

Література

1. Месель-Веселяк В.Я. Реформування аграрного сектора України: здобутки і проблеми / В.Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2003. – № 5. – С. 3–8.
2. Даниленко А.С. Формування ринку землі в Україні / А.С. Даниленко, Ю.Д. Білик. – К. : Вид-во "Урожай", 2006. – 277 с.
3. Федоров М.М. Особливості формування ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні / М.М. Федоров // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 73–78.
4. Шибанін В.С. Щодо напрямів удосконалення механізму земельних відносин в Україні / В.С. Шибанін, І.І. Червен, І.Д. Бурковський // Трансформація земельних відносин до ринкових умов господарювання : матер. Других зборів Всеукраїнського конгресу економістів-аграрників південного регіону України, 11-13 січня 2009 р. – Миколаїв, 2009. – С. 12–18.
5. Присяжнюк М. Аграрна стратегія Україна / М. Присяжнюк // Урядовий Кур'єр. – 2011. – квітень.
6. Саблук П.Т. Структурно-інноваційні зрушення в аграрному секторі України як фактор його соціально-економічного зростання / П.Т. Саблук // Економіка АПК. – 2004. – № 6. – С. 3–8.
7. Михасюк І.Р. Аграрний сектор АПК: Проблеми і шляхи вирішення / І.Р. Михасюк, Є.Й. Майовець. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2001. – 230 с.
8. Іванов О. Зберегти землю / О. Іванов, С. Балан // Тиждень. – 2011. – № 3. – С. 2.

Надійшла 16.04.2011

УДК 334.758.4

А. Є. ЧЕРПАК, А. А. СВИНЧУК

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ПЕРЕВАГ КОРПОРАТИВНОЇ ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БІЗНЕСУ МАШИНОБУДІВНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ У СКЛАДІ ДЕРЖАВНИХ ХОЛДИНГОВИХ КОМПАНІЙ

Стаття присвячена визначенню ключових проблем у функціонуванні державних машинобудівних холдингів та розробці методичних підходів до підвищення ефективності управління ними.

This article is devoted to defining the key problems in the functioning of the state machine holdings and methodical approach to improve corporate governance in them.

Ключові слова: корпоративне управління, державна холдингова компанія, переваги корпоративної форми організації бізнесу, синергетичні ефекти.

Вступ. За останнє десятиліття підприємствам машинобудівної галузі, контрольні пакети акцій яких були передані в управління державних холдингових компаній, так і не вдалося подолати кризи, викликану розпадом налагоджених виробничо-коопераційних зв'язків із підприємствами колишнього СРСР, кризою в суміжних галузях, які виступали основними споживачами продукції цих підприємств, а також спрощенням продукції, що випускається такими підприємствами, зумовленої, насамперед, інноваційним розривом та низькими темпами оновлення основних засобів, впровадження інновацій. У результаті машинобудівні підприємства у складі державних холдингових компаній недостатньо використовують власний потенціал, що робить надзвичайно актуальною проблему вибору нової моделі забезпечення їх ефективного функціонування, побудованої на основі реформування структури власності, перетворення холдингів на управлінські компанії, які діють на основі ринкових, підприємницьких принципів. Загалом держава володіє контрольними пакетами акцій у 29 холдингових компаніях (на початок 2004 року їх було 32). У галузі ж машинобудування в Україні діє державна акціонерна холдингова компанія (ДАХК) «Артем» (100% акцій належить державі), холдингова компанія (ХК) «Луганськтепловоз» (76,001% акцій державі), а ще кілька холдингових компаній машинобудування вже не проводять фінансово-господарську діяльність [1]. Проблеми, пов'язані із функціонуванням державних холдингів, давно викликають занепокоєння на вищому рівні керівництва держави серед науковців і практиків [2, 5, 6, 7]. На жаль, державні холдинги, які прийшли на заміну колишнім галузевим міністерствам, не змогли ефективно виконувати функції управління підприємствами, які входять до їх складу, а перетворилися у багатьох випадках на важливу ланку у переведенні підприємств з державної власності у приватну. Це викликало низку цілком слушних нарікань та жвавих обговорень законодавчих колізій та принципів організації роботи державних холдингів, багато з яких працюють у стратегічно важливих для держави галузях, таких як суднобудування, машинобудування, авіабудування.

Аналіз досліджень та публікацій. Окремі аспекти становлення та розвитку державних холдингових компаній різних галузей економіки, у т.ч. машинобудування, досліджені у працях закордонних та вітчизняних вчених, таких як С. Авдашева, Ю. Вінслав, О. Білецький, М.П. Голубев, В.С. Дементьев, Н.А. Дехтяр, І. Зятковський, І.В. Лукач, О.Й. Пасхавер, Н.Г. Пігуль, О.М. Сафронова, М.І. Тополь, Г.В. Уманців,

І.А. Храброва, І.С. Шиткіна, М. Шомін та ін. Водночас, у їх працях недостатньо досліджені питання реалізації базових переваг корпоративної форми організації бізнесу в державних холдингових компаніях, законодавчих обмежень, які стримують розвиток цих компаній, бар'єрів стратегічної гнучкості машинобудівних підприємств, а також причини недостатньої ефективності корпоративного управління ними.

Постановка завдання. Зважаючи на недостатню ефективну організацію діяльності державних холдингових компаній, підтвердженням чого є ознаки кризових явищ на підприємствах, які входять до їх складу, метою цієї статті є визначення ключових проблем функціонування державних машинобудівних холдингів та розробка заходів з трансформації системи управління ними з метою забезпечення виведення таких підприємств з кризи, підвищення ефективності управління корпоративними правами держави у статутних фондах холдингів.

Результати дослідження. Холдингова компанія – це акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств; державна холдингова компанія – це холдингова компанія, утворена у формі акціонерного товариства, не менш як 100% акцій якого належить державі. Загальні збори холдингової компанії здійснюють такі важливі повноваження щодо акціонерних товариств, що входять до його складу: формують єдину фінансову, інвестиційну, виробничо-господарську та науково-технічну політику щодо корпоративних підприємств; визначають напрямки та порядок використання прибутку корпоративних підприємств; затверджують плани їх виробничого та соціального розвитку [3]. З одного боку, такі повноваження надають ХК можливості для забезпечення отримання фінансових та операційних синергій спільної взаємодії підприємств холдингу, що може знаходити вияв у економії трансакційних витрат (ефект агломерації), економії на науково-дослідних і конструкторських розробках; економії за рахунок комбінування взаємодоповнюючих ресурсів, збільшенні розмірів ринкової ніші холдингу, зменшенні рівня оподаткування [8]. З іншого боку, не завжди холдингова компанія, яку очолюють уповноважені державою посадові особи, здатна забезпечити функціонування у рамках холдингу системи внутрішньо-корпоративного підприємництва (за якої учасників холдингу мають пов'язувати економічні відносини аналогічні для умов вільного конкурентного ринку), ефективний перерозподіл фінансових та інвестиційних ресурсів у рамках холдингу, гнучкість та адаптивність системи управління холдингом з урахуванням зміни ринкової кон'юнктури, ситуації на фондовому ринку, фінансового стану підприємств-учасників холдингу. Держава обмежує право холдингів, у яких володіє контрольним пакетом акцій, відчужувати активи (хоча у чинному законодавстві пряма заборона таких операцій відсутня), що не дає можливості холдингам позбавлятися від неефективно-функціонуючих бізнес-одиниць, уходити з неперспективних ринків та концентрувати інвестиційні зусилля на реалізації лише привабливих інвестиційних проектів. Але бар'єри підвищення ефективності функціонування державних холдингів полягають й у відсутності на рівні управлінських компаній відпрацьованих методик стратегічного управління, які б враховували динамічність процесів інноваційного розвитку, зміни кон'юнктури ринку, а також передбачали інструменти подолання проблеми низької стратегічної гнучкості машинобудівних підприємств, зумовленої особливостями цієї галузі, а також успадкованими застарілими практиками управління та організації машинобудівного виробництва. У державних машинобудівних холдингах України недостатню увагу приділяється впровадженню методик управління акціонерною вартістю, що призводить до зменшення їх інвестиційної привабливості та кредитоспроможності.

ДАХК «Артем» є провідним підприємством машинобудівної галузі України з виробництва авіаційних керованих ракет, автоматизованих комплексів для підготовки і технічного обслуговування авіаційних засобів ураження, протитанкових керованих ракет з лазерним управлінням, а також приладів і обладнання для авіації. Також компанія випускає побутову техніку, зварювальні напівавтомати, автотракторне електрообладнання, медичну техніку, засоби пересування та реабілітації для людей з обмеженими фізичними можливостями, сходові і вертикальні підйомники-платформи та ін. товари. До складу холдингу входять 16 публічних акціонерних товариств, дочірніх підприємств і банк (ТОВ «Артем-Банк»). На прикладі ВАТ «Артеммаш», яке входить до холдингу, нами було встановлено, що для цього підприємства перевагами від належності до холдингу є: використання іміджу та бренду холдингу; отримання від холдингу у лізинг основних фондів; отримання від холдингу замовлень на виготовлення продукції з неповним виробничим циклом (які становлять 50–60% портфелю замовлень підприємства). Але саме холдинг обмежує рівень рентабельності виробництва продукції підприємства, встановлюючи норму прибутку, яка закладається до калькуляцій (замовлення холдингу – 5%, сторонні замовлення – 15%). Також холдинг здійснює закупівлю сировини і матеріалів для виготовлення продукції, але лише тієї, яка постачається за централізованими замовленнями (що обмежує можливі синергетичні ефекти від спільної закупівлі ресурсів). На жаль, підприємства холдингу не можуть у повній мірі розраховувати на кредитну підтримку банку холдингу, адже він знаходиться на 114 місці в рейтингу українських банків за розміром активів, що складала на 01.11.2010 р. 515,13 млн. грн.

Таким чином, підприємства, які входять до державного холдингу, позбавлені можливості реалізації наступних основних переваг корпоративної форми організації бізнесу:

- можливості необмеженого залучення капіталу через випуск акцій (холдингова компанія зацікавлена у збереженні контролю над підприємствами холдингу, але, водночас, як державна компанія, не має можливості постійно вкладати власні кошти у нарощування статутного капіталу підприємств, які входять до холдингу; держава має можливість збільшити власний капітал у холдингу шляхом закладення відповідної суми у державний бюджет, але процес погодження таких стратегічних рішень є достатньо складним);

- відносної незалежності розвитку АТ від процесу накопичення прибутку, як джерела інвестування (для підприємств, які входять до холдингу, прибуток залишається базовим джерелом інвестицій у розвиток);

- можливості диверсифікації продуктового портфелю у рамках корпорації й мінімізації інвестиційних ризиків (продуктово-товарні та виробничі стратегії машинобудівних холдингів України є низько-адаптивними до зміни умов середовища господарювання; управляючі компанії приймають не завжди ефективні рішення про структуру виробництва на підприємствах холдингу, розташування виробничих потужностей та ін.);

- можливості впровадження складних технологій, закупівлі нового обладнання, випуску більш конкурентоспроможних товарів (обмежені, оскільки такі рішення приймаються на рівні холдингу, а якщо там вони не приймаються, то на рівні підприємств такі ініціативи неможливі).

Таким чином, потенційні можливості стабілізації та росту виробництва у важливій для держави машинобудівній галузі за рахунок формування державних холдингів не реалізовані. З метою подолання системної кризи на підприємствах цієї галузі, ми пропонуємо провести реструктуризацію діяльності державних холдингів та трансформацію системи управління ними з метою приведення її функціонування у відповідність із підприємницькими принципами, які мають бути покладені в основу системи управління холдингом.

Трансформація – це процес організаційно-економічних перетворень підприємств, за яких змінюється склад юридичних осіб, що беруть участь у перетвореннях, здійснюється реструктуризація організаційно-економічного механізму їх функціонування, включаючи системи управління в цілому та організаційної структури управління зокрема [9, с.465-466]. Трансформація державних холдингів має забезпечити можливість динамічного та ефективного маневрування активами холдингу з метою нарощування його акціонерної вартості у довгостроковій перспективі, виключення непрофільних активів та продажу підприємств, які діють неефективно або у непривабливих сегментах ринку, максимізації капіталізації, мінімізації бізнес-ризиків, ліквідності бізнесу (можливості швидкого продажу/виходу з бізнесу), максимізації віддачі на інвестований капітал [4, с.3, с.33]. Першим етапом трансформації холдингу має стати оцінка підприємств, які до нього входять, за критеріями їх потенціалу та поточного стану. Приклад методики подібної оцінки для нафтових холдингів наведений у роботі М.П.Голубєва [4, с.47-50], але вона може бути адаптована до специфічного об'єкту оцінки – машинобудівного холдингу, орієнтованого на виробництво продукції озброєння і військової техніки (як, наприклад, ДАХК «Артем»). На підставі проведеної оцінки можна буде зробити висновок про відповідність підприємств, які входять нині до холдингу, вимогам ефективного холдингу й прийняти рішення про цільову структуру холдингу (насамперед, підприємства, які мають бути придбані або продані). При цьому держава, в особі ФДМУ чи профільних міністерств, уповноважених здійснювати управління корпоративними правами держави у статутних фондах державних холдингів, має погодитися на можливість відчуження окремих активів державних холдингів у випадку, якщо за результатами аналізу буде встановлено, що їх збереження у структурі холдингу негативно позначається на ефективності його роботи. Наприклад, до машинобудівного холдингу входять підприємство А (розташоване у м.Києві) та підприємство Б (розташоване у м.Хмельницький), які у рамках холдингу виконують аналогічні функції (проміжної ланки у виробництві технологічно схожої продукції) й виробничі потужності яких завантажені недостатньо. У такому випадку за результатами аналізу може бути прийнято рішення про продаж активів холдингу (їх репрофілювання) у м.Києві та концентрацію виробництва продукції у м. Хмельницький, що призведе до зменшення постійних витрат та виробничої собівартості продукції, а також відкриє для холдингу нові можливості для диверсифікації бізнесу (за рахунок більш ефективного використання активів у м. Києві). Якщо виробництво продукції холдингу носить цивільний характер, то територіальні можливості для перенесення виробництва продукції у регіони (країни) з більш дешевою робочою силою та іншими складовими виробничих витрат, значно розширюються.

Ефективність холдингу – це ступінь відповідності його характеристик поточним чи прогнозованим комплексним критеріям, у яких власник/менеджер передбачає оцінювати ефективність [4, с.129]. Таким чином, держава, як власник, перед проведенням реструктуризації холдингу має прийняти рішення щодо критеріїв, за якими буде у стратегічній перспективі оцінюватися ефективність діяльності холдингу. Критерії, які раніше висувалися до створення холдингових компаній (збереження обсягів виробництва профільної продукції, робочих місць, вертикальних та/чи горизонтальних зв'язків між підприємствами холдингу), безумовно були лише перехідними для етапу трансформації відносин власності та нині застаріли. Для забезпечення нарощування прибутковості діяльності державних машинобудівних холдингів, збільшення частки інноваційної продукції у загальних обсягах їх виробництва, продукції з повним циклом виробництва в Україні, держава має переглянути склад критеріїв оцінки ефективності управління холдингами, визначити

ступінь пріоритетності задач, які ставляться перед ними. Такі критерії, на нашу думку, мають бути сформовані у формі стратегічних карт (за методикою Balanced Scorecard Д.Нортон та Р.Каплана) у чотирьох перспективах: «фінанси» (у якій мають бути враховані показники зростання віддачі на інвестований капітал, росту акціонерної вартості, відрахувань дивідендів до державного бюджету, рентабельності активів та ін.), «бізнес-процеси» (насамперед, з показниками мінімізації витрат у ланцюжку створення вартості), «маркетинг», «навчання та зростання».

Наступним кроком має стати формування системи економічного управління холдингом за центрами відповідальності (центри доходів, центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій, центр управління і контролю), визначення на цій основі ступеню свободи керівництва підприємств (підрозділів) холдингу у прийнятті рішень, що впливають на акціонерну вартість холдингу, та побудови системи матеріального стимулювання менеджменту підприємств у контексті системи управління витратами. Зазначене створить основу для формування у холдингу ефективної системи внутрішньо-корпоративного підприємництва, у рамках якої підприємства холдингу мають орієнтувати свою діяльність на зовнішнього та внутрішнього клієнта відповідно до затвердженого холдингом маркетингового плану, а їх продукція має бути конкурентоспроможною не лише у рамках холдингу, але й на відкритому ринку; при цьому, трансфертна ціна на продукцію підприємств холдингу має формуватися за ринковим принципом.

Для забезпечення реалізації таких цілей, потребують модернізації існуючі державні підходи до фінансового планування діяльності державних холдингів. На сьогодні, таке планування є тактичним: держава затверджує та контролює виконання лише річних фінансових планів державних холдингів, єдиною законодавчо-закріпленою умовою до яких є прогнозування у планах отримання валового та чистого прибутку у розмірі не менше прогнозного показника попереднього року з урахуванням прогнозного рівня інфляції. На нашу думку, при формуванні та затвердженні таких річних фінансових планів відповідними державними органами повинні вимагатися та враховуватися наявність у холдингів: 1) довгострокових прогнозів фінансових потоків, акціонерної вартості, фінансових результатів холдингу та підприємств, які до нього входять; 2) актуальної оцінки акціонерної вартості холдингу та підприємств, які до нього входять, а також поглибленої діагностики причин, що впливають позитивно та негативно на динаміку такої вартості; 3) актуальних прогнозів рівня виконання, досягнення показників результативності та ефективності виробничих, інноваційних та інвестиційних програм (з урахуванням різних сценаріїв розвитку подій у середовищі господарювання); ступеню фінансового забезпечення їх реалізації та пропозицій щодо перерозподілу інвестицій між програмами у випадку недостатнього їх фінансування; 4) оцінки рівня інвестиційної привабливості для різних стратегічних зон господарювання холдингу, інвестиційних можливостей холдингу, альтернативної оцінки вартості залучення інвестицій з різних джерел, плану розподілу внутрішньо-корпоративного фінансування (за рахунок прибутку холдингу, який залишився у його розпорядженні); 5) прорахованих наслідків стратегічних рішень, прийняття яких може позначитися на фінансових показниках діяльності холдингу (у т.ч. оцінки синергетичного ефекту та можливості його втрати у випадку придбання/відчуження активів холдингу); 6) аудиту ефективності реалізації стратегічних (та пов'язаних з ними фінансових планів холдингу), або цільових програм холдингу за попередній плановий період; обґрунтованого висновку щодо причин недовиконання показників, встановлених у попередньому фінансовому плані. Таким чином, фінансове планування діяльності державних холдингів набуде стратегічної складової і дозволить органам, уповноваженим управляти корпоративними правами держави, сформувати стратегічне бачення перспектив розвитку холдингу, узгодити цілі діяльності холдингів із цілями державних програм, і, таким чином, створити можливості для досягнення додаткового синергетичного ефекту. Зазначений підхід дозволить своєчасно передбачити у державному бюджеті кошти на збільшення статутного капіталу державних холдингів, з метою забезпечення фінансування через банки холдингу (наприклад, «Артем-банк»), інноваційних програм розробки та масового виробництва продукції з високим експортним потенціалом. Крім того, можливим стає обґрунтування доцільності відчуження пакетів акцій неефективнофункціонуючих підприємств у складі холдингу, що зменшить ймовірність доведення їх до банкрутства й наступного викупу за низькою ціною.

Висновки. Таким чином, запропоновані у статті методичні підходи до підготовки процесу реструктуризації діяльності державних холдингів та трансформації системи управління ними дозволяють підвищити ефективність діяльності холдингів, своєчасність прийняття рішень щодо їх реструктуризації. Перспективним напрямком подальших досліджень вважаємо є удосконалення існуючої моделі створення державних холдингів у процесі корпоратизації та приватизації з урахуванням особливостей стратегічного організаційного розвитку III рівня, методики оцінки їх ефективності з урахуванням галузевих особливостей, а також реформування існуючих холдингів з метою їх передінвестиційної підготовки до розміщення облігацій на фондовому ринку.

Література

1. Реєстр корпоративних прав держави (холдинги) (станом на 01.04.2010 р.) [Електронний ресурс] / Фонд державного майна України. – Режим доступу : <http://www.spfu.gov.ua>

2. Щодо деяких проблем діяльності державних (національних) акціонерних та холдингових компаній України [Електронний ресурс] / Рада національної безпеки і оборони України. – 20.11.2001. – Режим доступу : <http://www.rainbow.gov.ua/news/32.html>
3. Про холдингові компанії в Україні [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3528-15>.
4. Голубев М.П. Методология создания эффективных вертикально-интегрированных холдингов : [учеб. пособие] / Голубев М.П. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 521 с.
5. Пігуль Н. Г. Особливості функціонування державних холдингових компаній в Україні / Н. Г. Пігуль, Н. А. Дехтяр // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць. – Суми, 2004. – Т. 9. – С. 185–189.
6. Муравський А. Як особливо чесно приватизувати завод без аукціону / Андрій Муравський // Економічна прав-да. – 2009. – 06 квітня. – Режим доступу : http://www.ukrudprom.com/digest/Ak_osobливо_chesno_privatizuvati_zavod_bez_auktsonu.html?print
7. Сафронова О.М. Державні холдингові компанії в суднобудівному комплексі України [Електронне наукове фахове видання] / О.М. Сафронова, Р.А. Марецький // Державне управління: теорія та практика. – 2009. – 2 (10). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/DUTP/2009_2/doc_pdf/Safronova_Maretsky.pdf
8. Иванов Ю.В. Слияния, поглощения и разделение компаний: стратегия и тактика трансформации бизнеса / Ива-нов Ю.В. – М. : Альпина Паблишер. 2001. – 244 с.
9. Антикризисное управління підприємством : навч. посіб. для студ. усіх форм навчання / [З. Є. Шершньова и др.] ; ред. З. Є. Шершньова ; Мін-во освіти і науки України, Київський нац. екон. ун-т. – К. : КНЕУ, 2007. – 675 с.
10. Шершньова З.Є. Стратегічний організаційний розвиток III рівня: сучасні підходи до визначення та про-блеми його забезпечення у корпораціях / З.Є. Шершньова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2008. – № 3(109). Т. 1. – С. 137–141.

Надійшла 16.04.2011

УДК 657

В. А. ШПАК

Національна академія статистики, обліку і аудиту, м. Київ

МОДЕЛЮВАННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто моделі обліку витрат, доходів та фінансових результатів. Для управлінського обліку запропонована модель формування собівартості за неповними витратами з використанням концепції (теорії) обмеження систем, яка дозволяє моделювати різні виробничі ситуації для пошуку та прийняття оптимальних рішень.

A model accounting for costs, revenues and financial results. For management accounting cost of the proposed model for the full costs of using the concept (theory) limit systems, which allows to simulate different production situations and the search for optimal decision making.

Ключові слова: витрати, доходи, фінансові результати, моделювання, калькулювання собівартості продукції, концепції (теорії) обмеження систем.

Постановка проблеми. Моделювання в науці – це спосіб дослідження об'єкта пізнання на спеціально побудованих моделях реально існуючих предметів, процесів, явищ. До моделювання, зазвичай, в удаються тоді, коли виникає необхідність перед реалізацією технічного або організаційного проекту, абстрагуючись від дійсності, побудувати його зразок (модель). В сучасній науці використовуються різні моделі, серед яких виділимо модель у формі опису об'єкта дослідження з використанням формалізованої мови символічних позначень, характерних для відповідної галузі науки. Для бухгалтерського обліку це, насамперед, специфічні символи прояву взаємозв'язків між об'єктами обліку, що позначені записами за дебетом та кредитом відповідних рахунків у процесі відображення господарських операцій.

Дослідження складних, динамічних, багатоцільових систем, зокрема таких як бухгалтерський облік, на наш погляд, потребують моделювання. І тому моделювання нами розглядається як необхідна процедура організації бухгалтерського обліку, яка дозволяє проектувати функціональну структуру облікової системи, адаптовану до сучасних вимог та особливостей господарської діяльності підприємства.

Основна частина. Система бухгалтерського обліку як структурно-організована (упорядкована) цілісність складається з підсистем, кожна з яких виконує функції окремих ділянок обліку, налаштованих на конкретний результат. Якщо структурний підхід у дослідженнях акцентує увагу на цілісності взаємопов'язаних елементів системи, то функціональний – на принципах співвідношення та взаємозв'язків між елементами системи, а також їхніх зв'язків із системою. Функціональний підхід дозволяє виділити окремі ділянки облікового процесу з метою пошуку оптимальної моделі функціонування облікової системи загалом.