

УДК 658.513

*Л.О. РУБАН, Л. В. ЧУПРИНА***РОЛЬ ТА ФУНКЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

У статті досліджено економічну сутність і призначення стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Узагальнено існуючі концепції щодо місця і ролі стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управління суб'єктів господарювання. Визначено роль стратегічного управлінського обліку та стратегічного аналізу в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Визначено функції та задачі стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Доведено, що саме стратегічний управлінський облік, використовуючи інструменти стратегічного аналізу, задовольняє потреби менеджменту в інформаційному забезпеченні розробки бізнес-стратегій.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, управлінський облік, стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль, обліково-аналітичне забезпечення, стратегічне управлінське рішення, стратегічне управління.

В статье исследована экономическая сущность и назначение стратегического управленческого учета на предприятии. Обобщены существующие концепции относительно места и роли стратегического управленческого учета в информационном обеспечении управления субъектов хозяйствования. Определена роль стратегического управленческого учета и стратегического анализа в процессе принятия стратегических управленческих решений. Определены функции и задачи стратегического управленческого учета на предприятии. Доказано, что именно стратегический управленческий учет, используя инструменты стратегического анализа, удовлетворяет потребности менеджмента в информационном обеспечении разработки бизнес-стратегий.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, управленческий учет, стратегический анализ, стратегическое планирование, стратегический контроль, учетно-аналитическое обеспечение, стратегическое управленческое решение, стратегическое управление.

The management accounting in XX century was directed on the internal management. The strategic management accounting provides not only with necessary information for the production, the marketing, the research and the development but also offers the analyses of activity considering strategic goals, uses methods of obtaining the information about critical success factors: the quality, the innovation, the time est. for the enterprise development's strategy optimization. In the article economic essence and purpose of strategic management accounting at the enterprise were investigated. Concepts of the role of strategic management accounting in information support management of business entities were generalized. The role of strategic management accounting and strategic analysis in making strategic management decisions has been defined. Functions and tasks of strategic management accounting at the enterprise were identified. Proved that strategic management accounting, using the tools of strategic analysis, meets the needs of information support management in developing business strategies.

Keywords: strategic management accounting, management accounting, strategic analysis, strategic planning, strategic control, accounting-analytical support, strategic management decision, strategic management.

Вступ. На сучасному етапі розвитку для компаній все більшого значення набувають завдання отримання значущої й достовірної інформації з метою підтримки прийняття управлінських рішень та розвитку організації.

Ринкове середовище, яке динамічно змінюється, зростаюча глобальна конкуренція і перспективи, що відкриваються, з одного боку, а також посилення регулятивних вимог, з іншого, підштовхують компанії до перегляду своїх можливостей і зміни підходу до управління організацією. Однією з умов ефективного функціонування організації в сучасних економічних умовах виступає її здатність враховувати численні зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі, і, відповідно, своєчасно адаптуватися до нових умов господарювання за допомогою розробки дієвої стратегії компанії в рамках стратегічного менеджменту. Підтримуючою системою, що здійснює інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень, повинен стати саме стратегічний управлінський облік.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. До кола вітчизняних науковців, які розглядали сутність і принципи стратегічного управлінського обліку, доцільно віднести: С.Ф. Голова [3], Н.С. Краснокутську, С.Ф. Легенчука [5], Г.О. Партіна [9], А. А. Пилипенка [8] та інших.

Мета дослідження полягає в уточненні місця та

ролі стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством.

Основні результати дослідження. З точки зору виникнення і розвитку стратегічний управлінський облік історично пов'язаний із традиційним управлінським обліком, зобов'язаний йому своєю появою в ролі одного з його напрямків.

Виокремлення управлінського обліку із загальної системи бухгалтерського обліку на Заході відносять приблизно до п'ятдесятих років минулого століття. Пройшовши у своєму розвитку ряд трансформацій, управлінський облік вже на початку 80-х років XX століття являв собою стійку систему, яка в цей же період почала піддаватися критиці з боку професійної та наукової спільноти. Сутність критичних зауважень того часу можна представити у формі наступних тез:

– традиційний управлінський облік не задовольняє вимогам сучасного рівня розвитку виробництва і зростання конкуренції;

– традиційні системи обліку виробничих витрат надають дезорієнтуючу інформацію, що непридатна для прийняття рішень;

– практика управлінського обліку втрачає самостійність, прямує за вимогами фінансового обліку, і, як наслідок, набуває допоміжного характеру;

– управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності

компанії і не приділяє уваги навколишньому середовищу бізнесу компанії.

Узагальнюючи дослідження, проведені в області традиційного управлінського обліку і основних проблем його розвитку, можна констатувати, що достатніх аргументів для скасування управлінського обліку як дисципліни немає, навпаки, даний напрямок переживає період розвитку і розширення своєї предметної області.

Варто зазначити, що сьогодні перед управлінським обліком постають ряд нових цілей, які набувають все більшої значущості. В першу чергу мова йде про інформаційну підтримку стратегічного планування та прийняття стратегічних рішень, впровадження бізнес-стратегій, генерування вартості, впровадження та розробки нових ІТ-систем, інтерпретації отриманої оперативної інформації.

Таким чином, можна зробити наступний висновок: в останні роки в бізнес-середовищі набуває поширення новий підхід щодо ролі і місця управлінського обліку на підприємстві – він вже не розглядається як існуючий сам по собі, а покликаний, за допомогою різних методів та інструментів, сприяти виробленню і впровадженню стратегічних цілей та завдань організації.

У такому контексті роль стратегічного управлінського обліку на підприємстві як системи інформаційної підтримки стратегічного менеджменту стає принциповою: саме стратегічний управлінський облік, використовуючи інструменти стратегічного аналізу, задовольняє зростаючі потреби менеджменту в інформаційному забезпеченні розробки бізнес-стратегій.

Не зважаючи на те, що стратегічний управлінський облік, як самостійний напрямок наукових досліджень, існує вже понад 30 років, серед науковців ще й досі відсутня єдина думка щодо визначення сутності стратегічного управлінського обліку.

Першим, хто запропонував термін «стратегічний управлінський облік» був К. Симмондс. Він зазначив, що стратегічний управлінський облік це «надання й аналіз даних управлінського обліку щодо бізнесу і його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу».

З цією думкою у своїх роботах погоджується і К. Уорд, який наголошує, що стратегічний управлінський облік, у першу чергу, повинен зосереджуватись на зовнішніх факторах діяльності підприємства.

Дж. Іннес, в свою чергу, розглядає стратегічний управлінський облік як засіб забезпечення інформацією, яка необхідна для підтримки стратегічних рішень в організації.

Узагальнюючи наведені вище визначення, ми дійшли наступного висновку: стратегічні рішення, що приймаються на підприємстві, носять довгостроковий характер і опосередковуються як внутрішніми умовами підприємства, так і зовнішніми чинниками бізнес-середовища, а отже, будь-які інструменти, що надають релевантну інформацію стосовно

стратегічних рішень, можуть вважатися технологіями стратегічного управлінського обліку.

Підтвердження даного висновку можна також знайти у роботах М. Бромвича [9], Р. Каплана і Р. Купера [10].

В свою чергу, Б. Райан, аналізуючи місце і роль стратегічного обліку на підприємстві, концентрує увагу на внутрішньому потенціалі організації, що визначає діапазон альтернативних можливостей, які можуть бути реалізовані у відповідних умовах. Зокрема, головною метою стратегічного обліку він вважає фінансовий аналіз чотирьох найважливіших чинників: зобов'язань, контролю, витрат (потіку готівки) і потенціалу організації.

Вітчизняні автори також представили своє бачення такої перспективної галузі наукових розробок, як стратегічний облік: так, С.Ф. Голова вважає, що «стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень» [3]; у підручнику з управлінського обліку П.Й. Атамаса зазначено, що «стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах» [1]. Ф.Ф. Бутинець на сторінках підручника «Бухгалтерський управлінський облік» наголошує, що «стратегічним обліком називається певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства» [2].

Г.О. Партин подає стратегічний управлінський облік як окремий вид управлінського обліку поряд з поточним і оперативним [7, с. 20], А.А. Пилипенко – як в принципі окремий вид обліку поряд з управлінським і фінансовим, що має на меті «відстеження показників, необхідних для розробки стратегії підприємства» [8, с. 38], а С.Ф. Легенчук вважає стратегічний облік однією із підсистем бухгалтерського обліку [5].

Слід зазначити, що незважаючи на наявність численних наукових здобутків щодо визначення стратегічного управлінського обліку, маємо можливість, опираючись на дослідження Б. Р. Лорда, виділити деякі загальні напрями в стратегічному обліку, а саме:

- взаємозв'язок між стратегічною позицією і очікуваним акцентом на управлінський облік, тобто налаштування обліку відповідно стратегічної позиції підприємства і альтернативним варіантами його стратегії;

- досягнення конкурентних переваг шляхом аналізу способів скорочення витрат, посилення диференціації продуктів підприємства через використання зв'язку між вартістю і оптимізацією носіїв витрат.

У такому розумінні роль стратегічного управлінського обліку на підприємстві можна реалізувати через:

- інформаційну підтримку процесу прийняття стратегічних цілей і задач, а також стратегії

підприємства на шляху досягнення стійких конкурентних переваг;

– забезпечення керівників різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень

– формалізацію прийнятої стратегії як сукупності тактичних цілей і задач для різних рівнів управління підприємством через, в тому числі, бюджетне планування і складання бюджетів;

– розробку засобів моніторингу руху підприємства в запланованому стратегічному напрямку, а також методів контролю і коректування стратегічних цілей;

– обґрунтування систем мотивації робітників на підставі досягнення відповідних цілей і задач.

Таким чином, роль стратегічного управлінського обліку на підприємстві не вичерпується тільки виконанням певних функцій традиційного управлінського обліку, задача якого – обробка та підготовка інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Стратегічний управлінський облік, як інформаційна підтримка управління, має на меті забезпечити менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю розвитку компанії в інтересах її власників та інших зацікавлених сторін – стейкхолдерів. Під останніми розуміють людей, групи людей чи установи, які визначають успіх організації чи впливають на здатність організації досягати своїх цілей. Стейкхолдерами організації, як правило, є її клієнти (споживачі, замовники), працівники, партнери, власники чи вищий управлінський персонал і громадськість.

Інакше кажучи, стратегічний управлінський облік – це система інформаційної підтримки стратегічного менеджменту організації.

Під стратегічним менеджментом, як правило, розуміють інтегрований управлінський підхід, який поєднує елементи планування, аналізу та контролю реалізації функціонування бізнес-стратегії.

Таким чином, основний зміст стратегічного управлінського обліку – це процес інформаційного забезпечення вищезазначених трьох складників, тобто як кількісний, так і якісний аналіз, планування та контроль стратегічних рішень організації.

Головне завдання стратегічного аналізу потенціалу підприємства полягає в змістовній та формальній характеристиці об'єкта дослідження, тобто потенціалу, виявленні особливостей, закономірностей та тенденцій його розвитку, визначенні способів управління цим об'єктом.

Саме цей аналіз направлений на оцінку майбутнього стану бізнесу, його сильних та слабких сторін, виявлення стратегічних проблем в конкретних умовах функціонування підприємства.

Проведення аналізу в рамках стратегічного управлінського обліку надає можливість, перш за все, зосередитись на зовнішніх умовах діяльності підприємства, зокрема, на аналізі сильних та слабких сторін конкурентів, оцінці рентабельності виробленої

продукції і основних клієнтських групах, а не традиційно оцінювати результати фінансово-господарської діяльності підприємства у порівнянні з минулим звітним періодом або з планом поточного року.

Стратегічний аналіз оперує широким спектром аналітичних інструментів. Однак, дослідження публікацій науковців, які присвячені вивченню методології стратегічного аналізу, свідчать про відсутність єдиного підходу до класифікації його інструментів.

Детальну класифікацію інструментів стратегічного аналізу відповідно до його етапів розробили В. О. Морохова та Н. М. Василик [6]:

1) аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства (PEST-аналіз, модель п'яти конкурентних сил Портера, методика А. Томпсона та Дж. Стрікланда, методи оцінки розподілу ринкових часток між конкурентами та рівня інтенсивності конкуренції, багатокритеріальний метод оцінки привабливості ринку, методи аналізу ресурсного забезпечення діяльності, методи аналізу функціональних напрямів діяльності, методи аналізу системи менеджменту підприємства, метод «5x5» Мескона, SWOT – аналіз, «шкала нестабільності» зовнішнього середовища І. Ансоффа, методика стратегічної оцінки підприємства (СОП), збалансована система показників BSC та інші), який включає в себе:

а) аналіз зовнішнього середовища непрямого впливу;

б) аналіз зовнішнього середовища прямого впливу;

в) аналіз внутрішнього середовища підприємства;

2) аналіз конкурентоспроможності підприємства (метод, що ґрунтується на основі теорії ефективної конкуренції, метод, що використовує в якості головного підходу оцінку конкурентоспроможності продукції підприємства, метод, що базується на аналізі порівняльних переваг підприємств-конкурентів, інтегральні методи, метод самооцінки (Європейська модель ділової досконалості, англійська методика матриці удосконалення бізнесу (BIM)), метод визначення конкурентного статусу підприємства за відносними показниками, бенчмаркінг та інші);

3) аналіз стратегічних альтернатив розвитку підприємства (GAP-аналіз, SPACE аналіз, метод PIMS, модель М. Портера, модель BCG, матриця GE/McKinsey, модель Shell/DPM, матриця ADL, матриця Ансоффа «продукт-ринок» та інші).

В процесі здійснення даного аналізу облікова інформація, з одного боку, надає можливість в певному обсязі оцінити стратегічний потенціал підприємства, з іншого – порівняти альтернативні варіанти стратегічних ініціатив і визначити найоптимальнішу, яка здатна забезпечити підприємству максимальну фінансову віддачу.

Отже, ми дійшли висновку, що різні стратегічні рішення потребують всебічного використання аналітичних інструментів в рамках стратегічного управлінського обліку, який, в свою чергу,

покликаний сприяти формуванню адекватних стратегічних цілей і реалізації обраної стратегії.

Наступною складовою стратегічного управлінського обліку у складі стратегічного менеджменту є стратегічне планування, основною метою якого виступає розробка відповідної послідовності дій для забезпечення досягнення поставлених корпоративних цілей.

Враховуючи, що корпоративні цілі визначаються в кількісному виразі, слід зазначити, що в процесі стратегічного планування як початкову інформаційну базу, необхідно використовувати дані як традиційного управлінського обліку, так й інформацію стосовно зовнішнього середовища, яку надає стратегічний управлінський облік.

Наприкінці розробки стратегічних планів організації, з моменту їх втілення, основним завданням стратегічного управлінського обліку стає контроль процесу досягнення підприємством запланованих цілей, а також надання відповідної інформації менеджменту організації, необхідної для прийняття подальших стратегічних рішень.

Подібний зворотний зв'язок повинен сигналізувати менеджменту про рух організації в запланованому напрямку, а також про необхідність здійснення відповідних коригувань або, у випадку виникнення відхилень, модифікації стратегічних цілей.

Наведений моніторинг являє собою важливий інструмент управління, який дозволяє спрямовувати діяльність підприємства на шлях досягнення заданого рівня прибутковості та ліквідності у сукупності із досягненням його ринкових та соціальних цілей.

Також в процесі впровадження стратегічних планів контроль ключових показників реалізації стратегії відіграє роль оптимального механізму розподілу відповідальності за помилки і заохочувань за досягнення.

При цьому важливим є відповідність методів стратегічного контролю прийнятій стратегії підприємства.

Отже, у відповідності з наведеним комплексним підходом до стратегічного управлінського обліку, як до системи інформаційного забезпечення процесів планування, аналізу і контролю, визначимо наступні основні його функції:

- стратегічний аналіз діяльності організації;
- стратегічне планування;
- контроль за дотриманням стратегічних цілей підприємства.

Також серед основних функцій стратегічного управлінського обліку, що виокремлюються сучасними авторами, можна виділити наступні:

- інформаційна підтримка процесу прийняття рішень;
- забезпечення менеджерів підприємства необхідною інформацією про обраний стратегічний напрям і стратегічні нормативи;
- реалізація механізму зміни шляхів надання внутрішньої інформації відповідно до потреб підприємства для забезпечення ефективного управління підприємства [10].

Відповідно до розглянутих функцій можна виділити наступні основні задачі стратегічного управлінського обліку:

- узгодження інтересів усіх зацікавлених партнерських груп в процесі ухвалення стратегічних рішень;
- встановлення системи взаємовідносин між структурними підрозділами, організація ефективної багатоступінчастої системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- моніторинг реалізації стратегії на різних етапах розвитку бізнесу;
- розробка системи показників, які дозволяють розглядати стратегічні цілі у кількісних вимірниках і дослідити ефективність роботи усіх рівнів менеджменту в процесі досягнення стратегічних цілей;
- забезпечення координації, взаємодію та взаємоузгодженість окремих елементів управління для досягнення цілей підприємства та його ефективну діяльність.

Таким чином, стратегічний управлінський облік, як інформаційна підтримка управління, має на меті забезпечити менеджмент підприємства всією інформацією, необхідною для прийняття стратегічних рішень в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп.

Висновки. Отже, викладене вище дає змогу сформулювати визначення стратегічного обліку як систему інформаційного забезпечення процесів планування, аналізу і контролю стратегічних управлінських рішень разом з новими технологіями управлінського обліку (такими як безперервне прогнозування, комплексне управління якістю (TQM), система збалансованих показників (BSC), облік затрат за функціями ABC (activity-based costing), система управління Orgware, Workflow GIT (США) – філософія «just in time», DBR (drum-buffer-rope scheduling) – теорія обмежень, розрахунок цільової собівартості «target costing», система безперервного вдосконалення «кайзен-костинг», концепція ланцюга цінностей (value chain concept), калькулювання певного життєвого циклу товару, система планування потреби в матеріалах – MRP (material resource planning), комплексні системи управління бізнес-процесами ERP (enterprise resource planning), система збалансованих показників (СЗП – Balanced Scorecard), дає змогу внести значний позитивний внесок у стратегічний менеджмент, що дасть змогу підвищити вартість бізнесу та підтримує стабільність його існування серед конкурентів.

Список літератури:

1. Атамас П.І. Управлінський облік : Навчальний посібник / П.І. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ. 2000. – 448 с.
3. Голов С.Ф. Управленческий учет / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 779 с.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / К. Друри / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

5. *Легенчук С.Ф.* Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *Сергій Федорович Легенчук.* – Житомир, 2011. – 37 с.
6. *Морохова В.О., Василик Н.М.* Аналітичний інструментарій стратегічного аналізу / *В.О. Морохова, Н.М. Василик* // Економічний форум. - 2013. - № 4. - С. 120-126.
7. *Партин Г.О.* Управлінський облік: підручник / *Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик [та ін.]*. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.
8. *Пилипенко А. А.* Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання / *А. А. Пилипенко.* – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
9. *Bromwich, M.,* The case of strategic Management Accounting: the role of accounting information for strategic in competitive markets // *Accounting, Organization and Society, 1990.* – №1.
10. *Cooper, R., Kaplan, R.S. (1988).* Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review, September / October: 96 – 103.*

References (transliterated)

1. *Atamas P.Y.* *Upravlnskiy oblik: Navchalniy posibnik*. Kiev, Tsentr navchalnoyi literaturi, 2006. Print.
2. *Butinets F.F. and al.* *Buhgalterskiy upravlnskiy oblik. Navchalniy posibnik dlya studentiv spetsialnosti 7.050106 «Oblik ta audit»* Kharkov, Faktor, 2009. Print.
3. *Golov S.F.* *Upravlencheskiy uchet.* Kharkov, Faktor, 2009. Print.

Надійшла (received) 15.04.2016

Бібліографічні описи / Библиографические описания / Bibliographic descriptions

Роль та функції стратегічного управлінської обліку в системі стратегічного управління підприємством / Л.О. Рубан, Л. В. Чуприна // Вісник Національного технічного університету „Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). – Х.: НТУ „ХПІ”. - 2016. - № 27(1199) - С. 53-57. Бібліогр.: 7 назв. – ISSN 2519-4461

Роль и функции стратегического управленческого учета в системе стратегического управления предприятием / Л.О. Рубан, Л. В. Чуприна // Вестник Национального технического университета „Харьковский политехнический институт» (экономические науки). – Х.: НТУ „ХПИ”. - 2016. - № 27(1199) - С. 53-57. Библиогр.: 7 назв. – ISSN 2519-4461.

The role and functions of management accounting in system of strategic management / L.O.Ruban, L. V. Chupryna. // Bulletin of National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute" (economic sciences). – Kharkiv: NTU "KhPI". - 2016. - № 27(1199) - P. 53-57. Bibliogr.: 7. – ISSN 2519-4461.

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Рубан Ліна Олегівна – кандидат економічних наук, доцент, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, доцент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу; тел. : (067) -579-42-85; e-mail: linchik.ruban@gmail.com.

Рубан Ліна Олегівна – кандидат економічних наук, доцент, Харьковский институт финансов Киевского национального торгово-экономического университета, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа; тел.: (067) -579-42-85; e-mail: linchik.ruban@gmail.com.

Ruban Lina Olegivna - Candidate of Economical Sciences (Ph. D.), Docent, Kharkiv Institute of Finance Kyiv National University of Trade and Economics, Associate Professor at the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis; tel. : (067) -579-42-85; e-mail: linchik.ruban@gmail.com.

Чуприна Людмила Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, доцент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу; тел.: (050) 510-46-32; e-mail: lvchuprina@meta.ua.

Чуприна Людмила Викторовна – кандидат економічних наук, доцент, Харьковский институт финансов Киевского национального торгово-экономического университета, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа; тел.: (050) 510-46-32; e-mail: lvchuprina@meta.ua.

Chupryna Liudmyla Viktorivna – Candidate of Economical Sciences (Ph. D.), Docent, Kharkiv Institute of Finance Kyiv National University of Trade and Economics, Associate Professor at the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis; tel. : (050) 510-46-32; e-mail: lvchuprina@meta.ua.