

- за певними категоріями захворювань» від 17.08.1998 р. № 1303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про перелік лікарських засобів та виробів медичного призначення, операції з продажу яких звільняються від обкладення податком на додану вартість» від 17.12.2003 р. № 1949 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

Г. Назарова

Организационно-методические аспекты аудита аптечных учреждений

В статье обобщены основные этапы аудита аптечных учреждений и предложена методика их аудита. Определены особенности организации розничной торговли лекарственными препаратами и правового функционирования аптечных учреждений, которые влияют на организацию и методику аудита. Разработан порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств в ходе аудиторской проверки аптечных учреждений.

G. Nazarova

Organization-methodic aspects of audit of pharmaceutical shops

In the article the main stages of audit of pharmaceutical shops have been generalized and methodic of audit has been proposed. The special features of medicine's retail trade organization and legal functioning of pharmaceutical shops which have influence on the organization of audit have been determined. The order and sequence of audit procedures to achieve necessary audit evidence while fulfilling audit of pharmaceutical shops have been worked out.

Одержано 10.11.10

УДК 657

Ю.О. Ночовна, доц., канд. екон. наук

Полтавський університет економіки і торгівлі

Сутність управлінського обліку: процесно-функціональний та системний підходи

У статті досліджено проблеми визнання та трактування сутності управлінського обліку, обґрунтовано його формування як самостійної сфери економічних знань, уточнено сутність управлінського обліку з точки зору процесно-функціонального та системного підходів
елементна інтеграція, метод, прийняття рішень, система, управління, управлінський облік

Постановка проблеми. Впродовж останнього десятиріччя на сторінках вітчизняних наукових і періодичних видань та на наукових конференціях точаться гострі суперечки й ведуться безперервні дискусії з приводу управлінського обліку. Невирішеними та спірними залишається ряд проблемних питань. Зокрема, висловлюються різні думки стосовно визнання управлінського обліку як окремої сфери економічних знань, продовжуються дискусії при визначенні сутності управлінського обліку, його статусу і місця в інформаційній системі та в системі управління підприємством, ведуться суперечки відносно необхідності та правомірності поділу

бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, а також доцільності виокремлення даних управлінського обліку в системі бухгалтерських рахунків, не сформовані єдині підходи стосовно доцільності використання терміну „управлінський облік”, неоднозначним залишається тлумачення предмету, об’єктів та методів управлінського обліку, відкритими є питання щодо форм організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Активну участь у обговоренні проблемних питань управлінського обліку приймають такі вітчизняні вчені, як Бородкін О. [1], Белоусова І. [2], Бутинець Ф. [3], Валуєв Б. [4], Голов С. [5], Гуцайлюк З. [6], Ластовецький В. [7], Моссаковський В. [8], Нападовська Л. [9], Пушкар М. [10], Сопко В. [11], Чумаченко М. [12].

Мета статті полягає у дослідженні проблеми визнання та трактування сутності управлінського обліку, обґрунтуванні його формування як самостійної сфери економічних знань, уточненні сутності управлінського обліку з точки зору процесно-функціонального та системного підходів.

Результати дослідження. Одним з найбільш складних та дискусійних, на думку автора, залишається питання визнання існування управлінського обліку та правомірності і доцільності його виокремлення в системі бухгалтерського обліку. До сьогодні серед вітчизняних науковців не існує одностайного погляду на цю проблему: позиції коливаються від повного заперечення (Бородкін О., Бутинець Ф., Валуєв Б., Ластовецький В.) до однозначного схвалення (Белоусова І., Голов С., Нападовська Л., Пушкар М., Чумаченко М.).

Противники управлінського обліку продовжують заперечувати його існування, стверджуючи, що: бухгалтерський облік в принципі і за визначенням не може бути не управлінським [7], бухгалтерський облік є цілісною і неподільною системою [1], для поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський не існує обґрунтованої класифікаційної ознаки і тому необхідно посилювати управлінську спрямованість бухгалтерського обліку [4].

Прихильники управлінського обліку наполягають на тому, що на сьогодні фінансовий облік є історичним, оскільки за його допомогою відбувається лише констатація фактів, що вже мали місце у минулому, він ведеться в інтересах зовнішніх користувачів і тому не в змозі повною мірою своєчасно задовольняти потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Отже, в умовах загострення конкуренції та інших викликів ринку виокремлення управлінського обліку є об’єктивною вимогою часу, а його ефективність доведена практичним досвідом окремих підприємств [2, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 12].

При цьому Голов С.Ф. [5, с. 299] принципово не погоджується з тим, що бухгалтерський облік є єдиною і неділимою інформаційною системою. Він цілком слушно зазначає, що будь-яка система – це є ціле, що складається з частин, які у взаємозв’язку утворюють певну цілісність. А відмінності у змісті та структурі інформації, яку потребують різні користувачі, можуть призводити до створення нових підсистем. Це означатиме розвиток системи загалом.

Чумаченко М.Г. [12] робить висновок, що управлінський облік – це не результат „штучного поділу”, а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління.

Ми підтримуємо позицію прихильників управлінського обліку з наступних міркувань. По-перше, з нашої точки зору, не зовсім об’єктивним є заперечення явища, яке існує десятиліттями в інших країнах світу, розвивається і приносить реальні результати. По-друге, ми вважаємо, що фінансовий облік в силу своєї регламентованості і обмеженості положеннями (стандартами) та спрямованості на складання фінансової звітності для зовнішніх користувачів, дійсно не здатний

задовольняти інформаційні потреби керівництва в процесі прийняття управлінських рішень. По-третє, досліджуючи еволюцію управлінського обліку важко заперечити той факт, що на окремому історичному етапі розвитку управлінський облік сформувався в окрему сферу економічних знань, що характеризується наявністю специфічних предмету, об'єктів і методів дослідження, понятійно-категорійного апарату та системи відтворення знань. Так, знаходячись на стику таких споріднених економічних наук, як управління, бухгалтерський облік, прогнозування, економічний аналіз, математика, статистика, економіка, технологія і організація виробництва, економіко-математичні методи і моделювання, психологія, управлінський облік має свої специфічні предмет, об'єкти і методи дослідження. До того ж впродовж певного історичного періоду сформувався своєрідний понятійно-категорійний апарат, притаманний лише управлінському обліку, а в світовій практиці зародилася і успішно функціонує система відтворення наукових знань з управлінського обліку, оскільки він є однією із базових дисциплін фахової підготовки бухгалтерів і підтримується професійними громадськими організаціями, які досліджують проблеми управлінського обліку та займаються підготовкою і сертифікацією бухгалтерів-аналітиків.

Разом з тим вивчення зарубіжних та вітчизняних робіт з управлінського обліку засвідчує, що не всі автори однакостанні у трактуванні сутності управлінського обліку.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що більшість західних дослідників так чи інакше підтримують твердження про те, що управлінський облік представляє собою процес підготовки інформації, необхідної керівництву для управління.

Так, Американська асоціація бухгалтерів наводить визначення управлінського обліку як процесу ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання даних користувачам для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень.

На думку, Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами.

Р. Ентоні і Дж. Ріс вважають, що управлінський облік є процесом у рамках організації, що включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій, зокрема для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації.

Наведені визначення загалом досить повно розкривають сутність управлінського обліку. Однак, з нашої точки зору, більш обґрунтованим є його інтерпретація як системи, а не як процесу. Аргументом на користь цього висновку слугує те, що поняття процесу характеризує управлінський облік як практичну діяльність, що передбачає виконання відповідних процедур (дій) у певній заданій послідовності. Визначення ж управлінського обліку як системи є набагато ширшим і змістовнішим, оскільки характеризує його як сукупність взаємопов'язаних між собою та взаємообумовлених складових, що утворюють єдине ціле і спрямовані на досягнення єдиної мети.

Набагато менше однакостанності у тлумаченні сутності управлінського обліку спостерігається серед вітчизняних і російських дослідників.

Так, згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Голов С.Ф. [5, с. 209] наводить дещо ширше та змістовніше визначення, вважаючи, що управлінський облік є процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується

управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Окрему позицію щодо визначення сутності управлінського обліку займає Сопко В.В. [11, с. 361], який називає його внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і зазначає, що він є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства.

Натомість, Чумаченко М.Г. [12] дотримується іншої точки зору і стверджує, що за своїм змістом управлінський облік значно ширший від власне обліку і є системою управління собівартістю продукції. Хоча і наполягає на збереженні у назві цієї системи терміну „облік”, оскільки вважає, що облікові операції все ж таки становлять його основу.

Схожий висновок роблять і російські вчені Карпова Т. та Ніколаєва С., які зазначають, що управлінський облік – це цілісна (інтегрована) система обліку, планування, контролю і аналізу витрат, дані якої використовуються для прийняття управлінських рішень.

В свою чергу В.Ф. Палій та Р.В. Віл йдуть ще далі у своїх дослідженнях і розглядають управлінський облік як своєрідну підсистему управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, на різних етапах розвитку сутність управлінського обліку можна трактувати по-різному. Підґрунтям для такого твердження є те, що в процесі еволюції зміст управлінського обліку поступово змінювався і врешті-решт із суто обліку витрат він трансформувався спочатку в інформаційну систему управління витратами, а потім в інформаційну систему підтримки управлінських рішень.

Таким чином, ми підтримуємо тих дослідників, які стверджують, що за своїм змістом і функціями сучасний управлінський облік виходить за “канонічно” встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Він не є обліком у вузькому розумінні системи збору, реєстрації та узагальнення даних. Це досить складна система інформаційного забезпечення, орієнтована на задоволення потреб управління у процесі прийняття управлінських рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру, яка для виконання покладених на неї функцій і завдань використовує різноманітні прийоми і методи.

Зокрема, спостереження, проведені у процесі дослідження, засвідчують, що в управлінському обліку відбувається інтегрування елементів (у авторському визначенні – елементна інтеграція, поєднання доцільних для застосування в управлінському обліку елементів) методів планування, обліку, контролю, аналізу, моделювання, інформаційно-комунікативних та регулятивних методів (рис. 1):

- *методи планування* використовуються для розробки планових і нормативних показників, складання бюджетів;
- *методи обліку* використовуються для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення даних;
- *методи контролю* використовуються для здійснення превентивного та поточного контролю за виконанням планових показників та бюджетів, оцінки відхилень фактичних показників від запланованих та нормативних;
- *методи аналізу* використовуються для оцінки причинно-наслідкових взаємозв'язків між економічними подіями та показниками, їх інтерпретації та пошуку внутрішніх резервів підвищення ефективності підприємницької діяльності;
- *методи моделювання* використовуються для розробки альтернативних варіантів управлінських рішень та виявлення економічних наслідків їх прийняття;

- *інформаційно-комунікативні методи* використовуються при зборі, обробці, зберіганні та передачі необхідної для прийняття рішень інформації;
- *регулятивні методи* використовуються для впровадження у практику управління прийнятих варіантів управлінських рішень.

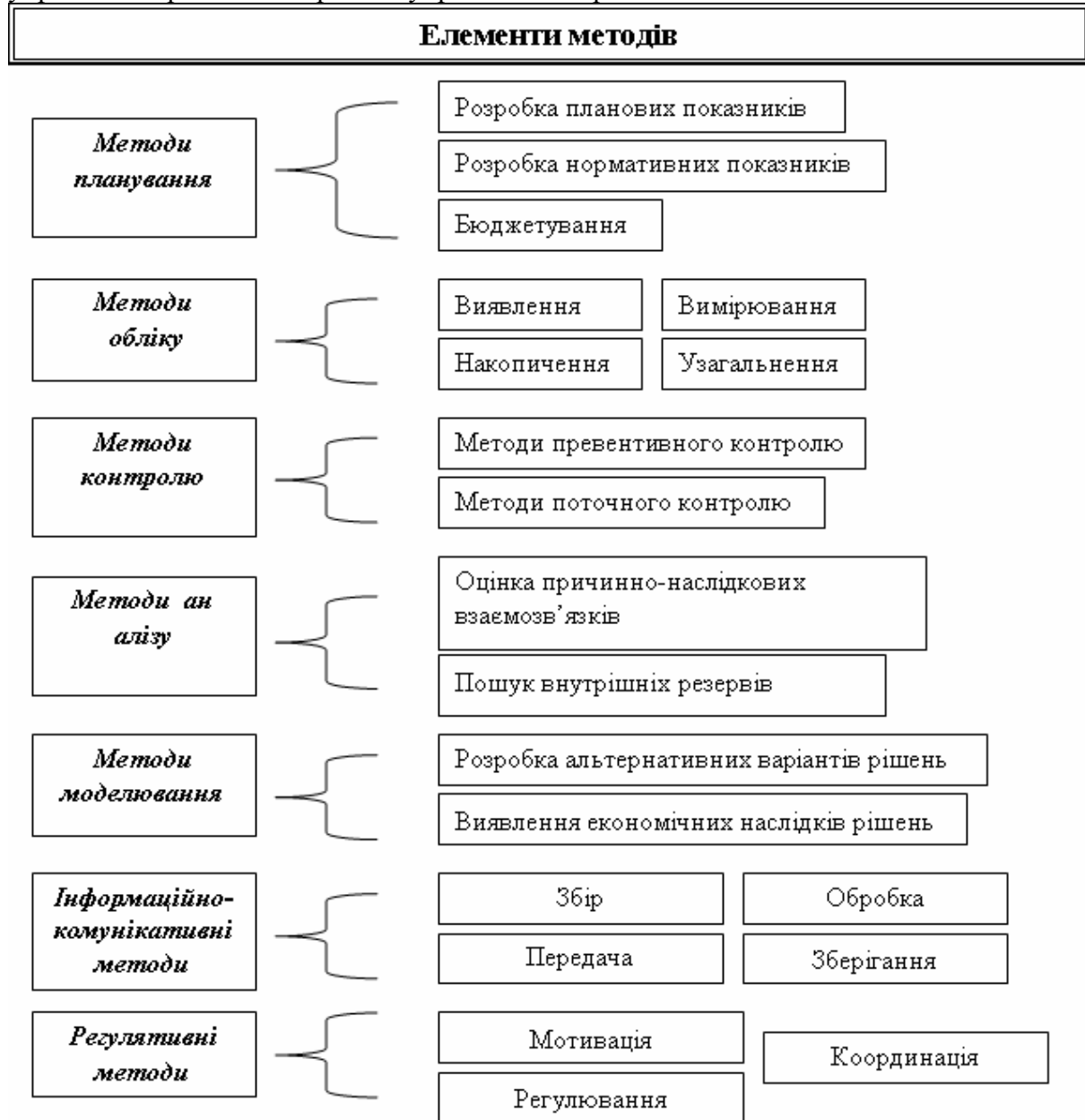


Рисунок 1 - Елементна інтеграція методів управлінського обліку

Іншими словами: становлення та розвиток управлінського обліку можливі на елементно-інтегрованому методологічному підґрунті, котре сформоване із сукупності доцільних елементів наукових методів управління економічним суб'єктом.

Узагальнюючи результати досліджень попередників та враховуючи наведені вище докази, доцільно зробити такий висновок: з точки зору процесно-функціонального підходу управлінський облік представляє собою елементну інтеграцію методів управління у процесі збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою прийняття управлінських рішень.

Застосування системного підходу дає змогу авторів ідентифікувати управлінський облік як систему збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою прийняття управлінських рішень, котра включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів (складових), орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій та завдань.

Оптимальний склад елементів управлінського обліку можна встановити шляхом здійснення порівняльного аналізу праць вітчизняних та зарубіжних авторів, присвячених управлінському обліку, та критичної оцінки їх практичної значимості. Дані дослідження свідчать, що 4 із 10 проаналізованих елементів управлінського обліку є беззаперечними, оскільки висвітлюються усіма дослідниками: класифікація витрат, методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції та аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку.

В той же час, більше 60% авторів у своїх працях з управлінського обліку значну увагу приділяють характеристичі таких його складових, як облік за центрами відповідальності, бюджетне планування і контроль, методи і моделі прийняття управлінських рішень.

Звертає на себе увагу той факт, що порядок трансфертного ціноутворення та складання внутрішньої (сегментної) звітності розглядаються лише трьома вченими. Однак, на нашу думку, в умовах жорсткої конкурентної боротьби, підсиленої всесвітньою економічною кризою, котра зумовлює необхідність урізноманітнення, удосконалення облікової та контрольно-аналітичної діяльності підприємств, внутрішня (сегментна) звітність є важливим елементом управлінського обліку.

При дослідженні цього питання заслуговує на особливу увагу спроба Нападовської Л.В. [9, с. 20-23] узагальнити та систематизувати елементи управлінського обліку за окремими функціями: планування і контролю, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, прийняття управлінських рішень. Однак, такий підхід викликає певні сумніви і заперечення автора, оскільки одні й ті самі складові управлінського обліку можуть використовуватися для виконання різних функцій.

Проведені дослідження дають підстави авторів стверджувати, що система управлінського обліку дійсно включає певні елементи, які в сукупності складають його методологічне підґрунтя, розкривають змістовну сутність і сприяють досягненню головної мети – забезпечення інформаційних потреб внутрішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень. Основними з них є: класифікація витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; облік і контроль показників за центрами відповідальності; облік, контроль і аналіз відхилень; бюджетне планування; внутрішня (сегментна) звітність; аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку; методи і моделі прийняття управлінських рішень.

З позицій системного підходу та з урахуванням принципів побудови систем управлінський облік постає як відкрита система, котра має вхід, блок інформаційних перетворень у вигляді процесу обробки інформації та вихід (рис.2). На вході в систему потрапляє планово-нормативна інформація, що її продукують методами планування задля встановлення орієнтирів управління.

У процесі інформаційних перетворень відбувається збір, накопичення, узагальнення і відповідна потребам управління обробка одержаних даних із застосуванням методів обліку, контролю, аналізу та моделювання.

На виході із системи опрацьована інформація передається і втілюється в управління за допомогою інформаційно-комунікативних та регулятивних методів.

Внаслідок прийнятих управлінських рішень за допомогою зворотного зв'язку здійснюється оцінка якості всієї системи і вносяться відповідні коригування та зміни на вході та в процесі обробки інформації.



Рисунок 2 - Інтегрована система управлінського обліку

Висновки.

1. Управлінський облік з моменту зародження перших ідей до сучасного розуміння пройшов довгий і складний шлях розвитку і має право на визнання як самостійної сфери економічних знань, що характеризується наявністю специфічних предмету, об'єктів і методів дослідження, понятійно-категорійного апарату та системи відтворення знань.

2. Управлінський облік не є обліком у вузькому розумінні і представляє собою певний „конгломерат” різноманітних методів, орієнтованих на задоволення інформаційних потреб як тактичного, так і стратегічного управління у процесі виявлення відносно стійких переваг над конкурентами та прийняття управлінських рішень. Зокрема, в управлінському обліку відбувається інтегрування окремих елементів методів обліку, планування, контролю, аналізу, моделювання, інформаційно-комунікативних і регулятивних методів.

3. З точки зору системного підходу управлінський облік представляє собою відкриту систему збору, обробки та передачі інформації, що включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів (складових), орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій і завдань. Основними з них є: класифікація витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; облік і контроль показників за центрами відповідальності; облік, контроль і аналіз відхилень; бюджетне планування; внутрішня (сегментна) звітність; аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку; методи і моделі прийняття управлінських рішень.

Список літератури

1. .Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С.45-53.
2. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №5. – С. 30-34.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
4. Валуєв Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Б.І. Валуєв // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №1. – С. 63-66.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.
6. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 46-49.
7. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським ? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С.40-44.
8. Моссаковський В. Про управлінський облік / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 37-44.
9. Нападівська Л.В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
10. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
12. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003 . – № 5. – С.3-7.

Ю.Ночовна

Сущность управленческого учета: процессно-функциональный и системный подходы

В статье исследованы проблемы признания и трактовки сущности управленческого учета, обоснование его формирования как самостоятельной сферы экономических знаний, уточнена сущность управленческого учета с точки зрения процессно-функционального и системного подходов.

U.Nochovna

Essence of the management account: process-functional and system approach

In article explored problems confessions and interpretations to essence of the management account, motivation of his(its) shaping as independent sphere of the economic knowledges, is elaborated essence of the management account with standpoint process-functional and system approach.

Одержано 01.11.10