

ідентифікації тенденцій риночної середі суб'єкту регіонального ринка юридических услуг, абстрактно-логіческого – для теоретических обобщеній і формулювання висновків.

Результати. Обосновано, що технологія PEST-аналіза (в модифікації «STEEPLE») являється найбільш адекватною при дослідженні макросереді формування і розвитку регіонального ринка юридических услуг. STEEPLE-аналіз включає визначення факторів зовнішньої середі регіонального ринка юридических услуг, встановлення причинно-слідственних зв'язей між окремими сегментами ринка юридических услуг, системою регіональних ринків і з ринками вищого рівня, прогноз тенденцій можливих змін на ринку, напрямлений вплива середових факторів і т.п. Встановлено, що процес STEEPLE-аналіза повинен здійснюватися на основі визначеної послідовності окремих етапів. Обосновано, що для збирання інформації про фактори зовнішньої середі суб'єкту регіонального ринка юридических услуг цілесобразно використання методів кабінетного дослідження і особистого інтерв'ю з топ-менеджментом суб'єкту ринка юридических услуг.

Научна новизна. Адаптована методика STEEPLE-аналіза для потреб регіонального ринка юридических услуг, яка дозволить визначити структурні сили, впливаючі на суб'єкт даного ринка, напрямлений їх вплива на стратегії юридическої фірми і на стратегії фірм-конкурентів. Описана специфіка кабінетного дослідження ринка юридических услуг.

Практическа значимість. Висновки отримані в результаті застосування технології STEEPLE-аналіза дозволять суб'єкту регіонального ринка юридических услуг визначити фактори макросереді, напрямлений їх вплива на стратегію організації і на стратегію її конкурентів. З допомогою PEST-аналіза і SWOT-аналіза юридическа фірма може подивитися на себе з боку і зовнішніх, і внутрішніх цільових аудиторій, зрозуміти, що їх цікавить сьогодні і що їм можна запропонувати в майбутньому.

Ключеві слова. Регіональний ринок юридических услуг, суб'єкт ринка юридических услуг, PEST-аналіз, STEEPLE-аналіз, кабінетні дослідження, фактори макросередовища, вторинна інформація.

УДК 657.1

*Матвійчук М.З.,
к.е.н., доцент,*

*Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,
Тернопільський національний економічний університет*

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Постановка проблеми. Системи обліку є головними компонентами інформаційних систем будь-якого підприємства. Вони накопичують, групують і узагальнюють фінансово-виробничу інформацію для керівництва та інших підрозділів підприємства. Управлінський облік базується на методиках, тісно пов'язаних з функціональними процесами в організації. Незважаючи на те, що на практиці, як правило, використовуються окремі елементи управлінського обліку, важливо, щоб ці елементи були об'єднані в єдину систему, орієнтовану на досягнення головного результату – підвищення якості управління підприємством.

Розвиток управлінського обліку в Україні лише в останні роки почав набувати ознак системності. Показовим є факт його розвитку в основному на тих підприємствах, які знаходяться у приватній власності. Розуміння потреби зміни інформаційного забезпечення управління, попри певні додаткові витрати на його вдосконалення та розвиток, виявилось більш актуальним і здатним оптимізувати загальні кінцеві результати діяльності. Поясненням цього виступає факт

переважної ефективності впровадження заходів, обґрунтованих на основі застосування даних системи управлінського обліку виробничо-фінансової діяльності підприємства.

Відповідно до цього, розвиток наукових досліджень щодо можливостей удосконалення інформаційної бази прийняття рішень щодо оптимізації процесів управління виробничо-фінансовою діяльністю є достатньо обґрунтованим і перспективним. Слід зазначити, що у розвинених країнах доцільність його застосування вже не викликає сумнівів, оскільки результати досліджень свідчать про значний вплив методології і практики управлінського обліку на підвищення результативних показників діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню формування особливостей функціонування управлінського обліку на підприємствах присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як І.В. Аверчева, А. Апчерча, М.А. Вахрушіна, В.П. Галенко, Р. Гаррісона, С.В. Голова, С.Г. Джойла, К. Друрі, Р. Ентоні, А. Зудиліна, В.Б. Івашкевича, Т.П. Карпової, В.Е. Керімова, О.В. Ковальової, Н.П. Кондракової, В.С. Леня, Л.В. Нападовської, Б. Нідлза, М.С. Пушкара, Б. Райана, Дж. Риса, С. Сатубалдіна, В.І. Стражева, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, А.Д. Шеремета та ін. Вони вважають, що управління виробничою діяльністю є складним і комплексним процесом. До того ж склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися в залежності від цілей управління. Тим часом будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, відповідає загальноприйнятим принципам.

Однак, незважаючи на наявність численних різноманітних розробок, питання ефективної організації управлінського обліку на підприємствах потребують подальшого наукового вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення підходів до визначення терміну “управлінський облік” і побудова структурної схеми послідовності його формування на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управлінський облік на більшості підприємствах не ведеться або перебуває у зародковому стані. В основному це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку в окремих галузях вітчизняної економіки, а також періодом його становлення та розвитку в вітчизняній практиці. Сьогодні вітчизняні підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції, відчувають потребу в організації дієвої системи управлінського обліку. Так, В.Е. Керімов звертає увагу, що на сучасному етапі розвитку економіки найважливішим завданням є вдосконалення системи управління виробництвом на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькулювання, аналізу та контролю. У цих умовах суттєво зростає роль управлінського обліку, що є необхідним інструментом у мобілізації всіх наявних резервів підвищення ефективності виробничо-господарської і фінансової діяльності підприємств [1].

В цих умовах особливого значення набуває система управлінського обліку. Ця система є органічною частиною системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує різних користувачів своєчасною, достатню та достовірною інформацією з питань діяльності господарюючого суб'єкта. Систему управлінського обліку кожне підприємство може створювати, виходячи тільки зі своїх цілей та перспектив розвитку. Використання системи управлінського обліку сприяє вдосконаленню всього процесу управління підприємством, створює реальні можливості для його оптимізації.

Під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних (тактичних) і прогнозних (стратегічних) управлінських рішень [2].

Основним чинником створення системи управлінського обліку є її економічна ефективність, значне перевищення доходів від її експлуатації над витратами, пов'язаними з її створенням і впровадженням. Управлінський облік – це система збору, обробки та надання інформації керівництву для прийняття останніми внутрішньовиробничих управлінських рішень. При цьому управлінський облік має відмінні ознаки від фінансового обліку, методи, прийоми, способи і принципи ведення. Сутність управлінського обліку полягає в інтегруванні системи

обліку витрат і доходів, нормуванні, плануванні, контролі та аналізі, систематизації інформації для оперативних управлінських рішень і координації проблем розвитку підприємства.

Предметом управлінського обліку є виробнича діяльність підприємства в цілому і його окремих структурних підрозділів. Об'єктом управлінського обліку виступають, з одного боку, матеріальні, трудові та фінансові ресурси підприємства, з іншого, безпосередньо сукупність господарських процесів та їх результати, що складають фінансово-господарську діяльність підприємства. Об'єкти управлінського обліку знаходять своє відображення в інформаційній системі підприємства за допомогою певних прийомів і способів, які разом утворюють метод управлінського обліку.

У класифікації систем управлінського обліку, наведених О.В. Ковальовою [3, с. 59], виходячи з виду діяльності, виділяються операційна, фінансова та інвестиційна системи управлінського обліку. На її думку, в рамках інвестиційної системи управлінського обліку обробляється інформація про інвестиційні ресурси, процеси і результати. Таке визначення інвестиційної системи управлінського обліку підприємства не відображає її особливостей. Для їх встановлення слід визначити цілі і завдання функціонування такої системи, її об'єкт і застосовувані методи.

У роботі І.В. Аверчева [4, с. 39-41] при розгляді видів управлінського обліку та звітності виділяють наступні критерії, що визначають види управлінського обліку: тимчасові горизонти управління; рівень завдань і мету власників; фазу розвитку бізнесу. Т.П. Карпова [5, с. 28-30] розглядає управлінський облік як підсистему бухгалтерського обліку та здійснює класифікацію об'єктів управлінського обліку за групами. Перша група об'єднує в якості об'єктів управлінського обліку виробничі ресурси, господарські процеси, доходи і витрати, структурні одиниці, що дозволяють локалізувати витрати і доходи за місцями їх виникнення. Друга група включає господарські операції, які об'єднані за такими видами діяльності: постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансово-збутова, організаційна. Третя група об'єктів управлінського обліку виступає, у вигляді показників, що характеризують результат господарських операцій. Аналіз зазначених об'єктів свідчить, що об'єкти, зазначені в різних групах, за своїм змістом є подібними. Наприклад, господарські процеси, які включені до першої групи, являють собою сукупність господарських операцій, що відносяться до другої групи. Характеристику таких операцій, безумовно, можна дати через сукупність показників. Але вони в цій класифікації відносяться до третьої групи об'єктів.

Низка авторів, Ю.А. Бабаєв [6], В.Б. Івашкевич [7], розглядають управлінський облік як інтегровану внутрігосподарську інформаційну систему, основною метою якої є інформаційно-аналітичне забезпечення менеджерів господарюючих суб'єктів про витрати і результати діяльності як підприємства в цілому, так і його окремих структурних підрозділів для прийняття ними оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. При цьому інвестиційна діяльність розглядається в сфері інтересів управлінців. Основна увага приділяється характеристиці етапів привабливості інвестиційних проектів. Завдання управлінського обліку полягає в тому, щоб визначити чи є передбачуване капіталовкладення ефективним, тобто вигідним для підприємства, а також який з варіантів можливих інвестицій для даного випадку є найбільш оптимальним. Необгрунтовано прирівнювати інвестиційну діяльність тільки до реалізації інвестиційних проектів. Це обмежує рамки об'єкта управлінського обліку.

На думку М.А. Вахрушина, принципи, зумовлені вимогами бухгалтерського обліку, встановлюють основні методологічні підходи до визначення сутності управлінського обліку [8]. Водночас особливості відображення інформації в його системі дають змогу дещо по іншому трактувати умови їх реалізації.

Отже, застосовувані принципи відіграють значну роль у функціонуванні управлінського обліку, ають змогу створити раціональну та економну систему планування, прогнозування виробничо-господарської діяльності сільськогосподарської діяльності і приймати правильні управлінські рішення на основі отриманої інформації.

Система управлінського обліку повинна бути побудована таким чином, щоб загальні завдання, що стоять перед управлінською системою підприємства, розподілялися між різними рівнями управління, де кожен менеджер несе свою частку відповідальності за рішення певної частини зазначених завдань; в той же час облікова система повинна забезпечувати спряженість і взаємозв'язок різних інформаційних потоків як основу для взаємодії всіх функцій управління (рис. 1).

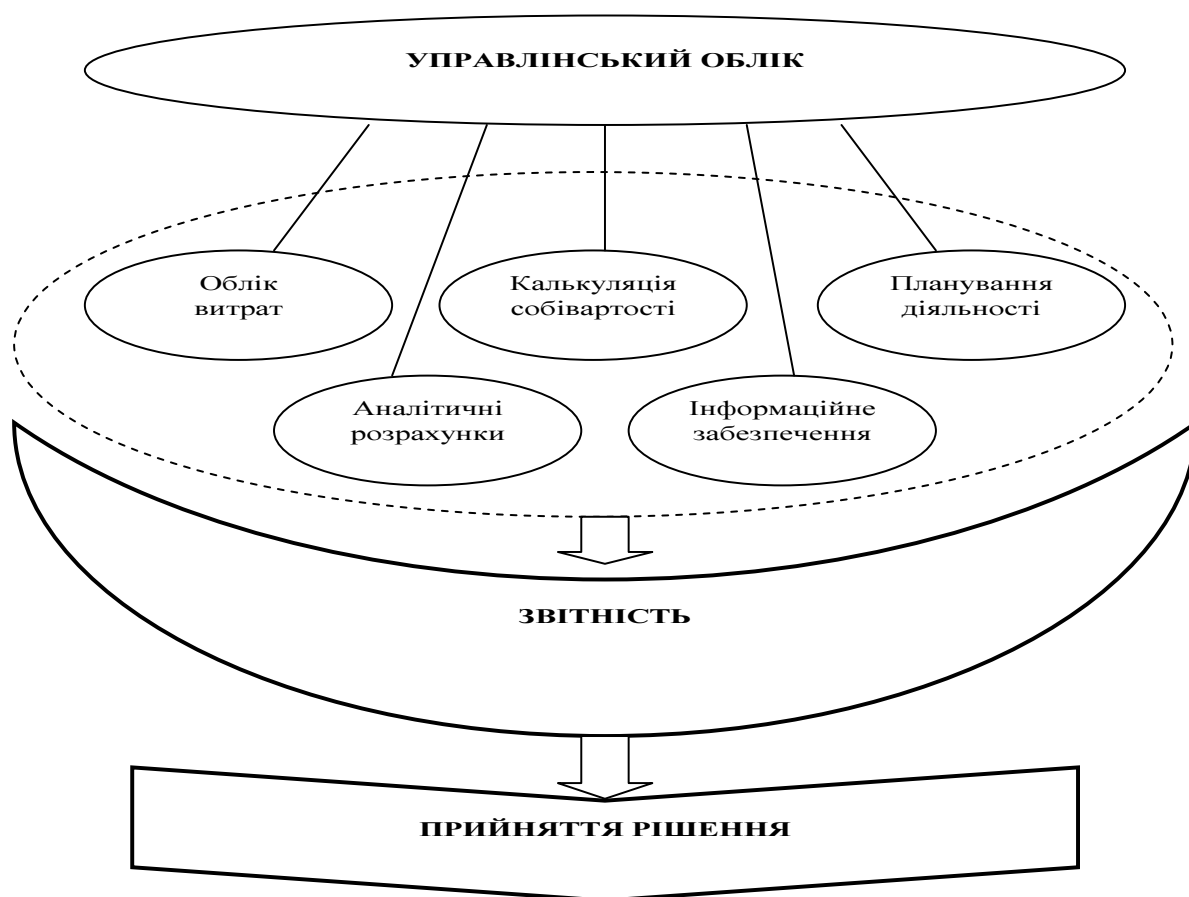


Рис. 1. Система управлінського обліку підприємства*

Джерело: авторська розробка

Організація управлінського обліку повинна забезпечувати розподіл загальних завдань, що стоять перед управлінським апаратом підприємства, між усіма рівнями управління таким чином, щоб кожен менеджер ніс свою частку відповідальності за рішення певної частини зазначених завдань; одночасно облікова система повинна забезпечувати взаємозв'язок різних інформаційних потоків як основу для взаємодії всіх функцій управління. Також управлінський облік має охоплювати систему управління діяльністю підприємства в цілому, включаючи: стратегічне управління (у тому числі стратегічне і оперативне планування діяльності, а також стратегічний аналіз); виробничий облік; розробку показників діяльності; формування управлінської звітності. У систему управлінського обліку окремі автори включають прогнозування внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства [9].

У країнах, що широко застосовують управлінський облік, на його основі формуються окремі підвиди управлінського обліку: виробничий облік, спрямований на обчислення калькуляції виробничої собівартості; аналітичний облік, спрямований на аналіз зовнішньої і внутрішньої інформації; маржинальний облік, що використовує директ – костинг; бюджетний (плановий) облік, орієнтований на формування системи бюджетування на підприємстві та організацію подальшого контролю за виконанням бюджету; стратегічний облік, орієнтований на контроль за виконанням стратегічних планів розвитку підприємства. Так, наприклад поява виробничого обліку пов'язано з розвитком управлінської школи бухгалтерського обліку, в основі якої лежить ідея про нездатність традиційної системи ведення балансу відобразити усе різноманіття і складність виробничого процесу.

Сьогодні вітчизняні підприємства мають можливість самостійно організувати систему управлінського обліку та бюджетування на своєму підприємстві. Для цього їм потрібна наявність:

- висококваліфікованого персоналу;
- чітке уявлення про джерела отримання прибутку і статті витрат підприємства;
- взаємозв'язок між відділами підприємства;

– чітке уявлення процесу подальшої інтеграції управлінської інформації в бухгалтерський облік.

Організація системи управлінського обліку пов'язана з цілою низкою складнощів, з якими стикаються управлінці. Основними проблемами впровадження управлінського обліку є:

– відсутність чітких стратегічних цілей – якщо цілі не визначені, це призводить до невірної визначення вирішуваних завдань;

– відсутність єдиної нормативної бази на підприємстві і єдиної термінології, що є особливо актуальним для великих організацій, в тому числі і для холдингів, коли відсутність єдиної облікової політики та використання різних методів, застосовуваних усередині холдингової групи, приводять до різних результатів;

– неправильний вибір менеджера проекту;

– постановка нереальних цілей і термінів, а також нечітке планування і документування проекту;

– відсутність дієвих механізмів контролю;

– недостовірність і несвоєчасність надання інформації (цей аспект безпосередньо пов'язаний з типом організаційної структури і масштабом діяльності).

Управлінський облік в цій системі розглядається як інструмент щодо забезпечення процесів ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової, виробничої, маркетингової та іншої інформації, необхідної керівництву підприємства для прийняття оперативних тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Розвиток практики діяльності підприємств призвело до використання в управлінських інформаційних системах нефінансових даних і якісних показників. Управлінський облік при цьому трактується як комплексна інформаційна система, що використовує дані трьох видів господарського обліку для оцінки одного досліджуваного об'єкта, причому дані управлінського обліку застосовуються в плануванні, аналізі, контролі та регулюванні.

Управлінський облік не регламентований законодавчо, тому у кожного вченого є свої підходи до розуміння і подання організації системи обліку на підприємстві залежно від того, що на погляд автора є найбільш пріоритетним при розгляді цього питання. Проте всі управлінці є одностайними в тому, що система управлінського обліку повинна подавати інформацію про діяльність підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки та подальші дослідження. Отже, можна зробити наступні висновки:

1) більшість підприємств в умовах ринкової економіки впроваджують управлінський облік, проте не повною мірою можуть використовувати всі управлінські технології;

2) розвиток управлінських технологій безпосередньо пов'язаний з розвитком і реалізацією систем управлінського обліку та бюджетування;

3) застосування методики реалізації системи управлінського обліку на основі впровадження бюджетування дозволить знизити витрати на отримання інформації для управлінських цілей, раціоналізувати роботу фінансової бухгалтерії, посилити контроль за виробничими витратами, оптимізувати систему оподаткування.

Таким чином, у перспективі, використання розробленої послідовності формування моделі управлінського обліку вимагає розробки номенклатур обліку та документообороту.

Бібліографічний список

1. Керимов В.Э. Управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2004. – 460 с.
2. Волошин Д.А. Проблемы организации систем управленческого учёта / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22. – С. 52–57.
3. Ковалева О.В. Методологические основы системы управленческого учета / О.В. Ковалева // Финансовые исследования. – 2001. – № 3. – С. 55-60.
4. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
6. Бухгалтерский учет: учеб. / Ю.А. Бабаев; под ред. Ю.А. Бабаева. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 392 с.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2004. – 618 с.

8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М.А. Вахрушина. – 6-е изд. доп. и перераб. – М. : Омега-Л., 2007. – 570 с.

9. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. – М. : Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с.

References

1. Kerimov, V.E. (2004), *Upravlencheskiy uchet* [Administrative account], textbook, Dashkov i Ko, Moscow, Russia, 460 p.

2. Voloshyn, D.A. (2006), "Problems of organization systems of administrative account", *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika*, no. 22, pp. 52-57.

3. Kovaleva, O.V. (2001), "Methodological foundations of administrative account system", *Finansovye issledovaniia*, no. 3, pp. 55-60.

4. Averchev, I.V. (2006), *Upravlencheskiy uchet i otchetnost* [Administrative account and reporting. Formulation and implementation], Vershina, Moscow, Russia, 512 p.

5. Karpova, T.P. (2004), *Upravlencheskiy uchet* [Administrative account], UNITI-DANA, Moscow, Russia, 351 p.

6. Babaev, Yu. A. (2006), *Bukhhalterskiy uchet* [Accounting], tutorial, TK Velbi, Prospekt, Moscow, Russia, 392 p.

7. Ivashkevich, V.B. (2004), *Bukhhalterskiy upravlencheskiy uchet* [Accounting administrative account], high school textbook, Ekonomist, Moscow, Russia, 618 p.

8. Vakhrushina, M.A. (2007), *Bukhhalterskiy upravlencheskiy uchet* [Accounting administrative account], textbook, Omega-L, Moscow, Russia, 570 p.

9. Averova, I.A. (2007), *Upravlencheskiy uchet* [Administrative account], Berator-pabliishing, Moscow, Russia, 324 p.

Матвійчук М.З. ОБЛІК ЗАПАСІВ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОПТИМІЗАЦІЇ

Мета. Метою статті є узагальнення підходів до визначення терміну "управлінський облік" і побудова структурної схеми послідовності його формування на підприємстві.

Методика дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних вчених з проблем впровадження управлінського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та облікової політики; програмні документи та постанови уряду з економічних питань; методичні матеріали.

При дослідженні використовувалися історичний та логічний методи, методи логічного аналізу, дедукції, індукції використані для дослідження змісту категорій "витрати" та "управлінський облік"; методи аналогії та системного підходу – для удосконалення класифікації витрат у системі управлінського обліку, уточнення його функцій та принципів організації. На основі системного підходу відображено місце управлінського обліку в інформаційній системі підприємства та його інструментарію в управлінні витратами.

Результати. За результатами дослідження запропоновані напрями номенклатури обліку та документообороту. Сформована модель управлінського обліку, як складова системи інформаційного забезпечення управління, котра включає в себе такі елементи: аналіз чинників зовнішнього середовища, оцінка існуючої практики інформаційного забезпечення управління, розробка критеріїв відображення показників.

Наукова новизна. Розглянуто організацію і функціонування системи управлінського обліку на підприємстві, визначена його роль у формуванні інформаційної бази для забезпечення ефективності діяльності підприємства, запропоновані напрями побудови ефективної організації системи управлінського обліку.

Практична значущість. Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованих у статті теоретичних та практичних розробок в діяльності підприємств.

Ключові слова: система обліку, витрати, доходи, управлінський облік, модель управлінського обліку.

Matviychuk M.Z. FORMATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING FOR ENTERPRISE

Purpose. The aim of the article is to summarize the approaches to the definition of the term "management accounting" and build the block diagram of the sequence of model formation on the company.

The Research Methodology. Theoretical and methodological basis of research are national scientists' works on the problems of management accounting introduction, laws and regulations on accounting and accounting policies, policy documents and government regulations on economic issues, training materials.

In the research historical and logical methods have been used, methods of logical analysis, deduction, induction have been used to investigate the content of the categories "costs" and "managerial accounting", methods of analogy and systems approach are to improve the classification of costs in the system of management accounting, clarify its functions and principles of the organization. On the basis of systematic approach the place of management accounting in the information system and its tools in the costs management have been reflected.

Findings. The results of the research can be considered to be the proposed directions of nomenclature records and workflow. The developed model of management accounting reserves, as part of an information security management system should include the following elements: analysis of environmental factors, assessment of the current situation of information security of inventory management, development of criteria for display indicators.

Originality. Consider the organization and functioning of management accounting in the company, determined its role in shaping the information base for the effectiveness of the company, proposed building an effective areas of management accounting system.

Practical value. The practical significance of the results is the ability to use the proposed in this article theoretical and practical developments in the activity of companies.

Key words: accounting system, expenses, revenues, management accounting, management accounting model.

Матвийчук М.З. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Цель. Целью статьи является обобщение подходов к определению термина "управленческий учет" и построение структурной схемы последовательности его формирования на предприятии.

Методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных ученых по проблемам внедрения управленческого учета, законодательные и нормативные акты по вопросам бухгалтерского учета и учетной политики; программные документы и постановления правительства по экономическим вопросам, методические материалы.

При исследовании использовались исторический и логический методы, методы логического анализа, дедукции, индукции использованы для исследования содержания категорий "расходы" и "управленческий учет", методы аналогии и системного подхода – для совершенствования классификации затрат в системе управленческого учета, уточнение его функций и принципов организации. На основе системного подхода отражено место управленческого учета в информационной системе предприятия и его инструментария в управлении затратами.

Результаты. По результатам исследования предложены направления номенклатуры учета и документооборота. Сложившаяся модель управленческого учета, как составляющая системы информационного обеспечения управления, которая включает в себя следующие элементы: анализ факторов внешней среды, оценка существующей практики информационного обеспечения управления, разработка критериев отражения показателей.

Научная новизна. Рассмотрены организация и функционирование системы управленческого учета на предприятии, определена его роль в формировании информационной базы для обеспечения эффективности деятельности предприятия, предложены направления построения эффективной организации системы управленческого учета.

Практическая значимость. Практическое значение исследования заключается в возможности использования предложенных в статье теоретических и практических разработок в деятельности предприятий.

Ключевые слова: система учета, расходы, доходы, управленческий учет, модель управленческого учета.