

В.М. МЕТЕЛИЦЯ
(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ, Україна)

Наукові принципи управління бухгалтерським персоналом у школах і теоріях менеджменту

На основі історичного аналізу управлінської думки розроблено узагальнену класифікацію наукових шкіл і теорій менеджменту, головною ідеєю якої є пошук інструментів, що дали б можливість менеджменту агропромислового підприємства самостійно побудувати бухгалтерську роботу. Запропоновано модель ієрархії управлінських зв'язків, де вищий рівень бухгалтерської служби перебуває у горизонтальних зв'язках координації з фінансовою дирекцією, а середня ланка знаходиться у вертикальних відносинах управління. В результаті системного вивчення ідей з організації праці та управління персоналом через призму особливостей агропромислового виробництва, що мають безпосередній вплив на менеджмент, запропоновано дев'ятнадцять Наукових принципів управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі. Наукові принципи носять гнучкий характер, а їх застосування повинно враховувати розміри бухгалтерської служби, зміни інституціонального середовища в конкретний момент часу та підвищувати показники ефективності бухгалтерської служби.

Ключові слова: наукові принципи, управління, менеджмент, ефективність бухгалтерської служби.

В.М. МЕТЕЛИЦЯ
(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, г. Киев, Украина)

Научные принципы управления бухгалтерским персоналом в школах и теориях менеджмента

На основе исторического анализа управленческой мысли разработана обобщенная классификация научных школ и теорий менеджмента, главной идеей, которой является поиск инструментов, дающих возможность менеджменту агропромышленного предприятия самостоятельно построить бухгалтерскую работу. Предложена модель иерархии управленческих связей, где высший уровень бухгалтерской службы находится в горизонтальных связях координации с финансовой дирекцией, а среднее звено находится в вертикальных отношениях управления. В результате системного изучения идей по организации труда и управления персоналом через призму особенностей агропромышленного производства, имеющих непосредственное влияние на менеджмент, предложено девятнадцать научных принципов управления бухгалтерским персоналом в аграрном секторе. Научные принципы носят гибкий характер, а их применение должно учитывать размеры бухгалтерской службы, изменения институциональной среды в конкретный момент времени и повышать показатели эффективности бухгалтерской службы.

Ключевые слова: научные принципы, управление, менеджмент, эффективность бухгалтерской службы.

V.M. METELYTSIA
(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Scientific Principles of Accounting Personnel Management in Schools and Management Theories

Based on historical analysis of management thought, general classification of science schools and management theories has been made aimed at defining tools that would enable agricultural company management organize accounting on its own. Management hierarchy model has been proposed, where the high level of accounting service is in horizontal coordination with the financial management, whereas the middle sector is in vertical relationship with the management. After thorough studying, the ideas for organization of labour and personnel management in the light of agro-industrial enterprise specifics, which have direct impact on its management, nineteen scientific principles of accounting personnel management in agricultural sector have been proposed. Scientific

principles are flexible; while applying them one should take into consideration the size of accounting department, changes in institutional environment at particular time and thus increase financial office efficiency indicators.

Keywords: *scientific principles, control, management, accounting office efficiency.*

Постановка проблеми. В епоху розвитку корпоративної економіки (XIX ст.) швидкими темпами відбувалось віддалення капіталу від функцій управління, тобто передача власності в управління менеджерам, які володіють професійною підготовкою, достатньою для подолання ризику і невизначеності організації діяльності в умовах нестійкої ринкової кон'юнктури. Сьогодні термін менеджмент (від англ. *to manage* – управляти) означає не лише сферу управлінської практики, представлену соціальною групою професіоналів, але і освітню дисципліну та область наукових досліджень, предметом яких є інформація. Рівень систематизації базується на теорії порогового сприйняття і визначається користувачем бухгалтерської інформації (менеджером) шляхом запитів до об'єкта менеджменту – бухгалтера.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Спеціалізація менеджера обумовила появу значної кількості науково-практичних напрацювань, які розкривають сутність різних видів менеджменту, таких як виробничий і операційний, фінансовий, інформаційно-комунікаційний, інноваційний, інвестиційний, бюджетний, зовнішньо-економічний, маркетинговий, податковий, аграрний. Емпіричний досвід дозволив сформулювати різні моделі менеджменту: японська, американська, європейська. Значна кількість праць присвячена питанням управління окремих галузей економіки. Зокрема в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки В.М. Жук означив проблеми облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки [4, с. 198-225]. Проте поза увагою залишилось дослідження мікроекономічного рівня організації праці, а саме питання управління самою бухгалтерською службою, яка формує інформацію, необхідну для провадження ефективної аграрної політики.

Метою статті є історичний аналіз теорій менеджменту, наукових шкіл, вивчення сучасних підходів до організації і управління господарською діяльністю та визначення на цій основі наукових принципів управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі, які б враховували особливості агропромислового виробництва, що здійснюють безпосередній вплив на менеджмент.

Виклад основного матеріалу дослідження. В інституціональному середовищі і бухгалтерські служби (бухгалтери) суб'єктів господарської діяльності, і бухгалтерські (консалтингові, аудиторські) бізнес-структури є агентами бухгалтерської професії (суб'єктами і організаціями відповідно). Разом з тим, з точки зору науки управління такі агенти слід розглядати, перш за все, як об'єкти менеджменту, на яких спрямовується вплив суб'єктів менеджменту (менеджерів). Незважаючи на те, що і перші, і другі функціонують у сфері обслуговування, наукові

підходи до управління ними протилежно різні. Бухгалтерські служби (бухгалтери) є неефективними суб'єктами обслуговування, оскільки отримані ними доходи не залежать від результатів їхньої діяльності, в той час як бухгалтерські (консалтингові, аудиторські) бізнес-структури є ефективними обслуговуваними організаціями, які надають інформаційно-консультаційні, аутсорсингові, аудиторські послуги, а їхня ефективність досягається постановкою і досягненням матеріальних задач і результатів.

Традиційно поняття «управління» і «менеджмент» ототожнюються, проте сфера менеджменту обмежується впливом лише на персонал, тоді як управління поширюється і на матеріальні та фінансові ресурси суб'єктів господарювання. В організаційній структурі бухгалтерської служби нараховується декілька ієрархічних рівнів організації праці, тому закономірно постає питання про те, чи є бухгалтер суб'єктом менеджменту, чи він є його об'єктом. Сучасний теоретик менеджменту П.Ф. Друкер вважає, що «першим спеціалістом з проблем управління був... італієць, який... придумав систему подвійного запису... Система подвійного запису... досі залишається єдиною по-справжньому універсальною «управлінською наукою» [3, с. 779]. На наше переконання, у дослідженні цього питання сьогодні необхідно виходити з того, що бухгалтерська служба управляє людськими, матеріальними і фінансовими ресурсами. Тому очевидно, що бухгалтер – більше, ніж менеджер, він – одночасно і об'єкт, і суб'єкт управління. Так, бухгалтер є суб'єктом управління по відношенню до облікової та звітної інформації, і є об'єктом управління з боку головного бухгалтера. У свою чергу, будучи суб'єктом управління по відношенню до бухгалтера, головний бухгалтер, одночасно, є об'єктом координації з боку фінансового (генерального) директора.

Розгляд економічної природи діяльності бухгалтерської служби (бухгалтерів), яка не спрямована на отримання фінансових результатів, наводить на необхідність вирішення питання про те, чи піддається взагалі такий об'єкт управлінню. Якщо динаміка фінансового результату бухгалтерської бізнес-структури може свідчити про ефективність її діяльності, то як оцінити результати діяльності бухгалтерської служби (бухгалтерів), якщо вона не спрямована на досягнення економічного ефекту. На нашу думку, служба бухгалтерів на підприємстві піддається управлінню, а ефективність її роботи можна виміряти низкою непрямих показників: економія витрат на сплату штрафів контролюючих органів за недотримання методології обліку і сплати податків, економія витрат на заробітну плату внаслідок запровадження комп'ютерних технологій обробки даних, економія часу на формування звітної інформації різним користувачам, економія витрат на

Бухгалтерський облік

підвищення кваліфікації бухгалтерського персоналу шляхом збільшення часу на самонавчання і т. ін.

Прямим показником ефективності бухгалтерської роботи можна вважати не просто чітке виконання визначених функцій, а постійна ініціатива у самовдосконаленні професійних знань і навиків. Винагорода як менеджерів, так і бухгалтерів відноситься до адміністративних витрат, які за останній час суттєво зростають, адже розумова праця стає більш затребуваною порівняно з фізичною. Якщо бухгалтер самостійно планує свою роботу, оцінює її результати за період, досяг розуміння важливості самоорганізації в роботі, то можна говорити, що він наблизився до професійного рівня, його робота ефективна, а менеджмент в особі фінансового (генерального) директора досяг своєї цілі – не влади, а ефективної функціональної діяльності бухгалтерського підрозділу. В протилежному випадку, бухгалтер залишиться технічним виконавцем, який відпрацьовує понесені на нього витрати, а менеджер

не виконає свого завдання – стимулювати ініціативу і лідерство в професійних знаннях і навиках.

Поняття «лідерство» і позиція лідера є ключовими в наукових працях з менеджменту. Бути лідером для бухгалтера означає займати вище порівняно з менеджером положення, яке досягається взяттям бухгалтером на себе ініціативи по проведенню навчальної роботи серед суб'єктів менеджменту щодо виявлених нових можливостей, нового бачення управління ресурсами підприємства. Так, проявивши ініціативу, головний бухгалтер, наприклад, може порівняти фінансову звітність конкурентів з даними свого середнього за розмірами підприємства і відмітити, що незважаючи на те, що частка галузевих об'єктів обліку більша (74,5%), ніж у агрохолдингів (37,4%), у своїй звітності права користування сільськогосподарськими землями не відображено. А це не тільки могло б збільшити валюту балансу і довести частку «галузевих об'єктів обліку» до 89,4% (табл. 1, 2), але й посилити можливості підприємства у залученні інвестицій.

Таблиця 1

Відображення об'єктів галузевого обліку у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств, тис. грн.

Актив/пасив	ПАТ «Яготинське», Київська обл., 00385840, 2011 р.	ПАТ «Шарівське», Кіровоградська обл., 00386235, 2011 р.	ПАТ «Вищеольчедаївське», Вінницька обл., 00385520, 2011 р.	ПАТ «Підсердне», Харківська обл., 00387134, 2011 р.	ПрАТ «Перемога», Одеська обл., 00413239, 2011 р.
Галузеві об'єкти	6579,0	33888,0	4430,0	15254,0	13154,0
Баланс (частка галузевих об'єктів, %)	8835,0 (74,5)	111869,0 (30,3)	8013,0 (55,3)	33613,0 (45,4)	16391,0 (80,3)
Невідображене право оренди ріллі, га (тис. грн.)*	3100 (12400,0)	Н.д.	Н.д.	5662 (22648,0)	Н.д.
Баланс з врахування невідображеної частки галузевих об'єктів	21235,0 (89,4)	Н.д.	Н.д.	56261,0 (67,4)	Н.д.

Джерело: Складено за даними сайту Державної установи «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України» <http://www.smida.gov.ua/>.

*Оцінка вартості прав оренди землі здійснена, виходячи із земельного фактору у доходності 400 грн./га при терміні оренди 10 років [8, с. 14].

Таблиця 2

Відображення об'єктів галузевого обліку у фінансовій звітності агрохолдингів, тис. дол. США

Актив/пасив	ТОВ «Агрохолдинг «Мрія», консолідована звітність, 2012 р., http://mriya.net/	ТОВ «Миронівський Хлібопродукт», консолідована звітність, 2012 р., http://mhp.com.ua/	ТОВ «Астарта Холдинг», консолідована звітність, 2012 р., http://astartakiev.com/ , ерпо	ТОВ «Кернел Холдинг», консолідована звітність, 2012 р., http://www.kernel.ua/
Галузеві об'єкти	458663,0	663336,0	336143,0	1008755,0
Баланс (частка галузевих об'єктів, %)	1353252,0 (33,9)	2488108,0 (26,7)	653820,0 (51,4)	2693343,0 (37,5)

Прорахувавши наслідки проведення оцінки прав користування землею і постановки їх на баланс, головний бухгалтер може проводити роз'яснювальну

роботу для фінансового (генерального) директора. Відповідно, він починає користуватися повагою управлінського персоналу і порівняно з ним займати

більш високу позицію. Саме тому не можна сказати, що головний бухгалтер є підлеглим фінансового (генерального) директора чи управляє ним. Оскільки відносини між ними не носять характер влади чи відповідальності, їх називають горизонтальними. Горизонтальні відносини дають можливість фінансовому (генеральному) директору виконувати свою роботу і саме він здатності головного бухгалтера інтерпретувати факти господарської діяльності та подавати бухгалтерську інформацію в доступній формі залежать можливості директора здійснювати оперативне і стратегічне управління. Зворотний зв'язок не менш важливий, адже головний бухгалтер повинен мати оперативний доступ до управлінських рішень для попередження можливого прояву негативних їх наслідків. Кількість таких горизонтальних зв'язків не може бути широкою, оскільки не дасть можливості оперативного управління господарською діяльністю. Це повинні бути формалізовані або неформалізовані пріоритетні зв'язки, які мають першочергове значення.

Як видно з рис. 1, головний бухгалтер не просто виконує операційну діяльність по зведенню і представленню бухгалтерської інформації, але і

повинен здійснювати управління бухгалтерською службою (формалізовані вертикальні зв'язки) та координувати роботу з фінансовим (генеральним) директором (формалізовані або неформалізовані горизонтальні зв'язки). Працівники бухгалтерської служби виконують свою оперативну роботу по формуванню інформації і хоча вони не мають повноважень менеджменту, без застосування ними знань і навиків у виконанні функціональних обов'язків процес управління є неможливим.

Досвід організації праці у вітчизняних агропромислових підприємствах показує, що в таких формуваннях перевага віддається централізованому підходу до управління без застосування горизонтальних зв'язків. Це позбавляє підприємства переваг децентралізації, зокрема, унеможлиблює прояв ініціативи працівників бухгалтерської служби в організації її роботи та збільшує відстань і час представлення менеджменту бухгалтерської інформації. Ефективність роботи такої бухгалтерської служби знижена. Тут горизонтальними є лише зв'язки між генеральним директором і службою внутрішнього аудиту, що досягається завдяки незалежності останньої.

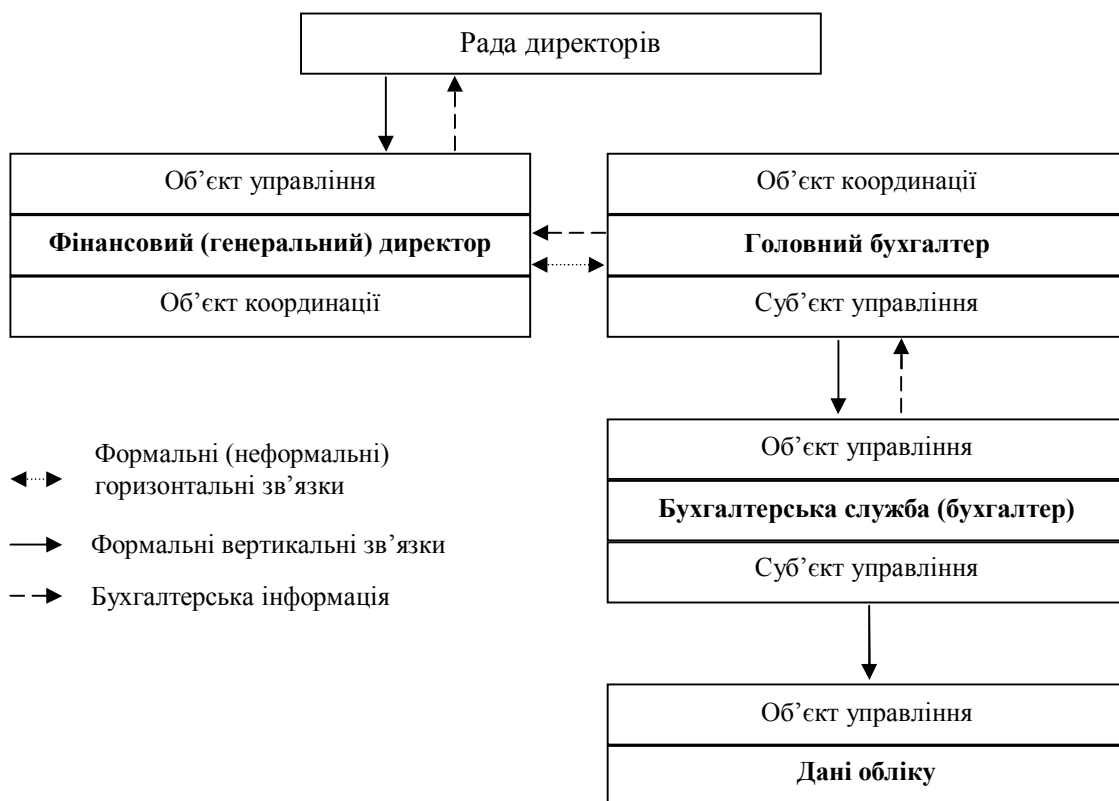


Рис. 1. Запропонована ієрархія управлінських зв'язків

Ієрархія управлінських зв'язків (де вищий рівень бухгалтерської служби перебуває у горизонтальних зв'язках координації, а середня ланка знаходиться у вертикальних відносинах управління) та показники ефективності бухгалтерської роботи були показані, як приклад результату історичного аналізу управлінської думки. Сама ж узагальнена класифікація наукових шкіл і теорій менеджменту

наведена нами в таблиці 3. Головна мета побудови узагальної класифікації наукових шкіл і теорій менеджменту – це пошук інструментів, які дали б можливість менеджменту агропромислового підприємства самостійно побудувати бухгалтерську роботу. Такими інструментами повинні стати **Наукові принципи управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі.**

Класифікація шкіл і теорій менеджменту: представники та їх основні ідеї

Школи і теорії менеджменту	Основні ідеї
Школа наукового менеджменту (1885-1920 рр.), Ф.У. Тейлор, Ф. і Л. Джілбретт, Г. Емерсон, Г. Гантт, Г. Форд	Виділення управління в самостійну науку; визначення принципів, методів наукової організації праці та її мотивації; раціоналізація виконання робіт і спеціалізація праці в управлінні
Теорія індустріального менеджменту (з 1886 р.), Г. Таун, Х. Мюнстерберг	Перехід від нагляду до раціональної організації праці з боку менеджменту
Теорія раціональної бюрократії (кін. XIX – поч. XX ст.), М. Вебер	Формування великих ієрархічних управлінських структур, виділення соціальної групи висококваліфікованих експертів-менеджерів
Школа соціальних систем (з 1916 р.), Д. Марч, Г. Саймон, А. Етціоні	Розгляд людини в соціальній групі як центру уваги в комплексі соціальних відносин організації
Школа класичного (адміністративно-функціонального) управління (1920-1950 рр.), А. Файоль, Д. Муні, А. Рейлі, Л. Гьюлік, Л. Урвік	Розробка універсальних принципів і функцій управління організацією в цілому
Школа людських відносин (1930-1950 рр.), Г. Мюнстерберг, М.П. Фоллет, Е. Мейо, Ф. Ротлісбергер, А. Маслоу	Обґрунтування неформального спілкування працівників у якості фактору мотивації, колектив розглядається як соціальна група
Поведінкові науки (кін. 50-х – 70-ті рр. XX ст.), К. Арджіріс, Р. Лайкерг, Д. Мак-Грегор, Ф. Герцберг	Підвищення ефективності організації за рахунок підвищення ефективності її людських ресурсів
Емпірична школа (з 1946 р.), Кубичек	Розробка рекомендацій для керуючих на основі одержання, обробки й аналізу практичних даних
Кількісний підхід (кін. 50-х – 80-ті рр. XX ст.)	Застосування методів кількісних обчислень, досліджень, моделювання і ЕОМ
Нова школа (з 1959 р.), М. Бір, Р. Люс, Д. Форстер, А. Голдберг	Використання точних наук і комп'ютерів в науці управління
Концепція «виробничої демократії». Дж. Коул, А. Горц	Залучення найманих працівників до участі в управлінні
Процесний (з кін. 1950-х рр.), системний (сер. 1970-х рр.) і ситуаційний (1980-ті рр.) підходи; П. Лоуренс, Дж. Лорш, Ф. Фідлер, У. Уайт	Управління розглядається як процес взаємопов'язаних дій (функцій), організація вивчається як система, набуває розвитку ситуаційне мислення менеджменту

Джерело: Складено автором на основі літературних джерел 2002-2011 рр. [16, с. 123-149; 10, с. 16-40; 14, с. 8-57; 11, с. 108-145; 12, с. 30-38].

Такі принципи ми спробуємо віднайти в процесі системного вивчення управлінської думки представників шкіл і теорій менеджменту через призму особливостей агропромислового виробництва, що мають безпосередній вплив на менеджмент.

За дослідженнями С.І. Дем'яненка на аграрний менеджмент у сільському господарстві впливає низка особливостей галузі [2, с. 20-22]. Ці особливості повинні враховуватись в Наукових принципах управління бухгалтерським персоналом аграрного сектору. Їх зведено до наступних:

- земля є основним засобом виробництва і потребує постійних заходів контролю за збереженням її родючості;
- засоби сільськогосподарського виробництва (земля, рослини, тварини) є нерухомими;
- сільськогосподарське виробництво – це процес управління біологічними перетвореннями, який залежить від кліматичних умов;
- сезонний характер обумовлює різну інтенсивність виробництва, виробничі цикли якого (підготовка ґрунту, посів, догляд, збір урожаю,

міжсезоння) не співпадають з календарними періодами (місяць, квартал, рік);

- не вся сільськогосподарська продукція є товарною, частина використовується у подальшому виробництві (органічні добрива – у рослинництві, кормові культури – у тваринництві);

- передумовою стримування урбанізації населення із сільській місцевості є розвиток соціальної інфраструктури.

Далі ми зупинимось безпосередньо на формулюванні Наукових принципів управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі.

Школа наукового менеджменту. Батько наукового менеджменту американець Ф.У. Тейлор (1856-1915) на початку XX ст. здійснив революцію у сфері управління шляхом введення наукової системи організації праці, яка включала калькуляцію собівартості по окремих замовленнях, точне визначення робочого часу і рухів (хронометраж), раціональний розподіл трудових прийомів, диференційну оплату праці, інструкційні картки, відділення планування від виконання. Ідеї Ф.У. Тейлора дають нам можливість виділити

перший Науковий принцип управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі (далі – Наукові принципи): принцип доведення кожного окремого працівника до максимально доступної йому продуктивності і диференційної оплати праці людині, а не посаді [17]. Цей принцип спрямований на подолання проблеми людського інстинкту природного ухилення від роботи (рестрикціонізм), а його дотримання в бухгалтерській службі передбачає виконання низки послідовних кроків: 1) підбір персоналу на основі ідеї «підприємство – це не філантропічний заклад»; 2) нормування витрат часу на виконання кожної з бухгалтерських операцій; 3) постановка кожному з бухгалтерів завдань, які є найбільш складними для нього; 4) встановлення надбавок і доплат для стимулювання індивідуальної продуктивності, необмеженої середніми нормами (за оперативність інформації в період збору урожаю, за оптимізацію податкових платежів на час реалізації сільськогосподарської продукції, за посилення інвестиційної привабливості підприємства при виході на ринки запозичень).

Послідовником Ф.У. Тейлора був інший представник школи наукового менеджменту – Г. Емерсон (1853-1931), який розробив дванадцять взаємозалежних принципів ефективності системи управління. Два з них нами покладено в основу наступних Наукових принципів: 1) чітке визначення цілей бухгалтерської служби, як висхідний пункт управління, 2) застосування письмових стандартних інструкцій з обліку і звітності для продуктивної роботи (досягнення максимального результату при мінімальних зусиллях). Перший передбачає окреслення цілей (наприклад, забезпечення постійної поінформованості керівників підрозділів про поточні результати сільськогосподарської діяльності) і доведення їх суб'єктом управління безпосередньо до виконавців. Якщо цілі не поставлені, чи не зрозумілі бухгалтерам, вплив на роботу бухгалтерської служби є неможливим. Другий принцип базується на розумінні Г. Емерсоном поняття продуктивності: «Справжня продуктивність завжди дає максимальні результати при мінімальних зусиллях» [17]. Реалізація цього принципу в бухгалтерській службі фактично означає, що працювати продуктивно – це значить застосовувати одну і ту ж відпрацьовану облікову політику (тобто нести мінімальні витрати) для забезпечення зіставності звітної інформації різних періодів та закріплення думки про прозорість підприємства у зовнішнього користувача (максимальна вигода).

Школа класичного (адміністративно-функціонального) управління. Концепцію наукового управління розвинув А. Файоль (1841-1925), який розглядав управління як безперервний процес, що включає шість окремих видів діяльності, зокрема і еккаунтінг (аналіз статистичних даних, інвентаризація, перевірки) [9, с. 29]. Саме цей французький вчений запропонував функції

управління, які і зараз успішно використовуються: планування, організація, підбір і розстановка кадрів, керівництво (мотивація) і контроль [5, с. 11]. Свої найважливіші ідеї А. Файоль об'єднав у чотирнадцять універсальних принципів ефективності управління, три із яких використані нами для означення наступних Наукових принципів: 1) єдність розпорядження, 2) підпорядкування індивідуальних інтересів загальним і 3) міра централізації [9, с. 29-30]. Принцип єдності розпорядження полягає в тому, що віддавати накази повинен лише один керівник і саме перед ним підлеглі несуть відповідальність щодо конкретної операції. В роботі бухгалтерської служби повинен бути виключений дуалізм підпорядкування: бухгалтери, які входять у комісію з оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції, комісію з інвентаризації активів і зобов'язань несуть відповідальність перед керівником підприємства (генеральним директором) за виконання його наказів з проведення такої оцінки та інвентаризації. Бухгалтерія зобов'язана дотримуватись наказів керівника про затвердження облікової політики, про організацію системи управлінського обліку та ін. Залежно від типу організаційної структури у своїй поточній роботі бухгалтери виконують розпорядження керівників груп (секторів) або головного бухгалтера. Інший принцип – принцип підпорядкування індивідуальних інтересів загальним – означає, що інтереси бухгалтерської служби, чи окремих бухгалтерів не можуть ставитись вище інтересів підприємства. Так, у період міжсезоння і дефіциту вільних коштів зацікавленість бухгалтерів у проходженні курсів з підвищення кваліфікації може бути відкладена до часу активних надходжень від реалізації продукції (послуг). Принцип міри централізації передбачає вибір централізованого чи децентралізованого підходу до управління бухгалтерською службою залежно від ситуації. Якщо в період відсутності сільськогосподарських польових робіт бухгалтери можуть самостійно розподілити право кожного на відпустку, то період збору врожаю потребує посиленого контролю бухгалтерської роботи з боку головного бухгалтера.

До класичної школи відносять також погляди автомобільного короля Г. Форда (1863-1947), який запропонував централізовану систему управління, що забезпечувала масове виробництво і базувалася на типізації, стандартизації та уніфікації продукції. У 30-х р. XX ст. Г. Форд запропонував власні дев'ять принципів управління [1], один з яких – точність як стандарт та якість продукції – може бути використаний в Наукових принципах. Продуктом бухгалтерської служби є інформація з характерною для неї високою точністю, тобто властивістю відображення детермінованих подій, які вже точно відбулися в минулому і дали основу для формування інформації в кожен конкретний момент часу. З точністю інформації тісно переплітається і її якість, характеристики якої окреслено ще у 1980 р. Радою зі

стандартів фінансового обліку США (FASB) у Положенні про концепцію фінансового обліку (Statements of Financial Accounting Conception – SFAC) № 2 «Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку». Ці характеристики мають трирівневу ієрархічну структуру: орієнтовані на споживача, первинні і вторинні. До першої групи відноситься зрозумілість і цінність інформації для прийняття рішень, до другої – релевантність (тобто своєчасність, прогностична цінність, цінність для зворотного підтвердження чи коригування зроблених прогнозів) і надійність (тобто представницька вірогідність, можливість перевірки), до третьої – можливість зіставлення (включаючи послідовність) та нейтральність. Стандарт також встановлює два кількісні обмеження інформації: вигоди від інформації повинні перевищувати її вартість та інформація повинна бути достатньою для здійснення судження [19].

Одним з авторитетних знавців організаційної структури був і М. Вебер (1864-1920), засновник раціональної теорії бюрократії, під якою німецький вчений розумів ієрархічний апарат професійних менеджерів, що забезпечує об'єктивність через формалізацію організації праці. Бюрократія, як на початку свого існування, так і сьогодні зустрічає широкий спротив через ірраціональні наслідки її введення: монополізація управління великими «статусними групами», усунення працівників від контролю і прийняття рішень; адміністративно правові та соціальні дії, спрямовані на підтримку самої бюрократії і т. ін. [10, с. 19]. Проте, для нас все ж таки значний інтерес представляє безособовий механізм формальної раціональності бюрократії, виходячи з якого можна сформулювати наступний Науковий принцип: формалізація організації праці для виключення особистої залежності, суб'єктивного свавілля та безправності бухгалтера. На рівні бухгалтерської служби цей принцип означає об'єктивну, безособову формалізацію організаційних процедур на всьому шляху професійної діяльності бухгалтерів. При прийомі на роботу відбір повинен здійснюватися не за критеріями особистої симпатії керівництва, а у відповідності з затвердженими підприємством вимогами до професійної компетентності, готовності дотримуватись корпоративних принципів і службової дисципліни. Ставши найманим працівником, головний бухгалтер (бухгалтер) зобов'язаний здійснювати свою роботу в межах колективного договору і посадової інструкції, які не тільки формують неупереджене ставлення керівника підприємства (генерального директора) до бухгалтерської служби при підписанні наказів, але і забезпечують безперервність бухгалтерської роботи через взаємозамінність бухгалтерів на період відпусток чи у випадках звільнення. Формалізація трудових відносин покликана нівелювати суб'єктивне свавілля, чітко встановити права і обов'язки головного бухгалтера (бухгалтерів) у відносинах з

керівником підприємства і в межах служби. Формалізація передбачає закріплення за бухгалтерами статусу найманих працівників, що означає не особисту залежність від керівництва, а підпорядкування трудовому законодавству і захищеність від довільного звільнення, наприклад, за відмову в понаднормовій роботі.

Логічного завершення школа класичного (адміністративно-функціонального) управління здобула в 50-60-х рр. XX ст. у працях англійців Л. Гьюліка та Л. Урвіка, які застосовавши синтетичний підхід систематизували праці попередників. Серед положень вчених на увагу заслуговують ідеї департаменталізації та діапазону контролю, які використані нами для обґрунтування однойменних Наукових принципів [6, с. 224-225]. Принцип департаменталізації повинен застосовуватись головними бухгалтерами незалежно від типів організаційних структур бухгалтерських служб і полягає в тому, що кожному новому бухгалтерському підрозділу (сектору) повинна бути виділена конкретна область завдань. Якщо перенести цей принцип на нові типи організаційних структур бухгалтерської служби, виділені М.М. Шигун [18], то у функціонально-секторній структурі цей принцип означатиме закріплення за секторами функціональних обов'язків з ведення обліку і складання звітності за окремими об'єктами (активами, розрахунками, витратами і т. ін.). У дивізіональній структурі бухгалтерської служби департаменталізація передбачає делегування первинного обліку бухгалтерським службам територіальних філій із наступним зведенням обліку за об'єктами та складанням звітності в центральній бухгалтерії, у конгломеративній структурі – делегування первинного обліку за об'єктами бухгалтерським службам територіальних філій із наступним зведенням обліку та складанням звітності в секторі звітності, у мережевій – заповнення первинних документів у центрах відповідальності і надання до них доступу через мережу Інтернет для зведеного обліку і складання звітності бухгалтерською службою.

З принципом департаменталізації тісно пов'язаний наступний Науковий принцип – діапазону контролю, – яким обґрунтовується положення про те, що одна людина може здійснювати ефективний контроль по відношенню лише до обмеженої кількості осіб. Дослідження вчених у сфері психології та людської поведінки довели, що кількісне обмеження ефективного контролю однією особою у сферах розумової діяльності складає 8 осіб. Тому в процесі формування підрозділів (груп, секцій) обліку в різних типах організаційних структур бухгалтерських служб необхідно враховувати, що кількість працівників такого підрозділу обліку не повинна перевищувати 10 осіб. В протилежному разі обсяги зв'язків між бухгалтерами і керівником підрозділу досягнуть такої значної кількості, що не дадуть можливість

останньому ефективно здійснювати не тільки контроль, але й жодну з інших функцій управління.

Свій вклад у розвиток адміністративного управління зробив і вітчизняний вчений Ф.Р. Дунаєвський (1887-1960), який очолював Всеукраїнський інститут праці в м. Харків та обґрунтував теорію розпоряджень. В якості Наукового принципу нами виділено наступний: розпорядження повинно бути забезпечене виконанням. Сам Ф.Р. Дунаєвський зазначав, що «розпорядження, яке не забезпечене виконанням, ... – це побажання, висловлене особою, яка займає адміністративну посаду, але не розпорядження» [6, с. 314-315]. Виконавцем вказівки в бухгалтерській службі може бути кожен із її працівників: бухгалтер, керівник підрозділу, заступник головного бухгалтера, головний бухгалтер. Отримавши розпорядження, працівник бухгалтерської служби повинен чітко усвідомлювати свою відповідальність як перед підприємством за його не виконання, так і перед законодавством – за його виконання. При цьому суб'єкт управління, який віддає розпорядження, повинен оцінювати можливості його не виконання ще до моменту постановки завдання і прагнути виконання не за рахунок особистих лідерських якостей, а завдяки налагодженій системі управління.

На зміну класичній школі управління у 30-50-х рр. ХХ ст. прийшла школа людських відносин, представники якої, широко використовуючи досягнення в галузі психології, соціології, людської поведінки, в центр досліджень поставили роль людського фактора у підвищенні ефективності організації праці. Вивчення соціально-психологічних відносин у групах людей дали можливість американці М.П. Фоллет (1868-1933) висунути ідею партисипативного менеджменту, тобто участі робітників в управлінні організацією [1]. Реалізація принципу участі бухгалтерів в управлінні бухгалтерською службою в якості Наукового принципу передбачає відсунення на другий план матеріальної зацікавленості як стимулу професійної діяльності і вихід на перше місце відчуття партнерства. Бухгалтери, думка яких враховується при прийнятті управлінських рішень на рівні служби, відчувають себе партнерами, рівними головному бухгалтеру, відчувають колективну відповідальність за спільну працю, що спонукає їх підвищувати її якість.

Теоретичні дослідження психологічних аспектів менеджменту отримали експериментальне випробування професором Е. Мейо (1880-1949), який довів, що мотивами трудової поведінки працівників є не тільки думка про матеріальне стимулювання, але і думка про них товаришів у роботі, про відносини з безпосереднім керівником, про своє підприємство [13, с. 29]. Виходячи з результатів експериментів цього американського вченого, наступний Науковий принцип нами сформульовано так: неформальний обмін інформацією між працівниками – це додатковий фактор трудової мотивації. Принцип

означає, що для того, щоб підвищити продуктивність працівників служби, головний бухгалтер повинен навчитись управляти групою людей, яка є складною соціальною системою з неформальними відносинами. Можливість неформального спілкування з іншими працівниками в неробочий час, турбота про потреби, інтереси, переживання працівників з боку керівництва сприятливо впливає на підвищення продуктивності праці. Людський фактор визначає конкурентоздатність кожного підприємства і саме людський капітал сьогодні розглядається вже не як витрати (оплата праці), а як актив підприємства, майбутні вигоди від використання якого можна оцінити і відобразити у звітності.

Прийоми управління міжособистісними відносинами були поглиблені в дослідженнях іншого американського вченого – А. Маслоу (1908-1970), який розробив всесвітньовідому ієрархічну теорію мотивації праці (піраміду потреб), де визначив два рівні «нижчих» (матеріальних) і три рівні «вищих» (духовних) людських потреб: фізіологічні (вода, їжа, житло), екзистенціальні (безпека існування, впевненість у завтрашньому дні, стабільність умов життєдіяльності, постійність соціуму, гарантування зайнятості), соціальні (турбота про інших і увага до себе), престижні (повага з боку «значних» осіб, службовий ріст) і духовні (самовираження в творчості) [10, с. 37]. Слідуючий Науковий принцип базується на престижному рівні потреб і для бухгалтерської служби означає те, що головний бухгалтер повинен розглядати престижні потреби бухгалтерів (статус, престиж, визнання і висока оцінка з боку оточуючих), як фактор трудової мотивації. Знаючи, що поведінка бухгалтерів мотивується потребою у визнанні їхнього високого професійного статусу, головний бухгалтер аналізує власні дії, спрямовані на задоволення цієї потреби. Шляхи вирішення потреби визнання професійного статусу різні: за рахунок самого головного бухгалтера (покращення умов праці), за рахунок керівника підприємства (нагородження, премії) та ін. Головний бухгалтер повинен також враховувати те, що на початку своєї професійної діяльності бухгалтер не відчуває потребу в статусному визнанні, а навіть навпаки прагне бути рівним іншим колегам і задовольняється невисоким заробітком. З плином часу у бухгалтерів, які мають вже певний стаж професійної діяльності, виникають престижні потреби (прагнення вищого заробітку, знайомств зі «значними» людьми, виділення із «сірої маси» колег). Для вітчизняних молодих бухгалтерів (до 30 років), зокрема і в аграрному секторі, престижні потреби утверджуються в якості фактора трудової мотивації навіть і в умовах незадоволеності попередніх рівнів потреб (в житлі, захисті). Тобто за рахунок статусу молодь прагне задовольняти свої «нижчі» потреби, що ставить під сумнів всю класичну ієрархію потреб. Для їхніх зарубіжних колег забезпечення статусу – це чи не основний мотив професійної діяльності. В той

Бухгалтерський облік

же час у старших бухгалтерів (50-60 років) потреба в статусному визнанні відпадає сама собою, адже ці фахівці прагнуть відпочинку від активного ведення професійної діяльності.

Ідеї міжособистісних відносин отримали подальший розвиток у **поведінкових науках** кін. 50-х – 70-тих рр. ХХ ст., в яких глибше вивчалися поняття влади, авторитету, лідерства; фактор комунікації в організації, а їх наукові підходи почали застосовуватись для підвищення ефективності цілої організації за рахунок поведінки кожного з працівників. Широке визнання отримали «теорія Х» (авторитарний стиль управління) і «теорія Y» (демократичний стиль управління), розроблені американським вченим Д. Мак-Грегором (1906-1964). Теорія Х припускає, що люди не люблять працювати, ледачі, уникають відповідальності і тому керівники повинні примушувати їх працювати, вимагати виконання посадових інструкцій і застосовувати строги покарання. «Теорія Y» базується на припущенні про те, що працівника не потрібно примушувати працювати, оскільки він відданий цілям організації, сам проявляє ініціативу, здійснює самоконтроль [1]. У практиці бухгалтерської служби найбільш ефективною буде комбінація Х і Y стилів управління, а тому слідує Науковий принцип можна сформулювати так: комбінація «теорії Y» для оперативного управління з «теорією Х» для періодичного контролю. Цей принцип означає, що в період високої інтенсивності праці (наприклад, в граничні терміни подання фінансової, податкової звітності) головний бухгалтер повинен застосовувати теорію Х в управлінні службою, тобто активізувати деталізований контроль за бухгалтерською роботою, особисто відпрацьовувати рішення, подавляти ініціативу підлеглих. В інші періоди (зокрема, початок місяця, кварталу, року) головний бухгалтер повинен здійснювати загальне управління із залученням бухгалтерів до прийняття рішень. При цьому керівнику бухгалтерської служби, перш-за все, необхідно враховувати негативні наслідки від застосування «теорії Х»: незадоволення умовами праці та робота під тиском викликає пасивність, небажання брати на себе відповідальність, опір нововведенням. Ці наслідки і покликане нівелювати періодичне застосування демократичної «теорії Y», при якій підлеглі задовольняють потреби в реалізації своїх ідей в процесі прийняття управлінських рішень.

Теорії Х та Y отримали подальший розвиток в теорії стилів управління Р. Лайкерта (1903-1981), в якій вчений довів, що ефективність господарської діяльності визначається вибором однієї з чотирьох моделей організації роботи працівників: моделі, орієнтованої на жорстке управління; моделі частого делегування підлеглим права прийняття рішень; моделі значної довіри підлеглим і моделі, орієнтованої на колегіальне управління та делегування повноважень [6, с. 424-425]. Остання є найбільш прийнятною у бухгалтерській службі, а

тому слідує Науковий принцип зводиться до застосування моделі повної довіри, орієнтованої на колегіальне управління бухгалтерською службою. Ця модель є найбільш ефективною, оскільки мотивує бухгалтерів до професійної діяльності через залучення їх до процесу прийняття рішень, надання їм можливості реалізації власних ідей, відношення до працівників як до особистостей. Співучасть в бухгалтерській роботі, відчуття бути частиною команди спонукає бухгалтерів до відповідальності, яка виходить за межі розпорядчих інструкцій, тобто неформальна організація праці комплексно доповнює формальну. Повна довіра передбачає вільний обмін професійних думок між головним бухгалтером і бухгалтерами для виявлення проблем у роботі та відпрацювання шляхів її покращення. В такій службі комунікація здійснюється не тільки зверху-вниз, але й налагоджуються горизонтальні зв'язки. При цьому процес прийняття рішень носить децентралізований груповий характер, і завдання кожного бухгалтера співпадають із цілями підрозділу (групи).

Дещо по-іншому стилі управління розглядав американський соціолог А. Етціоні (1929 -), який обґрунтував два підходи до налагодження відносин з підлеглими (базуючись або на дружбі або на страху) і запропонував концепцію страху і любові [6, с. 428]. На нашу думку, реалізація цієї концепції на рівні бухгалтерської служби є досить актуальною і дозволяє сформувати наступний Науковий принцип – принцип побудови відносин на основі персонального та позиційного впливу. Для підвищення ефективності роботи бухгалтерської служби головний бухгалтер не повинен будувати відносини з бухгалтерами виключно на дружбі (персональний вплив) або виключно на страху (позиційний вплив). Оскільки персональний вплив сам по собі носить короткостроковий характер через відсутність страху покарання за невиконання завдання, а позиційний вплив більш довгостроковий, саме завдяки відчуттю персональної відповідальності, головний бухгалтер може використовувати той, чи інший вид впливу або періодично залежно від кожної конкретної ситуації, або по відношенню до різних груп обліку. При цьому не слід забувати, що відносини, засновані на страху, хоч і довгострокові, все ж мають межу, перехід за яку викликає опортуністичну поведінку. При цьому також слід враховувати рівень компетентності кожної групи обліку (професійний досвід, кваліфікацію, самоконтроль). На групу з низьким рівнем компетентності більш ефективним буде позиційний вплив з чіткою орієнтацією на виконання завдання, а на групу з високим рівнем – персональний вплив з орієнтацією на міжособистісні відносини. Частіше застосування другого підходу в управлінні підрозділами (групами) обліку вказує на готовність всієї бухгалтерської служби до децентралізації та високий рівень самоконтролю персоналу.

Розглянуті школи менеджменту (тейлоризм, адміністративна бюрократія, гуманні відносини)

стали базою для формування сучасних теорій менеджменту, таких як ситуаційний підхід, який набув розвитку в 80-х рр. XX ст. і заснований на ідеї про те, що стратегія управління повинна будуватися в залежності від змін зовнішнього середовища і самої організації (умов ринку, типу технологій виробництва і організації виробництва, соціально-психологічного типу особистості і трудового колективу) [7, с. 8]. Згідно з ситуаційним підходом тип організаційної структури бухгалтерії (внутрішнє середовище) може носити централізований характер у більш стабільному зовнішньому середовищі, і бути більш гнучким, адаптивним, децентралізованим у нестабільному зовнішньому оточенні. Тому слідує Науковий принцип нами сформульовано, як принцип гнучкості управлінських рішень при зміні внутрішнього та зовнішнього інституціонального середовища. Він потребує від головного бухгалтера навиків ситуативного мислення, тобто знань альтернативних методів прийняття рішень, готовності відійти від універсальних принципів управління, здатності інтерпретувати різні ситуації, досвіду в прогнозуванні наслідків зміни управлінських методів. Цей принцип є більш актуальним для бухгалтерських служб вертикально інтегрованих суб'єктів аграрного сектору, в яких постійно відбуваються зміни обсягів земельного банку та напрямків господарської діяльності, пов'язані з поглинанням інших сільськогосподарських підприємств чи диверсифікацією вже приєднаних.

Ще одним із широко розповсюджених сучасних теоретичних підходів стала концепція організації, що навчається П. Сенжа (кін. 70 – поч. 80 рр. XX ст.), головна ідея якої полягає у системному мисленні та постійному навчанні не тільки менеджерів, але і всього персоналу. Автору належить думка про те, що «тільки швидкість організаційного навчання може бути надійним джерелом конкурентних переваг» [15, с. 361]. Оскільки ця теза стосується всіх працівників підприємства, то наступний Науковий принцип зводиться до конкретизації його ролі серед бухгалтерів: постійне навчання бухгалтерської служби. Головне завдання цього принципу полягає в тому, щоб через процес групового навчання та самонавчання бухгалтерів виявити індивідуальні та колективні здібності, залучити працівників бухгалтерії різних рівнів до процесу системного мислення і обов'язково перевірити їхні професійні судження на практиці. Без колективного діалогу і дискусій, заохочення самонавчання, обміну професійними думками між бухгалтерами головні бухгалтера приречені бути відірваними від реальності та впроваджувати не обговорені абстрактні ідеї.

Заключним сучасним підходом до організації праці та управління, який необхідно враховувати в роботі бухгалтерської служби, є концепція телеком'юнінгу (дистанційна робота), започаткована американським спеціалістом Д. Найлсом у період прискорення розвитку ІТ-індустрії (кін. 70-х рр. XX ст.) [6, с. 448]. При телеком'юнінгу телекомунікації та інтернет-технології використовуються співробітниками для ведення трудової діяльності не в офісному приміщенні, а на відстані (вдома). Застосування телеком'юнінгу є раціональним серед бухгалтерів із досвідом роботи, які не потребують відпрацювання професійних навиків і обміну професійними знаннями з колегами. Він є досить актуальним для забезпечення роботою бухгалтерів віддалених сільських населених пунктів з відсутнім належним транспортним сполученням. Зважаючи на це, останній Науковий принцип ми сформуємо, як принцип застосування телеком'юнінгу серед бухгалтерів зі значним рівнем самоконтролю. Реалізація цього принципу в бухгалтерській службі дає низку конкретних переваг, в першу чергу, самим бухгалтерам: зменшення матеріальних витрат на проїзд до місця роботи, звільнення часу для виконання додаткових завдань, можливість паралельно вирішувати проблеми сімейного життя, гнучкий графік роботи, збереження професійних навиків на відстані, підвищення продуктивності праці та ін.

Отже, проведений нами історичний аналіз теорій менеджменту, наукових шкіл та вивчення сучасних підходів до організації і управління господарською діяльністю дозволили нам визначити дев'ятнадцять наукових принципів управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі (рис. 2).

Висновки. Запропоновані в результаті дослідження Наукові принципи спрямовані як на організацію бухгалтерської роботи так і на управління бухгалтерським персоналом, вони носять гнучкий характер і їх застосування повинно враховувати розміри бухгалтерської служби та зміни інституціонального середовища в конкретний момент часу. Використання тих чи інших Наукових принципів дозволяє підвищити ефективність бухгалтерської служби, яка вимірюється непрямими (економія витрат робочого часу, економія витрат на штрафи контролюючих органів) і прямими (рівень ініціативи у самовдосконаленні кожного, самоконтролю і самоорганізації) показниками. Ці принципи не носять завершений характер, їх зміст і кількість відкриті для внесення в них змін і доповнень, які базуються на аналізі нового емпіричного досвіду.

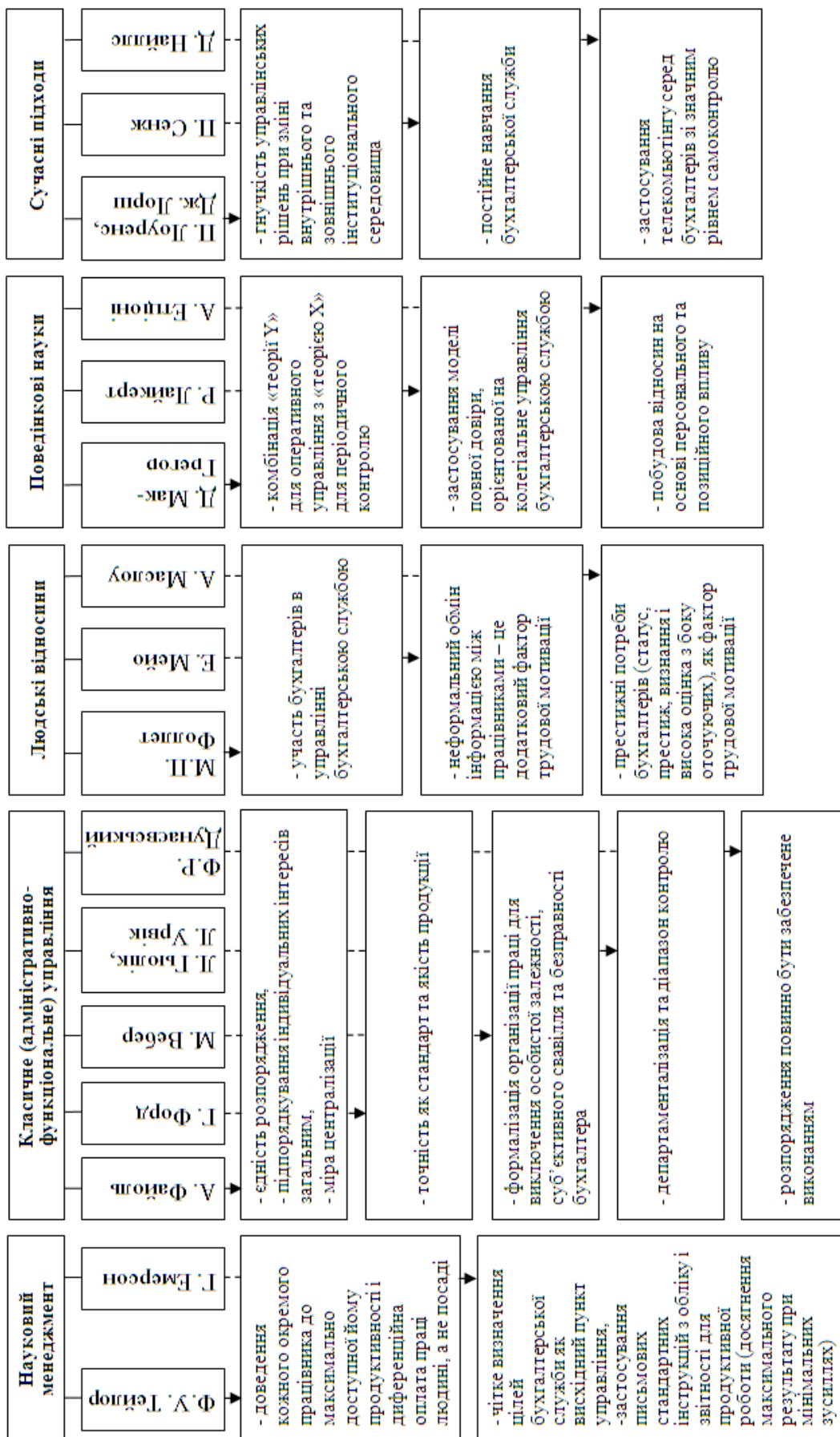


Рис. 2. Наукові принципи управління бухгалтерським персоналом в аграрному секторі

4 Список використаних джерел

1. *Баєва О.В.* Менеджмент у галузі охорони здоров'я [Електронний ресурс]. – http://pidruchniki.ws/1781040937372/meditsina/menedzhment_u_galuzi_ohoroni_zdorovya_-_bayeva_ov.
2. *Дем'яненко С.І.* Менеджмент аграрних підприємств: [навчальний посібник] / С.І. Дем'яненко; [рец.: В.М. Нелеп, М.Й. Хорунжий, О.Д. Гудзинський; ред. М.М. Коцупатрий]. – К.: КНЕУ, 2005. – 347 с.
3. *Друкер П.Ф.* Менеджмент: задачи, обязанности, практика: [учебное пособие]: / П.Ф. Друкер; [ред.: С.Н. Тригуб, О.И. Медведь; пер.: Т.А. Мороз, А.Н. Свирид, Ю.А. Полонской]. – М.; Санкт-Петербург; К.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 992 с.
4. *Жук В.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
5. *Кабушкин Н.И.* Основы менеджмента: [учеб. пособие] / Н.И. Кабушкин. – 5-е изд., стереотип. – Мн.: Новое знание, 2002. – 336 с.
6. *Кравченко А.И.* История менеджмента: [учебное пособие для вузов] / А.И. Кравченко. – 5-е изд. – М.: Академический Проект: Трикста, 2005. – 560 с.
7. *Красильников В.И.* Основы менеджмента: [учебное пособие] / В.И. Красильников, Д.В. Хавин. – Н.Новгород: Нижегород. гос. архит.- строит. ун-т, 2005. – 186 с.
8. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, Ю.С. Бездушна та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.
9. Основы менеджмента: [учеб. для вузов] / [Д.Д. Вачугов, Т.Е. Березкина, Н.А. Кислякова и др.]; Под. ред. Д.Д. Вачугова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Высш. шк., 2005. – 376 с.
10. Основы теории менеджмента: [учеб. пособие] / [под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. Е.В. Горголы]. – Ярославль: ЯГПУ, 2010. – 92 с.
11. *Осовська Г.В.* Основы менеджменту: [підручник] / Г.В. Осовська, О.А. Осовський. – Видання 3-тє, перероблене і доповнене. – К.: «Кондор», 2006. – 664 с.
12. *Оспіцев В.І.* Основы менеджменту: [навчальний посібник] для студентів напрямів підготовки 1004 «Транспортні технології» і 0502 «Менеджмент» / В.І. Оспіцев, О.І. Костенко, Д.О. Пруненко. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 351 с.
13. *Рульєв В.А.* Менеджмент: [навч. пос.] / В.А. Рульєв, С.О. Гуткевич. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 312 с.
14. *Семенов А.К.* Основы менеджмента: [учебник] / А.К. Семенов, В.И. Набоков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2008. – 556 с.
15. *Сендж П.* Пятая дисциплина: Искусство и практика самообучающихся организаций / Питер Сендж. – Руководитель проекта Макс Васильев. – Харьков, 2006. – 384 с.
16. *Скворцов Н.Н.* Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 книгах. Книга 1. От стагнации к стабилизации. Практ. рук. / Н.Н. Скворцов; ред. В.П. Давыдова; [рец. І.В. Вечеринський]. – К.: «Вища школа», 2002. – 222 с.
17. *Шевчук Д.* История менеджмента: учебное пособие [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kazez.net/book_44111.html.
18. *Шугун М.М.* Нові типи організаційних структур бухгалтерських служби та їх розвиток [Електронний ресурс]. – http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_1/51.pdf.
19. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 «Qualitative Characteristics of Accounting Information» [Електронний ресурс]. – <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnoache=true&blobwhere=1175820900526&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.