
ІІІ. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.011.47

ПІДСИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Х. Л. Неманова, кандидат економічних наук

Покращення результатів діяльності господарюючого суб'єкта слід розглядати як керовану систему, зміна якої залежить від об'єктивних і суб'єктивних чинників, які необхідно враховувати в обліку. Система управління результатами повинна своєчасно виявляти і усувати недоліки розвитку організації, знаходити внутрішні резерви для покращення стану підприємства, підвищувати економічний ефект та забезпечувати його фінансову стійкість.

Комерційна основа діяльності організацій у сучасних умовах вимагає, щоб кожен суб'єкт господарювання був зацікавлений виробництвом і реалізацією продукції. Цього можна досягти, вдосконаливши організаційно-економічний механізм на базі широкого використання принципів і форм внутрішньогосподарської децентралізації управління.

Дослідження процесу управління на основі розподілу відповідальності у сучасних динамічних економічних умовах набуває щораз ширшого значення. Вивченню цієї теми приділили уваги багато провідних фахівців наукового простору: В. В. Сопко, М. В. Кужельний, Н. Г. Чумаченко, Л. В. Нападовська, С. Ф. Голов, В. С. Лень, В. М. Панасюк, Ч. Хорнгерн, Дж. Фостер, К. Друрі та багато інших. Проте,

незважаючи на те, що у сучасній науковій літературі методика управління і обліку за центрами відповідальності викладена достатньо широко, відсутні єдині організаційні підходи, категоріальні поняття, постулати та закони, що характеризують управління за центрами відповідальності як структуровану величину.

Відповідно, метою даної статті є уточнення сутності внутрішньогосподарського обліку та побудова загальної моделі децентралізованого обліку в системі управління підприємством за центрами відповідальності.

Для досягнення поставленої мети було визначено ряд завдань:

- здійснення критичного аналізу поглядів щодо сутності внутрішньогосподарського обліку підприємства;
- розгляд модулів інформаційних потоків у системі децентралізованого управління;
- виявлення місця і значення обліку в системі управління підприємством за центрами відповідальності.

Перш за все варто зазначити, що облік за центрами відповідальності, з огляду на концепцію децентралізації підприємств, слід розглядати як підсистему внутрішньогосподарського менеджменту. Адже за аналогією з концепцією виділення центрів відповідаль-

ності забезпечується дезінтеграція обліку з виділенням відповідних внутрішньогосподарських підсистем.

Дослідження внутрішньогосподарського обліку діяльності підприємства за центрами відповідальності вимагає уточнення його сутності, визначення мети та завдань. У сучасному вітчизняному науковому середовищі із появою у 1971 р. публікації професора Чумаченка М. Г. з обліку у США, де вперше зустрічається поняття «управлінський облік», виникла дискусія про його трансформацію в умовах становлення ринкових відносин. Думки авторів розділилися, дану проблему професор Палій В. Ф. коментує таким чином: «В останні кілька років знову як в п'ятдесяті та сімдесяті роки загострилася полеміка навколо управлінського обліку. Одні трактують його як складну систему внутрішнього управління економікою підприємства, інші – як щось штучне та надумане, що не виправдано підміняє раніше усталене поняття виробничого обліку витрат і калькулювання собівартості» [7].

Міжнародними нормативами фінансового і управлінського обліку у лютому 1989 р., що розроблені та затверджені Комітетом управлінського і фінансового обліку Міжнародної федерації бухгалтерів, визначено поняття управлінського обліку з метою активізації його використання у практиці підприємств. Згідно з міжнародними положеннями, управлінський облік – це процес інтенсифікації інформації, обчислення та оцінка показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень [6, с. 46]. Навіть після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» проблема дискусії не була вирішена. Згідно зі статтею 1 вищезгаданого Закону, внутрішньогосподарський (управлінським) облік трактується як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Як свідчить дослідження, єдиного підходу до розуміння цього поняття не існує. Частина авторів не суперечать трактуванню внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що визначене Законом України «Про бухгал-

терський облік та фінансову звітність в Україні». Ряд науковців, визнаючи управлінський облік як складову систему бухгалтерського обліку, ототожнюють його із обліком витрат і калькулюванням продукції. Так, академік Чумаченко М. Г. доводить дану позицію, мотивуючи її історичним розвитком: «такий зміст управлінського обліку склався історично виключно із потреб управління підприємством» [8, с. 45].

Інші вчені переконують, що управлінський облік – це процес (або система), що передбачає планування, збір, обробку й аналіз. Івашкевич В. Б. стверджує, що управлінський облік об'єднує в єдину систему планування, облік і аналіз затрат за видами, місцями формування і об'єктами калькулювання, нормативний облік на базі повної і неповної собівартості, методи її калькулювання [4, с. 34]. Деякі науковці заперечують існування управлінського обліку у такому тлумаченні взагалі. Так, аналізуючи проблему «управлінського обліку» Ластовецький В. О. приходять до висновку: «Не облік є управлінським, а та звітність, яка формується на основі обліку, відповідно до потреб тих, хто нею користується... Він базується на первинних документах і звітах матеріально відповідальних осіб. Такий облік у своїй основі є первинним, а відповідно до предмета, який він охоплює, це є облік виробничий чи комерційний». І далі автор стверджує, що планування – це не облік, а аналіз [5, с. 19, 23].

Подібну позицію висловлюють О. С. Бородкін і Б. І. Валуєв. Так, на думку О. С. Бородкіна поділ обліку на управлінський і фінансовий є помилковим, штучним, оскільки ні теоретично, ні практично цього зробити не можна; автор стверджує: «управлінський облік – це швидше за все система управління окремими суб'єктами усередині підприємства і порівнювати її з фінансовим обліком немає ніякого сенсу» [2, с. 46].

Валуєв І. Б. поділяє позицію недоцільності поділу обліку на фінансовий і управлінський і зазначає, що «інформацію для прийняття управлінських рішень може забезпечити концепція, що визначатиме логіку взаємозв'язку оперативного та бухгалтерського видів обліку, злиття їх інформації та формування на цій

основі єдиної системи господарського обліку» [3, с. 5].

Узагальнюючи здійснене наукове дослідження сутності внутрішньогосподарського обліку, ми визначили власну позицію щодо цієї проблеми. Не заперечуючи поглядів провідних вітчизняних учених, ми вважаємо, що в загальній системі управління внутрішньогосподарський облік є одним із складових процесу, основною функцією якого є інформаційна. Ми схильні до думки, що аналіз, планування та контроль у сукупності забезпечують ефективний управлінський процес, однак не є складовими обліку на підприємстві. Тому, визначаючи внутрішньогосподарський облік, ми не ототожнюємо його із іншими окремими функціями управління (тобто аналізом, плануванням та контролем). З іншого боку, обмежувати завдання внутрішньогосподарського обліку накопиченням інформації лише про витрати та калькулювання собівартості, також не доцільно. За допомогою внутрішньогосподарського обліку відбувається збір і обробка інформації для внутрішніх користувачів, яка для прийняття зважених управлінських рішень не повинна обмежуватись лише даними про витрати підприємства. На наш погляд, інформація про стан використання ресурсів, про фонд оплати праці, про доходи та результати діяльності є не менш значущою у процесі управління суб'єктом господарювання, аніж дані про витрати.

Таким чином, на підставі наведених аргументів ми пропонуємо власне визначення внутрішньогосподарського обліку – внутрішньогосподарський облік – це система збору, реєстрації, обробки та представлення інформації про фактичне використання ресурсів, здійснення витрат, отримання доходів і фінансових результатів підприємства у такій формі, що задовольняє систему управління.

Відповідно, внутрішньогосподарський облік діяльності підприємства за центрами відповідальності можна визначити як систему обліку, що забезпечує спостереження, збір, реєстрацію та обробку інформації про діяльність центрів відповідальності для їх бюджетування, аналізу і контролю з метою прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами. Зазначимо, що внутрішньогосподарський об-

лік центрів відповідальності ми не обмежуємо лише інформацією про витрати центрів, як інтерпретують зміст внутрішньогосподарського обліку ряд науковців.

Мета внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності полягає у тому, щоб накопичена й оброблена інформація про центри була подана з урахуванням меж їх компетенції. Беручи до уваги сутність внутрішньогосподарського обліку у центрах відповідальності, можна визначити його завдання:

- накопичення інформації про діяльність підприємства крізь призму її інтеграції в розрізі центрів відповідальності;
- обробка та узагальнення інформації про діяльність кожного центру відповідальності;
- інтерпретація даних переважно у вигляді внутрішньої звітності для менеджерів різних рівнів управління.

Внутрішньогосподарський облік, на нашу думку, є взаємопов'язаним з процесами аналізу та контролю, що забезпечують функціонування децентралізованої системи управління. На рис. запропоновано модель, що відображає місце внутрішньогосподарського обліку в системі управління підприємством за центрами відповідальності.

Як видно з рис., облікова система підприємства формується на основі реєстрації інформації у фінансовому та внутрішньогосподарському обліку. При цьому внутрішньогосподарський облік у системі центрів відповідальності є одночасно і базою даних про діяльність підрозділів (що є комерційною системою підприємства) і потоками інформації, що інтегруються у систему фінансового обліку підприємства. Аналітична обробка інформації забезпечує можливість оцінки діяльності кожного центру відповідальності, що є основою для прийняття управлінських рішень в системі менеджменту підприємства.

Узагальнюючи результати здійсненого дослідження, можемо стверджувати, що основним елементом системи інформаційного забезпечення управління за центрами відповідальності є внутрішньогосподарський облік. Критичний аналіз наукових підходів до розуміння сутності внутрішньогосподарського обліку в умовах активної дискусії між ученими щодо його трансформації в умовах становлен-

ня ринкових відносин обумовив необхідність уточнення його змісту при виділенні центрів відповідальності на ринкових засадах як системи збору, реєстрації, обробки та представлення первинної інформації про діяльність центрів відповідальності для їх бюджетування, аналізу і контролю з метою прийняття управ-

лінських рішень внутрішніми користувачами. Власне, оцінити ефективність діяльності та результати центрів відповідальності дозволяє аналіз. Внутрішньогосподарський облік і аналіз, на нашу думку, є взаємопов'язаними процесами, що забезпечують функціонування децентралізованої системи управління.

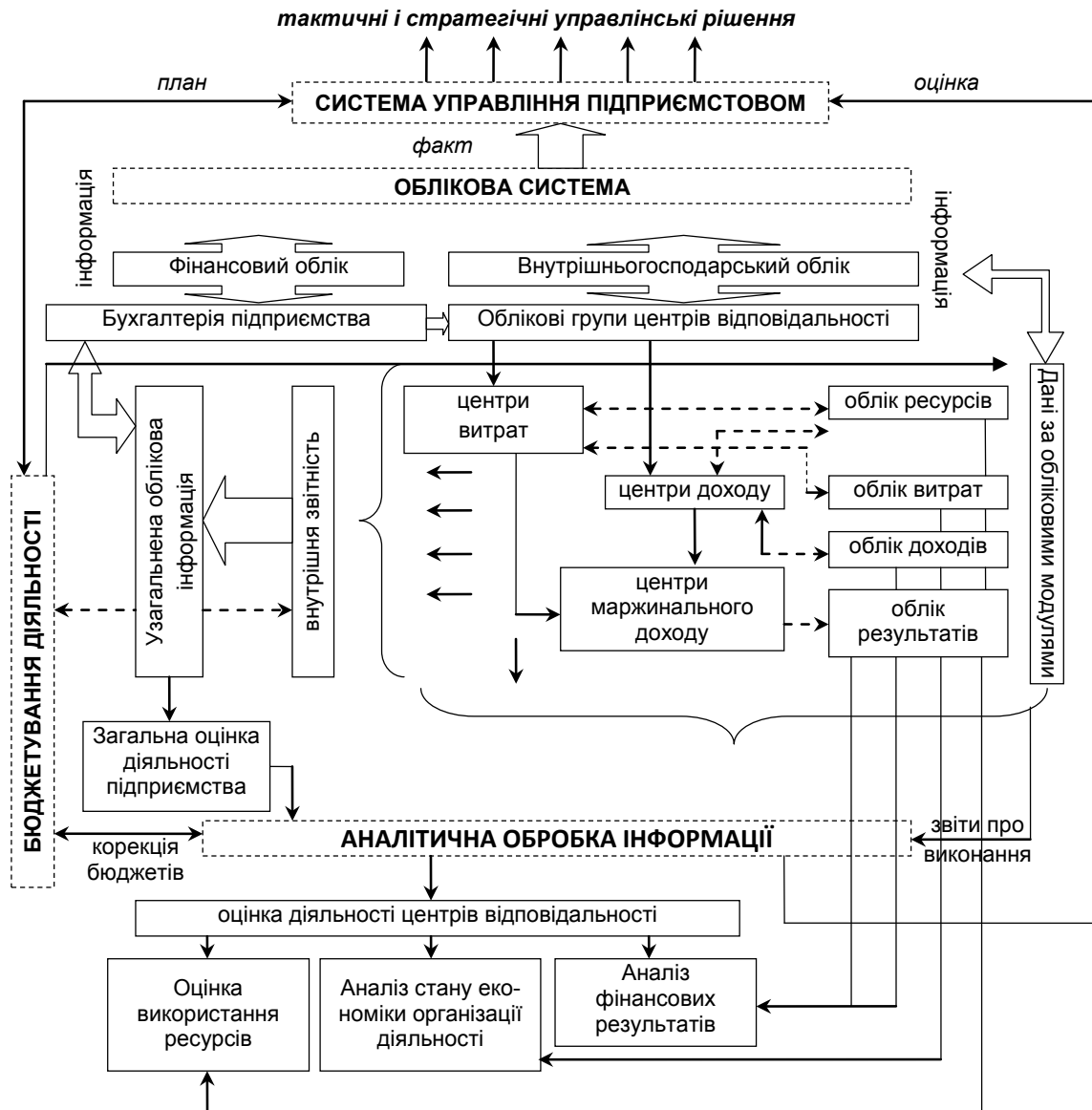


Рис. Модель децентралізованого обліку в системі управління підприємством за центрами відповідальності (опрацювання власне)

Таким чином, результати досліджень засвідчили необхідність подальших наукових розробок методики внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності з урахуванням особливостей облікових систем підприємств різних сегментів діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : станом на 16 лип. 1999 р. / Верховна рада України. – К. : Парлам. вид-во, 1999. – 16 с. – (Бібліотека офіційних видань).

2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / Бородкін О. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
3. Валуєв Б. І. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. І. Валуєв // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1 (7). – С. 2–10.
4. Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Івашкевич. – М. : Юристъ, 2003. – 618 с.
5. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності : наук.-практ. посіб. / Ластовецький В. О. – К., 2003. – 156 с.
6. Нападівська Л. В. Облік у системі управління підприємствами / Нападівська Л. В. // Економіка України. – 1999. – № 9. – С. 44–52.
7. Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52–56.
8. Цопа Н. В. Влияние информационного обеспечения на уровень риска при принятии управленческих решений / Цопа Н. В. // Экономика и управление. – 2005. – № 2–3. – С. 67–71.

УДК 336.145:005.93

ОБ'ЄДНАННЯ СИСТЕМ БЮДЖЕТУВАННЯ ТА ЦІЛЮВИХ ПОКАЗНИКІВ (BSC) У ЄДИНИЙ ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ

Т. В. Ігнатенко

Бюджетування як технологія виникло досить давно, але не втратило своєї актуальності сьогодні і використовується майже всіма підприємствами (особливо в країнах із ринковою економікою). Проте бюджетування як система управління має певні обмеження, які пов'язані із недостатнім використанням нефінансових показників і вирішення короткострокових завдань в ущерб стратегічним (довгостроковим). Це стало поштовхом для розповсюдження різноманітних системи управління за показниками ефективності.

Отже, інформацію про конкурентоздатність підприємства на ринку, ступінь задоволення працівників, підвищення їх працездатності, яка є визначальною для розвитку підприємства на довгостроковий період, фінансові бюджети не надають. Важливо дослідити особливості досягнення нефінансових результатів сегментів діяльності і їх вплив на діяльність підприємства у стратегічному аспекті за умов динамічної ринкової економіки.

Оскільки системи бюджетування та цільових показників, для забезпечення прийняття управлінських рішень, вирішують і власні специфічні завдання: перше – в області фінансового, друге – в області стратегічного управління, то найбільш ефективним буде застосування об'єднаної системи, поєднуючи завдання та функції як бюджетного управління, так і BSC.

Метою статті є об'єднання системи бюджетування та системи цільових показників (BSC) на підприємстві єдиний інструмент управління.

Для дослідження використані напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців з даного питання, публікації у спеціалізованих виданнях.

У процесі дослідження застосовувались такі методи, як монографічний, аналізу, синтезу та аналогій.

Об'єктом дослідження є об'єднана система як важливий інструмент управління підприємства.