

## РОЛЬ ТА МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУЧАСНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Розглядаємо проблеми визначення ролі та місця управлінського обліку в системі управління сучасним підприємством, а також досліджуємо питання полеміки, що ведеться навколо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Автором проаналізовано підходи українських та зарубіжних учених за даною проблематикою та сформульована власна позиція щодо створення окремих систем обліку.

*U.M. Kovalyshyn – L'viv national University named after Ivan Franko*

### **The role and place of the managerial accounting in management of the modern enterprise**

In the article the problems of definition of a role and place of the managerial accounting into a management system of the modern enterprise are considered and also the problems of polemic are examined, witch one are conducted around of division of the business accounting on managerial and financial accounting.

The also has analysed the basic approaches of the Ukrainian and Foreign scientists on the given problematic and has formulated own item of creation of separate systems of the accounting.

Протягом останніх років у теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами відбуваються відчутні зміни. Це пов'язано з перебудовою господарського механізму країни, проведенням ринкових реформ, приватизаційними процесами, вивченням досвіду розвинених зарубіжних країн, впровадженням нових форм і методів управління.

У мінливому середовищі господарської діяльності підприємств виникає необхідність ефективного управління їх діяльністю.

Процес управління – це процес координації діяльності підприємства. У дещо ширшому понятті управління підприємством можна розглядати як процес формування планів (цілей) та досягнення цих цілей шляхом координування та регулювання його діяльності. Система управління включає різні рівні, на яких і здійснюється процес управління. Всі рівні управління з моменту встановлення цілей і до часу їх досягнення потребують інформації.

Однією із найбільш важливих інформаційних служб, що забезпечує систему управління інформацією на сучасному етапі є бухгалтерія, яка формує інформацію про фактичну наявність, використання майна і ресурсів організації, про господарські процеси і результати діяльності, про позикові кошти, розрахунки, претензії й ін.

Варто зазначити, що традиційно облік визначали як одну із функцій управління зі своїми характерними цілями, принципами, завданнями. Управління підприємством вважали самостійною сферою спеціальних знань, тому тільки управлінню підприємством відводилась провідна роль у розробці можливих варіантів та вибору оптимальних рішень [5].

Отже, важливою проблемою на сучасному етапі є становлення ролі та місця управлінського обліку в системі управління. Для цього доцільно виділити наступні напрямки дослідження:

- визначення місця управлінського обліку в системі управління;
- дослідження взаємозв'язку та взаємозалежності понять "управлінський облік", "виробничий облік" та "фінансовий облік";
- вивчення питання полеміки, що ведемо навколо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський;
- визначення значення управлінського обліку в процесі управління.

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб – планового відділу, бухгалтерії, відділу праці і заробітної плати, маркетингу, виробничого відділу, які працюють незалежно один від одного і мають вузьку спеціалізацію. При цьому мета у них різна: у планового відділу – формування планових показників на перспективу, бухгалтерії – "фотографування" виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу маркетингу – матеріально-технічне забезпечення діяльності; виробничого відділу – дотримання технології виробництва та забезпечення якості продукції. У той час як єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів повинно бути забезпечення прибутковості підприємства і його довгострокове економічне зростання.

Значні недоліки мають місце внаслідок роз'єднаності обліку і економічного аналізу – як важливих функцій системи управління. Очевидно, що вирішити проблеми управління підприємством на основі роз'єднаних економічних інструментів не можливо. Отже, розвиток концепції управлінського обліку, яка б відповідала сучасним проблемам управління, міститься у поєднанні та координації всіх функцій управління, результатом якого повинно стати формування інформації для прийняття управлінських рішень. Як вважає проф. Л. Нападовська, система управлінського обліку – це комплексна багатоступінчата і багатопланова система. Ядром цієї системи має стати планування і облік, а процес інтеграції повинен стосуватись всіх функцій управління: планування, нормування, обліку, калькулювання, контролю, економічного аналізу, регулювання і стимулювання [5].

Тільки в результаті інтеграції реальне подолання недоліків, що існують в системі управління на сучасному етапі та пов'язані з роз'єднаністю і вузькою спеціалізацією окремих структур. Вказані проблеми і створюють передумови появи концепції управлінського обліку, що є результатом проведених досліджень.

Зарубіжні економісти Ч. Гаррісон і Г. Емерсон зазначають, що управлінський облік покликаний не тільки фіксувати події минулого, але і ставити завдання на майбутнє, допомагати здійснювати ці завдання [2]. Оцінюючи діючу систему обліку, більшість авторів, насамперед, констатують той факт, що облік не забезпечує систему підприємства необхідною інформацією та містить історичну інформацію, спрямовану в минуле.

Про неможливість використання форм звітності бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень поточного та майбутнього періодів вказує ще Дж. Олівер Мей, який вважає, що "бухгалтерська звітність не прийнятна для управління підприємством, оскільки вона не оперативна" [9].

Г. Емерсон, якому належить ідея нового підходу до обліку, що отримав у подальшому назву "стандарт-кост" зазначає: "Саме внаслідок повної

практичної непридатності бухгалтерського обліку для цілей управління підприємством управлінець дуже часто сам вигадує яку-небудь просту, але надзвичайно зручну систему обліку, яка і дає йому все, що необхідно для практичного керівництва справою" [10].

Отже, можна зробити висновок, що основним завданням системи управлінського обліку, з метою успішного функціонування підприємства є забезпечення зручною у використанні, прогнозною та оперативною інформацією керівництво підприємства.

Система управлінського обліку має не тільки забезпечити систему управління необхідною інформацією, але і координувати всі функції системи управління. В системі управління здійснюються процеси планування, організації, контролю і регулювання для успішної діяльності підприємства, а управлінський облік обслуговує всі ці процеси.

Досліджуючи проблему управлінського обліку в інформаційній системі підприємства, не можна не зупинитись на питаннях, які потребують поглибленого дослідження, до яких зокрема належить розмежування таких понять, як "управлінський облік", "виробничий облік" та "фінансовий облік". Це дасть змогу, повною мірою, розкрити місце та значення управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. Актуальність проблеми, яку досліджуємо посилюється тим, що відсутня єдність думок з багатьох ключових, для вирішення цього питання, моментів.

Ще в 60-ті роки XX століття виробничий облік визначався, як частина бухгалтерського обліку, яка включає класифікацію, записи, розподіл, узагальнення поточних витрат і складання за ними звітності.

Професор І.А. Басманов під обліком виробничих витрат розуміє "сукупність робіт щодо групування всіх елементів витрат у різноманітних аспектах, необхідних для управління й контролю" [1]. Професор П.Ф. Палій стверджує, що "облік виробничих витрат є результатом аналітичного обліку, що готує накопичену інформацію до процесу калькулювання собівартості. При цьому об'єднання обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є не що інше, як виробничий облік" [8].

Ніколаєва С.А. об'єднує ці всі поняття і не вбачає ніякої різниці між управлінським, виробничим обліком і обліком виробничих витрат [6]. Зарубіжні автори також приділяють значну увагу цим питанням. Тому цікаво дослідити тлумачення цих понять у зарубіжній літературі.

Так, зарубіжний економіст К. Друрі зазначає, що в системі виробничого обліку знайшли відображення облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва. Автор виробничий облік розглядає як облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва [4].

Р. Вілсон і В. Хуа розглядають виробничий облік як важливу складову управлінського обліку. Д. Райт характеризує облік виробничих витрат як "процес підготовки бюджетів і кошторисів, розрахунку нормативних витрат і обліку суттєвих витрат з різноманітних операцій, стадій виробництва, видів діяльності або продукції з подальшим аналізом можливих змін, прибутковості, ефектив-

ності його ресурсів". Л. Оулер уточнює, що облік виробничих витрат є невід'ємною частиною управлінського обліку і реалізує вище перелічені процеси.

Отже, перелічені точки зору за досліджуваною проблемою можна згрупувати наступним чином:

- перша група авторів не розмежовує поняття облік виробничих витрат і виробничий облік. Представники цього підходу С.А. Ніколаєва, Ч.Т. Хорнгрен;
- друга група авторів вважає, що це є різні поняття. При цьому облік внутрішніх витрат розглядають як базу даних для фінансового й управлінського обліку.

Отже, можна зробити висновок, що *виробничий облік* – це підсистема загальної системи бухгалтерського обліку, яка формує дані про витрати і результати процесу виробництва для контролю за виконанням планів виробництва продукції і її собівартості, а також контролю за ходом виробничих процесів і їх оперативного регулювання з метою ефективного використання виробничих ресурсів, росту продуктивності праці й зниження собівартості продукції.

Поступово система виробничого обліку та калькулювання вдосконалювалась у зарубіжних країнах у напрямку їх інтеграції та створення на цій основі управлінського обліку. Бухгалтер стає не тільки фінансовим радником, а й бере участь у формуванні управлінської політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю в забезпеченні системи управління необхідною інформацією. Академік М.Г. Чумаченко зазначає, що в п'ятдесяті й шістдесяті роки ХХ століття у США посилився інтерес до питань обліку витрат і калькулювання собівартості. В п'ятдесяті роки поняття виробничий облік дедалі частіше стали замінювати терміном "управлінський облік". Починаючи з 1950 р., у навчальних закладах США починають вивчати курс "Управлінський облік", який згодом перетворюється на один з основних курсів у системі фахової підготовки бухгалтерів.

Надзвичайно актуальною є проблема взаємозв'язку фінансового і управлінського обліку, оскільки від їх удосконалення залежить подальший розвиток системи обліку й системи управління.

Сутність фінансового обліку по-різному трактується економістами. Проаналізувавши ці підходи, варто стверджувати, що фінансовий облік можна розглядати як систему, яка дає змогу отримати певного виду облікову інформацію, що характеризує фінансовий стан підприємства та узагальнена у фінансовій звітності, регламентованій державою. Підготована таким чином інформація фінансового обліку призначена як для внутрішніх користувачів, так і для зовнішніх, стосовно ставлення до підприємства, зацікавлених осіб, організацій і установ.

Метою фінансового обліку – є складання фінансової звітності, встановлення також взаємозв'язку та взаємозалежності в самій системі бухгалтерського обліку між основними її напрямками: виробничим і фінансовим обліком. Наслідком чого є систематичний обмін інформацією залежно від цілей і завдань, що стоять на кожному етапі господарської діяльності підприємства. Варто зазначити, що облік виробничих витрат, виробничий облік, управлінський і фінансовий облік – це складові єдиної системи обліку підприємств. Система обліку, розвиваючись і удосконалюючись на певних ета-

пах, залежно від потреб виробництва, а згодом і управління, формує у своєму розвитку "готовий продукт" у вигляді конкретної інформації, для задоволення потреб виробництва та вирішення проблем системи управління.

Доцільність і можливість практичного поділу обліку на фінансовий та управлінський в Україні, Росії й інших країнах – колишніх республіках СРСР сприймається неоднозначно та є об'єктом широкої дискусії [3]. опоненти такого поділу (Я. Соколов, Б. Валуєв, О. Бородкін та ін.) вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський – це облік витрат і калькуляція собівартості, які штучно намагаються відірвати від бухгалтерського обліку окремі, переважно молоді, фахівці, орієнтовані на західні традиції. Зокрема О. Бородкін стверджує "хоча підприємства України вже працюють у ринкових умовах, у них не спостерігається виразного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Розділити систему бухгалтерського обліку на управлінську та не управлінську (фінансову) не можна, такий поділ, на нашу думку, є умовним, таким, що не має ні наукового, ні практичного значення. Які з підсистем, що становлять бухгалтерський облік, необхідно віднести до управлінського, а які до фінансового обліку, визначити неможливо" [7].

Прихильники розподілу обліку на фінансовий та управлінський (М. Чумаченко, В. Палій, В. Івашкевич та ін.) вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку.

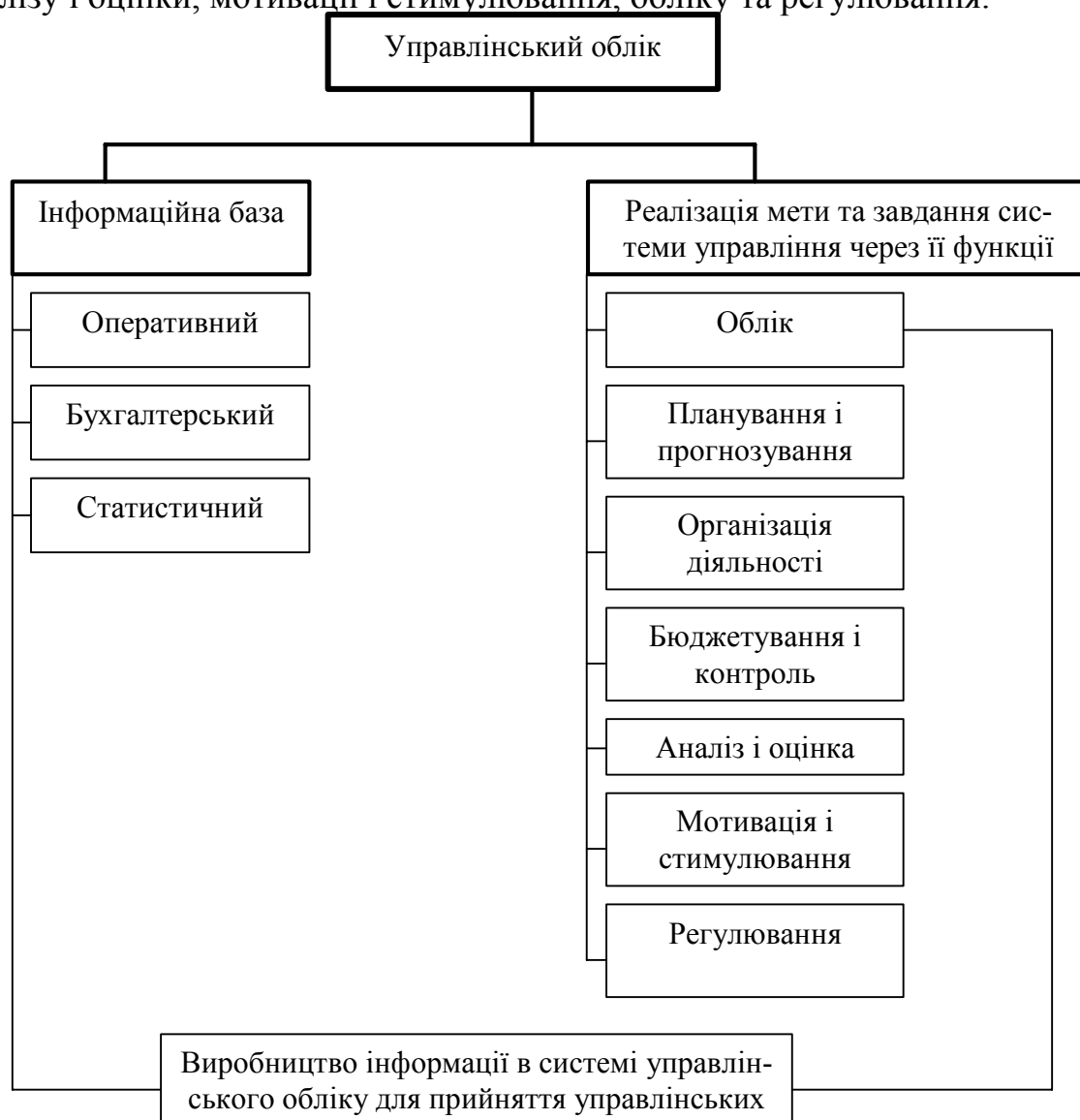
На наш погляд, проблема полягає не в поділі обліку на фінансовий та управлінський, а в тому, що бухгалтерський облік продовжують розглядати тільки як систему спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарської діяльності. Очевидно, що система управлінського обліку формується на базі існуючого бухгалтерського обліку та використовує в процесі функціонування інформацію і виробничого і фінансового обліку, однак тільки ту інформацію, що необхідна для управління діяльністю підприємства. Отже, якщо в фінансовому обліку основний наголос здійснюється на повне і точне визначення результатів діяльності підприємства, то з допомогою управлінського обліку досягається забезпечення керівництва підприємства інформацією для досягнення мети діяльності. Тобто результатів, які відображає фінансовий облік.

Основне призначення системи управлінського обліку – тобто в забезпеченні системи управління необхідною інформацією. Власне через це, що зазначена система включає різноманітні функції, система управлінського обліку й повинна забезпечувати їх ефективне функціонування (рис. 1) [5].

Отже, система управлінського обліку – це складна система відносин між об'єктами управління, що вирішує питання не тільки обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, але і оцінки діяльності підприємства, і його підрозділів, інвестиційних проектів, прийняття і обґрунтування рішень в умовах ризику і невизначеності.

Результати дослідження свідчать про велике значення управлінського обліку в системі управління. Це пояснюється тісним взаємозв'язком системи управлінського обліку та системи управління при реалізації її функцій: пла-

нування і прогнозування, організації діяльності, бюджетування і контролю, аналізу і оцінки, мотивації і стимулювання, обліку та регулювання.



**Рис. 1. Виробництво інформації в системі управлінського обліку**

У процесі переходу економіки до ринкових відносин необхідним і доцільним є створення системи управлінського обліку для реалізації завдань внутрішньогосподарського управління. Настав час створення теоретичної концепції управлінського обліку, яка б базувалася на економічній інформації, частиною якої є загальна система бухгалтерського обліку, однак мала б свої завдання, принципи та методи.

## Література

1. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/ Под ред. П. Новака. – М.: Наука, 1970. – С. 33-34.
2. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику. – М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935. – С. 8.
3. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні// Бухгалтерський облік і аудит. – 2000, № 11. – С. 21.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Уч. пособие для ВУ-Зов/ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд. Перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – С. 256.

5. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – С. 49-51, 81.
6. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 5.
7. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація// Бухгалтерський облік і аудит. – 2001, № 2. – С. 46-47.
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – С. 76.
9. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 192.
10. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
11. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Изд. дом "Вильямс", 2005. – С. 364.
12. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. – М.: Экономика, 1972. – С. 221.

УДК 330.342:167

Здобувач С.Е. Коновал – Львівська КА

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗБУДОВИ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Здійснено аналіз економічної суті процесів формування та напрямів спрямування фінансових ресурсів країни в умовах ринкової економіки. Окреслено оптимальні засади концепції розбудови фінансової системи України.

*Competitor S.E. Konoval – Commercial Academy of L'viv*

### The conceptual principles progress financial system of Ukraine

The article realizes the analysis of economical essence processes of forming and directions of directing financial resources country at the conditions of market economics. It is outlined optimal principles progress financial system of Ukraine.

Постановка проблеми і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вироблення нових концептуальних засад фінансової теорії вимагає від економічної науки практика становлення ринкових відносин в Україні. Дослідження фінансів, їх ролі і місця у суспільстві ґрунтуються на визначенні суті фінансів, по-перше, як суспільного явища; по-друге, як структуризації фінансових відносин шляхом виокремлення складових.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення цієї проблеми. Суть фінансів, фінансові відносини стали предметом наукового зацікавлення цілої низки українських вчених-економістів [1-7]. Однак багато аспектів цього складного явища залишаються малодослідженими, а крім того, дедалі нові проблеми висуває життя, видозмінюються фінансові відносини, утворюються різноманітні нові структури, що вимагає нових елементів і напрямів у фінансових відносинах. Зокрема, з переходом на ринкові важелі управління постала необхідність перегляду ролі і суті фінансів як економічної категорії, форм фінансових відносин, типологізації і структуризації фінансових систем.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до концептуальних умов, що нами розглядаються, фінансову систему України можна визначити як взаємопов'язане поєднання в економічно-правовому просторі об'єктивного процесу розподілу вартості ВВП і суб'єктивного процесу впливу на нього політики держави. Таке визначення фінансової системи дає змогу окреслити її складові: підсистеми, блоки та підблоки (рис. 1).