УДК 657

Реслер М.В., к.е.н., доцент,
Мукачівський державний університет

МІСЦЕ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ КОНЦЕПЦІЯХ МЕНЕДЖМЕНТУ

Дано характеристика системи менеджменту, обґрунтовано значення обліку як науки, досліджено його предмет та цілі, значна увага приділяється питанням ролі обліку в системі менеджменту за умов сучасної економіки і зростаючих потреб користувачів облікової інформації

Постановка проблеми. Розвиток обліку в нашій країні не міг проходити автономно. Світові процеси, теоретичні та практичні напрацювання вчених у сфері обліку та аналізу, особливо економічно розвинутих країн, прогресивні досягнення в галузі кібернетики, інформаційних технологій, менеджменті, теорії систем, психології та інших наук, значно впливають на структуру, методологію і організацію обліково-аналітичних систем.

На сьогоднішній день відбувся значний поступ у розвитку менеджменту завдяки науковим розробкам та практичному досвіду передових фірм із застосування новітніх концепцій менеджменту – процесного управління, збалансованої системи показників, контролінгу, управлінського обліку, тощо.

Проведемо теоретичний аналіз основних із названих концепцій у контексті застосування обліково-аналітичних систем та визначимо місце і роль оперативного обліку і аналізу у даних системах.

Із сучасних концепцій менеджменту з погляду предмету і об'єкта нашого дослідження особливе місце відведено концепції процесного управління, яка у повній мірі відповідає особливостям діяльності металургійних підприємств і спрямована на її комплексне покращення. Сутність цієї концепції полягає у виділенні бізнес-процесу як ключового об'єкта для всіх рівнів управління і декомпозиція та опис його складових елементів (стадій, функцій, операцій, робіт) від стратегічного до поточного й далі до операційного (у тому числі оперативного) рівня управління. За визначенням, наведеним у стандарті менеджменту ISO 9001 "Бізнес-процес – стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних видів діяльності, яка за встановленою технологією перетворює входи на виходи, що являють собою цінність для споживача. Наведене визначення відображає принципові аспекти процесного управління. Зокрема, стійкість означає повторюваність, що відрізняє процес від проекту; цілеспрямованість відрізняє процес від діяльності, результат від намірів, тобто важливий результат, а не сукупність зусиль; визначення бізнес-процесу як технології, що перетворює вхід на вихід, прирівнює у правах такі терміни, як функція, робота, операція (з погляду бізнес-процесу – це синоніми). Найважливіше у цьому визначенні – це цінність для споживача. З погляду бізнес-процесів, споживачем являється зовнішній і внутрішній клієнт.

Відповідно до існуючих класифікацій бізнес-процеси поділяють на основні, допоміжні та управлінські. Основні додають цінність для споживача, допоміжні – додають вартість, адміністративні – збільшують ціну. Розрізнити такі процеси можна й за порядком відображення у кошторисі витрат: основні – формують змінні витрати, які можна безпосередньо віднести на процес; допоміжні – умовно-постійні (умовно-змінні) витрати; адміністративні – спричинюють постійні витрати. За своєю суттю допоміжні процеси надають входи в основний бізнес-процес.

Слід відмітити, що процесний підхід до управління та побудови інформаційної системи, може застосовуватись при лінійних і функціональних організаційних структурах, що залежить від рівня конкуренції та масовості продукції. При зростанні конкуренції проводиться реінжиніринг бізнес-процесів (їхнє горизонтальне і вертикальне стискання), а у випадку жорсткої конкуренції – реінжиніринг усього бізнесу підприємства, тобто зміна організаційної структури та конфігурації бізнес-процесів.

Інформаційною системою, яка найбільш адекватно забезпечує ефективне функціонування процесного управління являється управлінський облік.

Науково-технічний прогрес, стрімка динаміка розвитку, нестабільність зовнішнього і внутрішнього середовищ діяльності підприємств, ускладнення їх організаційних структур, конкурентна боротьба за споживача та першочергове врахування його потреб, необхідність підвищення вимог до гнучкості і стабільності управління та інші фактори ринкової економіки, виявились тими спонукальними чинниками, які призвели до створення нових концепцій менеджменту – контролінгу та збалансованої системи показників.

Контролінг – це нове явище в теорії і практиці сучасного управління, яке виводить менеджмент на якісно вищий рівень, інтегруючи, координуючи та направляючи дії різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей. Він є синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо.

Основна мета контролінгу – орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей підприємства. Для цього контролінг забезпечує виконання наступних функцій: координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства; інформаційна і консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу.

У сучасній науковій літературі [1; 2; 3; 4; 5 та ін.] досить глибоко розкриті питання сутності, змісту, функцій, методів, організації та механізму функціонування контролінгу. Разом з тим серед дослідників ще немає остаточно сформованої єдиної думки з питань сутності і функцій контролінгу. Тому існує не одна, а декілька концепцій контролінгу, які виникли у різних періодах його еволюції. Концепції контролінгу мають неоднакову спрямованість (орієнтацію), проте вони не суперечать одна одній. Більшість вчених виділяють три групи концепцій контролінгу. Перша група концепцій характеризується спрямованістю контролінгу на систему обліку, друга – орієнтована на управлінську інформаційну систему і третя – на систему управління. Третя група концепцій контролінгу має два варіанти: а) з акцентом на планування і контроль; та б) з акцентом на координацію.

Облікова концепція контролінгу (перша група) спрямована на систему обліку як інформаційну базу управлінських рішень. Увага тут зосереджена на показниках успіху в грошовому вираженні. Контролінг формує для потреб управління більш складну інформаційну систему порівняно з бухгалтерським обліком і звітністю – систему управлінського обліку. Отже, управлінський облік є найважливішою підсистемою контролінгу [1, с. 7].

Концепція контролінгу з орієнтацією на інформаційну систему сформувалась у зв'язку зі значним розвитком комп'ютерної техніки. Вона виходить за рамки підходу, орієнтованого на облік тому, що охоплює усю цільову систему підприємства і розширює релевантну базу контролінгу завдяки залученню кількісної і якісної інформації. Інформаційна підсистема виконує сервісну функцію для всіх підсистем контролінгу (планування, контролю, аналізу, координації тощо). У цьому її складність для широкого застосування на практиці [6, с. 8].

Управлінські концепції контролінгу базуються на відмінностях між системою управління і виконавчою системою, орієнтовані на внутрішньо фірмове

© Реслер М.В., 2010

планування, контроль і аналіз діяльності підприємства, а також наповнюють контролінг новим змістом (оперативне прогнозування, динамічний пошук шляхів вирішення завдань, зміщення акценту з поточного аналізу на прогнозний).

У контролінгу всі цілі поділяються на оперативні (короткострокові) і стратегічні (довгострокові, перспективні), тому контролінг як система включає в себе два основних аспекти (два види) – стратегічний і оперативний.

Оперативний контролінг ґрунтується на даних і результатах, отриманих із внутрішніх джерел на сьогоднішній день чи в минулому, служить цілям оперативного та тактичного управління. Елементами даного виду контролінгу є – оперативне планування, контроль (моніторинг), аналіз оперативної діяльності.

В оперативному контролінгу використовуються наступні методи та інструменти: система "директ-костинг"; "стандарт-кост"; граничні величини; методи оцінки економічної ефективності тощо. Для оцінки діяльності використовуються переважно показники витрат і результатів.

До основних завдань оперативного контролінгу включаються [1, с. 14]: керівництво при плануванні і розробці бюджету (поточне і оперативне планування); визначення "вузьких" і пошук "слабких" місць для тактичного управління; визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до поточних цілей; порівняння планових (нормативних) і фактичних показників, підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців і наслідків відхилень; аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів; мотивація і створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень; порівняння фактичних підконтрольних показників з плановими; виявлення основних "сильних" і "слабких" місць підприємства (SWOT – аналіз) і проведення коригування бюджетів.

Стратегічний контролінг достатньо повно охарактеризований в наукових джерелах і не представляє інтересу щодо завдань нашого дослідження. У даній роботі зауважимо лише те, що система контролінгу це цілісне, тісно пов'язане й переплетене в елементах явище. Важливо відзначити й те, що переважна функціональність контролінгу не виключає застосування найважливіших елементів процесного управління, а точніше, інтегрує їх в єдину з контролінгом систему. Поділ контролінгу на стратегічний і оперативний обумовлює необхідність відповідної структури інформаційної системи. Тобто логічним є виділення оперативного і стратегічного планування, обліку, контролю, аналізу.

Найбільш ефективною за сучасних умов являється система менеджменту, яка організована на концепції системи збалансованих показників, запропонованої американськими вченими Д. Капланом і Р. Нортоном у 1992 році. Основою даної системи виступають стратегічні карти і переважно не фінансові показники оцінки діяльності фірм. До появи цієї системи багато компаній орієнтувались у своїй діяльності переважно на поточні фінансові цілі, які недостатньо пов'язувались з довгостроковими цілями компанії. Як правило це призводило до виникнення розриву між розробкою стратегії і її практичною реалізацією. Стратегічні карти, побудовані на основі системи збалансованих показників, дають повне уявлення про стан компанії, відображаючи не лише фінансові можливості компанії, але й стосунки зі споживачами, організацію внутрішніх бізнес-процесів, перспективи розвитку і навчання. Однак стратегічні карти – це не лише система показників для оцінки діяльності компанії. Вони забезпечують концентрацію зусиль менеджерів на досягнення успіху у майбутньому, а відтак є інструментом управлінського контролю і реалізації стратегії компанії [7, с. 4].

Управління на основі системи збалансованих показників ґрунтується на виділенні наступних основних аспектів діяльності підприємства:

1. фінансова діяльність (виручка, витрати, грошовий потік);

2. відносини зі споживачами (покупці, добавлена цінність, споживчі витрати);

3. внутрішні бізнес-процеси (замовлення та стан їх виконання, споживчі властивості продуктів, приріст нових споживчих властивостей, продуктивність);

4. інновації (ідеї і розробки нових продуктів), навчання (підготовка персоналу, навики персоналу).

За кожним із цих напрямків визначені показники взаємно пов'язуються на основі причинно-наслідкових зв'язків, тобто балансуються. У цілому дана система має переважно стратегічне значення, проте у ній кожний рівень управління (вища адміністрація, середній та оперативний) тісно з'єднані в одне ціле. Об'єднуючим засобом виступають саме бізнес-карти. Зміст бізнес-карт визначає основні контури та внутрішню будову інформаційних обліково-аналітичних систем. На вищому рівні – це управлінський облік та фінансова звітність, середньому та оперативному – фінансовий і управлінський облік. Основою системи все ж таки виступає управлінський облік.

Отже, логіка нашого аналізу концепцій процесного управління, контролінгу, системи збалансованих показників дає підстави вважати, що, по-перше, процесне управління є більш досконалою системою порівняно з традиційним управлінням. З подальшим розвитком систем менеджменту воно не зникає, а органічно інтегрується у більш вищі за розвитком моделі – контролінгу та системи збалансованих показників. По-друге, нові концепції менеджменту тісно пов'язують стратегічний, тактичний (середній) і операційний (у тому числі оперативний) рівні управління в єдину чітко структуровану систему з декомпозицією цілей, показників, завдань у напрямку, від стратегічних до оперативних. По-третє, управлінський облік виступає базовою інформаційною системою кожної з проаналізованих систем менеджменту. І, останнє, нові моделі менеджменту є досить складними, відповідно система управлінського обліку потребує диференціації за рівнями управління на окремі підсистеми: стратегічний управлінський облік; поточний управлінський облік; оперативний управлінський облік.

Пропозиції щодо стратегічного управлінського обліку містяться у роботах С.Ф. Голова, який наголошує, що "… управлінський облік слід розглядати як підсистему обліку, яка забезпечує фінансову та не фінансову інформацію, необхідну для прийняття рішень, спрямованих на досягнення стратегічної мети підприємства". Що ж стосується оперативного обліку і його трансформації у оперативний управлінський, то тут необхідно розглянути погляди на проблему провідних вчених як зарубіжних країн, так і України.

У наукових публікаціях з питань обліку, аналізу і контролю вченими пропонуються різні концепції та підходи до створення сучасних систем економічної інформації, висновки й пропозиції яких можна звести до наступних груп:

– управлінський облік є окремим видом обліку і поглинає оперативний облік та аналіз;

– господарський облік включає оперативний, статистичний і бухгалтерський види обліку, бухгалтерський, у свою чергу, поділяється на фінансовий і управлінський;

– оперативний облік це і є управлінський облік;

– інтегрована система господарського обліку об'єднує внутрішньогосподарський (управлінський), бухгалтерський (фінансовий), статистичний і податковий види обліку. У свою чергу внутрішньогосподарський (управлінський) облік застосовують в управлінні як оперативний (оперативно-технічний) облік;

– внутрішньогосподарський облік включає оперативний, статистичний і бухгалтерський, за змістом, значенням і рішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожний вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність;

– господарський облік за видами поділяється на бухгалтерський, статистичний і оперативний, а за характером на фінансовий і управлінський.

Наведені групи думок різних авторів наукових публікацій підтверджують необхідність подальшого пошуку більш обґрунтованих теорій та класифікацій інформаційних обліково-аналітичних систем.

Тривалий час в економічно розвинутих країнах бухгалтерський облік виступав як засіб відображення господарської діяльності підприємства. При такому класичному розумінні бухгалтерського обліку його задачами вважались реєстрація у грошовому вимірі господарських операцій, що мають хоча б частково фінансовий характер, а також інтерпретація одержаних результатів.

Цей підхід був характерним до кінця 60-х років, коли увага з безпосередніх даних бухгалтерського обліку змістилась у сферу прийняття управлінських рішень. Під бухгалтерським обліком стали розуміти процеси ідентифікації, квантифікації (вимірювання) і комунікації, що давало можливість користувачам цієї інформації оцінити її і прийняти відповідні управлінські рішення. При такому трактуванні бухгалтерського обліку до його функцій стали відносити одержання кількісної, переважно фінансової інформації про діяльність осіб, що беруть участь у господарських процесах. Подальше використання інформації полягало у прийнятті економічно обґрунтованих рішень, тобто у вмотивованому виборі одного із можливих альтернативних рішень. Такий погляд на бухгалтерський облік є найбільш розповсюдженим до цього часу.

У середині 70-х років група вчених Стенфордського університету висловила свою особливу точку зору. На їх думку, класичне і управлінське розуміння бухгалтерського обліку вимагає від бухгалтера отримання одноманітних точно визначених даних, вирахуваних за єдиною методикою, яка могла бути створена тільки на рівні уніфікації прийомів, методів і процедур бухгалтерського обліку, затвердження єдиних для господарства інструкцій, введення єдиного плану рахунків [8, с. 4-30]. Уніфікація методики бухгалтерського обліку мала суб'єктивне коріння, витікала із переконання бухгалтерів у абсолютній достовірності даних, які вони формують у ході своєї роботи. Однак у дійсності призначення бухгалтерської інформації випливало з того, яку методику розрахунків вибирає бухгалтер і яка модель обліку буде ним побудована. Адже у бухгалтерському обліку немає абсолютно, та є відносно достовірні дані, а сам бухгалтер працює в умовах невизначеності того чи іншого ступеня. Відповідно до підходів стенфордської групи робота бухгалтера має бути направлена на задоволення певних запитів користувача, при цьому ступінь достовірності інформації і витрати на її "виробництво" повинні залежати від цілей, які користувач ставить перед бухгалтером. Витрати з підготовки інформації не повинні перевищувати доходи, досягнуті внаслідок її використання. Головна задача, що стоїть перед обліком, – забезпечити користувача даними, які б дозволили йому зорієнтуватись у ситуації, що склалась, і вибрати найбільш доцільну у даній ситуації лінію поведінки (наприклад, метод і форму господарювання).

Таким чином, ідеї стенфордської групи означали перенесення в обліку центру ваги з документів на інтереси і поведінку користувачів. Інформація, отримана шляхом вимірювання фактів господарського життя, не тільки забезпечує зворотній зв'язок між прийнятими управлінськими рішеннями і їх результатами, але також є основою для розробки необхідних рішень у майбутньому.

Наостанок, виникло ще одне, четверте розуміння задач обліку. Воно побудовано на тому, що інтереси осіб, зайнятих господарською діяльністю, неоднакові, і тому самі ці інтереси безпосередньо пов'язані зі змістом економічної інформації. А це дозволяє зробити висновок, що економічна інформація не являється об'єктивною, незалежною від інтересів осіб, що беруть участь у господарському процесі. Вона торкається інтересів власника і протидіючих йому контрагентів та кореспондентів. Тому основна проблема обліку зводиться до поєднання суперечливих інтересів учасників господарських процесів.

Поряд з цим, у сучасній науці отримав поширення погляд, згідно з яким основний зміст бухгалтерського обліку, його загальна концепція та принципи незмінні, змінюються лише їх інтерпретації, а також практична реалізація тих чи інших облікових процедур. Наприклад, у середині 70-х років біля половини обсягу управлінської інформації у США складали дані про продуктивність праці, використання робочого часу і т.п., що було доцільним, оскільки трудові витрати складали 30-40 % собівартості продукції. Однак, у нових виробничих умовах, коли частка трудових витрат у собівартості знизилась до 5-10 %, більш важливими, на думку А. Хауела і С. Соусі, стають питання якості, своєчасності виконання замовлень, рівня запасів, відходів, обороту коштів, причому інформацію з даних питань одержують не від бухгалтерії, а безпосередньо з дисплея комп'ютера [9].

Паралельно відбувались процеси становлення управлінського обліку. У 1936 р. на основі ідей Дж.М. Кларка (для управлінського обліку кожна стаття витрат має різну цільову спрямованість, і це головне), концепції Дж.М. Фелса і Е. Гарке (розподіл затрат на фіксовані і змінні та націленість обліку на змінні витрати), Дж. Харріс вилучив із собівартості продукції умовно-постійні затрати і створив метод "директ-костинг", згідно з яким у склад собівартості необхідно включати лише змінні затрати. Пов'язуючи динаміку умовно-змінних затрат з динамікою обсягу виробленої продукції, даний метод дозволяє генерувати оперативну інформацію про ефективність витрачання засобів у часі і вказує, на яких саме ділянках виробництва виникають невиправдані витрати.

Однак, поширюватись система "директ-костінг" почала лише у 60-х роках. Тому більшість авторів початок становлення і розвитку управлінського обліку пов'язують з післявоєнним періодом.

Новий поштовх у розвитку управлінського обліку стався завдяки розробці Дж.А. Хіггінсом принципів організації обліку затрат за центрами відповідальності, тобто з'явилась реальна можливість визначення ступеня відповідальності конкретних осіб за результати діяльності.

Розвиток ідеї використання принципів відповідальності здійснено у методі Спенсера Тукера (1962): тариф-година-машина. За кожним центром відповідальності заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години, встановлюють прямі витрати, до яких додають амортизацію.

У методі "SIT" (точно, вчасно) в основу покладено проценти відхилень від графіка робіт і стандартів (норм).

Процес становлення управлінського обліку чітко відслідковувався у двох напрямах – американському і європейському, ведучу роль в якому відіграла німецька школа. Основна відмінність між американським і європейським напрямом полягала у тому, що якщо в англо-американській практиці фінансовий і управлінський облік, як дві гілки бухгалтерського обліку, існували незалежно одна від одної, то у Німеччині торгова та виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали і розвивали одна одну.

Управлінський облік отримав сучасну форму завдяки працям Р. Антоні. Він, зокрема, обґрунтував відповідність обліку собівартості цілям управління: різна собівартість використовується для різних цілей; одна і та ж собівартість не може обслуговувати всі цілі однаково добре.

Такі підходи сприяли виникненню і розвитку таких основних сучасних методів обліку затрат і калькулювання готової продукції: стандарт-кост, директ-костінг і ресібл-центри.

Децентралізація відповідальності, виникнення центрів витрат, центрів доходів, центрів прибутку та центрів інвестицій, передача основних функцій управління менеджерам середнього і нижчого рівнів управління, призвели до включення деякими вченими до складу управлінського обліку також планування, бюджетування, контролю, регулювання, стимулювання внутрішньої діяльності підприємства.

Вивчення наукових джерел зарубіжних авторів щодо сутності, змісту, методичних і організаційних питань, дозволяє констатувати, що поняття оперативного обліку і аналізу в теорії і практиці закордонних підприємств не використовується. На нашу думку, за своїм змістом дане поняття охоплюється більш широкими категоріями "управлінський облік" і "контролінг". Так, наприклад, Ч.Т. Хоргрен і Дж. Фостер відзначають, що " управлінський і виробничий облік (облік витрат) практично не відрізняються. Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об'єктами (синонімом є внутрішній облік). Головна мета виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції і послуг. Його інформація використовується менеджерами, наприклад, для встановлення цін продажу, оцінки запасів, обчислення прибутку. Такого роду інформація надходить як до внутрішніх, так і до зовнішніх користувачів. І якщо поглянути з цих позицій, то можна сказати, що виробничий облік – це управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку" .

У вітчизняній та зарубіжній практиці поняття виробничого обліку є ідентичними. Серед науковців в основному немає розходжень думок щодо складу елементів системи виробничого обліку. Так, згідно з концепцією виробничого обліку, запропонованою С.О. Стуковим "… виробничий облік – це якісно нове явище, результат синтезу ресурсоконтролюючої частини бухгалтерського обліку (при збереженні провідної ролі бухгалтерського обліку), оперативно-технічного, статистичного обліку та елементів економічного аналізу і навіть прогнозування майбутніх господарських подій. І бухгалтерський, і оперативно-технічний, і статистичний види обліку зберігають свою відносну самостійність, методологію, властиві їм прийоми і методи, проте вони повинні не лише тісно взаємодіяти, але й переплестись", щоб можна було забезпечити виконання задач" управління виробничими ресурсами з метою їх найбільш раціонального і ефективного використання".

Отже, якщо пов'язати в одне ціле висновки Ч.Т. Хоргрена, Дж. Фостера і С.О. Стукова щодо складу виробничого обліку, то логічним є припущення, що оперативний облік входить у систему управлінського обліку.

Особливий підхід стосовно внутрішньогосподарського (управлінського) обліку простежується у працях О.С. Бородкіна, який відзначає, що "управлінським обліком за змістом і значенням ще з найдавніших часів був і залишається бухгалтерський облік у поєднанні з оперативним і статистичним обліком. Те, що деякі автори розуміють під управлінським обліком, на нашу думку, являє собою не що інше як сукупність бухгалтерської та оперативної інформації, різної за обсягом, складом і часовою ознакою, яка використовується керівником у кожному окремому випадку або ситуації для цілей управління чи прийняття рішень. При аналізі суті і принципів ведення видно, що управлінський облік, який застосовується в країнах Заходу, – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством"

Розкриваючи особливості та завдання внутрішньогосподарського управління, цим вченим пропонується власна концепція внутрішньогосподарського обліку.

Суть її випливає з того, що "внутрішньогосподарський облік – це процес фіксування, групування та узагальнення господарських операцій для оцінки, контролю й аналізу діяльності управлінської ланки і прийняття рішень. Він ґрунтується виняткова на даних оперативного і бухгалтерського обліку. Об'єктами обліку, крім витрат виробництва, можуть бути облік випуску продукції, використання трудових ресурсів і фонду оплати праці, облік доходів, фінансових результатів та інші".

Наведемо основні характерні особливості даної концепції:

– метод внутрішньогосподарського обліку – сукупність прийомів і способів, за допомогою яких відображуються об'єкти будь-якої управлінської ланки (цех, виробництво, ділянка, відділ, служба);

– управляюча система, впливаючи на об'єкт, яким управляють, на основі зворотного зв'язку отримує необхідну інформацію, яку може використовувати для будь-яких цілей: планування, контролю, оцінки, аналізу і прийняття управлінських рішень, тобто для завдань управління;

– внутрішньогосподарський облік як система, що включає оперативний, статистичний і бухгалтерський облік, за змістом, значенням і рішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожен вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність. Внутрішньогосподарський облік слід розуміти не як самостійний вид обліку, а як інтеграцію, тісну взаємодію його складових для вирішення поставлених завдань і обслуговування системи управління;

– інформація внутрішньогосподарського обліку може використовуватися не тільки для вирішення завдань виробництва, а й для прийняття стратегічних рішень у сфері маркетингу, якості управління науковими дослідженнями тощо;

– на оперативний облік покладено забезпечення контролю змінних і добових графіків виробництва, облік руху напівфабрикатів у виробництві тощо;

– статистичний облік охоплює рух трудових ресурсів за їх видами за кожний день і календарний період;

– основний обсяг інформації про життєдіяльність системи покладено на бухгалтерський облік, у сферу якого входить облік виробничих витрат за місцями виникнення, центрами відповідальності, виробами і статтями, облік доходів, оцінка результатів господарської діяльності підрозділів підприємства;

– бухгалтерський облік виробничих витрат по кожному цеху, ділянці та інших центрах відповідальності здійснюється тільки за тими видами витрат, на величину яких господарський підрозділ може впливати;

– облік і контроль виробничих витрат доцільно вести за нормативним методом, при якому здійснюється оперативний облік витрат за нормами з одночасним обліком змін і відхилень норм;

– з метою скорочення обсягу робіт за нормативним методом облік витрат можна здійснювати тільки по матеріальних і трудових витратах.

Викладена концепція управлінського обліку по-різному сприймається науковцями та практиками, від схвалення до не сприйняття. На нашу думку, ця концепція лише частково відповідає поняттю управлінського обліку, оскільки не охоплює таких важливих складових як: бюджетування, аналіз, контроль, регулювання, підготовка варіантів управлінських рішень.

Поряд з тим, у ній виділені досить важливі аспекти, які є цінними у контексті нашого дослідження з якими ми повністю погоджуємося. По-перше, наголошується, що управлінський облік є системою управління підприємством. По-друге, оперативний облік включено до системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як його важлива складова частина. А, також, оперативний облік, функціонуючи у складі управлінського обліку, й надалі залишається окремим видом господарського обліку.

Дещо іншим за змістом є підхід у працях М.Т. Білухи. Він дотримується повної інтеграції трьох видів обліку (бухгалтерського, статистичного і оперативного). На даній

основі він висуває концепцію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, яка за своїм змістом ідентична до оперативного обліку, хоча в його сучасних працях оперативний облік, як окремий вид господарського обліку замінюється на внутрішньогосподарський.

Так, на думку М.Т. Білухи, "…управління виробництвом взаємопов'язане з первинною інформацією, що групується і перетворюється в системі господарського обліку в інформаційні сукупності, які характеризують стан об'єктів обліку. Внаслідок такого перетворення інформація набуває нової якості, відмінної від початкової … і є сукупністю компонентів, які включають робочі процеси перетворення первинної інформації на ЕОМ, методологію, організацію, програми роботи ЕОМ і устаткування, необхідні для введення і виведення з неї певних даних згідно з вимогами управління господарською діяльністю.

Отже, особливістю системи господарського обліку є те, що її структурні елементи (бухгалтерський, внутрішньогосподарський та статистичний облік) органічно поєднані між собою, тобто інтегровані".

Інтеграція здійснюється залежно від функцій обліку в управлінні економікою, змісту даних, методів їх отримання і способів групування. Розкриваючи зміст внутрішньогосподарського обліку, вченим відзначається: "Внутрішньогосподарський облік у зарубіжній практиці називається управлінським. У вітчизняній практиці внутрішньогосподарський облік має функції надання інформації для оперативного (внутрішнього) управління діяльністю підприємства. Вводиться він адміністрацією в тих випадках, коли необхідно встановити контроль за такими показниками, які не знаходять відображення у бухгалтерському або статистичному обліку … показники внутрішньогосподарського обліку можуть бути використані не тільки для керівництва і контролю за господарськими процесами на окремих ділянках, а й як підстава для розрахунків і записів у бухгалтерському обліку… Внутрішньогосподарський облік не має централізованого державного регулювання з питань методології, його організації та принципів ведення, а застосовується адміністрацією підприємства залежно від потреб управління. Цей вид обліку пройшов відповідний процес трансформації, що стосується переважно його адаптації до міжнародної практики.

У вітчизняній практиці внутрішньогосподарський облік застосовується в управлінні господарською діяльністю як оперативний та оперативно-технічний облік. У зарубіжній практиці для оперативного керування господарською діяльністю він сформувався як управлінський облік, а бухгалтерський облік називається фінансовим обліком".

У контексті зазначених думок М.Т. Білухи можна зробити наступні висновки. По-перше, автором висувається концепція господарського інтегрованого обліку. По-друге, основними компонентами даного обліку називаються: бухгалтерський, статистичний і внутрішньогосподарський облік. По-третє, внутрішньогосподарський облік в Україні – це оперативний або оперативно-технічний облік, а в зарубіжних країнах – управлінський облік. По-четверте, за метою, змістом, предметом і методами управлінський облік повністю співпадає з оперативним обліком.

На нашу думку, такий підхід є неповним з погляду сутності управлінського обліку, оскільки не охоплює значне коло його функцій та елементів, однак важливим можна вважати те, що оперативний облік все-таки включається до складу управлінського.

Наукові погляди М.Т. Білухи у контексті створення концепції нової системи обліку в основному співпадають з поглядами Б.І. Валуєва. У своїх працях Б.І. Валуєв вважає за доцільне створення інтегрованої, цілісної системи господарського обліку, звертає увагу на необхідність посилення управлінської орієнтації бухгалтерського обліку та стверджує, що в управлінському циклі основними інформаційними системами повинні бути оперативний, статистичний і бухгалтерський види обліку. Причому, на його думку, у системі господарського обліку на рівні оперативного управління переважне значення повинен мати саме оперативний облік.

Приймаючи до уваги те, що висновки і пропозиції Б.І. Валуєва, на нашу думку, є досить ґрунтовними з питань оперативного обліку та посилення його управлінських можливостей, розглянемо їх більш детально. Насамперед, ним детально наводяться докази необґрунтованості виділення фінансового і управлінського видів обліку. Серед них основними є: сфера управлінського обліку обмежується рамками виробничих витрат; не відповідає дійсності твердження, що дані фінансового обліку спрямовані перш за все для зовнішніх користувачів, оскільки перш ніж попасти у зовнішнє середовище, інформація, що міститься у звітності, глибоко аналізується керівниками служб і вищою адміністрацією на основі даних синтетичного і аналітичного обліку, планових показників, даних попередніх періодів, аналіз може здійснюватись і після подання звіту до органів влади; цілеспрямоване керівництво економічною діяльністю перш за все передбачає усвідомлення результатів, визначення шляхів і резервів розвитку, і ця аналітична, прогностична функція здійснюється безпосередньо залученням показників так званого фінансового обліку. У цьому значенні він є функцією поточного і стратегічного управління, являється управлінським обліком; безпідставно ототожнюється сукупність звітних документів з системою бухгалтерських реєстрів, у яких міститься необхідна для складання звітності інформація; не узгоджується з реальністю твердження про відмінності в регламентації правил ведення обліку, адже у переважній більшості складових системи обліку підприємства не обмеженні у самостійному виборі форм і методів обліку, систем аналітичного обліку, організаційних структур тощо; безпідставно стверджується, що об'єктом аналізу, здійснюваного у рамках фінансового обліку є господарська одиниця в цілому, у той же час як об'єктом аналізу у системі виробничого обліку виступають структурні підрозділи.

Із цього випливає, що можна аналізувати сукупності, абстрагуючись від їх складових. Це помилковий підхід, адже він ускладнює застосування комплексного, системного економічного аналізу на базі глибокого, чи у крайньому разі достатнього розкриття загальних величин; недостатніми є докази відмінності фінансового і управлінського обліку за періодичністю подання звітності. Багаторічна практика обліку економічної діяльності заперечує це твердження. Створення системи оперативного обліку давало змогу управляти в оперативному режимі і разом з тим забезпечувало даними систему бухгалтерського обліку. Задача вирішувалась підприємствами по-різному, проте завжди об'єктами оперативного обліку були обсяги виробництва, відвантаження і реалізації, стан матеріальних запасів і продукції, грошові кошти і фінансові ресурси.

Проблема оперативного контролю і регулювання не менш актуальна в сучасних умовах, і винахідливі підприємці створили адекватні проблемі облікові системи, що в комплексі вирішують завдання оперативного інформування і бухгалтерського узагальнення на основі одноразового введення в комп'ютери вхідних даних і багаторазового використання результатної інформації; не може бути достатньою аргументація поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський за цільовим призначенням, адже опис майбутніх операцій та передбачення їх наслідків не можуть бути змістом обліку, тобто очевидним є ототожнення функцій обліку і прогнозування, інша справа, коли ставиться завдання створити такі облікові моделі економічних об'єктів, які необхідні для проведення глибокого аналізу і підготовки управлінських рішень, у тому числі і прогнозного характеру. Такими є основні аргументи Б.І. Валуєва щодо заперечення поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Ми не ставимо за мету здійснення аналізу обґрунтованості вище наведених доказів Б.І. Валуєва (дискусія з даних питань досить повно висвітлюється у наукових публікаціях та монографіях і має дотичний

характер щодо нашого дослідження) відзначимо лише те, що з одного боку наведені аргументи свідчать про певну умовність та недостатньо вичерпну систему доказів поділу обліку на фінансовий і управлінський в економічній та спеціальній літературі, з іншого – у сучасних ринкових економіках система оперативного обліку має місце на існування і може ефективно застосовуватися для вирішення досить важливих завдань управління.

За нашим переконанням така роль оперативного обліку може бути виконана у складі управлінського обліку (підсистема оперативного управлінського обліку), а за пропозиціями Б.І. Валуєва – у складі господарського обліку.

Так, обґрунтовуючи необхідність збереження цілісної системи обліку він наводить наступні аргументи:

– доцільність збереження і удосконалення бухгалтерського обліку в якості цілісної інформаційної системи визначається цілісністю підприємства, по-перше, як сукупності структур – цехів, відділів, служб, взаємозалежних і взаємодіючих між собою у рамках внутрішньовиробничого розподілу праці, і, по-друге, в економічному сенсі – як сукупності засобів праці, матеріальних, трудових і грошових ресурсів, які безпосередньо використовуються у діяльності конкретних його структур;

– системна діяльність підприємства повинна відображатися в адекватній інформаційній моделі, створюваній з орієнтацією на інтереси оперативного, поточного і стратегічного управління;

– слід брати до уваги те, що для оперативного управління потрібна інформація про окремі елементи ще не завершених процесів виготовлення продукції і різного роду незакінчених господарських операцій, про стан договірних взаємовідносин з постачальниками і покупцями, час використання обладнання, зміну норм витрачання та розцінок. Ця і аналогічних властивостей інформація не міститься та і не повинна бути в бухгалтерському обліку, тому що для бухгалтерських узагальнень зовсім не потрібні відомості про незавершені операції, договори, норми, розцінки тощо, життєво необхідні в практиці оперативного управління. У силу цих причин існує необхідність ведення відособленого оперативного обліку тих локальних процесів, які не вводяться у своєму незавершеному вигляді в інформаційні бухгалтерські моделі і взагалі не являються об'єктами бухгалтерського обліку;

– актуальною для сьогоднішніх умов діяльності підприємств є розробка концепції, яка визначає логіку взаємозв'язку оперативного і бухгалтерського видів обліку, взаємопроникнення, наявної в них інформації, формування на цій основі цілісної системи господарського обліку;

– концепція цілісної системи господарського обліку характеризується наступними основними рисами:

а) оперативний і бухгалтерський види обліку взаємодіють один з одним у циклах оперативного і поточного управління діяльністю всіх структур підприємства. У режимі оперативного управління використовуються дані як оперативного, так і бухгалтерського обліку. У всіх можливих випадках бухгалтерський облік бере на себе функцію оперативного інформування за об'єктами, які відображаються у його моделях, а дані про незавершені операції і різного роду технологічна, маркетингова, нормативна інформація формується в оперативному обліку. У поточному управлінні дані бухгалтерського обліку доповнюються показниками оперативного обліку, якщо виникає потреба поглибити або розширити інформацію аналітичного обліку в інтересах аналізу, планування, регулювання відхилень;

б) взаємодія досягається на основі наступності інформації, коли мова йде про об'єкти, що у різний час відображаються в оперативному і бухгалтерському обліку, і шляхом доповнення одного виду обліку даними іншого, коли об'єкти цих двох видів обліку не співпадають;

в) взаємодія обох видів обліку ґрунтується на принципі одноразової фіксації всієї вхідної інформації у первинних документах чи інших носіях і багаторазового використання проміжних і підсумкових показників як в оперативному, так і в поточному управлінні;

г) взаємодія будується на принципі ущільнення інформації, в основі якого є доцільне укрупнення групувань з метою вивільнення від різного роду якісних показників оперативного обліку, що не представляють інтересу для бухгалтерських узагальнень;

д) взаємодія досягається шляхом розробки відповідних бухгалтерських моделей безпосередньо у центрах прийняття рішень і обумовлює таку організацію бухгалтерського обліку, яка б раціонально поєднувала його централізацію з децентралізацією і створювала б умови для одноразової фіксації, наступності, доповнення і ущільнення інформації, тобто для взаємопроникнення даних обох видів обліку на всіх рівнях управління;

е) інтегрована, цілісна система господарського обліку повинна містити інформацію, необхідну і достатню для управління на всіх рівнях і в усіх структурах підприємства, і її користувачами будуть всі, хто готує і приймає управлінські рішення. У ній також містяться дані, які представляють інтерес для зовнішніх користувачів.

Наведені погляди Б.І. Валуєва є досить важливими для подальшого розвитку оперативного і бухгалтерського видів обліку.

Особливої уваги заслуговують наукові розробки М.С. Пушкаря з питань ринкової трансформації облікових систем та концепцій управлінського обліку і контролінгу. Ґрунтуючи свої дослідження на новітніх досягненнях багатьох суміжних з обліком наук, і, особливо, у галузях менеджменту, теорії управління, кібернетики тощо, М.С. Пушкар пропонує концепцію обліково-інформаційної моделі, структуровану за рівнями управління. Суть даної моделі полягає в інформаційній єдності трьох систем: управлінського обліку; фінансового обліку; контролінгу.

Основні особливості даної концепції характеризують наступні базові положення:

– управлінська система має ієрархічну структуру і в практичній діяльності чітко розмежовуються три рівні. На найнижчому рівні управління пов'язано з функціонуванням операційної системи, під якою розуміють систему виробничої діяльності. Операційна система складається з підсистем: забезпечення, переробної та планування і контролю. Підсистема забезпечення призначена для безперебійного постачання виробничій підсистемі необхідних ресурсів. Переробна підсистема – для виробництва продукції, здійснення робіт і надання послуг споживачам. У цій підсистемі ресурси перетворюються в продукт (роботи або послуги) задоволення потреб споживачів.

Підсистема планування та контролю отримує від інших підсистем дані про внутрішнє та зовнішнє середовище і перетворення їх в інформацію. Отримання інформації про стан і траєкторію поведінки операційної системи здійснюється на основі управлінського обліку;

– на другому рівні система управління використовує дані фінансового обліку для прийняття рішень, пов'язаних, в основному, з тактичними завданнями щодо використання ресурсів, ефективності господарських процесів, структури активів і пасивів, виявлення фінансових результатів та фінансового стану підприємства. Фінансовий облік має свої специфічні риси, і його дані не можуть бути отримані в системі управлінського обліку. Разом з тим, дані фінансового обліку – це стратегічна інформація для операційного менеджменту (нижчого рівня управління);

– вищий рівень управління вимагає для виконання своїх функцій різноманітної інформації оперативного, тактичного і стратегічного призначення, при цьому оперативну і тактичну інформацію вища адміністрація отримує від менеджерів нижчого і середнього рівня, а стратегічну – від спеціальної служби контролінгу;

– необхідність створення на підприємстві нової галузі обліку – контролінгу, диктується вимогами епохи, коли з метою виживання фірми вимушені застосовувати стратегічне планування і управління;

– внутрішньо фірмове управління вимагає адекватної інформації для кожного з рівнів менеджменту, а тому перспективною є не інтегрована система бухгалтерського обліку, а диференційована за ознакою задоволення потреб управлінського персоналу нижчого, середнього та вищого рівня. Відповідно в перспективі буде розвиватись не єдиний бухгалтерський, а управлінський та фінансовий облік і контролінг, тобто окремі підсистеми загальної системи обліку, які формують інформаційні ресурси адресної спрямованості.

У контексті даної концепції особливий погляд висловлений цим відомим вченим щодо оперативного обліку і аналізу. Так, ним стверджується, що "Оперативний облік у відповідності з положеннями його теорії, повинен бути направлений на детальне і чітке відображення різних сторін діяльності підприємства – технічну (конструювання, технологія), виробничо-організаційну, постачальницьку, збутову, фінансову та управлінську. Ці сторони є об'єктами оперативного обліку. Сутність оперативності автори вбачали в можливості за допомогою обліку відобразити безпосередньо в ході виробництва швидко, щоденно всі господарські процеси і явища на всіх стадіях кругообороту капіталу. Але такий безмежний підхід до обліку виявився неспроможним ні в практичному, ні в теоретичному відношенні.

Теорія оперативного обліку в подальшому майже не розвивалась і в цьому напрямку наукових досліджень результати досить незначні … поки вітчизняні теоретики займались проблемою оперативності обліку, що само собою є важливим, але недостатнім фактором ефективного контролю, в розвинутих країнах Америки і Європи пішли іншим шляхом – розробили теорію та практику управлінського обліку.

Принциповим моментом в цих підходах є орієнтація досліджень. Щоб вирішити питання стосовно цінності кожного з підходів, слід врахувати, що етапи в розвитку бухгалтерії відрізняються один від другого не тим, як бухгалтери організовують обліковий процес, а тим, який продукт і для кого вони створюють … майбутнє в побудові системи обліку і звітності вбачається у створенні моделі, адекватній новим реаліям економічного і соціального розвитку України, визначенні хто буде основним споживачем інформації, яка формується в обліку, та які інтереси різних агентів по відношенню до даної інформації. З цих позицій оперативний облік не є розвинутою системою і не може бути складовою нової інформаційної системи підприємства, цей вид обліку не дав тих результатів, яких від нього очікували і не витримав конкуренції з управлінським обліком, який, у значній мірі, вирішує завдання по забезпеченню інформаційної системи операційного менеджменту".

У цілому, запропонована М.С. Пушкарем концепція обліку та її інформаційна модель, є оригінальними, мають відповідне теоретичне і наукове значення та глибокий зміст.

Висновки. Вивчення теоретичних концепцій сучасного менеджменту, дає підстави вважати що оперативний облік і контроль не зникає і не поглинається іншими обліковими системами, а надалі залишається окремим видом або підсистемою, компонентом управлінського обліку або контролінгу, оскільки його методичний арсенал та багаторічний період функціонування дозволяє найбільш економно і продуктивно вести спостереження за діяльністю низових структурних підрозділів і оперативно забезпечувати інформацією менеджерів операційної системи та за вимогою й керівництво вищих рівнів управління. Низька вартість функціонування систем оперативного обліку і контролю та оперативність і дієвість – вагома перевага перед іншими обліково-аналітичним системами. В умовах застосування процесного управління поле діяльності оперативного обліку значно розширюється.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" № 851-IV від 22 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36, з наступними змінами й доповненнями. 2. *Самсонов Н.Ф., Баранникова Н.П., Володин А.А. и др.* Финансовый менеджмент: Учебник для вузов / Под ред. проф. Н.Ф.Самсонова. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 325 с. 3. Фінансовий менеджмент: Курс лекцій / За ред. проф. Г.Г.Кірейцева. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 432 с. 4. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов / Под ред. акад. Г.Б.Поляка.– М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 518 с. 5. *Фионин В.И., Терешин А.А.* Показатели эффективности управления // Российский экономический журнал. – 1994. – №8. – С. 60-66. 6. Закон України "Про інноваційну діяльність" № 40-IV від 4 липня 2002 року // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 36, з наступними змінами й доповненнями. 7. *Петренко С.Н.* Контроллинг: Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга . – 2003. – 476 с. 8. *Шиян Д.В., Строченко Н.І.* Фінансовий аналіз. – К.: А.С.К., 2003. – 240 с. 9. *Ліхтер Т.М.* Аналітичне забезпечення управлінських рішень: Дис... канд. ек. наук: 08.06.04. – К., 2005. – 197 с.

РЕСЛЕР Марина Василівна – кандидат економічних наук Мукачівського державного університету