



С. О. Левицька\*

## МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО (ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО) ОБЛІКУ

З часу прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV<sup>1</sup> у літературі не вщухають дискусії щодо трансформації бухгалтерського обліку у кілька його видів: одні вчені та практики розподіляють бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський, інші вважають, що існує дві автономні системи обліку для зовнішніх користувачів — фінансовий (в тому числі управлінський) та податковий. З точки зору практиків бухгалтерський (фінансовий) облік повинен забезпечити такий рівень аналітичного обліку операцій господарської діяльності суб’єкта, щоб бути надійним джерелом інформації для управлінського персоналу та для підготовки податкової звітності.

*Управлінський облік* — це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень<sup>2</sup>.

Розглянемо класичні визначення форм обліку за економічними словниками (табл. 1).

Таблиця 1.

### Економічна сутність видів обліку

Види обліку			
Бухгалтерський	Фінансовий	Управлінський	Податковий
1	2	3	4
Система збирання, обробки, інтерпретування інформації про господарську діяльність підприємства (організації, установи) і передавання цієї інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень <sup>3</sup>	Сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства (організації, установи) та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку <sup>4</sup>	Сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації щодо складу витрат, результатів діяльності за сферами діяльності, окремими структурними одиницями та підрозділами підприємства) для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством <sup>5</sup>	
Система документального, суцільного й неперервного спостереження та контролю за господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) та їх об’єднань. Він виконує інформаційну та контрольну функції, спрямовані на забезпечення реалізації завдань управління та менеджменту <sup>6</sup>	Складає бухгалтерського обліку, яка охоплює діяльність з підготовки формалізованої фінансової звітності для зовнішніх користувачів організації: партнерів, клієнтів, банків, державних податкових і статистичних органів та ін. Базується на дотриманні принципів бухгалтерського обліку, вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку <sup>7</sup>	Складає бухгалтерського обліку, яка охоплює діяльність з підготовки інформації, висновків та оцінок, необхідних керівництву для прийняття управлінських рішень. Здійснюється для потреб внутрішнього користування з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. В першу чергу передбачає облік та аналіз витрат ресурсів, собівартості продукції <sup>8</sup>	Комплексний облік податкових надходжень і платежів зареєстрованих і незареєстрованих платників податків в органах податкової інспекції <sup>9</sup>

© Левицька С. О., 2007

\* професор кафедри обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне), доктор економічних наук, професор

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. // ОВУ. — 1999. — № 33. — Ст. 1706.<sup>2</sup> Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 2. — С. 49-54.<sup>3</sup> Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. — 3-тє вид., випр. та доп. — К.: Т-во



Аналізуючи ситуацію, що склалася, можна зазначити, що ряд вчених (М. Чумаченко, С. Голов, В. Палій, В. Івашкевич, Л. Нападовська, І. Білоусова, М. Пушкар та ін.) дотримуються думки щодо виділення управлінського обліку із складу бухгалтерського. Серед авторів, що відстоюють цілісність бухгалтерського обліку, можна назвати Б. Валуєва, Ф. Бутинця, О. Бородкіна, В. Сопка, Я. Соколова, В. Ластовецького та ін.

Перехід від планово-розподільчої до ринкової економіки вимагає перегляду методологічної основи обліку, уточнення його об'єктів, технології збору та обробки даних. Методологічні аспекти відіграють вирішальну роль у структуризації внутрішньої будови інформаційної системи підприємства та визначають технологію облікового процесу, а тому їх розвиток в умовах ринку є об'єктивною необхідністю.

Дана стаття передбачає дослідження методології управлінського і бухгалтерського обліку.

Для досягнення цього авторами поставлено перелік завдань:

- узагальнити сучасне бачення структурного змісту та взаємозв'язок методологічних методів фінансового та управлінського обліку;
- віднайти та встановити основні взаємозв'язки та відмінності між бухгалтерським та управлінським обліком;
- дослідити значення управлінського обліку у господарській діяльності вітчизняних підприємств, аргументувати перспективи та основні напрямки його розвитку;

Методологія в суто науковому аспекті означає всеохоплююче знання про понятійний апарат конкретної науки, її концепцію, внутрішню будову, етапи встановлення та розвитку.

Елементом методології бухгалтерського обліку виступає метод (табл. 2). Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, то методи вивчають, як саме йти цим шляхом, характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження.

Таблиця 2.

### Визначення методу, методології та процедури за економічною енциклопедією

Метод	Методологія	Процедура
Засіб пізнання як певна сукупність або комплекс прийомів і операцій з метою теоретичного відтворення економічної системи, її законів і суперечностей <sup>10</sup>	Наука про метод і шляхи досягнення істини (втіленої у науковій теорії, ідеях та ін.), основою якої є система найбільш загальних принципів, методів і способів пізнання економічної системи <sup>11</sup>	1) складова процесу; 2) офіційно встановлений порядок та спосіб дій у процесі виконання певних видів діяльності <sup>12</sup>

<sup>10</sup> "Знання", КОО, 2000. — С. 303.

<sup>4</sup> Там само. — С. 304.

<sup>5</sup> Там само.

<sup>6</sup> Економічна енциклопедія: У трьох томах / Редкол.: С. В. Мочерний та ін. — К.: Видавничий центр "Академія", 2000. — Т. 1. — С. 119.

<sup>7</sup> Там само. — С. 608.

<sup>8</sup> Там само.

<sup>9</sup> Там само. — С. 607.

<sup>10</sup> Економічна енциклопедія: У трьох томах / Редкол.: С. В. Мочерний та ін. — К.: Видавничий центр "Академія", 2000. — Т. 1. — С. 330.

<sup>11</sup> Там само. — С. 353.

<sup>12</sup> Економічна енциклопедія: У трьох томах / Редкол.: С. В. Мочерний та ін. — К.: Видавничий центр "Академія", 2001 — Т. 2. — С. 140.



Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність восьми елементів (адитивний підхід): документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність<sup>13</sup>. Такої думки дотримуються більшість авторів, зокрема Ф. Бутинець, Н. Малюга, В. Сопко, В. Швець, Р. Хом'як, М. Должанський та А. Должанський. Ф. Бутинець також вважає, що серед елементів методу бухгалтерського обліку не можна виділяти найважливіший. Цілком поділяємо думку щодо того, що *всі елементи важливі та лише в сукупності вони створюють метод бухгалтерського обліку*.

Поряд з таким підходом вчені, праці яких присвячені розвитку теорії бухгалтерського обліку, визначаючи його метод, намагалися обґрунтувати той чи інший склад елементів.

Так, Д. І. Пільменштейн називає ще дев'ятий елемент методу бухгалтерського обліку — моделювання. М. І. Баканов до складу методу бухгалтерського обліку включає: документацію, інвентаризацію, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, а оцінку вважає лише необхідною передумовою правильного відображення в обліку його об'єктів. Разом із цим, *оцінка активів на дату балансу вимагає чіткості критеріїв та достовірності значення, що може бути забезпечено у випадку визнання її як методу бухгалтерського обліку*.

Г. В. Ващинський до складу методу не включає звітність, але восьмим елементом називає узагальнення підсумків бухгалтерських записів. Різноманітність форм звітності (насамперед, внутрішньої) ускладнюють визначення “звітність” як окремого методу бухгалтерського обліку. На нашу думку, *до елементів методу бухгалтерського обліку цілком можна віднести “узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату”*.

М. І. Кутер, Т. С. Мітюшкін виключають зі складу методів бухгалтерського обліку калькуляцію і звітність, А. А. Афанасєв — інвентаризацію і звітність<sup>14</sup>.

Правильно проведена інвентаризація та калькулювання — запорука достовірності даних бухгалтерського обліку. *Раціональна схема процедур зазначених питань потребує обґрунтування та контролю за її дотриманням, що може бути досягнуто у форматі методу*.

На даний час у вітчизняному обліку відсутнє чітке визначення методу управлінського обліку. У підручнику Т. П. Карпової “Управлінський облік” методом управлінського обліку є “сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства”. До основних елементів методу управлінського обліку автором віднесено: документацію, інвентаризацію, оцінку, групування і узагальнення, контрольні рахунки, нормування, планування і лімітування, контроль і аналіз<sup>15</sup>.

Очевидно, що приведені визначення не зовсім повне з точки зору сутності та змісту, не відображає специфіки управлінського обліку. По-перше, управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації. Сьогодні це — система управління підприємством, що інтегрує різні методи управління, а не лише обліку. Тому для управлінського обліку не є пріоритетними реєстрація, документація, інвентаризація, оцінка, групування, узагальнення. Управлінський облік на відміну від фінансового, який відображає статистику, характеризує динаміку процесів, що відбуваються на підприємстві.

<sup>13</sup> Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / 3-є вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП “Рута”, 2003. — С. 384-385.

<sup>14</sup> Малюга Н. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. — Житомир: ПП “Рута”, 2005. — С. 232-233.

<sup>15</sup> Карпова И. И. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.: ИНФРА — М, 1997. — С. 31-32.



Враховуючи, що метод є інструментом до вирішення головного завдання науки — пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей, вивчає потребу і місце застосування методичних прийомів та процедур дослідження, експериментальної перевірки результатів дослідження<sup>16</sup>. Отже, методом управлінського обліку, за Л. В. Нападовською, є “сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню “поведінки” затрат і доходів з метою управління ними”.

Тому специфіка методу управлінського обліку не у фіксації (відображенні) величин затрат чи доходу, що характеризує фінансовий облік, а у дослідженні “поведінки” їх та впливу на них з метою оптимізації їх співвідношення. Л. В. Нападовська підкреслює, що *управлінський облік не підміняє контроль, аналіз, планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування*<sup>17</sup>.

У літературі йдеться знову ж таки про управлінський облік, де за основу беруться бухгалтерський аналітичний облік, дані з якого отримуються і використовуються в оперативному режимі. З використанням комп'ютерів це робити не важко. Проте, як зазначає Т. Сльозко, своє первісне значення, з чого все почалося у 60-70-х роках минулого століття, управлінський облік на практиці втратив повністю. Він став управлінською стратегією, ніяк не управлінським обліком<sup>18</sup>.

Ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначає, що “підприємство самостійно «розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій”.

Розглянувши в загальному особливості методу управлінського та бухгалтерського обліку, вважаємо доцільним зупинитись на взаємозв'язку між ними (рис. 1). *Можна стверджувати, що сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі класичного внутрішньогосподарського обліку.*

Ф. Ф. Бутинець<sup>19</sup>, зокрема, вважає що спільність управлінського та фінансового обліку виражається, по-перше, тим, що вони ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку; по-друге, спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими суб'єктами; по-третє, їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

Є кілька важливих причин, що не дають можливості розділити бухгалтерський облік на управлінський (внутрішньогосподарський) і фінансовий (табл. 3).

*По-перше*, і в управлінському і в фінансовому обліку обліковуються ті самі об'єкти: запаси та витрати сировини, матеріалів, палива, випуск та реалізація готової продукції, надані послуги, понесені витрати та отримані доходи, визначаються фінансові результати.

*По-друге*, як зазначив О. Бородкін, ведення лише обліку витрат не дає змогу повноцінно керувати підприємством і приймати будь-які глобальні рішення без згоденого обліку грошових коштів і валютних операцій або не здійснюючи розрахунків з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом по платежам ПДВ, податку на прибуток тощо<sup>20</sup>.

*По-третє*, з погляду Б. Валуєва, непереконалим є твердження, що основним завданням бухгалтерського обліку стає передбачення наслідків

<sup>16</sup> Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — № 4. — 2004. — С. 26-30.

<sup>17</sup> Нападовська Л. В. Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — С. 182.

<sup>18</sup> Сльозко Т. Вказ. робота. — С. 52.

<sup>19</sup> Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”: — Житомир: ЖІПІ, 2000. — С. 17.

<sup>20</sup> Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. — № 2. — 2001. — С. 45-53.



майбутніх операцій, чим приписуються непритаманні обліку якості, коли ототожнюються функції обліку та прогнозування. Зокрема вказується: "... автори ідеї розмежування єдиного бухгалтерського обліку на управлінський та фінансовий не врахували того, що інформація про платоспроможність та фінансову стійкість підприємства, стан його активів і пасивів, прибутків і результатів роботи потрібна і керівникам підприємства. Адже щоб здійснити стратегічне управління, треба знати результати роботи та чинники, що їх зумовлюють"<sup>21</sup>. В основі розмежування обліку науковець вбачає лише інформаційне забезпечення.

Аналізуючи таблицю, можна виділити основні відмінності управлінського і фінансового обліку:

— управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням, а фінансовий, навпаки, реєструє факти і господарські операції, які вже відбулись;

— управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартам;

— в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізують, на певних сферах ринку і території збуту, а також на різних рівнях управління тощо), а не на всьому підприємстві в цілому, як у фінансовому обліку;

— управлінський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим, і керівництво самостійно вирішує, вести його чи ні;

— управлінський облік, як правило, децентралізований, а фінансовий здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії підприємства.

Отже, управлінський облік повністю підпорядкований запитам менеджерів підприємства. Його дієвість забезпечується орієнтацією на конкретні господарські завдання, вирішення яких ґрунтується на відповідній інформації про витрати і доходи.

Дуже влучно відмінність між фінансовим та управлінським обліком охарактеризував С. Голов: "... Можна сказати, що бухгалтери-аналітики — це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтери-рахівники — Нестори-літописці"<sup>22</sup>. *Бухгалтери забезпечують кваліфіковану реалізацію у відповідності до потреб підприємства методології бухгалтерського обліку підприємства, його аналітичний рівень, а обліковці — реєструють операцію на рахунках бухгалтерського обліку.*

Аналіз літературних джерел по досліджуваній проблемі привів до висновку, що метод управлінського обліку значно ширше поняття ніж лише методи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції. На це, зокрема, вказує переважна більшість вітчизняних науковців: "При сучасному рівні розвитку ринкових відносин достатньо швидко здійснюється інтеграція традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання обробки інформації і прийняття на її основі управлінських рішень, систему, яка управляє підприємством, будучи зорієнтованою на досягнення не лише поточних цілей отримання прибутку, але і на глобальні стратегічні цілі"<sup>23</sup>.

Методологія управлінського обліку повинна бути направлена на отримання великої кількості альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають в діяльності підприємств та пов'язані з управлінням затратами та результатом.

До особливостей методології управлінського обліку сьогодні науковці відносять:

— забезпечення вибору таких варіантів дій, які сприяли б скороченню затрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів;

<sup>21</sup> Валуев Б. И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. — 1998. — № 1. — С. 2-10.

<sup>22</sup> Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1999. — С. 20.

<sup>23</sup> Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 2. — С. 14-19.



Таблиця 3.

**Основні відмінності між фінансовим і управлінським  
(внутрішньогосподарським) обліком**

Критерії	Відмінності	
	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий
Базисна теорія	Подвійного запису	Облік за центрами відповідальності
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Періодична (місячна, квартальна, річна)	Оперативна
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації керівництву для реалізації заходів менеджменту
Принципи обліку	Загальноприйняті П(С)БО принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень
Базова структура	Балансове рівняння: Актив=Капітал+Зобов'язання	Залежить від поставленої мети
Залежність від внутрішньої побудови діяльності (організаційна структура, технологічні процеси)	Не залежить	Залежить
Відображення часу (націленість)	Результати здійснених господарських операцій	Здійснені операції, орієнтація на майбутнє
Строки подання звітності	На вимогу користувачів або встановлені законодавством	Оперативно, по закінченні звітного періоду
Критерії точності	Абсолютна точність	Можливі відхилення
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи бухгалтерського обліку	Всі елементи методу: рахунки і подвійний запис, документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс і звітність	Не обов'язково — рахунки, подвійний запис
Обмеження	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Грошові	Грошові, кількісні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат
Порядок розрахунку фінансових результатів	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків і збитків	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності
Зв'язок з іншими науками	Заснований на власному методі	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою



- можливість безперервного упровадження, удосконалення на усіх етапах життєвого циклу продукції;
- можливість постійного співставлення вартості кожної функції затрат з вигодами, отриманими внаслідок здійснення цих затрат;
- забезпечення удосконалення лише тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити<sup>24</sup>.

З погляду Н. Л. Правдюка, методологія управлінського обліку ґрунтується на методах бухгалтерського фінансового обліку і виходить за його межі лише за рахунок поєднання в собі п'яти-шести дисциплін економічного напрямку<sup>25</sup>. Отже, управлінський облік сам по собі не має специфічного методу, а є лише конгломератом, результатом еволюційного розвитку обліку, який спрямовується для задоволення потреб користувачів (табл. 4).

Фінансовий та управлінський облік взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією. В зв'язку з цим варто наголосити, що поділ бухгалтерського обліку на ці два види за окремими об'єктами часто дуже умовний, а тому розмежувати їх на конкретному підприємстві у "чистому" вигляді важко.

За словами Н. Л. Нападовської сучасний управлінський облік — не суто облік, а оптимізація господарської діяльності. Розширення впливу на господарську діяльність вимагає використання нових методів управлінського обліку, до яких слід віднести управлінський облік, направлений на управління якістю, облік за функціями, стратегічний управлінський облік<sup>26</sup>.

В. Моссаковський та Т. Кононенко вказують на те, що "Законом "... необґрунтовано поставлено знак рівності між внутрішньогосподарським та управлінським обліком ..., до функцій бухгалтерії не включено ні розробку планів, ні виконання робіт щодо збирання і обробки даних та аналізу господарської діяльності, тобто не визначено, хто має виконувати цю роботу ..."<sup>27</sup>.

Це свідчить про необхідність внесення змін до Закону України про бухгалтерський облік, включення в методичні рекомендації з управлінського обліку до його складу планування та економічного аналізу собівартості продукції. *Можливо, краще визначитись з місцем управлінського обліку: як складова бухгалтерського обліку чи як етап в процесі прийняття управлінських стратегічних рішень?*

Не менш важливим є питання, які підприємства реально запровадили і використовують управлінський облік, а які ніколи цього робити не будуть? Оскільки цей напрям залежить від розмірів підприємства та чисельності його управлінського персоналу, розглянемо склад потенціальних суб'єктів господарювання. Певна частина середніх, які за кількістю працівників та обсягом реалізації наближаються до малих, і малі підприємства, де бухгалтерський апарат становить 2-8 осіб, а іноді облік веде сам власник або використовує послуги сторонньої бухгалтерської служби, а також ті, що мають невеликий обсяг діяльності, не будуть впроваджувати управлінський облік.

Щоб запровадити управлінський облік, потрібні відповідні фахівці, обізнані не лише в обліку, а й в таких дисциплінах, як стратегічний аналіз, оперативне планування, прогнозування, розробка управлінських рішень. На наш погляд, не слід усі ці функції покладати на бухгалтера. Потрібний нового класу фахівець-аналітик чи аналітик-менеджер, стратег-менеджер чи бухгалтер-менеджер з

<sup>24</sup> Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни "Управлінський облік" / Державний комітет статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту: Уклад. Л. В. Нападовська. — К., 2006. — С. 28.

<sup>25</sup> Правдюк Н. Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування // Економіка АПК. — 2006. — № 6. — С. 56.

<sup>26</sup> Нападовська Л. В. Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — С. 340.

<sup>27</sup> Моссаковський В., Кононенко Т. Концепція обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 12.



Таблиця 4.

### Основні елементи методу управлінського обліку

Основні елементи методу управлінського обліку та напрямки їх поширення	А. Яругова <sup>28</sup>	М. Чумаченко <sup>29</sup>	Т. Карпов <sup>30</sup>	М. Пушкар <sup>31</sup>	С. Голов <sup>32</sup>	Л. Напаловська <sup>33</sup>
	1	2	3	4	5	6
<b>I. Планування і контроль</b>						
1. Кошторис затрат фінансово-збутової діяльності	+					
2. Кошторис накладних затрат	+					
3. Кошторис центрів відповідальності	+	+				
4. Бюджетування			+		+	
5. Змінні, напівзмінні і постійні затрати		+	+		+	
6. Точка критичного обсягу виробництва	+	+	+	+	+	+
7. Гнучкі виробничі кошториси		+			+	
8. Кошториси капітальних вкладень		+				
9. Трансферне ціноутворення		+			+	
10. Планування та нормування затрат	+	+	+		+	
<b>II. Бухгалтерський облік</b>						
1. Стандарт-кост	+	+	+	+		+
2. Директ-кост	+	+	+		+	+
3. Нормативний метод			+			
4. Облік по центрах затрат та центрах відповідальності	+	+	+	+	+	
5. Калькулювання за операціями (функціями)	+		+		+	+
6. Калькулювання по процесах			+		+	+
7. Калькулювання по замовленнях			+		+	
8. Стандартні витрати та відхилення по них			+		+	
9. Метод "тариф-година-машина"					+	
10. Спеціальні методи розподілу затрат для визначення собівартості продукції в комплексних виробках		+				
11. Нормальне і фактичне калькулювання	+					
12. Калькулювання собівартості за системою "кайдзен"						+
13. ABC-метод						+
14. Метод "ЛІТ"						+
<b>III. Економічний аналіз</b>						
1. Імітаційне моделювання	+					+
2. Лінійне програмування	+					+
3. Аналіз відхилень від стандартних витрат виробництва	+					
4. Функціонально-вартісний аналіз	+					+
5. Метод сегментного аналізу	+					
6. Аналіз порогу рентабельності	+	+	+			
7. Аналіз динаміки витрат виробництва			+			
8. Технологічний аналіз					+	
9. Кореляційно-регресійний аналіз					+	+
10. Метод вищої-нижчої точки					+	
11. Метод візуального прискорення					+	
12. Спрощений статистичний аналіз					+	
13. Метод ланцюгових підстановок		+				
14. Аналіз коливань затрат під впливом різних чинників		+				
15. Багатоступінчастий та системний аналіз						+
16. Побудова кривих економічного розвитку						





## Продовження таблиці 4.

	1	2	3	4	5	6
<b>IV. Прийняття управлінських рішень</b>						
1. Оптимальне використання ресурсів при наявності обмежень					+	+
2. Прийняття рішень в умовах невизначеності				+	+	
3. Лінійне програмування і імітаційне моделювання	+	+			+	+
4. Ціноутворення	+	+		+	+	+
<b>5. Прийняття альтернативних рішень:</b>						
- доцільність прийняття додаткового замовлення по цінах нижче звичайних;	+				+	
- виробляти чи купувати;	+		+		+	
- оптимізація розміру замовлення;		+	+			
- оптимізація партій замовлення;		+				
- оптимізація використання потужностей;		+				
- інвестиційні рішення;			+		+	
- оновлення асортименту			+			

відповідною посадою та освітою, законодавчо визначеним статусом та відповідальністю, і, безумовно, відповідною оплатою праці.

Отже, управлінський облік можливий тільки на середніх, що наближаються до великих, та великих підприємствах. А таких підприємств не так уже й багато.

Вважаємо, що в дискусіях нівелюється межа між поняттями та завданнями бухгалтерського обліку і функціональними обов'язками бухгалтера. На підприємствах (найчастіше суб'єктами малого бізнесу) бухгалтер не тільки обліковує господарську діяльність та готує звітність, а також виконує певні види аналітичної роботи (оперативний та перспективний аналіз), що є вагомою базою для прийняття адміністрацією підприємства ефективних управлінських рішень, в тому числі стратегічного характеру.

Таким чином, ми приходимо до висновку, що види обліку не спричиняють поділ системи бухгалтерського обліку, яка для обслуговування управління є єдиною, а формують окремі підсистеми. Можна вважати, що в цьому випадку універсальний для формування звітності фінансовий облік доповнюється внутрішньогосподарським обліком виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що часто виконують функції планування, нормування, аналізу собівартості продукції і підготовки проектів управлінських рішень — на думку визначних учених, сприяють системному підходу до управління господарською діяльністю як основи збереження єдності бухгалтерського обліку.

Управлінський облік в сучасному науково-практичному трактуванні є окремим елементом менеджменту діяльності, який в основі своїй використовує інформацію внутрішньогосподарського обліку і показники фінансової звітності в цілому.



<sup>28</sup> Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник / за ред. Р. Л. Хом'яка. — 2-ге вид., доп. і перероб. — Л.: Національний університет "Львівська політехніка (Інформаційно — видавничий центр "Інтелект+" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект — Захід", 2003. — 820 с.

<sup>29</sup> Там само.

<sup>30</sup> Там само.

<sup>31</sup> Там само.

<sup>32</sup> Там само.

<sup>33</sup> Нападовська Л. В. Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.