

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ

*Досліджено питання управлінського обліку в умовах диверсифікації. Визначено процес становлення управлінського обліку та розглянуто організацію управлінського обліку в умовах диверсифікації*

**Постановка проблеми.** Важливою практичною проблемою для підприємств України в умовах диверсифікації є організація управлінського обліку, що має здійснюватися залежно від ступеня централізації, специфіки діяльності, потреб управління та інших чинників.

**Стан вивчення проблеми.** Термін "управлінський облік" виник не так уже й давно – у 50-60-ті роки ХХ століття, і насамперед в англійських країнах. Остаточно професійна сфера сформувалася в 1972 році, коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила і затвердила стандарт професійних іспитів з управлінського обліку – Certificate of Management Accounting. В Україні термін "управлінський облік" прийшов набагато пізніше, вже в 1990-ті, разом з першими підручниками західних авторів, хоча сама діяльність, що входить до предмету управлінського обліку, була досить добре розвинена в умовах доринкової радянської економіки. Особливо широке поширення і глибоке пророблення мали методи обробки інформації про витрати виробничого підприємства і нормування. Роботу цю традиційно виконували планово-економічні відділи підприємств. Однак, на жаль, велика частина цього інформаційного обороту використовувалася лише з метою звітності перед вищими державними органами, але аж ніяк не для прийняття управлінських рішень на самому підприємстві. На відміну від плановиків радянського періоду, сучасний фахівець з управлінського обліку в умовах диверсифікації повинен не тільки освоїти вироблені десятиліттями методики, але й усвідомити основну мету своєї діяльності (це головне!), тобто надання інформації, придатної для прийняття управлінських рішень.

**Мета дослідження** – дослідити управлінський облік в умовах диверсифікації.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** За Соколовим Я.В., усередині ХХ сторіччя паралельно з традиційним бухгалтерським обліком у США сформувався облік управлінський, який відображав відносини на самому підприємстві.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Разом з тим, в цей же період почалась зворотна тенденція, пов'язана з інтеграцією галузевих курсів в єдиний курс бухгалтерського обліку, який поділився на дві частини – фінансову і управлінську бухгалтерії.

Процес становлення управлінського обліку чітко прослідкувався у двох напрямках – американському і європейському, провідну роль у якому відіграла німецька школа. Основною різницею між американським і європейським напрямками є те, що в англо-американській практиці фінансовий і управлінський облік (як дві гілки бухгалтерського обліку) існували незалежно один від одного, а в Німеччині торгова і виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали і розвивали одна одну.

Управлінський облік був створений інженерами і технологами, але отримав сучасну форму завдяки працям бухгалтера Роберта Ентоні, який, зокрема, обґрунтував відповідність обліку собівартості цілям управління. Останнє привело Р.Ентоні до висновку, що різна собівартість використовується для різних цілей, що одна і та ж собівартість не може обслуговувати всі цілі однаково добре. Такий підхід сприяв виникненню і розвитку трьох основних сучасних методів обліку витрат і калькулювання готової продукції: "стандарт-кост" (система обліку і калькулювання за нормативними витратами), "директ-кост" (система обліку і калькулювання за змінними витратами) і "ресібл-центри" (центри відповідальності).

Спроби розкрити проблему розвитку управлінського обліку привели до того, що хоч і були визначені основні події (відкриття), які збагатили систему обліку в різноманітних аспектах і дозволили встановити

послідовність подій, що суттєво вплинули на еволюцію управлінського обліку, однак не розкривали повністю сутності цієї проблеми.

Намагання систематизувати теоретичні розробки і практичний досвід відносно виникнення і розвитку системи управлінського обліку привели нас до висновку, що еволюція управлінського обліку тісно пов'язана з історією розвитку системи управління підприємств і їх структурних підрозділів.

Сучасний управлінський облік в умовах диверсифікації використовує не лише внутрішню, але й зовнішню інформацію, не лише фінансові, але й нефінансові показники, забезпечує потреби не лише виробництва, а й маркетингу та інших функцій бізнесу. За допомогою управлінського обліку в умовах диверсифікації здійснюється контроль і аналіз досягнення не лише поточних, але й довгострокових цілей. Управлінський облік в умовах диверсифікації забезпечує ефективність управлінської діяльності підприємств, їх конкурентоздатність і становище на ринку. Фінансовий облік, як частина інформаційної системи підприємства (в силу своєї специфіки) не здатний забезпечити управлінців необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Крім того, управлінські рішення ґрунтуються на плановій, нормативній, технологічній, технічній, аналітичній та інших видах інформації, яку і залучає управлінський облік з метою підготовки конкретної інформації для задоволення потреб управлінців в умовах диверсифікації.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) "Концепції управлінського обліку".

У цьому документі розглянуто чотири групи концепцій управлінського обліку:

- концепції, пов'язані з функцією;
- концепції, пов'язані з використанням результатів;
- концепції, пов'язані з процесом і технологією;
- концепції, пов'язані з потенціалом функції.

У сфері формування інформаційних ресурсів для цілей управління процесом диверсифікації діяльності, особливо таких його складових, як контроль та аналіз, особливо місце займає система обліку, що формується відповідно до норм Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік). У цьому законі наведено такі визначення:

– бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

– внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [2].

Дослідження, присвячене питанням управлінського обліку, здійснила Л.Нападовська [5], основним результатом роботи якої є розробка нового напрямку облікової науки в сучасний період – інтегрованого управлінського обліку.

З урахуванням термінології, наведеної у Законі про бухгалтерський облік, і праць попередників, сформульовано власне визначення управлінського обліку для формування інформації в умовах диверсифікації: управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою суб'єктів господарювання для планування, оцінки та внутрішнього контролю організації процесу диверсифікації діяльності з метою забезпечення

підзвітного використання активів (ресурсів).

Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2], підприємство має право самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій. Тобто з метою створення внутрішньогосподарського контролю підприємство використовує систему бухгалтерського обліку.

Стандартним визначенням диверсифікації (від лат. diversificatio – зміна, різноманіття) є таке: поширення господарської діяльності на нові сфери (розширення асортименту виробів, що виготовляються, видів наданих послуг, географічної сфери діяльності тощо), які можуть не мати прямого виробничого зв'язку або функціональної залежності від основної діяльності підприємства [3, с. 153].

У процесі реалізації плану (проекту диверсифікації діяльності суб'єкта господарювання) інформація про

фактичні показники відображається в обліку (управлінському, фінансовому), що є підґрунтям для здійснення контролю та аналізу. Результати, отримані при здійсненні контролю та аналізу процесу диверсифікації діяльності суб'єкта господарювання, використовуються для прийняття регулюючих управлінських рішень.

Дослідження практики планування, обліку, контролю та аналізу суб'єктів господарювання показали, що вони нерозривно пов'язані між собою, оскільки дані обліку, контролю та аналізу є базою для прийняття управлінських рішень щодо регулювання і супроводжують кожну фазу процесу планування.

Процеси планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання становлять замкнений цикл (рис. 1).

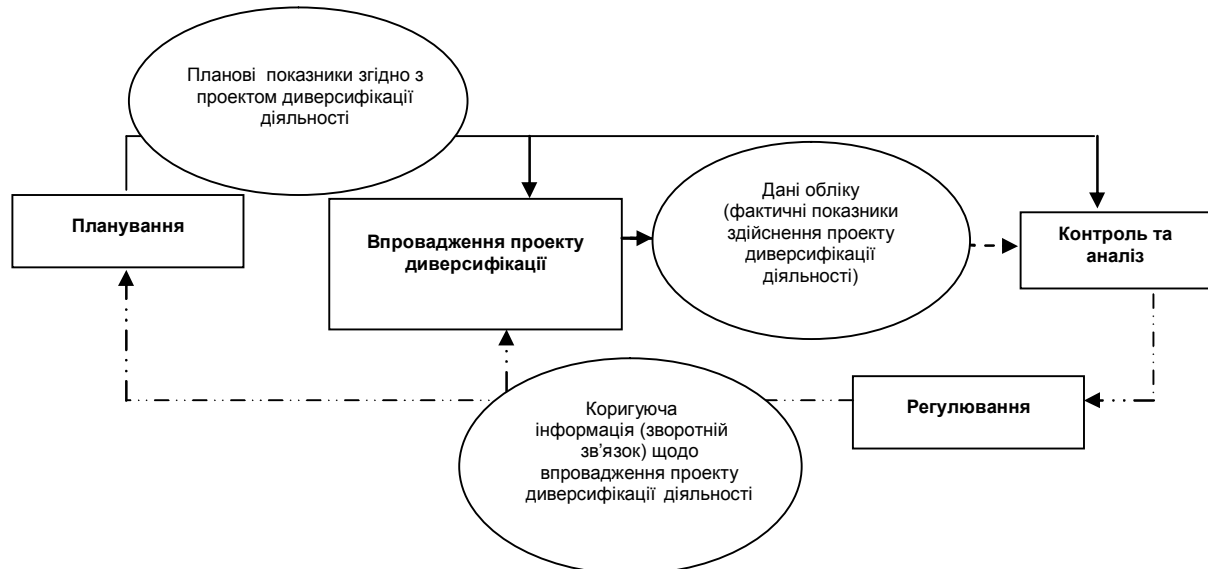


Рис. 1. Блок-схема циклу планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання процесу диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання

Для того, щоб здійснювати поточне управління, розробляти програми стратегічного управління, необхідно оцінити ситуацію на ринку стосовно попиту та пропозиції згідно з проектом диверсифікації та ресурси суб'єкта господарювання щодо впровадження цього проекту в діяльність. В основу такої оцінки має бути покладена система показників, за допомогою яких на підставі даних управлінського та фінансового обліку визначається конкурентоспроможність самого підприємства.

У процесі отримання інформації суб'єктами господарювання приділяється значна увага організації фінансового та управлінського обліку [1; 6; 7; 8; 9]. Для використання контрольно-аналітичною системою створюється інформація за розрізами згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності: МСБО 14 "Звітна інформація за сегментами" та МСФЗ 2 [4, с. 173].

Отже, в нормативних документах, що регулюють бухгалтерський облік, передбачено використання терміна "диверсифікація", але без визначення його сутності. Є також неузгодженості в тлумаченні термінів у нормативних документах з обліку і складання фінансової звітності та нормативно-правових актах з питань диверсифікації суб'єктів господарювання.

Ведення управлінського обліку, на відміну від ведення фінансового, не є обов'язковим для організації. Система управлінського обліку слугує тільки інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її впровадження в тій або іншій формі варто приймати виходячи з оцінки співвідношення витрат і вигод від її функціонування. Система управлінського обліку є ефективною, якщо вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на організацію та функціонування самої системи.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Визначено управлінський облік в умовах диверсифікації як систему інформаційного обміну в організації, призначену для прийняття управлінських рішень, конгруентних цілям всієї організації. У цьому визначенні йдеться в першу чергу про інформацію фінансового характеру, тому систему управлінського обліку можна вважати частиною загальної системи управління фінансами організації. Разом з тим обліково-управлінська служба забезпечує керівників на всіх рівнях і у всіх підсистемах організації інформацією, необхідною для здійснення їхньої діяльності відповідно до поставлених цілей. Таким чином, управлінський облік в умовах диверсифікації змістовно має бути організований як сукупність методів і процедур управління інформацією, а організаційно – як окрема частина фінансової служби організації.

#### Список використаної літератури:

1. А.с. 11510. Україна. Твір "Компакт-курс лекцій з курсу "Управлінський облік". Для студентів спеціальності 7.050.106 "Облік і аудит" заочної форми навчання / В.П. Бондар, М.Д. Корінко (Україна); заявл. 12.11.2004; опубл. 15.02.2005, Бюл. № 6. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365. 3. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент: [курс лекцій] / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова – М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 1999. – 288 с. 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; [пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

5. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.06.04. / Л.В. Нападовська. – К., 2002. – 30 с. 6. *Осадчий Ю.И.* Интеграция учетно-экономической информации в управлении торговлей / Ю. И. Осадчий // Совершенствование учета и экономического анализа в отраслях народного хозяйства. – К.: ЦСУ, 1978. – 38 с. 7. *Паламарчук Г.М.* Конкурентна політика в перехідній економіці / Г.М. Паламарчук // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 3-4. – С. 20-25. 8. *Пилипенко І.І.* Модифікація систем обліку та аудиту в умовах глобалізації економіки / І.І. Пилипенко, В.О. Шевчук, Л.В. Нападовська // Вісник Житомирського держ. технол. ун-ту: Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 123-130. 9. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

ПРЕДКО І.Ю. – аспірант Державної академії статистики, обліку та аудиту, викладач Коледжу ресторанного господарства Національного університету харчових технологій

