

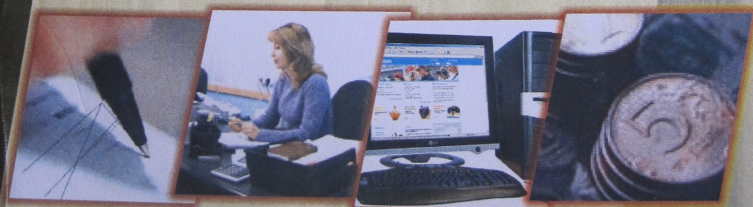


О.В. КАРПЕНКО

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК:

організація, методологія,
методика викладання

МОНОГРАФІЯ



УДК 330.53+657
ББК 65.052.9(4Укр)21
К26

*Рекомендовано до друку вченою радою
Полтавського університету споживчої
кооперації України від 15 грудня 2004 р.*

Рецензенти: *Нападовська Л.В.*, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету, професор, д.е.н.; *Петрик О.А.*, професор кафедри аудиту Київського національного економічного університету, д.е.н.

Карпенко О.В.

К26 Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

ISBN 966-7971-22-8

Монографія присвячена дослідженню організації та методології управлінського обліку та методиці його викладання у вищій школі та післядипломній перепідготовці. У ній теоретично сформовано, методично розроблено і практично перевірено системоутворюючі положення науки управлінського обліку та основи методики її викладання у вищій школі.

Поставлені автором проблеми ґрунтуються на вирішенні теоретико-методологічних питань, пов'язаних з розвитком та становленням управлінського обліку в Україні.

Монографія буде корисною науковим працівникам, які досліджують проблеми управління витратами, вдосконалення інформаційної підтримки прийняття рішень, викладачам, студентам, працівниками відділів управлінського обліку та фінансовими керівникам, менеджерам, будь-кому, хто приймає управлінські рішення.

УДК 330.53+657
ББК 65.052.9(4Укр)21

ISBN 966-7971-22-8

© Карпенко О.В., 2005 р.
© Полтавський університет споживчої
кооперації України, 2005 р.

ПЕРЕДМОВА

Якісні зміни у розвитку українського суспільства, технологічні зрушення у виробництві, прогрес науки, розробка національної моделі бухгалтерського обліку вимагають від фахівців обґрунтувань теоретичних засад управлінського обліку, який має досить тривалу історію у зарубіжних країнах. Вважається, що як професійна діяльність управлінський облік почав свій розвиток з п'ятидесятих років минулого століття. В кінці XX століття дослідниками поставлено низку проблемних питань методології та організації управлінського обліку. Авторами запропоновано певні підходи до підбору його методик у конкретних ситуаціях. Значний внесок у наукове та практичне дослідження зазначених проблем зробили такі українські вчені та практики як Чумаченко М.Г., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Пушкар М.С., Зубілевич С.Я., Сопко В.В., Сухарева Л.О. Останнім часом з'явилося багато публікацій з проблем управлінського обліку, в тому числі монографія та докторська дисертація Нападовської Л.В. Беззаперечно, цікавими є праці колег із Росії: Шеремета А.Д., Палія В.Я., Вахрушиної М.А., Ніколаєвої О.Є. та Шишкової Т.В., Карпової Т.П., Кіндратової І.Г. Захищені дисертації, які розкривають наукові проблеми теорії та методології управлінського обліку в різних галузях господарювання. Проте ряд актуальних питань залишається нерозкритими, спостерігається неоднозначне тлумачення категорій та понять, принципів науки. Для успішного розвитку та широкого запровадження управлінського обліку в практику українських підприємств необхідне вивчення зарубіжного досвіду та його адаптація до сучасних умов функціонування вітчизняних підприємств.

На думку автора, методологічні проблеми виступають на перший план, оскільки їх вирішення сприятиме більш активному практичному запровадженню управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Усе це зумовило зміст і спрямованість монографії, в якій теоретично сформовано, методично розроблено і практично підтверджено системоутворюючі положення науки управлінського обліку та основи методики її викладання у вищій школі.

Структура монографії логічно відповідає філософсько-методологічним основам наукового дослідження і враховує сходження від простих абстрагувань і висновків до системоутворюючих узагальнень.

Загальна мета і наукові підходи до дослідження визначили структуру монографії. Весь матеріал розкрито у трьох частинах.

В першій частині ми досліджуємо місце управлінського обліку в системі управління сучасним підприємством та підходи до його організації. У другій частині – розгорнуто викладаємо проблемні питання методології управлінського обліку, виходячи із особистого багаторічного досвіду роботи на педагогічному

факультеті по підготовці викладачів бухгалтерського обліку у Міжгалузовому інституті підвищення кваліфікації та перепідготовки спеціалістів споживчої кооперації, Полтавському регіональному відділенні ФПБАУ. Третю частину присвячуємо основам дидактики, якими повинен володіти той, хто передає знання з управлінського обліку іншим.

У монографії розглянуто сучасні аспекти управлінського обліку, між тим ще залишилися методологічні проблеми, які потребують подальшого розгляду.

Основними питаннями, які піднято і розглянуто у роботі, є:

- становлення та розвиток управлінського обліку;
- підходи до організації управлінського обліку;
- нормативне регулювання;
- принципи професійної етики;
- проблеми теорії управлінського обліку;
- сутність практичних методик;
- проблеми методики викладання управлінського обліку у вищій школі та післядипломній освіті.

На основі аналізу та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду автором зроблено конкретні висновки та внесено пропозиції щодо удосконалення організації та методології управлінського обліку. При цьому автор намагався доповнити існуючі у сучасній науці уявлення про управлінський облік.

Посилення уваги до вивчення методологічних і прикладних аспектів управлінського обліку як науки на сучасному етапі обумовлено потребою створення якісної системи інформаційної підтримки прийняття рішень. Розвиток ринкових відносин різко змінив рівень нестабільності внутрішнього та зовнішнього середовища вітчизняних підприємств. Перед системою управління постало широкі коло принципово нових завдань, пов'язаних із визначенням ефективної стратегії та тактики підприємницької діяльності в умовах загострення конкуренції, які не можуть бути розв'язані, виходячи лише із досвіду, набутого раніше. В свою чергу, складність та новизна управлінських проблем створили додаткове навантаження на систему бухгалтерського обліку, вимагаючи її адаптації до специфічних інформаційних потреб управління. Все це зумовило наявність проблем, які можна об'єднати в дві групи. До першої ми б віднесли кадрові проблеми: підвищення кваліфікації як бухгалтерів, так і менеджерів, до другої групи – теоретико-методологічні проблеми.

З одного боку, залишається необхідним пізнання та осмислення різноманітних аспектів зарубіжних систем управлінського обліку: факторів і причин виникнення, динаміки розвитку, суті та структури, історичних тенденцій та національних особливостей, перспектив подальшого розвитку, переваг використання.

З іншого боку, є необхідним вивчення та переосмислення багатьох національних традицій обліково-аналітичної школи, оскільки в теорії та практиці вітчизняного бухгалтерського

обліку використовувалися і використовуються окремі елементи управлінського обліку: облік за видами витрат, місяцями виникнення і центрами відповідальності; об'єктами калькулювання; нормативний облік; системи аналізу, планування і контролю тощо.

Наша зацікавленість обліком в управлінні виникла у 80-х роках минулого століття, коли ми проводили дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук проблем обліку та аналізу накладних витрат.

Результати досліджень, викладені у монографії, доповідалися, обговорювалися та отримали схвалення на науково-практичних конференціях у навчальних закладах Києва, Полтави, Житомира, Тернополя, Донецька та регіональних науково-практичних семінарах. Вони були апробовані у процесі здійснення проекту «Реформа бухгалтерського обліку в Україні», що виконувався компанією *IBTCI* за підтримки Агентства Сполучених Штатів Америки з міжнародного розвитку *USAID* та проекту, здійснюваного Консорціумом з удосконалення бізнес-освіти в Україні за підтримкою *USAID* у процесі навчання викладачів та бухгалтерів-практиків.

Автор буде вдячний тим, хто висловить свої зауваження та побажання щодо змісту цієї роботи.

Монографія буде корисною науковим працівникам, які досліджують проблеми управління витратами, вдосконалення інформаційної підтримки прийняття рішень, викладачам, студентам, працівникам відділів управлінського обліку та фінансовим керівникам, менеджерам, спеціалістам, які приймають управлінські рішення.

ЧАСТИНА І. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

РОЗДІЛ 1. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством

У цьому розділі ми дослідимо безпосередню залежність управлінського обліку від потреб системи управління у історичному аспекті, покажемо відмінності концепції управлінського обліку в епоху індустріальних та епоху інформаційних технологій, сформулюємо основні підходи до організації управлінського обліку з урахуванням національних традицій та зарубіжного досвіду, що дасть можливість досліджувати питання його методології.

1.1. Удосконалення управління підприємством і його вплив на побудову системи обліку

Виникнення примітивних форм управління безпосередньо пов'язано з розвитком суспільства, обміном та розподілом праці. Індустріальна революція спричинила розвиток нових аспектів управління, які, в свою чергу, зумовили потребу в якісно іншій інформації. Ще в середні віки на англійських мануфактурах сформувався фінансовий облік. У середньовіковій Англії учасники гільдій використовували інформацію про вартість витрачених матеріалів та праці, щоб запевнити клієнтів у якості та інших перевагах виготовленої продукції.

На початку XIX ст. завдання управлінців змінились. Організації почали укладати угоди з іншими незалежними підприємствами, щоб виконувати індивідуальні функції у виробничому процесі. Після узгодження обсягів угод із зовнішніми партнерами готувався фінансовий звіт, щоб оцінити вірогідність доходності підприємства.

Витоки сучасного підходу можуть прослідковуватися з появою управляючих, ієрархічних підприємств на початку XIX ст. (арсенал, текстильні фабрики). Виробничий процес був поетапним у межах однієї організації. Виникла потреба в інформації для оцінки ефективності внутрішніх виробничих процесів, які могли б бути виміряні як продукти внутрішнього переміщення. Наприклад, на текстильній фабриці для оцінки ефективності внутрішніх виробничих процесів були введені оцінки за фунт прядіння, ярд ткацтва.

Найбільшим поштовхом у створенні нових систем управління вважається поява залізниць. Їх бурхливий розвиток припадає на середину XIX ст. У цей же період почав застосову-

ватися телеграф, який допомагав менеджерам залізниць управляти інформацією на великих відстанях. Були розроблені нові оціночні показники: вартість за валову мильо-тонну, вартість за мильо-пасажира, коефіцієнт використання рухомого складу.

Нові оціночні показники були прийняті та удосконалені у сталеварному виробництві. Ендрю Карнегі постійно вишукував можливості оптимізації рівня і структури витрат у порівнянні з конкурентами. Від ідеї свого менеджера був вимаршировано інформаційні витрати як удиромову, нутяжків і державного

механіка до головного інженера Мідвейльської сталеливарної компанії і на практиці боровся з нераціональними трудовитратами. «Батько наукового менеджменту» – висічено на його надгробному пам'ятнику у Філадельфії. На його думку, наукове управління є засобом, що дозволяє зекономити працю. Його ідеї розділяли Ф. Гільберт (винахідник хронометражу), Л. Гілберт, М. Фоллет, Ле Шательє (автор книги «Філософія системи Тейлора»).

Якщо Ф. Тейлор та його прибічники здебільшого починали свою кар'єру з простих робітників, то представники школи адміністративного управління мали досвід керівної роботи на високих посадах у великому бізнесі. Прибічниками цієї школи були А. Файоль (керуючий французької компанії по видобутку вугілля), Л. Урвік (британський консультант з питань управління).

Найвизначнішою фігурою, яку дала науці управління Європа в першій половині XX ст., вважається Анрі Файоль (автор робіт «Теорія адміністрації», «Загальне і промислове управління»).

Обидві школи розвивалися паралельно. Розбіжності між ними полягали у рівнях організації: Тейлор орієнтувався на управління на рівні цеху, а Файоль – на рівні керівництва (адміністрації).

Особливу роль відіграла адміністративна (класична) школа управління, автори якої прагнули до створення і реалізації універсальних принципів управління: розподілу праці, повноважень і відповідальності, дисципліни, одноголосності, підлеглості особистих інтересів загальним, винагороди персоналу, ініціативи, корпоративного духу.

Найбільш співзвучна із сучасною сутністю управлінського обліку стала «школа людських стосунків», прихильники якої витрати і доходи розглядали через призму взаємозв'язку з конкретними особистостями (соціальний аспект). Лідерами цієї школи стали соціологи та психологи, наприклад, Е. Мейо (1880-1949 pp.), професор Гарвардської вищої школи ділової адміністрації, науковець-дослідник.

Четвертою школою є наука про поведінку, яка ґрунтується на врахуванні аспектів соціальної взаємодії, мотивації, влади і авторитету, організаційних структур, комунікацій, лідерства. Особливу увагу її прибічники приділяли концепції зміни змісту трудового життя. Метою підвищення ефективності діяльності вбачали зростання активності кожного індивіда.

Книга Ф. Тейлора «Принципи наукового управління» стала початком визнання управління як науки та самостійної галузі наукового дослідження. Ф. Тейлор висунув і реалізував ідею постійного контролю за продуктивністю праці робітника. Були розроблені стандарти, за якими оцінювалися кількість та якість робочої сили та матеріалів, що повинні використовуватися у ідеальних умовах виробництва, тобто спочатку розраховувались стандартні витрати, які використовувалися для оцінки фактично понесених витрат на виробництво. Основна увага приділялася прямим витратам, оскільки вузька спеціалізація підприємств не обумовлювала потреби у контролі за формуванням непрямих витрат. Основна увага приділялася витратам, які могли бути прямо віднесені на готовий продукт. Непрямі витрати розподілялися пропорційно до прямих. Це дозволяло швидко і легко одержувати оціночні показники витрат на одиницю продукції.

Поява проблеми обліку та контролю непрямих витрат, пошуку найефективнішого їх розподілу обумовлена появою підприємств, (наприклад, машинобудівельні) які почали виробляти різноманітні вироби і мали значну частку непрямих витрат. Але на той час їм особливої уваги не приділяли. Найпростішою процедурою розподілу непрямих витрат було включення їх до собівартості за ставкою, при розрахунку якої у знаменнику використовували очікувану суму трудових витрат. Між тим, мали місце спроби використовувати машино-години замість трудових норм за видами продукції, які через незвичності та трудомісткість робіт на практиці не знайшли поширення.

Оскільки виробництвом керували переважно інженери, різні аспекти управління підпорядковувалися проблемі підвищення ефективності виробничого процесу. Розвиток і вдосконалення виробничого процесу призвів до появи у другій половині XIX ст. аналітичної бухгалтерії, метою якої був облік витрат, калькулювання собівартості з метою управління рентабельністю.

На початку XX ст., коли з'явилися корпорації, у менеджерів виникла потреба в інформації для координації діяльності підприємств вертикального підпорядкування, раціонального вкладення капіталу у різні сфери діяльності.

У подальшому менеджери зацікавилися в показнику, який характеризував *прибуток на інвестований капітал*. Це дозволяло їм визначати комерційний успіх як кожної операційної одиниці, так і підприємства загалом. Цей показник був відомий

ще з 20-х років XIX ст. Його широко використовували на *General Motors* та інших великих корпораціях, але у подальшому опануванні світового ринку гігантськими корпораціями потрібні були нові підходи до інформаційного забезпечення прийняття рішень. У їх надрах почав зароджуватися управлінський облік, який забезпечував можливість мати інформацію про децентралізовані дії у межах корпорації.

Концентрація промислового капіталу до 1920 р. знизилася, що зумовило можливість встановлювати монополні ціни. Це підсилило залежність прибутку від організації виробництва та ефективності використання ресурсів. У таких умовах фактична калькуляція не дозволяла приймати якісні оперативні рішення. Усереднена собівартість кінцевого виробу у багатьох структурних підрозділах не відображала усіх нюансів формування собівартості, викривляючи відповідальність за перевитрати ресурсів. Назріла потреба у створенні нових систем обліку.

Зміни у технологіях, на транспорті, зв'язку, розвиток банків обумовили можливість успішного розвитку масштабних підприємств, які могли заробляти свої прибутки саме за рахунок розмірів підприємств. Разом із зазначеними змінами відбувалися зміни у підходах до вимірювання понесених витрат. Нові системи визначали загальні цілі децентралізованим менеджерам і забезпечували управління зі зворотнім зв'язком. Дослідники розвитку управлінського обліку зазначають, що для розвитку його методології роки від 1925 до 1985 не мали суттєвої новизни [35, с. 9]. Причини цього явища і досі є предметом дискусій. Частиною причин є попит на інформацію про собівартість продукції для фінансових бухгалтерських звітів. Цікаві ідеї щодо розподілу непрямих витрат, які виникли раніше, не використовувались на практиці. Зберігалось розмежування фінансового та управлінського обліку у компаніях, розташованих у німецькомовних країнах. Західні компанії самостійно вирішували, коли витрати від ведення фінансового та управлінського обліку стають дорожчими відносно отриманих вигод.

Між тим, мають місце дослідження, за результатами яких в окремий історичний етап виділено період після другої світової війни. У перші післявоєнні роки рівень обліку виробничих витрат і калькулювання був досить низьким. Лише 15 % компаній калькулювали собівартість продукції за виробами. Так, Чумаченко М.Г. ще на початку 80-х років XX ст. чітко сформулював особливості управлінського обліку та його сутнісну характеристику. Ним відслідковані історичні аспекти розповсюдження управлінського обліку у практику американських компаній [128, с. 5-8]. У післявоєнний період система

«стандарт-кост» почала застосовуватись, оскільки відповідала принципам школи «людських відносин». Так, завдяки їй можна було виявляти людські реакції на встановлені стандарти та контроль. Удосконалювалися статистичні методи, які застосовувались при аналізі відхилень від стандартів.

Зацікавленість у інформації про виробничі витрати у розрізі окремих виробів у американських бізнесменів відзначається у п'ятидесяти та шістидесяти роки. Поняття «облік виробництва» (*«cost accounting»*) частіше почали замінювати поняттям «управлінський облік» (*«management accounting»*). Отже, акцент ставився на використання інформації, підготовленої із застосуванням заздалегідь розроблених бюджетів, інформації, яка включала оцінки різних альтернативних варіантів управлінських рішень, обґрунтованих на оцінці витрат (собівартості).

Починаючи з 1952 р., своє розповсюдження одержав облік витрат за центрами відповідальності, у розрізі яких готувалися бюджети та внутрішня звітність. Вважається, що до кінця 60-х років завершилось формування управлінського обліку як самостійної науки, що було закономірним явищем, зумовленим бурхливим розвитком економіки США та посиленням ролі управління у виробництві. Так, в обробній промисловості з 1947 по 1960 роки обсяг виробництва продукції зріс на 64 %, загальна зайнятість – на 7 %, чисельність робітників скоротилася на 4 %, а інженерно-технічних працівників та управлінського персоналу зросла на 63 % [103, с. 20].

Протягом 80-х років минулого століття з'являються нові форми управлінського обліку, що було зумовлено усвідомленням компаніями можливостей використання внутрішніх переваг на конкурентному ринку. Причинами запровадження на новому рівні управлінського обліку стали: необхідність забезпечення зобов'язань перед партнерами по якості виробів у процесі проектування, виробництва та реалізації; скорочення рівня запасів, застосування методу закупки «точно в термін»; створення дистрибуторних систем.

В новій економічній ситуації виявилось, що для деяких підприємств гальмом для запровадження нових технологій та процесів виробництва є старі підходи до накопичення інформації про витрати. Так, наприклад, на практиці застосовувалися норми індивідуальної ефективності використання робочого часу, а існуюча оцінка машин і механізмів знаходилась у протиріччі з кінцевою метою підприємства щодо удосконалення якості, підвищення продуктивності праці, зменшення рівня запасів.

У процесі подальшого розвитку виділяється період створення маржинальної бухгалтерії, яка дозволяє встановлювати взає-

мозв'язок між обсягами виробництва, собівартістю та прибутком. Невдовзі з'являється система обліку за прямими витратами.

Для періоду посилення концентрації монополій характерним була поява інтересу до залежності між витратами та цінами. Особливої уваги вимагало трансфертне ціноутворення.

Дисбаланс у економіці у повоєнні роки, який характеризувався різким зростанням цін, викликав потребу у пошуках різних методів оцінки запасів та розрахунку амортизації. Активними були пошуки різних заохочувальних систем оплати праці. Відомо, що у 1965 р. доплати до основної заробітної плати становили на підприємствах США 28,1 % [128, с. 7]. Це обумовило необхідність вивчення ефективності доплат та методики їх розподілу між виробами. У зв'язку з розробкою нових методів прогнозування все більше уваги приділялося витратам на маркетингову діяльність, облік та розподіл цих витрат на реалізовану продукцію.

Особливої уваги потребує розуміння того, що для запровадження ефективних систем збору інформації для прийняття рішень принципового значення не мають розбіжності між сферами діяльності. Але історично склалося так, що до потреби їх удосконалення завжди ближче підходили менеджери виробничих підприємств. Між тим, у сфері послуг досить часто надається їх широкий спектр, а менеджери не володіють інформацією про своєчасність, якість обслуговування, якими забезпечуються клієнти. Між тим, клієнти досить швидко реагують на неякісну послугу і можуть обрати іншого її постачальника. У сфері послуг значна частка витрат є постійною, що зумовлює складність її віднесення на окремі види послуг.

Сучасні дослідники єдині у тому, що управлінська система повинна проектуватися так, щоб забезпечити можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень у межах підприємства, отже, вона потребує інформації про умови реалізації, кількості та розміру закупок, цін, вимог до можливостей, використання ресурсів тощо. Оскільки інформація для внутрішнього використання не обмежується зовнішніми вимогами, управлінська система може використовувати дані, які менш точні та перевірені, ніж для фінансового обліку.

Становлення системи ринкових відносин зумовило потребу в перегляді напрямів розвитку суб'єктів господарювання, оскільки поступово змінюється їх мета та місія. Відновився і посилився інтерес до наукових досліджень питань методології та практики обліку, контролю та аналізу витрат з метою управління ними. Нові дослідники продовжують вивчати та поглиблювати ідеї, розроблені Бунімовичем В.А., Кантором Л.М., Карлик С.М., Леонтьєвим В.В., Покладом І.І., Новиченко П.П., Аксьоненко А.Ф., Скрипником П.М., Савченко А.П., Стуковим С.А.

В Україні тривалий час запровадженню управлінського обліку не приділялося суттєвої уваги, оскільки до кінця 90-х років ХХ ст. для одержання максимальних прибутків підприємства використовувались інші «правила гри» на ринку, а не оптимізація обмежених ресурсів, які використовувались у виробництві. Між тим, епоха легких прибутків закінчилася і це зумовило перегляд менеджерами ролі та місця інформації у прийнятті рішень. Практичний досвід переконує у тому, що при неефективному інформаційному середовищі кризи зазнають навіть підприємства із сучасними технологіями і якісним маркетингом.

Метою системи управління витратами у ХХІ ст. стає підвищення ефективності використання ресурсів, що обумовлює необхідність розробки нової методології управлінського обліку. Підвищується значення прийняття рішень, і це обумовлює пристосування виробничого обліку до нових умов, пошук різноманітних методів визначення витрат при різних управлінських ситуаціях: зняття виробів із виробництва, закриття певної виробничої лінії, прийняття замовлення за ціною, що є меншою за виробничі витрати, при виборі власного виробництва напівфабрикату чи його придбання на стороні.

Все важливішим стає оцінка діяльності підрозділів підприємства щодо ефективності використання раніше вкладеного капіталу. Широке застосування комп'ютерних програм дозволяє при *плануванні та контролі запасів* все частіше застосовують відомі ще на початку ХХ ст. математичні методики розрахунку оптимального розміру замовлення та точки повторного замовлення, досліджувати взаємозв'язок між обсягами діяльності, витратами та прибутком, моделювати витрати з метою прогнозування. Практика деяких провідних українських фірм свідчить про успішне застосування бюджетування для контролю витрат, організації обліку витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення, використання методів управлінського обліку при виборі цінової політики тощо. Отже, можна стверджувати, що українські підприємства знаходяться в стані революційних перетворень в системі обліку – створення та запровадження системи управлінського обліку. Але об'єктивно можлива наступна хвиля радикальних змін, яка ще в останньому десятилітті ХХ ст. сколихнула систему менеджменту таких компаній як *Du Pont*, *General Motors*, *Matsushita*. Інформаційна епоха привела до того, що більшість фундаментальних постулатів промислової конкуренції застаріли, отримання стійкої переваги над запровадженням нових технологій чи якісним управлінням фінансовими активами та пасивами стало неможливим. Виникла реальна потреба мобілізувати наявні нематеріальні активи, зробити інвестиції в інтелектуальні ресурси. Менеджерам був

запропонований новий інструмент для одержання очікуваних результатів, реалізації стратегії фірми в складних умовах жорсткої конкуренції – збалансована система показників ефективності (система збалансованих показників) [37, с. 98], що, в свою чергу, зумовило певні зміни у вже функціонуючій у зарубіжних фірмах системі управлінського обліку.

Сучасні дослідники відзначають, що теперішнє міжнародне середовище бізнесу, у якому функціонують і вітчизняні підприємства, змінилося і має свої особливості. Серед них виділяють: глобалізацію конкуренції та істотне скорочення середньої тривалості життєвого циклу продукції; широкий, орієнтований на потреби споживачів асортимент продукції при одночасному забезпеченні їх високої якості та безперервного постачання; витіснення однорідного масового виробництва гнучким високотехнологічним, низькооб'ємним сортовим і серійним виробництвом, часто орієнтованим на індивідуальні замовлення; зміну акцентів у структурі виробничого процесу від прямих виробничих до непрямих обслуговуючих операцій (планування, постачання, логістика, контроль). Дослідницько-конструкторські роботи спрямовуються не стільки на вдосконалення технічних параметрів, дотримання виробничих графіків і зменшення витрат праці основних робітників, скільки на забезпечення споживчих властивостей виробу і оптимальної технологічності його виробництва, підвищення ролі стратегічного аналізу, планування і контролю, перехід до «плоскої» організаційної структури, у якій, на відміну від організації ієрархічної, горизонтальні зв'язки переважають над вертикальними, і фокус управління спрямовується на забезпечення ефективності бізнес-процесів [37, с. 27].

Інформаційна епоха у порівнянні з індустріальною вплинула на світогляд менеджерів. Як доводять зарубіжні колеги, менеджери фокусують увагу на можливостях співробітників. Виникнення більш як сто років тому гігантських промислових корпорацій і вплив теоретичного підходу до управління залишили у свій спадок те, що робітників націлювали на виконання вузькоспеціалізованих операцій, що не виходили за межі чітко визначених завдань, поставлених елітою – інженерами та менеджерами. Існував жорсткий контроль виконання над робітником. Зараз творчі можливості робітників мають бути мобілізовані для виконання стратегічних цілей. У свою чергу, менеджера повинен цікавити статус персоналу, наприклад, за таким ключовим показником як рівень задоволення робітника. Система обліку повинна задовольняти інформаційні потреби оціночних систем, які, в свою чергу, мають на меті направити всіх робітників на реалізацію стратегії підприємства.

Отже, необхідність адаптації до цих змін, діяльність в умовах диспропорцій зумовили виникнення нових підходів до створення облікових систем. Таким чином, із розвитком суспільства прослідковується безпосередній зв'язок між рівнем технологій і організації бізнесу та системою управління ним, а, отже, і обліковою системою.

Це дозволяє стверджувати, що вирішення питань удосконалення управління сучасним підприємством пов'язане передусім зі створенням єдиної раціональної системи економічної інформації. Наукою доведено, що ефективне управління забезпечується відповідним рівнем інформації, який дає змогу здійснювати зв'язок між органами управління і керованими об'єктами, координувати діяльність органів управління на всіх рівнях. Інформаційний потік зростає синхронно із удосконаленням та поглибленням ринкових відносин, але основна його структура залишається незмінною і включає в себе планову, нормативно-довідкову, облікову та іншу інформацію (рис. 1.1.1).



Рис. 1.1.1. Види економічної інформації

Кожний вид економічної інформації відображає виробничо-господарську діяльність підприємства в різних ракурсах.

Так, *планова інформація* забезпечує даними для вибору дій у майбутньому. Її основою є *техніко-економічне* та *оперативно-виробниче* планування діяльності структурних підрозділів та підприємства взагалі. Важливою частиною техніко-економічного планування є складання розрахунків за відповідними

об'єктами планування та періодами з метою координації планів структурних підрозділів. У провідних вітчизняних підприємствах їх на зразок зарубіжних фірм називають бюджетами. Оперативно-виробниче планування полягає в уточненні, деталізації та конкретизації окремих показників виробничої програми підприємства на більш короткі проміжки часу у відповідності до нормативів.

Нормативно-довідкова інформація необхідна для комунікації між усіма видами економічної інформації. Її зміст залежить від зовнішніх та внутрішніх чинників, пов'язаних зі специфікою діяльності підприємства (типу, юридичної форми, галузі діяльності, розмірів тощо).

Облікова інформація формується у системі збору, оцінки та відображення економічно важливих даних, які характеризують минулі та майбутні періоди діяльності підприємства, його відносини із зовнішнім середовищем у відповідний період. Тому система обліку і звітності включає стадії збору, вимірювання та оцінки первинних даних, реєстрації та обробки для потреб управління, накопичення та групування даних за потоками відповідно до певних принципів організації синтетичного та аналітичного обліку і складання внутрішньої та зовнішньої звітності.

Інша інформація може бути необхідною для підготовки податкової та статистичної звітності тощо.

Користувачів облікової інформації цікавить певна її частина, причому з різною глибиною деталізації, оскільки в кожного з них своя мета. Так, якщо завідуючий складом повинен знати, скільки та яких запасів він має у залишку, то керівника підприємства цікавить ступінь задоволення вимог завідувача складом щодо поповнення запасів, а податкового інспектора – чи правильно відображена в обліку сума податку на додану вартість щодо цих же запасів.

Зміст внутрішньої інформації, яку повинна створювати облікова система, залежить безпосередньо від посадових обов'язків конкретних менеджерів. Вивчення змісту посадових інструкцій менеджерів виробничих підприємств свідчить, що у практичній діяльності зараз вони наділені широким колом обов'язків щодо планово-економічної та організаційно-управлінської діяльності. Наприклад, на більшості обстежених підприємств менеджер з управління виробництвом:

- бере участь у розробці стратегії розвитку виробництва на основі проведених маркетингових досліджень та перспективних планів випуску нових виробів;
- здійснює техніко-економічне обґрунтування нововведень у виробництво та діючу систему управління;
- керує процесом розробки виробничих програм, організовує проведення ґрунтового багаторівневого

аналізу виробничо-господарської діяльності по підприємству взагалі та за окремими підрозділами (центрами відповідальності);

- здійснює координацію роботи виробничих підрозділів щодо випуску продукції;

- розробляє плани удосконалення системи управління виробництвом, використовуючи можливості сучасних інформаційних технологій;

- обґрунтовує та розробляє систему заходів щодо підвищення ефективності системи управління виробництвом;

- організовує систему управління витратами;

- удосконалює чи розробляє нові форми та методи управління виробництвом та витратами;

- бере участь у розробці комп'ютерних інформаційних систем управління;

- формує інформаційні потоки у системі управління підприємством тощо.

Практична реалізація процесу управління реалізується у процедурах з формування виробничих програм за цехами, оперативних добових завдань за бригадами, дільницями, що періодично повторюються, та безперервного моніторингу за їх виконанням. Отже, перша група зазначених процедур відноситься до планування виробництва відповідно до встановлених термінів (один раз у квартал, місяць, тиждень, добу, зміну). Друга пов'язана з контролем виконання запланованого, зі збором інформації для регулювання процесу виробництва з метою досягнення стратегічних цілей бізнесу. З цього випливає, що менеджеру для планування та регулювання необхідна інформація про підготовку до виробництва, мету та конкретні завдання виробничих підрозділів, про стан виробничого процесу.

Процес реєстрації даних і накопичення інформації про результати роботи цехів та підрозділів, їх передача та обробка здійснюються безперервно. Особливо складним є процес отримання своєчасної інформації про витрати у місцях їх виникнення та за центрами відповідальності, оскільки інформація є різноманітною за змістом, що впливає на форму її реєстрації, та часом здійснення контрольної процедури. Для цього потрібно у достатній кількості мати периферійну техніку, відповідні пункти накопичення інформації, щоб звести до нуля час на документування інформації. Між тим, не дивлячись на широке використання комп'ютерної техніки для створення необхідної інформації прийняття управлінського рішення належить людині – лінійному керівнику, менеджеру тощо. Виконання прий-

нятих рішень потребує відповідного організаційного забезпечення, яке супроводжується регламентацією роботи підрозділів, створенням нормативної бази для планування, нормування, інструктажу виконавців, організацією взаємодії учасників. Все це вимагає глибокого розуміння менеджером свого місця в системі стратегічного управління, в межах якого розробляють набір політик, процедур і підходів до бізнес-процесів, які забезпечують підприємству постійний успіх. Отже менеджери українських підприємств повинні бути безпосередньо причетними до управління витратами і тому повинні:

- усвідомлювати роль управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- використовувати інформацію про витрати за основними функціями управління, за виробничими підрозділами, центрами відповідальності, окремими одиницями створюваної продукції, послуг тощо для прийняття і обґрунтування рішень;
- володіти технічними способами і створювати засоби вимірювання та контролю витрат;
- вміти обирати спосіб нормування витрат.

До функцій управління витратами відносять: прогнозування та планування витрат, організацію (хто, як, у які терміни, з використанням якої інформації документів, якими способами буде управляти витратами, вибір місць виникнення витрат), координацію та регулювання витрат (порівняння факту з планом, корегування планів), стимулювання, облік (для підготовки інформації з метою прийняття правильних господарських рішень щодо оцінки), аналіз витрат як елемент функції контролю (для оцінки ефективності, планування), контроль як зворотній зв'язок.

Принципами управління витратами є: системний підхід, єдність методів на всіх рівнях управління, управління на всіх стадіях життєвого циклу продукції, органічне поєднання зниження витрат із високою якістю продукції, недопущення зайвих витрат, удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат, підвищення зацікавленості виробничих підрозділів у скороченні витрат.

Системний підхід передбачає те, що ефективність управління витратами оцінюється за ефективністю найслабшої ланки системи.

Управління передбачає розробку тактики і стратегії. Завдання тактики управління – вибір найбільш оптимального рішення та найбільш сприйнятних у певній господарській ситуації методів і прийомів управління. Поточні управлінські рішення найчастіше базуються на даних оперативного, первинного та поточного бухгалтерського обліку, що організовується за центра-

ми виникнення витрат та відповідальності. Стратегічні управлінські рішення приймаються на основі зведених даних бухгалтерського обліку за певні періоди, враховуючи закономірності розвитку підприємства та закономірності власне управління. Розроблена стратегія дозволяє зосередити зусилля на варіантах рішення, які їй не суперечать, відкидаючи непотрібні альтернативи. Після досягнення поставленої мети стратегія як напрям і засіб її досягнення перестає існувати. Нові цілі породжують нову стратегію. В результаті об'єднання основних функцій стратегічного управління (аналіз ланцюжка цінностей, аналіз стратегічного позиціонування та аналіз чинників, що визначають витрати) виникла система стратегічного управління. Тому в сучасних умовах у передових бізнес-середовищах акцент робиться на стратегічний управлінський облік. Неоціненний внесок в його розвиток зробив директор школи менеджменту Саутгемптонського університету Боб Райан своєю працею «Стратегічний облік для керівника», російськомовний переклад якої було видано в 1998 р. Книга, як зазначає сам автор, написана для тих, кому за посадовими обов'язками необхідно інтерпретувати вже створену іншими особами інформацію. Теорія і практика доводять, що управлінська ланка, що приймає оптимальні, виважені рішення, не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи спеціальні методики. Вони створюють інформацію про «вхід», тобто існуючий стан підприємства (рух активів, капіталу та зобов'язань, тобто про його «буття»); а також прогн

«Для досягнення успіху в новому інформаційному середовищі необхідні і нові можливості. Вміння мобілізувати і використати свої нематеріальні активи набуло більш суттєвого значення, ніж інвестиції в управління реальними активами». «Протиріччя між нездоланною силою, спрямованою на створення широких конкурентних можливостей, і немобільною моделлю фінансової бухгалтерії слугувало причиною створення синтезованого явища – збалансованої системи показників ефективності. Ця система зберігає традиційні фінансові параметри, які відображають історичний аспект подій, які вже відбулися. Це, безперечно, важливо для підприємств промислової епохи, для яких інвестиції в довгострокові потенційні можливості і взаємовідносини з клієнтами не були визначальними з точки зору досягнення успіху. Проте такі фінансові критерії непридатні для управління і оцінки діяльності компанії в епоху інформації, яка спрямована на створення вартості, інвестуючи у клієнтів, постачальників, робітників виробництво, технологію та інноваційні проекти» [37].

Система підтримки та прийняття рішень включає:

- організаційні процедури прийняття рішень, котрі визначають хто, коли і на якому рівні може і повинен приймати рішення (в тому числі і фінансові);
- інформаційну систему;
- всебічну інформацію про поточний стан підприємства;
- інформацію про діяльність підприємства в історичному ракурсі;
- зовнішню інформацію;
- ефективні методики управлінського обліку, в тому чи

Помітки з книги Енді Ніла, Кріса Адамса,

Майка Кеннерлі «Призма ефективності»

Система вимірювання ефективності забезпечує прийняття обґрунтованих рішень і заходів, оскільки і вона в кількісному виразі визначає результативність і віддачу виконаних дій на основі збору, зіставлення, сортування, аналізу і інтерпретації відповідних даних. В цьому контексті діяльність, пов'язана з обробкою інформації, може бути представлена так:

збір даних (процес збору «сирих» фактів);
зіставлення даних (процес групування з «сирих» фактів єдиного або згрупованого набору даних);
сортування даних (процес віднесення окремих фактів з набору даних до певних категорій таким чином, що ці дані можна буде проаналізувати);
аналіз даних (процес пошуку певних тенденцій);
інтерпретація даних (процес пояснення змісту тенденцій, виявлених у підсортованому наборі даних) [98].

Аналіз точок зору сучасних дослідників дозволяє узагальнити думку про те, що з метою задоволення інформаційних потреб системи управління створювана система управлінського обліку повинна інтегрувати в собі комплексну інформацію про процеси та результати діяльності лише ту, яка дозволить приймати оптимальні управлінські рішення, містити інформацію не лише на рівні підприємств в цілому, а й на рівні окремих центрів відповідальності; бути оперативною, гнучкою, тобто терміново відображати процеси і забезпечувати всі рівні управління необхідною інформацією. Система інтегрованого обліку має включати інтерпретацію інформації з метою відбору релевантної інформації [86, с. 72].

Наприкінці необхідно підкреслити, що закономірності розвитку управлінського обліку зумовлені закономірностями управління соціально-економічними системами, які відображають відносини або зв'язки явищ різноманітної господарської та соціальної практики.

Закономірності розвитку не залежать від суб'єктивного прояву в управлінні, вони виражають внутрішні суттєві зв'язки і відносини, а не зовнішні.

Закономірності розвитку управлінського обліку характеризують стійкі зв'язки явищ господарської практики і виражають їх повторюваний зв'язок.

Інформація про витрати як центральна в управлінському обліку використовується за такими напрямками управління ними:

- **організація** (розробка ієрархічної системи лінійних та функціональних зв'язків керівників та спеціалістів різних рівнів; організація обліку відповідальності, визначення місця виникнення витрат та встановлення центрів відповідальності; організація зворотного зв'язку);

- **планування** (прийняття рішень щодо закупок, укладання угод необхідна інформація для визначення граничного рівня цін, при яких закупки були б рентабельні, оцінки доцільності самостійного випуску напівфабрикатів натомість купованим, способів доставки ресурсів, розміру партій);

- **мотивація** (використання способів впливу матеріального та морального характеру на працівників з метою досягнення загальних стратегічних цілей, створення атмосфери безперервного вдосконалення);

- **контроль** (моніторинг – контроль досягнутого ефекту, контроль рентабельності, контроль ціни – відповідно для оцінки фінансових результатів у короткостроковому періоді та контроль ефективності господарської діяльності структурних підрозділів, оцінка ефективності продукту; аналізу витрат за місцями їх виникнення та оцінки доцільності понесених витрат; зіставлення цін з витратами на виробництво продукції);

- **облік як функція контролю** (створення відповідної інформації щодо:

- виробництва – для визначення оптимального розміру партій деталей чи виробів, які одночасно запускаються у виробництво, видів технологій виробництва, визначення термінів оновлення активної частини необоротних активів;
- маркетингу – розрахунок раціональної програми збуту, визначення ціни пропозиції, орієнтованої на витрати, визначення каналів збуту;
- процесу реалізації стратегії та місії підприємства;
 - **аналіз як функція контролю** – для оцінки ефективності використання ресурсів, підготовки інформації для планування та прийняття рішень.

1.2. Концепція управлінського обліку на сучасному етапі його розвитку

З метою методологічного дослідження сутності та сучасного прояву закономірностей розвитку управлінського обліку в Україні доцільно зазначену проблему розглянути комплексно, а саме – акцентувати увагу на таких аспектах:

- дослідження сутності управлінського обліку;
- генезис дослідження закономірностей його розвитку;
- визначення місця управлінського обліку в системі управління підприємством;
- визначення зв'язків управлінського обліку з елементами пізнання інших наук;
- визначення особливостей прояву науки в соціально-економічних системах;
- визначення класифікаційних ознак групування витрат та систем обліку, закономірностей розвитку;
- обґрунтування ролі закономірностей в теорії та практиці управлінського обліку.

Як відомо, закономірності властиві усім функціям управління [66, с. 11-12], а отже і контролю, до якого відноситься облік. Закономірним можна вважати появу управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, які відчували переваги бізнесу, озброєного інформацією. Про історію виникнення і розвитку спочатку калькуляційної справи, а потім і управлінського обліку ми можемо прочитати у Саттубалдіна С.С. (1980), Соколова Я.В. (1980), Яругової А. (1986), Ткача В.І. та Ткача М.В. (1991), а пізніше – у Нападівської Л.В. (2000).

Історичною спадщиною сучасних дослідників управлінського обліку є роботи академіка Чумаченка М.Г. [128], професора Саттубалдіна С.С. [107] та Яругової А. [134], які описали методику обліку економічно розвинутих країн. Книга Яругової А. була написана та видана польською мовою у 1986 р., а під редакцією проф. Соколова Я.В. знайшла своїх російськомовних читачів у 1991 р. Не дивлячись на те, що вже були написані роботи Татура С.К., Аксьоненко А.Ф., Зуділіна А.Б., Івашкевича В.Б., Новиченка П.П., Поклада І.І., присвячені ролі обліку та калькулювання, зокрема, в управлінні виробництвом, вона стала особливо актуальною у період серйозних політичних змін, які зумовили і зміни в економічній свідомості практиків та науковців, змусила під іншим кутом подивитися на завдання і можливість бухгалтерії. В ній описана практика обліку та аналізу витрат, калькуляції собівартості готової продукції та методів прийняття управлінських рішень за даними бухгалтерського

обліку. Автор ілюструє нову роль бухгалтерського обліку в умовах радикальної економічної реформи (рис. 1.2.1).

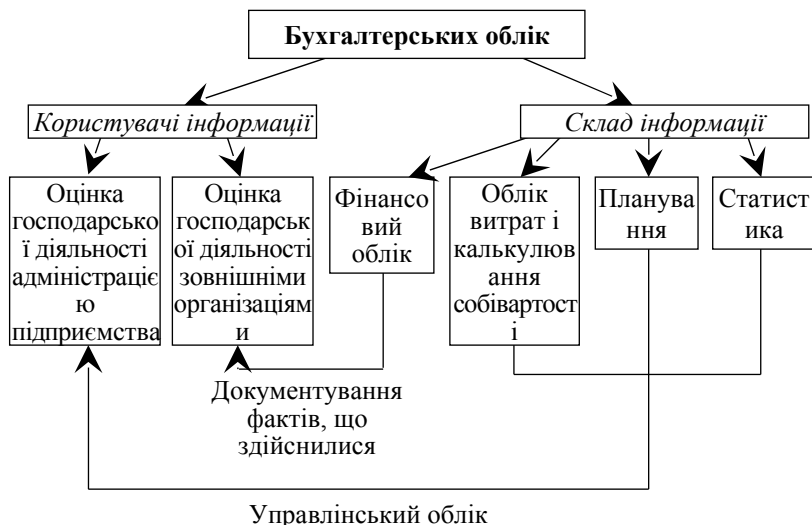


Рис. 1.2.1. Структура сучасного бухгалтерського обліку в системі управління

Саме в роботі Яругової А. вперше з'явився рисунок (рис. 1.2.2), яким нині користується кожний лектор з управлінського обліку, щоб показати місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства.

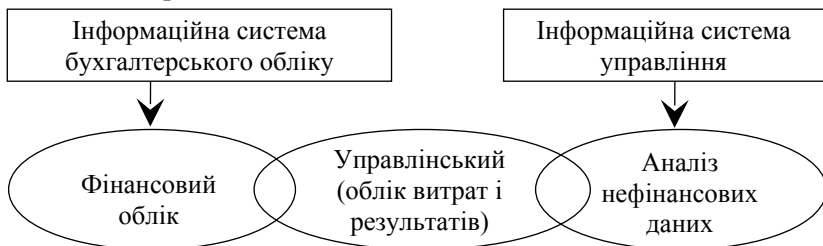


Рис. 1.2.2. Місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі управління підприємствами

Потім ця схема була модифікована та поширена у фінансовому менеджменті (рис. 1.2.3).

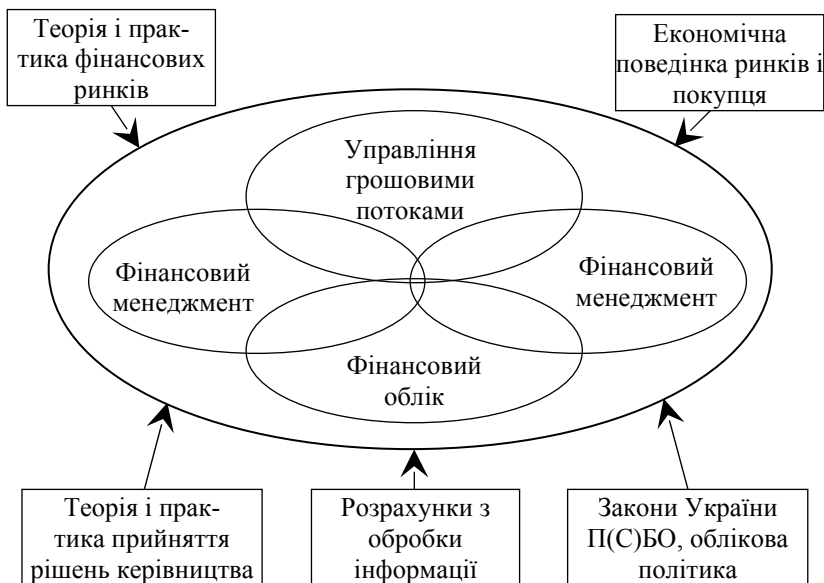


Рис. 1.2.3. Взаємозв'язок облікових і фінансових функцій в середині підприємства

Яругова А. довела, що синхронно з розвитком господарської діяльності бухгалтерський облік все більше поєднується з інформаційною системою управління. В його межах готується інформація для вирішення завдань трьох типів [134, с. 19-21].

Таблиця 1.2.1. Концептуальна система бухгалтерського обліку та типи управлінських рішень, що приймаються

№	Характеристика управлінських рішень	Управлінські рішення		
		операційні	тактичні	стратегічні
1	Особливості типів рішень і можливості бухгалтерського обліку їх інформаційного забезпечення	Одноманітний характер господарської діяльності дозволяє створити операційні системи бухгалтерського обліку для планування та контролю госпо-	Управління ресурсами вимагає розробки кошторисів та облікових процедур, що забезпечують контроль використання ос-	Вибір мети господарської діяльності підприємства і визначення його поведінки в умовах передбачуваних змін технології.

		дарської діяльності (наприклад, нормативний облік витрат забезпечує організацію контролю технологічних процесів)	нових та оборотних засобів підприємства, а також створення інформаційної бази для рішень тактичних завдань, таких, наприклад, як визначення вигідності придбання, власного виробництва комплектуючих деталей, виконання додаткового замовлення тощо	кон'юнктури, масштабів виробництва тощо. Управлінський облік надає дані про очікувану рентабельність підприємства, кон'юнктуру, окупність, ліквідність тощо
--	--	--	---	--

Продовження таблиці 1.2.1

№	Характеристика управлінських рішень	Управлінські рішення		
		операційні	тактичні	стратегічні
2	Період, потрібний для прийняття рішення	Короткий, декілька днів чи хвилин	Рішення приймається за декілька днів чи тижнів до його реалізації (цей період зазвичай не перевищує одного року)	Рішення приймається на багато років уперед. Його наслідки відчуваються через тривалий проміжок часу
3	Віддаленість суб'єкта, що приймає рішення від джерела вихідних даних	Невелика (інформація безпосередньо надходить до особи, що приймає рішення)	Середня (дані для прийняття рішення формуються управлінським обліком, і тільки потім надходять до особи, яка їх використовує)	Велика (використовуються дані про ефективність роботи інших підприємств в умовах, близьких до очікуваних, для підприємства у майбутньому)
4	Ступінь невизначеності (ент-	Невелика, часто повністю від-	Середня	Велика

	ропії), в мовах якої приймається рішення	сутня		
5	Рівень ризику	Низький	Середній	Високий
6	Необхідність творчих зусиль для прийняття рішень	Рішення передбачене інструкціями, програмами робіт або приймаються не самим безпосереднім виконавцем, а його вищестоячим керівником	Рішення вимагає інтелектуальних зусиль, пов'язаних з аналізом потреб та альтернативних варіантів	Рішення потребує творчого уявлення

Продовження таблиці 1.2.1

№	Характеристика управлінських рішень	Управлінські рішення		
		операційні	тактичні	стратегічні
7	Тривалість періоду між моментом виникнення проблеми і моментом прийняття рішення	Короткий період виникнення проблеми та її вирішення	Тривалий період обмірковування проблеми і значний час на прийняття рішення та його виконання	Досить тривалий (від моменту виникнення ідеї до її втілення в життя може пройти багато часу)

Яруговій А. належить ідея класифікації завдань бухгалтерського обліку за трьома типами рішень та двома рівнями їх використання. Розглядаючи бухгалтерський облік як засіб визначення відповідальності за економічну ефективність господарської діяльності, вона виділяє два рівні його використання – рівень підприємства і рівень суспільства взагалі. Цей підхід дозволяє розмежувати завдання обліку за трьома типами: операційні, тактико-стратегічні, політичні. *Оперативні* рішення обумовлені завданнями обліку як засобу відображення повноти та правильності реалізації у процесі господарської діяльності прийнятих раніше управлінських рішень. Вони становлять методiku бухгалтерського обліку. На рівні підприємства – це констатація фактів, контроль збереження власності та внутрішній контроль. На рівні суспільства – це розрахунки статистичних даних, податків, бюджетних виплат тощо.

Тактико-стратегічні рішення зумовлюються прийнятою на підприємстві обліковою політикою. Вони впливають на методологію обліку, а облік, у свою чергу, виступає засобом організації та контролю господарської діяльності. На рівні підприємства вирішуються завдання використання потенціалу. На рівні

суспільства здійснюється збалансування ресурсів, розподіл інвестиційних ресурсів.

Політичні рішення залежать від соціального устрою суспільства і відображають ступінь відповідальності осіб, що приймають рішення, за соціальні зміни, зумовлені ними. Облік розглядають як засіб активізації людського фактора і завдяки йому вирішують соціальні завдання відповідно встановлення, обліку відповідальності на рівні підприємства, мотивації участі у господарському процесі, встановленні та обліку економічної відповідальності на рівні суспільства, використанні обліку як засобу зв'язку людини та суспільства, тобто в якості соціотехнічної мови.

Поділяємо думку стосовно того, що бухгалтерський облік є моделлю господарської діяльності, яка не тільки відображає господарську діяльність, але й впливає на неї, залишаючись при цьому одночасно інструментом оперативного відображення господарської діяльності, стратегічним компасом подальшого розвитку та загальнолюдської культури [134, с. 26].

В широкому розумінні завданням бухгалтерського обліку є моделювання господарської діяльності з урахуванням внеску окремих сегментів в отримання фінансового результату. Тому одним із важливих способів пізнання дійсності є багатоступеневий розрахунок фінансового результату.

Все це дозволяє побачити у бухгалтерському обліку сукупність моделей і стверджувати, що він є системою.

Не дивлячись на те, що, як в Росії, так і в Україні видано чимало наукових праць, які стосуються місця обліку в системі управління, сучасним підприємствам, в яких обґрунтовується його сутність, немає підстав видозмінювати визначення, яке дано Американською асоціацією бухгалтерів – професіоналами, які мають багаторічний досвід створення такої системи інформаційної підтримки керівників різних рівнів управління. І нам більше імпонують переклади з англійської, зроблені російською мовою [28].

Таблиця 1.2.2. Трактування сутності управлінського обліку

Автор	Визначення	Література
Американська асоціація бухгалтерів	Процесс идентификации экономически значимой информации, ее измерения и передачи пользователям, что позволяет им вырабатывать обоснованные суждения и принимать взвешенные решения	[31, с. 24]
Карпова Т.П.	Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат та доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію	[61, с. 33]

	для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства	
--	--	--

Продовження таблиці 1.2.2

Автор	Визначення	Література
Голов С.Ф.	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	[22, с. 209]
Ткач В.И., Ткач М.В.	Управленческий учет обеспечивает информацией оперативное, тактическое, стратегическое, экономическое, технологическое, информационное и структурное управление и позволяет решать проблемы, связанные как с внутренним, так и с внешним управлением	[115, с. 6]
Рэй Вандер Вил, Палий Виталий	Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью	[118, с.89]
Кондратова И.Г.	С одной стороны, управленческий учет – это часть информационной системы, а с другой – деятельность, целями которой являются обеспечение информацией руководства для принятия решений и планировании деятельности, помощь в оперативном управлении и контроле, стимулирование работников предприятия в выполнении намеченной программы, оценка деятельности подразделений, аппарата управления и отдельных сотрудников внутри организации	[67, с. 5-6]
Мюллер Г. та ін.	Управленческий учет, называемый иногда производственным или учетом затрат, представляет собой процесс подготовки информации, необходимой менеджерам для планирования, контроля, текущей производственно коммерческой деятельности	[84, с. 7]

Продовження таблиці 1.2.2

Автор	Визначення	Література
Дубницький В.І.	Сучасний управлінський облік, оскільки бухгалтер дивиться на діяльність підприємства очима керівника, а результати роботи менеджерів залежать від бухгалтерських даних; система бухгалтерського обліку – основна інформаційна система підприємства для формування внутрішньої звітності	[99, с. 108]
Пушкар М.С.	«... групування витрат і різні розрахунки, пов'язані з визначенням собівартості, становлять його суть»	[103, с. 21]
Лучко М.Р.	Управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничої комерційної діяльності фірми (компанії)	[75, с. 12]
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.	Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами	[119, с. 8]
	Управленческий учет включает планирование, бюджетирование, отражение фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и в отчетности, контроль и анализ исполнения бюджетов, подготовку информации для ситуационных управленческих решений	[119, с. 6]
Скоун Т.	Управленческий учет можно определить как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений	[106, с. 9]

Продовження таблиці 1.2.2

Автор	Визначення	Література
-------	------------	------------

Нападовська Л.В.	Це свого роду «фільтр», що залишає лише те, що може допомогти в прийнятті управлінських рішень ... наука організації управління ... система інформаційної підтримки управління	[86, с. 55-56]
Джей К Шим, Джоел Г. Сигел	... система обліку витрат, при якій на виході залишаються точні облікові дані, необхідна для управлінських цілей, визначення показника ефективності, прийняття стратегічних рішень щодо ціноутворення, складу продукції, технологічного процесу, розробки виробів	[28, с. 5]
Лебедев В.Г. та ін.	Целостная система планирования, учета и анализа затрат по видам, местам их формирования и объектам калькулирования, ... нормативный учет затрат на базе полной и сокращенной себестоимости, ... методы ее калькулирования, планирование, учет и анализ производственных инвестиций	[117, с. 119]

Порівнюючи думки різних авторів, можна помітити, що більшість з них підкреслюють роль обліку в підготовці інформації для менеджерів. Вона має бути певного змісту, подана у зазначений термін, носити адресний характер та показувати його роль у обґрунтуванні рішень.

У визначенні поняття «управлінський облік» в роботах як зарубіжних, так і вітчизняних авторів є акцент на центральну проблему – облік витрат та доходів підприємства. Це значною мірою пов'язано з тим, що управлінський облік модифікувався з калькуляційного, виробничого.

Отже, управлінський облік націлений на постійне зіставлення витрат та вигід (доходів від реалізації), а також максимальне забезпечення прибутковості постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової, організаційної діяльності. Саме він забезпечує інформацією у розрізі центрів відповідальності та сегментів діяльності.

Окремі автори називають його управлінський бухгалтерський облік, а основною його суттю розглядають внутрішньофірмове планування [100, с. 37]. Існують підходи, згідно з якими складовою частиною управлінського обліку виділяють контролінг [61, с. 35], з чим однозначно не можна погодитися, або навпаки, управлінський облік розглядають частиною контролінгу [52, с. 8]. Є думка, що управлінський облік – це окремий розділ контролінгу. Інко-

ли його тлумачать як синонім виробничого [99], що є некоректним і вузьким тлумаченням.

В теорії і практиці німецьких підприємств відсутнє поняття «управлінський облік». Бухгалтерія часто поділяється на фінансову і виробничу, тому німці, запозичивши з англійської мови термін «*controlling*», означили ним якісно нове явище в управлінні підприємством [84, с. 8]. Існують публікації, у яких, опираючись на німецькі джерела, управлінський облік і контролінг трактують синонімами. Французи використовують термін «аналітичний облік» («*le comptabilite analytique*») у розумінні сутності, поданий у таблиці 1.2.2.

У роботі «Управлінський облік» Яругова А. вводить поняття систематичного та проблемного видів обліку, зв'язок між якими здійснюється на основі системи формування витрат і залежить від рівня управління ними. Нею розроблена наступна схема (рис. 1.2.4).



Рис. 1.2.4. Спрощена схема зв'язків систематичного та проблемного обліку витрат у процесі управління витратами на виробництво

У спеціальній літературі його ототожнюють з внутрішньогосподарським [110]. Серед визначень термінів Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ми знаходимо наступне: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». На нашу думку це визначення є вузьким і не розкриває сутності управлінського обліку. Між тим вона може бути з'ясована лише при ознайомленні з сукупністю

ознак, які характеризують його як цілісну інформаційну систему підприємства і відрізняють від інших видів обліку. Нам імпонує думка про те, що управлінський облік це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація інформації, потрібної для прийняття господарських рішень щодо розвитку підприємства.

Причини, що обумовили появу управлінського обліку і створення нової концепції інформації і управління, полягають у необхідності функціонування підприємства у високо розвинутому бізнес-середовищі, де роль інформації постійно підвищується. При цьому зміст управлінського обліку змінюється в залежності від природи його діяльності і цілей управління [107].

Основні концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами. Ґрунтовне вивчення «Концепції управлінського обліку», розробленої Міжнародною федерацією бухгалтерів, дозволяє виділити чотири категорії концепцій:

- *концепції, пов'язані з функцією* (орієнтація управлінського обліку на продуктивність ресурсів, створення доданої вартості, бізнес-процесів, командні цілі та дії);

- *концепції, пов'язані з використанням результатів* (з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном («*benchmarking*»));

- *концепції, пов'язані з процесом і технологією* (пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою чи керівництвом для розробки технологій, що використовуються в управлінському обліку);

- *концепції, пов'язані з потенціалом функції* (розгляд потенціалу, необхідного для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, розвитку найкращих особистісних характеристик, креативного мислення).

Саме ці концепції становлять підґрунтя управлінського обліку і використовуються вченими для удосконалення методик управлінського обліку, інтеграції управлінського обліку в систему управління витратами. Голов С.Ф. зазначає, що навіть на батьківщині управлінського обліку (США), починаючи з 2000 р., підручники з управлінського обліку видаються під назвою «Управління витратами» (*Cost management*). Ми схильні вважати, що термін «*Managerial Accounting*» доцільно перекладати українською як *інформація для управління*, особливо якщо враховувати, що у практичній діяльності головним

буде те, чи задовольнятиме система обліку потреби менеджерів у релевантній, доцільній, своєчасній інформації з метою повернення їх уваги на невідповідності (відхилення). При цьому можна послатися на відомих фахівців з управлінського обліку, підручники яких вважаються базовими при підготовці професіональних бухгалтерів у багатьох країнах світу. Автори загострюють увагу читачів на тому, що в системі обліку на основі регулярної звітності має бути створена інформація про відхилення та їх інтерпретація за окремими сегментами діяльності.

Управлінський облік дозволяє вирішити чотири проблеми, які охоплюють різні періоди часу:

№ п/п	Проблеми обліку	Період	Питання, які можна з'ясувати
1	Облік заборгованості	Минуле	Чи повинно підприємство встановлювати нижчі ціни, ніж звичайно, якщо виробничі потужності завантажені неповністю?
2	Контроль	Минуле, сучасне	Чи відповідають фактичні результати розробленим статичному та гнучкому бюджетам? Які можливі коригування в діяльності центрів відповідальності для досягнення стратегічної мети бізнесу?
3	Прийняття рішень	Сучасне	Чи збільшити обсяг виробництва продукції, яка має високий рівень рентабельності? Чи скоротити сегмент діяльності, який не покриває постійних витрат? Як зміни в асортименті продукції вплинуть на прибуток? Купити комп'ютер чи взяти в оренду?

Продовження

№ п/п	Проблеми обліку	Період	Питання, які можна з'ясувати
4	Планування	Майбутнє	Як координувати різні напрями діяльності підприємства? Який обсяг діяльності є найоптимальнішим? Як узгодити діяльність окремих підрозділів? Які існують обмежувальні чинники? Яким є зв'язок між обсягом діяльності, витратами, та прибутком? При якому обсязі діяльності буде досягнуто запланованого запасу міцності?

Академік Чумаченко М.Г. усі підходи вітчизняних та зарубіжних авторів відносно змісту управлінського обліку класифікує за трьома групами [128, с. 38]. Автори відповідної групи вважають, що:

- межі управлінського обліку розширюються до управління підприємством за всіма функціями;
- в управлінському обліку облікові операції з обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції практично відсутні;
- управлінський облік є системою управління собівартістю продукції підприємства, тобто системою, яка включає планування витрат, калькулювання і аналіз собівартості, підготовку проектів управлінських рішень.

Інформація, яка надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і тактичного (поточного) управління, на оптимізацію використання всіх ресурсів, матеріальних запасів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів. Тому можна стверджувати, що управлінський облік є складовою частиною процесу управління, яка надає інформацію, важливу для визначення стратегії та планування майбутніх операцій, контролю поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності. У зв'язку з цим постає питання щодо місця управлінського обліку в інформаційній системі підприємства, яке працює в умовах конкуренції, невизначеності та ризиків.

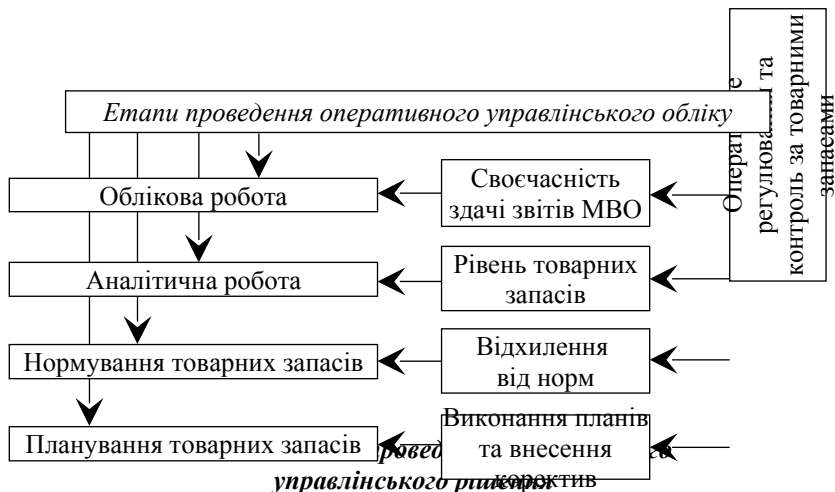
Незаперечним є той факт, що частина інформації управлінського обліку у вигляді бюджетів виконана з використанням аналітичних розрахунків і може надаватися інвесторам, а, відповідно, коло користувачів розширюється.

Щодо облікових показників, то до їх складу належать планові та аналітичні дані, які не можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку, тобто інформацію управлінського обліку можна розглядати як облікову лише в тій частині, що стосується даних про фактичний рівень витрат і доходів, тобто називати управлінський облік видом бухгалтерського обліку необґрунтовано. Управлінський облік є окремим видом обліку. Історично склалося так, що спочатку він виник для задоволення інформаційних потреб, пов'язаних із операційною діяльністю, а вже потім – з фінансовою та інвестиційною. Тому самостійно розвиваються дві його гілки: *поточний* (оперативний) і *стратегічний* управлінський облік, відмінностями між якими є сфера функціонування, що ще раз підтверджує твердження про те, що управлінський облік не може бути складовою частиною бухгалтерського обліку і є самостійною частиною інформаційної системи.

З цього випливає, що *поточний управлінський облік* повинен забезпечити надання керівниками якісно підготовленої опера-

тивної інформації для прийняття оперативних рішень за різними напрямками.

На наведеному нижче рисунку наведемо приклад стосовно виробничих запасів.



У межах кожного виду робіт необхідно здійснювати:

1. Облікову роботу:

1) накопичення інформації в аналітичному обліку за ознаками, необхідними для управління (асортиментний мінімум; наявність неліквідних запасів; перевищення встановлених нормативів; розмір встановленого нормативу по кожному виду чи групі);

2) розробку макетів форм звітності матеріально-відповідальних осіб, керівників центрів відповідальності;

3) розробку графіка подачі звітів матеріально-відповідальних осіб;

4) організацію обліку за центрами відповідальності.

2. Аналітичну роботу:

1) аналіз тенденцій зміни досліджуваних показників у динаміці;

2) аналіз чинників, що впливають сприятливо та несприятливо;

3) оцінку ефективності управління ресурсами.

3. Нормування виробничих витрат:

1) нормування методом техніко-економічних розрахунків;

2) використання економіко-статистичних методів;

3) експертні методи нормування;

4) економіко-математичні методи нормування;

4. *Планування розміру виробничих запасів.*

5. *Оперативне регулювання та контроль за створенням запасів:*

1) організація контролю рівня товарних запасів;

2) визначення оптимального рівня запасів та точки замовлення;

3) вивчення обсягів та причин створення наднормативних запасів;

4) розробка політики реалізації понаднормативних запасів.

Стратегічний управлінський облік – це забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів та чинників бізнес-середовища для використання при розробці стратегії та контролі за рівнем і тенденціями в формуванні витрат, цін, обсягів діяльності, часткою ринку, потоками грошових коштів. Вивчення завдань цього виду обліку свідчать, що вони в основному стосуються прийняття рішень на перспективу через вивчення можливостей взяття підприємством відповідних зобов'язань та передбачення наслідків їх прийняття. Основою вирішення цих завдань є, по суті, вже існуючі інформаційні системи. Б. Райан з цього приводу зазначає, що в стратегічному обліку фінансова звітність і, відповідно, фінансовий облік та інформаційна система управлінського обліку розглядаються як єдине ціле [105, с. 30].

Стратегічним управлінським обліком Б. Райан називає певний спосіб відображення фінансових та облікових проблем підприємства. Він проводить паралелі з фінансовим аналізом проблем, пов'язаних з чотирма чинниками (чотири «С» – *commitment, control, cash (cost), capability*):

– зобов'язаннями (домовленість між двома або більше сторонами для здійснення відповідної діяльності, що має економічну доцільність; за їх допомогою відбувається обмін економічними цінностями, вони є центром, навколо яких будуються ділові операції [105]);

– контролем (бюджетуванням) (здійснення бюджетного контролю забезпечується шляхом аналізу відхилень бюджету від фактичних показників [147, с. 158]);

– наявними коштами (витратами);

– потенціалом (визначають, якою діяльністю підприємство може займатися успішно, а від якої слід відмовлятися).

Стратегічний управлінський облік виокремлюється як окрема частина системи управлінського обліку підприємства, ґрун-

туючись на стратегічній орієнтації інформаційної системи як важливому принципу цього виду обліку.

Стратегічним управлінським обліком зацікавились теоретики після досліджень, проведених британськими аналітиками Бромвіч та Бхімані [31, с. 861]. Значна увага його методикам присвячена в роботах К. Друрі [31], Голова С.Ф., П. Атрилла та Е. Маклейні [4], К. Уолта [64].

Більшість авторів-дослідників формують такі напрями, які характеризують сутність стратегічного управлінського обліку:

- вихід за межі внутрішньої інформаційної системи і збір інформації про конкурентів;
- визначення залежності між стратегічною позицією, обраною підприємством і змістом управлінської звітності;
- одержання конкурентних переваг завдяки використанню результатів проведеного аналізу способів скорочення витрат, оптимізації чинників ефективної діяльності, в т. ч. чинників формування витрат.

Отже, стратегічний управлінський облік – це підгрунтя фінансового менеджменту, інформаційною системою якого є фінансова звітність, система обліку та контролю витрат фінансово-господарської діяльності і планові розрахунки. Це ще раз доводить, що стратегічний облік не може бути видом бухгалтерського обліку. Він спрямований на розробку стратегічних управлінських рішень, орієнтованих на майбутнє, має високий рівень невизначеності, носить глобальний характер і характеризується важливістю наслідків стратегічних рішень для підприємства.

Питання процесу здійснення стратегічного управлінського обліку досі залишаються проблемними.

1.3. Термінологічні проблеми

Успіх опанування методик управлінського обліку для їх практичного застосування в українському бізнесі залежить від однозначного розуміння термінів, які вживаються в економічній літературі. Термінологічні проблеми пов'язані навіть з тим, як означити ту складну діяльність, яку десятиріччями реалізують і удосконалюють зарубіжні економісти та з успіхом запроваджують вітчизняні професіонали: управлінський, виробничий, внутрішньогосподарський чи аналітичний облік, чи підготовка інформації для прийняття рішень? Ми довели свою думку про доцільність використання терміну «управлінський облік» як більш вживаного в ринковому середовищі та можливість використання вислову – «інформація для управління». Але більш

важливими є різночитання перекладів інших категорій та понять, пов'язаних із управлінським обліком.

Перш за все це стосується різночитань, пов'язаних з поняттям «витрати». Вивчення спеціальної літератури свідчить, що цей термін майже ніколи не вживається самостійно – без прикметника чи іншого допоміжного слова, які мають важливу змістовну суть. Наприклад, змінні витрати називають частковими, граничними, маржинальними.

Зіставимо деякі визначення сутності витрат, сформульовані різними авторами, представниками різних напрямів економічної науки (табл. 1.3.1).

Таблиця 1.3.1. Визначення сутності поняття «витрати» в економічній літературі

Визначення	Джерело
<i>Витрати</i> – втрати, жертви, які доводиться здійснювати для отримання деяких корисних результатів	[20, с. 330]
<i>Витрати</i> – спожиті ресурси або кошти, які необхідно сплатити за товари та послуги	[119, с. 20]
<i>Витрати</i> – загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання	[37, с. 529]
<i>Витрати</i> – валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли в результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визнаються і оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	[34, с. 145]
<i>Економічні витрати</i> (витрати втрачених можливостей) – сума грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів	[37, с. 529]
<i>Витрати виробництва</i> – сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції	[9, с. 65]
<i>Витрати</i> – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття, (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками) (П(С)БО)	[16, с. 64]
<i>Витрати</i> – спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду	[133, с. 101]
<i>Витрати</i> – комплекс ресурсів, які надходять у процесі виробництва на вхід системи і трансформованих у корисні предмети та послуги на її виході	[134, с. 48]
<i>Витрати</i> – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або	[34, с. 145]

виробництва, товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта	
<i>Витрати</i> – виражені в грошовій формі витрати живої та уречевленої праці, необхідні для доведення товарів від виробника (постачальника) до споживача	[82, с. 500]

Продовження таблиці 1.3.1

Визначення	Джерело
<i>Валові витрати</i> – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як компенсація вартості товару, який купується таким платником податку для подальшого використання у власній господарській діяльності (ст. 5, п. 5.1 Закону України «Про оподаткування прибутку»)	[91, с. 65]
<i>Поточні витрати підприємств торгівлі</i> – грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів	[18]
<i>Витрати обігу</i> – частина торговельного капіталу, авансованого на обслуговування процесу продажу товару	[5, с. 302]
<i>Витрати обігу</i> – відображені в грошовій формі витрати живої і уречевленої праці по доведенню товару від виробника до споживача, перетворенню виробничого асортименту в торговий, організації процесу купівлі-продажу і споживання, задоволенню попиту споживачів. Витрати обігу є суспільно необхідними витратами праці, які забезпечують виконання торговельним підприємством своїх функцій і завдань	[13, с. 98]
<i>Затрати</i> – сукупність витрат на виробництво продукції і її реалізацію	[91, с. 64]
<i>Витрати</i> – використання (відтік) грошових коштів	[91, с. 64]

Висновок може бути тільки один: щоб орієнтуватися в понятті «витрати», необхідно засвоїти термінологію, притаманну відповідному виду обліку. Про це наголошували автори базового підручника з управлінського обліку Ч. Хоргрен та Дж. Фостер на перших сторінках своєї праці, навіть не беручи до уваги, що підручник читатимуть не тільки їх співвітчизники [119, с. 64].

У перших публікаціях вітчизняних авторів, виданих державною мовою, автори використовували терміни «витрати» і «затрати» [86]. Так, у монографіях Нападівської Л.В. «Управлінський облік» та «Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці» однозначно використовувався термін «затра-

ти» [86; 87]. У новому підручнику автор навіть виділяє окремий параграф, присвячений тлумаченню понять «затрати» та «витрати» в різних системах обліку, справедливо вважаючи ці питання актуальними. Між тим, ми не погоджуємося із життєздатністю терміна «затрати» не тільки в системі управлінського обліку взагалі, як вважає Нападовська Л.В., а й навіть для розуміння сукупності витрат на виробництво продукції та її реалізацію зокрема [86, с. 64]. Вважаємо його русизмом і посилаємося на професіоналів, які розробляли П(С)БО 16 «Витрати» та «Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості» [80].

Суттєві труднощі у розумінні змісту понять виникли в результаті перекладу робіт зарубіжних авторів. Наприклад, у перекладі К. Друрі (2003 р.) можна знайти поняття «цільові витрати», що за змістом відповідає поняттю об'єкт витрат [29], або змінені витрати, під якими автор розуміє альтернативні витрати, «незворотні» – один з видів нерелевантних витрат. Термін «надходження» необхідно розуміти як «дохід», «виручка». Щодо «трансфертних цін», то можливо доцільніше було б залишити зрозуміле – ціни внутрішньої передачі, внутрішні ціни, госпрозрахункові ціни.

У інших авторів знаходимо наступне:

Запропонований переклад	Автор, джерело	Як доцільно розуміти переклад
Запасоємні	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер [119]	Ті, що включаються до виробничої собівартості
Конверсійні витрати	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер [119]	Витрати на обробку сировини, матеріалів та робочу силу
Маржа безпеки	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер [119, с. 48]	Запас міцності
Метод повного розподілу витрат	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер [119]	Калькулювання повних витрат
Бюджетування витрат	Лебедев [117, с. 110]	Система бюджетного планування, контролю та аналізу витрат та фінансових ресурсів
Витрати, залежні від центрів відповідальності	Яругова А. [134, с. 42]	Контрольовані

Продовження

Запропонований переклад	Джерело	Як доцільно розуміти переклад
-------------------------	---------	-------------------------------

Систематичний облік	Яругова А. [134, с. 40]	Фінансовий облік
Проблемний облік	Яругова А. [134, с. 40]	Управлінський облік
Маржа прибутку	Рей Фіджеральд [120, с. 141]	Відсоткове відношення прибутку до доходу
Валова маржа	Рей Фіджеральд [120, с. 141]	Валовий прибуток: дохід (%)
Беферний запас	Рей Фіджеральд, [120, с. 189]	Резервний запас
Фінансовий контроль	Рей Фіджеральд, [120, с. 229]	Бюджетний контроль
Калькуляція		Калькулювання (процес)
Незворотні		
Минулі витрати	Нападовська Л.В. [91, с. 364]	Витрати, понесені в минулому періоді (до прийняття управлінського рішення)
Контрольний рахунок	Друрі К. [с. 116]	Рахунок синтетичного обліку
Контрактні витрати	Друрі К. [с. 128]	Витрати, які відносяться до замовлення, великого за обсягом, і з тривалим терміном виконання
Цінність капіталу	Нападовська Л.В. [91]	Вартість капіталу
Продуктивні	Методичні рекомендації [80]	Технологічні (обов'язкові)
Непродуктивні	Методичні рекомендації [80]	Дискреційні (необов'язкові)

У читачів виникає різночитання понять «повних витрат» і «повної собівартості», оскільки традиційно під повною собівартістю розуміли сукупність виробничої собівартості та витрат на збут. Тому необхідно бути особливо коректним при використанні терміну «повні витрати», коли мова йтиме про оцінку запасів.

Термін *balanced scorecard* перекладають так: збалансована система показників, система збалансованих показників, збалансовано оціночна відомість, карта бальних оцінок, збалансовані облікові карти, система взаємопов'язаних показників, карта внесків [37, с. 7].

Отже, існує необхідність мінімізації розбіжностей у трактуванні одних і тих же понять для українських читачів. Це завдання відноситься до компетенції вчених, які працюють в

галузі управлінського обліку. Нашу думку ми висловимо при розкритті змісту наступних параграфів, враховуючи необхідність уточнення термінів для внутрішньонаукового спілкування та міжнаукової комунікації.

1.4. Предмет, метод, функції та принципи управлінського обліку

Традиційний погляд на методологічний аналіз науки зводиться до характеристики її предмету та методу. Це залишається актуальним і у сучасний період, коли будь-яка наука тяжіє до системності та раціональності, щоб більш повно і більш точно відображати, в нашому випадку, багатогранність фінансово-господарської діяльності підприємства, висвітлювати формування витрат у всіх сферах діяльності.

Предмет конкретної науки фіксує її місце в системі наук, і в першу чергу, її відмінність від суміжних наук на стиках наукових досліджень.

Що стосується методу науки, то під ним розуміють визначений набір інструментів, що взяті із загального арсеналу засобів наукового пізнання і пристосовані до особливостей предмета конкретної науки. Тобто, методологічне завдання дослідника полягає в тому, щоб визначити набір цих інструментів і способів їх застосування в обраній галузі науки.

Методологія є цікавою для змісту наукового пізнання. Настало взаємне зближення економіко-методологічних і історико-наукових досліджень, методологічні концепції стали використовуватись для пояснення логіки розвитку економічної думки, а історія науки перетворилася свого роду в полігон для перевірки методологічних гіпотез. Не вдаючись до глибини розкриття історії цього питання, почнемо з конкретизації та розкриття сутності щодо управлінського обліку.

Метод (греч. *methodos* – буквально «шлях до чого-небудь») у самому загальному значенні – спосіб досягнення мети визначеним шляхом упорядкованої діяльності. Метод як засіб пізнання є способом відтворення в мисленні предмета, що вивчається. Свідоме застосування науково обґрунтованих методів є суттєвою умовою одержання нових знань. В процесі розвитку пізнання вироблено такі загальні принципи наукового мислення як: дедукція, індукція, аналіз, синтез, аналогія, експеримент, спостереження і т. д. В основі цих методів пізнання лежать об'єктивні закони дійсності, тому метод нерозривно пов'язаний

з теорією. Існують спеціальні методи (наприклад, бухгалтерського обліку), оскільки вони вивчають специфічні предмети.

Методологія з одного боку є сукупністю засобів, методів, прийомів для пізнання, що використовується в науці, а з іншого – галузь знань, що вивчає засоби, передумови і принципи організацій пізнавальної практично-перетворюючої діяльності.

Методологія науки вивчає наукове знання і наукову діяльність. Розвиток методології є однією з сторін розвитку наукового пізнання в цілому. Будь-яке наукове відкриття має не тільки предмет, а й методологічний зміст, оскільки воно пов'язане з критичним переглядом вже існуючого понятійного апарата, передумов і підходів до інтерпретацій матеріалу, що вивчається, роблячи об'єктом аналізу ту діяльність, у ході якої створюється предметне знання. Методологія науки виступає однією з форм самопізнання і самосвідомості науки. Знання відображає діяльність і разом з тим є продуктом конструктивної праці мислення, що відтворює зв'язки і відносини об'єктів реальності. Вона розкриває і аналізує діяльність, що отримує в знанні закінчені форми.

Сучасна методологія виконує два типи функцій. По-перше, вона виявляє зміст наукової діяльності і її взаємовідносини з іншими сферами діяльності, а саме бухгалтерським обліком, менеджментом, тобто розглядає науку з точки зору практики. А це філософська проблематика. Разом з тим, методологія вирішує завдання вдосконалення, раціоналізації наукової діяльності, виходячи за межі філософії, хоча і опирається на зроблені нею світоглядні і загальнометодологічні орієнтири.

Не підлягає сумнівам думка про те, що правильно обраний метод дає можливість визначити в об'єкті дослідження суттєве і несуттєве, внутрішнє і зовнішнє, більш динамічне і менш динамічне, а отже, якісніше реалізувати практичні завдання.

Науковий метод є не результатом досліджень, проведених попередньо. Концентруючи знання минулих досліджень, метод виступає як вихідний пункт для сьогоденних досліджень

Взагалі економічна методологія була і залишається полем гострих дискусій і об'єктом критики, перш за все з боку дослідників-практиків.

Створюється реальна потреба в укріпленні таких елементів бухгалтерських знань і інститутів наукової спільки, які підтримують механізми внутрішньонаукової комунікації, забезпе-

чують взаєморозуміння між економістами різних спеціалізацій і наукових напрямів.

Професіоналізація економіко-бухгалтерської методології вносить суттєві зміни в характер взаємовідносин між методологами і спеціалістами в конкретних напрямках науки «управлінський облік». Бухгалтер-аналітик, спеціаліст із методології, що вивчає стан і еволюцію системи наукових знань з управлінського обліку, практику функціонування і тенденції його розвитку. Бухгалтер-методолог повинен виявляти вузькі місця в розвитку наукових знань і функціонування механізмів у практиці, сприяти взаєморозумінню і діалогу між вченими в умовах теоретичного і методологічного плюралізму, сприяти міждисциплінарним контактам, виявляти і підтримувати нові перспективні наукові підходи, особливо на стику наукових дисциплін, культивувати етику наукового спілкування.

До сьогодні в економічній літературі відсутнє чітке визначення предмета управлінського обліку. Значна кількість авторів обмежується визначенням його мети та сутності. В роботах авторів далекого зарубіжжя досить часто відсутні чіткі визначення понять та категорій, які характеризують управлінський облік як науку. Ніколаєва О. та Шишкова Т., Палій В. у своїх посібниках наслідують зарубіжних колег і, не вдаючись до теоретичних викладок, розкривають сутність практичних методик [96; 118]. У цьому також є певний практичний сенс, оскільки сьогодні різко підвищився попит на знання, які б дозволили швидко навчитися управляти грошовими потоками. З іншого боку, науковцям відома теза про те, що науковий рівень пізнання визначається не предметом, а методом, тобто способом пізнання.

Одні автори предметом управлінського обліку називають контроль за формуванням собівартості продукції стосовно центрів витрат і сфер відповідальності, визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку [74, с. 26]. Інші трактують його як механізм ефективного управління підприємством, поведінку підприємства [91, с. 19]. Між тим, теорія науки повинна сформулювати концепцію про предмет управлінського обліку. В загальному розумінні предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління підприємством: виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати. Основними серед них є використання матеріальних та трудових ресурсів, постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансово-збутова та організаційна діяльність, фінансові результати від їх здійснення [61].

Зміст предмета розкривають його об'єкти: ресурси, що забезпечують корисну працю персоналу в процесі досягнення мети бізнесу; господарські процеси по перетворенню вхідних ресурсів (ресурси-гроші) та вихідні ресурси (ресурси-гроші-прибуток); витрати, доходи та фінансові результати.

Метод, як відомо, є шляхом пізнання (дослідження), способом організації теоретичного та практичного опанування дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта, а з точки зору філософії будь-яка теоретична система знання ґрунтується на принципах, пов'язаних між собою. З огляду на це метод управлінського обліку можна визначити як систему прийомів (способів, інструментів), що забезпечують вивчення витрат та доходів за різними сегментами діяльності з точки зору ефективності бізнесу, реалізації стратегії та місії підприємства.

Зміст предмета і метод науки, яка зумовлена ринковими відносинами і відображає їх, постійно розширюються та удосконалюються. Це зумовлено, в першу чергу, розвитком бізнес-середовища. Об'єктивні динамічні процеси, що відбуваються в ньому, потребують наявності та використання таких методик дослідження об'єктів, які були б гнучкими і давали можливість якісно моделювати діяльність, передбачати кількісні залежності, варіативність розрахунків для мінливих умов господарювання.

Управлінський облік є складною і багатогранною системою знань (наукою), яка включає теоретичну та практичну підсистеми. Про це свідчить велика кількість передумов та принципів, які є основою його побудови. Доцільно побудувати загальну схему взаємозв'язків прийомів (елементів), щоб визначити загальну методологію науки.

Таблиця 1.4.1. Наявність визначення понять предмет, методи, принципи управлінського обліку в роботах вчених-економістів

Поняття	Апчерч А. [3]	Бутинець Ф.П. [9; 10]	Голов С.Ф. [22; 23]	Друрі К. [30; 31]	Карпова Т.П. [61; 62]	Лень В.С. [74]	Нападавська Л.В. [86]	Нападавська Л.В. [91]	[96]Николаєва Т., Шишкова О.	Пушкар М.С. [103]	Палій В.Ф. [118]	Хоригрен [119]Фостер Дж.,	Яругова А. [134]
Предмет	-	+	-	-	+	+	-	+	-	+	-	-	-
Функції	-	+	-	+	+	-	-	+	-	+	-	-	+
Принципи	+	+	-	+	+	-	+	+	-	+	-	-	-
Метод	-	+	-	-	+	+	+	+	+	+	-	-	-
Мета, завдання	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Підходи до обґрунтування методу управлінського обліку потребують подальшого дослідження, оскільки розвиток інших наук впливає на облікові системи, їх динамічність, підпорядкованість загальним цілям бізнесу. Тому більшість авторів зазначають, що в управлінському обліку необхідно використовувати різні методи [10; 103]. Окремі з них називають такі як елементи методу фінансового бухгалтерського обліку, індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи, використання комп'ютерної техніки [9, с. 19]. Останній з них ніяк не може бути методом, оскільки є необхідним засобом створення, обробки та передачі інформації. Крім того, заслуговує критики теза про те, що метод управлінського обліку – це системний оперативний аналіз [9, с. 19]. Це занадто звужує широке коло методів, які використовуються у багаторічній практиці економічно розвинутих країн [134]. Досить ґрунтовно до формування концепції методів управлінського обліку підійшла Нападавська Л.В., вважаючи методом сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що, як наголошує автор, сприяють дослідженню «поведінки» витрат і доходів з метою управління ними. З такого визначення витікає, що метод управлінського обліку акумулює в собі методи інших (різних) наук, що є цілком правильним, враховуючи призначення управлінського обліку, багатогранність завдань управління витратами

та доходами. В монографії Нападовської Л.В. унаочнено аналіз думок Яругової А., Чумаченко М., Карпової Т., К. Друрі, Ч. Хорнгрена, Голова С., Т. Скоуна, Ніколаєвої С. щодо основних елементів, які створюють сукупність методу [86]. Автори єдині у тому, що метод управлінського обліку значно ширший, ніж методи обліку витрат та калькулювання собівартості.

Дещо по-іншому трактує це поняття Пушкар М.С., виділяючи три укрупнені групи: загальнометодологічні методи, загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, специфічні методи управлінського обліку [103].

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що методом управлінського обліку є сукупність прийомів та способів відображення об'єктів управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. Їх доцільно об'єднати в групи:

1. *Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта* (спостереження, порівняння, аналіз, синтез).

Метод спостереження, наприклад, передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та доходів, для отримання яких вони були понесені тощо.

Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації узагальнення – синтез отриманих даних.

2. *Загальнонаукові способи методу бухгалтерського обліку*. Їх використання обумовлене взаємозв'язком фінансового та управлінського обліку. До них відносяться:

- способи первинного спостереження – документація та інвентаризація;
- способи вартісного вимірювання – оцінка і калькулювання;
- способи групування та реєстрації – система рахунків та подвійний запис;
- способи узагальнення – підготовка звітності.

Зрозуміло, що застосування цих елементів методу буде не таким повнокровним, як у фінансовому обліку, але кожен з них виконує свою роль в дослідженні об'єктів управлінського обліку. Наприклад, для *спостереження* за відхиленнями при використанні нормативного методу використовують первинні документи з червоною смугою. При розрахунку виробничої собівартості незавершене виробництво на кінець звітного періоду визначають шляхом проведення інвентаризації його залишків.

Способи вартісного вимірювання використовуються для оцінки випущеної з виробництва продукції, нового проекту

тощо. В практичній діяльності історично склалися два основних методи (прийоми) визначення фактичної собівартості об'єкта обліку: простий та складний (розрахунковий) метод калькулювання

Перший прийом – це метод оцінювання фактичної собівартості за ціною обміну (ціною купівлі). Другий – розрахунковий – вимагає додаткових облікових процедур обчислення (калькулювання).

Сутність оцінки об'єктів обліку – господарських фактів – за простою системою полягає в тому, що вартість об'єкта для бухгалтерського обліку визначається простим методом – оцінкою, визначеною на момент обміну (купівлі-продажу, вкладення капіталу тощо).

Кожний об'єкт обліку має свою конкретну ціну, тому у бухгалтерському обліку господарські факти передачі кожного об'єкта будуть оцінені за однозначно простою ціною – ціною купівлі.

Вартісне оцінювання не завжди може бути визначене та здійснене в момент господарського факту. Особливо це стосується різних видів собівартості і, передусім, фактичної собівартості господарських фактів, явищ (основних засобів, матеріальних цінностей тощо) або процесів (заготівельно-постачальницької чи збутової діяльності).

Оцінка та калькулювання є вихідною складовою системи бухгалтерського обліку, без яких не може бути здійснене вартісне вимірювання господарських фактів, витрат і результатів господарювання в системі управлінського обліку. В управлінському обліку широко використовуються такі способи калькулювання собівартості як спосіб розрахунку за прямою ознакою, додавання або виключення витрат, а також коефіцієнтний, індексний, комбінований, нормативний.

Важливими є *способи групування та реєстрації*. В управлінському обліку використовують спеціальні контрольні рахунки (підсумкові), у яких записи здійснюються за підсумковими сумами операцій відповідного періоду. Наприклад, записи, зроблені у картках складського обліку, повинні бути ідентичними записам у журналі реєстрації операцій, накопичувальних відомостях за назвами і контрольним рахунком, до якого заносять підсумок усіх операцій, систематизованих за певною ознакою в накопичувальній відомості. Ця система дозволяє забезпечити взаємозв'язок між фінансовим та управлінським обліком.

3. *Специфічні методи бухгалтерського обліку* – це прийоми групування і перегрупування витрат відповідно до мети управління, нормативний метод обліку витрат.

Специфічні прийоми бухгалтерського обліку: нормативний метод, стандарт-кост, директ-кост, калькулювання за видами діяльності, методи обліку витрат за замовленнями, переділами, процесами, операціями групами виробів, способи калькулювання.

4. *Прийоми економічного аналізу, статистики, математики, теорії прийняття рішень*: імітаційне моделювання, лінійне програмування, функціонально-вартісний, технологічний аналіз, метод сегментного аналізу, метод найменших квадратів, кореляційно-регресійний аналіз, спрощений статистичний аналіз, метод ланцюгових підстановок, калькулювання витрат життєвого циклу продукції, аналіз вартісного ланцюжка, ABC-метод, метод «Точно в термін», планування, нормування, лімітування.

Володіння методами забезпечує досягнення цілей управлінського обліку. Заслугує на увагу дослідження підходів до формулювання мети управлінського обліку. Пушкар М.С. вважає, що це мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку [103, с. 229]. Таке визначення замикає рамки управлінського обліку лише на виробничих підприємствах. Нападовська Л.В. кардинально новою метою (у порівнянні з фінансовим обліком) називає управління процесом формування витрат та доходів [86; 92]. Ніколаєва О. і Шишкова Т. метою вбачають забезпечення менеджерів інформацією для прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень [96].

Розуміння сутності управлінського обліку дозволяє виявити його залежність від функцій системи управління, оскільки саме управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління. Між тим, як в науковій літературі, так і на практиці не існує чіткого виділення цих функцій. Певна увага приділена цьому питанню у працях окремих авторів (К. Друрі, Карпової Т.П., Бутинця Ф.Ф., Нападовської Л.В.).

Існує позиція, згідно з якою функціями управлінського обліку є такі:

- забезпечення інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
- формування інформації для забезпечення взаємозв'язку різних рівнів управління та різних структурних підрозділів одного рівня;

– оперативний контроль та оцінка результатів діяльності центрів відповідальності;

– перспективне планування та координація діяльності за даними аналізу та оцінки фактичних даних [62, с. 44]. Це навіть ширше, ніж у К. Дурі, у якого виділено три основні функції:

- розподіл витрат між реалізованою продукцією та запасами, що є необхідним для виконання вимог зовнішньої та внутрішньої звітності;
- надання відповідної інформації, яка допоможе менеджерам приймати рішення більш обґрунтовано;
- надання інформації, необхідної для планування, контролю і вимірювання [31, с. 38]. К. Дурі функції управлінського обліку ототожнює з вимогами, які висуваються до системи управлінського обліку [31, с. 38-39].

Доцільно поміркувати над думкою Нападовської Л.В. про те, що завданням управлінського обліку є управління процесом формування витрат і доходів [86, с. 186], і аж ніяк не виявлення фінансового результату.

Реалізація *першої* функції пов'язана з необхідністю оцінки випущеної готової продукції за виробничою собівартістю, яка розраховується з урахуванням незавершеного виробництва. Значна кількість підприємств щомісячно готує внутрішні звіти про фінансові результати, тому їм також необхідна інформація про витрати за їх об'єктами.

Друга та третя функції пов'язані з підготовкою інформації менеджерам для якісного виконання ними їх посадових обов'язків. При цьому готують «нестандартні» (внутрішні) звіти. Інформація потрібна, щоб бути впевненим у тому, що підприємство випускає дійсно рентабельну продукцію (займається прибутковими видами діяльності), має найкращий з точки зору прибутковості її асортимент, правильно встановлює ціни при відсутності аналогічних ринкових цін тощо. Управлінські системи обліку повинні забезпечити можливість планування, контролю та вимірювання показників функціонування організації. Планування включає перетворення цілей і завдань у конкретні види діяльності і необхідні для їх реалізації ресурси. Бухгалтери-аналітики повинні надавати менеджерам інформацію для зворотного зв'язку у вигляді періодичних звітів, які дозволять менеджерам підтримувати витрати на необхідному рівні. В свою чергу такі звіти використовують для оцінки діяльності самих менеджерів. Тому необхідно бути коректним при інтерпретації даних обліку, щоб уникнути можливих проблем поведінкового характеру.

Перспективне планування та координація діяльності є складовими частинами управління витратами.

Отже, функції управлінського обліку безпосередньо обумовлені функціями системи управління. Тому ми вважаємо, що і назви цих функцій повинні співпадати. Отже, функціями управлінського обліку можна вважати інформаційну, комунікаційну, контрольно-аналітичну та прогнозну. Їх визначення має значення для розробки «Положення про управлінську бухгалтерію», визначення посадових обов'язків бухгалтерів-аналітиків, яких дехто пропонує називати бухгалтерами-менеджерами [9; 10; 118]. Деколи зустрічається назва посади – головний бухгалтер-аналітик [9].

Виходячи з того, що працівники служби управлінської бухгалтерії консультують, обслуговують, координують діяльність інших підрозділів підприємства, їх функції носять штабний характер. Зміст функцій уточнюється, доповнюється на конкретному підприємстві, але загальні підходи мають бути визначені з наукової точки зору.

Таким чином, мета управлінського обліку полягає у наданні необхідної інформації менеджерам у процесі підприємницької діяльності. Його сутність і функції реалізуються в системі обліку інформації, необхідної для усіх циклів управління, планування, контролю, оцінки, організації, мотивації, внутрішніх інформаційних зв'язків.

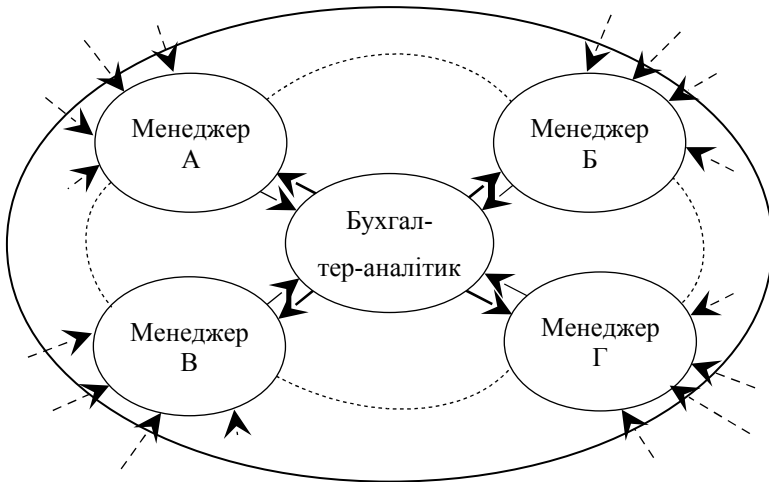


Рис. 1.4.1. Місце бухгалтера-аналітика в інформаційному середовищі

Науковою проблемою залишається питання обґрунтування принципів управлінського обліку. Тільки у деяких роботах обговорювалися ці питання. Автори відносять до них безперервність діяльності підприємства, використання єдиних для планування та обліку одиниць вимірювання, оцінку результатів діяльності підрозділів підприємства, прийнятність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації з метою управління, формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління, використання бюджетного методу управління витратами фінансами і комерційною діяльністю, повноту і аналітичність, періодичність [61], що є дискусійним і підлягає критиці, [92, с. 45]. Ми вважаємо, що принципи управлінського обліку повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила практика:

- системний підхід;
- єдність методів, які використовуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке застосування ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Оскільки має зберігатися методична єдність управління витратами взагалі і управлінського обліку зокрема, то принципами управлінського обліку мають бути такі:

- *системність* – означає, що дослідження витрат і доходів проводяться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею;
- *комплексність та релевантність* – використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик;

- *принцип «різна собівартість для різних цілей»* – передбачає створення системної інформації про витрати в залежності від цілей калькулювання;
- *методологічний плюралізм*, який означає можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку;
- *єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління*;
- *проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів)*;
- *стратегічна орієнтація* – означає, що при підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани;
- *принцип ефективності облікової системи*, яка повинна забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення та запровадження;
- *конфіденційності*, що означає обмеження доступу до відповідної інформації;
- *відповідальності* за створену інформацію;
- *орієнтації на безперервне вдосконалення* – означає підготовку і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами.

Дотримання принципів дозволить створити якісну інформаційну основу для утримання стійких позицій на ринку.

Для успішної реалізації мети управлінського обліку необхідно володіти його методом.

Отже, метод управлінського обліку включає різноманітні прийоми та способи, якими традиційно користувалися в бухгалтерському обліку, при проведенні економічного аналізу, дослідженнях будь-якого об'єкта, у математиці, при нормуванні, плануванні, калькуляційних розрахунках.

Розвиток науки та комп'ютерних технологій постійно розширюють арсенал методу управлінського обліку.

РОЗДІЛ 2. Сучасні підходи до організації управлінського обліку на підприємстві

2.1. Особливості організації управлінського обліку у країнах з розвинутою ринковою економікою

Система обліку і звітності, діяльність міжнародних організацій у системі бухгалтерського обліку та звітності, міжнародна система планів рахунків ґрунтовно досліджувалась у роботах Ткача В.І., Ткача М.В. Окремі аспекти впливу світового економічного розвитку на побудову системи бухгалтерського обліку та звітності сформульовані у монографії Лучко Л.Р. Порівняльна оцінка обліково-звітної практики бухгалтерської справи у європейських країнах дана у інформаційному довіднику Джона Блейка та Оріола Амата. У контексті даної роботи найбільшої уваги потребують ідеї, викладені у роботах К. Друрі, Г. Мюллера, Х. Гернона, Г. Мінка, Д. Мідлтона, Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуела, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Б. Райана, Яругової А. Саме у них розкривається досвід використання облікової інформації у зарубіжних компаніях, висвітлюються методики управлінського обліку, але у більшості робіт зарубіжних авторів, перекладених українською чи російською мовами, питання організації практично не висвітлюються. Вдумливий читач повинен сам зрозуміти те, що розкривається авторами стосовно цього питання як фон до основного матеріалу. Автори начебто взагалі не приділяють уваги організації обліку, між тим це зрозуміло: у зарубіжних фірмах вже давно існують внутрішні регламенти організації управлінського обліку, а новим читачам розкривають методологічні аспекти. Академік Чумаченко М.Г. одним з перших для своїх співвітчизників розкрив особливості організації обліку виробничих витрат та економічного аналізу у компаніях США, присвятивши цим питанням два спеціальних розділи [128, с. 3-30, 134-155]. Цитуючи американського професора Р. Антоні, він писав: «Якщо хтось особисто знає тонкощі організації обліку 100 компаній, то про нього можна сказати, що він має надзвичайно широкий досвід» [128, с. 3]. Між тим, вже мають місце деякі анкетні обстеження фірм зарубіжних країн, проведені комітетом з фінансового та управлінського обліку Міжнародної федерації бухгалтерів. Окремі дослідження з питань управлінського обліку проводять організації-члени МФБ та окремі особи.

Досліджуючи існуючі типи організації управлінського обліку у міжнародній практиці, Нападовська Л.В., посилаючись на роботи французьких, американських, британських, німецьких авторів, доводить, що в роботах Палія В.Ф., Соколова Я.В., Безруких П.С., Івашкевича В.В., Кашаєва А.Н., Ткача В.І., Стукова С.А., Аксененко А.Ф., Валусєва Б.І., Чумаченка М.Г., Голова С.Ф. розкриваються важливі аспекти організації системи обліку витрат та доходів.

У більшості сучасних авторів ми знаходимо, що навіть при наявності методичних рекомендацій з практики управлінського обліку, розроблених професійними організаціями США та інших країн, організація управлінського обліку здійснюється по-різному. Так, у більшості компаній США управлінський облік перебуває у веденні контролера (така посада введена ще у 1880 р.) або головного бухгалтера [119, с. 14; 22, с. 26].

Інститут фінансових керівників виділяє такі функції головного бухгалтера: планування і контроль; звітність та її інтерпретація (аналіз); оцінка та консалтинг; податки; зовнішня звітність; забезпечення збереження активів; економічна оцінка (експертиза).

Ч. Хорнгрен зауважує, що перші три функції відносяться до компетенції головного бухгалтера [119, с. 14]. У Німеччині головний бухгалтер контролеру не підпорядковується і здійснює керівництво веденням виключно фінансового обліку. Існують компанії, у яких відділ управлінського обліку підпорядковується фінансовому директору чи навіть безпосередньо генеральному директору. На російських підприємствах, які використовують окремі компоненти системи управлінського обліку, реалізацію його певних функцій покладено на економістів, котрі працюють в різних підрозділах: планово-економічному, аналітичному, фінансовому, бухгалтерії, підрозділах стратегічного планування. У підприємств, де створена чи створюється комплексна система управлінського обліку, передбачено окремий структурний підрозділ. Особистий досвід вивчення організації обліку на фірмах Франції, Данії, України (під час стажування на виробничих підприємствах) підтверджує обумовленість обліку потребами керівництва та певними традиціями фірм.

Голов С.Ф. у одному з найпопулярніших своїх підручників стверджує, що для транснаціональних компаній типовою є централізація фінансового обліку в головній компанії та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень, наприклад, корпорація «Nestlé» [22, с. 28]. Проведені нами дослідження в межах України свідчать про те, що підприємства з іноземними інвестиціями впроваджують системи, які використовуює інвестор.

Отже, історичний розвиток та динамічне ринкове середовище зумовили формування великої кількості систем управлінського обліку, що широко використовуються у зарубіжних фірмах.

Існують публікації, в яких аналізується досвід німецьких фірм [6, с. 9-15]. В німецькій літературі виділяються три основні

підходи до становлення управлінського обліку: господарський, поелементний, ситуаційний.

Господарський підхід є узагальнюючим формальним підходом, орієнтованим на хід господарської діяльності. Як стверджує автор, він є трудомістким, тому частіше використовують його спрощений варіант – поелементний підхід, хід якого ілюструє рисунок 2.1.1.

ОСНОВНІ ТИПИ СИСТЕМ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ				
Класифікація	Поетапний розрахунок маржинального доходу			
	Поетапний розрахунок граничних витрат			
	Нормативний розрахунок витрат, орієнтований на управління ними			
Суттєві	Виробничим строком впровадження	Орієнтовані на виробничі процеси	Система розрахунку витрат з використанням розрахунку машино-годин	
			Система розрахунку часткових витрат з використанням розрахунку машино-годин	
			Попроцесний розрахунок витрат	
	Виробничим строком впровадження	Орієнтовані на окремі функціональні підрозділи підприємства	Система розрахунку витрат, пов'язаних із науково-дослідними роботами	
			Система розрахунку витрат управління	
		Виробничим строком впровадження	Для прийняття стратегічних управлінських рішень	Система розрахунку витрат збуту
Пов'язані з обліком витрат	Розрахунок результатів діяльності з урахуванням життєвого циклу товару			
Суттєві	Виробничим строком впровадження	Для прийняття стратегічних управлінських рішень	Пов'язані з управлінням витратами	Стратегічний аналіз та контроль витрат

лей, інструментів, умов вибору системи управлінського обліку та її становлення.

Ситуаційний підхід передбачає вибір системи управлінського обліку згідно з очікуваним ефектом в усіх можливих ситуаціях при будь-яких умовах.

Аналізуючи проведені науковцями дослідження та існуючу практику, ми прийшли до наступних висновків:

- зарубіжні фірми вже мають позитивний досвід відокремлення системи фінансового та управлінського обліку;

- система обліку повинна обов'язково мати такі об'єкти обліку як місця виникнення витрат та центри відповідальності;

- можливі різні варіанти організаційної підпорядкованості підрозділу, який здійснюватиме функції управлінського обліку та різні підходи до організації управлінського обліку в системі рахунків.

- підрозділ, який здійснюватиме функції управлінського обліку, може називатися (за бажанням керівництва) «управлінська бухгалтерія», «аналітична бухгалтерія», «бюро управлінського обліку», «бюро обліку та аналізу», «відділ контролінгу» тощо.

- при проектуванні системи управлінського обліку необхідно чітко усвідомлювати ефект від її запровадження та оточуюче бізнес-середовище (умови функціонування підприємства);

- у різних країнах по-різному вирішують питання формування інформації у системі рахунків.

Розширимо останній висновок, наголосивши, що ґрунтовно ці питання розкриті Головим С.Ф. [22, с. 32-47].

У практиці зарубіжних країн застосовують два підходи до структури плану рахунків:

- двоколовий принцип, тобто відокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку;

- інтегрований принцип, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, в т. ч. у Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії та інших країнах Євросоюзу.

Другий підхід характерний для підприємств країн англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австралії, Канади). Не

вдаючись до розкриття сутності, нагадаємо, що в процесі історичного розвитку в цих країнах сформувалися і розвивалися три основні системи рахунків: загальна, інтегрована та переплетена. Вони відрізняються між собою рахунками для обліку витрат; глибиною деталізації, інформації на них, методикою обліку непрямих витрат, характером взаємозв'язку рахунків фінансового та управлінського обліку.

Варіанти організації управлінського обліку певною мірою залежать від:

- галузевих особливостей бізнесу;
- технології та організації виробництва;
- налаштованості керівництва на запровадження якісно нової системи обліку;
- компетенції та професіоналізму персоналу;
- ступеню централізації обліку;
- видів центрів відповідальності та місць виникнення витрат;
- обраних підходів до реалізації взаємозв'язку рахунків, що використовуються у фінансовому та управлінському обліку; повноти включення витрат до собівартості; порядку відображення та списання відхилень фактичної собівартості від стандартної (нормативної); оперативності обліку витрат; формування показників (ефективності діяльності), які характеризують кінцевий результат діяльності підприємства і його структурних підрозділів; методів калькулювання.

Досвід зарубіжних колег повинен бути врахований при запровадженні систем управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

2.2. Організація управлінського обліку на вітчизняних підприємствах та її вдосконалення

Відповідно до Закону України [102] підприємство самостійно організовує систему обліку, оскільки воно має низку галузевих, технологічних та інших особливостей, включаючи різні запити користувачів щодо диференціації інформації, тобто і на вітчизняних підприємствах неможливо визначити чіткий порядок організації управлінського обліку. Тому можна зупинитися тільки на загальних принципах його організації. Основними з них є такі:

- задоволення потреб користувачів різних рівнів управління;

- обґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «обсяг діяльнос-

- ті – витрати – прибуток»;

- узагальнення інформації за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат;

- контроль діяльності кожного центру відповідальності за використанням системи бюджетів.

Правильна організація обліку доходів і витрат надасть можливість:

- достовірно визначати собівартість для різних цілей;

- здійснювати дієвий контроль за формуванням витрат та доходів за ієрархічними рівнями, зберіганням і рухом товарно-матеріальних цінностей, використанням ресурсів у процесі господарської діяльності;

- своєчасно виявляти конкретних винуватців відхилень від запланованого, винуватців шкоди, заподіяної нестачею, крадіжкою, перевитратами (збитками), втратою економічної вигоди;

- аналізувати причини зростання витрат та зниження рентабельності;

- застосовувати більш гнучку політику ціноутворення;

- якісно планувати обсяги реалізації, асортиментну політику, розмір витрат тощо.

Для успішної організації управлінського обліку необхідно широко використовувати теоретичні положення теорії управлінського обліку та практичний досвід його становлення та розвитку на вітчизняних та зарубіжних підприємствах. Цей процес не може бути швидким, оскільки потребує переосмислення ролі обліку, усвідомлення його місця в системі управління підприємством.

При практичному запровадженні для вибору типу організації управлінського обліку спочатку необхідно провести аналіз найповіших господарських ситуацій. Цілі та умови становлення управлінського обліку є визначальними елементами для вибору системи певного типу. Зазвичай цілі мають нормативний характер та визначають очікуваний результат функціонування управлінського обліку, досягнення якого має бути забезпечене впровадженням обраної системи.

Як свідчать проведені дослідження практики запровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, існує три варіанти його організації.

При першому варіанті з групи співробітників планово-економічного відділу (ПЕВ) виділяється творча група, яка і стає

основою колективу управлінського обліку, залишаючись у складі ПЕВ. При другому варіанті на підприємстві створюється спеціальна тимчасова група, до складу якої входять провідні спеціалісти планового, фінансового відділів і бухгалтерії. Колектив збирається декілька разів на тиждень, вишукуючи можливості вирішення певних проблем, пов'язаних із інформаційною підтримкою управлінських рішень. Тобто, колектив, який виконував функції управлінського обліку, вважається тимчасовим. Третій варіант передбачає створення самостійного структурного підрозділу – служби управлінського обліку. Найчастіше ця служба підпорядковується фінансовому директору.

Кожний із варіантів має як позитивні, так і негативні сторони.

Таблиця 2.2.1. Порівняння характерних рис різних варіантів організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах

Варіант	Позитивні сторони	Негативні сторони
Створення колективу в межах ПЕВ	– відсутність конфлікту інтересів ПЕВ і відділу управлінського обліку	– інертність мислення, використання методик, напрацьованих у попередніх роках
	– можливість використання існуючого потенціалу ПЕВ	– індивідуальний опір окремих співробітників нововведенням, які стосуються їхнього статусу
	– удосконалення аналізу документообороту щодо процесу планування, оскільки поєднується процес розробки планових і фактичних калькуляцій тощо	– превалювання робіт, пов'язаних з виконанням прямих обов'язків по ПЕВ
	– системний підхід до аналізу	
	– підготовка релевантних звітів і рекомендацій для оперативного та стратегічного планування	
Створення тимчасової творчої групи, сформованої з провідних спеціалістів у різних сферах діяльності	– забезпечення розробки сегментної звітності та рекомендацій високої якості	– тимчасовий характер роботи
	– розгляд проблеми через призму всіх підрозділів	– відсутність індивідуальної відповідальності за розроблені пропозиції
	– можливість удосконалення документообігу	– невисока активність, оскільки відсутній статус постійно діючого підрозділу

Створення окремого структурного підрозділу	– можливість формування творчого колективу, який би став провідним у сприянні досягненню стратегії підприємства	– наявність ризику відбору осіб, які не володіють основами менеджменту, філософією економічного мислення і не мають бажання самовдосконалюватися
--	---	--

Після вибору варіанту організації необхідно реалізувати такі три етапи:

– *методологічний* – обирається модель в залежності від мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку, які будуть слугувати для формування інформації, необхідної для прийняття рішень (первинні та накопичувальні документи, робочий план рахунків, номенклатура калькуляційних статей тощо);

– *технічний* – обирається склад реєстрів аналітичного обліку, розробляються форми внутрішньої звітності, визначаються схеми документообороту та руху інформаційних потоків;

– *організаційний* – здійснюється розподіл посадових обов'язків в системі управлінського обліку (підсистемі управлінської інформаційної системи).

Функціонування системи управлінського обліку відбувається за наступними етапами (табл. 2.2.2):

Таблиця 2.2.2. Етапи функціонування системи управлінського обліку

Номер етапу	Зміст етапу	Дії етапу
1	Формування управлінського рішення облікового завдання або аналіз та опис існуючого	1. Визначення управлінських цілей, завдань та порядок їх управлінського <u>вирішення</u>
		2. Визначення переліку даних, необхідних для вирішення завдань, системи їх збору та <u>правил документообороту</u>
		3. Визначення результатів, яких <u>планується досягти</u>
		4. Призначення відповідальних осіб за <u>досягнення визначених результатів</u>
2	Узгодження прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою, існуючими облік-	1. Узгодження даних управлінського та <u>фінансового обліку</u>
		2. <u>Внесення змін до облікової політики</u>
		3. Придбання нового програмного забезпечення з відповідними функціями

	ОВИМИ ТЕХНОЛО- ГІЯМИ	
--	-------------------------	--

Продовження таблиці 2.2.2

Номер етапу	Зміст етапу	Дії етапу
3	Впровадження облікових технологій	1. Офіційне покладання посадових обов'язків на конкретних працівників за збір, аналіз, оцінку та інтерпретацію даних 2. Розробка посадових інструкцій для виконавців

Основою для правильної організації системи управлінського обліку є організаційна та виробнича структури підприємства, оскільки управлінський облік є системою комунікації між окремими підрозділами і видами діяльності. В свою чергу, на організаційну структуру підприємства впливає широке коло чинників (характер виробництва, галузеві особливості, технологія, масштаби, тип, рівень технологічної оснащеності, форми організації управління). Отже, організаційна структура – це поділ підприємства на структурні підрозділи і служби (центри відповідальності). Виробнича структура показує склад та структуру цехів, служб, їх потужність, форми побудови та взаємозв'язок на кожному рівні управління. Розрізняють виробничі структури за одним продуктом та за однорідними технологічними операціями. Зазначені структури організовуються на підставі загальних принципів управлінського обліку.

Практика зарубіжних фірм та провідних вітчизняних підприємств (переважно із зарубіжними інвестиціями) свідчить про значні успіхи в організації аналітичного обліку за місцями виникнення витрат та за центрами відповідальності.

Місцями виникнення витрат є структурні підрозділи, в розрізі яких можна планувати, нормувати, організовувати облік витрат з метою управління ними. Вони обираються об'єктами аналітичного обліку витрат за елементами та статтями калькуляції. По відношенню до процесу місця виникнення витрат виробництва розрізняють виробничі та обслуговуючі місця виникнення витрат. Облік витрат за місцями виникнення започаткували у 20-роки з метою посилення точності калькулювання. Місцем виникнення витрат спочатку виділяли цех. Поступово облік за місцями виникнення відділився від калькулювання, що було зумовлено тенденцією до укрупнення структурних підрозділів.

У середині 40-х років XX ст. почали вживати поняття «центр витрат» у розумінні первинного об'єкта витрат, обраного для їх контролю у підрозділах і більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання. Ними обиралися робочі місця, виробничі процеси, ділянки.

Центри витрат – первинні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються одноманітними (подібними) функціями та виробничими операціями, подібним рівнем технологічної оснащеності та організації праці, спрямованістю витрат.

Центр відповідальності може співпадати з організаційною одиницею (цехом, дільницею тощо) або бути підрозділом, що входить до її складу. Основою виділення центрів витрат є єдність обладнання, що використовується, та виконуваних функцій. Центри відповідальності можна згрупувати по відношенню до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі та умовні. Це групування використовують для розробки кодів аналітичних рахунків витрат.

У розробників на конкретному підприємстві при запровадженні системи управлінського обліку виникатимуть наступні першочергові питання, наприклад, для кого потрібна інформація, які необхідно мати первинні аналітичні дані та з яких джерел, як організувати порядок задоволення інформаційних потреб користувачів диференційованої інформації, якими мають бути взаємозв'язки між підрозділами при підготовці та виростанні інформації. Отже, облікова інформація має бути створена за рівнями управління, місцями виникнення та центрами відповідальності (рис. 2.2.1).

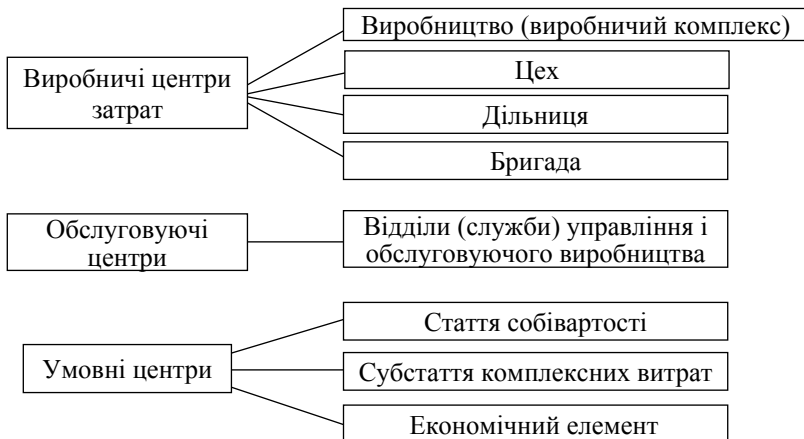


Рис. 2.2.1. Групування центрів затрат

Про різноманітність способів організації управлінського обліку, навіть у одній країні, свідчать такі приклади. Функції організації найчастіше покладені на фінансового директора – наприклад, на ВАТ «Дніпропецсталь» ВАТ «Полтавський алмазний завод», головного бухгалтера – ЗАТ «Ново-Крама-

торський машинобудівний завод». У ЗАТ «Мотордеталь – Прованс» функції управлінського обліку виконує відділ контролінгу.

Практика управління зумовила необхідність дотримання таких принципів обліку:

- *цілісності* – розгляд об'єкту господарювання як єдиного цілого, що регулюється системою управління, в яку входить управлінський облік;

- *всебічності* – урахування всіх зв'язків системи організації обліку, що впливають на її функціонування;

- *системоутворюючих відносин* – виділення тих зв'язків у системі, які забезпечують її функціонування та розвиток, зберігаючи при цьому цілісність системи;

- *субординації* – виявлення ієрархії елементів системи за встановленими критеріями;

- *динамічності* – розгляд системи в умовах зміни параметрів;

- *адаптивності* – врахування міри пристосування системи до умов, що постійно змінюються;

- *паралелізму* – ведення обліку за усіма напрямками діяльності підприємства;

- *прямоточності* – визначення шляхів руху потоків інформації у відповідності зі схемою технологічних процесів;

- *пропорційності* – дотримання правильного співвідношення елементів та об'єктів організації.

Можна виділити наступні загальні *принципи організації обліку витрат і доходів*, якими керуються вітчизняні практики:

- факти господарського життя підлягають реєстрації в тому обсязі, який дозволяє здійснювати вплив на господарські процеси;

- витрати на реєстрацію фактів господарського життя ні за яких обставин не повинні перевищувати економічний ефект від управлінських рішень, отриманих на підставі нових даних;

- об'єкти обліку витрат повинні бути узгоджені з плановими і нормативними показниками;

- документування витрат і доходів має здійснюватися в момент їх виникнення (визнання);

- всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку і статтями витрат, за характером реагування на зміну обсягів діяльності.

Для організації обліку витрат необхідно продумати склад *статей* витрат, які потребують нормування і контролю, з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств.

Наприклад, для управління трудовими ресурсами торговельних підприємств відповідне значення має відокремлений облік

витрат на оплату праці адміністративного персоналу, контролерів-касирів, вантажників та іншого обслуговуючого персоналу. Якщо у фінансовому обліку витрати на оплату праці адміністративного персоналу обліковуються на окремому рахунку витрат, то витрати на оплату праці всіх інших працівників відображається узагальнено на рахунку 93 «Витрати на збут», що звужує можливості аналізу і контролю за цими витратами. Тому доцільно було б відкривати додаткові субрахунки до рахунку 93 «Витрати на збут» для обліку витрат на оплату праці різних категорій працівників збуту.

Таким чином, ще на етапі первинного спостереження необхідно накопичувати достатньо повний обсяг правдивої інформації для можливості її систематизації на рахунках бухгалтерського обліку і в подальшому використанні даної інформації в цілях аналізу та контролю і надання інформації для прийняття управлінських рішень.

Первинне спостереження за доходами і витратами забезпечує знання того, коли, у яких обсягах та з яких джерел підприємство отримало доходи, а також де, коли, у яких обсягах і на які цілі були використані ресурси, понесено витрати. Тому від якості організації первинного обліку щодо доходів і витрат в значній мірі залежить якість та достовірність всього бухгалтерського обліку.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення доходів і витрат за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

Наприклад, на невеликих за обсягами діяльності підприємствах торгівлі можна виділити такі центри відповідальності:

- *менеджер із закупівель* – відповідальний за витрати, пов'язані із закупівлею товарів, їх якість, відповідність товарів попиту споживачів;

- *менеджер зі збуту* – відповідальний за дохід від продажу товарів, який має повноваження, вивчаючи попит, контролювати асортимент товарів і розмір торговельної націнки на них, виходячи із розміру купівельних цін, а також контролювати витрати по утриманню торгового залу та складського приміщення;

- *керівник підприємства* – центр відповідальності, який одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи підприємства.

За центрами відповідальності повинен бути закріплений певний перелік завдань, які стосуються управління доходами і витратами (табл. 2.2.1), що сприятиме узгодженню діяльності всіх підрозділів підприємства, та обсяг інформації, необхідної

для розв'язання кожного окремого завдання і виведення результатів по ній. Необхідно визначити спосіб обробки інформації, методи її аналізу, періодичність і форму подання результатів аналізу, визначити осіб, які займаються аналізом, і тих, хто повинен готувати рішення, встановити строки їх прийняття.

Дані таблиці 2.2.1 свідчать, що для здійснення контролю за дотриманням виконання певних показників необхідно володіти значним масивом інформації, збором і обробкою якої повинні займатися як керівники центрів відповідальності, так і працівники управлінської бухгалтерії. Обов'язки щодо цього повинні розподілятися відповідно до професійних обов'язків і повинні бути закріплені в посадових інструкціях.

Таблиця 2.2.3. Приклад завдань, які повинні реалізувати керівники центрів відповідальності на невеликому підприємстві роздрібною торгівлі

Центр відповідальності	Завдання	Джерела отримання інформації та спосіб її обробки	Спосіб контролю за виконанням завдань
1. Менеджер із закупівель	Скорочення ланцюговості товароруку з метою зниження купівельної вартості товарів	Збір інформації про товаровиробників, їх місце розташування і якість їх продукції. Планування витрат на закупівлю товарів відповідно до планів обсягу реалізації	Подання керівнику підприємства Звіту про виконання плану купівельної вартості товарів і причини відхилень
	Контроль якості товарів, що закупаються	Сертифікати якості, висновки експертів, відгуки споживачів	Подання керівнику звітів про якість товарів

Продовження таблиці 2.2.3

Центр відповідальності	Завдання	Джерела отримання інформації та спосіб її обробки	Спосіб контролю за виконанням завдань
	Зниження транспортно-заготівельних витрат	Акти на виконані роботи, накладні, розрахунков розподілу транспортно-заготівельних витрат, планові показники щодо транспортно-закупівельних витрат	Подання керівнику звіту про економію (перевитрати) транспортно-заготівельних витрат

	Дотримання нормативу товарних запасів	Нормування залишків товарів і контроль за їх дотриманням шляхом присутності, використання даних інвентаризацій	Звіт про дотримання нормативів товарних запасів
2. Менеджер зі збуту	Планування обсягів реалізації	Складання планів, виходячи із вивчення попиту споживачів, даних статистичної звітності, періоду року тощо	Звіт про виконання плану товарообороту
	Підвищення оборотності товарних запасів	Планування оборотності на основі плану товарообороту (бюджету продажу), нормативу залишків товарних запасів, даних обліку за минулий період, виявлення причин невиконання плану	Звіт про виконання плану оборотності товарних запасів
	Зниження відсотка втрат товарно-матеріальних цінностей	Виявлення причин втрат за даними актів про псування, бій, лом товарів, актів уцінки, пояснювальних записок, а також резервів їх скорочення	Звіт про втрати від псування товарів і причини їх виникнення
	Задоволення попиту споживачів	Інформація про товари, що реалізуються повільно. Результати щомісячного опитування споживачів	Звіт про задоволення попиту споживачів

Продовження таблиці 2.2.3

Центр відповідальності	Завдання	Джерела отримання інформації та спосіб її обробки	Спосіб контролю за виконанням завдань
	Контроль за продуктивністю праці контролерів-касирів	Накопичувальні відомості про обсяги реалізації (по товарно-грошових звітах) в розрізі окремих бригад. Внесення пропозицій щодо преміювання бригад	Звіт про продуктивність праці бригад

	Контроль за збереженням власності	Договори про повну матеріальну відповідальність, контроль за своєчасністю їх укладання. Контроль за правильним оформленням передачі матеріальної відповідальності	
	Витрати на рекламу	Планування витрат на рекламу	Звіт про використання кошторису витрат на рекламу
3. Керівник підприємства	Зростання прибутковості діяльності підприємства	Планування прибутковості	Порівняння фактичних даних із плановими
	Відсутність заборгованості із заробітної плати	Дані аналітичного обліку та звітності	
	Покращення соціальної атмосфери в колективі	Інформація про плинність кадрів і виявлення її причин	
	Співвідношення власного і позикового капіталу	Дані фінансової звітності, планові показники, показники аналогічних підприємств	
	Досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства	Розробка стратегічного плану, перевірка узгодженості тактичних та оперативних планів із загальною стратегією підприємства	

На наш погляд, на великих підприємствах однозначно доцільно виділити окремий структурний підрозділ – управлінську бухгалтерію. Для введення управлінського обліку на середньому за масштабом підприємстві доцільним буде залучення до підрозділу управлінської бухгалтерії 3-4 осіб. Кількість осіб, що займаються питаннями управлінського обліку, визначається керівництвом, виходячи із обсягів необхідної для нього інформації посадового розпису.

У штат співробітників відділу управлінського обліку повинні входити:

– *начальник служби* – найбільш кваліфікований професіонал у сфері фінансового та управлінського обліку, фінансів, управління, прогнозування, теорії прийняття рішень. Він повинен мати диплом освітньо-кваліфікаційного рівня магістр за однією із спеціальностей «Облік і аудит», «Фінанси», «Економіка, організація та управління», післядипломну підготовку (в сфері управління, мати сертифікат СІРА, стаж роботи на даному підприємстві два роки). Бажано, щоб він став одним з лідерів

проекту по запровадженню управлінського обліку, конструктором моделі, філософії та методології розробки системи.

Основними обов'язками начальника можуть бути такі: розуміння стратегії підприємства, організація діяльності підрозділу; формування кадрової політики; врегулювання конфліктних ситуацій; визначення разом із керівником підприємства та головним бухгалтером основних моментів облікової політики, яка стосується підрозділу; визначення методик управлінського обліку, доцільних для застосування; аналіз ефективності діючої системи обліку витрат і підготовка пропозицій щодо її удосконалення. Він несе відповідальність за всі вихідні документи.

– *бухгалтер-аналітик по роботі з центрами відповідальності* повинен знати особливості технології та організації виробничого процесу, орієнтуватися в оперативних проблемах, які виникають у цехах та інших підрозділах. Основними обов'язками є: розробка методів та способів збору аналітичної інформації від центрів відповідальності; обробка, оцінка та інтерпретація даних за даними звітів керівників центрів відповідальності; підготовка інформації для прийняття управлінських рішень відносно виконання завдань центрів відповідальності; складання бюджетів (продажу, залишків товарних запасів), кошторисів витрат і нормування витрат для кожного структурного підрозділу; розрахунок аналітичних показників, прогнозування рівня витрат, упорядкування аналітичних звітів; сприяння розвитку у керівників центрів відповідальності навичок лідерства;

– *спеціаліст по зв'язках з іншими відділами (підрозділами)* повинен бути спроможним до аналітичного мислення, знати шляхи досягнення стратегічних цілей підприємства, володіти методологією управлінського обліку, мати загальний високий рівень ерудиції, розуміти, узгоджувати і активізувати роботу менеджерів вищої та середньої ланки щодо використання системи управлінського обліку в досягненні запланованих результатів. Основні обов'язки полягають в розробці процедур передачі даних (інформації) із бухгалтерії та інших підрозділів до служби управлінського обліку, контролі процесу збору та аналізу фактичної інформації, економічній експертизі управлінських рішень, підготовці інформації для оцінки діяльності підприємства за звітний рік і перспективи його розвитку;

– *фахівець з інформаційних систем і технологій* повинен володіти сучасними навичками автоматизації системи збору, обробки та передачі інформації, бути спроможним поставити та вирішити задачі з автоматизації управлінської роботи, організувати дотримання принципу конфіденційності інформації.

Ці функції необхідно відобразити в Положенні про управлінську бухгалтерію.

Таким чином, правильно організований облік доходів і витрат у відповідності до вимог користувачів забезпечить створення досконалої інформаційної бази для управління ними.

Для українських вчених безапелюваною є теза про те, що раціональна організація системи обліку має для вирішення проблем підвищення ефективності господарювання неабияке значення, оскільки як фінансовий, так і управлінський облік є елементами управлінської інформаційної системи. Якість створеної інформації визначається науковою організацією системи обліку. Це означає, що удосконалювати необхідно передусім організацію управлінського обліку і здійснювати моніторинг післядипломної освіти особи, яка очолює цю службу.

Науковці, які досліджують проблеми організації обліку, контролю та аналізу в Україні, загострюють увагу на тому, що облік є окремим видом управлінської діяльності і становить основу трудової діяльності частини працівників, зайнятих в управлінні, забезпечуючи їх необхідною інформацією. Бухгалтерам-аналітикам доводиться долати труднощі «бар'єру комунікації», який може впливати на погіршення якості створюваної інформації.

Це дозволяє стверджувати, що і управлінський облік необхідно розглядати як вид діяльності людей, а отже і функцію управління, систему, яка має свій технологічний процес. Суть технології цього процесу становлять методика і техніка спостереження, вимірювання, реєстрації, накопичення, передачі інформації за допомогою найрізноманітніших групвань на різних носіях інформації. При цьому в управлінському обліку на перший план висуваються операції над первинними даними творчого типу та перетворюючі операції. Вміння перегруповувати та інтерпретувати інформацію є важливішим, ніж лише відшукувати, реєструвати та зберігати інформацію (механічні операції). Тому кожен працівник відділу управлінського обліку повинен чітко виконувати вимоги посадової інструкції, знати коло свої обов'язків і підходити до їх виконання креативно. Отже, створення таких регламентів на підприємстві є першочерговим завданням.

Якість організації управлінського обліку залежить від особи, яка очолює цей підрозділ, тому керівник підприємства, призначаючи бухгалтера-аналітика, керівника відділу управлінського обліку, повинен враховувати особисті характеристики претендента на таку посаду. Безумовно, це має бути ентузіаст своєї справи.

Пропонуємо можливі вимоги до претендентів на посади відділу управлінської бухгалтерії. Кандидат на посаду повинен:

- знати сучасну методологію управлінського обліку, тактичні та стратегічні цілі підприємства, організаційну структуру виробництва, технологічні особливості виробництва, цілі та зав-

дання управління витратами, основи фінансового обліку, інформаційних технологій, кадрової політики, моделювання процесів;

- володіти методикою раціонального групування та аналізу витрат, фінансових розрахунків, функціонально-вартісного аналізу;

- вміти оцінювати у грошовому вимірі ідеї менеджерів, конкурентноздатність нового проекту (виробу тощо), кінцеві результати (попередньо), оцінювати витрати на всіх стадіях життєвого циклу проекту (виробу тощо); планувати і вишукувати внутрішні резерви економії витрат і зростання прибутковості; читати креслення, рисунки, схеми, підготовлені конструкторами; швидко відбирати релевантну інформацію, відхиляти збиткові проекти та пропозиції, опиратися на допомогу інших професіоналів фірми;

- мати бажання співпрацювати з інженерами, технологами, керівниками відділу маркетингу, майстрами та іншими співробітниками.

Серед *основних* завдань бухгалтера-аналітика, що витікають із завдань системи управлінського обліку на підприємстві, акцентуємо увагу на таких:

- заохочувати ті витрати, які сприяють виробництву нових виробів та реалізації нових проектів;

- піклуватися про престиж торгової марки, ділові стосунки, постійних клієнтів;

- стимулювати позитивні ідеї, спрямовані на використання інформації при обґрунтуванні рішень;

- координувати та розвивати ідеї, які висувають працівники будь-якого підрозділу.

До *специфічних* обов'язків бухгалтера-аналітика віднесемо такі:

- бути обережним при відхиленні проектів, витрати на які можуть перевищувати певні межі;

- постійно акцентувати увагу менеджерів на витратах, які є необхідними для планування прибуткового бізнесу;

- при обґрунтуванні рішень не вдаватися до пояснень типу: «Ці розрахунки для мене підготував технолог чи хтось інший», «Більш глибоко це знає головний інженер».

Особа, яка очолить відділи управлінського обліку повинна, бути готовою до:

- розробки організаційно-розпорядчих документів (Положення про підрозділ, посадові інструкції співробітників, посадовий розпис);

- упорядкування графіка документообігу;

- створення номенклатури справ і організації збереження документів із дотриманням принципу конфіденційності інформації;

- створення технології обробки отриманої інформації (формування системи сегментних звітів,

розробка плану рахунків, методів оцінки запасів та калькулювання собівартості тощо;

- формування кадрової політики служби (система добору персоналу, вимоги до спеціалістів, системи підвищення кваліфікації);

- визначення кола носіїв інформації;

- визначення «критичних точок» контролю, вибору типів і варіантів дій;

- постійного самовдосконалення.

Запровадження системи управлінського обліку є непростим процесом, який вимагає обміркованих та взаємопов'язаних дій керівників та професіоналів підприємства, згуртованих навколо спільної мети.

Після запровадження такої системи необхідним є координація та коригування її функціонування, що зумовлює необхідність володіння методологічними засадами управлінського обліку.