

правову основу реформи. Проте нагальною необхідністю залишається усунення недоліків прийнятих нормативно-правових документів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розробка методичного забезпечення до них.

### **Література**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—XIV (зі змінами і доповненнями) // zakon.rada.gov.ua

2. Положення про Міністерство фінансів України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2006 р. № 1837 // www.minfin.gov.ua

3. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 — // zakon.rada.gov.ua

Статтю подано до редакції 17.06.10 р.

УДК 657.

*А. В. Шайкан,*  
канд. екон. наук, доц., докторант,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

### **ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРА-МЕНЕДЖЕРА В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**АНОТАЦІЯ.** В статті розкрито основні напрямки розвитку функціональних обов'язків працівників в сучасних умовах управління підприємством. Визначено відмінності в поняттях «бухгалтер-аналітик» і «бухгалтер-менеджер».

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** Бухгалтер-менеджер, бухгалтер-аналітик, функціональні обов'язки, управління підприємством, відповідальність.

**АННОТАЦИЯ.** В статье раскрыты основные направления развития функциональных обязанностей учетных работников в современных условиях управления

предприятием. Определено отличия в понятиях «бухгалтер-аналитик» и «бухгалтер-менеджер».

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: Бухгалтер-менеджер, бухгалтер-аналитик, функциональные обязанности, управление предприятием, ответственность.

ANNOTATION. In the article are basic directions of development of functional duties of registration workers in the modern terms of management by an enterprise. Differences in concepts are certain «accountant-analyst» and «accountant-manager».

KEY WORDS: An accountant-manager, an accountant-analyst, functional duties, management responsibility, an enterprise.

Досить довго, аж до того часу, як бухгалтерський облік почав сприйматись як невід'ємна частина бізнесу та управління ним, самі бухгалтери або не мали змоги внести свій вклад у прийняття стратегічних рішень, або (коли вони намагались це зробити) не одержували визнання. Бухгалтер розглядався виключно як робітник апарату, функцією якого є надання інформації. Дуже рідко його залучали до прийняття управлінських рішень. Проте, коли бізнес почав орієнтуватись на ринок, бухгалтери виявили, що їх сфера відповідальності дуже зросла і бухгалтерський облік одержав гідне визнання в рамках функціонуючої системи [1].

Цей момент відзначено у численних працях вітчизняних науковців і фахівців з бухгалтерського обліку та управління.

Бухгалтера, у функціональні обов'язки якого входить і управління організацією, прийнято називати бухгалтер-аналітик або бухгалтер-менеджер. Хоча треба зазначити, що функції бухгалтера-менеджера більш ширші ніж бухгалтера-аналітика (про що більш детально буде сказано нижче).

У сучасній організаційній схемі управління підприємством бухгалтер є одним з головних відповідальних працівників на рівні загального апарату організації. Він зобов'язаний постійно радити і підтримувати всіх керівників з позиції загальної системи бухгалтерського обліку, для того щоб вони (керівники) могли ефективніше використовувати інформацію облікової системи в управлінні. Бухгалтер повинен бути також провідною особою,

що керує і направляє практику бухгалтерського обліку в своїй функціональній області [2, с. 240—241].

Процес стратегічного управління можна визначити як область реалізації трьох основних функцій: стратегічне планування і постановка задач, організація робіт щодо реалізації обраної стратегії та контроль і оцінка результатів. Тепер розглянемо сферу відповідальності бухгалтера-менеджера в рамках кожної з цих основних функцій. Даному питанню починають все більше приділяти уваги фахівці з обліку та управління [2, с. 242—248].

Процес планування починається з того, що генеральний директор і вищий менеджмент задають пріоритети і задачі роботи організації в цілому на даний цільовий період. Як правило, головні задачі включають такі положення, як продажі, частка ринку, структура продукції, дохід на інвестиції або активи, рівні прибутку, чистий дохід на акцію, ефективність управління, чинники навколишнього середовища, диверсифікація і ризик, якість заробітної плати. Ніде в рамках системи управлінського обліку роль бухгалтера-менеджера не буде така важлива, як у постановці цього комплексу загальних задач.

Головна область відповідальності бухгалтера по управлінню при постановці цих задач включає:

1) збір, аналіз і надання фактичних даних по характеристиках роботи підприємства у минулому, а також нинішнім тенденціям (застосовуються традиційні методи збору і обробки інформації). Як правило, використовується внутрішня інформація. Використовуються такі методи аналізу, як співставлення, порівняння, вертикальний та горизонтальний аналіз. Великої уваги надають фінансовому аналізу (платоспроможність, автономність та ін.);

2) аналіз сучасних сильних і слабких сторін організації і виявлення передбачуваних можливостей і загроз (ця стадія потребує використання якісно нової інформації як про саме підприємство, так і про ринок на якому воно працює або буде працювати, про конкурентів тощо. Застосовуються метод SWOT-аналізу (аналіз сильних і слабких сторін, можливостей і загроз), ЕТОР-аналізу (аналіз загроз зовнішнього оточення і профілю можливостей), SPACE-аналізу (оцінка стратегічної позиції і дій), аналіз сильних і слабких сторін, можливостей і загроз та інші методи стратегічного аналізу);

3) ознайомлення керівників з методами прогнозування і планування прибутків (саме бухгалтері-аналітики (бухгалтері-

менеджери) як ніхто інший розуміють економічну сутність і природу виникнення прибутку);

4) надання допомоги при формулюванні початкових припущень для постановки задач, тобто оцінка темпів інфляції на цільовий період і основних напрямів розвитку економіки. Крім того, бухгалтери-аналітики добре знаються на стані в галузі. Можуть достатньо точно вказати на основні тенденції у ціновій політиці постачальників та підрядників, рівень платіжної дисципліни покупців та замовників;

5) визначення пріоритетів і основних напрямів дій на цільовий період (будучи обізнаними в питанні стану справ і потенційних можливостей підприємства бухгалтери-аналітики можуть значно допомогти менеджерам у вірному визначенні пріоритетів на майбутній період);

6) фінансовий аналіз альтернативних курсів дій і напрямів використання ресурсів (моделювання різноманітних економічних ситуацій розвитку підприємства);

7) балансування інтересів різних підрозділів із загальними інтересами підприємства (виявлення векторів зацікавленості менеджменту різних підрозділів та центрів відповідальності підприємства. Корегування даних пріоритетів у напрямок загальних цілей підприємства шляхом створення механізмів економічного стимулювання дій менеджменту та співробітників центрів відповідальності та окремих підрозділів. Може використовуватися технологія обліку витрат і доходів за центрами відповідальності в умовах децентралізації управління);

8) фінансовий аналіз завершених цілей і планів усіх керівників та їх перевірка на раціональність (дозволяє за допомогою традиційних інструментів фінансового аналізу провести всебічне дослідження на відповідність побудованого плану цілям, що планується досягти);

9) підготовка рекомендацій по розподілу ресурсів по задачах і планах (створення кошторисів та бюджетування діяльності підприємства на плановий період);

10) зведення всіх задач і планів у єдиний план прибутків підприємства (створення генерального бюджету підприємства);

11) вибір та налагодження інформаційної системи обліку та управління підприємством (невід'ємна частина організації процесу обліку і управління сучасним підприємством).

Після підготовки генерального плану розвитку і роботи підприємства, створення всіх необхідних інфраструктур (інформаційна система управління) починається стадія реалізації даного плану. Тож другою найважливішою частиною функції стратегічного управління є керівництво роботами щодо вирішення загальних задач стратегії, розроблених і затверджених для всіх управлінців. З початком цільового періоду всі менеджери приступають до рішення власних задач і реалізації своїх планів по досягненню загальних цілей.

Головна область відповідальності бухгалтера-менеджера на цьому етапі включає:

1) забезпечення безперервної наявності необхідних ресурсів (виконання плану заготівлі ресурсів);

2) контроль використання ресурсів (належна організація ведення складського господарства та обліку, оперативний облік та аналіз використання ресурсів);

3) точне і своєчасне вимірювання проміжних характеристик роботи в ході вирішення поставлених задач (оперативний облік, бухгалтерський управлінський облік);

4) надання необхідної інформації, що робить можливим «управління по відхиленнях» (облікова технологія, що дозволяє цільове управління шляхом зосередження уваги на «проблемних» ділянках. Тим самим відбувається оптимізація використання часу керівників);

5) надання керівникам даних і рекомендацій, необхідних для вироблення ними рішень і виконання корегуючих дій (бухгалтерські звіти, пояснювальні записки, висновки, пропозиції, рекомендації та проекти управлінських рішень щодо корегування існуючої виробничої ситуації).

Третя й остання фаза реалізації функцій управління відноситься до вимірювання і оцінки результатів. Це та частина функцій бухгалтера-менеджера, яка присвячена контролю і звітності. Накопичений у даній сфері практичний досвід свідчить про те, що сьогодні необхідно розглядати контрольну функцію бухгалтера як динамічну та таку, що веде до творчих дій і ухвалення рішень. Ні в якому разі не можна асоціювати контроль тільки як задачу реєстрації фактів, що відбулися, адже такий підхід робить з бухгалтера реєстраційну машину, що не бачить причин, а фіксує тільки відхилення. Такий підхід дуже часто приводив до створення негативного образу бухгалтера-контролера в очах інших учасників процесу управління. У свою

чергу це тягло за собою як виникнення конфліктів всередині трудового колективу, так і створення внутрішніх морально-етичних конфліктів бухгалтера-контролера як особистості. Для виправлення такого становища потрібне розуміння місця та ролі контролю в управлінні підприємством усіма співробітниками. Контроль повинен розглядатися як функція допоміжна, а не каральна. Відповідно до цього повинні ставитися і завдання контрольній службі.

Роль бухгалтера в контрольній фазі включає:

- 1) розробку індивідуалізованих засобів зворотного зв'язку, що відповідають конкретним вимогам кожного окремого управлінця;
- 2) надання даних та інформації у формі цілеспрямованих повідомлень (на користь ухвалення рішень і дій), а ні в якому разі як набір необроблених звітних даних;
- 3) підготовку рекомендацій по діях із корегування ситуації замість простої констатації відхилень і проблем (розробка проектів рішень);
- 4) розробку децентралізованої системи збору й розподілу даних;
- 5) надання керівникам допомоги своїм досвідом бухгалтера-аналітика в постійній підтримці контролю над їх задачами і планами.

В економічній літературі досить часто згадується про існування бухгалтерів-аналітиків і бухгалтерів-менеджерів. У чому основна відмінність даних визначень? Відповідно до назви бухгалтер-аналітик є висококваліфікованим фахівцем здатним не тільки вести збір, реєстрацію і обробку облікової інформації, але й розуміти її зміст, читати й інтерпретувати економічну інформацію, аналізувати її та робити висновки. Про появу бухгалтерів-аналітиків на теренах колишнього Радянського Союзу голосно заговорили у кінці 80-х на початку 90-х років минулого століття. У країнах з розвинутою ринковою економікою це відбулося значно раніше — у 1972 р. [3].

З розвитком культури управління, ускладненням зовнішнього середовища ведення бізнесу, перед бухгалтерським обліком поставали нові завдання. Як відповідь на це, вже у 1980-х—на початку 1990-х рр. у країнах з розвинутою ринковою економікою почали говорити про виникнення нових функцій бухгалтерського обліку, які виконували бухгалтери-менеджери. Бухгалтер-менеджер не тільки збирає, реєструє, обробляє та аналізує інформацію, а й управляє на базі отриманої інформації, а це якісно новий рівень. Відповідно до цього встановлено кваліфікаційні вимоги, яким повинен відповідати бухгалтер-менеджер:

1. Бухгалтер менеджер повинен бути керівником. Повинен позиціонувати себе як менеджер, робота якого полягає в оптимізації віддачі від застосування наявних ресурсів. Бухгалтер-менеджер повинен використовувати свій професійний досвід у бухгалтерському обліку як засіб досягнення результату. В цифровому матеріалі бухгалтер-менеджер повинен бачити не самі цифри, а те, що вони значать. Бухгалтер менеджер повинен бути не передаточним пристроєм інформації, а автором висновків, рекомендацій та проектів рішень створених ним на базі цієї інформації. Перш за все, бухгалтер-менеджер повинен бути орієнтованим на майбутнє (на те, що повинне бути зроблене), а не на минуле (що вже було виконане).

2. Бухгалтер-менеджер повинен бачити інтереси інших підрозділів, а не тільки інтереси свого відділу. Усвідомлювати, що його успіх буде прямо пропорційний його внеску в роботу інших управлінців. Для цього необхідно встановити тісні відносини з операційними працівниками, знати їх проблеми і потреби. Як приклад відзначимо, що бухгалтерів-менеджерів часто критикують інші менеджери за те, що вони «клепають незліченні звіти», які не приносять конкретної користі і тому не використовуються іншими керівниками. Кваліфікований досвідчений бухгалтер-менеджер повинен робить цілеспрямовані зусилля для встановлення частіших контактів з працівниками інших підрозділів і вимагає того ж від своїх підлеглих. Бути присутнім на можливо більшому числі оперативних нарад та надавати свій апарат для вирішення конкретних проблем і в результаті стати членом управляючої команди, а не індивідуально діючим фахівцем.

3. Бухгалтер-менеджер повинен підкреслювати значення мотивації, а не контролю. Оскільки бухгалтер-менеджер традиційно несе відповідальність за контроль, необхідно дотримуватися відомої обережності, щоб контроль не набув домінуючого значення у порівнянні з мотивацією як засобом стимулювання персоналу у досягненні вищих показників у своїй роботі.

У праці Рей Вандер Вила, В. Паляя, «Управлінський облік» наведено перелік характерних рис бухгалтера «мотивуючого» типу:

1) він підкреслює важливість результату, а не кількість витрачених годин;

2) він вважає контроль другорядною справою і зводить його до мінімуму;

3) він надає підлеглим максимальні можливості для проявлення ініціативи;

4) він вважає важливим розвиток здібностей підлеглих. Його підлеглі одержують задоволення від роботи і компетентні в своїй справі [2, с. 245 —248].

У даному переліку не можна погодитися з п. 2 та частково з п. 1. Так, число витрачених годин для досягнення результату має значення з економічної точки зору, адже кожна година роботи це витрачання ресурсів підприємства, а одним з основних правил управління та обліку говорить, що отриманий результат повинен значно перевищувати витрати ресурсів на його отримання. Контроль є невід'ємною частиною процесу управління і його в жодному разі неможна відносити до другорядних завдань, адже втрата контролю або неналежна його постановка веде до неконтрольованості процесу управління. А відповідно — до неможливості досягнення встановлених цілей. У даному аспекті можна погодитись зі зведенням контролю до мінімуму тільки за рахунок підвищення його якості. Але не в якому разі не можна розглядати контроль другорядною справою. Навіть з позиції бухгалтера-менеджера мотивуючого типу.

Таким чином, ринкові умови господарювання ставлять нові вимоги як до функціонування підприємства в цілому, так і до персоналу підприємства, серед якого одну з ключових ролей відіграє не просто бухгалтер, а бухгалтер-менеджер. Виведення ролі системи бухгалтерського обліку на якісно вищий рівень у бізнесі розширює функції бухгалтера в сторону підготовки управлінських рішень та безпосередній участі в процесі управління, вимагає від нього певної кваліфікації та інноваційного підходу до ведення обліку.

### **Література**

1. Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., Lawrence, S. R. «The concept of strategic change and implications for management accounting research» // Journal of Accounting Literature, 2001. Vol. 20 pp. 62—83. [www документ]. URL [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3706/is\\_200101/ai\\_n8932911/pg\\_10](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_200101/ai_n8932911/pg_10) // 21.06.07 // 22.58.44.



2. *Вандер Вил Рей, В. Палий.* Управлінський облік. — М.: Инфра — М, 1997. — 480 с.

3. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина : учеб. для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.

Статтю подано до редакції 10.06.10 р.

УДК 657.6

*О. В. Олійник*, д-р екон. наук, проф.,  
*В. В. Євдокимов*, канд. екон. наук, докторант,  
Житомирський державний технологічний університет

### **ЗАСТОСУВАННЯ СУЧАСНИХ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ДЛЯ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**АНОТАЦІЯ.** У статті запропоновано вдосконалити організацію і технологію проведення аналітичних робіт за допомогою інформаційно-комп'ютерних технологій у системі управління суб'єкта господарювання шляхом використання сучасних програмних продуктів економічного аналізу.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** економічний аналіз, комп'ютеризація, інформаційна система.

**АННОТАЦИЯ.** В статье предложено усовершенствовать организацию и технологию проведения аналитических работ при помощи информационно-компьютерных технологий в системе управления субъекта хозяйствования путем использования современных программных продуктов экономического анализа.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** экономический анализ, компьютеризация, информационная система.

**ANNOTATION.** The ways of improvement of the organization and the technology of conducting the analytical work via the computer technologies in the system of company's management by using modern software tools of the analysis were suggested in this article.