

**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Обґрунтовано теоретичні основи, розроблено сучасну концепцію та методика внутрішньогосподарського обліку як компоненти контролінгу виробничих підприємств.*

**Ключові слова:** менеджмент, маркетинг, контролінг, облік, внутрішньогосподарський, інформація, методика.

Постановка проблеми. Практичне застосування методів якісного управління (TQM), нашою є багато проблем, насамперед, інформаційного забезпечення менеджменту. "Не дивлячись на те, що у будь-якій організації інформація ... накопичується, узагальнюється і аналізується, на багато важливих питань у дійсності відповіді ми не маємо. Існуючі системи ще не готові задовольняти у повній мірі нові інформаційні потреби менеджменту" [1, с.7]. В законодавчих актах України [2] відсутні норми щодо концепції, принципів, предметної визначеності, завдань, функціональних меж, методологічних та організаційних засад внутрішньогосподарського обліку, що породжує різні тлумачення сутності даних понять.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Вагомий внесок у теоретичну розробку проблем інформативності й оперативності обліку у системі менеджменту зробили вчені: В.І. Бачинський, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, Я.А. Гончарук, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, І.І. Каракоз, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан та ін., на роботи яких нижче наведені посилання.

Метою статті є обґрунтування теоретичних основ і розробка сучасної концепції та методики внутрішньогосподарського оперативного обліку як компоненти контролінгу виробничих підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні та вирішенні теоретичних та методичних й організаційних питань внутрішньогосподарського оперативного обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Із сучасних концепцій менеджменту з погляду предмета й об'єкта нашого дослідження особливе місце відведено концепції процесного управління, яка повною мірою відповідає особливостям діяльності виробничих підприємств. Сутність цієї концепції полягає у виділенні бізнес-процесу як ключового об'єкта для всіх рівнів управління і декомпозиція та опис його складових елементів

(стадій, функцій, операцій, робіт) від стратегічного до поточного й далі до операційного (у тому числі оперативного) рівня управління. За визначенням, наведеним у стандарті менеджменту ISO 9001, "Бізнес-процес - стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних видів діяльності, яка за встановленою технологією перетворює входи на виходи, що являють собою цінність для споживача" [3]. Найважливіше у цьому визначенні - це "цінність для споживача". Необхідно зазначити, що процесний підхід до управління та побудови інформаційної системи може застосовуватись при лінійних і функціональних організаційних структурах, що залежить від рівня конкуренції та масовості продукції. Реалізація процесного підходу представляє собою дослідження ефективності та реорганізації (покращення) процесу для підвищення його результативності. Будь-яка діяльність має мету. Той, хто цю діяльність (процес) здійснює, повинен мати можливість оцінити, наскільки результат процесу відповідає поставленій меті. Тож мета процесу і її результат повинні бути вимірюваними і персоніфікованими, змінювати результат на виході процесу, наближаючи його до мети через зміни характеристик на вході процесу чи через регулюючі дії у ході процесу. Графічно це можна показати на прикладі, рис. 1 та 2, де U - вхід, I - вихід, R - керована характеристика персоніфікованого процесу.

Ступінь деталізації процесів на кожному підприємстві може бути свій. Принципова схема декомпозиції зображена на рис. 3. Таким чином, метою внутрішньогосподарського оперативного обліку у ринкових умовах є забезпечення менеджменту підприємства оперативною інформацією про первинні для кожного рівня управління процеси у їх стані, розгортанні чи зміні у відповідних вимірниках для досягнення визначеної мети діяльності. Більш глибоке розкриття суті і змісту даного виду обліку можливе через розгляд його особливостей.

Сутність внутрішньогосподарського оперативного обліку багато вчених зводять до оперативності. Ця властивість певною мірою універсальна, особливо у період застосування

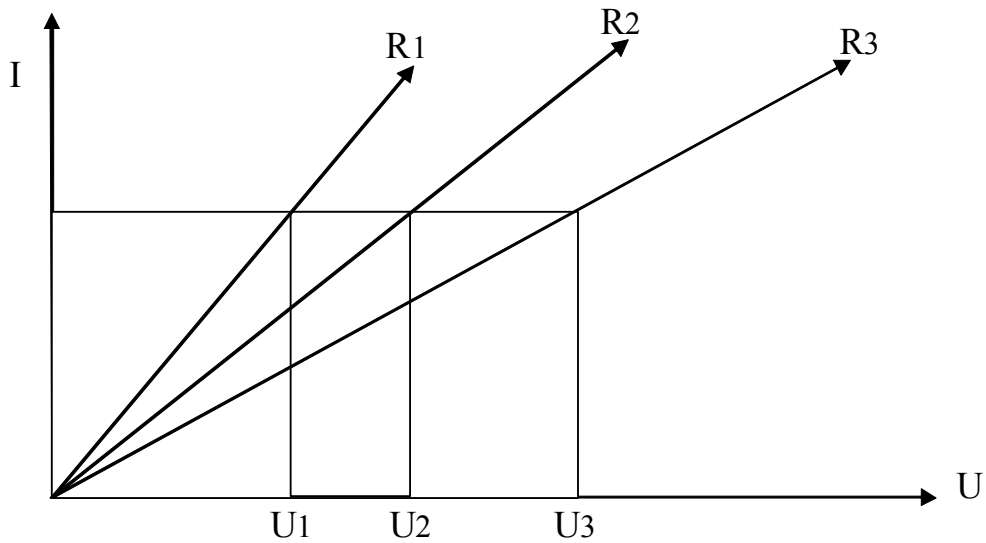


Рис.1. Залежності між входом (U) і регулюванням (R) у процесі для досягнення необхідного виходу (I)

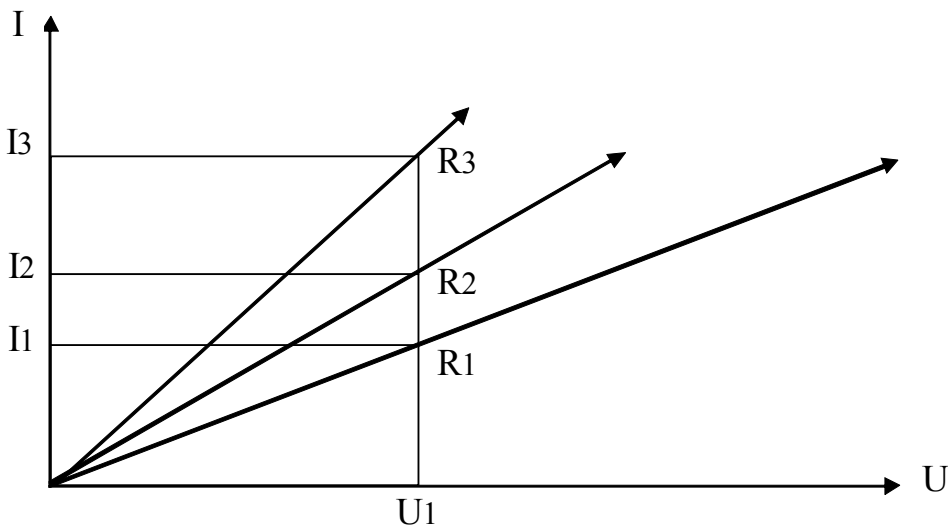


Рис. 2. Вплив регулюючих дій (R) у процесі на його результат (I) при вході (U)

сучасної комп'ютерної техніки та засобів зв'язку. На думку Л.В. Нападівської, бухгалтерський облік, крім його безспірних переваг, немає необхідної оперативності - дані звітності надходять багато значно після здійснення господарського факту. Отже, вони втрачають свою інформативність і корисність для прийняття управлінських рішень. Управлінська діяльність вимагає інформації у режимі реального часу [4, с.90].

У самій назві обліку - "оперативний" - є своя особливість. Більшість авторів оперативність цього обліку вбачає у тому, що завдяки швидкості отримання інформації про хід виконання планів на найважливіших ділянках господарської діяльності

можна швидко вжити необхідних заходів з ліквідації недоліків у роботі, впливати на хід тих чи інших процесів [5, с.14].

Макаров В.Г. відмінною особливістю цього виду обліку вбачав в оперативності не тільки одержання, але й використання даних обліку [6, с.115]. На цю особливість звертав увагу і Каракоз І. І. У нього сутність оперативності в обліку полягає у його властивості безпосередньо у ході виробництва швидко повсякденно відображати всі господарські операції і явища на стадіях кругообігу засобів. Але вона також полягає у можливості використання даних такого обліку в оперативному управлінні для активного впливу на хід виконання планів [7, с.10].

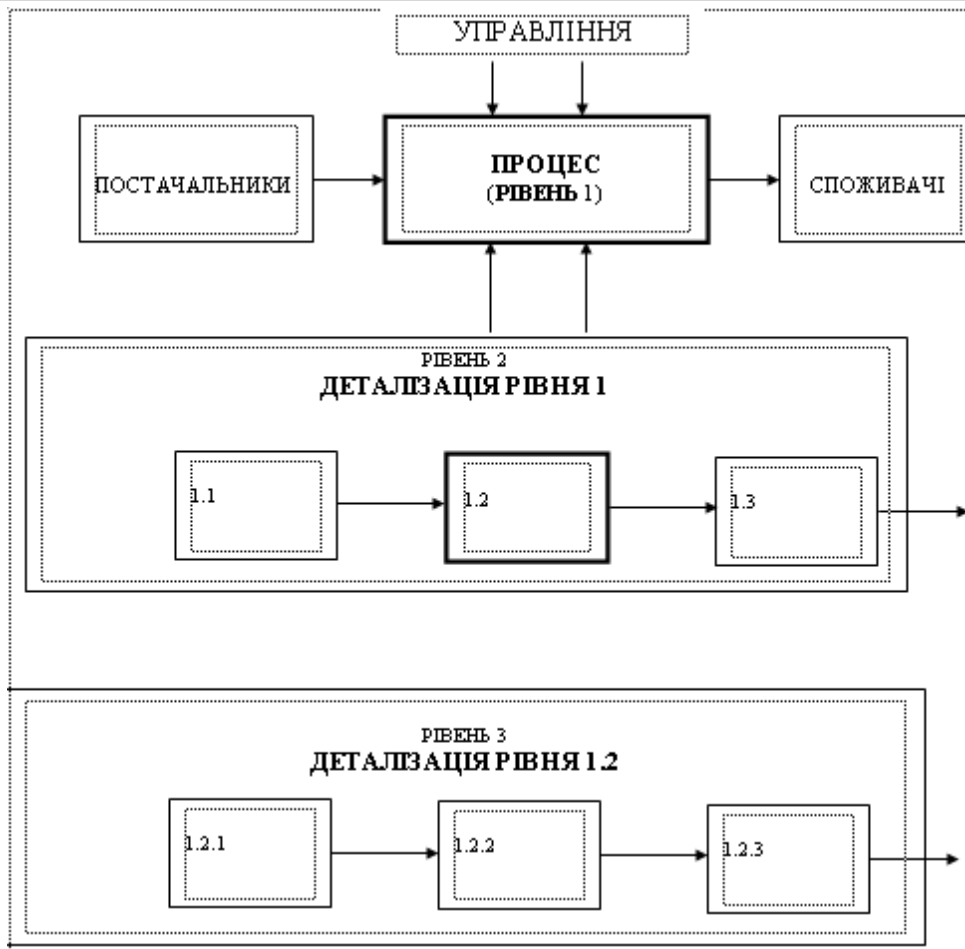


Рис. 3. Декомпозиція процесів підприємства необхідного ступеня деталізації

У такому розумінні оперативність є не суто технічним питанням, а однією із основних внутрішніх властивостей внутрішньогосподарського оперативного обліку, його невід'ємною і відмінною рисою.

До проблемних відноситься питання достовірності даних внутрішньогосподарського оперативного обліку. На практиці похибки в точності даних цього обліку можуть бути чи ні. Якщо дані оперативного обліку переходять у бухгалтерський облік, то вони ідентичні за достовірністю між собою. Якщо оперативний облік використовується для оперативного визначення загального стану виробничого чи економічного процесу, який протікає безперервно, то точність визначення призведе (може призвести) до втрати точності. Якщо розглядати дані внутрішньогосподарського оперативного обліку про хід проходження операції чи процесів, то цей облік, даючи інформацію, знижує ентропію, тобто зменшує невизначеність об'єкта. У такому випадку, виходячи із теорії інформації, він достовірніший по відношенню до бухгалтерського обліку, який не дає інформації до часу закінчення

даної операції чи процесу та оформлення документації. Можна також згадати висновки "стенфордської групи" - у бухгалтерському обліку немає абсолютно, а є відносно достовірні дані, а сам бухгалтер працює в умовах невизначеності того чи іншого ступеня. Тобто питання достовірності даних будь-якого виду обліку носить відносний характер.

Бухгалтерський облік традиційно застосовує вимірники у грошовому виразі, внаслідок цього ряд важливих для управління даних, позбавлених грошового виразу, бухгалтерська служба не отримує і не надає керівництву. Однак дуже часто ці дані є більш важливими, ніж ті, що фіксуються у бухгалтерському обліку [4, с.90].

Існує внутрішньогосподарський оперативний облік і без цифр, наприклад, облік руху замовлення. Часто він має відповісти тільки на одне питання, яке виключає підрахунок, наприклад, термін виконання угоди. Вимірники у внутрішньогосподарському оперативному обліку можуть бути натуральні, грошові, трудові, інші. Вони залежать від потреб системи управління.

Тому й носіями оперативної інформації можуть

бути найрізноманітніші елементи: від звичайних документів, журналів, графіків, таблиць, усних повідомлень - до датчиків, фіксаторів, до технічно складних пристроїв безперервного обліку та контролю ходу виконання процесів та операцій, у тому числі і з моделюванням кінцевих результатів на комп'ютерах.

Відмінною рисою внутрішньогосподарського оперативного обліку є також конкретність його інформації, її спеціальний характер, що залежить від специфіки відображуваних операцій, специфіки виробництва, галузі.

Звідси і специфіка виконавців самого внутрішньогосподарського оперативного обліку. Він ведеться рядовими працівниками, працівниками відділів підприємства: планового, фінансового, постачання, збуту, технологічного, кадрів та інших [8, с.75-76]. Його виконують начальники і майстри цехів, завідувачі складів та інші працівники [9, с.11].

Для внутрішньогосподарського оперативного обліку характерне те, що його інформація може бути суцільною чи вибірковою, безперервною чи періодичною - за потребою системи управління.

Для постійного виробничого процесу мають бути виконані вимоги до внутрішньогосподарського оперативного обліку - постійність, безперервність, систематичність і системність.

Застосування комп'ютерної техніки та інформаційних систем дозволяє мати постійний доступ до постійно змінюваної оперативної інформації (первинної, узагальненої) в режимі реального часу, що дає можливість використання її для регулятивних дій теж у режимі реального часу, а також для моделювання та прогнозування. Така інформація внутрішньогосподарського оперативного обліку має прогнозне спрямування, і в цьому її велика цінність.

Особливістю є також те, що у внутрішньогосподарському оперативному обліку немає чіткої регламентації вихідної інформації, яка формується на його основі, внаслідок чого кожне підприємство (галузь) самостійно може розробляти форми оперативних звітів, хоча загальні принципи функціонування системи управління потребують формалізації інформації. Цей облік не тільки ведеться працівниками різних підрозділів підприємства, але і в багатьох випадках може регламентуватися саме цими працівниками, не змінюючи основних загальних вимог системи оперативного управління.

Згідно з поглядами В.Г. Макарова, предметом народногосподарського обліку є процес розширеного відтворення. Окремі його види відображають тільки різні сторони цього процесу [10, с.23].

Палій В.Ф. та Соколов Я.В. уточнюють, що кожен вид господарського обліку охоплює певну частину процесу відтворення [11, с.51-52].

Каракоз І.І. вважав, що предметом оперативного обліку є ресурси та частина господарських засобів, їх стан, рух і зміна у процесі виконання плану підприємством і кожної з її ланок [7, с.14].

З іншої точки зору, предметом оперативного обліку є керовані економічні елементи процесу виробництва, що здійснюються в оперативному циклі управління на різних його стадіях, або, іншими словами, фактичні короткочасні елементарні економічні процеси виробництва, тісно пов'язані з матеріальними та іншими короткочасними процесами виробництва [12, с.136].

На специфіку оперативного обліку вказує визначення його предметом щоденної господарської діяльності підприємства та всього, що з нею пов'язано безпосередньо або опосередковано [4, с.91].

Тісний взаємозв'язок з іншими підсистемами управління полягає у визначенні предметом оперативного обліку тих "господарських процесів і операцій, які потребують оперативного аналізу і щоденного безперервного контролю зі сторони керуючої системи" [13, с.61].2.

На нашу думку, предметом внутрішньогосподарського оперативного обліку є первинні для кожного рівня управління окремі процеси (операції, явища) діяльності в їх стані, розгортанні чи зміні, оперативна інформація про які є способом досягнення поставленої перед системою оперативного управління мети.

Предмет внутрішньогосподарського оперативного обліку характеризується його об'єктами - більш конкретною категорією.

Традиційно об'єктом бухгалтерського обліку може бути лише те, що має грошовий вираз. А внутрішньогосподарський оперативний облік може бути розповсюджений на будь-які об'єкти, що цікавлять суб'єкт управління, включаючи використання матеріалів у виробництві, рух напівфабрикатів, збут готової продукції, стан розрахунків та ін. Об'єктами внутрішньогосподарського оперативного обліку можуть бути як закінчені, так і незавершені процеси, операції. Об'єкти і коло показників цього обліку різні для різних рівнів управління. На відміну від статистики, об'єктом цього обліку є не явища масового характеру, що мають ті чи інші однорідні ознаки, а окрема індивідуальна операція у всій її конкретності і своєрідності, що відрізняє її від інших однорідних операцій.

На думку Каракоза І.І., у порівнянні з бухгалтерським обліком об'єкти оперативного

обліку менш укрупнені. До об'єктів оперативного обліку він відносив також процеси і явища, що характеризують стан, наявність, рух і зміну норм, підготовленість робочих місць, рівень організації праці, стан запасів, матеріалів, незавершене виробництво і т. д. Разом з тим, об'єктами оперативного обліку є і такі, які не можуть бути виражені у вартісній формі (наявність, склад, рух і використання робочої сили, стан запасів матеріалів і заділи у незавершеному виробництві) [7, с.12-15].

Крім цього, об'єктами оперативного обліку можуть виступати всі господарські процеси, роботи, послуги, структурні підрозділи підприємства, його активи і пасиви, витрати і доходи та ін, [14, с.67].

Об'єкти оперативного обліку В.І. Валуєв визначає на основі функціональної ролі оперативного управління. Він пише: "Оперативне управління практично охоплює усі економічні процеси у всіх сферах діяльності і ланках" [15, с.21].

Отже, об'єктами внутрішньогосподарського оперативного обліку є будь-які процеси, операції, явища господарського механізму, які можуть бути й об'єктами інших видів обліку (а можуть і не бути), але вони характеризуються оперативніше (в ході виконання процесу, операції чи зразу після її завершення), і зі всіх позицій, у тому числі і тих, що не цікавлять інші види обліку.

Метод внутрішньогосподарського оперативного обліку. З позицій системного підходу, враховуючи особливості предмета й об'єктів обліку, необхідно дослідити і його метод.

Спостереження як елемент методу внутрішньогосподарського оперативного обліку - це встановлення фактичної наявності, зміни чи руху конкретного об'єкта, що відображається в інформаційній моделі. Однак з допомогою спостереження не можна перевірити рівень використання ресурсів.

Порівняння є дуже важливим елементом методу внутрішньогосподарського оперативного обліку. Воно дозволяє виявляти тотожність і різницю у господарських і інформаційних процесах, що проходять на об'єктах обліку.

Спосіб ототожнення дозволяє на основі фактів зробити відповідний висновок про функціонування об'єктів обліку.

Шляхом узагальнення даних внутрішньогосподарського оперативного обліку формується оперативна звітність для вищого рівня управління.

Системний підхід вимагає жорстких часових режимів здійснення обліку. У даний час зростає значення чинника безперервності внутрішньогосподарського оперативного обліку,

що дозволяє попереджувати виникнення відхилень у господарському процесі чи негайне прийняття управлінських рішень щодо ліквідації відхилень. Чим оперативнішим є облік, тим меншу шкоду завдадуть підприємству негативні відхилення. Застосування комп'ютерної технології дозволяє реалізувати режим так званого випереджувачого обліку, що дозволяє не тільки виявляти самі відхилення, але й причини, що призводять чи призведуть до відхилень.

Для відображення інформації, що описує господарський процес, найбільш підходить метод моделювання. Модель внутрішньогосподарського оперативного обліку повинна з достатнім рівнем адекватності відображати господарські процеси з точки зору оперативного управління та поставлених цілей.

Приналежність оперативного обліку до загальногосподарського обліку дозволяє застосовувати у ньому відомі методи інших видів обліку. На універсальність елементів методу господарського обліку вказує ряд авторів. В основному вони зводяться до наступного:

- документи можуть використовуватись у бухгалтерському, статистичному та оперативному обліку, тобто вони не є специфікою бухгалтерського обліку;

- звітність (не тільки фінансова) складається за даними бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку;

- оцінка і калькуляція не є специфікою бухгалтерського обліку [16, с.51-52].

Такі специфічні елементи методу бухгалтерського обліку як система рахунків, подвійний запис та балансове узагальнення теж неоднозначно трактуються вченими. Каракоз І.І. пропонував створити свою систему показників, що була б майже тотожною системі рахунків бухгалтерського обліку. Наприклад, балансове узагальнення у практиці оперативного обліку застосовується постійно (баланс деталей тощо) [7].

Палій В.Ф. зазначав, що АСУП підвищують системність в організації оперативного обліку, викликають об'єктивну необхідність перенесення у нього багатьох елементів методу бухгалтерського обліку. Застосування системи рахунків, подвійного відображення, балансового методу ув'язки і групування інформації витікає із самої сутності системного обліку. "Об'єктивна необхідність узгодження та стикування показників обліку у натуральних і вартісних вимірниках веде до створення системного оперативно-технічного обліку, максимально узгодженого з системою бухгалтерського обліку" [16, с.33].

Щодо елементів методу оперативного обліку, то Каракоз І.І. визначав наступні:

1. Документація, показники технічних засобів реєстрації, спостереження у процесі виробництва, усна інформація, а також інвентаризація.

2. Оцінка об'єктів оперативного обліку (у вартісному, натуральному і трудовому вимірниках) і калькуляція (при зміні виробничих умов чи умов заготовки матеріальних ресурсів).

3. Система групування об'єктів обліку, внутрішньозаводська звітність [7, с.19].

Документування. Певна частина інформації переходить у бухгалтерський облік, тому вимоги до документації бухгалтерського обліку правомірні щодо внутрішньогосподарського оперативного обліку.

Реєстрація у внутрішньогосподарському оперативному обліку процесів, операцій чи явищ не тільки після їх закінчення, але й під час їх протікання теж впливає на групу прийомів спостереження, реєстрації та документування.

Оцінка об'єктів внутрішньогосподарського оперативного обліку проводиться у неартісних та артісних показниках, у бухгалтерському обліку - переважно у артісних. Оскільки об'єктами внутрішньогосподарського оперативного обліку можуть бути не тільки ті, що відносяться до бухгалтерського обліку, і показники його теж ширші від бухгалтерського обліку, то й оцінка їх проводиться (чи може проводитись) специфічно, залежно від цілей та вимог системи управління. Це ж стосується і калькулювання.

Система групування об'єктів у бухгалтерському обліку регламентується планом його рахунків. У внутрішньогосподарському оперативному обліку основним критерієм групування є визначені системою управління центри відповідальності, центри затрат та відповідальні особи. При множині ідентичних центрів відповідальності постає питання внутрішньої регламентації звітності та системи групування даних внутрішньогосподарського оперативного обліку. Важливим моментом у вирішенні цього питання є те, що така система теж будуватиметься переважно залежно від цілей та завдань, що вирішуються у центрах відповідальності та вимог до складу інформації, яку потребують однорівневі центри відповідальності, технологічно пов'язані між собою, та вищі рівні управління. Як зазначалось вище, у внутрішньогосподарському оперативному обліку регламентація проводиться не тільки зверху донизу, а й менеджерами у центрах відповідальності, що дає змогу задіяти ініціативу самих виконавців для постійного пошуку нових форм та методів удосконалення роботи.

Це не виключає можливості певного застосування системи групування бухгалтерського обліку з доповненням її суто

оперативною інформацією, відсутньою у бухгалтерському обліку.

Кожне підприємство (чи їх група, чи галузь) мають (можуть мати) свою специфіку з точки зору побудови системи управління та відповідної їй моделі внутрішньогосподарського оперативного обліку.

Висновки. Вивчення теоретичних концепцій сучасного менеджменту дає підстави вважати, що внутрішньогосподарський оперативний облік є компонентою контролінгу, оскільки його методичний арсенал дозволяє найбільш економно і продуктивно вести спостереження за діяльністю структурних підрозділів і оперативно забезпечувати інформацією менеджерів операційної системи та, за потребою, й керівництво вищих рівнів управління. Низька вартість функціонування систем цього обліку оперативність та дієвість - вагома перевага перед іншими обліково-контрольними системами.

За результатами вивчення господарської діяльності, організаційної структури управління та обліково-контрольних систем вважаємо за доцільне виділення наступних процесів виробничого підприємства згідно концепції процесного управління: постачання та зберігання виробничих ресурсів; виробниче споживання ресурсів; випуск готової продукції, її реалізація та формування доходів. Для операцій і стадій кожного з процесів, визначені завдання, інформаційні джерела та носії інформації, об'єкти обліку, виконавці та користувачі інформації, викладено порядок ведення внутрішньогосподарського оперативного обліку, а також розроблені моделі обліку найбільш важливих задач. Результати готуються до публікацій.

### Список літератури:

1. Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Экономика качества как система // Методы менеджмента и качества. - 2002. - № 5.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р., № 996-ХІV.
3. О процессах, процессом управления, и не только.... [Електронний ресурс] // Консультационно-внедренческая фирма ИНТАЛЕВ-УКРАИНА- 2011. - Режим доступу: <http://www.intalev.com.ua/index.php?id=12500>.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [Монографія]. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 450 с.
5. Цемко Н.Д. Теория бухгалтерского учета. - М.: Изд-во Центросоюза, 1960. - 264 с.
6. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1978. - 159 с.

7. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. - М.: Финансы, 1972. - 208 с.
8. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. - М.: Финансы, 1975. - 160 с.
9. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления. - М.: Финансы, 1979. - 72 с.
10. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1978. - 159 с.
11. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 279 с.
12. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа. - Минск: Высшая школа, 1973. - 151 с.
13. Шкарабан С.И. Основы оперативного экономического анализа. - Львов: Издат. объедин. "Вища школа", 1988. - 138 с.
14. Палюх М. С. Оперативний облік у системі управління сільськогосподарським виробництвом // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств. - Тернопіль: ТАНГ, 1999. - 223 с.
15. Валуев Б.И. Совершенствование учета и контроля в современных условиях хозяйствования. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 255 с.
16. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. - М.: Финансы, 1975. - 160 с.

#### Аннотация

*Степан Кошкарів, Володимир Кошкарів.*

### ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ МЕНЕДЖМЕНТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*Обоснованы теоретические основы, разработана современную концепцию и методику внутрихозяйственного учета как компонента контроллинга производственных предприятий.*

**Ключевые слова:** менеджмент, маркетинг, контроллинг, учет, внутрихозяйственный, информация, методика.

#### Summary

*Stepan Koshkarov, Volodymyr Koshkarov*

### THEORETICAL BASES OF THE INTRAECONOMIC OPERATIVE ACCOUNTING IN MANAGEMENT SYSTEM OF MANUFACTURING ENTERPRISES

*Proved theoretical bases, developed a modern concept and a technique of the intraeconomic accounting as a component of manufacturing enterprises controlling.*

**Keywords:** management, marketing, controlling, accounting, intraeconomic, information, method.