

## СТРУКТУРА ДЕРЖАВНОГО БОРГУ УКРАЇНИ

Проаналізовано головні аспекти структури державного та гарантованого державою боргу за період 1996-2012 рр. Відзначено основні тенденції в часовому розрізі. Відзначено існування взаємозв'язку між зміною державного та гарантованого державою боргу та зміною валютного курсу гривні до долара США. Зауважено, що існує закономірність зростання процентного відношення державного боргу до ВВП у періоди економічних та фінансових криз і зниження цього відношення у періоди економічної стабільності. Зроблено висновки щодо можливого негативного впливу зростання державного боргу на економічну ситуацію в Україні.

**Ключові слова:** внутрішній державний борг, зовнішній державний борг, гарантований державою борг, приріст, тенденції.

**Постановка проблеми.** Історія розвитку багатьох країн свідчить, що в довготерміновій перспективі спостерігається тенденція до зростання обсягу їх державного боргу. Збільшення державного та гарантованого державою боргу негативного впливає на тенденції економічного розвитку країни загалом: зростає навантаження на державний бюджет країни, що пов'язано з необхідністю повернення та обслуговування боргу; виникає додатковий тиск на валютний курс (при значному зростанні зовнішнього боргу); знижуються інвестиційні можливості держави; підвищуються ризики виникнення переддефолтного та дефолтного стану тощо. Україна порівняно молода держава, але впродовж останніх років проблема зростання обсягів державного та гарантованого державою боргу дедалі більшою мірою впливає на економіку країни. Негативний вплив спричиняє і зміна структури боргу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням виявлення причин та наслідків зміни структури державного боргу досліджували такі науковці, як: Т.П. Вахненко [1], А.С. Гальчиський, Б.М. Данилишин, К.М. Данелюк, І.Ю. Кондрат [2], В.М. Крикунова, [3], О.В. Пасько [4], Н.Б. Ярошевич [5] та ін. Аналіз стану та структури державного боргу розвинених країн зроблено у праці О. Будякова [6].

Необхідно зазначити, що проблема зростання державного боргу в Україні та зміни його структури не є достатньо висвітленою. Науковці досліджують питання впливу державного та гарантованого державою боргу, на економічне зростання, на рейтинг країни, на економічну безпеку, на валютний курс. Важливим є виявлення тенденцій зміни державного внутрішнього, зовнішнього та гарантованого державою боргу а також зміни співвідношень між ними у довготерміновій перспективі. Дискусійним є питання щодо кричної межі процентного відношення державного боргу до ВВП у перехідних економіках.

**Мета роботи** – є визначення основних тенденцій зміни структури державного та гарантованого державою боргу за період 1996-2012 рр.

**Виклад основного матеріалу.** Недостатній обсяг фінансових ресурсів суб'єктів господарської діяльності та держави призводить до необхідності пошуку додаткових джерел фінансування як всередині країни, та і за її межами.

Часто з метою вирішення проблем розвитку стратегічних державних підприємств та реалізації пріоритетних державних програм держава виступає у ролі гаранта щодо недержавних запозичень резидентів країни.

Виникнення боргу в країні може бути пов'язане як з об'єктивними, так і суб'єктивними причинами. До об'єктивних можна віднести:

- 1) непередбачене виникнення кризових явищ в економіці країни;
- 2) погіршення світової економічної кон'юнктури, що негативно впливає на вітчизняне виробництво;
- 3) фінансування важливих пріоритетних національних програм розвитку економіки країни;
- 4) форсмажорні обставини, що пов'язані з природними катаклізмами;
- 5) боргові зобов'язання, що виникли у зв'язку із зміною суспільного ладу та переходом прав правонаступництва і пов'язані з попередніми запозиченнями;
- 6) утворення нових країн у зв'язку з розпадом світових імперій, які накопичили борги;
- 7) застосування нових виробничих технологій в передових індустріальних країнах та багато ін.

До суб'єктивних можна віднести:

- 1) неввірна курсова політика Національного банку України;
- 2) популістські передвиборні соціальні програми, які не забезпечені відповідним бюджетним фінансуванням;
- 3) неввірно спроектований та затверджений бюджетний закон країни;
- 4) несвоєчасне спрямування дотацій та субсидій з державного до місцевих бюджетів, що викликає необхідність залучення позикових коштів для фінансування поточних, планових проблем;
- 5) нецільове використання бюджетних коштів;
- 6) неефективне використання бюджетних коштів при фінансуванні запланованих проектів як на державному, так і на місцевому рівнях, що зумовлює залучення позикових коштів під державні гарантії;
- 7) недостатня підготовка та непрозоре проведення тендерів з державних закупок;
- 8) несвоєчасне фінансування та виконання інфраструктурних, будівельних проектів, що зумовлює потребу у залученні і додаткових коштів для консервації та зберігання об'єктів;
- 9) корупційні схеми, що призводять до подорожчання робіт та зниження їх якості та багато ін.

Державним внутрішнім боргом України є термінові боргові зобов'язання Уряду України у грошовій формі [7]. Державним зовнішнім боргом є боргові зобов'язання держави перед нерезидентами щодо повернення запозичених коштів (основної суми боргу) та відсотків за ним [9]. Залежно від спрямування кредитних ресурсів державний борг може бути прямий та гарантований. Прямий державний борг – це борг, що відображає обсяги запозичених фінансових ресурсів урядом країни. Гарантований державний борг – це зобов'язання держави щодо погашення боргу перед резидентами або нерезидентами (кредиторами) за умови, що позичальники фінансових або матеріальних ресурсів є неплатоспроможними, але держава виступає як гарант по їх зобов'язаннях.

Державний борг України почав формуватися з перших років незалежності. Перші роки існування України як незалежної держави характеризувалися як політичною, так і економічною нестабільністю. В цей період країна познайомилася з такими явищами, як інфляція та гіперінфляція, бартерні відносини, дефіцит товарів першої необхідності, стрімке зростання валютного курсу, високий рівень безробіття та багато іншого. Це був період, коли руйнувалися старі економічні зв'язки та надто повільно створювалися нові. Бартеризація відбувалася не лише на рівні суб'єктів господарювання, а і на рівні країн. Подолавши гіперінфляцію та більш-менш стабілізувавши економічну ситуацію в країні, НБУ у вересні 1996 р. ввів в обіг національну грошову одиницю – гривню.

На кінець 1996 р. державний борг України був на рівні 20,4 млрд грн. що дорівнювало 11,2 млрд дол. Державний зовнішній борг – 16,7 млрд грн утримав перевищував державний внутрішній борг – 3,7 млрд грн. Цікавим є той факт, що на цей час гарантованого державою боргу Уряд України не мав. За період 1996-2012 рр. державний та гарантований державою борг зріс у 25 разів у гривневому еквіваленті (20,4 млрд грн – у 1996 р. і 515,5 млрд грн – у 2012 р.) і у 6 разів у дол. США (11,2 млрд дол. – у 1996 р. і 66,2 млрд дол. – у 2012 р.) (табл. 1). Тенденцією можна вважати щорічне зростання у гривні державного та гарантованого державою боргу, за винятком 2000, 2001 та 2005 рр.

Табл. 1. Показники державного та гарантованого державою боргу за 1996-2012 рр. [8, 9]

Роки	Державний внутрішній борг		Державний зовнішній борг		Гарантований державою борг		Державний і гарантований державою борг		ВВП		Курс дол. до грн.
	млрд грн	млрд дол.	млрд грн	млрд дол.	млрд грн	млрд дол.	млрд грн	млрд дол.	млрд грн	млрд дол.	
1996	3,7	2,0	16,7	9,1	0	0	20,4	11,2	81,5	44,5	182,95
1997	10,2	5,5	18,1	9,7	0	0	28,3	15,2	93,4	50,2	186,17
1998	11,4	4,7	27	11,0	11	4,5	49,4	20,2	102,6	41,9	244,95
1999	14,4	3,5	48,5	11,7	16,6	4,0	79,5	19,2	130,4	31,6	413,04
2000	20,8	3,8	43,3	8,0	12,8	2,4	77	14,2	170,1	31,3	544,02
2001	21	3,9	42,3	7,9	11,3	2,1	74,6	13,9	204,2	38,0	537,01
2002	21,4	4,0	43,1	8,1	11,2	2,1	75,7	14,2	225,8	42,4	532,66
2003	20,5	3,8	45,6	8,6	11,4	2,1	77,5	14,5	267,3	50,1	533,27
2004	21	3,9	46,7	8,8	17,7	3,3	85,4	16,1	345,1	64,9	531,92
2005	19,2	3,7	43,9	8,6	15	2,9	78,1	15,2	441,4	86,1	512,47
2006	16,6	3,3	49,5	9,8	14,4	2,9	80,5	15,9	544,1	107,7	505
2007	17,8	3,5	53,5	10,6	17,5	3,5	88,7	17,6	720,7	142,7	505
2008	44,7	8,5	86	16,3	58,7	11,1	189,4	36,0	948,1	180,0	526,72
2009	91,1	11,7	135,9	17,4	90,9	11,7	317,9	40,8	913,3	117,2	779,12
2010	141,7	17,9	181,8	22,9	108,8	13,7	432,3	54,5	1082,6	136,4	793,56
2011	161,5	20,3	195,8	24,6	115,8	14,5	473,1	59,4	1316,6	165,2	796,76
2012	190,5	24,5	208,9	26,8	116,3	14,9	515,5	66,2	1408,9	180,8	779,1

Як видно з табл. 2, протягом всього аналізованого періоду в структурі державного боргу переважає державний зовнішній борг. У 1996 р. внутрішній борг становив 3,7 млрд грн, а зовнішній – 16,7 млрд грн, тобто зовнішній борг переважав внутрішній у 4,5 раза. У 2012 р. внутрішній борг дорівнював 190,5 млрд грн, а зовнішній – 208,9 млрд грн, переважання зовнішнього над

внутрішнім становило – 1,1 раза. Таким чином спостерігається тенденція до зменшення диспропорції між зовнішнім та внутрішнім державним боргом. Характерною особливістю внутрішнього державного боргу є те, що він залишався майже незмінним з 2000 р. по 2007 р. (період економічної стабільності) і значно зростав у кризовий період: у 2007 р. – на 175,7 %, у 2008 – році на 151,1 %, у 2009 р. – на 103,8 %, у 2010 р. – на 55,5 %.

Табл. 2. Структура державного боргу за 1996-2012 рр.

Роки	Державний внутрішній борг		Державний зовнішній борг		Гарантований державою борг	
	млрд грн	приріст (%)	млрд грн	приріст (%)	млрд грн	приріст (%)
1996	3,7	–	16,7	–	0	–
1997	10,2	175,7	18,1	8,4	0	–
1998	11,4	11,8	27	49,2	11	–
1999	14,4	26,3	48,5	79,6	16,6	50,9
2000	20,8	44,4	43,3	-10,7	12,8	-22,9
2001	21	1,0	42,3	-2,3	11,3	-11,7
2002	21,4	1,9	43,1	1,9	11,2	-0,9
2003	20,5	-4,2	45,6	5,8	11,4	1,8
2004	21	2,4	46,7	2,4	17,7	55,3
2005	19,2	-8,6	43,9	-6,0	15	-15,3
2006	16,6	-13,5	49,5	12,8	14,4	-4,0
2007	17,8	7,2	53,5	8,1	17,5	21,5
2008	44,7	151,1	86	60,7	58,7	235,4
2009	91,1	103,8	135,9	58,0	90,9	54,9
2010	141,7	55,5	181,8	33,8	108,8	19,7
2011	161,5	14,0	195,8	7,7	115,8	6,4
2012	190,5	18,0	208,9	6,7	116,3	0,4

\*Розрахував автор на основі даних Міністерства фінансів та НБУ

Зовнішній державний борг зростав більш помірними темпами під час криз, ніж внутрішній державний борг. Якщо у 2008 р. внутрішній на 151,1 %, то зовнішній – лише на 60,7 %, у 2009 р. внутрішній борг виріс на 103,8 %, а зовнішній – на 58,0 %. Визначені тенденції слугують свідченням закритості зовнішніх ринків для запозичень під час криз і часто коригування зовнішнього боргу у гривневому еквіваленті відбувається через зміну валютного курсу.

Гарантований державою борг з'явився лише у 1998 р. До цього часу, згідно з даними Державної служби статистики, держава не виступала гарантом щодо запозичень резидентів України. За період 1996-2012 рр. обсяг гарантованого державою боргу істотно змінюється, проте динаміка зростання загалом є позитивною. Протягом періоду 1998-2012 рр. гарантований державою борг зріс у 10,5 раза. Як закономірність можна відзначити зростання обсягів гарантованого державного боргу у періоди криз і його скорочення у періоди стабільності. Так, найбільший приріст відзначено у 1999 р. (50,9 %), 2008 р. (235,4 %) та 2009 р. (54,9 %). Як виняток, можна визначити 2004 р., коли гарантований державою борг виріс на 55,3 %. Загалом, у динаміці гарантованого державного боргу можна виділити три періоди:

- період скорочення – 2000-2006 рр. (окрім 2003 р. – приріст 1,8 % та 2004 р. – приріст 55,3 %);
- період істотного зростання – 2007-2008 рр. (максимальний приріст саме у 2008 р. – 235,4 %);

- період посткризового уповільнення приросту (у 2012 р. приріст становив лише 0,4 %).

Динаміка останнього періоду свідчить про більш зважену політику уряду щодо надання урядових гарантій. Як видно з рисунку, найбільш важкими для України щодо боротьби з кризою виявилися 1999 р. та 2008 р. У ці роки спостерігаються максимуми зростання боргового навантаження. У 1997 р. внутрішній борг зріс в 1,76 раза, а зовнішній борг – лише на 8,4 %. У 1998 р. внутрішній борг зріс лише на 11,8 % а зовнішній – на 49,2 %, що свідчить про зростання довіри іноземних кредиторів до України. У 1999 р. зовнішній борг зріс на 79,6 %, внутрішній – на 26,3 %, а гарантований – на 50,9 %. Наступний 2000 р. характеризується тим, що зовнішні ринки дешевих кредитних ресурсів знову закрилися для України і фінансові проблеми доводилось вирішувати за рахунок внутрішніх запозичень.

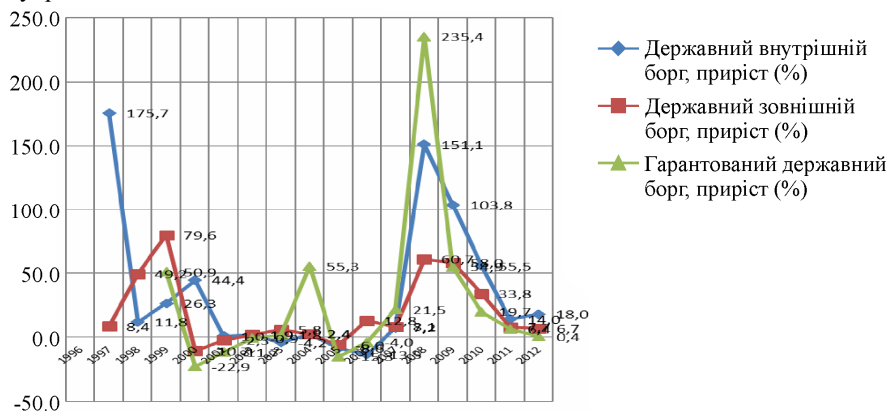


Рис. Приріст складових державного боргу України

Період 2001–2007 рр. був відносно спокійним: державний та гарантований державою борг то зростав, то знижувався, тримаючись на одному рівні + або – 5 %. Кризовий 2008 р. став унікальним тим, що спостерігається максимум у всіх трьох складових державного боргу. Це свідчить про критичність ситуації та намагання Національного банку і Уряду України утримати ситуацію під контролем шляхом значних запозичень як в Україні, так і за її межами. Значне зростання гарантованого державою боргу свідчить про те, що окремі державні підприємства під час кризи мали проблеми з поверненням зовнішніх запозичень і держава виступила гарантом під час реструктуризації цих боргів.

У 2009 р. приріст внутрішнього державного боргу скоротився з 151,1 % до 103,8 %, а приріст зовнішнього боргу залишився на попередньому рівні – 60 %. Приріст гарантованого державою боргу зменшився з 235,4 % до 54,9 %.

2010 р. ознаменував фазу виходу з боргової кризи, приріст державного та гарантованого державою боргу скоротився приблизно у два рази. Період 2011–2012 рр. відзначилися відносною стабільністю – зріс лише внутрішній державний борг на 14 % і 18 % відповідно. "Оптимізація" зростання зовнішнього боргу в цей період пояснюється проблематичністю залучення Урядом Укра-

їни дешевих кредитних ресурсів для покриття дефіциту державного бюджету і проблеми у державних фінансах вирішувались в основному за рахунок внутрішніх запозичень.

#### Висновки:

- 1) значний приріст державного та гарантованого державою боргу припадає на кризові періоди: 1997–1999 рр. та 2008–2009 рр.;
- 2) зовнішній державний борг під час криз зростає більш помірними темпами, ніж внутрішній державний борг;
- 3) гарантований державою борг з'явився лише у 1998 році;
- 4) тенденцією можна вважати щорічне зростання у гривневому вигляді державного та гарантованого державою боргу, за винятком 2000, 2001 та 2005 рр.;
- 5) 2008 р. є унікальним тим, що в цей рік спостерігається одночасний максимум у прирості всіх трьох складових: державного внутрішнього боргу на 151,1 %, державного зовнішнього боргу на 60,7 % та гарантованого державою боргу на 235,4 %.

#### Література

1. Вахненко Т.П. Особливості формування державного боргу та управління його складовими в період фінансової кризи / Т.П. Вахненко // Фінанси України : журнал. – 2009. – № 6. – С. 14–28.
2. Кондрат І.Ю. Прогнозування показників державного боргу як фактора економічної безпеки України / І.Ю. Кондрат // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 210–216.
3. Крикунова В.М. Державний борг України: обсяг, динаміка, структура / В.М. Крикунова, К.М. Данелюк. [Електронний ресурс]. – Доступний з [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Tavnu/2009\\_63\\_2/63\\_2\\_8.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavnu/2009_63_2/63_2_8.pdf).
4. Пасько О.В. Економічні та політичні аспекти регулювання державного боргу: Україна і світ / О.В. Пасько. [Електронний ресурс]. – Доступний з [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem\\_biol/Vsnau/2010\\_2/6Pasko.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_biol/Vsnau/2010_2/6Pasko.pdf).
5. Ярошевич Н.Б. Управління державним боргом: зарубіжний досвід та українська реальність / Н.Б. Ярошевич // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 17.8. – С. 266–271.
6. Будякова О. Анализ состояния и структуры государственного долга развитых стран / О. Будякова // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 23–24 (302–303). – С. 18–24.
7. Закон України "Про державний внутрішній борг України". [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2604-12>.
8. Державний борг та гарантований державою борг. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.minfin.gov.ua/>.
9. Валовий зовнішній борг України. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=63734>.
10. Структура зовнішнього боргу України за секторами, строками погашення та фінансовими інструментами // Платіжний баланс і зовнішній борг України 2012 рік. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=1316033>.
11. Макар О.П. Вдосконалення системи управління державним боргом як передумови економічного зростання / О.П. Макар // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.1. – С. 284–290.
12. Мних А.М. Сучасні способи оптимізації боргової політики України для оздоровлення економіки / А.М. Мних // Облік і фінанси АПК : наук.-виробн. журнал. – 2010. – № 4. – С. 147–149.

**Черниченко Т.В., Черниченко С.Ф. Структура государственного долга Украины**

Проанализированы основные аспекты структуры государственного и гарантированного государством долга за период 1996-2012 гг. Отмечены основные тенденции во временном разрезе. Отмечено существование взаимосвязи между изменением государственного и гарантированного государством долга и изменением валютного курса гривны к доллару США. Замечено, что существует закономерность роста процентного отношения государственного долга к ВВП в периоды экономических и финансовых кризисов и снижения этого отношения в периоды экономической стабильности. Сделаны выводы относительно возможного негативного влияния роста государственного долга на экономическую ситуацию в Украине.

**Ключевые слова:** внутренний государственный долг, внешний государственный долг, гарантированный государством долг, прирост, тенденции.

### **Chernicko T.V., Chernicko S.F. The Structure of Ukraine' Public Debt**

The main aspects of the growth of public and publicly guaranteed debt during the hryvna period are analysed. The main trends of its changes over time perspective are determined. The existence of the relationship between changes in public and publicly guaranteed debt and changes in exchange rates to the U.S. dollar is given. It is noted that there is a growth trend of a percentage of the public debt to GDP during economic and financial crises and decline of its ratio during periods of economic stability. The conclusions about the possible negative impact of a public debt on the economic situation in Ukraine are given.

**Keywords:** public debt, external public debt, publicly guaranteed debt, growth, trends.

**УДК 658:339.137.2**      *Доц. Л.Ю. Шевців, канд. екон. наук; доц. С.В. Приймак, канд. екон. наук – Львівська державна фінансова академія*

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ БІЗНЕСУ**

Розглянуто проблеми управлінського обліку, контролінгу як фактора підвищення конкурентоспроможності бізнесу та окреслено напрями їх вирішення. Опрацьовано сучасні підходи до трактування поняття, змісту, мети управлінського обліку, а також трактування терміна контролінг. Визначено взаємозв'язок функцій управління, управлінського обліку, вимог до управлінської інформації. Обґрунтовано значення системи інформаційне забезпечення підприємства на основі дослідження системних підходів. На основі аналізу сучасної економічної літератури розроблено стратегічно орієнтовану, цілісну і гнучку систему управління та автоматизовану систему контролінгу, які сприятимуть удосконаленню методів та техніки управління.

**Ключові слова:** управлінський облік, контролінг, управлінська інформація, методологія управлінського обліку, управління, конкурентоспроможність.

**Вступ.** Сучасний бізнес надзвичайно динамічний, що змушує власників і керівників підприємств постійно вдосконалювати методи та техніку управління для підвищення його конкурентоспроможності. Високі темпи зростання обсягів виробництва та перехід до прогресивних форм організації виробничого процесу висувають особливі вимоги до якості інформації, на підставі якої було б можливо провести точний розрахунок, глибокий аналіз, детальне порівняння альтернативних варіантів і здійснити мотивований вибір наступних дій і рішень. Формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку (контролінгу). Нове розуміння системи обліку дає змогу швидко вирішити проблему формування управлінського обліку (контролінгу). Оскільки сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забез-

печу потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функції бізнесу, а контролінг здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довготермінових цілей, розробляє методи отримання, збирання інформації про вирішальні фактори успіху. Істотною проблемою, яка стримує розвиток бізнесу (підприємств), є відсутність системного підходу до організації управлінського обліку і контролінгу як дієвих інструментів управління господарською діяльністю та забезпечення адаптивності суб'єктів ринку.

**Метою роботи** є дослідження систематизації шляхів й інструментів організації управлінського обліку і контролінгу як фактора підвищення конкурентоспроможності бізнесу.

**Матеріали та методика досліджень.** Проблеми теоретичних аспектів управлінського обліку, контролінгу, розглянуто в працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.П. Завгороднього, Л.В. Нападівської, В.В. Сопка, М.С. Пушкаря, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, К. Дзурі, Р. Гаррісон та ін. Відзначаючи цінність досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, вагомі досягнення сучасної бухгалтерської науки, варто зауважити, що й на сьогодні залишаються дискусійними істотні проблеми управлінського обліку (контролінгу), які не дають змоги визначити шляхи подальшого розвитку управлінського обліку (контролінгу) щодо забезпечення конкурентоспроможності бізнесу в умовах ринкової економіки.

**Результати дослідження.** Введення управлінського обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств потребує вирішення проблем [2]:

- відсутність чіткого уявлення про сутність, предмет і принципи управлінського обліку серед економістів та перспектив впровадження і організації системи управлінського обліку на підприємствах України;
- поділ підприємства на окремі структурні підрозділи (центри відповідальності: центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій), закріплення за ними конкретних завдань і впровадження конкретних фінансових показників для створення ефективної системи внутрішнього контролю за їх виконанням;
- широке делегування повноважень і відповідальності на місцях;
- впровадження системи якості продукції (робіт, послуг), а також діяльності підприємства загалом;
- розроблення та впровадження системи мотивації до збільшення внеску кожного структурного підрозділу і кожного виконавця в загальний результат діяльності підприємства;
- стимулювання працівників до постійного навчання та підвищення кваліфікації;
- впровадження інформаційних технологій (ІТ) не тільки для оперативної оброблення інформації, а й для створення єдиного інформаційного простору з метою комунікації зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями, для оптимального й своєчасного прийняття управлінських рішень і досягнення єдиної стратегічної мети.

Вчені по-різному трактують поняття та зміст управлінського обліку: як процес або система підготовки інформації, необхідної для планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень [2,3,11]; як інформаційна система підтримки управлінських рішень [10]; як підсистема управління підприємством [12], а контролінг [5] трактують як найважливіший засіб успішного функціонування підприємства; [7] як інформаційна підтримка процесів