

– контроль за збереженням основних засобів; контроль за витратами на ремонт основних засобів, а також за ефективністю використання основних засобів;

– правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації; отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за її збереження;

– виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Аналізуючи погляди різних авторів щодо визначення поняття “основні засоби”, можна звести їх до загального твердження, що основні засоби це матеріальні активи різного роду, що виступають невід’ємною частиною процесу виробництва і їх вартість переноситься на вартість виготовленої продукції шляхом амортизації.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. № 996-XIV. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

2. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 р. №3125-XII зі змінами і доповненнями/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

3. Податковий кодекс України затверджений 02.12.2010р./ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”; затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

5. Харитончук О. А. Сутність фінансового забезпечення відтворення основних засобів суб’єктів секторів економіки. / О. Ф. Харитончук – Економіка і організація управління. – 2008. – № 3. – с. 116-127.

6. Шипунова О. В. Основні аспекти організації обліку необоротних активів у середовищі комп’ютерних інформаційних систем / О. В. Шипунова // Збірник наукових праць. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2013. – Вип. 28. – С. 187–195.

7. Шуліка Ю. О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів / Ю. О. Шуліка, О.Г. Лещенко // Держава та регіони: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 4. – С. 201-205.

Market relations determine the objective necessity of increasing the role of accounting in business management. For operational and tactical decision-making in business management in a constantly changing market conditions and competitive producers need reliable and timely analytical information.

Accounting is an essential tool for the systematic control of all means of survival economy, the proper use and discovery of additional reserves to reduce production costs. A special place in the occupied accounting issues related to state assets. This is because they are taken together form a technological base and determine the purpose of the production sector.

Key words. Fixed assets, legal regulation, accounting of fixed assets.

УДК: 657

Марків М. М.

СУЧАСНА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті досліджено сучасну концепцію управлінського обліку на основі проведеного аналізу трактувань поняття «управлінський облік» різними науковцями, здійснено групування підходів до трактувань терміну. Висвітлено функції управлінського обліку та виявлено сучасну концепцію управлінського обліку, що суттєво відрізняє її від загально прийнятої у вітчизняній практиці.

Ключові слова: управлінський облік, концепція, система управління, управлінські рішення, процес прийняття рішень.

I. Вступ. Управління будь-якими підприємствами в умовах розвитку ринкової економіки

є складною системою, яка складається з багатьох взаємозв’язаних підсистем, серед яких визначальним є управлінський облік, який є інформаційною базою, що використовується в управлінні. Адже саме в його межах можна сформулювати необхідне інформаційне забезпечення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Сучасний процес управління на деревообробних підприємствах з виробництва твердого біопалива характеризуються можливістю забезпечення бізнес-запитів у частині ресурсозбереження та енергетичної безпеки. З огляду на це проблема стабільного їх функціонування, потребує особливої уваги, а тому для її вирішення, необхідним є врахування вирішаль-

ного впливу управлінського обліку як ефективного інструменту управління.

Питання розкриття сутності управлінського обліку стало предметом дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників: В. М. Андрусяка [1], І. Белоусової [2], Ф. Ф. Бутинця [3; 4; 5], Р. Гаррісона [6], С. Ф. Голова [7], К. Друрі [8], Т. П. Карпової [9], Є. А. Мізіковського [10], В. Моссаковського [11], Л. В. Нападовської [12; 13], Б. Нідлза [14], С. О. Ніколаєвої [15], В. Палія [16], В. А. Панкова, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенка [17], Т. М. Писаренко, Н. А. Букало [18], Т. Сльозко [19], В. В. Сопка [20], О. О. Терещенка [21], Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера [22], Л. М. Чернелєвського, Е. Є. Кульчицького [23], М. Г. Чумаченка [24], А. Д. Шеремети [25] та інших.

Визначаючи цінність отриманих наукових розробок слід зазначити, що у науковій літературі недостатньо уваги приділяється питанню визначення сучасної концепції управлінського обліку, яка є необхідна для стабільного функціонування деревообробних підприємств в умовах ресурсозбереження та енергетичної безпеки, воно є недостатньо розкрито і потребує поглиблених досліджень.

II. Постановка завдання. Метою статті є визначення сучасної концепції управлінського обліку, реалізація якої дозволить сформувати якісну систему управління для стабільного та ефективного функціонування деревообробних підприємств з виробництва твердого біопалива з метою максимального задоволення бізнес-потреб.

III. Результати. З метою визначення сучасної концепції управлінського обліку, яка необхідна для удосконалення системи управління діяльністю деревообробних підприємств, вважаємо за необхідне розпочинати дослідження із аналізу трактування сутності управлінського обліку різними вченими, оскільки, незважаючи на тривалі дослідження, вони мають різні погляди щодо цієї дефініції. Окремі визначення сутності управлінського обліку, наведені в табл. 1.

Доцільно згадати, що Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (раніше Національна асоціація бухгалтерів) випустила свій перший документ щодо регламентування управлінського обліку в 1981 р. під назвою «Визначення управлінського обліку», де було дано йому характеристику: «це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки,

інтерпретації та передачі фінансової інформації, використовуваної керівництвом для планування, оцінки і управління підприємством, та забезпечення належного використання і відповідальності за його ресурси. Управлінський облік включає також підготовку фінансових звітів для не управлінських груп, таких як акціонерів, кредиторів, регулюючих органів, і податкових органів» [27].

З огляду на це визначення доцільно відзначити, що значна кількість науковців в основному все ж таки притримуються цього визначення.

Слід звернути увагу на той факт, що цим документом було встановлено, що в межах управлінського обліку формується інформація, яка задовольняє потреби не тільки управлінської ланки (тобто внутрішніх користувачів), але й не управлінців (зовнішніх користувачів). Проведений аналіз наукових праць різних вчених дав змогу встановити невідповідність тверджень відносно цієї характеристики управлінського обліку. Зокрема: Р. Гаррісон [6, с. 70] та Б. Нідлз [14, с. 41], роблять акцент на користувачах інформації, відзначаючи при цьому, що управлінський облік необхідний для внутрішніх користувачів, в той час як фінансовий облік – для зовнішніх.

Як зазначає Д. Д. Батуєва [28, с. 34-36] «звітні показники фінансового обліку – публічна звітність орієнтована на інвесторів, кредиторів, державні контролюючі відомства, потенційні і реальні власники. Звітні показники управлінського обліку – особливі внутрішні звіти, орієнтовані на координацію внутрішніх грошових потоків і прийняття менеджером управлінських рішень».

Таким чином, результати попередніх досліджень науковців, які констатували, що управлінський облік забезпечує інформацією тільки внутрішніх користувачів є такими, що не відповідають регламентації вище згаданому Інституту. З огляду на таку ситуацію, на нашу думку, доцільно акцентувати увагу на тому, що результати управлінського обліку можуть бути оформлені у вигляді звітності, яка буде поділятися на внутрішню (на основі конфіденційної інформації для внутрішніх користувачів) та зовнішню (на основі неконфіденційної інформації, яка буде цікавити інших контрагентів, з урахуванням того, що це не зашкодить діловій репутації самого підприємства) (рис. 1).

Трактування терміна «управлінський облік»

Джерело (автор)	Визначення
1	2
Андрусак В. М. [1]	Систему управлінського обліку можна розглядати як процес особливої систематизації виробничо-фінансової інформації за допомогою її ідентифікації, збору, обробки і інтерпретації з ціллю належного забезпечення користувачів інформацією в ході прийняття обґрунтованих управлінських рішень і їх виконання
Белоусова І. [2, с. 39-40]	Управлінський облік являє собою складову частину бухгалтерського обліку, що ґрунтується на обліку виробничих витрат і калькулюванні собівартості продукції. Він доповнюється плануванням витрат і собівартості продукції, їхнім аналізом і розробкою проектів рішень щодо управління витратами підприємства
Бутинець Ф. Ф. [3, с. 27]	Управлінський облік – це облік, в якому формуються показники для різних зовнішніх і внутрішніх потреб: обчислення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, надання послуг; визначення витрат, розрахунків доцільності виконаних робіт та ін.
Бутинець Ф. Ф. [4, с. 11]	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства
Бутинець Ф. Ф. [5, с. 4]	Сутність управлінського обліку полягає в інтегруванні діючої системи обліку витрат і доходів, нормування, контролю, аналізу, що накопичує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку кожного окремо взятого підприємства
Голов С. Ф. [7]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
Друрі К. [8]	Термін управлінський облік означає підготовку інформації необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такого як прийняття рішень, планування, контроль і регулювання Управлінський облік – це надання особам в самій організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність і продуктивність поточних операцій
Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (Institute of Management Accountants, IMA) [27]	Управлінський облік – це професійна діяльність, яка включає в себе партнерство у прийнятті управлінських рішень, розробку системи планування та управління ефективністю, а також забезпечення досвіду у фінансовій звітності та контролі, щоб допомогти керівництву в розробці та реалізації стратегії підприємства

Карпова Т. П. [9, с. 18]	Сутність управлінського обліку – інтегрована система витрат і доходів, нормування, планування й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства
Мізіковський Є. А. [10, с. 42]	Управлінський облік, по-перше, дозволяє обґрунтувати поточні і перспективні управлінські рішення, а по-друге, являє собою сукупність систематичного і проблемного обліку
Моссаковський В. [11, с. 38]	Управлінський облік слід розглядати як складову фінансового менеджменту
Нападовська Л. В. [12]	Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки ключової інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування (прогнозування), контролю та поліпшення якості рішень, які приймаються користувачами
	Управлінський облік – економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством, називається управлінським обліком
Нападовська Л. В [13, с. 27]	Система управлінського обліку виступає як важливий інструмент ефективної діяльності підприємства, покликаний забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення стратегічних цілей підприємства
Ніколаєва С. О. [15, с. 19]	Управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
Палій В. [16, с. 100]	Управлінський облік як система та спосіб управління
Панков В. А., Єлєцьких С. Я., Михайличенко Н. М. [17, с. 29]	Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства
Писаренко Т. М., Букало Н. А. [18, с. 137]	Управлінський облік – це внутрішній облік підприємства, надзвичайно індивідуальний (зокрема у методичному забезпеченні) і конфіденційний, основне призначення якого задовольнити інформаційні потреби управлінського персоналу господарюючого суб'єкта
Сльозко Т. [19, с. 52]	Управлінський облік слід розглядати тільки як інструмент управління для великих підприємств та середніх, що за розмірами наближаються до великих

Сопко В. В. [20, с. 373]	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це продовження, а точніше, подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо
Терещенко О. О. [21, с. 139]	На практиці під управлінським обліком здебільшого мають на увазі систему розрахунку, планування й аналізу витрат і доходів, що спрямована на внутрішніх користувачів
Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. [22, с. 15]	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління яким-небудь об'єктом
Чернелєвський Л. М., Кульчицький Е. Є. [23, с. 181]	Управлінський облік необхідно розуміти як інтегровану систему збору, підготовки і рішень, що поєднує фінансовий, податковий облік, аналіз, планування, нормування, статистичні методи, контроль, аудит і невідривно пов'язана із технологією, технікою та організацією об'єкту управління
Чумаченко М. Г. [24, с. 45]	Управлінський облік розвивається і «приєднує» до себе деякі необлікові функції (узагальнення нормативів і планування витрат, аналіз собівартості продукції, врахування не фінансових чинників та прийняття рішень). Проте основа обліку залишається в системі бухгалтерського обліку підприємства
Шеремета А. Д. [25, с. 11]	Управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власного управління та контролю за діяльністю організації

Слід зазначити, що проф. Є. А. Мізіковський, характеризуючи управлінський облік як систему, робить акцент на двох важливих моментах, які не завжди прослідковуються у вище розглянутих визначеннях: управлінський облік, по-перше, дозволяє обґрунтувати

поточні і перспективні управлінські рішення, а по-друге, являє собою сукупність систематичного і проблемного обліку [10, с. 42].

Нове покоління науковців дещо ускладнюють дефініцію управлінського обліку з конкретизацією окремих його складових.

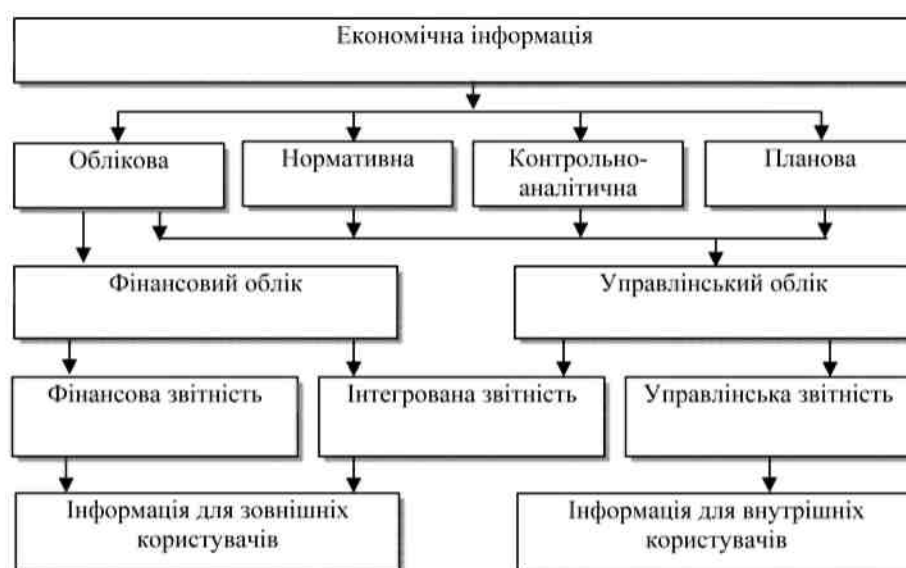


Рис. 1. Інформаційне забезпечення системи управління у розрізі користувачів

Джерело: авторська розробка

В. М. Андрусак стверджує, що систему управлінського обліку можна розглядати як процес особливої систематизації виробничо-фінансової інформації за допомогою її ідентифікації, збору, обробки і інтерпретації з ціллю належного забезпечення користувачів інформацією в ході прийняття обґрунтованих управлінських рішень і їх виконання [1].

На думку Л. М. Чернелєвського та Е. Є. Кульчицького, управлінський облік необхідно розуміти як інтегровану систему збору, підготовки і рішень, що поєднує фінансовий, податковий облік, аналіз, планування, нормування, статистичні методи, контроль, аудит і невідривно пов'язана із технологією, технікою та організацією об'єкту управління [23, с. 181].

Цікаву думку висловлює В. Моссаковський, який вважає за доречне розуміти під управлінським обліком як складову фінансового менеджменту. Оскільки вважає, що управлінський облік передбачає не тільки управління витратами, а й управління доходами фірми та окремих підрозділів, тобто по суті фінансовим результатом [11, с. 38].

Таким чином, вивчення спеціальної літератури з окресленої проблематики дало змогу нам систематизувати і згрупувати погляди науковців щодо визначення терміну «управлін-

ський облік» та виокремити чотири підходи до його трактування (табл. 2). А саме, управлінський облік дослідниками розглядається, як:

1. Облікова система, тобто підсистема бухгалтерського обліку, що покликана забезпечувати інформацією управлінську ланку.
2. Інформаційна система, яка є ширшою ніж облікова, оскільки передбачає процес виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації, передачі інформації для планування, аналізу та контролю.
3. Підсистема управління – як окремий спосіб управління, або як окрема управлінська діяльність.
4. Інші визначення, наприклад, управлінський облік як підсистема контролінгу [17] та ін.

При цьому, доцільно звернути увагу, що такий поділ є умовний.

Виокремлення запропонованих нами груп підходів до визначення сутності управлінського обліку дає можливість краще розуміти його значення для процесу прийняття управлінських рішень та еволюцію його розвитку як самостійної науки.

Таким чином, з урахуванням сучасних бізнес-потреб, на нашу думку, під управлінським

Таблиця 2

Підходи до трактування терміну «управлінський облік»

Група	Назва групи	Назва підгрупи	Автор
1	2	3	4
1	Облікова система	Підсистема бухгалтерського обліку (інтегрована система обліку)	Бутинець Ф. Ф.; Шеремета А. Д.; Сопко В. В.; Белоусова І.; Чумаченко М. Г.
2	Інформаційна система	Процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, передачі інформації	Голов Ф.; Хорнгрен Ч. Т.; Фостер Дж.; Бутинець Ф. Ф.
		Підготовка і надання інформації	Друрі К.; Нападовська Л. В.; ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»
		Система обліку, планування, контролю і аналізу	Карпова Т. П.; Терещенко О. О.; Ніколаєва С. О.
3	Підсистема управління	Спосіб та інструмент управління	Палій В.; Сльозко Т.
		Управлінська (професійна) діяльність	Інститут бухгалтерів з управлінського обліку
4	Інші визначення	Підсистема контролінгу	Панков В. А.; Єлєцьких С. Я.; Михайличенко Н. М.
		Інші визначення	Андрусак В. М.; Моссаковський В.; Чернелєвський Л. М.; Кульчицький Е. Є.; Мізіковський Є. А.; Писаренко Т. М.; Букало Н. А.

обліком доцільно розуміти систему застосування облікових, контрольних, аналітичних, прогнозних та ін. прийомів і процедур, які забезпечать реалізацію всіх функцій управління як в довгостроковій, так і в короткостроковій перспективі.

Проведене дослідження стосовно визначення сутності управлінського обліку, дало змогу встановити, що останній у вузькому розумінні виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, через підготовку і подання необхідної інформації. Тобто є сполучною ланкою між обліково-аналітичною системою та системою управління. А в ширшому розумінні – як інструмент реалізації функцій управління.

Вивчення генезису управлінського обліку за час незалежності нашої країни дало змогу виявити, що він характеризується періодом формування передумов для становлення управлінського обліку як самостійної науки (формування нормативно-правового забезпечення, наукове обґрунтування методології управлінського обліку) та застосування управлінського обліку на практиці частині окремих його складових (наприклад, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, або бюджетування). Така ситуація свідчить про те, що хоча й науковцями розкрито відповідні можливості управлінського обліку, однак, на практиці його функції обмежено.

Слід відмітити, що в світовій практиці управлінський облік еволюціонував. За більш ніж десять років, IMA (Institute of Management Accountants) взяв участь у дослідженні, в основі якого був заклик до бухгалтерів з управлінського обліку до здійснення переходу

від орієнтації їх діяльності на відображення господарських операцій (як це відображено визначенням від 1981 р.), до розвитку стратегічного бізнес-партнерства, для того, щоб бути розпорядниками ефективного корпоративного управління, планування і бюджетування; лідерами у процесі корпоративного управління, що забезпечує (підтримує) управління ризиками, внутрішній контроль та фінансову звітність, в час великих змін; і бути експертами з методів управління витратами, які допомагають підприємствам ставати більш конкурентоспроможними і успішними [27].

Багато визначень, які використовуються в сучасній практиці, пояснюють роль бухгалтера з управлінського обліку як постачальника інформації – той, хто збирає, узагальнює, аналізує і повідомляє інформацію для прийняття управлінських рішень керівниками, яка в значній мірі була оброблена автоматизованими інформаційними системами, наприклад, високо інтегрованими ERP системами. Основний вплив бухгалтерів з управлінського обліку на ланцюг створення цінності інформації змістився в концептуальне проектування системи управлінського обліку, вбудованого в організаційну структуру підприємства. Роль постачальника інформації може бути представлена у контексті ланцюга цінності інформації підприємства, як показано на рис. 2.

Традиційна роль бухгалтерів з управлінського обліку, як постачальників інформації, часто описується і зосереджується на нижньому кінці ланцюжка створення вартості. Результати проведених досліджень і перехід до формування стратегії розвитку підприємств показують, що роль бухгалтера з управлінського



Рис. 2. Ланцюг створення цінності інформації

Джерело: [27]

обліку повинна бути більш різноманітною у цьому ланцюжку, і вона повинна передбачати вищий рівень: участь у прийнятті ключових стратегічних рішень в рамках команди.

Отже, роль бухгалтерів з управлінського обліку, як обґрунтовує ІМА, має зміщуватися у двох напрямках по відношенню до з ланцюжка цінності інформації, а саме, бухгалтери з управлінського обліку повинні:

1) забезпечувати концептуальну основу для перетворення даних в інформацію;

2) виконувати роль стратегічного бізнес-партнера по всьому ланцюжку створення цінності інформації.

Інформація управлінського обліку повинна надавати можливість менеджерам визна-

чати перспективи подальшого розвитку підприємства, вирішувати проблеми й оцінювати успішність діяльності [18, с. 139]. Відповідно до цього доцільно визначати функції управлінського обліку.

У результаті аналізу трактувань терміну «управлінський облік» можна констатувати наступний факт. Управлінський облік являє собою складну систему, для якої притаманні як облікові, так і управлінські функції.

Нами проведено дослідження щодо визначення функцій управлінського обліку різними авторами, результати якого наведено у табл. 3.

Необхідно зазначити, що якщо М.Г. Чумаченко стверджує, що основною функцією управлінського обліку є складання попередніх

Таблиця 3

Погляди різних науковців щодо функцій управлінського обліку

№ п/п	Автор	Функції
1	2	3
1.	Апчерч А. [29, с. 54]	1) ведення рахунків; 2) привертання уваги керівництва до ключових проблем; 3) розв'язання проблем
2.	Бартош О. М. [30, с. 39]	1) інформаційна; 2) облікова; 3) контрольна; 4) аналітична; 5) комунікаційна; 6) прогнозна
3.	Бондарчук Н. В. [31, с. 42]	1) забезпечення інформацією користувачів всіх рівнів управління; 2) формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними структурними підрозділами одного рівня; 3) оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в досягненні мети; 4) перспективне планування й координація розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності
4.	Писаренко Т. М., Букало Н. А. [18, с. 139]	1) інформаційна; 2) комунікаційна; 3) контрольна; 4) прогностична
5.	Чумаченко М.Г. [24, с. 45]	основною функцією є складання попередніх кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базу оцінки їх собівартості

Джерело: складено на основі [18; 24; 29; 30; 31]

кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базу оцінки їх собівартості [24, с. 45], то деякі зарубіжні автори, наприклад Алан Апчерч, дають більш узагальнений перелік функцій. Зокрема він вважає, що основними функціями управлінського обліку є [29]:

1) ведення рахунків, під якими він розуміє здійснення обліку фінансових даних (зокрема, витрат) з метою надання корисної інформації керівництву;

2) привертання уваги керівництва до ключових проблем шляхом надання йому відповідної звітності з ключових аспектів діяльності, наприклад звітів про виконання кошторисів, що допомагає адміністрації концентрувати увагу на важливих питаннях і вирішувати їх швидко й ефективно;

3) розв'язання проблем шляхом розробки найефективніших методів дій на основі кількісної оцінки позитивних і негативних наслідків можливого варіанта рішень.

В той же час, якщо вітчизняні дослідники Т. М. Писаренко та Н. А. Букало [18, с. 139] виокремлюють такі функції, як: інформаційна, комунікаційна, контрольна, прогностична, то на думку дослідника Бартоша О.М., функції, які виконує управлінський облік, мають тісно взаємодіяти з функціями управління, тому він виділяє наступні функції [30, с. 39]: інформаційну, облікову, контрольну, аналітичну, комунікаційну, прогносту.

Таким чином, у результаті вивчення різних поглядів науковців стосовно функцій управлінського обліку, встановлено доцільність виокремлення наступних: інформаційну, облікову, контрольну, аналітичну, комунікаційну, прогносту (табл. 4). Крім цього, вважаємо за доречним виокремлення ще однієї функції управлінського обліку – інструментальної. Її виокремлення зумовлене сучасною необхідністю роботи бухгалтерів з управлінського обліку сприяти реалізації функцій управління, шляхом застосування методів та інструментарії в управлінському обліку з метою планування та прогнозування діяльності підприємства, реєстрації, виміру, обробки, аналізу, узагальнення та організації передачі інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

IV. Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що сучасну концепцію управлінського обліку можна сформулювати через дослідження науково-практичних підходів до визначення його сутності в контексті світових

тенденцій. Сутність управлінського обліку тепер полягає не тільки в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством, але й як інформаційної бази для реалізації всіх функцій управління. Роль бухгалтера з управлінського обліку перемістилася з реєстратора інформації та комунікації, до безпосередньої участі його у процесі прийняття рішень та корпоративного управління підприємством.

Однак, проведене дослідження також дало змогу встановити, що вітчизняна науково-практична діяльність відстає від світових тенденцій. В основному це проявляється застосуванням застарілого визначення управлінського обліку, яке було дане Інститутом бухгалтерів з управлінського обліку (раніше Національна асоціація бухгалтерів) у 1981 р. Нове ж трактування сформоване у 2012 р. відповідно до практичної необхідності визначення ролі бухгалтерів з управлінського обліку в сучасній системі управління підприємством, яке зорієнтоване на їх участь як стратегічного бізнес-партнера. Це зумовлене тим, що бухгалтери повинні не тільки опрацьовувати інформацію, враховувати різні економічні фактори, але і бути активними учасниками управлінської діяльності, що розширює можливості управлінського обліку та потребує подальшого дослідження.

1. Андрусак В. М. Інформаційна система управлінського обліку витрат [Електронний ресурс] / В. М. Андрусак // Збірник наукових праць КНТУ. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22, ч. 2. – Режим доступу : [http://www.kntu.kt.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/11.pdf](http://www.kntu.kt.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/11.pdf).
2. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 35-40.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Ж. : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Дави, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; За ред. Ф.Ф.Бутинця. – Ж. : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку / Ф. Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 8. – С. 4.
6. Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспектива / Р. Гаррисон // Контроллинг. – 1992. – № 3. – С. 70-92.
7. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. [Текст] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учт : Пер. с англ. [Текст] / Под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учт : учеб. [Текст] / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
10. Мизиковский Е. А. Управленческий учёт: необходимость и действительность / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учёт, 1995. – № 8. – С. 42.

Функції управлінського обліку

№ п/п	Функція	Характеристика функції
1	2	3
1.	Інформаційна	забезпечення менеджерів всіх рівнів управління інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень щодо виконання планів, де враховано періодичність інформування, наповнення інформацією та форма й якість інформації
2.	Облікова	розробка методологічних засад облікового блоку, де включено: облікову політику, методи обліку, номенклатуру рахунків, форму ведення управлінського обліку, класифікація витрат, методи калькулювання, форми звітності, користувачів та виконавців облікової інформації
3.	Контрольна	здійснення контролю за виконанням планових показників та бюджетів при умові: охоплення контролем всіх процесів діяльності, зайнятості працівників банку в процесі контролю, оперативності виявлення відхилень від встановлених норм та стандартів
4.	Аналітична	дослідження всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення, а саме: результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців щодо виконання поставлених завдань з урахуванням методів аналізу та узагальнення результатів
5.	Комунікаційна	формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами, управлінський облік забезпечує ефективність функціонування всієї системи сприяючи підвищенню якості процесу обміну інформацією
6.	Прогнозна	забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку банку на досягнення його стратегічних цілей на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності
7.	Інструментальна*	сприяння реалізації функцій управління, шляхом застосування методів та інструментаріїв управлінського обліку з метою планування та прогнозування діяльності підприємства, реєстрації, виміру, обробки, аналізу, узагальнення та організації передачі інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень

Джерело: складено на основі [18; 24; 29; 30; 31]

Примітка: * – запропоновано автором

11. Моссаковський В. Про управлінський облік / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 37-44.

12. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.

13. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30.

14. Нидлз Б. Основные принципы управленческого учета / Б. Нидлз, Е. Андерсен, Дж. Колдуелл // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40-44.

15. Николаева С. А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 16-21.

16. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : ИПФРА-М, 2009. – 279 с.

17. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посіб.

[Текст] / В. А. Панков, С. Я. Слепських, П. М. Михайличенко. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 112 с.

18. Писаренко Т. М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т. М. Писаренко, П. А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1, Т. 2. – С. 136-140.

19. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 49-54.

20. Сошко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. [Текст] / В. В. Сошко. – К. : КПЕУ, 2000. – 578 с.

21. Терещенко О. О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 137-145.

22. Хорнгерен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект [Текст] : Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

23. Чернелевський Л. М. Управлінський облік: значення та проблеми організації / Л. М. Чернелевський, Е. С. Кульчицький // Вісник Хмельницького національного університету. – 2007. – № 6, Т. 3. – С. 179-182.

24. Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
25. Шеремета А. Д. Управленческий учет : учеб. пособ. [Текст] / А. Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
26. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.
27. Definition of Management Accounting. Institute of Management Accountants. – 2012. [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://www.imanet.org/docs/default-source/research/sma/definition-of-management-accounting.pdf?sfvrsn=2>.
28. Батуева Д. Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функции системы бухгалтерского учета. Диск. канд. экон. наук. / Д. Д. Батуева. – М., 1998. – 188 с.
29. Анчерч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] : Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 952 с.
30. Бартош О. М. Управлінський облік, як основа ефективної системи управління банком / О. М. Бартош // Фінансовий простір. – 2014. – № 1 (13). – С. 36-42.
31. Бондарчук Н. В. Управлінський облік, як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством / Н. В. Бондарчук // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2011. Вип. 8. – С. 42-48.

In the article was investigational the modern concept of management accounting based on the analysis of interpretations of the term «management accounting» by different scientists. The grouping approaches to the interpretations of the term are carried out. Was studied the functions of management accounting. Based on the research the essence of the modern concept of management accounting, which significantly differentiates it from generally accepted in domestic practice and set its need for further study.

УДК 336

Фрич А. О.

ВИКОРИСТАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ІНСТРУМЕНТІВ УПРАВЛІННЯ МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО- ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ РЕФОРМИ

Розглянуто питання розробки та впровадження інноваційних інструментів управління місцевими фінансами. Надано рекомендації щодо подолання негативних наслідків кризи у діяльності органів місцевого самоврядування на засадах аналізу нормативно-правових актів, рекомендацій міжнародних інституцій, кращих вітчизняних і зарубіжних практик.

Ключові слова: місцеві фінанси, адміністративна реформа, інноваційні інструменти, європейська інтеграція, органи місцевого самоврядування.

I. Вступ. Кризові явища, які мають місце як в країнах Європи, так і в Україні, обумовлюють необхідність пошуку нових інноваційних підходів та інструментів щодо управління місцевими фінансами в усіх європейських країнах, у тому числі й в Україні. Ці питання стають особливо актуальними в умовах здійснення адміністративно-територіальної реформи, невідворотність проведення якої стає очевидним та передбачає передачу низку важливих по-

вноважень з центрального рівня на регіональній і місцевій.

У зв'язку з цим процес децентралізації має бути підкріплений зміцненням фінансової основи органів місцевого самоврядування, а також пошуку і впровадженню ефективних інструментів управління місцевими фінансами.

В останні роки питанням розвитку місцевих фінансів в Україні приділяється значна увага. Так, серед науковців, які досліджували різні аспекти згаданого питання, слід виділити О. Василика, Л. Воронову, Н. Губерську, А. Гука, Г. Карп, В. Кравченка, В. Куйбіду, В. Росіхіну, К. Павлюка, М. Пухтинського, А. Ткачука, Р. Усенка, І. Щербину та ін. Однак сьогодні в контексті реалізації широкомасштабної адміністративної реформи та подолання негативних наслідків економічної кризи це питання набуває особливого значення, зокрема з урахуванням необхідності розробки та впровадження інноваційних інструментів управління місцевими фінансами.

II. Постановка завдання. В умовах заострення суспільно-економічних проблем та