

ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

ФОМІНА О., к. е. н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

Сучасний етап розвитку характеризується загостренням проблеми виживання й забезпечення безперервності розвитку будь-якого суб'єкта господарювання в умовах мінливого та невизначеного конкурентного середовища. Стрімкий розвиток трансформаційних процесів обумовлює необхідність перегляду підходів до облікового забезпечення системи управління підприємствами з метою підвищення ефективності використання даних для вирішення сучасних проблемних завдань.

© Фоміна О., 2010

ВІСНИК КНТЕУ 2/2010 ===== **113**

Глобалізаційні процеси в економіці розширюють сферу облікової діяльності, що вимагає поєднання традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, аналізу, контролю тощо. З метою забезпечення не лише виживання, а й ефективного функціонування в умовах конкуренції підприємства повинні удосконалити систему управління так, щоб вона відповідала змінам у ринковому конкурентному середовищі.

Отже, доцільно дослідити теоретичні й практичні аспекти управлінського обліку, зокрема, визначення його місця та ролі в системі управління господарською діяльністю підприємства, з урахуванням сучасних тенденцій менеджменту та розвитку світової економіки.

"Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством" [1]. З огляду на наведене визначення, управлінський та внутрішньогосподарський облік – це тотожні поняття. Однак сучасний розвиток економічних відносин і умов діяльності господарських одиниць обумовив підвищення вимог до інформаційного забезпечення керівництва кожного підприємства. Відповідно, функції управлінського обліку повинні розширюватися. Такої ж думки дотримується і С. Левицька, зазначаючи, що "управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації, а й системою управління підприємством [2, с. 28]. На думку В. Палія, управлінський облік містить елементи бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, що підтверджує наявність набагато ширших можливостей досліджуваної системи [3, с. 59]. До функцій управлінського обліку М. Чумаченко відносить: узагальнення нормативів і планування витрат, аналіз собівартості, врахування не фінансових показників, прийняття рішень, що доводить масштабність управлінського обліку порівняно з традиційним обліком [4, с. 43].

Досліджуючи застосування вченими термінів "виробничий облік" та "управлінський облік", І. Білоусова зазначає, що управлінський облік виник внаслідок розвитку й удосконалення виробничого обліку; а також звертає увагу на неправильність розуміння під управлінським обліком стратегічного обліку [5]. Однак С. Голов, аналізуючи перспективи розвитку управлінського обліку, наголошує, що на відміну від минулого, коли управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, за сучасних умов глобальних змін у системах управління він досить швидко перетворюється на стратегічний управлінський облік [6, с. 286].

Відомі зарубіжні вчені-економісти Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан визначають сучасний управлінський облік як такий, що "додає вартість, процес безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та не фінан-

сової інформації, яка спрямовує дії менеджера, мотивує поведінку і підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації" [7].

Управлінський облік І. Аверчев визначає як "процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, проведення аналізу, підготовки, інтерпретації та представлення фінансової інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінки та контролю господарської діяльності". Така інформація, на думку вченого, дозволяє організувати оптимальне використання ресурсів підприємства і контроль за повнотою їх обліку [8].

Отже, основною метою облікової системи як на рівні держави, так і на рівні підприємства є формування інформації користувачам для прийняття управлінських рішень. Сучасне управління бізнесом передбачає пошук комплексних рішень усіх завдань, які стоять перед менеджментом. Така ситуація вимагає системного підходу до управлінського обліку, оскільки вирішення управлінських завдань знаходяться на перетині різних наук, що потребує чіткого уявлення їх сутності до впровадження на підприємстві такої системи.

Основи управлінського обліку були закладені в США в 1812 р., що пов'язано з впровадженням на текстильних підприємствах виробничих процесів, які раніше виконувалися сторонніми організаціями. Це, у свою чергу, зумовило появу нових облікових процедур, пов'язаних із внутрішнім обліком процесів переробки бавовни-сирцю в готову до споживання продукцію. У 1919 р. такі спеціалісти об'єдналися в Національну асоціацію бухгалтерів з обліку затрат. У 1929 р. організація змінила назву на Національну асоціацію бухгалтерів і вже в 1972 р. нею була затверджена сертифікована програма СМА та створено Інститут управлінського обліку, який в 1996 р. перейменовано в Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів. Аналіз програми СМА свідчить, що система управлінського обліку охоплює весь комплекс фінансової та нефінансової інформації щодо ефективності діяльності підприємства, що пояснюється сучасним підходом до управління бізнесом.

Оскільки управлінський цикл містить функції планування, обліку, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень – управлінський облік повинен забезпечувати інформацією всі зазначені функції, охоплюючи три часові періоди: минулі, сучасні та майбутні події [9, с. 79]. Інформаційні системи, які діють на підприємстві, утворюють інформаційну інфраструктуру підприємства (рис. 1).

Існують три основні умови, які дозволяють стверджувати, що на підприємстві створена інформаційна система управління: наявність бізнес-потреб в ефективній системі управління відповідного класу, оформлених у точних конкретних вимогах бізнесу; наявність знань і

відповідної мотивації у керівників, що беруть участь у виборі й створенні інформаційної системи управління; наявність усіх необхідних компонентів інформаційної системи управління: програмне забезпечення із необхідним ступенем функціональності, гнучкі схеми бізнес-логіки і кваліфікації консультантів, достатньої для побудови системи [10, с. 591].

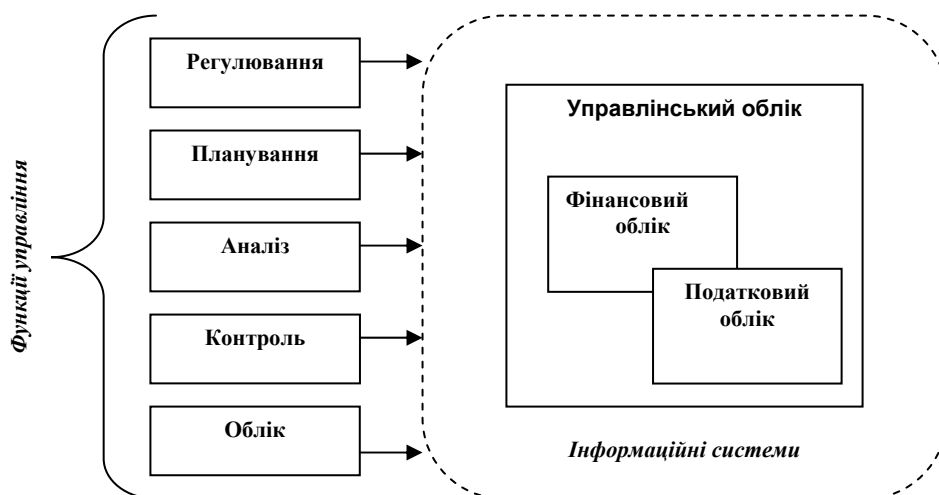


Рис. 1. Схема забезпечення функцій управління інформаційною інфраструктурою підприємства

Управлінський облік є системою, що забезпечує повноцінною інформацією управління підприємством. Ця система не є статичною, оскільки на вимоги, які пред'являються до нього, впливають: часові межі управління; цілі власників; фаза розвитку бізнесу. Управління бізнесом потребує інформації для вирішення різноманітних питань, не лише тих, які необхідно розв'язувати негайно, а і стратегічних. У зв'язку з цим управлінські рішення та інформацію для них прийнято поділяти за часовими межами прийняття рішень на короткострокові та довгострокові рішення.

Залежно від складності проблем, які підлягають вирішенню, виділяють три рівні управлінських завдань: стратегічний; тактичний; оперативний (рис. 2).

Побудова системи управлінського обліку також залежить від намірів власників, цілі яких можуть бути різними: підвищення ринкової вартості підприємства з метою більш вигідного його продажу; підвищення рентабельності бізнесу; підвищення стійкості бізнесу; здійснення одноразової спекулятивної операції.

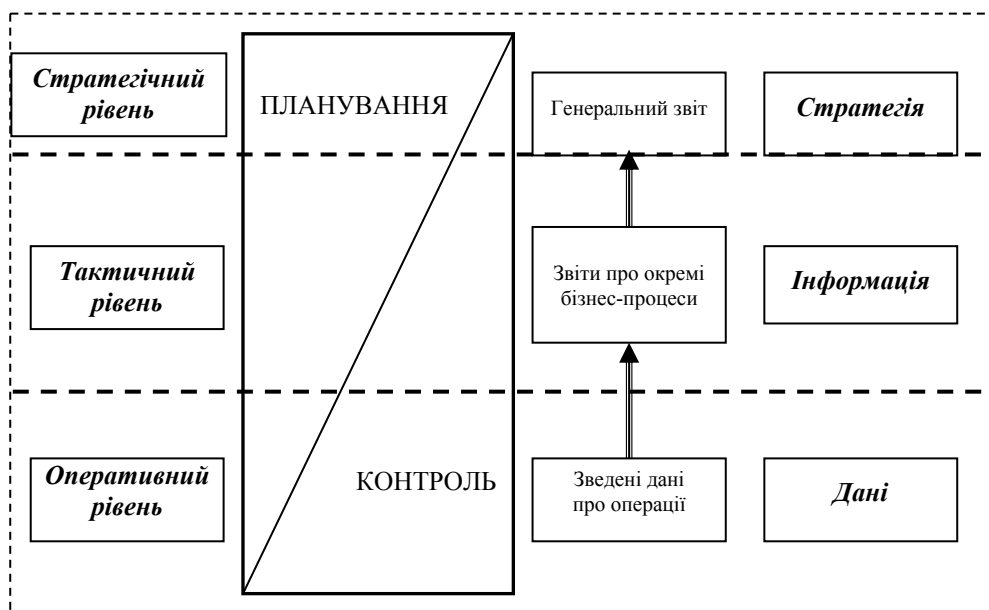


Рис. 2. Рівні вирішення управлінських завдань

Вимоги до управлінського обліку за різних умов, а відповідно і до змісту управлінської звітності, будуть різними. Крім того, необхідними будуть показники, що вводяться в управлінську звітність залежно від фази розвитку, в якій знаходиться бізнес: початок роботи (вихід підприємства на ринок), становлення та зростання підприємства, етап зрілості (нормального функціонування) підприємства та застій, спад і ліквідація. На початковій стадії розвитку підприємства нефінансові показники, які характеризують підприємство, наприклад, розробка асортименту, побудова організаційної структури чи пошук інвесторів, можуть мати важливіше значення ніж будь-які інші фінансові показники. Фінансовими ж показниками, більш важливими на етапі розвитку, є збільшення доходів і операційні грошові потоки.

Із входом підприємства в етап зростання продовжується збільшення доходів, але цей показник порівнюється з показниками рентабельності й управління активами (дохід на інвестиції, залишковий прибуток). На цьому етапі оцінка грошових потоків перестає бути пріоритетною.

На етапі зрілості підприємства основна увага приділяється поверненню залучених активів та капіталу. Виникає необхідність у врегулюванні бази активів і відповідних грошових потоків, а також рентабельності з метою підвищення доходів. На цьому етапі особливо важливо відслідковувати всі фінансові показники підприємства для досягнення омолодження.

У період кризи важливого значення набувають грошові потоки. Керівництво повинно зважено підходити до інвестицій для підви-

щення рентабельності з метою збереження активів підприємства. Довгострокові показники, такі як залишковий прибуток, можуть мати відносно невелике значення.

Досліджуючи природу конкуренції, М. Портер дійшов висновку, що "конкурентні переваги не можуть бути зрозумілі на основі вивчення фірми в цілому. Це забезпечується множиною окремих видів діяльності, які здійснюються фірмою в процесі проектування, виробництва, маркетингу, доставки та після продажного обслуговування своєї продукції. Кожен із цих видів діяльності певним чином впливає на відносне позиціонування затрат підприємства і закладає основи її диференціації... Для аналізу джерел конкурентної переваги, необхідно використовувати системний підхід до вивчення всіх видів діяльності, які виконує підприємство, а також того, як ці види діяльності взаємодіють між собою [11, с. 33].

В управлінні підприємством на сучасному етапі розвитку економіки країни мають застосовуватися перспективні підходи.

По-перше, радикальні зміни у відношенні до застосування такого важливого ресурсу, як "інформація" на основі використання системного підходу та нормативної моделі як базової інформації для забезпечення добробуту підприємства [12], адже формування науково обґрунтованих рішень неможливо уявити без використання даних бухгалтерського обліку. Сучасний бізнес пов'язаний з невизначеністю, що зобов'язує враховувати ризик, як невід'ємну умову функціонування господарюючого суб'єкта. Отже, виникає необхідність оцінки ризиків та забезпечення інформацією про способи зменшення втрат від різних видів ризиків. Оскільки, ризик розглядається як небезпека потенційно можливої втрати ресурсів, недоотримання доходів, понесення додаткових затрат, а в кінцевому варіанті – банкрутство, ймовірність виникнення таких втрат за різного розвитку подій повинна знайти своє відображення в первинному джерелі забезпечення інформаційних потреб управлінців.

По-друге, перехід від кібернетичного до синергетичного та самореферентного варіанту управління підприємством, обумовлений особливостями розвитку вітчизняної економіки, такими, як: нестабільність, самоорганізація, відкритість, спонтанність, динамічність. В умовах такої ситуації користувачі потребують облікової інформації з позиції досягнення нею синергії, що передбачає комплексне врахування різних форм і рівнів зв'язків між елементами системи бухгалтерського обліку та управління. Цей підхід впливає на підвищення ефективності забезпечення інформацією управління суб'єкта господарювання за рахунок синергетичного ефекту.

По-третьє, забезпечення підвищених темпів зростання продуктивності розумової праці порівняно з фізичною, що обґрунтовує використання в управлінні підприємством управління знаннями (когні-

тизація, когнітивізація) та методів і засобів штучного інтелекту та інтелектуального капіталу (інтелектуалізації) [13, с. 5]. Підходи до забезпечення бухгалтерською інформацією для прийняття управлінських рішень, які будуються на класичній системі економічного аналізу, мають низку недоліків. Це зумовило виникнення нових технологій дослідження, за допомогою яких можна було б оперативніше одержувати з існуючої інформації нові знання у формі залежностей чи моделей – технології інтелектуального аналізу даних. На думку Ю. Кузьмінського та Р. Мачуги, систему інтелектуального аналізу даних доцільно використовувати на етапі аналізу ефективності вже прийнятих управлінських рішень [14, с. 20].

Відповідно, система управлінського обліку, як важливе джерело забезпечення інформацією для досягнення цілей управління підприємством повинна враховувати сучасні концепції менеджменту. Очевидно, що вивчення управлінського обліку необхідно здійснювати з позиції системного підходу, як методологічної концепції, побудованої на прагненні відобразити повну картину досліджуваного об'єкта, і як системи, з урахуванням усіх важливих для цього дослідження внутрішніх елементів, зв'язків і взаємодій між ними та зовнішніх зв'язків з іншими об'єктами та оточуючим середовищем.

За сучасних умов розвитку економіки система обліку розвивається в тісному взаємозв'язку з менеджментом, де управлінський облік визнається частиною широкої інтегрованої управлінської інформаційної системи. Аналіз досліджень вчених, які приділяли значну увагу в своїх роботах висвітленню проблем обліку в управлінні підприємством, свідчить, що: *по-перше*: управлінський облік виник у результаті розвитку та вдосконалення виробничого обліку; *по-друге*, функції управлінського обліку охоплюють набагато ширше коло вирішуваних завдань, що пов'язано з сучасними потребами інформаційного забезпечення керівництва підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV.
2. *Левицька С.* Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бух. облік і аудит. — 2009. — № 2. — С. 27–35.
3. *Палий В. Ф.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий // Бух. учет. — 2000. — № 17. — С. 58–62.
4. *Чумаченко М.* Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бух. облік і аудит. — 2001. — № 6. — С. 43–47.
5. *Білоусова І.* Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Білоусова // Бух. облік і аудит. — 2008. — № 3. — С. 35–40.

6. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. — К. : Центр учбової л-ри, 2007. — 522 с.
7. *Управленческий учет / Е. Аткинсон, Р. Банкер, М. Р. Каплан, М. С. Янг ; пер. с англ. — 3-е изд. — М. : Вильямс, 2003. — 878 с.*
8. *Аверчев И. В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. Аверчев. — М. : Вершина, 2007. — 512 с.
9. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападовська // Бух. облік і аудит. — 2009. — № 8–9. — С. 78–93.
10. *Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. ; за заг. ред. Л. В. Нападовської. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 735 с.*
11. *Porter M. E.* Competitive advantage / Porter, Michael E. — S. l. : The Free Press, 1985.
12. *Иванов Т. Ю.* Кибернетико-синергетический подход в теории управления / Т. Ю. Иванов, В. И. Приходько // Менеджмент в России и за рубежом. — 2004. — № 5. — С. 16–27.
13. *Губарев В. В.* Перспективные подходы в менеджменте / В. В. Губарев // Менеджмент в России и за рубежом. — 2009. — № 3. — С. 5–16.
14. *Кузьмінський Ю.* Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю. Кузьмінський, Р. Мачуга // Бух. облік і аудит. — 2009. — № 3. — С. 13–21.