

УДК 657.1

О.М. КАЛІНІНА, О.В. КАШИРІНА, С.В. ПІСЛІГІНА

Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського «ХАІ»

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті проведено аналіз точок зору вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів відносно сутності поняття «управлінський облік». Виокремлено відмітні особливості управлінського обліку та дискусійні моменти на базі здійсненого аналізу. Відзначено існування чотирьох основних підходів до розуміння сутності управлінського обліку: управлінський облік як інформація, підсистема обліку, система, процес. Запропоновано власне трактування поняття, особливістю якого є врахування всіх функцій управління на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях. Представлено етапи впровадження / вдосконалення управлінського обліку на підприємстві.

Ключові слова. *управлінський облік, відмітні особливості управлінського обліку та дискусійні моменти, інформація, система, процес, підсистема обліку, функції управлінського обліку, етапи впровадження управлінського обліку.*

Вступ

У сучасних умовах функціонування підприємства від правильних, адекватних цим умовам рішень залежить не лише ефективна його діяльність, але і само існування підприємства. Саме тому в економіці нашої країни став застосовуватися управлінський облік одночасно із проведенням орієнтації підприємств на ринок.

Управлінський облік як система надання інформації про діяльність підприємства займає велике значення, будучи головним помічником для керівництва підприємства в питаннях залучення і витрачання ресурсів з найвищою ефективністю.

Постановка проблеми

Необхідність застосування управлінського обліку обумовлена неспроможністю існуючої системи бухгалтерського (фінансового) обліку в повній мірі та своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Більш того, головним завданням бухгалтерського обліку виступає лише складання підсумкових фінансових документів, таких як баланс, звіт про фінансові результати діяльності підприємства і т. і. з орієнтацією на зовнішнього користувача. Тобто, бухгалтерський облік надає дані про господарські операції, що вже здійснилися і які неможливо вже змінити. Тому управлінський облік виступає універсальною системою, завдання якого полягає в забезпеченні вимог внутрішніх користувачів.

Проблеми управлінського обліку розглядалися вітчизняними і зарубіжними фахівцями, серед яких: А. Апчерч, Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, П. Атрилл, Р. Гаррісон, К. Друрі, П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин, С.Ф. Голов, Т.П. Карпова, Н. П. Кондраков, О.В. Лишиленко, П.М. Мансуров, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палий, Г.І. Просветов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін.

Так, наприклад, М.Г. Чумаченко [1] розглядав організацію управлінського обліку та його функції; К. Друрі [2] та С.Ф. Голов [3] досліджували способи надання облікової інформації, систему управлінського контролю, управління витратами, стратегічний управлінський облік. Безліч авторських підходів до визначення теоретичного підґрунтя управлінського обліку дозволили відмітити про неоднозначність розуміння сутності поняття «управлінський облік».

Таким чином, виникає необхідність дослідити його сутність, визначення та сучасні особливості.

Результати дослідження

Вітчизняне законодавство (закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») трактує досліджуване поняття таким чином: внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система оброб-

ки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [4].

Відмітною особливістю наведеного визначення є розуміння під управлінським обліком «систему». Проте, не досить виділено яка саме інформація мається на увазі (фінансова або/та нефінансова), для яких цілей вона надається; не наведено функції, які виконуються в системі і т. і.

На нашу думку, управлінський облік є більш складним та складовим поняттям, тому набуває властивості таких понять як «управління» та «облік».

Відповідно до Великої російської енциклопедії [5] під «управлінням розуміють елемент, функцію організованих систем різної природи, що забезпечує збереження їх певної структури, підтримку режиму діяльності, реалізацію їх програм». Згідно з толковим словником С.И. Ожегова під обліком розуміють «встановлення наявності, кількості чого-небудь шляхом підрахунків» [6]. Таким чином, основні властивості, що набуває поняття «управлінський облік» від поняття «управління» – це його функції управління; від поняття облік – функція «аналіз» та «оцінювання».

У бухгалтерському словнику під управлінським обліком рекомендується розуміти «діяльність, пов'язану з підготовкою інформації для керівництва підприємства; істотну частину управлінського обліку складають облік і аналіз витрат (собівартості)» [7]. Особливістю цього визначення є розуміння під досліджуваним поняттям «діяльність».

Неоднозначність сприйняття розуміння сутності поняття «управлінський облік», що доведено вище, спонукає необхідність у проведенні аналізу точок зору вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів відносно цього питання (табл. 1).

Таким чином, виявлено, що під «управлінським обліком» розуміють «інформацію, процес, підсистему обліку, певні дії з інформацією, частину управління виробництвом, комплексну систему дій з інформацією, систему інформаційного обміну, процес дій з інформацією, економічну систему, продовження та поглиблення бухгалтерського фінансового обліку, систему управління».

Проведені дослідження дозволили відзначити існування чотирьох основних підходів до розуміння сутності управлінського обліку: управлінський облік як інформація [2, с. 13, с. 30; 8, с. 43; 12, с. 8; 14, с. 45; 16, с. 21;

Визначення сутності поняття «управлінський облік»

Автор	Визначення поняття «управлінський облік»	Відмітні особливості управлінського обліку	Дискусійні моменти
Апчерч А. [8, с. 43]	надання корисної інформації для здійснення допомоги керівництву в плануванні, контролі і ухваленні рішень; повинен відображати факти того, як планування, контроль і ухвалення рішень виконуються на стратегічному, тактичному і оперативному рівнях і як, по суті, вони стосуються майбутнього	надання корисної інформації; виділено три рівні, для яких застосовується інформація	не всі функції управління виділено; виокремлено лише функції планування та контроль; не зазначено, яка інформація мається на увазі: фінансова або/та нефінансова
Аткінсон Е., Банкер Р., Каплан Р. [9, с. 26]	процес безперервного вдосконалення планування, проектування, оцінки і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, що додає цінність, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації	процес вдосконалення управління систем фінансової і нефінансової інформації; виділення рівней цілей організації	виділено лише функції планування та мотивації; не вказано вид інформації
Атрилл П. [10, с. 1]	процес визначення, виміру і зіставлення інформації, що дозволяє особам, які користуються нею, формувати обґрунтовані думки і приймати компетентні рішення	процес визначення, виміру і зіставлення інформації	не виділено функції управлінського обліку; не зазначено яка інформація мається на увазі
Гаррісон Р. [11, с. 84]	підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень	підсистема обліку	виділено лише функції планування та контролю; не вказано вид інформації
Друрі К. [2, с. 13, с. 30]	надання інформації особам в самій організації, на основі якої вони можуть обґрунтовано приймати рішення і підвищувати ефективність і продуктивність поточних операцій; призначений для надання відповідної інформації, що необхідна менеджерам для прийняття рішень, планування, здійснення контролю і оцінювання показників функціонування	надання інформації	виділено лише функції планування, оцінювання та контролю; не зазначено, яка інформація мається на увазі

Продовження табл. 1

Автор	Визначення поняття «управлінський облік»	Відмітні особливості управлінського обліку	Дискусійні моменти
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [12, с. 8]	ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами (синонімом є внутрішній облік)	певні дії з інформацією	не зазначено, які функції управління мають на увазі; не вказано вид інформації
Ентони Р., Рис Дж. [13, с. 269]	процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, використовуюваною для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій	процес забезпечення інформацією	недостатньо зрозумілі функції, які має на увазі вчений, тому що «управління» включає в собі планування, організацію, координацію, мотивацію, регулювання та контроль
Богатин Ю. В. [14, с. 45]	частина управління виробництвом, що виконує комплексне інформаційне забезпечення управління фірмою; воно буде необхідною її інфраструктурою, обслуговуючою поряд з іншими службами процес нормального функціонування підприємства	частина управління виробництвом, що виконує комплексне інформаційне забезпечення управління фірмою	не виділено функції управлінського обліку
Васильєва Л. С. [15, с. 9]	комплексна система обліку, планування, контролю, аналізу інформації про доходи і витрати і результати господарської діяльності організації в необхідних аналітичних розрізах, необхідної для оперативного ухвалення різних управлінських рішень в цілях оптимізації фінансових результатів діяльності організації в короткостроковій і довгостроковій перспективах	комплексна система дій з інформацією; виділення оперативного рівня ухвалення різних управлінських рішень	виділено лише функції планування та контролю
Волкова О.Н. [16, с. 21]	система інформаційного обміну в організації, призначена для ухвалення управлінських рішень, направлених на досягнення цілей всієї організації	система інформаційного обміну; акцентовано увагу на цілеспрямованості системи	не виділено функції

Продовження табл. 1

Автор	Визначення поняття «управлінський облік»	Відмітні особливості управлінського обліку	Дискусійні моменти
Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П.Я. [17, с. 15]	інформація про активи підприємства деталізована: запаси – за видами, найменуванням, сортами; витрати – за центрами відповідальності, видами продукції; розрахунки – за кожним дебітором чи кредитором; доходи – відповідно до продукції; забезпечення інформації для внутрішніх користувачів	деталізована інформація; сфера застосування – внутрішні користувачі	не зазначено, які функції управління мають на увазі
Голов С.Ф. [3, с. 209]	процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	процес дій з інформацією	виокремлено лише функції планування, оцінки і контролю
Карпова Т.П. [18, с. 13, с. 19]	базується на оперативній (первинній) інформації незалежно від її кількісного виміру; забезпечення інформацією внутрішніх користувачів для планування і управління	інформація; сфера застосування – внутрішні користувачі	недостатньо зрозумілі функції, які має на увазі вчений, тому що управління містить в собі функцію планування
Кондраков Н. П. [19, с. 6]	встановлена в рамках організації система збору, реєстрації, узагальнення і представлення інформації про господарську діяльність організації і її структурних підрозділів, що використовується зацікавленими користувачами в процесі планування, управління і контролю за цією діяльністю	система збору, реєстрації, узагальнення і представлення інформації	виділено лише функції планування та контролю; зазначена автором функція управління – містить певний перелік функцій, до якого входять зазначені функції
Лишиленко О.В. [20, с. 8]	система збирання і оброблення інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	система збирання і оброблення інформації; сфера застосування – внутрішні користувачі	не зазначено, які функції управління мають на увазі

Закінчення табл. 1

Автор	Визначення поняття «управлінський облік»	Відмітні особливості управлінського обліку	Дискусійні моменти
Мансуров П.М. [21, с. 13]	система збору, виміру і обробки інформації про витрати і результати господарської діяльності підприємства для оцінки ефективності цієї діяльності з метою планування, прогнозування, підвищення конкурентоспроможності (вдосконалення виробництва, зниження витрат і т. і.)	система дій з інформацією	виокремлено лише функція планування
Нападівська Л.В. [22, с. 9]	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	економічна система; виділено функції планування, організація, мотивація, регулювання, управління та контроль	не зазначено для яких користувачів використовується інформація
Палий В.Ф. [23, с. 7]	система управлінського обліку – це комплексне вирішення завдань по управлінню доходами і витратами, грошовими потоками, оборотними коштами і капітальними вкладеннями, тобто фінансовою діяльністю організації. ..функції – планування, організація, облік і контроль, компенсація і заохочення, координація і обмін інформацією	система; комплексне вирішення завдань по управлінню; виокремлено функції	не зазначено для яких користувачів використовується інформація
Просветов Г.І. [24, с. 6]	процес визначення, виміру і зіставлення інформації, що дозволяє менеджерам підприємства за допомогою цієї інформації приймати компетентні рішення і планувати діяльність підприємства	процес визначення, виміру і зіставлення інформації	зазначена лише функція планування
Сопко В.В. [25, с. 361]	продовження та поглиблення бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства; внутрішньогосподарський	продовження та поглиблення бухгалтерського фінансового обліку	не виділено функції
Чумаченко М.Г. [1]	значно ширший за своїм змістом від обліку і є системою управління собівартістю продукції	система управління	не зазначено, які функції управління мають на увазі

17, с. 15; 18, с. 13, с. 19], підсистема обліку [11, с. 84; 25, с. 361], система [1; 15, с. 9; 19, с. 6; 20, с. 8; 21, с. 13; 22, с. 9; 23, с. 7], процес [3, с. 209; 9, с. 26; 10, с. 1; 13, с. 269; 24, с. 6]. При цьому основними функціями управлінського обліку, на думку авторів, виступають функції планування і контролю.

На основі проведеного аналізу точок зору вчених-економістів запропоновано власне розуміння сутності поняття «управлінський облік»: управлінський облік – це система внутрішнього обліку і обробки інформації фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідною для виконання всіх функцій управління на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях, а саме: планування та прогнозування, оцінювання, регулювання, координації, мотивації, організації, обліку та контролю діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів в цілях підвищення ефективності поточних операцій в майбутньому (орієнтація на цілі підприємства).

Виходячи з того, що управлінський облік повинен базуватися на всіх функціях управління, необхідно це враховувати при його впровадженні / вдосконаленні на окремому підприємстві.

Загальну модель реалізації управлінського обліку пропонується здійснювати за етапами, що представлено на рис. 1.

Висновки

Місце управлінського обліку на підприємстві дуже особливе, оскільки він є сполучною ланкою між управлінням підприємством і обліковим процесом. У якому порядку здійснювати запропоновані етапи впровадження управлінського обліку – вирішує управлінський персонал конкретного підприємства залежно від цілей, які ставляться перед ними в певному періоді функціонування.

Детальний розгляд кожної функції управлінського обліку і її практична реалізація обумовлюють роботу в цій тематиці надалі.

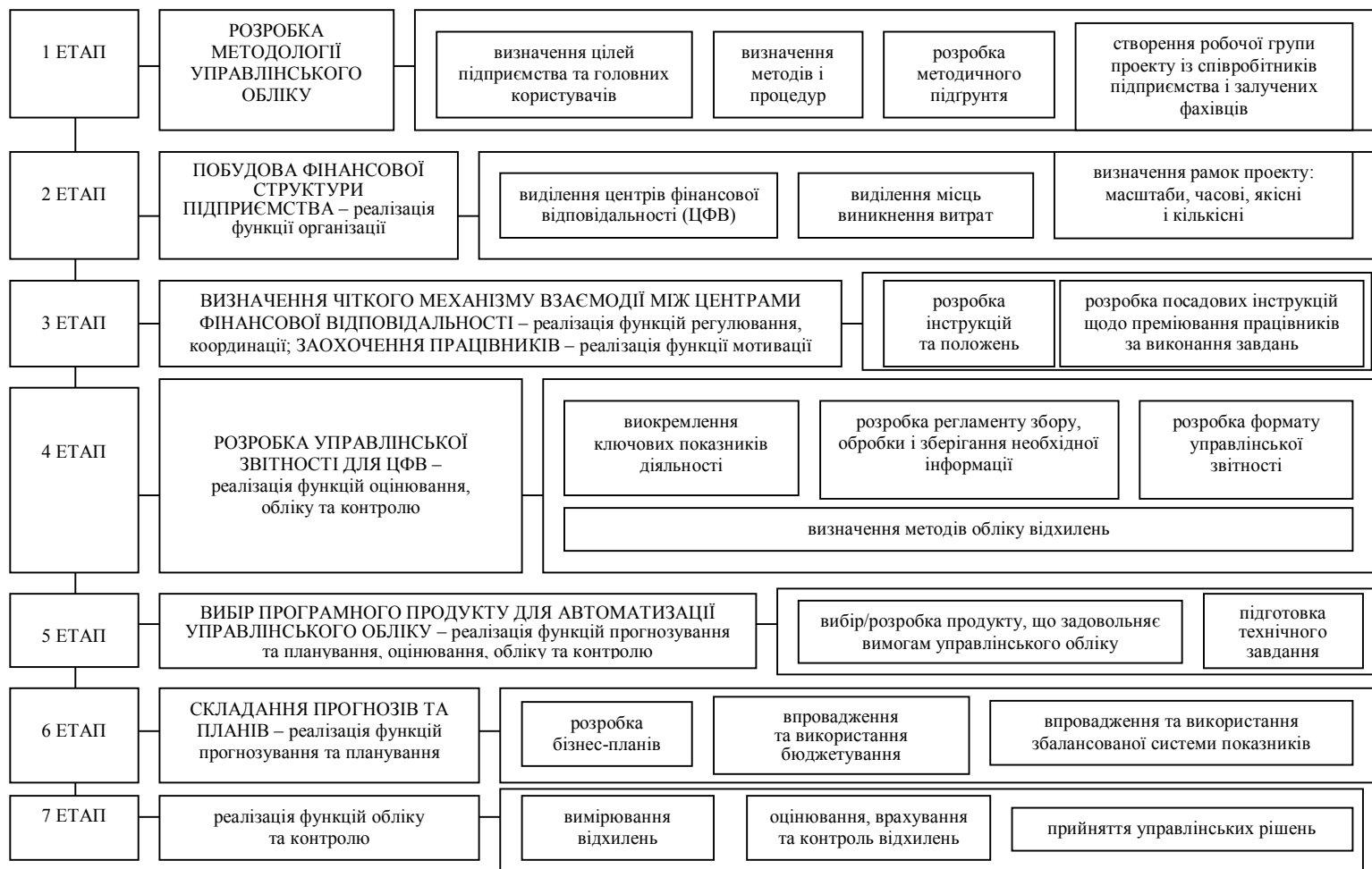


Рис. 1. Етапи впровадження / вдосконалення управлінського обліку на підприємстві

Література

1. Чумаченко, М.Г. Управлінський облік потребує підтримки [Текст] / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3 – 7.
2. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст]: учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
3. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: моногр. / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст.365) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – 25.01.2012 р.
5. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/143029/Управление>. – 25.01.2012 р.
6. Толковый словарь С.И. Ожегова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/255454>. – 25.01.2012 р.
7. Бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://enc-dic.com/buhg/Uchet-Upravlencheskij-7588.html>. – 25.01.2012 р.
8. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст]: пер. с англ. / А. Апчерч; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
9. Аткинсон, Э. Управленческий учет [Текст]: пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. – 3-е издание. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 879 с.
10. Атрилл, П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров [Текст] / П. Атрилл, Э. МакЛейни. – Днепропетровск: ООО «Баланс Клуб», 2003. – 600 с.
11. Garrison, R. Managerial Accountings [Text] / Homewood: BRI Irwin. – 1998. – 231 p.
12. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
13. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры [Текст]: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
14. Богатин, Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы [Текст] / Ю. . Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
15. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебное пособие / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 368 с.

16. Волкова, О.Н. *Управленческий учет [Текст]: учебник / О.Н. Волкова.* – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с.

17. Гарасим, П.М. *Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) [Текст] / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин.* – Тернопіль, 2003. – 522 с.

18. Карпова, Т.П. *Управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / Т.П. Карпова.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

19. Кондраков, Н.П. *Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова.* – М.: ИНФРА-М, 2003. – 368 с.

20. Лишиленко, О.В. *Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: навч. посібник / О.В. Лишиленко.* – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2006. – 254 с.

21. Мансуров, П.М. *Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / П.М. Мансуров.* – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.

22. Нападовська, Л.В. *Управлінський облік [Текст]: моногр. / Л.В. Нападовська.* – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

23. Палий, В.Ф. *Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий.* – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.

24. Просветов, Г.И. *Управленческий учет: Задачи и решения [Текст]: учеб.-метод. пособие / Г.И. Просветов.* – М.: Издательство РДЛ, 2006. – 272 с.

25. Сопко, В.В. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] / В.В. Сопко.* – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

Надійшла до редакції 1.02.2012

Рецензент: д-р екон. наук, проф. **О.М. Ястремська**, Харківський національний економічний університет, Харків.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

О.Н. Калинина, О.В. Каширина, С.В. Пислигина

В статье проведен анализ точек зрения отечественных и зарубежных ученых-экономистов относительно сущности понятия «управленческий учет». Выделены отличительные особенности управленческого учета и дискуссионные моменты на базе осуществленного анализа. Отмечено существование четырех основных подходов к пониманию сущности управленческого учета: управленческий учет как информация, подсистема уче-

та, система, процес. Предложена собственная трактовка понятия, особенностью которой является учет всех функций управления на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях. Представлены этапы внедрения/усовершенствования управленческого учета на предприятии.

Ключевые слова. управленческий учет, отличительные особенности управленческого учета и дискуссионные моменты, информация, система, процесс, подсистема учета, функции управленческого учета, этапы внедрения управленческого учета.

THEORETICAL BASES OF ADMINISTRATIVE ACCOUNT ON ENTERPRISE

O.N. Kalinina, O.V. Kashirina, S.V. Pisligina

In the article the analysis of points of view of home and foreign scientists-economists is conducted in relation to essence of concept "Administrative account". The distinctive features of administrative account and debatable moments are distinguished on the base of realizable analysis. Existence of four basic going is marked near understanding of essence of administrative account: administrative account as information, subsystem of account, system, process. Own interpretation of concept, the feature of which is an account of all functions of management on operative, tactical and strategic levels, is offered. The stages of introduction are presented/improvements of administrative account on an enterprise.

Keywords. administrative account, distinctive features of administrative account and debatable moments, information, system, process, subsystem of account, function of administrative account, stages of introduction administrative.

Калініна Ольга Миколаївна – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського «ХАІ», Харків.

Каширіна Ольга Вікторівна – канд. техн. наук, доцент кафедри фінансів, Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського «ХАІ», Харків.

Післігіна Сніжана Василівна – магістр кафедри фінансів факультету економіки і менеджменту, Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського «ХАІ», Харків.