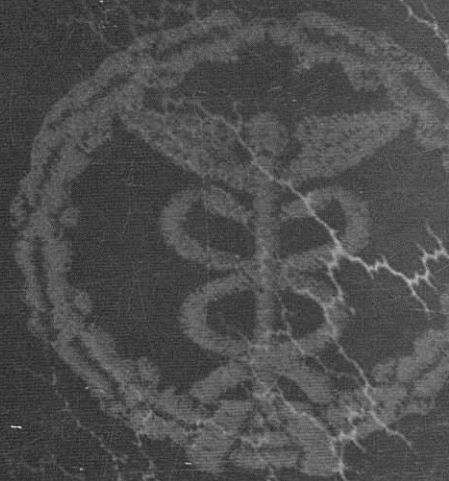


Державна податкова адміністрація України

# НАУКОВИЙ ВІСНИК

Національного університету  
державної податкової служби України  
(економіка, право)

№ 1(48) 2010



УДК 330.53+ 657

Карпенко О.В. к . е . н, доц. ,

проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків

Полтавського університету споживчої кооперації України

## **ОБЛІК , ОРІЄНТОВАНИЙ НА ПОТРЕБИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА**

У статті розкриваються підходи до тлумачення сутності управлінського обліку для подальшого розвитку його як частини загальної інформаційної системи підприємства, основи управління бізнесом.

**Ключові слова:** управлінський облік , концепції управлінського обліку, стратегічний управлінський облік

**Карпенко О.В. Учет, ориентированный на потребности функционирования предприятия.**

В статье рассматриваются подходы к определению сущности управленческого учета с целью дальнейшего развития его как части информационной системы предприятия, основы управления бизнесом

**Ключевые слова :** управленческий учет, концепции управленческого учета, стратегический управленческий учет

**Karpenko O. Accounting oriented on the needs of the enterprise's functioning.**

The approaches to the interpretation of management accounting for its further development as a parts of general informational system of the enterprise, basis of management business are discovered in the article.

**Key words :** management accounting, concept of management accounting, strategic management accounting

**Вступ.** З метою виявлення особливостей функціонування фінансової системи у сучасних умовах існуючі внутрішні та зовнішні проблеми підприємства доцільно розглядати комплексно. Важливим є дослідження ролі інформаційної підтримки, яку у провідних зарубіжних фірмах відіграє облік, орієнтований на потреби

управління у всіх його проявах. Наразі продовжуються дискусії щодо сутності управлінського обліку; особливостей його прояву як науки в соціально-економічних системах, ролі вищої школи у формуванні знань про організацію та методика управлінського обліку. Яким терміном означити ту складну діяльність, яку десятиріччями реалізують і удосконалюють зарубіжні економісти та з успіхом запроваджують вітчизняні професіонали: «управлінський», «виробничий», «внутрішньогосподарський», «аналітичний» облік чи контролінг? Нехтування теоретичним надбанням економічної науки може призвести до помилок при тлумаченні поняття «Управлінський облік» у на законодавчому рівні та при побудові суб'єктами господарювання такої системи обліку на підприємстві, яка б відповідала реальним потребам зменшення невизначеності в умовах ризику та поглиблення процесів глобалізації.

Розвитку теорії та практики управлінського обліку сприяють праці вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема К.Друрі, І.Білоусової, М.Вахрушиної, З.Задорожного, Т.Карпової, В.Моссаковського, В.Озерана, Л.Сухаревої, Дж.Фостера та Ч.Хорнгрена, О.Шеремета. Особливу роль у становленні управлінського обліку як науки відіграють такі вчені як С.Голов, Л.Нападовська, М.Пушкаря, М. Чумаченко. Кожен з них має своїх послідовників та опонентів. Про актуальність управлінського обліку свідчить підготовка монографій (Л.Нападовська – 2000р., О.Карпенко – 2005р), низка дисертаційних досліджень за галузевим спрямуванням, видання підручників та навчальних посібників з аналогічною назвою. Окремі дослідники вперше доклали свої зусилля на цій царині, інші, такі як Чумаченко М.Г., Нападовська Л.В є авторами власних методик.

**Постановка завдання.** Метою написання статті є розкриття еволюції підходів до тлумачення сутності управлінського обліку для подальшого розвитку його як частини загальної інформаційної системи підприємства, основи управління бізнесом.

**Результати дослідження.** Історії виникнення і розвитку спочатку калькуляційної справи, а потім і управлінського обліку присвячені праці Саттубалдіна С.С., Соколова Я.В., Яругової А., Ткача В.І. та Ткача М.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С. Історичною спадщиною сучасних дослідників управлінського обліку є роботи академіка Чумаченка М.Г. [14], професора Саттубалдіна С.С. [12] та Яругової А. [15], які описали методика 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 1991р. 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 залишається актуальною в умовах глобалізації економіки, оскільки дозволяє під іншим кутом подивитися на завдання і можливості бухгалтерії. В ній описана практика обліку та аналізу витрат, калькулювання собівартості готової продукції та методів прийняття управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку. Автор ілюструє нову роль обліку на підприємстві.

Нині все більше прихильників тези про те, що з бухгалтерський облік все більше поєднується з інформаційною системою управління, а на практиці бухгалтери широко залучаються до підготовки інформації для вирішення багаторівневих завдань управління.

Між ти саме 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 зумовлені завданнями обліку як засобу відображення повноти та правильності реалізації у процесі господарської діяльності прийнятих раніше управлінських рішень. Вони становлять методіку 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 соціатехнічної мови.

Удосконалення управління сучасним підприємством закономірно викликало у бізнес –середовищі потребу у зміні підходів до створення інформації і поставило низку питань теоретичного характеру, пов'язаних з розумінням обліку як частини загальної інформаційної системи підприємства.

Не дивлячись на те, що, як в Росії, так і в Україні видано чимало наукових праць, які стосуються місця обліку в системі управління та його сутності, вважаємо, що немає підстав видозмінювати визначення, яке дано у публікаціях американського інституту управлінських бухгалтерів (1981 р.) та Міжнародної федерації бухгалтерів (1989 р.) : «Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі економічно значимої інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів».

Порівнюючи думки різних авторів, не можна не 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 слугувати процесу прийняття 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, але це не означає, що він може функціонувати лише у виробничій сфері і бути обмеженим лише обліком витрат та деталізацією інформації за аналітичними рахунками в межах системи фінансового обліку.

У широкому розумінні управлінський облік націлений на постійне зіставлення витрат та вигід (доходів), з метою максимального забезпечення прибутковості постачальницько-заготівельної, виробничої, збутової, фінансової, організаційної діяльності. Саме завдяки йому створюється інформація у розрізі центрів відповідальності та сегментів діяльності господарюючого суб'єкту, контролюється рух грошових потоків, і тому він може бути корисним у регулюванні відносин, що зазвичай включають у поняття «фінансова система підприємства».

Окремі автори називають його управлінський бухгалтерський облік [2], а основною його суттю розглядають внутрішньофірмове планування. Існують підходи, згідно з якими складовою частиною управлінського обліку виділяють контролінг [6, с.35], з чим однозначно не можна погодитися, або навпаки, управлінський облік розглядають частиною контролінгу. Є думка, що управлінський облік – це окремий розділ контролінгу. Інколи його тлумачать як синонім виробничого [10], 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 [8, с.8]. Існують публікації, у яких, опираючись на німецькі джерела, управлінський облік і контролінг трактують синонімами. Французи використовують термін «аналітичний облік» («*le comptabilite analitique*»). В.В.Сопко ототожнює управлінський облік з внутрішньогосподарським. 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, не розкриває сутності управлінського обліку, тому має бути змінено з урахуванням накопиченого міжнародного досвіду.

Грунтовне 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. 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 є те, чи задовольняє система обліку потреби менеджерів у релевантній, доцільній, своєчасній інформації з метою привернення їх уваги на невідповідностей (відхиленнь). При цьому можна посплатися 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.

Отже, управлінський облік це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація релевантної інформації, потрібної для прийняття рішень щодо поступального розвитку підприємства.

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 оперативної інформації для прийняття оперативних рішень за різними напрямками.

*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 [11, 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: *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); *контролем* (бюджетуванням) (здійснення бюджетного контролю забезпечується шляхом аналізу відхилень бюджету від фактичних показників); наявними коштами (витратами); потенціалом (визначають, якою діяльністю підприємство може займатися успішно, а від якої слід відмовлятися) [11].

Стратегічний управлінський облік виокремлюється як окрема частина системи управлінського обліку підприємства, ґрунтуючись на стратегічній орієнтації інформаційної системи як важливому принципу цього виду обліку.

Стратегічним управлінським обліком зацікавились теоретики після досліджень, проведених британськими аналітиками Бромвіч та Бхімані [3, с. 861]. Значна увага його методикам присвячена в роботах К. Друрі [3], П. Атрилла та Е. Маклейні [1], К. Уолта [7].

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.

Поступово стратегічний управлінський облік стане підґрунтям для фінансового менеджменту. Опанування його методиками сприятиме внесення до ГСВО МОНУ, теми 12-ть з назвою «Основи стратегічного управлінського обліку».

## **Висновки**

1. Серед існуючих в економічній літературі понять (управлінський, виробничий, експлуатаційний, внутрішньогосподарський, аналітичний ,контролінг), що ідентифікуються з обліком корисної інформації для прийняття рішень, доцільним є використання терміну «управлінський облік» як більш вживаний в ринковому бізнес-середовищі та можливим є використання вислову – «інформація для управління». Управлінський облік це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація релевантної інформації, потрібної для прийняття рішень щодо поступального розвитку підприємства в умовах невизначеності та ризику.

2. Для внутрішньонаукового спілкування, міжнаукової комунікації та практичної діяльності важливою залишається проблема уточнення термінів цієї науки. Наявність «різночитань» перекладів категорій та понять, пов'язаних із управлінським обліком, зумовлюють необхідність підготовки відповідного тлумачного словника.

3. Особливої уваги потребує розкриття сутності та методик стратегічного управлінського 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.

4. Пропонується для обговорення включення дисциплін «Управлінський облік - 2» та «Стратегічний управлінський облік» до програм магістерської підготовки.

Окреслені пропозиції відносяться до компетенції вчених, які працюють в галузі управлінського обліку.

## **Література**

1. Атрилл Питер, МакЛейни Эдди. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров. – Днепропетровск: Баланс КЛУБ, 2003. – 601 с.
2. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця, 2-е вид. перероб і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002– 480с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1 071 с.

- 4.Задорожний З.В. Етапи розвитку управлінського обліку в будівництві // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки, 2009. – № 7. – С. 139-143.
- 5.Карпенко О.В.Управлінський облік : організація, методологія,методика викладання: Монографія. .– Полтава : РВЦ ПУСКУ,2005. .–341 с.
- 6.Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. – М.: Инфра-М, 1997. – 392 с.
6. Кит У. Стратегический управленческий учет. – М.:ЗАО «Олимп – Бизнес 2002. – 448с.
7. Мюллер Г. и др. Учет:международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
- 8.Нападовська Л.. Управлінський облік: значення та практичне застосування діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8-9. – С. 78-93.
- 9.Петренко С.Н. Контроллинг: Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
- 10.Новый англо-русский тематический словарь / Под ред. В.И. Дубницкого. – Д.: Стакер, 1999. – 592 с.
- 11.Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с
- 12 Саттубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
- 13.Ткачук І.М. Інформаційне забезпечення обліку як системи управління // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки, 2009. – № 7. – С. 164-168.
- 14 Чумаченко М. Управлінський облік потребує підтримки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7.
15. Яругова А. Управленческий учет. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 238с.