

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ ТА МОЖЛИВОСТІ ПОГЛИБЛЕННЯ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ
ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ З ІНШИМИ ФУНКЦІЯМИ УПРАВЛІННЯ ПРОЦЕСАМИ
СФЕРИ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Наведено власне бачення щодо проблем: виокремлення та протиставлення логістики, корпоративного, стратегічного, антикризового менеджментів, внутрішньовиробничого господарського, як альтернативи цілісної системи управління; поділу обліку на фінансовий і управлінський

Постановка проблеми. У загальному вигляді проблема полягає в тому, що організаційна розосередженість взаємопов'язаних у просторі й часі функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання ускладнює управління економічними процесами, які відбуваються в основних сферах діяльності великого промислового підприємства, породжує "розсіювання" відповідальності, неузгодженість дій, дублювання функцій, недостатність інформації тощо. Усе це знижує можливості обґрунтовано і своєчасно приймати управлінські рішення, послаблює систему управління в багатьох напрямках її функціонування з усіма наслідками, що випливають із цього [5, с. 17].

Актуальність проблеми різко зростає, оскільки протягом останнього часу в літературі активно тиражують західні підходи та концепції, що становлять альтернативу цілісній системі управління і багато в чому не узгоджені з вітчизняними напрацюваннями, практикою, нашою ментальністю, більше того, містять ряд спірних положень і невіршених питань.

Стан вивчення проблеми. У науковій літературі останнього десятиріччя сформувалися деякі нові напрямки, базовані на некритичному перенесенні в нашу дійсність закордонних ідей та підходів, зокрема: логістики; численних менеджментів – корпоративного, стратегічного, антикризового; внутрішньовиробничого господарського; управлінського обліку.

Кожен із них хоча відкрито й не відкидає управління як науку і механізм впливу на процеси, що відбуваються у підприємстві, але претендує на власну науку, принаймні має в полі дослідження і конструювання функцій та організаційну структуру управління. Таким чином, є спроби впровадження альтернатив класичній системі управління, які так або інакше, але потребують адекватних облікових рішень в умовах вибору пріоритетних альтернатив.

Мета дослідження. Ми у цій роботі не маємо на меті "розставити всі крапки над і" та претендувати на безапеляційність наших тлумачень, а намагаємося висловити власне бачення щодо проблем: виокремлення та протиставлення логістики, корпоративного, стратегічного, антикризового менеджментів, внутрішньовиробничого господарського, як альтернативи цілісної системи управління; поділу обліку на фінансовий і управлінський. При цьому нами буде використано критичний аналіз, отримані результати дослідників-попередників і власні досвід та судження щодо означеної проблематики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Протягом останнього часу почастишали спроби тлумачення концепцій управління – корпоративного, стратегічного, антикризового – як окремих видів управління, близьких до альтернативних. Першу спробу критичного аналізу таких аргументів зроблено у праці [2, с. 30-33], ми ж продовжимо розгляд цих ідей та спробуємо довести, що наведені концепції – це лише певні аспекти проектування, функціонування й удосконалення цілісної системи управління в її загальному розумінні. Дискусію про існування і потребу управлінського обліку в Україні, яку розпочали ще в 2001 р. у фаховій пресі І. Білоусова, О. Бородкін, Л. Гнилицька, Л. Нападівська, О. Петрик, загострили у 2003 р. Б. Валуєв, А. Загородній, Г. Партин, В. Ластовецький, М. Чумаченко, триває вона й досі, про що свідчить значна кількість дисертаційних робіт, автори яких претендують на здобуття наукових ступенів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Окремі вчені наполегливо обґрунтовують підхід, що, по суті, протиставляє логістику управлінню. Критичний аналіз і аргументи щодо хибності цих поглядів ми навели в нашій статті [10].

Та й Є.В. Крикавський, один із фундаторів дослідження проблем логістики, підкреслив, що оптимальне управління потоками на основі теорії логістики чи без неї – це завжди управління, яке проявляється в його функціях [9, с. 10].

Розширення приватного сектору власності, підвищення його значущості в економіці та вирішення пов'язаних із цим проблем слугували підґрунтям для виникнення і перенесення закордонних ідей принципово нової системи управління – корпоративної. У вітчизняній літературі *корпоративне управління* визначають як процес регулювання власником своїх корпоративних прав, у якому головною метою є отримання частини прибутку у формі дивідендів, а функції управління відокремлені від власності [7, с. 97-98].

У концепції корпоративного управління розрізняють три напрямки. Перший подають у вигляді концепції реінженірінга, яка характерна докорінною організаційно-структурною перебудовою підприємства на нових інформаційних і технологічних основах, що передбачає розробку і реалізацію методів комплексного оживлення управлінської діяльності, реконструкцію всіх без винятку бізнес-процесів. Другий напрямок представлено концепцією внутрішніх ринків, тобто перенесенням ринкових відносин у внутрішнє ділове середовище підприємства, що призводить до автономізації окремих структурних підрозділів, які беруть участь у внутрішньо- і міжфірмовому обороті й об'єднуються єдиними інформаційними мережами та фінансовими системами, створюючи так названі віртуальні корпорації. Третій – концепція альянсів, котра базована на асоціативних формах організації управління і передбачає створення організаційних ієрархій, що контролюють процеси, але мають як загальні, так і специфічні цілі та інтереси. Це не лише так звані горизонтальні корпорації, а й стратегічно пов'язані об'єднання корпорацій, холдингів, фінансово-промислових груп тощо.

У жодному разі не ставлячи під сумнів визначальний вплив корпоративного сектору на можливості розвитку економіки і необхідність удосконалення організаційних форм та методів управління великими корпоративними утвореннями, в роботі [2, с. 30-31], з чим і ми погоджуємося, вказано деякі бачення, що дають змогу вважати спірними ті підстави, відповідно яким корпоративне управління ставлять в один ряд із управлінням звичайним, можливо, навіть, у чомусь воно стає йому альтернативою.

По-перше, звичайно, що концепція реінженірінга спрямована на розвиток системи управління корпораціями, але цей напрямок діяльності є актуальним для всіх без винятку підприємств, які мають складну структуру виробництва і управління. Отже, з цього випливає, що реінженірінг як один із напрямків діяльності не відокремлює управління корпораціями в окремий вид, не слугить підставою для виведення його в один ряд зі звичайним управлінням у широкому його розумінні.

По-друге, концепція внутрішніх ринків, що передбачає перенесення ринкових відносин у сферу внутрішнього управління підприємством, також не є прерогативою корпорацій. Використання механізму товарно-грошових відносин усередині промислових підприємств було впроваджено у Радянському Союзі ще на початку ХХ століття, й під назвою внутрішньовиробничого господарського його двічі насаджували, але воно природно відторгалось. Про хибність ідей та аргументів цього підходу в цілому та прихильників концепції внутрішніх ринків зокрема йтиметься далі.

По-третє, концепція альянсів справді вносить суттєві зміни в організаційні форми й звичні методи управління. Формування таких абсолютно нових для нашої економіки об'єктів управління, як власність акціонерів, їх права, можливість купівлі-продажу акцій тощо, призвело до змін в організаційній структурі управління підприємствами – створення вищого органу управління у формі загальних зборів акціонерів, спостережної ради, правління, ревізійної комісії. Проте з цього не випливає, що вони є чимось винятковим і виходять за межі об'єктивно існуючих законів управління. Ці об'єкти становлять одну з форм прояву загального для всіх систем закону, згідно з яким різноманітність складної в управлінні системи обумовлює необхідність використання адекватної за складністю управляючої системи. Отже, нема підстав розглядати концепцію альянсів не як окремих випадків управління складною системою, а як альтернативу цілісної системи управління.

По-четверте, управління як процес – це вплив на об'єкт із метою досягнення поставлених перед ним цілей. Об'єктом може бути корпорація як сукупність юридично та економічно самостійних організацій, окреме чи дочірнє підприємство, цех, відділ, бригада, сукупні процеси тощо. Отже, наведені аргументи дають підстави стверджувати, що не про корпоративне управління як окремий його вид управління може йти мова, а про управління як цілісну систему, об'єктом котрого, в даному випадку, виступає корпорація.

Стратегічне управління – це таке управління організацією, яке спирається на людський потенціал як основу організації, орієнтує виробничу діяльність на запити споживачів, гнучко реагує та здійснює своєчасні зміни в організації, котрі відповідають виклику з боку оточення і сприяють досягненню конкретних переваг, що сукупно дає можливість організації виживати у довготерміновій перспективі, досягаючи при цьому своїх цілей [6, с. 30-32].

В існуванні стратегічного управління як альтернативи цілісної системи управління та виокремленні його у самостійний вид управління ми вбачаємо деякі спірні й необґрунтовані положення.

1. Існування в практиці різних типів стратегічної поведінки – природного та підприємницького – потребує суттєво відмінних організаційних структур. Це первісне положення концепції стратегічного управління. Природний стиль організаційної поведінки – нестратегічне управління, характерне тим, що реакція на зміни відбувається постфактум: дії починаються, коли необхідність змін стала явною. Рішення спрямовані на мінімізацію змін, пошук альтернатив здійснюють поступово і приймають перше задовільне рішення. Підприємницький стиль – стратегічне управління, має інше відношення до змін: замість того, щоби гальмувати та мінімізувати зміни, організація прямує до неперервних змін досягнутого стану.

Слабким вважаємо аргумент, що існування природних і підприємницьких організацій із різними стилями поведінки є підставою для виділення стратегічного управління як самостійного його виду, протиставлення його цілісній системі управління. Адже в усіх випадках необхідно орієнтуватись на підприємства, що ведуть господарську діяльність і ставлять за мету посилити свої позиції та вижити, тому вони залежно від обставин можуть застосовувати різні елементи управління.

2. Іншим ключовим положенням є чітке відокремлення стратегічного управління від оперативного, як двох абсолютно різних типів управління.

Принципова помилка прихильників цієї концепції – поділ управління на стратегічне й оперативне, тим більше, абсолютна відмова при цьому від поточного управління. Стратегічне управління тому й стратегічне, що воно здебільшого починається і практично закінчується розробленням концептуальних рішень. Їх реалізацію й усе, що з ними пов'язано, здійснюють у режимах поточного та оперативного управління, адже саме в оперативному режимі ведуть оперативно-календарне планування, облік, контроль, аналіз і регулювання. Саме в поточному режимі здійснюють

управління процесами, й роблять це не в стратегічному режимі, а в доволі короткі проміжки часу. Рішення стратегічного значення реалізують не відразу, а поступово, плановірно, у повсякденній діяльності.

3. Те, як пропагандисти ідей стратегічного управління поділяють кінцевий продукт діяльності, також викликає сумніви. Зокрема, зазначають, що для стратегічного управління кінцевим продуктом діяльності є, по-перше, потенціал для досягнення цілей підприємства в майбутньому, а по-друге, його структура і зміни, що забезпечують чутливість до змін у зовнішніх умовах. А кінцевий продукт оперативної діяльності – поставка товарів і послуг споживачам за певну винагороду.

Проте насправді кінцевим продуктом є, як ми вважаємо, не потенціал для досягнення цілей, а реальний економічний результат, ефект, що дає змогу сьогодні створювати потенціал, достатній для майбутнього розвитку підприємства.

4. Прихильники цієї ідеї підкреслюють, що у стратегічному управлінні головні передумови успіху діяльності необхідно вишукувати не всередині підприємства, а ззовні нього, тобто успіх його діяльності пов'язують із тим, наскільки вдало воно пристосовується до оточення, чи вміє помітити загрози існуванню, чи стійке до впливів зовнішнього середовища, чи зможе отримати максимум вигод із можливостей, що існують.

Із цим важко погодитись. Ефективна адаптація підприємства до умов зовнішнього середовища, не кажучи вже про реальні економічні досягнення, є також результатом власних зусиль підприємства, отже, ми знову маємо справу з підміною понять.

На сучасному етапі розвитку економічної думки *антикризове управління* визначають як систему управління підприємством, що має комплексний характер і спрямована на попередження чи усунення несприятливих для бізнесу явищ [1, с. 6-7].

Ми повністю підтримуємо цю точку зору, оскільки вона є правильною за змістом і спростовує різного роду підходи, автори яких розглядають у значенні механізму антикризового управління процедури реструктуризації підприємства щодо ринкових умов чи створення системи протидії банкрутству, що поєднує цілі та принципи, організаційну структуру, методичне й нормативне забезпечення, діагностику підприємства, соціальний захист, підготовку кадрів. І в цьому разі відбувається підміна понять, коли у значенні антикризового розуміють управління кризовими ситуаціями, яке починається лише тоді, коли "поїзд уже пішов".

Вважаємо, що такого поняття, як "антикризове управління" не повинно бути. На підтвердження цього у нас є два докази. Перший полягає в тому, що коли говорити про антикризове управління, то виникає сумнів щодо існування звичайного управління в його стратегічному, поточному і оперативному режимах, і виходить, що все інше управління є "кризове", й підприємство відразу має прогнозувати свою діяльність лише як уникнення криз, а це є безглуздом. Другий – якщо механізм управління вводять у дію, лише передбачаючи кризу чи на стадії її реального виникнення, то це вже механізм не антикризового, а кризового управління, тобто процедура банкрутства. Отже, існування антикризового управління як альтернативи цілісної системи управління не підтверджено аргументами, і його прихильники не повинні поширювати ідей саме в цьому напрямку.

Концепція *внутрішньовиробничого госпрозрахунку*, яку протягом останнього часу почали активно пропагувати, під назвами концепції внутрішніх ринків, комерційного розрахунку, не враховує досвіду минулих своїх провалів, і нині прихильники цієї концепції підштовхують її на третє коло розвитку.

У 1930-1932 рр. уперше спробували використати механізм товарно-грошових відносин, коли виробничі підрозділи «купували» за внутрішні розрахунково-товарні чеки матеріали, паливо та інші ресурси й отримували чеки за деталі і напівфабрикати, які «реалізовували» у наступні технологічні переділи. Помилковість цього підходу була настільки очевидною, що "ринку" усередині підприємств дуже швидко ліквідували. Аналогічний експеримент повторили у період так званої Косигінської реформи в 1965-1972 рр., коли роботу виробничих підрозділів почали

планувати й оцінювати за показниками реалізації, прибутку, рентабельності, тобто за показниками діяльності підприємства в цілому, які для цехів визначали на основі внутрішньозаводських умовно-розрахункових цін, що коштувало країні величезних сил та коштів, було визнано невдалим і у 1972 р. припинено само собою.

Сьогодні деякі науковці знову звертаються до необхідності застосування трансфертних цін і маржинального доходу, що є вже третьою спробою, оскільки досвід минулого не завжди є повчальним і сприяє уникненню помилок, що допустили попередники у різні періоди спалахів економічної думки. Помилка в тому, що в галузі внутрішнього управління окремими підприємствами корпорації необґрунтовано переносять трансфертні ціни, маржинальний дохід, прибуток сегментів діяльності та центрів відповідальності – тобто, всі елементи товарно-грошового механізму, що створюють для підприємства ілюзію ринкових відносин і не можуть бути альтернативою цілісної системи управління.

Отже, ці нові напрями не є предметом нашого дослідження, тому що вони перебувають у полі інтересів іншої наукової спеціальності й потребують самостійних, спеціальних досліджень.

У даному разі вони тільки позначені й поверхнево розглянуті з метою усвідомлення доцільних пов'язаних із ними рішень у системі бухгалтерського обліку, рішень, щодо яких можуть виникати потреби глибшого опрацювання з точки зору як усієї системи управління, так і обліку зокрема.

Концепція управлінського обліку має безпосереднє відношення до господарського обліку, зокрема бухгалтерського.

У ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8] управлінський (внутрішньогосподарський) облік визначено як систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. А фінансовий (бухгалтерський) облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

На наш погляд, щодо поділу обліку на управлінський і фінансовий, доцільно зробити деякі підсумки.

Плідною є ключова ідея управлінського обліку: прагнення розв'язати одвічну проблему неузгодженості організаційних форм і "технологічних" процесів, що становлять зміст та спрямованість функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання, прагнення створити таку систему управління (не обліку, а саме управління), яка здатна подолати існуючий розрив у просторі й часі.

Цілоком обґрунтовані рішення щодо доцільності організаційного поєднання всього спектру функцій передбачали насамперед підміну понять. Система управління, як сукупність функцій, отримала назву управлінського обліку. Це відразу наткнулось на незгоду, тому що одна справа – зміст функцій, зовсім інша – де їх виконуватимуть. Було без варіантів визначено, що всі функції необхідно зосередити в бухгалтерії, тобто зробити її центром управління. Теоретично виникло протиріччя між традиційною системою управління і бухгалтерією, їх протиставлення, що посилює гостроту проблеми.

Штучний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський практично нічого не змінив на практиці, проте в дисертаційних роботах триває активний пошук їх розмежування, який, однак, поки що не дав бажаних результатів.

Разом з тим нечіткість термінології і недостатність опрацювання проблеми в рамках управлінського обліку не означає, що нема практичних можливостей для зосередження функцій. Їх на малих підприємствах у будь-якому разі виконують в бухгалтерії, на великих і середніх таку можливість буде розглянуто в наступному нижче.

Природній компроміс між управлінським обліком і традиційною системою управління може бути досягнутий шляхом поєднання централізованої та децентралізованої форм обліку (і планування).

У радянські часи в промисловості у цілому й на хлібопекарних підприємствах зокрема пріоритетним напрямком організаційної побудови облікового апарату була централізація бухгалтерського обліку. Це проявлялось у переважному використанні централізованих форм організації обліку, базованих на максимально можливому зосередженні в центральному апараті всіх робіт, концентрації облікового персоналу, створенні в автоматизованих системах управління комплексної підсистеми бухгалтерського обліку, що поєднувала всі без винятку облікові завдання. Проте практично не було досліджено вплив централізації обліку на можливості його взаємодії з функціями планування, контролю, регулювання, економічного аналізу [3, с. 66].

Як відомо, є дві форми організації бухгалтерського обліку – централізована і децентралізована.

Централізація обліку характерна практичною відсутністю облікового апарату в цехах та на виробництвах і має дві суттєві відмінності від інших форм. По-перше, досягають максимально можливого зосередження облікового персоналу в головній бухгалтерії. В цих умовах усю роботу зі складання, оформлення і передавання первинних документів до бухгалтерії перекладають на майстрів, технологів, інших спеціалістів цехів. По-друге, в головній бухгалтерії підприємства виконують увесь комплекс облікових робіт – від перевірки первинних документів до складання балансу.

Централізації обліку за групами однорідних підприємств у радянські часи досягали, створюючи галузеві централізовані бухгалтерії.

У загальному централізація обліку ґрунтована на достатньо плідній ідеї раціонального використання робочого часу апарату управління і зменшенні витрат на його утримання. Концентрація сил на основних ланках роботи, продуманий розподіл функцій, узгодження дій структурних підрозділів головної бухгалтерії, широка автоматизація обліку – це ті основні шляхи, які, на думку прихильників централізації сприяють підвищенню ефективності використання облікового персоналу і природного в цих умовах здешевлення праці [3, с. 67-68].

Прихильники ідей централізації обліку висловлювали об'єктивні аргументи на її користь, а саме:

- централізація обліку усуває можливість використання бухгалтерів для різного роду невластивих їм робіт. Виведення бухгалтерів із адміністративного підпорядкування начальників цехів дає змогу використання їх безпосередньо в апараті головного бухгалтера лише за прямим призначенням;

- централізація сприяє впровадженню прогресивних форм і методів обліку;

- зосередження персоналу допомагає ширше впроваджувати систему розподілу праці за функціональним принципом, раціонально визначити обов'язки бухгалтерів і, як результат, досягати вищої продуктивності праці;

- в адміністративному і методичному значеннях усі працівники обліку підпорядковані головному бухгалтерові, що сприяє організації єдиного для всього підприємства раціонального документообороту;

- централізація підвищує оперативність і достовірність обліку, посилює його контрольні функції;

- вона забезпечує розкриття показників роботи цехів та інших структурних підрозділів підприємства, сприяє поглибленню аналізу виробничої та фінансово-господарської діяльності;

- в умовах централізації розширюються можливості спеціалізації бухгалтерського персоналу і у зв'язку з цим підвищується його кваліфікація;

- централізація сприяє ефективному використанню обчислювальної техніки;

- в централізованих бухгалтеріях суттєво змінюється характер і зміст діяльності бухгалтерського персоналу, тобто зменшується питома вага суто технічних, рутинних робіт, а головне місце займають функції організації оперативної інформації, контролю, аналізу;

- централізація створює умови для скорочення чисельності персоналу і зниження витрат на ведення обліку тощо.

По-перше, можливість впровадження прогресивних форм і методів обліку в методологічному та організаційному значеннях не залежать від рівня його централізації.

Можливості впровадження оперативно-бухгалтерського методу обліку запасів та прогресивних методик розподілу транспортно-заготівельних витрат абсолютно не залежать від того, перебувають бухгалтери у структурних підрозділах підприємств чи зосереджені в головній бухгалтерії.

Наприклад, повну первісну вартість запасів можна формувати безпосередньо на місці їх приймання, тобто на складі (це є складовою децентралізації), а не лише в центральній бухгалтерії. При цьому зменшується ризик невиключення деяких видів витрат, що мають безпосередньо формувати їх первісну вартість, адже при надходженні кількох видів товарно-матеріальних цінностей значно легше проконтролювати, які саме запаси доставив цей автомобіль, і яку суму необхідно включати до первісної вартості саме цих ТМЦ за статтею транспортно-заготівельних витрат. Чіткіше й обґрунтованіше це можна здійснити і задокументувати саме на місці їх розвантаження, а не очікувати, доки інформація про це надійде до центральної бухгалтерії.

Також виявляти й належним чином оформляти можливі відхилення за кількістю і матеріальним виразом запасів, що реально надійшли на підприємство, та тією інформацією, яка зазначена у документах постачальника, краще безпосередньо на місцях їх розвантаження.

По-друге, побудова раціональної системи документообороту в широкому розумінні цього завдання пов'язана як із вибором найкоротших шляхів просування первинної документації від місця її створення до місць опрацювання, так і з визначенням змісту й центрів використання результатної інформації та зі встановленням найкоротших шляхів передачі результативної інформації до центрів її використання.

В умовах застосування традиційних способів обробки і використання централізованої форми організації обліку документооборот будують за такою схемою: передача первинних документів зі складів і цехів до головної бухгалтерії – передача результатної інформації з головної бухгалтерії до цехів, відділів, служб.

Децентралізація обліку спрощує схему просування інформації. Наприклад, у системі "склад – відділ матеріально-технічного забезпечення – головна бухгалтерія" може бути прийнята така послідовність формування, використання і передачі облікової інформації: передача первинних документів зі складів до відділу матеріально-технічного забезпечення – бухгалтерське групування первинних документів і використання результатної інформації у відділі матеріально-технічного забезпечення – передача відповідних журналів-ордерів, відомостей та інших реєстрів із відділу матеріально-технічного забезпечення до головної бухгалтерії. В наведеному прикладі розглянуті шляхи просування первинної і результативної інформації є найкоротшими й тому єдино прийнятними для всіх форм організації обліку.

По-третє, централізація обліку не підвищує його оперативних можливостей. У системі "склад – відділ матеріально-технічного забезпечення – головна бухгалтерія", що функціонує в умовах використання традиційних способів обробки даних і централізації обліку, період отримання результативної оперативної інформації значно більший, ніж на тих підприємствах, де облік децентралізований, а бухгалтерський апарат наближений до місць оперативного управління виробничими процесами. І звичайно ж, керівник відділу постачання оперативніше вирішує питання контролю та регулювання основних аспектів постачальницької діяльності, якщо в системі "склад – відділ матеріально-технічного забезпечення – головна бухгалтерія" бухгалтерський облік ведуть у відділі матеріально-технічного забезпечення і будують на принципах органічного зв'язку з оперативним обліком.

В автоматизованому режимі опрацювання облікової інформації практично нема проблеми її отримання у ті терміни, які необхідні для своєчасного здійснення контролю і регулювання відхилень. Форми організації обліку не мають, у даному випадку, ніякого значення, все

залежить від того, наскільки продумано побудована загальна схема документообороту, що передбачає не лише найкоротші шляхи просування первинних даних, а й доцільне використання результативної інформації за часом, обсягом тощо.

По-четверте, достовірність даних обліку практично не залежить від рівня його централізації. В будь-яких організаційних формах однаково сумлінне використання бухгалтерами всіх елементів методу бухгалтерського обліку завжди приводить до побудови однаково достовірних облікових моделей.

В умовах автоматизованого опрацювання облікової інформації її достовірність значною мірою залежить від кваліфікації і ставлення до справи бухгалтерів та програмістів, які вирішують це завдання разом без зв'язку з формами організації обліку.

По-п'яте, досить суперечливою є думка, що централізація обліку сприяє підвищенню кваліфікації бухгалтерів. Практика розподілу праці, що об'єктивно склалася, призводить до спеціалізації бухгалтерів на окремих ділянках облікової роботи. Одна група спеціалістів головної бухгалтерії веде облік руху матеріалів, інша – облік розрахунків із заробітної плати, третя – облік виробництва. На цій своїй вузькій ділянці роботи бухгалтери набувають протягом тривалого часу хороші навички, стають спеціалістами, які знають доручену справу в деталях. Але разом з тим поступово втрачають набуті знання у всіх інших галузях загального облікового процесу, і, на жаль, перетворюються на фахівців вузького профілю.

У цехових бухгалтеріях робота організована за цілком іншим принципом, ніж у головних бухгалтеріях підприємства. Бухгалтери цехів виконують великий комплекс облікових робіт, тому однаково достатньо знають методику обліку розрахунків із заробітної плати, руху матеріалів та інструментів, обсягу і витратам виробництва. Також слід додати, що цеховий бухгалтер тісніше пов'язаний із виробництвом та його економікою, ніж бухгалтери вузькоспеціалізованих секторів головної бухгалтерії підприємства, оскільки він бере участь у вирішенні деяких оперативних і економічних питань роботи цеху, що доволі часто виходять за межі його суто бухгалтерських обов'язків. Усе це потребує від цехових бухгалтерів різнобічних знань із обліку й економіки, зобов'язує їх бути фахівцями широкого профілю.

Звичайно, що стосовно саме цього аргументу можуть виникати суперечки, проте однозначно стверджувати, що тут переважає саме централізована форма обліку, навряд чи доречно.

По-шосте, ефективність використання обчислювальної техніки у тому змісті, в якому її розуміють прихильники централізації, практично не залежить від форм організації обліку. Практика доводить, що на деяких підприємствах, де частково спробували децентралізувати облік, рівень автоматизації облікового процесу значно вищий, ніж на тих підприємствах, де переважним є принцип централізації обліку.

Загалом, справа не у формах організації обліку. Обчислювальну техніку ефективно використовують на тих підприємствах, де правильно визначені об'єкти автоматизації, раціонально побудовано документооборот, досягнута поступовість планових, облікових і аналітичних даних на основі впровадження оптимальних технологічних процесів автоматизованої обробки економічної інформації.

По-сьоме, сама собою централізація обліку практично не зменшує обсягу рутинних робіт, пов'язаних із групуванням даних первинних документів за всіма численними параметрами і характеристиками. Зосередження бухгалтерів у центральному апараті підприємства не приводить до зменшення кількості господарських процесів, документів і записів. Для скорочення обсягу рутинних робіт необхідно здійснити широкий комплекс заходів щодо вдосконалення первинної документації і системи документообороту в цілому, підвищити рівень автоматизації обліку. Але ж реалізація цих заходів знизить його трудоемність також в умовах використання децентралізованої форми організації обліку, тобто, за інших рівних умов трудоемність робіт залишається однаковою за використання будь-яких організаційних форм.

Отже, все викладене ставить під сумнів правомірність однозначного підходу до аналізу переваг, якими багато років обґрунтовували концепцію централізації обліку. Скорочення бухгалтерського апарату і здешевлення обліку – незаперечні переваги централізації – навряд чи компенсують втрати і втрачені можливості, що можуть бути викликані відсутністю бухгалтерів у ключових центрах оперативного та поточного управління економічними об'єктами й послабленням, у зв'язку з цим, взаємодії функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання.

Ставлячи завдання визначитися стосовно переваг і недоліків централізованої та децентралізованої форм організації обліку, зазначимо, що їх проаналізували у [3, с. 72-80] ще в 1980-ті р., коли проблема була вельми актуальною в умовах планування адміністративно-командних методів управління і використання недосконалих технологій опрацювання економічної інформації.

В сучасних умовах нема сенсу звертатися до аргументів тих часів, оскільки межі використання бухгалтерів лише за прямим призначенням, про що йшлося у [3], суттєво поширились, особливо у зв'язку з впровадженням управлінського обліку, а використання ПЕОМ створює нові, принципово якісні передумови підвищення продуктивності праці цих фахівців.

Справа зовсім в іншому. Продумана децентралізація обліку (до речі, й планування) дає змогу поєднати зусилля персоналу, котрий виконує власне інформаційно-управлінські функції планування, обліку, контролю, аналізу, та оперативно-виробничих працівників, які безпосередньо ведуть господарську діяльність в основних сферах діяльності, зокрема, у сфері матеріального забезпечення.

Якщо ідею управлінського обліку поширити, як це запропоновано у деяких роботах, на всі економічні процеси – капітального інвестування, фінансового і матеріального забезпечення, збуту – то треба радикально змінити організаційну структуру управління, бо розподіл функцій тоді має бути зовсім іншим [5, с. 18]. Таку спробу зробили ще у 1978 р. [4]. У загальному вигляді підхід передбачав дві можливості інтеграції функцій:

– ліквідацію відділів планового, праці й заробітної плати, фінансового, бухгалтерії та створення єдиного економічного відділу зі секторами основних засобів, матеріальних ресурсів, трудових ресурсів, виробництва та собівартості, збуту, фінансів, зведених робіт і координації. Мали на увазі, що в кожному секторі буде зосереджено функції планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання відповідних економічних об'єктів;

– ліквідацію перерахованих відділів; передачу функцій управління, що вони виконували, у відділи капітальних інвестицій, фінансовий, матеріального забезпечення, виробничий, маркетингу і збуту; створення економічного відділу, що має узагальнювати планову, облікову й аналітичну інформацію, яку виробляють в означених відділах, координувати роботу їх економічних підрозділів, здійснювати зв'язки зі структурами зовнішнього середовища, вищою адміністрацією тощо.

Щодо першого варіанта, й це зазначив автор [5, с. 19], то він має суттєвий недолік, тобто слабе місце – в даному випадку інтеграційні процеси відбуватимуться тільки у межах економічного відділу. Треба мати на увазі, що всі процеси використання ресурсів і створення економічних результатів виробництва триватимуть не у власне економічній службі, а у виробничих підрозділах та відділах, котрі безпосередньо здійснюють капітальні інвестиції, фінансове і матеріальне забезпечення, виробництво й збут продукції. Цей варіант не передбачає зміцнення взаємодії персоналу підрозділів єдиного економічного відділу з оперативним, виробничим та іншим персоналом згаданих відділів. Таким чином, проблеми подолання сфер відповідальності, узгодження дій тощо залишаються невирішеними.

Другий варіант передбачає комбінування централізованого і децентралізованого підходів до розміщення функцій та організації персоналу. На наш погляд, це раціональніше, оскільки здійснюють децентралізацію функцій планування та обліку, відповідний персонал переводять у певні відділи, де безпосередньо виконують господарські процеси окремих сфер діяльності. У першому варіанті на базі існуючих економічних відділів створюють єдиний відділ, але на нього покладають функції планування, обліку, контролю, аналізу тільки у тій їх частині, що пов'язана з виробленням стратегії економічного розвитку, координацією економічної роботи у відділах, які виконують сукупність функцій управління відповідними процесами, котрі здійснюють в основних сферах діяльності, узагальненням усіх видів інформації, що в них створюють.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Незважаючи на розбіжність у термінах, будемо вважати, що на нижньому рівні – на рівні цехів та відділів, у яких безпосередньо відбуваються господарські процеси, зосередження функцій можна вважати створенням децентралізованої системи управлінського обліку. На верхньому рівні – в економічному відділі або в центральній бухгалтерії – це вже централізована структура, що функціонує у рамках звичайної системи управління.

Слід зазначити, що за такого підходу цілісність системи бухгалтерського обліку в жодному разі не буде порушена, оскільки загальна бухгалтерія зводитиме інформацію, яку створили, так би мовити на стороні ті самі працівники, котрі це й робили до переведення їх на нижчий рівень, але зараз вони перебуватимуть інших приміщеннях. При цьому ніяк не зміняться ні зміст результативної інформації, ні методика її узагальнення.

Конкретні рекомендації стосовно організації обліку в такій дорівневій системі управління, що є доцільною в контексті його інтегрування в загальний процес управління процесами матеріального забезпечення, становлять зміст наших подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. Антикризисный менеджмент / Под ред. проф. Грязновой А.Г. – М.: Ассоциация авторов и издателей "ТАНДЕМ"; Издательство ЭКМОС, 1999. – 368 с.
2. *Валуев Б.И.* О некоторых концепциях, составляющих альтернативу целостной системе управления предприятием / Б.И. Валуев // *Економист*. – 2004. – жовтень № 10. – С. 30-33.
3. *Валуев Б.И.* Проблемы развития учета в промышленности / Валуев Б.И. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с., ил. 4. *Валуев Б.И.* Управление экономикой в производственных объединениях легкой промышленности / Валуев Б.И. – М.: Легкая индустрия, 1977. – 216 с.
5. *Валуев Б.И.* Организационные возможности углубления интеграционных процессов в управленческом предприятии / Б.И. Валуев // *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина I.* – вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 17-22.
6. *Виханский О.С.* Стратегическое управление: [Учебник] / Виханский О.С. – М.: Економист, 2003. – 296 с.
7. *Воротин В.* Корпоративне управління як необхідний елемент трансформаційного розвитку України / В. Воротин // *Вісник Укр. акад. держ. управління при Презид. Укр.* – 2002. – № 4. – С. 96-104.
8. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [електронний ресурс]
9. *Крикавський Є.В.* Логістика підприємства: [Навч. посіб.] / Крикавський Є.В. – Львів: 1996. – 160 с.
10. *Пугаченко О.Б.* Системне уявлення процесу матеріального забезпечення хлібопекарного виробництва / О.Б. Пугаченко // *Формування ринкових відносин в Україні: [Збірник наукових праць]* / *Наук. ред. І.Г. Манцуров.* – Вип.6 (97). – К.: НДЕІ Міністерства економіки України, 2009. – С. 130-135.

ПУГАЧЕНКО О.Б. – кандидат економічних наук, доцент Кіровоградського національного технічного університету