

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Висвітлено значимість управлінського обліку в розвитку підприємницької діяльності. Визначено основні аспекти становлення управлінського обліку в Україні та обґрунтовано завдання щодо його організації на підприємстві.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: управлінський облік, управлінська інформація, класифікація управлінської інформації.

KEY WORDS: Management accounting, administrative information, classification of management information.

Для забезпечення успішної діяльності економічних суб'єктів у таких складних умовах перше місце в списку пріоритетів своєї діяльності вони відводять задоволенню потреб споживачів, для чого адаптують нові менеджерські підходи, змінюють виробничі системи й активно інвестують у нові технології. Конкурентним засобом, що допомагає підприємствам змагатися на сучасних глобальних ринках, може стати модернізація виробництва, що, у свою чергу, потребує залучення інвестиційних ресурсів на взаємовигідних умовах та ефективності їх подальшого використання. Управлінський облік є частиною інформаційної системи підприємства і потребує досконалого підходу до її організації.

Проблемам вивчення структуризації управлінського обліку на підприємстві присвячені праці науковців Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В. М. Добровського, К. Друрі та ін. Проте, в умовах діяльності підприємств корпоративної форми власності виникає потреба в удосконаленні управлінського обліку процесу економічної діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень.

Метою даної статті є обґрунтування сутності та значення управлінського обліку в підприємницькій діяльності на основі оцінки історичних етапів його становлення та розвитку.

Кожний господарський процес або певна підприємницька діяльність — це складний динамічний механізм, що складається з багатьох елементів: технічних засобів, предметів праці, людських

ресурсів і т.д. Безперервність, пропорційність і ритмічність роботи всіх частин такого механізму досягається за допомогою грамотного управління. Управління — це процес вироблення рішень і здійснення дій, що керують суб'єктом управління. Керівні дії направлені на досягнення поставленої мети діяльності економічного суб'єкта, розглядаються як управлінські. Вироблення управлінських дій включає збирання, обробку, передання необхідної інформації, а також ухвалення рішень [11]. Основним завданням такого управління є визначення напрямів і темпів розвитку, постійне оцінювання дійсності, ефективності прийнятих рішень через співвідношення досягнутих результатів з поставленими цілями і з витратами на досягнення таких цілей.

У процесі господарської діяльності на підприємстві вирішується низка завдань, до яких належать: розроблення стратегії розвитку підприємства, вибір форм і об'єктів інвестування, пошук джерел фінансування цих об'єктів, вибір інвесторів, розроблення, аналіз та оцінювання конкретних господарських процесів, контроль результатів економічної діяльності [15, с. 30].

Прийняття ефективних управлінських рішень в економічній діяльності сфері залежить від забезпечення реалізації запланованих показників та отримання фінансових результатів. Відповідно до конкретної програми вищий менеджмент підприємства приймає рішення про здійснення господарських операцій, від якого залежить ефективність їх управління. Рішення — це результат вибору з множини варіантів, альтернатив, що є керівництвом до дії на основі розробленого проекту або плану роботи. Ухвалення рішень властиве будь-якому виду діяльності, і від нього може залежати результативність роботи однієї людини, групи людей або усього народу певної держави. З економічної й управлінської точок зору ухвалення рішення щодо господарських операцій слід розглядати як чинник підвищення ефективності здійснення підприємницької діяльності. У той же час ефективність реалізації інвестиційного проекту, природно, у кожному конкретному випадку залежить від якості ухваленого менеджером рішення.

Управлінські рішення щодо доцільності вкладення активів у конкретні проекти, як правило, відносяться до рішень стратегічного характеру. Вони потребують ретельного аналітичного обґрунтування з огляду на такі причини:

- будь-який бізнес-проект потребує концентрації достатньо великого обсягу грошових коштів;
- реалізація бізнес-проекту, як правило, не дає миттєвої віддачі і внаслідок цього виникає ефект іммобілізації власного капіта-

лу, коли засоби капіталізуються в активах, які, можливо, почнуть приносити прибуток лише через деякий проміжок часу;

- у більшості випадків реалізація бізнес-проекту здійснюється із залученням позикового капіталу, а тому передбачається обґрунтування джерел, оцінка вартості їх обслуговування і формування аргументів, які дозволяють залучити потенційних інвесторів.

Управлінські рішення щодо реалізації проекту можуть мати як довгостроковий, так і короткостроковий характер. Якщо довгострокові рішення, як правило, пов'язані з майбутньою перспективою розвитку того чи іншого проекту, то короткострокові базуються на поточній обстановці і оцінці активів, які має в своєму розпорядженні або може на них розраховувати економічний суб'єкт за короткі терміни.

Для проникнення в суть процесів, управлінській ланці необхідно мати в своєму розпорядженні інформацію, яка повинна відповідати певним вимогам. По-перше, забезпечувати управлінську ланку даними про поточний стан і результати такої діяльності і, по-друге, після її аналізу ухвалювати ефективні управлінські рішення, як на найближчу, так і на довгострокову перспективу.

Таким чином, поточна оперативна інформація є основою для формування довгострокових планів компанії, а ефективність довгострокових управлінських рішень зумовлює поточний стан виконання конкретного проекту. Також правильність і ефективність ухваленого рішення багато в чому визначається якістю економічної, організаційної, соціальної та інших видів інформації. Немає необхідності доводити, що інформація є найважливішим економічним ресурсом сучасного бізнесу. «Від того, наскільки вона використовується, багато в чому залежить якість управління» [16, с. 196]. І разом з тим, управління будь-яким процесом прямо залежить від інформації про його стан [10, с. 8].

Однак останніми роками менеджери, інвестори й аналітики доволі часто критично ставляться до традиційних фінансових показників, які наведені в фінансовій звітності підприємств.

Аудиторська компанія «PriceWaterhouseCoopers» провела глобальне опитування сотень інституційних інвесторів і фондових аналітиків із 14 країн. Лише 19 % опитаних інвесторів та 27 % аналітиків визнали фінансові звіти корисним інструментом для виявлення фактичної (дійсної) вартості компаній. Самі компанії цілком погоджуються з таким судженням. Лише 38 % керівників фірм у США вважають корисною для прийняття рішень звітність своїх компаній. У такому ж опитуванні серед представників високотехнологічних галузей США і Канади лише 7 % інвесторів,

16 % аналітиків і 13 % керівників фірм погодились, що дані фінансової звітності корисні для визначення фактичної вартості [3, с. 43].

У цьому зв'язку інформаційну обмеженість фінансового обліку для суб'єктів бізнес-проекту має компенсувати якісний управлінський облік — основне джерело інформації для прийняття рішень, поліпшення і контролю на підприємствах [1, с. 26].

Поняття управлінського обліку як науки сформувалося як у нашій, так і в зарубіжній практиці досить давно. У той же час у різних виданнях спостерігаються різні підходи щодо періодизації управлінського обліку.

Поява бухгалтерського управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів. Уперше в 1972 р. асоціація підготувала фахівців з управлінського обліку з присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський [4, с. 4—5].

Термін «управлінський облік» виник від перекладу англосаксонського терміна «management accounting», хоча в країнах Західної Європи використовуються такі терміни, як «виробничий облік», «експлуатаційний», «контролінг».

Зміст поняття «Управлінський облік» у різних країнах різний. Так, у Німеччині цим терміном до останнього часу не користувалися взагалі, вважаючи за краще називати відповідний навчальний курс «Облік витрат і результатів». Відповідно сфера планування, обліку, контролю й аналізу витрат обмежується в основному виручкою від реалізації і витратами поточного року. У Франції вважають за краще мати справу з поняттям «маржинальний облік» і обмежують його пошуком та обґрунтуванням управлінських рішень на перспективу з використанням показників маржинального прибутку.

В англomовних країнах (США, Англії, Канаді) управлінський облік розглядають ширше. У його сферу входять фінансові і виробничі інвестиції, результати їх використання. Американські вчені К. Друрі, Д. Сігел, Д. Шим розглядають управлінський облік як процес визначення, вимірювання, акумуляції, аналізу, підготовки, інтерпретації і передання фінансової інформації, що використовується керівництвом для планування, оцінювання і контролю усередині організації [7, с. 40; 13, с. 225].

Оксфордський економічний словник визначає управлінський облік досить широко, як частину бухгалтерського обліку, функцією якого є надання інформації, корисної для керівництва підприємства, для управління активами і зобов'язаннями [2, с. 449].

Сучасні вчені, що займаються проблемами адаптації системи управлінського обліку до вітчизняної економіки, перспективу розвитку обліку вбачають у таких напрямках:

- стратегічний управлінський облік;
- управлінський аналіз [8, с. 157—185].

Основна мета стратегічного управлінського обліку — це розроблення заходів для успішної роботи підприємства на довгострокову перспективу через розвиток його виробничого потенціалу. Як витрати тут розглядаються капітальні вкладення (інвестиції), а результатом вважається не тільки потенційна величина прибутків, але й розвиток виробництва, вплив його на ринок товарів, праці і капіталу [9, с. 40].

3. Гуцайлюк, оцінюючи концепцію впровадження стратегічного обліку, обґрунтовує необхідність окреслення його сутності, принципових відмінностей від управлінського обліку, предмет, метод [6, с. 15].

Дослідивши різні підходи щодо сутності понять стратегічного обліку та до стратегічно управлінського обліку, вважаємо, що це лише уточнення окремих функцій існуючого на сьогодні управлінського обліку. Схиляємося до думки В. Б. Моссаковського в тому, що так званий стратегічний облік відноситься до фінансової та інвестиційної діяльності [12]. Проте не можна погодитись з фахівцем з тим, що управлінський облік, стосується лише операційної діяльності підприємства, оскільки він передбачає функціональні завдання інвестиційної та фінансової діяльності.

Внутрішній перспективний аналіз здійснює підготовку інформації, корисної для ухвалення стратегічних рішень. Його поділяють на короткостроковий і стратегічний [5, с. 29].

У країнах з розвиненою ринковою економікою все більшого значення набувають прийоми стратегічного обліку й аналізу: функціональний облік витрат (ABC), система «таргет-костинг» (TC); стратегічне управління витратами (SCM), а також аналіз, що базується на концепції стратегічних бізнес-одиниць (СБО).

Сьогодні все ширше застосовується в Україні європейський термін — контролінг як альтернатива управлінського обліку.

С. А. Торозян визначає, що цільове завдання контролінгу — побудова на підприємстві ефективної системи ухвалення, реалізації, контролю й аналізу управлінських рішень [14].

Наведені визначення та завдання контролінгу свідчать про досить широкий діапазон розуміння даного поняття і виконання визначеного контролінгом завдання можливе лише у комплексному поєднанні виконання обов'язків усього адміністративно-управ-

лінського апарату на основі першочергового джерела — облікової інформації. Тому віднесення контролінгу до видів обліку (замість управлінського) недоцільне, оскільки він передбачає прийняття управлінських рішень, що можуть не пов'язуватися з обліком.

Висновок. Розглядаючи сутність різних видів обліку, можна зробити висновок, що в підприємницькій діяльності формування інформації для користувачів фінансової звітності, що оприлюднюється, забезпечує система фінансового обліку, а для користувачів управлінського персоналу (а також власників, для прийняття рішень на зборах акціонерів) — інформація, що формується, опрацьовується і подається на основі функціонування управлінського обліку.

Література

1. *Аткинсон Энтони А.* Управленческий учет / [Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.] ; пер. с англ. — [3-е изд.]. — М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. — 878 с.
2. *Блэк Дж.* Экономика : толковый словарь : англо-русский / Дж. Блэк. — М. : Инфра-М : Весь мир, 2000. — 840 с.
3. *Бурцев В. В.* Экаунтинг в управлении корпоративными финансами / В.В. Бурцев // Международный бухгалтерский учет. — 2006. — № 8(92). — С. 39—47.
4. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / М. А. Вахрушина. — [2-е изд., перераб. и доп.]. — М. : ИКФ Омега-Л : Выс. шк., 2002. — 528 с.
5. *Вахрушина М. А.* Управленческий анализ / Вахрушина М.А. — М. : Омега-Л, 2004. — 432 с.
6. *Гуцайлюк З.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 2. — С. 14—19.
7. *Друри К.* Управленческий и производственный учет : учеб. / Друри К. ; пер. с англ. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.
8. Засади конкурентоспроможності в реаліях економіки знань : [колект. монографія] / за наук. ред. Ю. В. Полунєєва. — К. : ТОВ «Інжиніринг», 2007. — 256 с.
9. *Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / Ивашкевич В. Б. — М. : Экономистъ, 2006. — 618 с.
10. Информационные технологии управления : учеб. пособие ; под ред. Ю. М. Черкасова. — М. : Инфра-М, 2001. — 216 с.
11. *Мескон М. Х.* Основы менеджмента / Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. ; пер. с англ. — М.: Дело, 1992. — 702 с.
12. *Моссаковский В.* Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування / В. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 6. — С. 22—29.

13. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим ; пер. с англ. — М. : Инфра-М, 2001. — 408 с.

14. Торозян С. А. Контроллинг как инструмент управления промышленными предприятиями : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами промышленности)» / С.А. Торозян. — М., 2007. — 21 с.

15. Удалих О. О. Управління інвестиційною діяльністю промислового підприємства : навч. посіб. / Удалих О. О. — К. : Центр навч. літератури, 2006. — 292 с.

16. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Чумаченко Н.Г. — М. : Финансы, 1965. — 124 с.

Стаття надійшла до редакції 25.06.2009

УДК 657.6

І. І. Гончар

канд. екон. наук, ст. викладач
(ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

АУДИТ ЯК ОБОВ'ЯЗКОВА ПРОЦЕДУРА ПІДТВЕРДЖЕННЯ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена аналізу нормативного законодавства з питань аудиту фінансової звітності українських суб'єктів господарювання. Розкрито особливості проведення аудиту фінансової звітності в різних регіонах України в різних суб'єктах господарювання

КЛЮЧОВІ СЛОВА: реєстр аудиторів та аудиторських фірм, вартість аудиторських послуг в різних галузях економіки, аудит фінансової звітності, відповідальність за неподання аудиторського висновку в органи статистики.

KEY WORDS: register of public accountants and auditing firms, cost of services of public accountants in different shaluziyakh of economy, audit of the financial reporting, responsibility for unnerve of public accountant conclusion in the organs of statistics

Ефективне використання капіталу підприємств відбувається в разі належного контролю організації за ним. Глобалізаційні процеси у світовій економіці зумовлюють перебіг капіталу до підприємств, які гарантують найефективніший спосіб його використання. Задля підвищення ефективності використання капіталу та для підвищення довіри до підприємства, його власників, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, потрібно мати повну, достовірну та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства. Таку достовірність та повноту можна досягти періодичними аудиторськими перевітками або проведенням ком-