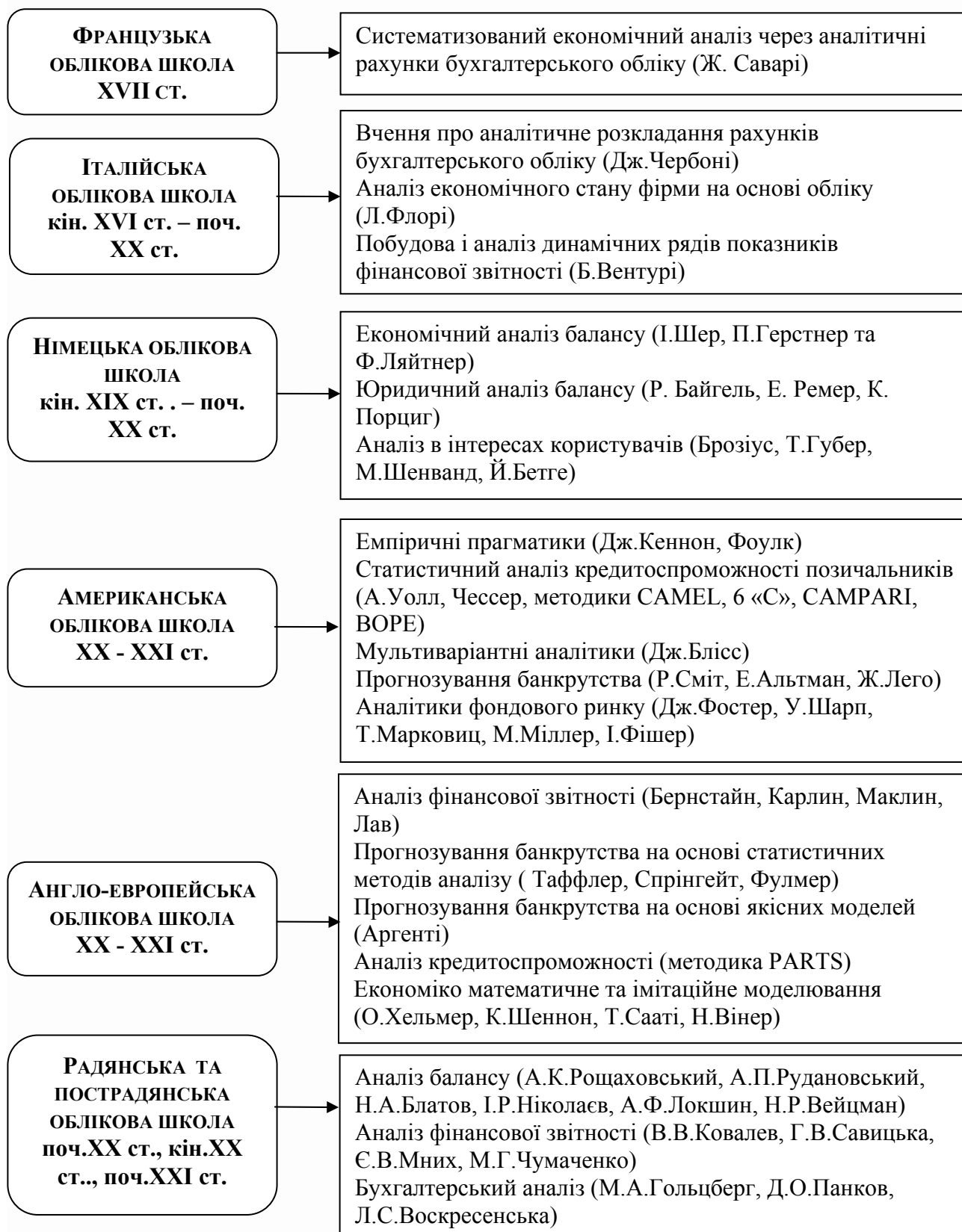


Рис. 1. Наукові облікові школи та напрямки формування знань про аналіз бухгалтерської інформації (Узагальнено автором)

Достатньо володіти англійською мовою із словником, щоби зрозуміти, що у 1999 році подібне визначення, але в українському перекладі, знайшло свого відображення у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», під терміном «бухгалтерський облік», а саме: «бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [5]. Як бачимо, на цьому етапі відбулася перша підміна бухгалтерських понять, при якій питання бухгалтерського менеджменту охарактеризувалися як процеси бухгалтерського обліку. При цьому із американського визначення було вилучено тест, який вказував на необхідність *аналізу* фінансової інформації для реалізації трьох функцій управління економічною одиницею: планування, оцінки та контролю.

У 2008 році Institute of Management Accountants (CША), у своїх Положеннях презентував нове визначення поняття «management accounting» разом з поясненням причин, що призвели до нового тлумачення, а також з описом процесу обґрунтування та використовуваних критеріїв при його підготовці. В оригіналі нове визначення наведено у такому формулюванні: «Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy» [4].

Слід відмітити, що наведене ІМА нове визначення «management accounting» включає в себе основні функції менеджменту: організацію взаємодії для виконання запланованих завдань (*involves partnering*), планування діяльності (*devising planning*), мотивування виконавців до досягнення поставлених цілей організації (*performance management systems*), контроль фактичних результатів у порівнянні із запланованими (*control*), що уможливорює прийняття рішень (*management decision making*). Відтак, ключовим словом у цьому словосполученні доречно визнати саме слово «management», яке вказує

на конкретну предметну сферу – «accounting». При цьому відзначається, що реалізація цих функцій менеджменту в «management accounting» забезпечується (providing) експертизою, тобто аналізом фінансової звітності (expertise in financial reporting) та контролем, що допомагають керівництву у розробці і впровадженні організаційної стратегії.

Схематичне окреслення предметної сфери «management accounting» згідно оригінальної американської концепції узагальнено на рис.2.

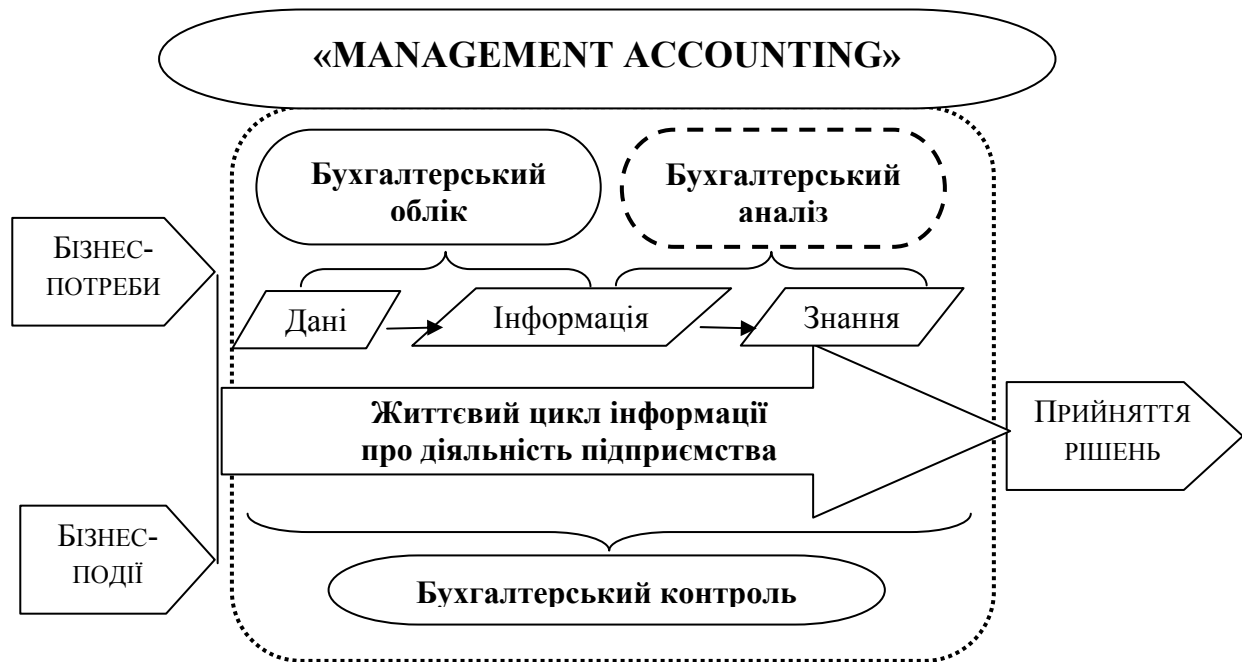
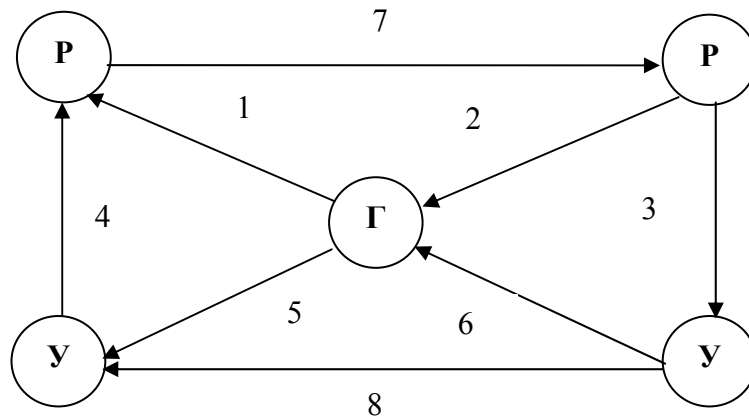


Рис. 2. Предметна сфера «management accounting» як середовище розвитку бухгалтерського аналізу

Узагальнено автором на основі [4]

Вважаємо, що в сучасних умовах розвитку вітчизняної бухгалтерської науки треба почати оперувати сучасною термінологією, зокрема включаючи у науковий оборот словосполучення «бухгалтерський менеджмент» у розумінні його як професійної діяльності, яка інтегрує у собі процеси бухгалтерського обліку, бухгалтерського аналізу та бухгалтерського контролю з метою підготовки і прийняття управлінських рішень, що допомагають керівництву у розробці і впровадженні організаційної стратегії. Додамо при цьому, що нова Універсальна десяткова класифікація (УДК) інформації, видана Книжковою палатою України у 2011 році [6, с.121], вже передбачає таку класифікаційну позицію (657.05).

Зауважимо, що оскільки всі факти господарського життя можуть бути пояснені їх договірною природою, що впливає з обміну цінностями, операції з обміну цінностями характеризуються господарськими оборотами. Представники економічного спрямування в теорії бухгалтерського обліку (Є.Є.Сіверс, Л. Гомберг, Н.А. Блатов, Ч. Гаррісон, Ф. Рей) закон двоїстості пояснювали поняттям міни (обміну цінностями).



- де 1 – обмін грошей на речові цінності (придбання виробничих запасів, основних засобів – процес постачання);
 2 - обмін речових цінностей на гроші (збут готової продукції , одержання виручки від реалізації готової продукції – процес реалізації)
 3 - обмін речових цінностей на умовні цінності, тобто на чужу обіцянку платежу (визнання дебіторської заборгованості за товарними операціями – процес реалізації);
 4 - обмін умовних цінностей на речові цінності, тобто власна обіцянка платежу (визнання кредиторської заборгованості за товарними операціями – процес постачання);
 5 - обмін грошей на умовні цінності (визнання дебіторської заборгованості за фінансовими операціями, погашення кредиторської заборгованості);
 6 - обмін умовних цінностей на гроші (погашення дебіторської заборгованості, визнання кредиторської заборгованості за фінансовими операціями);
 7 - обмін одних речових цінностей на інші речові цінності (виробництво готової продукції – процес виробництва, визнання витрат);
 8 - обмін одних умовних цінностей на інші умовні цінності (процес фінансування, одержання прав контролю економічних ресурсів)

Рис. 3. Квадрат професора Блатова як теоретична основа розвитку бухгалтерського аналізу

Розроблено автором з використанням джерела [7, с.42]

Відтак, всі цінності підприємства класифікувалися у три групи: речові (Р), грошові (Г) та умовні (як зобов'язання сплатити - власні або чужі - У), а всі

обороти поділялися на вісім типів, що знайшли свого узагальнення у «квадраті професора Блатова» (рис.3).

ПІДГОТОВКА ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА							
МЕТОДОЛОГІЧНІ КАТЕГОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	ДОКУМЕНТАЦІЯ І ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ	1) верифікація (емпіричне підтвердження) сприйнятої і відображеної в бухгалтерських документах інформації;					КЛАСЕРИЗАЦІЯ
		2) документальний контроль достовірності відображених господарських операцій;					
		3) розробка системи аналітичних показників					
		4) забезпечення зіставності показників					
	ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ						
	ПРЕДМЕТНІ КАТЕГОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ						
	ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ	АКТИВИ	КАПІТАЛ	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	ДОХОДИ	ВИТРАТИ	МЕТОДОЛОГІЧНІ КАТЕГОРІЇ ДІЯТЕЛЬНОСТІ
		1. Аналіз характеру операцій (причин) та облікової політики підприємства:					
		Аналіз інвестиційної політики, в т.ч. амортизаційної	Аналіз фінансової політики		Аналіз виробничої (операційної) політики		
	РАХУНКИ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС	2. Аналіз оборотів та структури господарських операцій:					
		з необоротними виробничими активами	з нарощування акціонерного капіталу	з виникнення довгострокових зобов'язань	з одержання доходів від реалізації готової продукції	з використання ресурсів, в т.ч.:	
		з запасами	зі збереження власного капіталу	з виникнення поточних зобов'язань, в т.ч.:	з одержання інших операційних доходів	для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг	
		за поточними розрахунками з покупцями	з коригування та резервування капіталу	за поточними розрахунками з постачальниками	з одержання фінансових та інших доходів	для забезпечення операційної діяльності	
		з грошовими активами		з виплат персоналу		для забезпечення фінансової та інвестиційної діяльності	
	БАЛАНС І ЗВІТНІСТЬ	3. Аналіз кінцевих сальдо (наслідків) та закономірностей взаємозв'язків між господарськими операціями:					
Експрес-аналіз фінансового стану			Експрес-аналіз фінансових результатів та руху грошових коштів				
Аналіз ліквідності		Аналіз якості власних джерел фінансування	Аналіз якості заборгованих джерел фінансування	Аналіз нарахованих прибутків (збитків)			
Аналіз ділової активності		Аналіз фінансової стійкості		Аналіз камеральних прибутків (збитків) (чистого грошового надходження (витрачання) коштів)			
ПЕРЕДАЧА НОВИХ ЗНАЬ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ОБГРУНТУВАННЯ ПРИЙНЯТТЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ РІШЕНЬ							

Рис. 4. Концепція бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності
Розроблено автором

Пропонуємо теоретичною основою концепції бухгалтерського аналізу обрати квадрат професора Блатова, який довів, що існують тільки 8 типів господарських оборотів, що розкривають рух всіх трьох груп цінностей господарства (активів). Такий підхід переконує, що основні напрямки бухгалтерського аналізу слід шукати у необхідності відображення кругообороту капіталу підприємства. При цьому уможлиблюється відстеження безперервності господарських оборотів цінностей, починаючи від причини господарської операції (початок стрілки на рис.3) до її наслідку (кінець стрілки).

На рис.4 запропоновано схематичне зображення предметної сфери бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності. Ключовим завданням бухгалтерського аналізу визначаємо перетворення історичної облікової інформації в релевантну, її структурне впорядкування для передачі нових знань про причинно-наслідкові зміни в діяльності підприємства з метою забезпечення прийняття виправданих підприємницьких рішень.

Пропонуємо сформулювати наукові основи бухгалтерського аналізу господарської діяльності економічних суб'єктів, що функціонують у ринковому середовищі постіндустріального суспільства, таким чином.

Бухгалтерський аналіз як наука - це система спеціальних знань для дослідження причинно-наслідкових змін господарських оборотів та перспектив безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання у діалектичному взаємозв'язку та взаємозумовленості, з метою передачі релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Предметом бухгалтерського аналізу визначаємо обліковий інформаційний потік про характер господарських операцій, їх обороти та кінцеві сальдо на звітну дату, що виникають в результаті безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання.

З теоретичної точки зору, концепцію бухгалтерського аналізу формулюємо як сукупність способів наукового пізнання причинно-наслідкових змін господарських оборотів, що виникають в результаті безперервності

підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, через переробку масивів бухгалтерської інформації. З точки зору практичної діяльності бухгалтерський аналіз визначаємо як інтелектуальну діяльність щодо створення нового якісно - змістовного знання про причинно-наслідкові зміни господарських оборотів, що виникають в результаті безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, та забезпечення прийняття обґрунтованих рішень в напрямку поліпшення результатів операційної, інвестиційної і фінансової діяльності економічного суб'єкта та створення стійкої конкурентної переваги у середовищі функціонування.

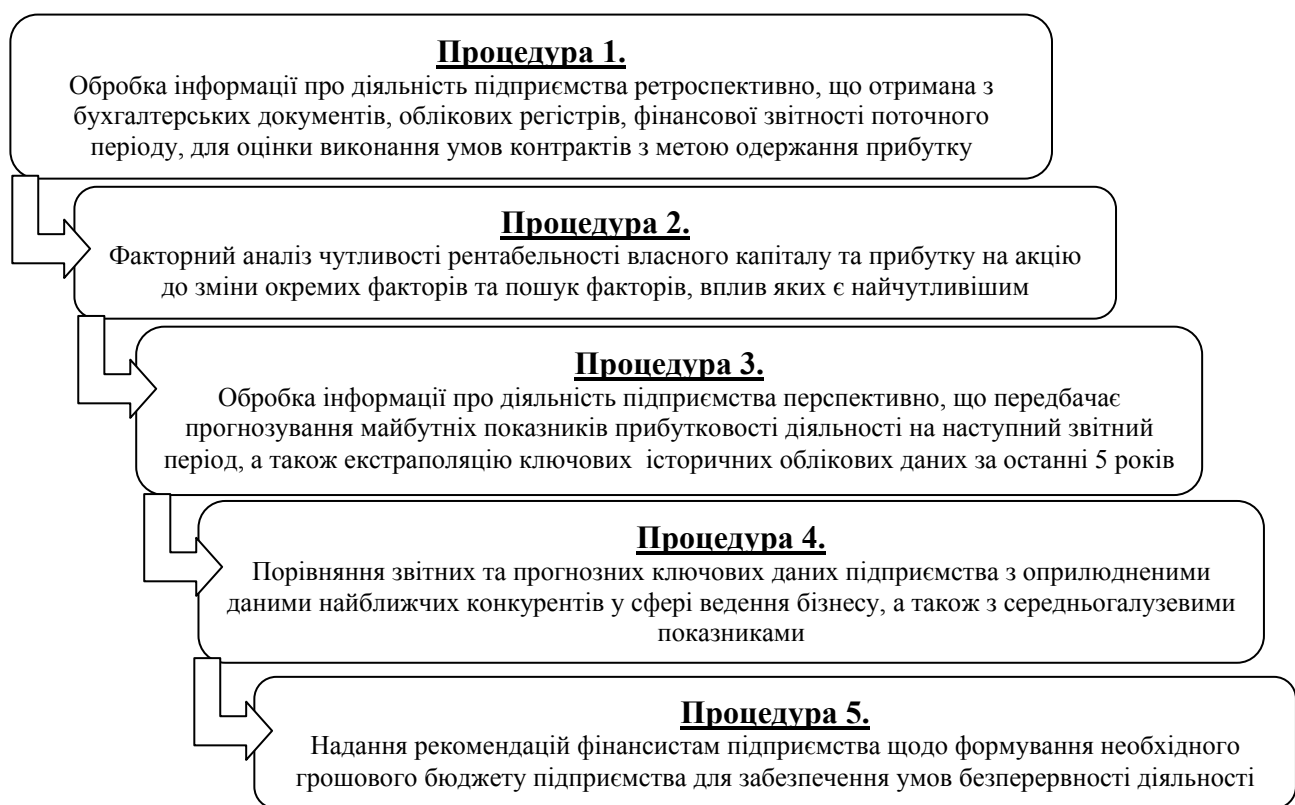


Рис. 5. Процедури бухгалтерського аналізу

Розроблено автором

Об'єкти бухгалтерського аналізу пропонуємо ідентифікувати як економічні результати операцій підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, що розкриваються у обліковій інформації про: 1) забезпеченість та ефективність використання активів; 2) достатність фінансування та ефективність формування власного капіталу; 3) доцільність укладання договорів та ефективність виконання зобов'язань; 4) обґрунтованість

бюджетів реалізації продукції та суми одержаних доходів; 5) обґрунтованість бюджетів виробництва та суми списаних витрат економічних ресурсів.

Таким чином, вважаємо, що бухгалтерський аналіз підприємницької діяльності потребує виконання таких процедур (рис.5).

Для того, щоби передати по каналах прямого та зворотного зв'язку в обліковій системі суб'єкта господарювання релевантну інформацію, необхідно теоретично і методично правильно підійти до інструментарію формування інформаційного обміну в контексті методів виявлення і способів реалізації нових знань про виявлені господарські проблеми суб'єкта господарювання для забезпечення прийняття виправданих рішень. В епоху економіки знань потік нових ідей, що виходить з галузі комп'ютерних наук, утвореної на перетині штучного інтелекту, статистики та теорії баз даних, зумовлює стрімке зростання числа програмних продуктів, що використовують нові технології та типи задач, застосування яких надає значного економічного ефекту.

За аналогією з процесом суспільного виробництва, процес переробки інформації про діяльність підприємства із семантичної у прагматичну пропонуємо розглянути як процес аналітичного виробництва інформації для забезпечення прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. За такого підходу факторами виробництва аналітичної інформації у системі бухгалтерського обліку будуть: праця персоналу бухгалтерських служб та засоби аналітичного виробництва, що включають матеріальні та логіко-гносеологічних засоби праці, а також предмети праці – облікову інформацію, що підлягає обробці для прийняття рішень (рис.6).

Слід відзначити, що функціональні особливості програмного забезпечення, яке на сьогоднішній день використовується в процесі аналізу господарської діяльності вітчизняних підприємств, зводиться в основному до автоматизації порівнянь арифметичних залежностей між показниками, розрахунку їхніх вибірових характеристик, що не дозволяє розв'язувати задачі багатокритеріального аналізу і оцінювання в умовах неповної інформації щодо

управлінських ситуацій, а також одержувати суттєві рекомендації для прийняття рішень.

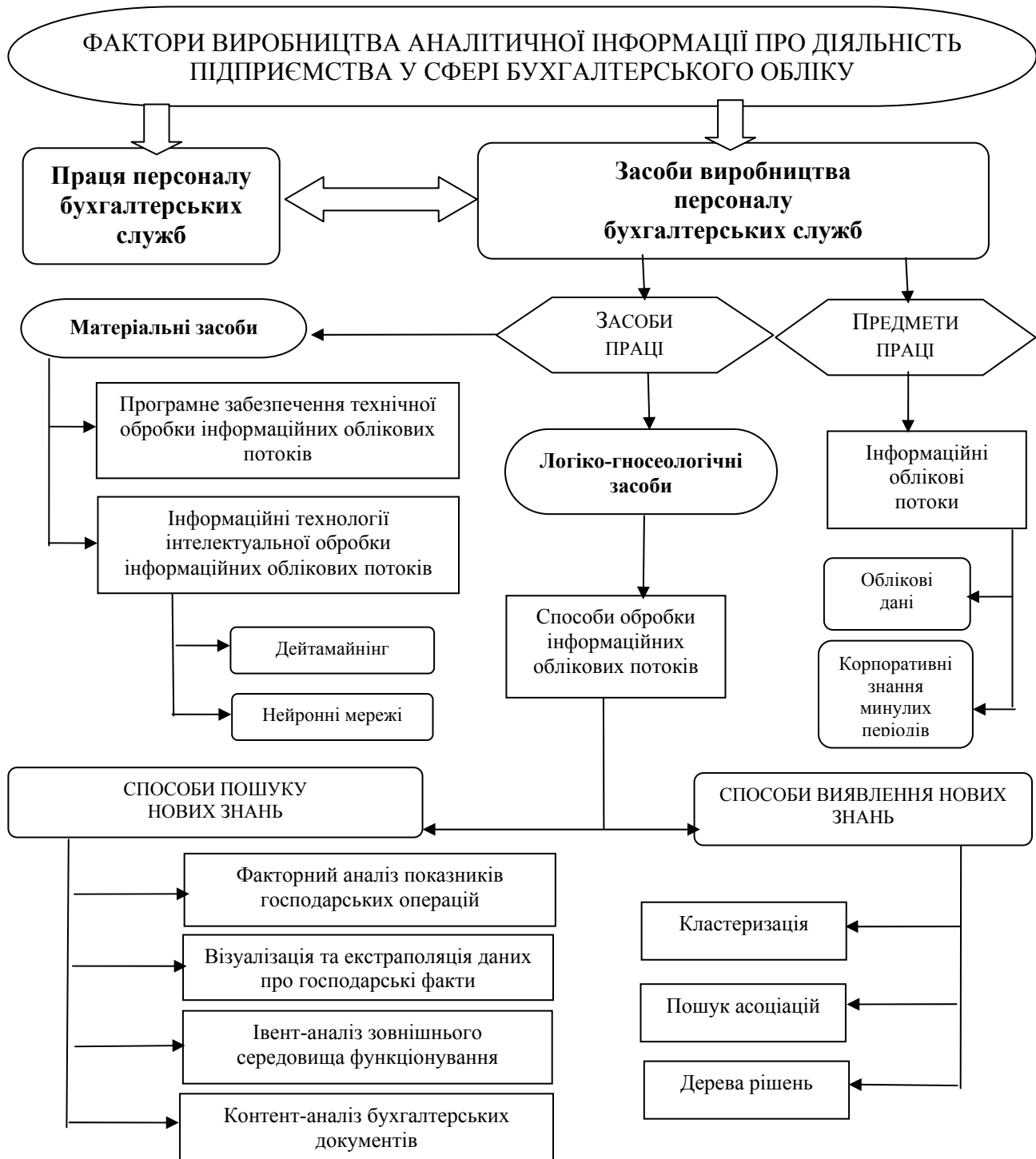


Рис. 6. Фактори виробництва аналітичної інформації у сфері бухгалтерського аналізу

Розроблено автором

В сучасній фаховій літературі з інформаційно-аналітичної діяльності в сфері державного управління до основних методів збору даних для аналізу відносять традиційний аналіз, контент-аналіз та івент-аналіз. Загалом

традиційний аналіз передбачає тлумачення документу – матеріального носія інформації – у довільному стилі; контент-аналіз передбачає детальне вивчення текстової інформації; івент-аналіз зосереджує увагу на спостереженні за ходом і інтенсивністю подій у середовищі функціонування.

Розвиток комп'ютерних технологій сприяє оперативному вилученню інформації із значних масивів задокументованих, зареєстрованих та узагальнених облікових даних, недоступних традиційному інтуїтивному аналізу. Вважаємо, що для дослідження значних інформаційних облікових потоків та накопичених баз знань минулих періодів найзручнішим для сучасних комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку є застосування контент-аналізу.

До останнього часу методологію контент-аналізу пов'язували лише з політичною і соціологічною науковими сферами. При цьому загалом поняття «контент-аналіз» (від англ. *contents* - зміст) трактують як спосіб якісно-кількісного аналізу змісту інформації з метою виявлення або вимірювання різних фактів і тенденцій, відображених у цій інформації.

У найпростішому вигляді ідею контент-аналізу облікової інформації можна сформулювати як постійне виконання у комп'ютеризованій системі бухгалтерського обліку вузько окресленої аналітичними завданнями (оцінка показників, діагностика впливу факторів, пошук резервів розвитку) трансформації безперервних інформаційних потоків у нові корисні знання про господарську діяльність. Підкреслимо, що саме принцип безперервності діяльності, а відтак і безперервності інформаційних потоків, забезпечує такі якісні характеристики корисної інформації як доречність та зіставність при прийнятті рішень.

Вважаємо, що методика контент-аналізу бухгалтерської інформації повинна реалізовуватися за допомогою програмного комплексу та передбачати таку послідовність дій при його розробці:

- 1) класифікацію основних категорій предмета аналітичного дослідження та формування каталогу системи показників господарської діяльності;

2) об'єднання всіх предметних категорій аналітичного дослідження, одиниць аналізу, одиниць виміру та розрахункових алгоритмів факторних моделей, і формування довідника типових взаємозв'язків факторів зміни показників господарської діяльності;

3) кодування всіх предметних категорій аналітичного дослідження та розробка формалізованого опису показників господарської діяльності, який пропонуємо пов'язувати з номером рахунку у Плані рахунків;

4) складання протоколу аналізу - таблиці, у яку в ході опрацювання цільового запиту користувача в діалоговому режимі комп'ютером записуються всі знайдені у змісті бухгалтерської інформації, накопиченої за останні 5 років, числові закономірності закодированих предметних категорій, за допомогою яких стає можливим прийняття раціонального рішення.



Рис.7. Концепція бухгалтерського контент-аналізу для забезпечення прийняття рішень внутрішніми користувачами

Розроблено автором

Схематичне зображення запропонованої концепції бухгалтерського контент-аналізу облікової інформації наведено на рис.7.

Відзначимо, що у 60-ті роки XX ст. політичні аналітики почали фокусувати увагу на частоті і рівні інтенсивності подій, що формують взаємодію сторін в рамках конкретної політичної ситуації. У цьому зв'язку джерела інформації стали оброблятися під кутом зору чіткої класифікації подій та їх часової послідовності. Ця методика отримала назву «івент-аналіз», або «аналіз подій».

Загалом методика івент-аналізу ґрунтується на спостереженні за ходом і інтенсивністю подій з метою визначення основних тенденцій до змін в комунікаційних процесах. Практика івент-аналізу передбачає розчленовування інформаційного масиву на окремі одиниці спостереження, кодування цих одиниць за принципом «що – де – коли», співвідношення у такий спосіб певних фактів з завданням дослідження. Наступним кроком застосування івент-аналізу є класифікація тих фактів і явищ, які характеризують досліджувану ситуацію та відповідають цілям дослідження. Важливим питанням є визначення того, що обирається одиницею виміру. Залежно від цілей дослідження виділяють два види одиниць: суб'єкти відносин (актори) і їхні дії (акції). Залежно від цілей дослідження можна зосередити увагу на вербальній або фізичній категорії дій, що становлять структуру та динаміку розвитку події. Фіксація та класифікація результатів дослідження відбувається за алгоритмом «хто, що, чому, коли» і проявляється в оцінці події в фізичних або вербальних діях.

До вербальних дій (акцій) учасників комунікаційного процесу відносять інформаційні акції (публічні виступи, заяви, конференції); заяви, спрямованні на загострення протистояння або на припинення протистояння (пошук компромісів, переговори, конструктивні пропозиції). До фізичних акцій учасників комунікаційного процесу відносять: стратегічні дії, тобто ескалація конфлікту (організація та проведення масштабних акцій); тактичні дії, спрямовані на пошук союзників, зустрічі, виступи; ініціація переговорного процесу між сторонами конфлікту (переговори, поступки).

Останнім етапом застосування методики івент-аналізу є верифікація отриманих результатів, які при підтвердженні результатів аналітичної роботи

фіксуються в підсумковому документі. Відповіді на зазначені запитання про адекватність, достовірність подій та завдання і цілі організації дозволяють аналітику сформувати цілісну інформаційну картину комунікаційного середовища, яка є передумовою здійснення будь-якої аналітичної діяльності для прийняття відповідних рішень.

Необхідно підкреслити, що прогнозування взаємодії зацікавлених сторін бізнесу є важливим етапом обґрунтування прийняття рішень. Значні відмінності інтересів об'єктів управлінського впливу вимагають застосування різних (іноді специфічних) методів і підходів прогнозування. Тому методику івент-аналізу пропонуємо застосовувати також для прогнозування впливу подій у бізнес-середовищі на економічну безпеку суб'єктів господарських відносин.

Пропонований підхід передбачатиме систематизацію та обробку інформації про події, які відбуваються у бізнес-середовищі суб'єкта господарювання, за групами зацікавлених сторін бізнесу (стейкхолдерами). Згідно опублікованого у 2010 р. міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», організація повинна нести відповідальність перед її зацікавленими сторонами [8]. Перше визначення зацікавлених сторін, визначивши їх як стейкхолдерів, сформулював Р.Фріман, а економісти Ньюбоулд і Луффман розділили стейкхолдерів підприємства на чотири головні категорії [9]: 1) групи впливу, що фінансують підприємство (наприклад, акціонери, інвестори, кредитори); 2) менеджери, що управляють підприємством; 3) службовці, що працюють на підприємстві; 4) економічні партнери, що включають як покупців і постачальників підприємства, так і інші економічні суб'єкти (наприклад, фіскальні, судові органи, громадські організації). У праці А.Шاپіро та Б.Корнелл [10] запропоновано при прийнятті рішень враховувати неявні обов'язки (*implicit claims*) між зацікавленими сторонами та трактувати відповідальність компанії перед робітниками, клієнтами та суспільством у вигляді виправдання очікувань щодо «адекватності» та лояльності поведінки компанії у майбутньому.

Отже, для проведення бухгалтерського івент-аналізу бізнес-середовища суб'єкта господарювання координатами виміру впливу подій для прогнозування взаємодії зацікавлених сторін бізнесу пропонуємо обрати: 1) групи впливу, що фінансують підприємство; 2) менеджери, що управляють підприємством; 3) службовці, що працюють на підприємстві; 4) економічні партнери підприємства (покупці та постачальники, суспільні інституції) (рис.8).



Рис. 8. «Система координат» бухгалтерського івент-аналізу бізнес-середовища підприємства
Розроблено автором

Цей простий алгоритм опису подій у бізнес-середовищі в розрізі груп впливу на прийняття рішень дозволить аналітику у сфері бухгалтерського обліку систематизувати та обробляти інформацію про події за кожною групою користувачів інформації, закладаючи основи для корпоративних знань про економічні інтереси та управлінські запити, які в перспективі дозволять врахувати ймовірний вплив подій на економічну безпеку підприємства при прийнятті рішень у всій «системі координат».

Варто відзначити, що починаючи з 70-х років XX ст. у зарубіжній фаховій літературі з управлінського обліку значна увага надається психологічним аспектам обліково-аналітичної роботи. Значний внесок у вирішення цих питань зроблено такими зарубіжними вченими як Дж.Шамо, Е.Каплан, М.Драйвер, С.Лендекіч, Дж.Мок [11, 12, 13]. Необхідність посилення психологічної

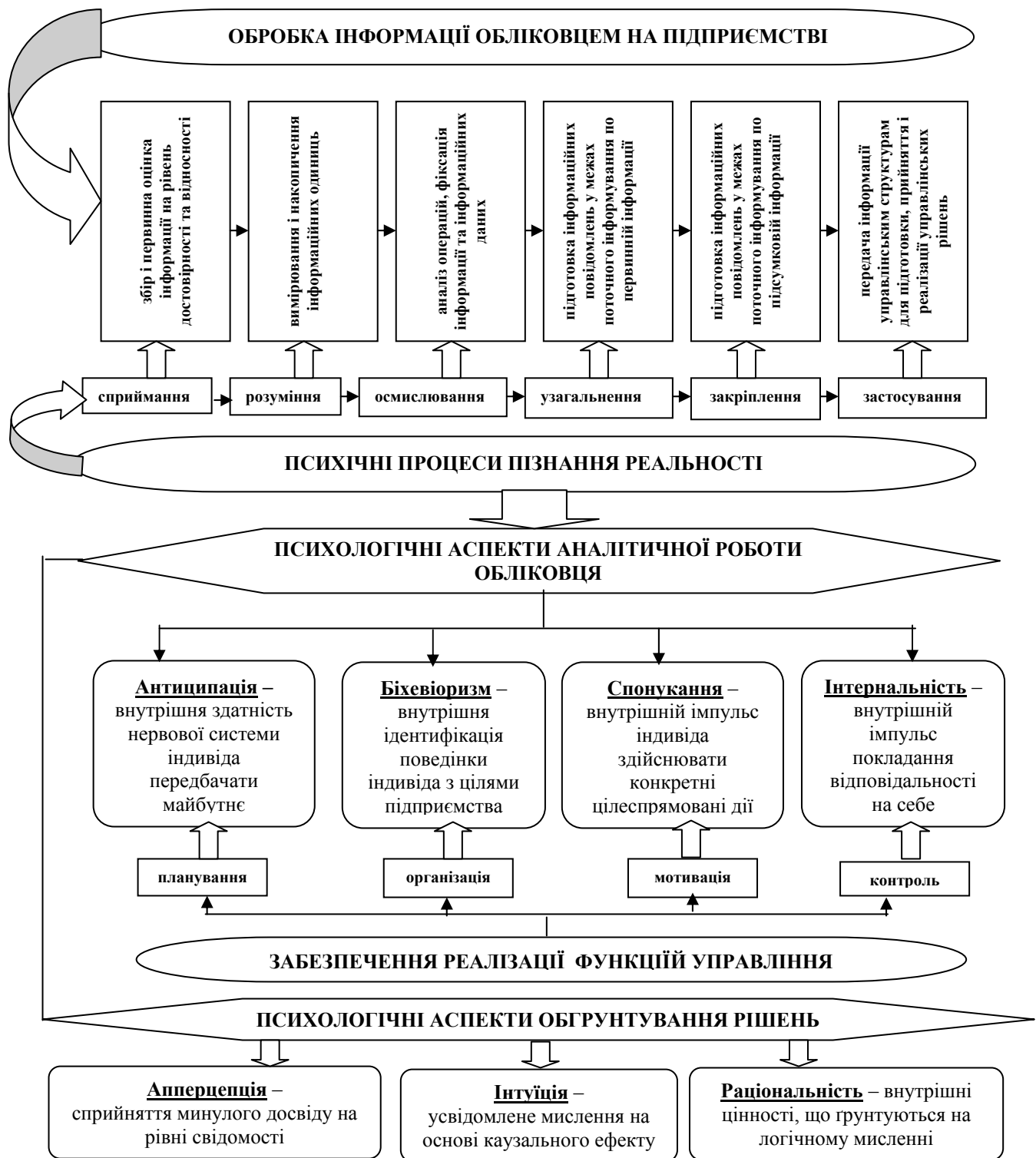


Рис.9. Психологічні аспекти бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності

Розроблено автором з використанням джерел [12, 13]

компоненти діяльності фахівців, що працюють з обліковою інформацією, пояснювалась появою нової галузі знань у теорії прийняття рішень «Human Information Processing», яку можна перекласти як «Виробництво інформації з

урахуванням людського фактору». До основних когнітивних і психологічних особистих якостей виконавців облікової роботи цими вченими віднесено: різносторонні загальні і глибокі професійні знання, розвинутий інтелект, гнучке, творче мислення, висока розумова працездатність, *аналітичний* склад розуму, прогностичні здібності, уміння виділити головне, активне сприйняття, стійкі пам'ять та увага, розвинута уява, інтуїція.

Відзначимо, що за вченням біхевіористів, поведінка людини в організації у своїй основі визначається не внутрішніми психічними процесами, а механічними впливами зовнішнього середовища за принципом «стимул—реакція» [14, с.14-34]. Особистість людини в організації, з погляду біхевіоризму, є не що інше, як сукупність поведінкових реакцій, властивих цій людині, тобто поведінкова реакція виникає на певну ситуацію.

Отже, аналітичне забезпечення прийняття рішень неминуче супроводжуються широким діапазоном психічних та поведінкових реакцій виконавців облікової роботи на стимули керуючої підсистеми управління суб'єктом господарювання. Схематичне узагальнення психологічних аспектів бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності запропоновано на рис.9.

Вважаємо, що знання психологічних аспектів аналітичної роботи обліковців та обґрунтування ними управлінських рішень дозволить керівництву впливати на когнітивні і психологічні особисті якості виконавців облікової роботи для забезпечення бажаного напрямку стратегічного розвитку вітчизняних підприємств.

Література:

1. Бухгалтерский анализ [Текст] : пер. с англ. / Под ред. Гольцберга М.А. и др. - К. : Торгово-изд. бюро ВНУ, 1993. - 427 с.
2. Панков Д.А. Бухгалтерський аналіз: теорія, методологія, методика: посібник / Д.А.Панков, Л.С.Воскресенська. – Мінськ: Едайда, 2008. –120 с.
3. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством / Н.Г.Чумаченко. – Киев: КИНХ, 1969. – 102 с.

4. Definition of Management Accounting [Електронний ресурс] / Institute of Management Accountants, NJ 07645. – Режим доступу: www.imanet.org
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Універсальна десяткова класифікація (УДК). Основна таблиця 6. Прикладні науки. Медицина. Техніка: основні ділення / Книжкова палата України імені Івана Федорова. – [2-ге вид.]. – К., 2011. – 320 с.
7. Блатов, Н. А. Основы общей бухгалтерии [Электронный ресурс] / Н. А. Блатов. - Ленинград: Экономическое образование, 1928. - 536 с.
8. Міжнародний стандарт ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=42546
9. Newbould G. Successful Business Politics / G.Newbould, G.Luffman. – London; Gower, 1989. – 240 p.
10. Cornell B. Corporate Stakeholders and Corporate Finance / B.Cornell, A.C.Shapiro // Financial Management. – 1987. - Vol. 16. - p. 5-14.
11. Caplan E. Cases in Management Accounting. Context and Behavior / Caplan E., Champoux J. – N.Y., 1978. – 88 p.
12. Caplan, E.H. Human Resource Accounting: Past, Present and Future / Caplan, E. H., S. Landekich.–N.Y: National Association of Accountants, 1974.–198 pp.
13. Driver M. Human Information Processing / Driver M., Mock J. // The Accounting Review. – July, 1975. - p.450-508
14. Красовский Ю.Д. Организационное поведение: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 472 с.